

PRIMJENA NAČELA DOBRE VJERE U POREZNO POSTUPKU – NEUSPJELI POKUŠAJ UVOĐENJA INSTITUTA OBVEZUJUĆE INFORMACIJE U HRVATSKO POREZNO PRAVO

Dr. sc. Nataša Žunić Kovačević, docent
Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci

UDK: 336.2::35.077.3(497.5)
Ur.:23. prosinca 2009.
Pr.: 19. siječnja 2010.
Izvorni znanstveni rad

Sažetak

U hrvatsko je porezno pravo načelo postupanja u dobroj vjeri prvi put uvedeno 2001. godine. Tadašnji zakonski okvir uvedenog instituta - dobre vjere u poreznom postupku nije sadržavao odredbe koje bi preciznije određivale sadržaj pojma ili kriterije za ocjenu takvog postupanja. Supsidijarni su izvor prava jednako bili skromni. Donošenje novog Općeg poreznog zakona 2008. godine je dalo naslutiti da se mijenja pristup uređenju instituta s namjerom potpunijeg i jasnijeg uređenja već postojećeg porezno pravnog instituta – postupanja u dobroj vjeri. Zakon propisuje donošenje provedbenih propisa o načinu primjene propisanog načela što je glavni razlog opravdanih očekivanja struke - o uvođenju instituta obvezujuće informacije u oporezivanju. Institut obvezujuće informacije možemo smatrati potvrdom primjene načela postupanja u dobroj vjeri. Na žalost, analizom podzakonskog propisa donesenog s ciljem provedbe načela postupanja u dobroj vjeri ne dolazi do očekivanog zaključka. Kako se radi o institutu prisutnom u poreznim zakonodavstvima i praksi iznimno velikog broja zemalja ukazuje se na neophodno osuvremenjivanje hrvatskog poreznog postupka.

Ključne riječi: *hrvatsko porezno postupovno pravo, načelo postupanja u dobroj vjeri, obvezujuća informacija.*

1. Uvodno razmatranje

Pravna je sigurnost jedan od ključnih elemenata svakog dobrog poreznog sustava. Ono što je ponekad teško ostvariti jeste upravo primijeniti dobro strukturirani porezni sustav u praksi, odnosno realizirati ga. Jedan je od zahtjeva, koji se postavlja pred kreatora pravnih sustava, svakako i zahtjev koji traži da se pravna pravila ne smiju mijenjati (pre)često. Takav je zahtjev u području poreznoga prava posebno naglašen. Poznato je porezno pravilo prema kojemu su „stari porezi dobri porezi“. No, promjene su u društvenom životu, a posebice u porezno relevantnom gospodarskom ponašanju građana i poreznih obveznika prisutne i događaju se gotovo svakodnevno. Stoga je teško tako dinamične i promjenljive pojave ekonomske aktivnosti podvesti pod neka tradicionalna ili neosuvremenjena porezna pravila. Tumačenje i primjena vrlo detaljnih i često subspecijalnih pravila poreznoga prava je nezahvalna zadaća. To je zadatak, poglavito, porezne administracije koja ima primijeniti porezne propise. Jedan od pogodnih instrumenata, koji bi trebao pridonijeti konzistentnosti u primjeni poreznih propisa, ali i pravnoj sigurnosti poreznih obveznika nalazimo u postupku primjene načela postupanja u dobroj vjeri. U primjeni je tog načela kreiran jedan „instrumentarij“ gdje pod tim pojmom podrazumijevamo prvenstveno institut obvezujuće informacije - koja može biti pojedinačna, ili individualna te opća, ili javna obvezujuća informacija (mišljenje). Uobičajeno je koristiti pojam obvezujuće informacije u smislu pojedinačne ili individualne obvezujuće informacije, pa ćemo se i mi u radu prikloniti navedenom. U svrhu razlikovanja navedenih instituta javnu ili opću obvezujuću informaciju ćemo označiti kao mišljenje.

U tom smislu, uvodno bi mogli pokušati odrediti institut obvezujuće informacije kao tumačenje odredbi poreznih zakona od strane poreznih tijela pri čemu je tumačenje obvezno za porezno tijelo, pod pretpostavkom da se činjenice i okolnosti, na kojima se temelji dana informacija, nisu promijenile. Pri tomu je povod donošenju obvezujuće informacije formalni zahtjev poreznog obveznika, koji mora imati za predmet pitanje primjene poreznih pravila na planiranu, buduću oporezivu transakciju ili aktivnost.

Kako institut obvezujuće informacije predstavlja jedan od temelja u demokratizaciji poreznog postupanja, u nastavku ćemo pokušati odgovoriti na pitanje je li taj institut uveden u hrvatsko porezno pravo.

U tu svrhu analiziramo hrvatsko porezno pozitivno zakonodavstvo te prikazujemo odabrana komparativna zakonodavstva koja imaju pozitivna iskustva u primjeni predmetnog instituta.

2. Pravni okvir primjene načela postupanja u dobroj vjeri i uvođenja instituta obvezujuće informacije

U Republici Hrvatskoj načelo postupanja u dobroj vjeri kao načelo poreznog postupovnog prava uređuje Opći porezni zakon u poglavlju II pod naslovom „Načela oporezivanja.“¹ U navedenom se poglavlju tako uređuju osnovna načela kao pravila koja se odnose na porezno-pravni odnos. To nisu pravila koja bi bila upućena našem zakonodavcu kao kreatoru poreznog sustava, već se radi o pravilima koja se odnose kako sudionike porezno-pravnog odnosa, poglavito na porezno tijelo i porezne obveznike. U poglavlju su posebno istaknuti naslovi: Primjena poreznih propisa,² Postupak poreznih tijela, Pravo na očitovanje, Obveza čuvanja porezne tajne, Obveza postupanja u dobroj vjeri, Gospodarski pristup te Prividni pravni poslovi.

U istom se poglavlju zakona pod naslovom Postupak poreznih tijela uređuju načelo zakonitosti, načelo oficioznosti,³ načelo pomoći strankama u postupku, načelo obavještavanja (informiranja) poreznih obveznika te načelo službenog jezika.

U svakom je pravnom području načelo zakonitosti posebno naglašeno kao načelo od iznimnog značaja. U ovome se kontekstu načelo zakonitosti uređuje kao postupovno načelo. Naime, materijalnopravno gledano, ovo načelo u poreznom pravu znači da nema poreza bez zakona, jer jedino propisom tog ranga porez i njegovi bitni elementi mogu biti uređeni. U procesnom se smislu načelo zakonitosti odnosi na postupak utvrđivanja prava i obveza iz porezno-pravnog odnosa.⁴

U istom se dijelu OPZ-a utvrđuje načelo pomoći strankama u postupku kao obveza poreznog tijela na upoznavanje poreznih obveznika i drugih sudionika u porezno-pravnom postupku s njihovim pravima i obvezama u postupku.⁵

Radi se o obvezi poreznog tijela, prema kojoj ono u postupku, koji se vodi pred tim tijelom, treba upozoriti poreznog obveznika, kako na prava, tako i na obveze koje za njega u tom postupku proizlaze ili mogu proizaći.

Pored navedenoga, uređena je obveza poreznih tijela na izgradnju sustava informiranja poreznih obveznika koji treba poslužiti upoznavanju poreznih obveznika sa svim relevantnim propisima iz područja poreznog prava. Naime, Zakon govori o obvezi poreznog tijela uspostaviti sustav informiranja s ciljem jedinstvenog i lakšeg

1 Opći porezni zakon, NN, br. 147/08., na snazi i u primjeni od 01. siječnja 2009., izuzev odredbi iz glave VIII. i IX. koje stupaju na snagu danom pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji, (dalje u tekstu: OPZ).

2 Odredbom se pod naslovom Primjena poreznih propisa uređuje načelo zabrane retroaktivne primjene poreznih propisa. Utvrđeno je da se u postupku oporezivanja imaju primijeniti propisi koji su bili na snazi u vrijeme nastanka činjenica bitnih za oporezivanje, tj. činjenica na kojima se temelji oporezivanje. Vidi, OPZ, čl. 5.

3 Načelom je oficioznosti određeno da je porezno tijelo dužno utvrđivati sve činjenice bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke, pri čemu se to odnosi, naravno, i na one činjenice koje idu u prilog poreznog obveznika. Vrstu i opseg postupovnih radnji, koje će se pri tome provoditi određuje porezno tijelo. Vidi, čl. 6. st. 2.

4 Vidi, OPZ, čl. 6. st. 1.

5 OPZ, čl. 6. st. 3. Navedena obveza poreznog tijela upotpunjena je obvezom poticanja poreznih obveznika na podnošenje poreznih prijava.

pristupa informacijama. Pri tomu, zakonski tekst ukazuje da će se navedeni cilj ostvariti objavljivanjem poreznih propisa na internetskim stranicama poreznog tijela: „*Porezno tijelo dužno je uspostaviti sustav informiranja koji će poreznim obveznicima omogućavati jedinstven, suvremen i što lakši pristup informacijama, objavljujući na svojim internetskim stranicama porezne propise i njihove izmjene i dopune.*“

Zakonskom odredbom je pravo na informiranost poreznih obveznika regulirano na način da se radi o pravu biti upoznat s poreznim propisima koji su na snazi.

Predmetom analize ovoga rada je dio načela OPZ-a sadržanog u istom poglavlju, samo u čl. 9. gdje se pod naslovom Obveza postupanja u dobroj vjeri uređuje istoimeno načelo. Propisujući obvezu sudionika porezno-pravnog odnosa na postupanje u dobroj vjeri utvrđuje se da je postupanje u dobroj vjeri savjesno i pošteno postupanje u skladu sa zakonom.

Zakonom nije detaljnije određen sadržaj pojma „dobra vjera“ niti su dati kriteriji za ocjenu takvog postupanja, čime se propustila prilika urediti detaljnije institut postupanja u dobroj vjeri na nivou zakonske norme. Ipak, se način postupanja u dobroj vjeri prepušta razradi kroz podzakonski akt – Pravilnik.⁶

2.1. Podzakonske odredbe o primjeni načela postupanja u dobroj vjeri

Predviđeni pravilnik donesen kao *Pravilnik o postupanju u dobroj vjeri sudionika porezno-pravnog odnosa, gospodarskoj cjelini te obrascima prijave činjenica za koje postoji obveza prijavljivanja i izjave o izvorima stjecanja imovine*⁷ u svojoj glavi II propisuje i uređuje postupanje u dobroj vjeri sudionika porezno-pravnog odnosa.⁸

U prvoj se odredbi u tom poglavlju propisuje pravo poreznog obveznika biti unaprijed obaviješten o svojim pravima i obvezama u postupcima koji se vode pred poreznim tijelom. Za porezne obveznike se u tu svrhu predviđa mogućnost postavljanja pismenih upita ispostavama i područnim uredima Porezne uprave.⁹

Navedena odredba izaziva neke nedoumice. Naime, treba usporediti navedenu odredbu Pravilnika s odredbom OPZ-a, kojom se u kontekstu načela o postupku poreznih tijela, prethodno navedenoga, u čl. 6. st. 3. utvrđuje obveza poreznih tijela upozoriti sudionike porezno-pravnog postupka na njihova prava i obveze u postupku. Pravilnikom se propisuje obveza koja postoji za porezna tijela temeljem slova OPZ-a. Drugim riječima, Pravilnikom nije regulirano (nikakvo) novo pravo poreznih obveznika niti je primjena načela dobre vjere detaljnije razrađena jer to pravo porezni

6 OPZ, čl. 9. st. 1., 2. i 3.

7 Pravilnik o postupanju u dobroj vjeri sudionika porezno-pravnog odnosa, gospodarskoj cjelini te obrascima prijave činjenica za koje postoji obveza prijavljivanja i izjave o izvorima stjecanja imovine, NN, br. 59/09, na snazi i u primjeni od 22. svibnja 2009., (dalje u tekstu: Pravilnik).

8 O pravilnicima kao aktima u hrvatskom poreznom postupku, vidi, Lončarić-Horvat, Olivera, Pravilnici kao opće normativni akti u hrvatskom poreznom postupku, Pravo i porezi, br. 9, 2009., str. 3-6.

9 Vidi Pravilnik, čl. 2. st. 1.

obveznici imaju temeljem OPZ-a. Ono što je nepreciznom odredbom Pravilnika trebalo urediti je obveza poreznih tijela na donošenje obvezujućih informacija ili mišljenja.

Institut obvezujuće informacije ili obvezujućeg mišljenja trebao je uistinu biti uveden u hrvatsko porezno pravo upravo navedenim Pravilnikom. Naime, naši su porezno-pravni stručnjaci u više prilika ukazivali na potrebu uvođenja navedenoga instituta.¹⁰

Za početak, postavljamo pitanje, je li ovom odredbom u hrvatski porezni sustav uveden institut pojedinačne (individualne) obvezujuće informacije ili mišljenja.¹¹ S obzirom na kontekst, očekuje se pozitivan ili potvrđan odgovor. No, tumačenjem navedene odredbe odgovor ide u drugom smjeru. Prvi dio predmetne zakonske odredbe govori o pravu poreznog obveznika postavljati pisane upite radi pribavljanja prethodne obavijesti o pravima i obvezama: „*Porezni obveznik ima pravo unaprijed biti obaviješten o svojim pravima i obvezama (...)*“. Ono što stvara nedoumicu jeste nastavak zakonske odredbe „... u postupcima koji se vode pred poreznim tijelom“.

Naime, bitni je element obvezujuće informacije upravo činjenica da se ona odnosi na transakcije ili aktivnosti koje su namjeravane ili planirane. Drugim riječima njome se utvrđuju prava i obveze koje će porezni obveznik imati u budućem poreznom postupku. Štoviše, u praksi primjene instituta obvezujuće informacije jedan od najčešćih razloga zbog čega se odbija zahtjev za donošenje obvezujuće informacije je upravo činjenica da se o predmetu zahtjeva za obvezujuću informaciju, već vodi postupak pred poreznim tijelom (gotovo da nije bitno je li riječ o postupku utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje, npr. poreznim nadzorom, ili je riječ o dijelu postupka u kojem se utvrđuje visina porezne obveze, ili o postupku u povodu pravnih lijekova). Drugim riječima, obvezujuća se informacija nikada ne odnosi na već započete postupke pred poreznim tijelom.

Ukoliko bi uslijed navedene analize drugog dijela ove zakonske odredbe rekli da je odgovor na uvodno pitanje negativan, postavlja se pitanje - kakvo je to pravo poreznog obveznika biti unaprijed obaviješten o svojim pravima i obvezama u postupcima koji se vode pred poreznim tijelom. To je pravo sadržano u citiranoj zakonskoj odredbi - OPZ-a, u čl. 6. st. 3.

Dakle, uspoređujući citiranje odredbe OPZ-a i Pravilnika jasno je da se odnose na ista prava i obveze poreznog tijela i poreznih obveznika.

Budući da odredba OPZ-a ne predviđa daljnju razradu kroz podzakonski akt, to je jasno da je intencija ove zakonske odredbe, unutar načela o postupanju poreznih tijela - pomoći sudionicima porezno-pravnog odnosa, koji imaju status stranke, u već

¹⁰ Lončarić, Horvat, Olivera, Prilog europeizaciji hrvatskog poreznog postupovnog prava, Hrvatska pred vratima EU - fiskalni aspekti, Zbornik radova znanstvenog skupa, HAZU, Zagreb, 2005., str. 233-244.

¹¹ U kontekstu se primjene načela postupanja u dobroj vjeri u stručnoj literaturi apostrofira razlika između javnih ili općih mišljenja ili informacija te pojedinačnih obvezujućih informacija ili mišljenja. U hrvatskom jeziku se uobičajilo koristiti termin obvezujuća informacija u smislu mišljenja koje se donosi glede pojedinačno ili individualno postavljenog zahtjeva jednog poreznog obveznika.

započetom postupku. Stoga se predmetna odredba Pravilnika zbog istaknutog drugog dijela čl. 2. st. 1. može činiti suvišnom.¹²

Jasno je, međutim, da se ta odredba Pravilnika ne odnosi na pravo poreznog obveznika biti prethodno obaviješten o pravima i obvezama u postupku koji se već vodi. On to pravo već ima temeljem zakonskih odredbi (i bez podnošenja pisanog upita predviđenog Pravilnikom). Pravilnikom je trebalo urediti pravo poreznog obveznika biti prethodno obaviješten o pravima i obvezama u postupcima koji će tek nastati povodom planiranih, budućih i namjeravanih transakcija ili aktivnosti.

Preostaje ipak za utvrditi, glede st. 1. čl. 2. Pravilnika da se radilo o pokušaju uvođenja instituta obvezujuće informacije, no na žalost, bezuspješnom.

Ukoliko bismo drugi dio citirane i istaknute odredbe Pravilnika izmijenili na način da glasi „... u postupcima koji će se voditi pred poreznim tijelom u pogledu budućih namjeravanih transakcija i/ili djelatnosti poreznog obveznika“ mogli bi reći kako se radi o institutu obvezujuće informacije. Iako bi tako uređen institut bio nepotpun zbog nedostatka preciznijeg uređenja cijelog instituta na način kako je to uobičajeno u komparativnim poreznim sustavima,¹³ pravni okvir postoji u normi općeg zakona u odnosu na specijalni - OPZ, a to je Zakon o općem upravnom postupku.¹⁴

Naime, ovdje bi bilo svakako mjesta za primjenu odredbe novoga Zakona o općem upravnom postupku, koji uređujući institut jamstva stjecanja prava, upravo sugerira ovu mogućnost.¹⁵ Općim odredbama koje mogu poslužiti kao temelj za uređenje obvezujuće informacije, uređena je mogućnost da se kroz posebne zakone predvidi jamstvo javnopravnog tijela stranci stjecanja određenog prava. Na općoj razini samo se utvrđuje da jamstvo ne smije biti protivno javnom interesu ili interesu trećih osoba. Istim je zakonom uređeno da se o jamstvu odlučuje rješenjem, koje obvezuje javnopravno tijelo, osim ako su se pravna osnova i činjenično stanje bitno izmijenili.¹⁶

Mišljenja smo da se radi o iznimno dobrom općem pravnom okviru kojeg je trebalo primijeniti već i pri donošenju Općeg poreznog zakona krajem 2008. godine, a u smislu uvođenja instituta obvezujuće informacije. Institut obvezujuće informacije i je poseban oblik općeg instituta jamstva stjecanja prava. Zakon o općem upravnom

12 Ukoliko bi prihvatili značenje, koje proizlazi doslovnim tumačenjem predmetne odredbe, možemo postaviti pitanje koja je svrha ili cilj tog prava, odnosno što porezni obveznik postiže ostvarenjem tog prava. Ako bi porezni obveznik i dobio odgovor na prethodni upit o svojim pravima i obvezama, on ne može ništa promijeniti nabolje u svojem poreznom materijalnom i procesnom položaju.

13 Trebalo bi tada nastavno i dopuniti navedeni propis odredbama o obveznom sadržaju pisanog upita ili zahtjeva za donošenje obvezujuće informacije, načinu postupanja poreznog tijela u povodu postavljenog upita ili zahtjeva za donošenje obvezujuće informacije i sl.

14 Opširnije o novijim zakonskim rješenjima upravnog postupka vidi, Đerđa, Dario, Nova rješenja Zakona o općem upravnom postupku iz 2009. godine, Aktualnosti upravnog sudovanja i upravne prakse – 2009., Inženjerski biro, Zagreb, 2009., str. 48-80.

15 Vidi, Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine, br. 47/09., čl. 103.

16 Opći porezni zakon je posebni zakon u odnosu na Zakon o općem upravnom postupku te je čl. 4. OPZ-a određena supsidijarna primjena ZOUP-a.

postupku i ostavlja uređenje ovoga općeg instituta za posebne upravne postupke što je bez sumnje porezni postupak. Novi zakonski okvir općeg upravnog postupka nameće potrebu određenih izmjena i dopuna u poreznom postupku kao posebnom upravnom postupku.¹⁷ Izmjene i dopune nužno je iskoristiti za stvarno poboljšanje i uvođenje novih instituta, jer je pogrešno zakonske novele svoditi na terminološke i leksičke prilagodbe.¹⁸

Pravilnikom se u istom članku, čl. 2., st. 2., u svrhu olakšavanja ostvarenja prava i obveza poreznih obveznika predviđa obveza poreznog tijela objavljivati na web-stranicama porezne propise i obavijesti od utjecaja na obračunavanje, utvrđivanje i naplatu poreza.¹⁹

Predmetna odredba glasi: „Kako bi porezni obveznici što lakše ostvarivali svoja prava i obveze, Porezna uprava na svojim će web-stranicama objavljivati porezne propise i druge obavijesti koje su od utjecaja na obračunavanje, utvrđivanje i naplatu poreza“. Iako može biti samo redakcijska pogreška mišljenja smo kako se radi o sadržajnoj i bitnoj pogrešci.

Prethodnom analizom st. 1. istog članka Pravilnika ukazali smo na činjenicu da je zakonskim odredbama, gdje se uređuju načela poreznog postupka, utvrđena obveza poreznog tijela koja je dio načela o postupku poreznih tijela, na uspostavljanje sustava informiranja koji će poreznim obveznicima omogućavati jedinstven, suvremen i što lakši pristup informacijama, objavljujući na svojim internetskim stranicama porezne propise i njihove izmjene i dopune.²⁰

Jasno je, da je samim zakonom utvrđena obveza poreznog tijela objavljivati sve porezne propise, njihove izmjene i dopune.

I ovdje ne vidimo *ratio* uređenja zakonom propisanog načela informiranja poreznih obveznika kroz Pravilnik koji razrađuje primjenu načela postupanja u dobroj vjeri. Ta je zakonska obveza precizno uređena i ona Pravilnikom nije ništa detaljnije razrađena niti je omogućena njezina ispravna primjena.

Telološkom metodom tumačenja poreznih propisa, doduše, namijenjenom tijelima koja primjenjuju propise, i u ovom dijelu raščlambe spornog Pravilnika ukazujemo na to da je u odredbi Pravilnika koja glasi „Kako bi porezni obveznici što lakše ostvarivali svoja prava i obveze, Porezna uprava na svojim će web-stranicama objavljivati porezne propise i druge obavijesti koje su od utjecaja na obračunavanje, utvrđivanje i naplatu poreza“ suvišno i nepotrebno navođenje „...porezne propise...“. Štoviše, taj dio ne samo da nije potreban, već mijenja smisao i svrhu konkretne odredbe.

Izbacimo li navedeni dio možemo slobodno ustvrditi da je ovom odredbom

17 Vidi, Ljubanović, Boris, Posebnosti poreznog i carinskog upravnog postupka naspram novog općeg upravnog prava, Aktualnosti upravnog sudovanja i upravne prakse – 2009., Inženjerski biro, Zagreb, 2009., str. 181-188.

18 Opširnije vidi o tome, Medvedović, Dragan, Pravno uređeni postupci - pretpostavka moderne uprave, Modernizacija hrvatske uprave, Društveno veleučilište u Zagrebu, Zagreb, 2003., posebno str. 389-390., i dr.

19 Vidi, Pravilnik, čl. 2. st. 2.

20 Vidi, OPZ, čl. 6. st. 4.

detaljnije regulirano načelo postupanja u dobroj vjeri te da je omogućena njegova provedba u praksi i to kroz institut općih (obvezujućih) informacija i obavijesti. Može se reći da se predloženom izmjenom odredbe Pravilnika uvodi obveza poreznog tijela na davanje općih (obveznih) informacija i obavijesti – u hrvatskoj poreznoj praksi za to je čest naziv mišljenja. Takve se obavijesti upućuju svim poreznim obveznicima, one se ne odnose na konkretne slučajeve i pojedine ili individualne porezne obveznike, već se radi o svojevrsnim javnim obavijestima ili javnim obvezujućim informacijama (eng. *Public advance ruling system*). Moglo bi se reći da je ova obveza po svom obuhvatu šira, upućuje se svim poreznim obveznicima i treba pridonijeti informiranosti poreznih obveznika o sustavu oporezivanja te načinu primjene pojedinih odredbi s ciljem stvaranja povjerenja među sudionicama porezno-pravnog odnosa te ostvarenja načela postupanja u dobroj vjeri. Takve se, tzv. javne obvezujuće informacije u pravilu donose nakon što se zaprimi veći broj pojedinačnih zahtjeva za obvezujućim informacijama individualnih poreznih obveznika. Objavljivanjem javne obvezujuće informacije prestaje razlog za donošenje pojedinačnih obvezujućih informacije budući da se u tom slučaju može uzeti da nema osnove za postavljanje zahtjeva za donošenjem pojedinačne (individualne) obvezujuće informacije.

Mišljenja smo da se predmetnom odredbom Pravilnika nije trebalo propisivati obvezu objave propisa na internetskim stranicama. Ovom odredbom Pravilnika trebalo je u hrvatskom poreznom postupovnom pravu urediti institut općeg (javnog) mišljenja ili opće (javne) obvezujuće informacije. Naime, radi se o obvezi poreznog tijela objavljivati obavijesti koje su od utjecaja na obračunavanje, utvrđivanje i naplatu poreza. Porezne obveznike treba obavijestiti o stajalištu, praksi i pristupu poreznih tijela u primjeni brojnih i različitih instituta poreznoga prava. Nisu rijetki slučajevi da u poreznom pravu porezno tijelo, koje primjenjuje porezne propise, tumačeći određenu normu rješava prisutnu nepreciznost, nepotpunost ili nejasnoću u određenom poreznom propisu. Kako bi otklonilo eventualne nedoumice ili pitanja porezno će tijelo objaviti svoje stajalište ili mišljenje na način da to stajalište učini dostupnim svim poreznim obveznicima, npr. objavom na internetskim stranicama, u raznim publikacijama koje se mogu dobiti u uredima poreznih tijela i sl. No, obveza poreznog tijela informirati porezne obveznike ne smije se izjednačiti s obvezom poreznih tijela objavljivati porezne propise. Pravo je poreznog obveznika biti informiran o svim relevantnim informacijama kojima porezna tijela raspolažu ili ih sami donose, a odnose se na primjenu propisa. Primjerice, kakav je stav porezno tijelo zauzelo u većem broju porezno sličnih slučajeva. Ovako shvaćena odredba Pravilnika značila bi da hrvatsko porezno pravo poznaje institut javne (opće) obvezujuće informacije ili mišljenja (engl. *Public rulings*). Naša praksa bez sumnje poznaje mišljenja, koja se objavljuju na internetskim stranicama porezne uprave, pa smatramo da se radi o propustu zakonodavca da to preciznije uredi.

Što je javna informacija ili javno mišljenje u poreznom pravu (engl. *Public ruling*)?

Opća (javna) informacija ili mišljenje je u pisanom obliku iskazano stajalište porezne vlasti o načinu primjene određenih poreznih propisa ili tretmanu određenih

činjenica relevantnih sa stajališta oporezivanja. U pravilu je porezno tijelo obvezno upoznati sve porezne obveznike sa stajalištem. Obveza informiranja poreznih obveznika ostvaruje se najčešće objavljivanjem javnih ili općih mišljenja. Ta su mišljenja upućena svim poreznim obveznicima, odnosno namijenjena su neodređenom broju osoba, s ciljem njihova informiranja o tumačenju i primjeni poreznih propisa. Takva mišljenja ili informacije imaju za svrhu ili cilj pridonijeti pravnoj sigurnosti poreznih obveznika. To se najčešće čini objavljivanjem i distribuiranjem raznih „poreznih“ vodiča, objavom mišljenja na internetskim stranicama i sl. No, opće obavijesti ili mišljenja nemaju snagu pravne norme. Radi se o mišljenjima na koja se porezni obveznici ne mogu pozivati u konkretnom porezno-pravnom odnosu. Navedene, opće odluke ili mišljenja odnose se na sve porezne obveznike. Porezni obveznici koji udovoljavaju elementima tzv. opće (javne) odluke ili mišljenja mogu osnovano očekivati da će uživati porezni tretman predviđen mišljenjem, pri čemu nisu obvezni na poduzimanje kakvih dodatnih radnji. Nerijetko se inicijativa za donošenje javnog ili općeg mišljenja ili informacije nalazi u većem broju upita poreznih obveznika za pojašnjenjem poreznog tretmana istovjetnih ili istovrsnih situacija. To je posebno slučaj kada se procijeni da je donošenje mišljenja od takvog značaja koji se rasprostire na širi krug poreznih obveznika ili je, pak, i u javnom interesu. Tako je, npr. u Italiji gdje, ako se javlja veći broj zahtjeva poreznih obveznika za donošenjem pojedinačne obvezujuće informacije u istovrsnim situacijama, porezna vlast donosi opću uputu ili javnu uputu s kojom se obveznici upoznaju u uredima poreznog tijela i obavijestima na web stanicama porezne uprave. Naime, zbog adresata, kojima se upućuju, najčešće su donositelji općih ili javnih uputa – mišljenja viša tijela porezne vlasti (npr. Središnji ured u Hrvatskoj). No, pitanje je pravne naravi iznimno bitno. Naime, javna mišljenja ili opće upute u mnogim se pravnim sustavima smatraju odlukama tehničke naravi koje su usmjerene gotovo prvenstveno zaposlenima u poreznim tijelima kako postupati u pojedinim istovrsnim slučajevima. Pri tomu se o istome informiraju porezni obveznici, a radi ostvarenja pravne sigurnosti. Opća ili javna mišljenja nisu neposredni izvor prava za pojedinog poreznog obveznika, odnosno on se ne može pozivati na ta mišljenja u konkretnom porezno-pravnom odnosu. Drugim riječima, javne ili opće obvezujuće informacije ili mišljenja nisu obvezujuća za porezno tijelo spram pojedinog individualno određenog poreznog obveznika.

Razlika se može svesti na nekoliko bitnih elemenata. Adresat je obvezujuće informacije odluke konkretni pojedinačni porezni obveznik, dok su kod javne obvezujuće informacije ili mišljenja to svi porezni obveznici, posredno i djelatnici poreznih tijela. Po naravi su javne obvezujuće informacije interna instrukcija ili savjet, uputa poreznim tijelima s posrednim vanjskim učincima u odnosu na porezne obveznike (upoznavanje poreznih obveznika sa stajalištem). Kod obvezujuće se informacije radi o odluci usmjerenoj poglavito na van, tj. u odnosu na subjekte koji nisu dio porezne, tj. javne vlasti. Po obliku je prethodna odluka upravni akt, dok su mišljenja najčešće prisutna u obliku raznih „cirkularnih pisama“, općih mišljenja i

izjava o stajalištu porezne vlasti i sl.

Prema području primjene ili djelovanja razlika je u tomu što se prethodna odluka odnosi uvijek na konkretnu specifičnu transakciju ili činjenice bitne za oporezivanje, dok su opće upute usmjerene na sve istovrsne transakcije ili kategorije činjenica bitnih za oporezivanje, bez vezivanja za konkretni slučaj. U pravilu je obvezujuća informacija uvijek obvezujuća za porezno tijelo, ponekad i za porezne obveznike, dok je mišljenje obvezujuće samo kao interno pravilo za djelatnike poreznih tijela, ali ne u konkretnom poreznom slučaju. Dok je opće pravilo da se mišljenja objavljuju i tako čine dostupnima svim poreznim obveznicima, obvezujuća se mišljenja mogu objavljivati, ali to nije pravilo.

Analiza odredbi Pravilnika ukazuje na prisutne nedostatke u hrvatskom poreznom pozitivnom zakonodavstvu. Ono što iznenađuje jeste činjenica kako se ne radi o institutu koji je nepoznat u hrvatskom pravnom sustavu. Naime, u području primjene carinskih propisa, ovaj je institut uređen na zadovoljavajući način. Stoga čudi „nespretnost“ naših tvoraca Pravilnika. Naime, čl. 11. i 12. Carinskog zakona i čl. 8. Uredbe za provedbu Carinskog zakona²¹ propisuju obvezu carinskih vlasti na izdavanje obavijesti te obvezujućih informacija. Tako u čl. 11. propisuje da svaka zainteresirana osoba može od Carinske uprave zatražiti izdavanje obavijesti o primjeni carinskih propisa. Takav se zahtjev može odbiti ako se ne odnosi na stvarno namjeravani izvoz i uvoz.

Čl. 12. određuje da na osnovi pisanog zahtjeva zainteresirane osobe Carinska uprava daje: a) obvezujuće mišljenje o tarifnome raspoređivanju robe u carinsku tarifu te b) obvezujuće mišljenje o podrijetlu robe.

Pri tomu je zakonom propisano da obvezujuće mišljenje ima snagu rješenja donesenog u upravnome postupku.

Obvezujuća mišljenja o tarifnom raspoređivanju robe i podrijetlu robe obvezuju Carinsku upravu prema osobi kojoj je dano mišljenje samo glede tarifnog raspoređivanja robe u Carinsku tarifu, odnosno glede podrijetla robe.

Obvezujuće mišljenje o tarifnome raspoređivanju robe obvezuje Carinsku upravu prema osobi kojoj je dano mišljenje za robu za koju se carinski postupak provodi nakon datuma izdavanja mišljenja. Obvezujuće mišljenje o podrijetlu robe obvezuje Carinsku upravu prema osobi, kojoj je dano mišljenje, za onu robu za koju je postupak utvrđivanja podrijetla robe propisan ovim Zakonom proveden nakon datuma izdavanja mišljenja. Propisano je da osoba, kojoj je dano mišljenje, mora dokazati: a) u slučaju obvezujućeg mišljenja o tarifnome raspoređivanju robe u carinsku tarifu da roba koju deklarira u svim elementima odgovara robi koja je opisana u mišljenju te b) u slučaju obvezujućeg mišljenja o podrijetlu robe, da roba i okolnosti na osnovi kojih se određuje podrijetlo robe, u svim elementima odgovara robi i okolnostima koje su opisane u mišljenju.

Obvezujuće će se mišljenje poništiti sukladno ako se zasniva na neistinitim ili

²¹ Carinski zakon, NN, br. 78/99., 64/99., 117/99., 73/00., 92/01., 47/03., 140/05., 138/06., 60/08. i 45/09 (dalje u tekstu: CZ) te Uredba za provedbu Carinskog zakona, NN, br. 161/03.

nepotpunim navodima podnositelja zahtjeva. Propisano je vremensko ograničenje važenja obvezujućeg mišljenja - jedna godina od dana donošenja uz određene iznimke.

Navedeno uređenje instituta obvezujuće informacija pokazuje se gotovo dostatnim i za područje poreznoga prava. Doduše, uz navedena vlastita iskustva smatramo korisnim ukazati i na iskustva i praksu drugih zemalja. Institut obvezujuće informacije prisutan je u zemljama širom svijeta. Ono što potvrđuje potrebu uvođenja i uređenja predmetnog instituta u hrvatskom poreznom pravu činjenica je da gotovo da nema zemlje u Europskoj uniji koja nema manje-više detaljno reguliran navedeni institut koji predstavlja realizaciju postupanja u dobroj vjeri.

3. Kratki prikaz primjene instituta obvezujuće informacije u komparativnim poreznim sustavima

Naši uvaženi stručnjaci iz područja poreznoga prava ukazali su već u nekoliko navrata na potrebu europeizacije hrvatskoga prava, a posebice postupovnog poreznog prava.²² Tako Lončarić-Horvat u radu, koji upravo ima za temu europeizaciju hrvatskog poreznog prava, prikazuje način primjene instituta obvezujuće informacije u njemačkom i austrijskom poreznom pravu. Stoga, imajući na umu da su to doista primjeri zemalja s vrlo razvijenom praksom u primjeni instituta obvezujuće informacije,²³ prikazujemo još jednu zemlju s tradicijom u primjeni istoga instituta, ali i zemlje koje su tek učinile u tome prve korake. Porezni sustav Nizozemske primjer je sustava s dugom praksom obvezujućih informacija.

Ono što je zanimljivo spomenuti da se činjenica dugotrajne prisutnosti ovoga instituta u poreznom pravu Nizozemske smatra razlogom koji pridonosi općeprihvaćenom stajalištu po kojemu se radi o zemlji koja je izuzetno pogodna i privlačna za inozemna ulaganja.²⁴ U Nizozemskoj se praksa obvezujućih informacija razvija već u prvim godinama nakon Drugog svjetskog rata.²⁵

U Nizozemskoj se smatra, iako treba istaknuti da se radi o sada već i općem pravnom stajalištu, da obvezujuća informacija nije javnopravni ugovor.²⁶ Takvo se stajalište svakako može braniti budući da se, za razliku od javnopravnog ugovora, u ovom slučaju ne traži suglasnost samog poreznog obveznika da bi obvezujuća informacija imala predviđeni pravni učinak. Uloga se poreznog obveznika, zapravo, iscrpljuje ili svodi samo na podnošenje zahtjeva za donošenje obvezujuće informacije, a konačni cilj i rezultat nije i ne mora biti, niti u interesu obveznika, niti poreznog tijela. Cilj je uz ostvarenje zakonitosti, svakako ostvarenje načela postupanja u dobroj vjeri i pridonošenje pravnoj sigurnosti. Naravno, porezni obveznik ne mora

22 Lončarić-Horvat, Prilog europeizaciji hrvatskog poreznog postupovnog prava, op. cit.

23 Vidi, Lončarić, Horvat, op. cit.

24 Romano, Carlo, *Advance Tax Rulings and Principles of Law - Towards a European a Tax Ruling System*, IBFD, 2002., str. 21.

25 Romano, *Advance Tax Rulings and Principles of Law*, str. 49.

26 Prema, Romano, *Advance Tax Rulings and Principles of Law*, str. 122

postupiti u skladu s obvezujućim mišljenjem. Prevladavajuće je mišljenje danas da je obvezujuća informacija jednostrani upravni akt.²⁷

Doduše, pojedini porezni sustavi predviđaju da je obvezujuća informacija obvezujući akt i u odnosu na poreznog obveznika pa se radi o jednostranom upravnom aktu s dvostranim učinkom. Navedene iznimke samo potvrđuju prevladavajuća stajališta i prakse koje uzimaju obvezujuću informaciju u poreznim stvarima za jednostrani upravno-porezni akt (njem. *Verwaltungsakt*, engl. *administrative act*).

Smatra se da samim odlučivanjem i donošenjem odluke, porezna vlast ne ulazi u nikakav oblik ugovornog odnosa s poreznim obveznikom. Tim više, kako je ranije navedeno, jer je obvezujuće mišljenje uvijek valjano bez pristanka poreznog obveznika.

Doduše, u Nizozemskoj je i danas prisutna rasprava na akademskom nivou o naravi prethodne odluke tj. obvezujuće informacije. Odnosno o tomu radi li se o sporazumu između poreznog obveznika i poreznih vlasti koji bi potpadao u područje civilnog - ugovornog prava ili je riječ o aktu javne, upravne vlasti koji je onda dio upravnog, javnog prava. Naime, izmjenama nizozemskog poreznog zakonodavstva iz 2001. godine utvrđeno je da se radi o pisanom sporazumu između obveznika i javne vlasti koji je obvezujući i za samog poreznog obveznika.²⁸

Kategoriziramo li obvezujuću informaciju kao upravni porezni akt onda svakako treba zaključiti da su u obvezujućoj informaciji ostvarena sva obilježja upravnog akta neophodna za takvu kvalifikaciju.²⁹

Praksa primjene obvezujućih informacija poslužila je za razlikovanje sustava obvezujućih informacija na otvorene i zatvorene sustave. Otvoreni sustav obvezujućih informacija je takav gdje se zahtjev za donošenje informacije može postaviti u pogledu svih poreza i primjene svih poreznih propisa. U tom slučaju nisu predviđeni konkretno slučajevi ili pitanja glede kojih se može postaviti zahtjev za donošenjem obvezujuće informacije. Takav je nizozemski sustav gdje postoji generalna klauzula o općoj obvezi porezne administracije donositi obvezujuće informacije temeljem pisanih upita ili zahtjeva poreznih obveznika. Postoje sustavi, koji se smatraju otvorenim, no imaju klauzulu, s tzv. negativnom enumeracijom gdje se navode slučajevi u kojima se ne može tražiti donošenje obvezujuće informacije. Zatvoreni sustavi sadrže taksativan popis pitanja u odnosu na koja se može postavljati zahtjev za donošenjem obvezujuće informacije te se zahtjev treba isključivo odnositi na propisom određena „kvalificirana pitanja ili područja“.

U otvorenim je sustavima najčešće aktivno legitimirana ili ovlaštena osoba na podnošenje zahtjeva za donošenje prethodne odluke najčešće određena kao svaka fizička ili pravna osoba bez obzira na državljanstvo ili rezidentnost, ali koja ima stvarni interes. U protivnom, ukoliko postoje ograničenja glede aktivne legitimacije neki autori smatraju da se radi o zatvorenom sustavu obvezujućih informacija.

27 Romano, op. cit.

28 Romano, *Advance Tax Rulings and Principles of Law*, str. 124.

29 Vidi, opširnije o upravnom aktu, Borković, Ivo, *Upravno pravo*, Narodne novine, Zagreb, 2002., str. 357-396.

Estonija i Slovenija mogu poslužiti kao primjeri zemalja koje su tek nedavno uvele u svoj pravni sustav institut obvezujuće informacije.

Institutom obvezujuće informacije želi se osigurati poreznim obveznicima veći stupanj pravne sigurnosti, izvjesnosti i povjerenja, osobito potrebne osobama koje imaju intenciju poduzimati velike poslovne pothvate i transakcije koje nose sa sobom, same po sebi, veći porezni rizik.

Institut obvezujuće informacije uveden je u Estoniji 2007. godine, izmjenama Zakona o oporezivanju i stavljanjem u nadležnost poreznim tijelima donošenje obvezujućih informacija počev od siječnja 2008. godine. Prethodna su mišljenja obvezujuća za poreznu (i carinsku) upravu, ali ne i za poreznog obveznika.

Predviđeno je nekoliko pretpostavki koje moraju biti ispunjene kako bi se dobilo prethodno mišljenje. Zahtjev za donošenje obvezujuće informacije mora se odnositi na buduću transakciju za koju porezni obveznik ima namjeru stvarnog poduzimanja (drugim riječima, obvezujuća se informacija ne donosi za hipotetičke transakcije). Druga se pretpostavka odnosi na obvezu poreznog obveznika opisati vlastito shvaćanje ili razumijevanje poreznih posljedica natjeravane transakcije, gdje se porezne vlasti mogu i ne moraju složiti s predloženom i iznesenom analizom. Posljednja se pretpostavka odnosi na formu i sadržaj zahtjeva za prethodno mišljenje, gdje se traži pisani oblik zahtjeva te svi posebni zakonom propisani podaci.³⁰ Predviđeno je da u roku od 60 dana porezna vlast treba donijeti obvezujuću informaciju. Ona vrijedi samo u odnosu na poreznog obveznika, koji je inicirao donošenje informacije, pri čemu je vremenski ograničen obvezujući učinak. Informacija postaje nevažeća ukoliko se relevantne odredbe u poreznom pravu bitno izmjene. Previđeno je da se neće donositi obvezujuće informacije gdje se može utvrditi da je cilj namjeravane transakcije izbjegavanje plaćanja poreza.³¹

U Republici Sloveniji je Zakonom o poreznom postupku iz 2007. godine u pravni sustav uveden institut obvezujuće informacije.³² Institut je uređen člankom 14. toga Zakona te u drugom dijelu Pravilnika o primjeni Zakona o poreznom

30 Nije rijetka praksa da porezne vlasti daju obrazac, formular za podnošenje zahtjeva - s propisanim elementima (podacima) koje mora sadržavati zahtjev. Takvo je postupanje praktično, pojednostavnjuje i ubrzava proces te je u interesu poreznih vlasti i poreznih obveznika.

Praksa objavljivanja formulara ili obrasca u sličnim slučajevima u hrvatskom pravu je poznata, ali u drugoj grani javnih davanja - carinskom pravu gdje je već duže vrijeme prisutan navedeni institut, koji se prema pravnim pravilima realizira u praksi. Naime, radi se o postupku razvrstavanja robe po Carinskoj tarifi kao posebnom carinskom postupku. Pri tomu svaka zainteresirana osoba može, sukladno članku 10. stavku 1. Carinskog zakona, zahtijevati obavijest o primjeni carinskih propisa, pa i ispostavljanje obvezujuće informacije o tarifnom razvrstavanju robe u Carinsku tarifu. Opširnije, vidi CZ.

31 Vanasaun, Ivo, *Advance Ruling Process Available from 2008*, preuzeto sa http://www.deloitte.com/view/en_EE/ee/services/tax-legal/article/73193f95c3efd110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm (15. studeni 2009.)

32 Zakon o davčnem postupku – ZDavP-2, Uradni list RS, št. 117/06. s izmjenama.

postupku.³³

Propisano je da Središnji ured³⁴ donosi na zahtjev poreznoga obveznika pisanu informaciju o poreznom tretmanu obveznikovih budućih i namjeravanih transakcija, odnosno poslovnih događaja i djelatnosti. Obvezujuća informacija ima obvezujući učinak samo u odnosu na porezno tijelo. Svrha je instituta obvezujuće informacije omogućiti poreznom obvezniku unaprijed raspolagati podacima o poreznom tretmanu budućih, planiranih - namjeravanih, aktivnosti. Na podacima sadržanim u obvezujućoj informaciji porezni bi obveznik mogao, uz ostalo, temeljiti svoju odluku o stvarnom poduzimanju planirane i namjeravane aktivnosti.

Dosadašnja relativno kratka slovenska praksa primjene ovoga instituta pokazuje, temeljem do sada podnesenih zahtjeva ili molbi za donošenje obvezujuće informacije, da širi krug poreznih obveznika nije upoznat sa samom svrhom ili ciljem ovoga instituta. U praksi se često postavljaju zahtjevi za donošenje obvezujuće informacije u situacijama gdje je aktivnost ili transakcija glede koje se porezni obveznik obraća poreznom tijelu, u tijeku, odnosno, da se ne radi o budućim transakcijama, ili se traže informacije o oporezivanju koje su opće naravi. Također, porezni obveznici često nisu upoznati s procesno-formalnim elementima podnošenja zahtjeva, pa se porezna administracija bavi nepotpunim zahtjevima.

Stvarno nadležno tijelo za izdavanje obvezujuće informacije je slovenski Središnji porezni ured, u Ljubljani. Zakonom je propisan obvezan sadržaj zahtjeva za izdavanje obvezujuće informacije. Tako se kao obvezan sadržaj predviđa: detaljan opis namjeravane aktivnosti; Izjava poreznog obveznika, prema njegovim saznanjima, glede pitanja – je li o predmetu zahtjeva: ili već ranije postavljen zahtjev, ili je u tom predmetu postupak oporezivanja već započet, ili je u tijeku postupak poreznog nadzora, ili odlučivanja u povodu pravnih lijekova, ili sudski postupak; Isprave/ dokumentacija koja predstavlja osnovu ili se na nju poziva porezni; ime i prezime/ naziv osobe za komunikaciju sa poreznim tijelom.³⁵ Porezno tijelo mora obavijestiti poreznog obveznika u roku od 15 dana od primitka zahtjeva hoće li provesti postupak i donijeti obvezujuću informaciju. U slučaju prihvaćanja zahtjeva, mora izvijestiti poreznog obveznika uz opće podatke o poreznom obvezniku i osobi za kontakt o tomu glede kojih će propisa i odredbi donijeti obvezujuću informaciju, predviđeni rok donošenja obvezujuće informacije te procjenu troškova s mogućim zahtjevom za plaćanje dijela troškova unaprijed (tzv. akontacija).

Zakon predviđa situacije kada se neće donijeti obvezujuća informacija. Tako se obvezujuća informacija neće donijeti ako se zahtjev odnosi na aktivnost poreznog obveznika koja je već poduzeta ili se radi o aktivnosti na čije izvođenje porezni obveznik ne može jednostrano utjecati. Također, razlog za nedonošenje je i činjenica

33 Pravilnik o izvajanju Zakona o davčnem postopku, Uradni list RS, št. 141/06 s izmjenama.

34 U Sloveniji je to *Generalni davčni urad*.

35 Sadržaj zahtjeva je detaljno uređen u čl. 14. st. 2. slovenskog Zakona o poreznom postupku te čl. 3. pratećeg Pravilnika o provedbi Zakona o poreznom postupku.

da se upit poreznog obveznika odnosi na predmet koji je, ili predmet započetog poreznog nadzora, ili predmet sudskog postupka, ili postupka u povodu pravnih lijekova. Jednako će se postupiti i kada iz sadržaja zahtjeva poreznog obveznika proizlazi da nema stvarne namjere poduzimanja aktivnosti koja je predmet zahtjeva. Obvezujuća informacija neće biti donesena ako iz zahtjeva proizlazi upit usmjeren na oblikovanje transfernih cijena ili ako se radi o upitu o kojem se odlučuje u okviru prava na informiranje.³⁶

Porezno tijelo treba donijeti obvezujuću informaciju u roku od 6 mjeseci od podnošenja zahtjeva za donošenje obvezujuće informacije.

Predviđeno je da obvezujuća informacija ima obvezujući učinak za donositelja - porezno tijelo od trenutka njezine predaje poreznom obvezniku. Navedeni učinak međutim imat će jedino ukoliko se temelji na istinitim i potpunim podacima koje je dostavio porezni obveznik. Drugim riječima, ako porezno tijelo utvrdi da je obvezujuća informacija utemeljena na neistinitim i nepotpunim podacima opozvat će informaciju. Tako opozvana informacija nema pravnih učinaka. No, predviđena je mogućnost izmjene i dopune obvezujuće informacije, ako se utvrdi da je pri njezinu donošenju primijenjeno pogrešno materijalno pravo, ili je npr. bila donesena u svezi s namjeravanom aktivnošću koja je periodične naravi, a u trenutku opoziva ta aktivnost nije konačno realizirana. U potonjem slučaju, informacija obvezuje porezno tijelo glede aktivnosti koje je porezni obveznik poduzeo do dana uručenja nove, izmijenjene obvezujuće informacije.

4. Zaključna razmatranja

Institut obvezujuće informacije jedan je od načina primjene i ostvarenja načela postupanja u dobroj vjeri. U hrvatskom je poreznom sustavu načelo postupanja u dobroj vjeri uređeno Općim poreznim zakonom. Prepuštajući podzakonskom propisu razradu i detaljnije uređenje u primjeni ovoga načela tvorci analiziranih odredbi

36 Porezni obveznici često svojim zahtjevima za donošenje obvezujuće informacije postavljaju upite opće naravi, npr. općenita pitanja poput pitanja o primjeni porezne stope poreza na dodanu vrijednost u odnosu na određene transakcije. Rješenje takvih pitanja nije u opisu svrhe ili cilja ovoga instituta. Dapače, porezni obveznici u skladu s načelom informiranosti poreznih obveznika, tj. prava na informiranje, imaju pravo biti unaprijed obaviješteni o svojim pravima i obvezama koje proizlaze iz Zakona o poreznom postupku i drugih akata temeljem kojih porezno tijelo postupa i odlučuje u postupku oporezivanja. To je pravo uređeno u slovenskom Zakonu o poreznom postupku, u čl. 131. temeljem kojega porezni obveznici imaju pravo na objašnjenje načina primjene određenih pravnih propisa te pravo na informaciju o načinu izračunavanja i plaćanja poreza. Takvi se zahtjevi ne smatraju zahtjevom za donošenje obvezujuće informacije već se smatraju molbom za pojašnjenje načina primjene određenih odredbi u propisima ili, pak, kao molba za informaciju o načinu izračunavanja i plaćanja poreza koji se podnose s ciljem ostvarenja prava na informiranje. Ako se po donošenju obvezujuće informacije utvrdi da su troškovi preplaćeni porezno će tijelo preplaćeni dio vratiti poreznom obvezniku, dok u slučaju da porezni obveznik treba platiti preostali dio troškova to treba učiniti u roku od 15 dana po primitku računa, a to je dan primitka obvezujućeg mišljenja.

Pravilnika nisu bili uspješni. Analiza odredbi Pravilnika, koje se odnose na primjenu načela postupanja u dobroj vjeri, ukazuje na neuspjele pokušaje uvođenja u hrvatski porezni sustav, kako obvezujuće informacije, tako i opće (javne) informacije odnosno mišljenja. Navedeni podzakonski propis sadrži odredbe koje su sporne, neprecizne i na žalost njima nije ostvarena glavna svrha donošenja samoga Pravilnika.

No, pravni okvir za uređenje instituta obvezujuće informacije postoji. Nalazimo ga poglavito u odredbama „novoga“ Zakona o općem upravnom postupku koji uvodi institut jamstva prava te u općim odredbama Općeg poreznog zakona kojima je uveden institut postupanja u dobroj vjeri. Iznenađuje činjenica da se tvorcima Pravilnika nisu znali poslužiti već prisutnim rješenjem u hrvatskom pozitivnom zakonodavstvu, jer hrvatsko carinsko pravo već poznaje obvezujuću informaciju. Takav je zakonski okvir, također, mogao poslužiti kao vodič u kreiranju istoimenog instituta samo u postupku oporezivanja.

Kako je institut obvezujuće informacije prisutan u poreznim sustavima zemalja širom svijeta, a gotovo u svim zemljama Europske unije, korisni je upoznati se s iskustvima drugih zemalja po istome pitanju. Komparativna porezna iskustva primjene obvezujuće informacije pokazuju da se radi o institutu, koji je neizostavan kao sredstvo izgradnje suvremenog poreznog sustava, u kojemu se velika pozornost poklanja zaštiti prava poreznih obveznika. Sve navedeno upućuje na zaključak da hrvatsko porezno pravo nije dobilo toliko potreban, od prakse i akademije i dugo očekivani, institut obvezujuće informacije. Nema sumnje da se radi o pitanju koje zahtijeva skoriju izmjenu u vidu popunjavanja prisutne praznine - preciznim i potpunim uvođenjem i uređenjem instituta obvezujuće informacije u hrvatsko porezno postupovno pravo.

Summary

IMPLEMENTATION OF THE PRINCIPLE OF GOOD FAITH IN THE REVENUE PROCEDURE – FAILED ATTEMPT TO INTRODUCE THE INSTITUTE OF OBLIGATORY INFORMATION IN CROATIAN TAX LAW

The principle of good faith and fair dealing was for the first time introduced in Croatian Tax Law in 2001. Contemporary legal framework of the introduced institute of good faith in revenue procedure did not contain provisions which would more precisely define the content of notion or criteria to assess such acting. Subsidiary sources of law were equally modest. The enactment of the General Tax Law in 2008 indicated that certain alterations would be made in legislative approach with the aim to more precisely and more clearly regulate the already existing tax legal institute of good faith and fair dealing. The Law prescribes an obligation to enact implementing regulations concerning the prescribed principle mode of implementation. This is the main reason why legal professionals have reasonable grounds to believe that the institute of obligatory information will be introduced in taxation. The institute of obligatory information can be considered as affirmation of principle of good faith implementation. Unfortunately, the analysis of sub-law regulation enacted to regulate implementation of the principle of good faith and fair dealing do not confirm the expected conclusion. Due to the fact that the institute in question has been present in tax legislation and practice of numerous countries, the author calls for inevitable modernisation of Croatian revenue procedure.

Key words: *Croatian Tax Procedural Law, principle of good faith and fair dealing, obligatory information.*

Zusammenfassung

**ANWENDUNG DES GRUNDSATZES VON TREU UND
GLAUBEN IM STEUERVERFAHREN: GESCHEITERTER
VERSUCH DAS INSTITUT ‚VERBINDLICHER AUSKÜNFTE‘ IN
KROATISCHES STEUERRECHT EINZUFÜHREN**

Der Grundsatz von Treu und Glauben wurde zuerst 2001 in das kroatische Steuerrecht eingeführt. Der damalige rechtliche Rahmen des Instituts von gutem Glauben im Steuerverfahren beinhaltete allerdings keine Verordnungen, die den Begriff selbst, oder die Kriterien für Bewertung solchen Handelns, präziser definierten. Subsidiäre Rechtsquellen ließen genauso viel zu wünschen übrig. Verabschiedung des neuen Allgemeinen Steuergesetzes aus 2008 lieferte ein Zeichen dafür, dass sich der Zugang zur Regelung dieses Instituts nicht nur ändert, sondern auch in die Richtung einer einheitlichen Regelung des schon vorhandenen Rechtsinstituts, nämlich ‘in gutem Glauben handeln’, wendet. Das Gesetz vorschreibt die Verabschiedung von Durchführungsvorschriften zur Anwendung des oben genannten Grundsatzes, weshalb Fachexperten berechtigt die Einführung des Instituts ‘verbindlicher Auskünfte’ in das Besteuerungssystem erwarten. Das Institut ‘verbindlicher Auskünfte’ kann als Bestätigung der Anwendung des Handelns in gutem Glauben betrachtet werden. Bedauerlicherweise, führte die durchgeführte Analyse der untergesetzlichen Vorschrift nicht zu erhofften Ergebnissen. Da sich um ein Institut handelt, welches in Steuersystemen und Steuergesetzgebungen zahlreicher Länder vorhanden ist, wird hier auf die unerlässliche Aktualisierung und Modernisierung des kroatischen Steuerverfahrens hingewiesen.

Schlüsselwörter: *Kroatisches Steuerverfahrensrecht, in gutem Glauben handeln, verbindliche Auskünfte.*