

NEKI ASPEKTI OSIGURANJA I NAPLATE POREZA I DRUGIH JAVNIH DAVANJA U SUDSKOJ PRAKSI

Tomislav Artuković, dipl. iur.*

UDK 336.22(497.5)

<https://doi.org/10.30925/zpfsr.44.1.10>

Ur.: 9. siječnja 2023.

Pr.: 14. veljače 2023.

Pregledni rad

Sažetak

U radu se analiziraju neki aspekti osiguranja i naplate poreza i drugih javnih davanja u odnosu na odabranu sudsku praksu. Nakon uvodnih razmatranja, u drugom se dijelu daje kraći prikaz javnih davanja prema Općem poreznom zakonu. Treći dio rada obuhvaća temeljne značajke porezno-pravnog kao posebnog oblika upravno-pravnog odnosa. U četvrtom se iznosi opći okvir ovršnog postupka i ovršnih isprava te mjera osiguranja u poreznom pravu, pri čemu je upozoreno na normativne nedorečenosti rješenja o ovrsi kao ovršne isprave. Peti, posljednji dio, daje zaključna razmatranja.

Ključne riječi: *javna davanja; porezno-pravni odnos; ovršna isprava; ovršni postupak; postupak osiguranja.*

1. UVOD

Upravni resor financija smatra se, uz resor obrane, vanjskih poslova, unutarnjih poslova i pravosuđa, jednim od pet klasičnih resora koji čine državnu upravu. U njima država djeluje u svojoj izvornoj ulozi kao vlast, kao politička sila i kao monopolizator sredstava fizičke prisile u zajednici.¹ U početku je gotovo svaka uprava bila isključivo vojna i policijska, pa tako, primjerice, ubiranje državnih prihoda počinje kao vojna operacija. Međutim, razvojem države i opće kulturne razine članova zajednice uloga prinude u upravi opada.² Kada je riječ o ubiranju prihoda danas se prisilnost više ne povezuje s činom uvođenja poreza, već s dospelom, a neplaćenom poreznom obvezom.³ Naime, tek kada porezni obveznik ne plati dobrovoljno svoju poreznu obvezu, država (porezno tijelo) može u vidu ovršnoga postupka primijeniti prisilu.

U Republici Hrvatskoj Porezna uprava jedinstvena je i samostalna upravna

* Tomislav Artuković, dipl. iur., sudac Upravnog suda u Osijeku; Tomislav.Artukovic@usos.pravosudje.hr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0149-6795>.

1 Eugen Pusić, *Nauka o upravi* (Zagreb: Školska knjiga, 1996.), 57.

2 O ograničivanju prinude u upravi v. Pusić, *Nauka o upravi*, 70-77.

3 Božidar Jelčić et al., *Financijsko pravo i financijska znanost* (Zagreb: Narodne novine, 2008.), 85, 86.

organizacija u sastavu Ministarstva financija. Ona je dio državne uprave⁴ i njezina je temeljna zadaća primjena i nadzor primjene poreznih propisa i propisa o prikupljanju doprinosa.⁵ Porezna je uprava ovlaštena utvrditi poreznu obvezu i naplatiti utvrđeni porez u upravnom postupku, osim u slučaju provedbe ovrhe i mjera osiguranja na nekretninama, za što su nadležni sudovi. U postupcima ovrhe i osiguranja poreza i drugih javnih davanja nerijetko se međusobno isprepliću porezni propisi s pravilima upravnog, ovršnog, obveznog, stečajnog i stvarnog prava, što interpretaciju i primjenu tih propisa čini prilično zahtjevnim zadatkom. Stoga nije neobično što su pregledom sudske prakse uočena različita pravna shvaćanja o skoro svim pitanjima, počevši od toga što može biti ovršna isprava pa do pitanja zastare i uopće sudske nadležnosti. Kako bi se ova problematika pokušala razjasniti i dati odgovori na navedena pitanja, što je cilj ovoga rada, nužno je staviti analiziranu sudsku praksu u suvisao kontekst. Stoga će u ovome radu, uz prikaz odabrane sudske prakse, biti riječi i o osnovama poreznog postupka te porezno-upravnog odnosa.

2. JAVNA DAVANJA PREMA OPĆEM POREZnom ZAKONU⁶

Javni prihodi su sredstva kojima država zadovoljava javne (državne) potrebe iz svoje nadležnosti⁷ i danas je neupitno da je funkcioniranje države nezamislivo bez prihoda. U financijskoj se teoriji navode različiti kriteriji za podjelu javnih prihoda,⁸ no s obzirom na opseg i temu ovoga rada autor neće detaljno razmatrati ovaj složeni društveni fenomen, ali će ipak istaknuti razliku između originarnih i derivativnih prihoda, s jedne strane te javnopravnih i privatnopravnih prihoda, s druge budući da o ispravnom razgraničenju ovih prihoda ovise postupovna i druga pravila njihove naplate.

Originarni (izvorni) prihodi države su oni prihodi koje država ostvaruje ekonomskom aktivnošću ili na temelju prava vlasništva. Ona te prihode ostvaruje kao i bilo koji drugi poduzetnik i njezin se položaj u tom smislu ne razlikuje od položaja drugih pravnih i fizičkih osoba. Derivativni su oni prihodi koje država ostvaruje na temelju svoje suverene vlasti, ubirući ih iz ekonomske snage fizičkih i pravnih osoba.

4 Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine, br. 47/09., 110/21. (u daljnjem tekstu: ZUP), koji je stupio na snagu 1. siječnja 2010., za tijela državne uprave (tijela državne uprave su: ministarstva i državne upravne organizacije) i druga državna tijela, tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i za pravne osobe koje imaju javne ovlasti koristi jedinstven naziv: javnopravna tijela.

5 V. čl. 2. Zakona o Poreznoj upravi, Narodne novine, br. 115/16., 98/19. i čl. 8. Zakona o ustrojstvu i djelokrugu tijela državne uprave, Narodne novine, br. 85/20.

6 Prvi Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 127/00., 86/01., 150/02. (u daljnjem tekstu: OPZ/01) primjenjivao se od 1. siječnja 2001. Sljedeći Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 147/08., 18/11., 78/12., 136/12., 73/13., 26/15., 44/16. (u daljnjem tekstu: OPZ/08) stupio je na snagu 1. siječnja 2009., dok je trenutačno važeći Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 42/20., 114/22. (u daljnjem tekstu: OPZ) stupio na snagu 1. siječnja 2017.

7 Jelčić et al., *Financijsko pravo i financijska znanost*, 49, 50.

8 Općenito o vrstama javnih prihoda v. Jelčić, et al., *Financijsko pravo i financijska znanost*, 49-78.

Slično tomu, javnopravni karakter imaju oni prihodi države koje ona ostvaruje na temelju svoga financijskog suvereniteta (takvi su prihodi, primjerice, porezi), dok privatnopravne prihode država ostvaruje na temelju svoje gospodarske aktivnosti i iz svoje imovine.⁹

Javni prihodi mogu se podijeliti na dvije osnovne grupe. Prvu čine porezni prihodi koji obuhvaćaju sve vrste poreza (porez na dohodak, porez na dobit, porez na dodanu vrijednost, trošarine, porezi na imovinu, carine). Drugu čine neporezni prihodi koji obuhvaćaju doprinose (za zapošljavanje, mirovinsko i zdravstveno osiguranje), pristojbe te ostale neporezne javne prihode, a to su prihodi od imovine, pomoći (npr. međunarodnih organizacija), prihodi od vlastite djelatnosti, kazne i donacije.¹⁰

S obzirom na složenost javnofinancijskoga sustava u nastavku rada autor će se ograničiti na pozitivnopravno uređenje javnih prihoda prema odredbama OPZ-a, kao ustavljenoga propisa koji definira različite oblike javnih davanja.

Prema čl. 2. st. 1. OPZ-a javna davanja u smislu odredbi toga zakona su porezi i druga javna davanja.

Porezi su novčana davanja i prihod su proračuna koji se koristi za podmirivanje proračunom utvrđenih javnih izdataka. Trošarine se smatraju porezima.¹¹

Drugim javnim davanjima smatraju se carine, pristojbe, doprinosi, naknade za koncesije, novčane kazne za porezne prekršaje i sva davanja čije je utvrđivanje i/ili naplata i/ili nadzor prema posebnim propisima u nadležnosti poreznoga tijela.¹²

Carina je novčano davanje koje se plaća pri uvozu i izvozu.¹³

Pristojbe su novčana davanja koja se plaćaju za određenu činidbu ili za korištenje određenoga javnog dobra.¹⁴

Doprinosi su novčana davanja koja se plaćaju za korištenje određenih usluga ili ostvarivanja prava.¹⁵

Naknada za koncesiju jest javno davanje sukladno zakonu kojim se uređuju koncesije.¹⁶

OPZ-om je propisano da će se odredbe toga zakona, koje se odnose na poreze, odgovarajući primjenjivati i na druga javna davanja koja uređuje OPZ, ali samo ako OPZ-om ili posebnim propisima nije uređeno drukčije.¹⁷

Kada je riječ o javnim приходima, nužno je nešto reći i o приходima jedinica

9 Jelčić et al., *Financijsko pravo i financijska znanost*, 74.

10 Nika Šimurina et al., *Osnove porezne pismenosti* (Zagreb: Narodne novine, 2018.), 23.

11 V. čl. 2. st. 2. OPZ-a.

12 V. čl. 2. st. 3. OPZ-a.

13 V. čl. 2. st. 4. OPZ-a.

14 V. čl. 2. st. 5. OPZ-a.

15 V. čl. 2. st. 6. OPZ-a. Doprinosi su nakon poreza najizdašniji javni prihod. Ono što ih razlikuje od poreza jest činjenica što su oni destinirani prihod države, odnosno unaprijed im je određena namjena trošenja. Doprinosi se mogu plaćati za zapošljavanje, mirovinsko osiguranje, zdravstveno osiguranje, ali i za proširenje i poboljšanje komunalne infrastrukture. Šimurina et al., *Osnove porezne pismenosti*, 37.

16 V. čl. 2. st. 7. OPZ-a.

17 V. čl. 2. st. 8. OPZ-a.

lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave financiraju se prihodima od poreza, od pomoći te iz vlastitih i namjenskih prihoda sukladno posebnim propisima.¹⁸ Najizdašniji prihodi lokalnih i područnih (regionalnih) jedinica su porezni prihodi.¹⁹ Oni se mogu podijeliti na dvije skupine. Prvu skupinu čine zajednički porezi, a drugu vlastiti porezi (gradski, općinski, županijski).²⁰ Osim poreznih prihoda važni su i neporezni prihodi. To su namjenski prihodi čiju visinu jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave određuju uglavnom samostalno, ali u zakonskim granicama. Među najizdašnjim neporeznim prihodima su cijena komunalnih usluga, komunalna naknada i komunalni doprinos.²¹

Iz cijene komunalne usluge osiguravaju se sredstva za financiranje obavljanja uslužnih komunalnih djelatnosti. Prilikom određivanja cijene komunalne usluge uzimaju se u obzir izdaci potrebni za osiguranje dostupnosti komunalne usluge te za upravljanje i održavanje komunalne infrastrukture koja se koristi za obavljanje uslužne komunalne djelatnosti.²²

Komunalna naknada novčano je javno davanje koje se plaća za održavanje komunalne infrastrukture.²³

Komunalni doprinos je novčano javno davanje koje se plaća za korištenje komunalne infrastrukture na području cijele jedinice lokalne samouprave i položajne pogodnosti građevinskog zemljišta u naselju prilikom građenja ili ozakonjenja građevine. Komunalni doprinos prihod je proračuna jedinice lokalne samouprave koji se koristi samo za financiranje građenja i održavanja komunalne infrastrukture.²⁴

Prema tome, sustav financiranja komunalnih djelatnosti i razvoja komunalnoga javnog gospodarstva u Republici Hrvatskoj jednim se dijelom temelji na instrumentima poslovnoga financiranja (prihodi s osnove cijene komunalnih usluga), a drugim dijelom na instrumentima javnog financiranja (prihodi s osnove komunalnoga doprinosa, komunalne naknade, proračuna i dr.).²⁵

Nedostatno precizni propisi, kao i dvojbena pravna priroda komunalne naknade i komunalnoga doprinosa razlog su određenih nedoumica u sudskoj praksi. Tako je jedno od čestih spornih pitanja, pitanje zastare prava na naplatu komunalnoga doprinosa. O tome se izjasnio Vrhovni sud Republike Hrvatske (u daljnjem tekstu:

18 V. čl. 3. st. 1. Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, Narodne novine, br. 127/17., 138/20., 151/22.

19 Hrvoje Arbutina et al., *Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske* (Zagreb: Narodne novine, 2022.), 391.

20 V. Zakon o lokalnim porezima, Narodne novine, br. 115/16., 101/17., 114/22.

21 Arbutina et al., *Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske*, 392.

22 V. čl. 52. i 54. st. 1. Zakona o komunalnom gospodarstvu, Narodne novine, br. 68/18., 110/18., 32/20.

23 V. čl. 91. Zakona o komunalnom gospodarstvu. O pravnoj prirodi komunalne naknade i s time povezanim nedoumicama u sudskoj praksi v. u: Nataša Žunić Kovačević i Stjepan Gadžo, „Komunalna naknada u RH i njezino pozicioniranje u odnosu na teoretske i normative koncepte financijskog prava“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 35, br. 1 (2014): 245-270.

24 V. čl. 76. Zakona o komunalnom gospodarstvu.

25 Teodor Antić, *Javno pravo i javna uprava* (Zagreb: Veleučilište Baltazar Zaprešić, 2019.), 201.

Vrhovni sud) u presudi broj Rev-2369/17-2 od 8. siječnja 2020. Premda je ova presuda donesena u primjeni prethodnog Zakona o komunalnom gospodarstvu²⁶ i dalje je aktualna. Prema pravnom shvaćanju revizijskog suda iz navedene presude: „(...) pravilno je (...) sud na utvrđivanje nastupanja zastare naplate potraživanja (...) s osnove komunalnog doprinosa primijenio odredbe OPZ. Naime, odredbom čl. 1. OPZ je propisano da taj Zakon uređuje odnos između poreznih obveznika i poreznih tijela koja primjenjuju propise o porezima i drugim javnim davanjima, ako posebnim zakonima o pojedinim vrstama poreza i drugim javnim davanjima nije uređeno drugačije i predstavlja zajedničku osnovu poreznog sustava (...) Nadalje, čl. 2. OPZ definira javna davanja koja uređuje zakon, kao poreze i druga javna davanja, a u st. 3. propisano je što se za potrebe OPZ smatra drugim javnim davanjima. Ovdje je potrebno ukazati i na st. 6. kojim su definirani doprinosi kao novčana davanja koja se plaćaju za korištenje određenih usluga ili ostvarivanja prava. Navedeno implicira da se sve što je propisano za poreze na odgovarajući način primjenjuje i na druga javna davanja propisana OPZ, uz uvjet da OPZ ili posebnim propisom nije drugačije uređeno. Dakle, OPZ kao *lex specialis* propisuje jedinstvena pravila u navedenom širokom području primjene, uključujući konkretno i zastaru prava na naplatu komunalnog doprinosa kao jednog od oblika javnog davanja (...) Kako je odredbom čl. 32. st. 7. ZKG izvršenje rješenja o komunalnom doprinosu stavljeno u nadležnost jedinica lokalne samouprave, tj. nadležnog upravnog tijela, koje izvršenje provodi u skladu s propisima o prisilnoj naplati poreza na dohodak odnosno dobit, i u svezi zastare prava na utvrđivanje i naplatu obveze komunalnog doprinosa primjenjuju se odredbe specijalnog propisa i to konkretno čl. 90. - 92. OPZ, kojima je regulirana porezna zastara pa stoga u primjenu ne dolaze odredbe o zastari iz ZOO, kao općeg propisa“.

O tom pravnom pitanju Visoki upravni sud Republike Hrvatske (u daljnjem tekstu: Visoki upravni sud) u presudi broj Usž-1738/2022-3 od 30. rujna 2022. navodi: „... rješenje o ovrsi komunalnog doprinosa (...) je donijelo isto tijelo 5. srpnja 2021., dakle nakon stupanja na snagu Zakona o komunalnom gospodarstvu (Narodne novine, br. 68/18., 110/18., 32/20.) (u daljnjem tekstu: ZKG/18), koji je mjerodavan za donošenje odluke u ovoj stvari. Za razliku od ZKG/95, odredbom čl. 83. st. 3. ZKG/18 propisano je (...) Dakle, zakon na kojeg upućuje navedena odredba ZKG/18-a je OPZ/16 (...) U konkretnom slučaju, dakle, u trenutku donošenja rješenja o ovrsi komunalnog doprinosa 5. srpnja 2021. nije nastupila zastara prava na naplatu dužnog komunalnog doprinosa jer nije proteklo 6 godina od dana kad je zastara počela teći (1. siječnja 2016.), na način kako to propisuje čl. 108. st. 1. OPZ/16. U pogledu sudske prakse ovog Suda, glede izvršenja rješenja o komunalnom doprinosu na koju je uputio prvostupanijski sud, valja napomenuti da je u tim odlukama rješenje o ovrsi bilo doneseno prije stupanja na snagu ZKG/18, u vrijeme važenja ZKG/95 kojim je na drugačiji način bilo regulirano predmetno pravno pitanje.“

26 Zakon o komunalnom gospodarstvu, Narodne novine, br. 36/95., 70/97., 128/99., 57/00., 129/00., 59/01., 26/03. - pročišćeni tekst, 82/04., 178/04., 38/09., 79/09., 153/09., 49/11., 84/11., 90/11., 144/12., 94/13., 153/13., 147/14., 36/15.

Vežano za komunalnu naknadu valja istaknuti presudu Visokog upravnog suda broj Usž-892/22-2 od 7. srpnja 2022. u kojoj Visoki upravni sud navodi da: „ne prihvaća stav prvostupanjskog upravnog suda kojim se na rok zastare primjenjuju odredbe OPZ-a iz razloga što prema ustaljenoj praksi iskazanoj u nizu presuda ovog Suda, komunalna naknada predstavlja povremeno potraživanje kod kojeg se glede roka zastare ima primijeniti odredba čl. 226. st. 1. ZOO-a, prema kojoj povremena potraživanja zastarijevaju za tri godine od dospelosti svakog pojedinog davanja – potraživanja. To stoga jer naprijed citirana odredba čl. 100. st. 3. ZKG-a upućuje na primjenu poreznih propisa samo glede postupka i načina prisilne naplate komunalne naknade, ali ne i roka zastare za utvrđenu obvezu komunalne naknade“.²⁷

3. POREZNO-PRAVNI I UPRAVNOPRAVNI ODNOS

Da bi neki odnos bio pravni odnos, mora počivati na nekom pravnom temelju, a da bi neki pravni odnos bio porezno-pravni odnos treba se temeljiti na određenoj poreznoj zakonskoj normi. Prema tome, kada se ostvare činjenice uz koje porezna norma veže nastanak porezno-pravnog odnosa tada porezno-pravni odnos i nastaje. U tom smislu, za razliku od privatnopravnih odnosa, porezno-pravni odnos ne nastaje suglasnim očitovanjem volja dvaju ravnopravnih stranaka.

Prema zakonskoj definiciji iz čl. 13. st. 1. OPZ-a porezno-pravni odnos jest odnos između poreznog tijela i poreznog obveznika koji obuhvaća njihova prava i obveze u poreznom postupku. Prema čl. 20. st. 1. OPZ-a porezno-dužnički odnos dio je porezno-pravnog odnosa u kojem sudionici porezno-dužničkog odnosa ostvaruju svoja prava i obveze.

Iz navedenih šturih zakonskih definicija proizlazi da je razlika između porezno-pravnog i porezno-dužničkog odnosa u biti razlika između materijalnog i postupovnog prava.

U tom smislu porezno-pravni odnos je odnos između poreznog tijela i poreznog obveznika koji obuhvaća njihova prava i obveze u poreznom postupku.²⁸ S druge strane, porezno-dužnički odnos dio je porezno-pravnog odnosa, a objekt mu je imovinskopravni zahtjev. Pojam porezno-dužničkog odnosa, stoga je uži od pojma porezno-pravnog odnosa jer je svaki porezno-dužnički odnos ujedno i porezno-pravni, ali svaki porezno-pravni odnos ne mora ujedno biti i porezno-dužnički

27 O dvojbama vežano za komunalne naknade svjedoči, primjerice, odluka Visokog trgovačkog suda Republike Hrvatske, Pž-8645/2016-5 od 14. veljače 2018. u kojoj se navodi: „Sporno pitanje u ovom predmetu jest (...) da li se, u odnosu na zastaru, primjenjuje odredba OPZ-a (čl. 90. - 92. te čl. 94. - 96.) ili odredba Zakona o obveznim odnosima (Narodne novine, br. 53/91., 73/91., 111/93., 3/94., 7/96., 91/96., 112/99., 88/01. u daljnjem tekstu: ZOO/91) odredba čl. 379. odnosno čl. 233. Zakona o obveznim odnosima (Narodne novine, br. 35/05., 41/08., 125/11., 78/15. u daljnjem tekstu: ZOO/05) (...) U odnosu na tužiteljev prigovor zastare tražbine komunalne naknade dospjelih tražbina u periodu od 1993. do 2002. godine, valjano je utvrđenje suda da su tražbine zastarjele (čl. 92. OPZ/00, čl. 96. OPZ/08) protekom roka za apsolutnu zastaru, za koje utvrđenje je prvostupanjski sud dao valjane razloge koje prihvaća i ovaj sud bez potrebe ponavljanja tih razloga“.

28 Arbutina et al., *Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske*, 260.

odnos.²⁹

Zanimljivija je i svakako praktičnija definicija prema kojoj je porezno-pravni odnos jednostrano obvezujući, pravnim normama određen odnos između poreznog obveznika i javne vlasti (države) predstavljene poreznom administracijom, koji nastaje u povodu javnofinancijske (porezne) obveze. On nije dvostrano obvezujući odnos, jer bi tada svaka strana imala i pravo (potraživanje) i obvezu na temelju njegove uspostave, dok porezni obveznik iz njega nema nužno određeno potraživanje.³⁰

Iz navedene definicije proizlazi da porezno-pravni odnos ima dva bitna elementa. Iz prvoga dijela ove definicije, koja porezno-pravni odnos određuje kao odnos između poreznog obveznika i javnopravnog (poreznog) tijela, proizlazi da je porezno-pravni odnos u biti poseban oblik upravno-pravnog odnosa. Drugim riječima, porezno-pravni odnos ima svoj upravno-pravni element.³¹

Naime, upravno-pravni odnos, kao posebna vrsta pravnog odnosa, karakterizira činjenica da je jedna od strana u tom odnosu javnopravno tijelo koje je u odnosu na drugu stranu tog odnosa u nadređenom položaju. Upravno-pravni odnos ne temelji se dogovorom stranaka ili suglasnošću njihovih volja.³² U tom odnosu javnopravna tijela mogu obvezati druge subjekte i mimo njihove volje. To dovodi do toga da se ti subjekti nalaze u podređenom (subordiniranom) položaju. Osim toga, osnova je nastanka upravno-pravnog odnosa upravni akt, ali do nastanka upravno-pravnog odnosa može doći i po sili zakona. Pritom je zaštita prava iz upravno-pravnog odnosa osigurana, uz mogućnost žalbe u upravnom postupku i u upravnom sporu podnošenjem tužbe nadležnom upravnom sudu.

I kod porezno-pravnog odnosa također je prisutna hijerarhija, neravnopravnost i nadređenost jednoga sudionika drugom. Naime, subjekti porezno-pravnog odnosa ne zaključuju pravni posao i ne dogovaraju se o sadržaju međusobnih odnosa kao što je to kod privatnopravnih odnosa. Porezno-pravni odnos nastaje kada su ispunjeni uvjeti propisani zakonom i zbog toga porezno tijelo nema samo pravo, već ima i obvezu utvrditi poreznu obvezu, a ako postoji, porezno je tijelo obvezno utvrditi i porezni dug.³³

Takav odnos sudionika u porezno-pravnom odnosu (hijerarhija, neravnopravnost i nadređenost jednoga sudionika drugom), upućuje na nedvojben zaključak o upravno-pravnom karakteru porezno-pravnog odnosa. Kao nadređena strana u tom upravno-pravnom odnosu porezno tijelo ima, primjerice, pravo provoditi porezni nadzor i protivno volji poreznog obveznika. Porezno tijelo, dakle, na vlastitu

29 Jelčić et al., *Financijsko pravo i financijska znanost*, 547, 548.

30 Arbutina et al., *Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske*, 261.

31 Ovo je i logično s obzirom na to da i porezno i upravno pravo pripadaju javnom pravu. Uz to, financijsko je pravo nastalo postupnim odvajanjem i osamostaljivanjem od normi upravnog i ustavnog prava. O odnosu upravnog i financijskog prava, v. Ivo Borković, *Upravno pravo* (Zagreb: Narodne novine, 2002.), 60.

32 Nataša Žunić Kovačević i Marko Šikić, „Upravno-pravni pojam zastare s posebnim osvrtom na zastaru u poreznom pravu“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 55, br. 1 (2018): 233, 234.

33 Žunić Kovačević i Šikić, *Upravno-pravni pojam zastare s posebnim osvrtom na zastaru u poreznom pravu*, 238.

inicijativu i radi zaštite javnog interesa temelji porezno-pravni odnos u kojem može tražiti na uvid poslovne knjige te kontrolirati obračunavanje i plaćanje poreza i drugih javnih davanja.

Međutim, uzevši u obzir polaznu definiciju porezno-pravnog odnosa može se uočiti da je povod nastanka porezno-pravnog odnosa javnofinancijska (porezna) obveza. Rječnikom obveznog prava – objekt porezno-pravnog odnosa novčana je činidba koju je porezni obveznik na temelju zakona dužan ispuniti poreznom vjerovniku.³⁴

Iz svega rečenoga proizlazi da porezno-pravni odnos ima, uz upravno-pravni, i naglašeni novčani (imovinskopravni) element.³⁵ Čini se da je razlog za većinu nedoumica u sudskoj praksi nedostatan respektiranje jednog od ova dva elementa porezno-pravnog odnosa. U fazi naplate i osiguranja poreznih obveza novčani (imovinskopravni) element svakako je prevladavajući.

Svaki pravni odnos ima svoje sudionike, a sudionici porezno-pravnog odnosa su porezno tijelo i porezni obveznik te osobe koje jamče za plaćanje poreza.³⁶ Dakle, sudionici porezno-pravnog odnosa su subjekti koji su ovlašteni utvrditi poreznu obvezu i naplatiti porez (porezno tijelo),³⁷ osobe koje su dužne ustupiti dio svoje imovine u visini poreznog duga jer ostvaruju dohodak, kupuju oporezovanu robu i sl. (porezni obveznik),³⁸ kao i osobe koje su obvezne poreznom tijelu ispuniti valjanu i dospjelu obvezu poreznog obveznika ako to ne učini porezni obveznik.³⁹

34 Civilisti će uočiti sličnosti između porezno-pravnog odnosa i zakonskog obveznog odnosa jer je izvor i pravna osnova tih odnosa sam zakon. Naime, i kod prouzročenja štete, stjecanja bez osnove i posloводства bez naloga obvezno-pravni odnos nastaje čim su ispunjene zakonom predviđene pretpostavke. Stoga nije moguće poreći određene sličnosti između ovih odnosa. Međutim, porezno-pravni odnos nije odnos privatnog prava i unatoč nekim sličnostima porezna obveza očigledno nije jednaka privatnopravnim obvezama građanskog prava kakve ima u vidu Zakon o obveznim odnosima (Narodne novine, br. 35/05., 41/08., 125/11., 78/15., 29/18., 126/21., 114/22. (u daljnjem tekstu ZOO)). Međutim, poveznica OPZ-a i ZOO-a ipak postoji i smatramo da u nekim aspektima i treba biti, v. čl. 129. st. 1. OPZ-a.

35 O ovim elementima porezno-pravnog odnosa može se govoriti i kao o odnosu formalnog i materijalnog dijela porezno-pravnog odnosa. Naime, u literaturi se ističe da porezno-pravni odnos čine dva dijela: formalni i materijalni dio. Formalni dio porezno-pravnog odnosa obuhvaća prava i obveze na području poreznog postupka koji se odnose na njegova oba sudionika. Tako, primjerice, porezni obveznik ima pravo na očitovanje, na podnošenje žalbe, prigovora i dr., dok porezno tijelo ima pravo provesti porezni inspekcijски nadzor, izvršiti uvid u poslovne knjige poreznog obveznika i dr. Uz navedeno, obveza je poreznog obveznika podnijeti poreznu prijavu, voditi poslovne knjige i dr., a obveza je poreznog tijela postupati u dobroj vjeri, utvrditi poreznu osnovicu procjenom, ako ju nije moglo utvrditi na drugi način. S druge strane, materijalni dio porezno-pravnog odnosa obuhvaća odnose koji se temelje na porezno-dužničkim odnosima. Objekt je tih odnosa novčana činidba, bilo da je riječ o porezu, kamatama i novčanim kaznama koje je porezni obveznik dužan platiti ili o povratu preplaćenog poreza. Jelčić et al., *Financijsko pravo i financijska znanost*, 545.

36 V. čl. 13. st. 2. OPZ-a.

37 V. čl. 3. OPZ-a.

38 V. čl. 14. OPZ-a.

39 V. čl. 36. OPZ-a. „Porezni jamac je fizička ili pravna osoba koja jamči da će porezni obveznik udovoljiti svojoj poreznoj obvezi pa će u slučaju da to on ne učini, umjesto njega platiti porez (...) Institutom poreznog jamstva porezni se vjerovnik (država) osigurava da će naplatiti porez

Sudionici porezno-dužničkog odnosa također su porezno tijelo, porezni obveznik i porezni jamac.⁴⁰ Tako u porezno-dužničkom odnosu porezno tijelo, prema čl. 21. st. 1. OPZ-a, ima pravo na naplatu poreza, kamata i novčanih kazni te novčanih činidbi na temelju odgovornosti iz poreznog jamstva. Porezni obveznik ili osoba koja je preplatila porez ili osoba od koje je bez pravne osnove porez naplaćen mogu imati potraživanje prema državi. Navedene osobe, prema čl. 21. st. 2. OPZ-a, imaju pravo na povrat preplaćenoga poreza ili poreza plaćenoga bez pravne osnove i kamate na porez koji je plaćen bez pravne osnove.

Trenutak nastanka porezne obveze iznimno je bitan, između ostaloga, zbog utvrđivanja visine porezne obveze i primjene vremenski mjerodavnih propisa (čl. 5. OPZ-a). U tom pravcu, čl. 22. OPZ-a propisano je da porezno tijelo u porezno-dužničkom odnosu ima prava iz čl. 21. st. 1. od dana dospelosti tražbine po osnovi poreza. Porezni obveznik ili druga osoba u porezno-dužničkom odnosu ima prava iz čl. 21. st. 2. od dana kada je porezno tijelo primilo od poreznog obveznika ili druge osobe iznos preplaćenoga poreza ili poreza plaćenoga bez pravne osnove.

Bitno je pritom napomenuti da zahtjev iz porezno-dužničkog odnosa za naplatu poreza od poreznog obveznika nastaje u trenutku stjecanja zakonom predviđenih činjenica koje su povezane s plaćanjem poreza.⁴¹ Tako, primjerice, porezna obveza poreza na promet nekretnina nastaje u trenutku sklapanja ugovora ili drugoga pravnog posla kojim se stječe nekretnina.⁴² Kod poreza na dodanu vrijednost oporezivi događaj i obveza obračuna poreza na dodanu vrijednost nastaju kada su dobra isporučena ili usluge obavljene.⁴³

Prema tome, trenutak nastanka porezne obveze ovisi o zakonu koji utemeljuje određeni porez.

Kao što je navedeno, porezno tijelo u porezno-dužničkom odnosu ima prava iz čl. 21. st. 1. OPZ-a od dana dospelosti tražbine po osnovi poreza. Kod oporezivanja prometa nekretnina porezni obveznik mora platiti utvrđeni iznos poreza u roku od 15 dana od dana dostave rješenja o utvrđivanju poreza (čl. 26. ZPPN-a), što znači da je protekom navedenoga roka tražbina dospjela.⁴⁴ Ako porez utvrđuje sam porezni obveznik, primjerice podnošenjem obračunskih prijava poreza na dodanu vrijednost, trenutak dospelosti određuje sam zakon.⁴⁵ Ali, ako je porezni dug utvrđen poreznim rješenjem u postupku poreznoga nadzora tako utvrđena porezna obveza dospijevala

– ako to ne učini porezni obveznik, učinit će to porezni jamac'.“ Jelčić et al., *Financijsko pravo i financijska znanost*, 120.

40 V. čl. 20. st. 2. OPZ-a.

41 Jelčić et al., *Financijsko pravo i financijska znanost*, 549.

42 V. čl. 16. st. 1. Zakona o porezu na promet nekretnina, Narodne novine, br. 115/16., 106/18. (u daljnjem tekstu: ZPPN). U svezi s time, valja napomenuti da je Visoki upravni sud u svojoj praksi zauzeo stav da u postupcima oporezivanja prometa nekretnina zastara prava na utvrđivanje porezne obveze teče od dana kada su porezna tijela saznala za stjecanje nekretnina (npr. odluka Usž-3913/21-2 od 15. prosinca 2021.).

43 V. čl. 30. st. 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13., 143/14., 115/16., 106/18., 121/19., 138/20., 39/22., 113/22.

44 Dospijeće pojedine vrste poreza utvrđuje se posebnim zakonom (čl. 130. st. 2. OPZ-a).

45 V. čl. 76. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

bi istekom paricijskoga roka obuhvaćenog u nalogu toga rješenja.⁴⁶

Svrha je porezno-dužničkog odnosa ostvarivanje njegova sadržaja i to u što kraćem roku. Porezno-dužnički odnos ne može i ne smije trajati vječno. Prema zakonskom određenju, prava i obveze iz porezno-dužničkog odnosa prestaju plaćanjem, prijebom, otpisom, zastarom i u drugim slučajevima određenim OPZ-om.⁴⁷ Od navedenih načina prestanka porezno-dužničkog odnosa u sudskoj praksi najviše nedoumica izaziva zastara, no detaljnija obrada porezne zastare prelazi okvire ovoga rada.

4. OVRŠNI POSTUPAK I OVRŠNE ISPRAVE PREMA OPZ-U

U Republici Hrvatskoj ZUP je temeljni postupovni propis na području upravnog prava i primjenjuje se u postupanju u svim upravnim stvarima. No ZUP u čl. 3. daje ovlast da se pojedina pitanja upravnog postupka urede drukčije. Porezni postupak specifičan je upravni postupak i zbog toga je bilo nužno donijeti poseban postupovni propis, koji sadrži posebna rješenja za pojedina pitanja poreznoga prava.

OPZ je taj poseban propis koji uređuje odnos između poreznih obveznika i poreznih tijela koja primjenjuju propise o porezima i drugim javnim davanjima, ako posebnim zakonima o pojedinim vrstama poreza i drugim javnim davanjima nije uređeno drukčije i predstavlja zajedničku osnovu poreznog sustava (čl. 1. OPZ-a).

Iz izričaja citiranoga čl. 1. OPZ-a proizlazi da je u odnosu na posebne porezne zakone OPZ opći propis (lat. *lex generalis*). No, ujedno je OPZ posebni propis (lat. *lex specialis*) u odnosu na ZUP (čl. 4. OPZ-a), Ovršni zakon⁴⁸ i Zakon o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima⁴⁹ (čl. 151. OPZ-a). OPZ je po svojoj prirodi ponajprije postupovni propis i zbog toga većina njegovih odredbi sadrži pravila provedbe poreznog postupka. Materijalno je porezno pravo uređeno drugim zakonima ovisno o tome što je predmet oporezivanja.

Ako porezni dužnik ne podmiri dobrovoljno i u predviđenom roku utvrđeni porezni dug OPZ u čl. 136. do 170. uređuje porezni ovršni postupak, kao poseban postupak prisilne naplate dospjelog poreznog duga i duga po osnovi ostalih javnih davanja, dok u čl. 171. OPZ-a uređuje mjere osiguranja (pljenidbu radi osiguranja naplate).

Ovršni postupak u smislu OPZ-a dio je porezno-pravnog odnosa u kojem porezno tijelo provodi postupak prisilne naplate poreznog duga na temelju ovršnih i vjerodostojnih isprava.⁵⁰ U postupku ovrhe supsidijarno se primjenjuju i odredbe OZ-a, posebice u pogledu ovrhe i osiguranja na nekretninama. U tom slučaju prijedlog za ovrhu i prijedlog za provedbu mjera osiguranja nadležnom sudu podnosi nadležno

46 U tom smislu i Arbutina et al., *Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske*, 305.

47 V. čl. 26. OPZ-a.

48 Ovršni zakon, Narodne novine, br. 112/12., 25/13., 93/14., 55/16., 73/17., 131/20., 114/22. (u daljnjem tekstu: OZ).

49 Zakon o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima, Narodne novine, br. 68/18., 2/20., 46/20., 47/20.

50 V. čl. 136. st. 1. OPZ-a.

državno odvjetništvo, na zahtjev Porezne, odnosno Carinske uprave.⁵¹

Prema pravilima iz OPZ-a pravni temelj ovrhe mogu biti ovršne⁵² i vjerodostojne isprave.⁵³

Ovršne isprave, prema čl. 140. st. 2. OPZ-a, jesu: 1.) rješenje o utvrđivanju poreza, 2.) obračunska prijava koju porezni obveznik podnosi u propisanim rokovima radi obračuna i iskazivanja obveze uplate poreza, a prema odredbama zakona kojima se uređuje pojedina vrsta poreza, 3.) jedinstvena ovršna isprava koja se koristi pri naplati stranih tražbina, 4.) druga isprava koja je posebnim zakonom određena kao ovršna isprava, 5.) rješenje o ovrši i 6.) upravni ugovor i porezna nagodba.

Samo navedene isprave mogu imati važnost ovršne isprave. One mogu biti temelj za određivanje ovrhe, odnosno određenih oblika osiguranja.

U nastavku rada autor će se osvrnuti na rješenje o utvrđivanju poreza, obračunsku prijavu i rješenje o ovrši jer se te ovršne isprave najčešće susreću i u sudskoj praksi.

4.1. Rješenje o utvrđivanju poreza

Kao što je navedeno, porezna obveza nastaje u trenutku stjecanja zakonom predviđenih činjenica. Međutim, da bi se ostvarili fiskalni ciljevi zbog kojih je određen porez i uveden u pravni sustav, takvu poreznu obvezu treba na pravno obvezujući način utvrditi (konkretizirati), tj. o tome u određenim slučajevima treba donijeti rješenje (upravni akt).

Rješenje o utvrđivanju poreza može biti doneseno u skladu s posebnim zakonom kojim se uređuje pojedina vrsta poreza. Osim toga, rješenje o utvrđivanju poreza može biti doneseno nakon poreznog nadzora, odnosno nakon što su porezna tijela utvrdila da porezni obveznik nije zakonito i ispravno obračunavao porez i tada

51 V. čl. 151. i 169. OPZ-a.

52 „Ovršne isprave su kvalificirane (u pravilu javne) isprave na temelju kojih se po zakonu može tražiti prisilno ostvarenje tražbina koje su njima utvrđene. Lista tih isprava je taksativno utvrđena - to svojstvo mogu imati samo one isprave koje su kao takve izrijekom predviđene zakonom“. Mihajlo Dika, *Građansko ovršno pravo, I. knjiga, Opće građansko ovršno pravo* (Zagreb: Narodne novine, 2007.), 214.

OZ u čl. 23. utvrđuje listu ovršnih isprava, pa tako u t. 4. propisuje da je ovršna isprava ovršna odluka donesena u upravnom postupku i ovršna nagodba sklopljena u upravnom postupku ako glase na ispunjenje novčane obveze, ako zakonom nije drukčije određeno. Odlukom upravnoga tijela, prema OZ-u, smatra se rješenje i zaključak koji su u upravnom postupku donijeli tijelo državne uprave ili pravna osoba s javnim ovlastima, a upravnom nagodbom smatra se nagodba zaključena u upravnom postupku pred tim tijelom, odnosno pred tom osobom. Odluka donesena u upravnom postupku ovršna je ako je postala ovršna po pravilima koja uređuju taj postupak. Ovršna isprava podobna je za ovrhu ako su u njoj naznačeni vjerovnik i dužnik te predmet, vrsta, opseg i vrijeme ispunjenja obveze (čl. 24. st. 2., 25. st. 4. i 29. st. 1. OZ-a). Dakle, kada je riječ o ovršnosti odluka donesenih u upravnom postupku, OZ propisuje da je upravna odluka ovršna ako je postala ovršna po pravilima koja uređuju taj postupak. Time OZ izravno upućuje na odredbe ZUP-a, odnosno OPZ-a.

53 Prema čl. 140. st. 3. OPZ-a vjerodostojna je isprava knjigovodstveni izlist stanja poreznog duga kojeg je potpisala ovlaštena osoba poreznog tijela, ili koji je ovjeren elektroničkim potpisom, ili elektroničkim pečatom poreznog tijela.

se rješenjem utvrđuje postojanje poreznog duga (novoutvrđenih obveza) i nalaže plaćanje na određene račune.

Utvrđivanje iznosa poreznoga duga završni je dio postupka utvrđivanja porezne obveze te se taj postupak završava iskazivanjem novčanog iznosa poreznog duga. Pritom iskazani porezni dug, kada ga utvrđuju porezna tijela, mora poreznom obvezniku biti dostavljen u obliku rješenja o utvrđivanju poreznog duga.⁵⁴ U tom slučaju izriječka poreznoga rješenja, između ostaloga, mora sadržavati poreznu osnovicu, poreznu stopu i iznos utvrđenoga poreza, razdoblje oporezivanja, nalog za uplatu poreza, rokove i uvjete plaćanja.⁵⁵

Sam naziv ove ovršne isprave na prvi pogled može izgledati zbudjujuće, posebno civilistima, jer sugerira „čistu“ deklaraciju obveze. Porezna obveza, kao što je navedeno, nastaje kada se ostvare pretpostavke uz koje zakon veže obvezu plaćanja poreza. U tom smislu rješenje o utvrđivanju poreza dijelom u biti i jest deklaratorno jer je porezna obveza nastala u trenutku zakonom predviđenih činjenica, a ne tek u trenutku donošenja rješenja kojim se utvrđuje obveza. Međutim, rješenje o utvrđivanju poreza, osim deklaratornoga, sadrži i kondemnatorni dio, odnosno sadrži nalog za uplatu poreza, rokove plaćanja i dr. i ono je u tom smislu nesumnjivo podobno za ovrhu.⁵⁶

Bitno je istaknuti da se protiv poreznog akta kojim je odlučeno o pojedinačnim pravima i obvezama iz porezno-pravnog odnosa može podnijeti žalba.⁵⁷ Žalba se, prema čl. 180. OPZ-a, podnosi u roku od trideset dana od dana primitka poreznog akta, pri čemu, u skladu s čl. 186. st. 1. OPZ-a, žalba odgađa izvršenje pobijanoga poreznog akta do dostave rješenja o žalbi.⁵⁸ Ako žalba bude odbijena, rješenje postaje konačno⁵⁹ njegovom dostavom poreznom obvezniku (žalitelju), ali će ovršno⁶⁰ postati

54 Arbutina et al., *Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske*, 270.

55 V. čl. 98. st. 4. OPZ-a.

56 Zanimljivo je primijetiti da se u doktrini građanskoga postupovnog prava navodi da izriječka kondemnatorne presude uvijek implicira i utvrđivanje postojanja tražbine u odnosu na koju je postavljen tužbeni zahtjev. U tom je smislu sadržaj izriječke kondemnatorne presude složen. Izriječka: 1.) implicite utvrđuje postojanje tražbine u odnosu na tuženika i 2.) nalaže tuženiku ispunjenje činidbe, pri čemu su pravomoćnošću kondemnatorne presude obuhvaćene obje komponente izriječke. Mihajlo Dika, *Građansko parnično pravo, Sudske odluke i sudska nagodba, 9. knjiga* (Zagreb: Narodne novine, 2013.), 64.

Analogija s poreznim rješenjem je očigledna, uz razliku da izriječka rješenja o utvrđivanju poreza ne implicira utvrđivanje postojanja porezne obveze, već eksplicite obuhvaća utvrđivanje te obveze.

57 V. čl. 178. st. 1. OPZ-a.

58 Iznimno od odredbe st. 1. ovoga čl., žalba ne odgađa izvršenje pobijanoga poreznog akta koji je donesen neposrednim rješavanjem na temelju čl. 87. ovoga Zakona (čl. 186. st. 2. OPZ-a).

59 Ovdje koristimo izraz „konačno“, premda ZUP, za razliku od prethodnoga Zakona o općem upravnom postupku (Narodne novine, br. 53/91., 103/96.), ne obuhvaća načelnu odredbu o konačnosti rješenja (čl. 11.a). V. o pojmu konačnosti u: Marko Šikić, „Zaboravljeno načelo konačnosti u upravnom postupku“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 56, br. 1 (2019): 209-222.

60 „Izvršnost upravnog akta njegovo je svojstvo po kojem će se obvezanu stranku moći prisiliti da izvrši obvezu kad ju nije u određenom ili zakonskom roku dobrovoljno izvršila. Izvršni akt mora u svojoj izreci sadržavati određenu obvezu i njezino izvršenje kondemnatorno

protekom roka za njegovo dobrovoljno izvršenje.⁶¹ Tek u tom trenutku rješenje stječe svojstvo ovršnosti i može, primjerice, biti temelj za prisilno zasnivanje založnog prava na nekretnini.

Pri utvrđivanju poreznog duga u sudskoj praksi pojavilo se neobično pitanje: Mogu li porezna tijela porezni dug koji je utvrđen ovršnim ispravama (npr. rješenjima o utvrđivanju poreza) ponovno utvrditi novim rješenjem, kao ukupni dug, uz nalog za plaćanje?⁶²

U sudskoj praksi Visokog upravnog suda odgovor je dugo bio afirmativan. Tako u presudi broj Usž-4718/19-2 od 5. prosinca 2019. navodi: „iz podataka spisa predmeta proizlazi da je prvostupanjsko porezno tijelo pozivom na odredbu čl. 49. st. 3. Općeg poreznog zakona (Narodne novine, br. 147/08., 18/11., 78/12., 136/12. i 73/13., dalje: OPZ) donijelo rješenje (...) kojim je, prema podacima Porezne uprave, utvrđeno da tužitelj na dan 13. travnja 2016. po osnovi javnih davanja duguje ukupno 1.659.859,45 kn, te mu je naloženo plaćanje duga u roku od osam dana od primitka rješenja. Ako dobrovoljno ne ispuni poreznu obvezu određeno je da će se dug temeljem čl. 131. Općeg poreznog zakona, naplatiti ovrhom nad imovinom poreznog obveznika do podmirenja glavnice s kamatama i troškovima. Prvostupanjski upravni sud je prihvatio osnovanim tvrdnje tužitelja da se u konkretnoj situaciji radi o dvostrukom utvrđivanju porezne obveze kako bi se izbjeglo nastupanje zastare prava na naplatu poreznog duga. Pritom se poziva na odluku Ustavnog suda Republike Hrvatske broj U-III/3069/2017 od 9. srpnja 2019. i broj U-III/3552/2016 od 9. srpnja 2019. (...) Takvo stajalište prvostupanjskog upravnog suda, međutim, ovaj sud ne može prihvatiti jer nije na zakonu utemeljeno. Naime prema odredbi čl. 49. st. 3. OPZ-a porezni akt kojim se odlučuje o pojedinačnim pravima i obvezama iz poreznog pravnog odnosa je porezno rješenje koje sukladno posebnim propisima može imati i drugi naziv. Prema odredbi čl. 131. st. 1. OPZ-a (...) U konkretnom se slučaju ne radi o utvrđivanju pojedine obveze s osnove javnih davanja već se utvrđuje ukupan dug temeljem isprava navedenih u obrazloženju rješenja kojega porezni obveznik nije podmirio te se nalaže plaćanje duga, a ako ga ne plati dobrovoljno u određenom roku od osam dana određuje se provođenje ovrha radi naplate duga. Dakle, suprotno stajalištu prvostupanjskog upravnog suda i tužitelja, ne radi se o dvostrukom utvrđivanju porezne obveze pa donošenje takvog rješenja nije niti protivno temeljnom ustavnom načelu *non bis in idem*, te temeljnim ljudskim pravima i slobodama zagarantiranim Europskom konvencijom za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda (...) Stoga, prema ocjeni ovoga suda, nije bilo zakonske zapreke za donošenje

oblikovati. Rješenje doneseno u upravnom postupku izvršava se nakon što postane izvršno, kada stekne svojstvo izvršnog naslova (*titulus executionis*) (...) Kad je rješenjem određen rok u kojem se može obaviti činidba koja je predmet izvršenja (rok za dobrovoljno ispunjenje činidbe - paricijski rok), tek po njegovu isteku rješenje postaje izvršno, dakle s prisilnim izvršenjem može se započeti istekom paricijskog roka.“ Zlatan Turčić, *Komentar Zakona o općem upravnom postupku (s komentarima, priložima, sudskom praksom i abecednim kazalom pojmova)*, *Zakoni o upravnim sporovima (s priložima i abecednim kazalom pojmova)* (Zagreb: Organizator, 2012.), 312, 314.

61 O izvršnosti rješenja donesenih u upravnom postupku v. čl. 133. ZUP-a.

62 O tome v. odluku Ustavnog suda Republike Hrvatske, U-III-1545/2019 od 4. studenoga 2021.

takvog rješenja po prvostupanjskom upravnom tijelu, pa ni zbog tvrdnje tužitelja, koju prihvaća prvostupanjski upravni sud, da se time pokušava izbjeći nastupanje zastare prava na naplatu poreznog duga. Nisu pravno relevantne za drugačije rješenje predmetne upravne stvari ni odluke Ustavnog suda Republike Hrvatske na koje se poziva prvostupanjski upravni sud jer se ne radi o istoj činjeničnoj i pravnoj situaciji⁶³.

Međutim, Visoki upravni sud u presudi broj Usz-1414/20-3 od 9. rujna 2021. mijenja ranije pravno stajalište te navodi: „U obrazloženju prvostupanjske presude u bitnom je istaknuto da je u konkretnoj situaciji riječ o dvostrukom utvrđivanju porezne obveze (...) iz čega proizlazi da ponovnim utvrđenjem porezne obveze tužitelju, ovaj put u skupnom iznosu, porezno tijelo namjerava izbjeći nastupanje zastare prava na naplatu poreznog duga tako da drugi put utvrđuje već utvrđenu poreznu obvezu i na temelju rješenja kojim je drugi put utvrdilo već utvrđene obveze eventualno ide u prisilnu naplatu tih dugovanja, zaobilazeći na taj način rokove zastare prava poreznog tijela na naplatu poreznog duga. Pored toga, prvostupanjski sud se poziva i na praksu Ustavnog suda (...) Ocjenjujući osnovanost žalbe ovaj Sud polazi od činjenice razvidne iz spisa predmeta da su predmetna dugovanja već utvrđena poreznim rješenjima (ovršnim ispravama) donesenim 2006. i 2007. Budući da je u konkretnom slučaju riječ o obvezama plaćanja doprinosa (glavnice i kamata) utvrđenim još 2006. i 2007., nije moguće otkloniti prigovor tužitelja da ovakvim postupanjem porezna tijela zapravo utvrđuju ukupni porezni dug koji je već trebalo (barem djelomično) otpisati iz poreznih evidencija zbog nastupa zastare prava na naplatu⁶⁴.

U konačnici je o navedenom pitanju na sjednici Financijskog i radnopravnog odjela Visokog upravnog suda održanoj 7. veljače 2022. donesen zaključak: „Postupak utvrđivanja ukupnog poreznog duga na određeni datum, temeljem pravomoćnih i ovršnih rješenja i ovršnih isprava, pozivom na odredbu čl. 49. st. 3. i čl. 131. st. 1. Općeg poreznog zakona (Narodne novine, br. 147/08., 18/11., 78/12., 136/12., 73/13., 26/15. i 44/16.) smatra se nezakonitim dvostrukim utvrđivanjem poreznih obveza“.

63 Takvo pravno stajalište nalazi se u nizu odluka Visokog upravnog suda (npr. odluke Usz-2192/19 od 12. lipnja 2019., Usz-3245/20 od 29. listopada 2020., Usz-3092/20 od 8. listopada 2020. i dr.).

64 U presudi Usz-3499/21-2 od 10. veljače 2022. Visoki upravni sud također navodi: „Tuženik je ocijenio da je prvostupanjsko tijelo pravilno postupilo kada je na temelju odredbe čl. 49. st. 3. OPZ-a/08 donijelo pobijano rješenje (...) Utvrđeno je, nadalje, da ni tuženik niti prvostupanjsko tijelo svoje odluke nisu utemeljili na odredbi OPZ/08-a koja bi omogućavala ponovno, skupno utvrđenje jednom utvrđenih poreznih obveza. Iz navedenog proizlazi da javnopravna tijela nisu svoje odluke o ponovnom, skupnom utvrđenju, već utvrđenih poreznih obveza, utemeljila na konkretnoj, izričitoj odredbi OPZ/08-a koja bi navedeno omogućavala (...) Stoga ovaj Sud utvrđuje da se u konkretnoj situaciji radi o nezakonitom dvostrukom utvrđivanju porezne obveze, prvi put aktima navedenim u prvostupanjskom rješenju od 11. studenoga 2010., a drugi put rješenjem od 11. studenoga 2010. S obzirom na činjenicu da su tužitelju već utvrđene porezne obveze pravomoćnim i ovršnim rješenjima i ovršnim ispravama (...) porezna tijela na temelju istih imaju mogućnost provoditi prisilnu naplatu te su nezakonito ponovno utvrdila porezni dug“.

Može se zaključiti da su u pravnom prometu i sudskim postupcima prisutna (pravomoćna) rješenja kojima se isti porezni dug ponovno utvrđuje i nalaže njegova isplata. Takva rješenja mogu biti, i u praksi jesu, temelj za ovrhu i zasnivanje prisilnoga založnog prava na nekretnini. Stoga se postavlja pitanje, kako nakon donošenja zaključka Financijskog i radnopravnog odjela Visokog upravnog suda od 7. veljače 2022. postupati s pravomoćnim rješenjima u kojima je porezni dug ponovno utvrđen i naložena njegova isplata? Legalistički argumenti vjerojatno upućuju na zaključak da se po ispravi koja izgleda poput ovršne isprave mora postupati, premda je nezakonita. I interesi pravne sigurnosti vjerojatno zahtijevaju da se poštuje i postupa u skladu s ispravom koja izgleda poput ovršne. Međutim, isto tako pravna sigurnost priječi ponovno odlučivanje o istoj stvari, a radi zaštite legitimnih očekivanja također zahtijeva i da prava i obveze poreznog obveznika prema poreznom tijelu nisu vremenski neograničena.⁶⁵ Dvostrukim ili višestrukim utvrđivanjem i nalaganjem plaćanja istoga poreznog duga obveza poreznog obveznika može doista biti vremenski neograničena. Stoga se možda mogu pronaći i argumenti za stav prema kojem bi se doseg pravomoćnosti tih i sličnih rješenja ograničio. Uz to, ako je zakoniti rad poreznih tijela javni interes, on bi tražio da se takva rješenja isprave ili da se po njima ne postupa. Proturječja postoje i nije ih lako riješiti.

4.2. Obračunska prijava

Porez ne utvrđuju samo porezna tijela u postupku poreznog nadzora i kada im je ta obveza propisana zakonom, već porez u određenim situacijama obračunavaju i utvrđuju sami porezni obveznici. U tom smislu, obračunska prijava je porezna prijava u kojoj porezni obveznik, u skladu sa zakonom, porez obračunava sam (čl. 74. st. 1. OPZ-a). Ako je propisano da se porez prijavljuje obračunskom prijavom, tada se porez utvrđuje rješenjem ako je to zakonom propisano ili ako se njime utvrđuje drukčiji iznos poreza od onoga koji je porezni obveznik sam obračunao ili ako porezni obveznik nije predao obračunsku prijavu (čl. 100. OPZ-a).

Prema tome, obračunska prijava je porezna prijava u kojoj porezni obveznik sam obračunava porez (primjerice, porez na dodanu vrijednost) i u tom slučaju porezna tijela ne donose porezno rješenje, osim iznimno.⁶⁶

65 V. odluku Ustavnog suda, U-III-3069/2017 od 9. srpnja 2019.

66 O obračunskim prijavama kao specifičnim ovršnim ispravama izjasnio se Vrhovni sud u više odluka. Tako u odluci Rev-1898/15-2 od 4. prosinca 2018. Vrhovni sud ističe: „... jasno je da prijava PDV-a, odnosno Izvješće o primicima od nesamostalnog rada o porezu na dohodak i prirezu te doprinosima za obvezna osiguranja, predstavljaju obračunske prijave koje je porezni obveznik - u konkretnom slučaju protivnik osiguranja, sam obračunao i iskazao obvezu uplate tih poreza, u smislu OPZ-a predstavljaju ovršne isprave (...) Kako je OPZ-om izričito propisano da navedene obračunske prijave predstavljaju ovršne isprave, pogrešno je shvaćanje nižestupanjskih sudova da iste nisu ovršne isprave u smislu citirane odredbe čl. 21. st. 1. toč. 6. OZ-a, iako u sebi ne sadrže kondemnatorni dio kojim bi se nalagalo protivniku osiguranja plaćanje poreza. Navedene obračunske prijave su podobne i za ovrhu, jer je u njima porezni obveznik sam utvrdio svoju obvezu, zna se točna visina obveze, njezino dospijanje i u čiju korist se mora izvršiti isplata“.

4.3. Rješenje o ovrsi

Slično kao i prema odredbama OZ-a i porezni se ovršni postupak može podijeliti na dvije faze. U prvoj se ovrha određuje na temelju ovršne ili vjerodostojne isprave, dok se u drugoj fazi ovrha provodi na određenom predmetu. Razlika u odnosu na režim uspostavljen OZ-om je u tome što se u poreznom ovršnom postupku ne odlučuje o prijedlogu za ovrhu, već porezno tijelo, nakon što je utvrdilo pretpostavke za određivanje ovrhe, donosi rješenje o ovrsi, a zatim se u drugoj fazi ovrha provodi i porezni dug prisilno naplaćuje.

Protiv rješenja o ovrsi donesenoga na temelju ovršne isprave može se u roku od osam dana podnijeti žalba koja ne odgađa izvršenje rješenja o ovrsi. Protiv rješenja o ovrsi donesenog na temelju vjerodostojne isprave može se izjaviti prigovor koji ima suspenzivni učinak i to do donošenja rješenja o prigovoru protiv kojega se također može uložiti žalba, no ona više nema suspenzivan učinak.⁶⁷

U žalbi izjavljenoj protiv rješenja o ovrsi ne može se pobijati zakonitost ovršne isprave,⁶⁸ zato što je ovršenik mogao osporavati porezni dug u žalbi izjavljenoj protiv rješenja o utvrđenju poreza, ako je takvo rješenje ovršna isprava. Ako je ovršenik sam obračunao porezni dug u obračunskoj prijavi, on ne može osporavati zakonitost takve ovršne isprave⁶⁹ jer tada porezna tijela u pravilu ne donose porezno rješenje.

Sadržaj rješenja o ovrsi propisan je čl. 141. st. 2. OPZ-a. U smislu te odredbe rješenje o ovrsi, osim podataka iz čl. 58. st. 4. OPZ-a,⁷⁰ mora obuhvatiti: 1. naznaku ovršne ili vjerodostojne isprave na temelju koje se određuje ovrha, 2. visinu i vrstu porezne obveze i pripadajućih kamata koje se naplaćuju ovrhom, 3. predmet ovrhe, 4. način provođenja ovrhe, 5. troškove ovrhe i 6. uputu o pravnom lijeku.

Navedeni sadržaj rješenja o ovrsi jasno upućuje na njegov provedbeni karakter. Zadaća ovršnoga postupka trebala bi biti prisilno naplatiti dospjeli porezni dug, a ne ponovno utvrditi i naložiti isplatu tražbine koja se ovršava.

Međutim, čini se da porezni zakonodavac navedeno nije imao na umu te je rješenje o ovrsi uvrstio u listu ovršnih isprava donošenjem Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona objavljenog u Narodnim novinama, br. 106/18.⁷¹

Navedeno je, prema riječima predlagatelja ove zakonske novele: „bitno kako bi se temeljem rješenja o ovrsi mogao zatražiti upis založnog prava na nekretnini, bez potrebe da se donosi deklaratorno rješenje o iznosu utvrđenog neplaćenog poreznog duga. Naime, u dosadašnjoj praksi pokazalo se kako je zbog specifičnosti tražbina

67 V. čl. 142. OPZ-a.

68 V. čl. 142. st. 7. OPZ-a. Nije sasvim jasno kako bi se to pravilo primjenjivalo ako je rješenje o ovrsi ovršna isprava.

69 Međutim, porezni obveznik može izvršiti ispravak prijave ako uoči da je porezna prijava koju je podnio ili koja je podnesena za njega netočna ili nepotpuna i da zbog toga može doći do manje ili više plaćenog poreza (čl. 76. OPZ-a).

70 Svaki porezni akt kojim se odlučuje o pojedinačnim pravima i obvezama iz porezno-pravnog odnosa mora obuhvatiti: 1.) naziv poreznog tijela, broj i datum poreznog akta, 2.) ime i prezime, odnosno naziv sudionika kome se upućuje, 3.) pravni i činjenični temelj i 4.) potpis ovlaštene osobe ili elektronički potpis ili elektronički pečat poreznog tijela.

71 V. čl. 32. Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona, Narodne novine, br. 106/18. Zakon je stupio na snagu 1. siječnja 2019. (čl. 49.).

Porezne uprave, sudovima u pojedinim predmetima potrebno dostaviti i po više desetaka pojedinačnih obračunskih prijava na kojima se temelji dugovanje poreznog dužnika. Svaku dostavljenu obračunsku prijavu potrebno je iskazati kao pojedinačno dugovanje, iako se odnose na istu vrstu javnog davanja. Time se u znatnoj mjeri komplicirao sudski postupak pa su pojedini sudovi tražili da se sva dugovanja s osnove davanja koja naplaćuje Porezna uprava obuhvate jednim deklaratornim rješenjem iz kojeg je vidljivo cjelokupno stanje dospjelog neplaćenog poreznog duga uz specifikaciju glavnice i kamate po vrstama prihoda. Donošenje deklaratornog rješenja dodatno opterećuje upravni postupak koji vodi Porezna uprava⁷².

Proizlazi, dakle, da je navedenim zakonodavnim izmjenama jedan, u biti, tehnički problem riješen tako što je u listu ovršnih isprava uključeno i rješenje o ovrsci. Međutim, polazeći od toga da je rješenje o ovrsci doneseno na temelju ovršne isprave samo provedbeno rješenje kojim se određuje ovrha radi prisilne naplate ranije utvrđenog poreznog duga, upitno je, je li zakonodavac izabrao najbolji način za „olakšavanje“ posla sudovima koji vode postupke osiguranja prisilnim zasnivanjem založnog prava na nekretnini na temelju ovršnih isprava iz poreznog postupka, tako što je propisao da je rješenje o ovrsci ovršna isprava premda ono po svom sadržaju i funkciji to ne bi trebalo biti.

Budući da su u primjeni OZ-a redovni sudovi zauzeli stav da rješenje o ovrsci doneseno na temelju ovršne isprave nije ovršna isprava u smislu odredbi toga zakona,⁷³ moglo se očekivati da će navedena zakonodavna intervencija u listu poreznih ovršnih isprava završiti kao neki raniji slični pokušaji proglašenja neke isprave ovršnom ispravom, iako ona nema sve elemente da bi mogla obaviti tu funkciju.⁷⁴

Međutim, Vrhovni sud u rješenju broj Rev-926/2020-2 od 21. rujna 2021. zauzeo je stajalište da rješenje o ovrsci iz čl. 140. st. 2. OPZ-a jest valjana ovršna isprava na temelju koje se može odrediti osiguranje prisilnim založnim pravom na

72 V. *Prijedlog Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona*, pristup 20. prosinca 2022., <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages//2016/Sjednice/2018/09%20rujan/115%20sjednica//115%20-%207.pdf>.

73 Tako, primjerice, Županijski sud u Varaždinu, Stalna služba u Koprivnici, u rješenju Gž Ovr-196/18-2 od 4. svibnja 2018. navodi: „rješenjem o ovrsci se ne utvrđuje novčana tražbina predlagatelja osiguranja niti rješenje o ovrsci predstavlja ovršnu ispravu u smislu odredbe čl. 23. i 29. OZ-a na temelju koje bi se mogla odrediti ovrha protiv ovršenika iz razloga što u rješenju o ovrsci nije naveden predmet, vrsta, opseg i vrijeme ispunjenja obveze. Dakle, ovršna isprava koju navodi predlagatelj osiguranja kao osnovu za određivanje rješenja o osiguranju prisilnim zasnivanjem založnog prava nije ovršna isprava iz čl. 296. OZ-a, zbog čega je prvostupanijski sud pogrešno donio pobijano rješenje jer na temelju rješenja o ovrsci od 16. siječnja 2009. godine broj Ovr-838/08 se ne može odrediti mjera osiguranja prisilnim zasnivanjem založnog prava, već je takvu mjeru osiguranja bilo moguće odrediti samo na temelju presude“.

74 Čl. 43. st. 1. Zakona o naknadi za imovinu oduzetu za vrijeme jugoslavenske komunističke vladavine (Narodne novine, br. 92/96., 39/99., 42/99., 92/99., 43/00., 131/00., 27/01., 34/01., 65/01., 118/01., 80/02., 81/02., 98/19.) propisano je da pravomoćno rješenje o utvrđivanju prava vlasništva poslovnoga prostora ima snagu ovršne isprave istekom roka iz čl. 41. ovoga Zakona. S time u vezi, postavilo se pitanje, može li navedeno, u biti deklaratorno rješenje, kojim se ne nalaže iseljenje osobama koje su koristile poslovni prostor biti ovršna isprava. U pravnoj doktrini o tome je dan negativan odgovor. O tome v. Dika, *Građansko ovršno pravo, I. knjiga, Opće građansko ovršno pravo*, 225-229.

nekretnini. Pritom se Vrhovni sud pozvao na svoje ranije rješenje broj Rev-689/13-2 od 7. svibnja 2014. U tom je slučaju, međutim, rješenje o ovrsi sadržavalo utvrđivanje duga te nalog za plaćanje, što je vjerojatno bio razlog zbog kojeg je Vrhovni sud smatrao da je u tom predmetu rješenje o ovrsi ujedno i ovršna isprava. Stoga nije isključeno da se to pitanje ponovno pojavi pred Vrhovnim sudom.

4.4. Mjere osiguranja

Prema pravilima OPZ-a poreznim se tijelima omogućuje više načina da osiguraju porezni dug. Odredbe čl. 133. do 135. određuju od kojih osoba i pod kojim uvjetima porezno tijelo može zatražiti davanje sredstava osiguranja plaćanja poreza, vrste sredstava osiguranja i pretpostavke za naplatu poreza iz danih sredstava osiguranja.

Ako porezno tijelo tijekom postupka dokaže postojanje vjerojatnosti da porezni obveznik ili porezni jamac onemogućí naplatu još nedospjelog iznosa poreza, mogu se poduzeti mjere za osiguranje naplate. Pritom se mjere osiguranja sastoje u zabrani raspolaganja novčanim sredstvima na računima poreznog obveznika, u popisu pokretnina, tražbina i drugih imovinskih prava, zabrani raspolaganja tražbinama poreznog obveznika, oduzimanjem pokretnina i predbilježbi založnog prava na nekretnini.⁷⁵

Navedene mjere osiguranja naplate mogu se poduzeti radi naplate neutvrđenog iznosa porezne obveze čim je pokrenut postupak utvrđivanja ako porezno tijelo dokaže vjerojatnost da bi porezni obveznik mogao onemogućiti naplatu.⁷⁶ Prema tome, porezna tijela su u rješenju kojim određuju mjeru osiguranja dužna navesti razloge zbog kojih smatraju postojanje vjerojatnosti da bi porezni obveznik mogao onemogućiti naplatu još neutvrđenog iznosa poreza.⁷⁷

Vjerojatno kao rezultat gospodarskih i drugih neprilika, posljednjih godina pa i desetljeća, u sudskim se postupcima često javlja Republika Hrvatska, Ministarstvo financija u ulozi tužitelja u parnicama radi pobijanja dužnikovih pravnih radnji,⁷⁸ predlagatelja osiguranja,⁷⁹ odnosno ovrhovoditelja koji prisilno naplaćuje ili osigurava tražbine s osnove poreza i drugih javnih davanja.

O nedoumicama koje se tiču podobnosti ovršnih isprava iz upravnog postupka da budu temelj ovrhe, odnosno osiguranja već je bilo riječi.

Međutim, i nakon što sud odredi osiguranje prisilnim zasnivanjem založnoga prava sudovi iznose različita gledišta o postupku u povodu prigovora zastare koji protivnici osiguranja nerijetko iznose u žalbama protiv rješenja o osiguranju.

Tako Županijski sud u Puli-Pola u odluci broj Gž Ovr-264/2022 od 18. kolovoza

75 V. čl. 171. st. 1. i 2. OPZ-a. Lista mjera osiguranja iz čl. 171. st. 2. OPZ-a bila bi takstativna, što znači da se kao mjere osiguranja mogu odrediti samo mjere predviđene zakonom.

76 V. čl. 171. st. 3. OPZ-a.

77 U tom smislu i Visoki upravni sud u odluci Usž-1827/22-2 od 21. srpnja 2022.

78 V. čl. 66. - 71. ZOO-a. Premda pobijanje dužnikovih pravnih radnji nije sredstvo osiguranja tražbine, ovdje ga spominjemo jer taj institut sa sredstvima osiguranja tražbine veže poboljšanje položaja vjerovnika prema dužniku u pogledu namirenja određene tražbine.

79 V. čl. 295. - 298. OZ-a.

2022. navodi: „o žalbenom razlogu nastupa zastare potraživanja predlagatelja osiguranja ne može se odlučivati u ovom postupku osiguranja, nego u parničnom postupku, a na koji će u nastavku postupka prvostupanjski sud zaključkom uputiti protivnika osiguranja“.

No, Županijski sud u Varaždinu u odluci broj GŽ-5068/11-2 od 18. siječnja 2012. navodi: „prigovor zastare predstavlja materijalnopравни prigovor o kojem se može odlučivati samo u nadležnom upravnom postupku, prema tome, takav se prigovor ne može uzeti u obzir u ovome postupku osiguranja“.⁸⁰

S druge strane, Visoki upravni sud u odluci broj Usž-1756/19-2 od 10. travnja 2019., u predmetu u kojem je bila riječ o zahtjevu poreznog dužnika za utvrđivanje zastare prava na naplatu poreza, navodi: „u odnosu na dugovanje koje je osigurano založnim pravom ne može se utvrditi zastara neovisno o tome je li zastara nastupila prije upisa založnog prava. Prigovor da je zastara prava na naplatu predmetnog poreznog duga nastupila prije upisa založnog prava, tužiteljica je mogla isticati u postupcima osiguranja predmetnog duga, a ne u ovom postupku, u situaciji kada je predmetna tražbina poreznog tijela već bila osigurana na način propisan odredbom čl. 94. st. 10. OPZ-a“.⁸¹

Sudovi, dakle, iznose različita gledišta o tome u kojem se postupku i pred kojim tijelom raspravlja o zastari poreznoga duga.

Stoga ne bi trebalo biti sporno da o osnovanosti prigovora zastare treba odlučiti. Međutim, ako je protivnik osiguranja dužan u upravnom postupku ishoditi odluku poreznih tijela o nastupu zastare, što zastupa dio sudske prakse, tada istodobno stajalište da kada je založno pravo uknjiženo porezni dužnik više ne može isticati prigovor zastare u upravnom postupku (upravnom sporu), rezultira time da sudovi uopće ne razmatraju prigovor zastare.

I oko pitanja jesu li sudovi u parnicama radi proglašenja ovrhe nedopuštenom ovlašteni utvrđivati nastup zastare poreznoga duga nalazimo različita gledišta. Tako Vrhovni sud u odluci broj Rev-2332/12-2 od 18. rujna 2013. navodi: „u parnici radi proglašenja nedopustivosti ovrhe nije dopušteno utvrđivati je li nastupila zastara tražbine iz ovršne isprave jer o takvom prigovoru treba odlučiti u postupku (parničnom ili upravnom) tijekom kojeg je donesena ovršna isprava. Dakle, o prigovoru zastare tražbine utvrđene ovršnom ispravom odlučuje se u postupku koji prethodi donošenju te odluke. Parnični sud u parnici koja se vodi radi proglašenja ovrhe određene rješenjem o ovrši na temelju ovršne isprave povodom prigovora zastare ispituje je li nastupila zastara pokretanja ovršnog postupka na temelju konkretne ovršne isprave“.

Ova se praksa s vremenom mijenja pa je tako u odluci broj Rev-2260/2012-3 od 9. lipnja 2015. Vrhovni sud zauzeo stav da se u parničnom postupku po tužbi radi pobijanja dužnikovih pravnih radnji može isticati prigovor zastare novčanoga potraživanja poreznog vjerovnika. U tom je predmetu Vrhovni sud o zastari odlučio

80 Slično i Županijski sud u Zadru u odluci GŽ Ovr-568/2021-2 od 3. siječnja 2022.

81 O tome može li se Ministarstvo financija kao vjerovnik čije je potraživanje osigurano hipotekom, namiriti iz opterećene stvari nakon što je nastupila zastara i općenito o zakonodavnoj kronologiji toga pitanja v. odluku Vrhovnog suda, Rev-x 485/2016-2 od 28. svibnja 2019.

primjenjujući porezne propise.⁸²

Nadalje, s obzirom na to da su zastarni rokovi iz OPZ-a relativno kratki pred sudove se postavlja pitanje kako utječe na tijek zastare podnošenje tužbe radi pobijanja dužnikovih pravnih radnji te prijedloga za osiguranje prisilnim zasnivanjem založnog prava.⁸³

U tom smislu Visoki upravni sud u presudi broj Usž-4927/20-4 od 25. ožujka 2021. navodi: „za vrijeme zastoja zastara ne teče, ali se nakon što ponovo počne teći, u vrijeme zastare uračunava vrijeme proteklo prije zastoja. Iz navedenoga se može zaključiti da činjenice odnosno okolnosti koje uzrokuju zastoj *de facto* produljuju zastarni rok. Dakle, iz naprijed navedenih odredbi proizlazi da u slučaju kada vjerovnik pred sudom ili drugim nadležnim tijelom poduzme radnju kojom se pokreće postupak radi ostvarenja i naplate tražbine, zastara prava na naplatu ne teče dok postupak traje. U cilju naplate predmetnih poreznih obveza tužitelja, Republika Hrvatska je podnijela 8. srpnja 2002. tužbu radi pobijanja pravnih radnji sklapanjem ugovora o darovanju od 13. travnja 2000. koji predmet se vodio pred Općinskim sudom u Rijeci i koji je (...) okončan u korist Republike Hrvatske. Stoga, pravilno prvostupanjski sud utvrđuje da u vrijeme podnošenja zahtjeva, odnosno u vrijeme donošenja prvostupanjskog rješenja nije nastupila zastara prava poreznog tijela na naplatu predmetnog poreznog duga“.

Vrhovni sud, s druge strane, u odluci broj Rev-x 807/2016-2 od 19. svibnja 2020. navodi: „ako je tijekom postupka prestalo potraživanje iz porezno dužničkog odnosa na temelju apsolutne zastare, više ne postoji potraživanje, a što je jedna od pretpostavki za pobijanje dužnikovih pravnih radnji. Upravo temeljem odredbe čl. 24. st. 2. OPZ prava iz porezno dužničkog odnosa prestaju zastarom. Stoga nisu osnovani prigovori tužiteljice da je podnošenjem tužbe u ovoj pravnoj stvari došlo do prekida zastare u smislu odredbe čl. 388. ZOO, a ovaj sud također smatra kako je parnični sud ovlašten utvrđivati apsolutnu zastaru u parničnom postupku, a ne da to samo može učiniti nadležno upravno tijelo iz kojeg postupka proizlazi utvrđena tražbina. Također nije od značaja kasnija izmjena OPZ iz 2011. koja je predviđjela zastoj zastare ako se vodi postupak pred sudom radi naplate poreza, kamata i troškova jer se ta odredba ne može primjenjivati retroaktivno“.

Nakon što se okončaju parnice radi pobijanja dužnikovih pravnih radnji postavlja se nekoliko pitanja, ponajprije od kakvog su značaja utvrđenja parničnih sudova o zastari. Sporno je, naime, odnosi li se pravomoćnost parnične presude i na utvrđenja parničnih sudova o (ne)postojanju porezne tražbine. O tome Visoki upravni sud u presudi broj Usž-477/19-2 od 23. svibnja 2019. navodi: „Što se tiče prigovora iznesenih u žalbi da se radi o presuđenoj stvari, jer se o istom pravnom pitanju raspravljalo u postupcima koji su vođeni pred Općinskim sudom u Rijeci (...) Sud napominje da se u konkretnom slučaju nije radilo o utvrđivanju zastare prava na naplatu, već se u tom postupku radilo o pobijanju dužnikovih pravnih radnji. Prema

82 Takvu je praksu Vrhovni sud potvrdio i u rješenju Rev-973/2019-3 od 19. srpnja 2022.

83 Zakonom o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (Narodne novine, br. 18/11.) uređuje se prvi put zastoj zastare te se propisuje da ako se radi naplate poreza, kamata i troškova ovrhe vodi postupak pred sudom, za vrijeme trajanja tog postupka zastara ne teče.

tome, redovni sudovi nisu niti raspravljali o zastari prava na naplatu poreznog duga, jer to niti ne spada u njihovu nadležnost, već su ocjenjivali ugovor o darovanju koji je tužiteljica sklopila sa svojim suprugom, te je stoga prvostupanjski sud pravilno u obrazloženju osporene presude naveo da je potpuno bez predmetno odlučivati o tužbenim navodima koji nisu od utjecaja na donošenje pobijanog rješenja“.

5. ZAKLJUČAK

Osiguranje i naplata poreza i drugih javnih davanja vrlo je složena problematika koja se može promatrati s različitih aspekata, a u ovome radu obrađen je način na koji sudovi razmatraju ovu problematiku. Ova pitanja u praksi imaju sve veću važnost, a čini se da će u budućnosti ona biti još veća, ponajprije zbog nužnosti financiranja sve većih javnih potreba. Cilj izlaganja općeg okvira poreznog ovršnog postupka i porezno-pravnog odnosa bio je staviti sudsku praksu u razumljiv kontekst. Naime, pregledom sudske prakse uočena su različita stajališta o gotovo svim pitanjima, počevši od toga što može biti ovršna isprava pa do pitanja zastare i nadležnosti sudova, što je dijelom i razumljivo jer odlučujući o pitanjima osiguranja i naplate poreza i drugih javnih davanja sudovi primjenjuju ne samo porezne, već i propise stvarnog, obveznog, upravnog i drugih grana prava. Razmišljanje izvan granica svoga područja (svoje pravne discipline) nije uvijek lako i baš je zbog toga nužno da ponajprije Vrhovni i Ustavni sud u ovome području uspostave zajednička temeljna načela. Ta načela postoje i moraju postojati bez obzira na to što pojedina grana prava (disciplina) ima vlastita nadahnuća i načela. Bez jasnih temeljnih načela nemoguće je i u najjednostavnijem predmetu odluku domisliti do kraja, a da se ne zapadne u proturječje.

U svezi s načelom zakonitosti u radu je otvoreno pitanje dvostrukog utvrđivanja poreznog duga, kao i normativne nedorečenosti rješenja o ovrsi kao ovršne isprave te je, premda postoje različita gledišta, istaknuta potreba poštovanja načela pravne sigurnosti koje radi zaštite legitimnih očekivanja zahtijeva da prava i obveze poreznog obveznika prema poreznom tijelu nisu vremenski neograničena. Naime, porezna sigurnost jedan je od elemenata pravne sigurnosti uopće i stoga zahtijeva predvidljivost u primjeni, što je iznimno važno i za porezne obveznike i za porezna tijela.

LITERATURA

Knjige i članci:

1. Antić, Teodor. *Javno pravo i javna uprava*. Zagreb: Veleučilište Baltazar Zaprešić, 2019.
2. Arbutina, Hrvoje, Tereza Rogić Lugarić, Sonja Cindori, Jasna Bogovac i Irena Klemenčić. *Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske*. Zagreb: Narodne novine, 2022.
3. Borković, Ivo. *Upravno pravo*. Zagreb: Narodne novine, 2002.
4. Dika, Mihajlo. *Građansko ovršno pravo, I. knjiga, Opće građansko ovršno pravo*. Zagreb: Narodne novine, 2007.
5. Dika, Mihajlo. *Građansko parnično pravo, Sudske odluke i sudska nagodba, 9. knjiga*. Zagreb: Narodne novine, 2013.

6. Jelčić, Božidar, Olivera Lončarić Horvat, Jure Šimović, Hrvoje Arbutina i Nikola Mijatović. *Financijsko pravo i financijska znanost*. Zagreb: Narodne novine, 2008.
7. *Prijedlog Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona*. Pristup 20. prosinca 2022. <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages//2016/Sjednice/2018/09%20rujan/115%20sjednica//115%20-%207.pdf>
8. Pusić, Eugen. *Nauka o upravi*. Zagreb: Školska knjiga, 1996.
9. Šikić, Marko. „Zaboravljeno načelo konačnosti u upravnom postupku“. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 56, br. 1 (2019): 209-222.
10. Šimurina, Nika, Ivana Dražić Lutitsky, Dajana Barbić i Martina Dragija Kostić. *Osnove porezne pismenosti*. Zagreb: Narodne novine, 2018.
11. Turčić, Zlatan. *Komentar Zakona o općem upravnom postupku (s komentarima, priložima, sudskom praksom i abecednim kazalom pojmova), Zakoni o upravnim sporovima (s priložima i abecednim kazalom pojmova)*. Zagreb: Organizator, 2012.
12. Žunić Kovačević, Nataša. „Zastara – o primjeni građanskopravnih pravila u poreznom pravu i sudska praksa“. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 30, br. 1 (2009): 683-702.
13. Žunić Kovačević, Nataša i Marko Šikić. „Upravnopравни pojam zastare s posebnim osvrtom na zastaru u poreznom pravu“. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 55, br. 1 (2018): 231-250.
14. Žunić Kovačević, Nataša i Stjepan Gadžo. „Komunalna naknada u RH i njezino pozicioniranje u odnosu na teoretske i normativne koncepte financijskog prava“. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 35, br. 1 (2014): 245-270.

Pravni propisi:

1. Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 127/00., 86/01., 150/02.
2. Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 147/08., 18/11., 78/12., 136/12., 73/13., 26/15., 44/16.
3. Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 42/20., 114/22.
4. Ovršni zakon, Narodne novine, br. 112/12., 25/13., 93/14., 55/16., 73/17., 131/20., 114/22.
5. Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, Narodne novine, br. 127/17., 138/20., 151/22.
6. Zakon o komunalnom gospodarstvu, Narodne novine, br. 36/95., 70/97., 128/99., 57/00., 129/00., 59/01., 26/03. - pročišćeni tekst, 82/04., 178/04., 38/09., 79/09., 153/09., 49/11., 84/11., 90/11., 144/12., 94/13., 153/13., 147/14., 36/15.
7. Zakon o komunalnom gospodarstvu, Narodne novine, br. 68/18., 110/18., 32/20.
8. Zakon o lokalnim porezima, Narodne novine, br. 115/16., 101/17., 114/22.
9. Zakon o naknadi za imovinu oduzetu za vrijeme jugoslavenske komunističke vladavine, Narodne novine, br. 92/96., 39/99., 42/99., 92/99., 43/00., 131/00., 27/01., 34/01., 65/01., 118/01., 80/02., 81/02., 98/19.
10. Zakon o obveznim odnosima, Narodne novine, br. 35/05., 41/08., 125/11., 78/15., 29/18., 126/21., 114/22.
11. Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine, br. 47/09., 110/21.
12. Zakon o Poreznoj upravi, Narodne novine, br. 115/16., 98/19.
13. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13., 143/14., 115/16., 106/18., 121/19., 138/20., 39/22., 113/22.
14. Zakon o porezu na promet nekretnina, Narodne novine, br. 115/16., 106/18.
15. Zakon o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima, Narodne novine, br. 68/18., 2/20., 46/20., 47/20.
16. Zakon o ustrojstvu i djelokrugu tijela državne uprave, Narodne novine, br. 85/20.

Sudska praksa:

1. Ustavni sud RH, U-III-1545/2019 od 4. studenoga 2021.
2. Ustavni sud RH, U-III-3069/2017 od 9. srpnja 2019.
3. Visoki trgovački sud RH, Pž-8645/2016-5 od 14. veljače 2018.
4. Visoki upravni sud RH, Usž-477/19-2 od 23. svibnja 2019.
5. Visoki upravni sud RH, Usž-892/22-2 od 7. srpnja 2022.
6. Visoki upravni sud RH, Usž-1414/20-3 od 9. rujna 2021.
7. Visoki upravni sud RH, Usž-1738/2022-3 od 30. rujna 2022.
8. Visoki upravni sud RH, Usž-1756/19-2 od 10. travnja 2019.
9. Visoki upravni sud RH, Usž-1827/22-2 od 21. srpnja 2022.
10. Visoki upravni sud RH, Usž-2192/19 od 12. lipnja 2019.
11. Visoki upravni sud RH, Usž-3092/20 od 8. listopada 2020.
12. Visoki upravni sud RH, Usž-3245/20 od 29. listopada 2020.
13. Visoki upravni sud RH, Usž-3499/21-2 od 10. veljače 2022.
14. Visoki upravni sud RH, Usž-3913/21-2 od 15. prosinca 2021.
15. Visoki upravni sud RH, Usž-4718/19-2 od 5. prosinca 2019.
16. Visoki upravni sud RH, Usž-4927/20-4 od 25. ožujka 2021.
17. Vrhovni sud RH, Rev-689/13-2 od 7. svibnja 2014.
18. Vrhovni sud RH, Rev-926/2020-2 od 21. rujna 2021.
19. Vrhovni sud RH, Rev-1898/15-2 od 4. prosinca 2018.
20. Vrhovni sud RH, Rev-2260/2012-3 od 9. lipnja 2015.
21. Vrhovni sud RH, Rev-2332/12-2 od 18. rujna 2013.
22. Vrhovni sud RH, Rev-2369/17-2 od 8. siječnja 2020.
23. Vrhovni sud RH, Rev-x 485/2016-2 od 28. svibnja 2019.
24. Vrhovni sud RH, Rev-x 807/2016-2 od 19. svibnja 2020.
25. Županijski sud u Puli-Pola, Gž Ovr-264/2022 od 18. kolovoza 2022.
26. Županijski sud u Varaždinu, Gž Ovr-196/18-2 od 4. svibnja 2018.
27. Županijski sud u Varaždinu, Gž-5068/11-2 od 18. siječnja 2012.
28. Županijski sud u Zadru, Gž Ovr-568/2021-2 od 3. siječnja 2022.

Tomislav Artuković*

Summary

SELECTED ASPECTS OF INSURANCE AND COLLECTION OF TAXES AND OTHER PUBLIC BENEFITS IN CASE-LAW

The paper examines some aspects of insurance and collection of taxes and other public benefits in relation to the selected case-law. Following the preliminary considerations, the second part provides a shorter presentation of public benefits under the General tax law. The third part contains a view of the fundamental features of the tax-legal as a special form of administrative relations, while the fourth incorporates the general framework of the enforcement procedure and enforcement documents and the measure of insurance in tax law, while warning against the normative inadequacy of the enforcement order as an enforcement document. The fifth and final part contains concluding remarks.

Keywords: *public benefit; tax-legal relationship; enforcement document; enforcement procedure; insurance procedure.*

* Tomislav Artuković, dipl. iur., Judge of Administrative Court in Osijek; Tomislav.Artukovic@usos.pravosudje.hr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0149-6795>.