

10. Prava poreznih obveznika kao ljudska prava: razmatranje procesne i materijalne pravednosti u oporezivanju

TAJANA PETROVIĆ*, SONJA CINDORI**

PREGLEDNI ZNANSTVENI RAD

UDK 342.722::336.225.611

SAŽETAK Budući da promjene u oporezivanju zadiru u interese poreznih obveznika i mijenjaju njihovu ekonomsku snagu, jedna od bitnih odrednica poreznog sustava trebala bi biti i prevencija potencijalnih socijalnih napetosti. Razrez i naplata poreza fizičkim i pravnim osobama predstavljaju složeni postupak koji provode upravna tijela prema posebnim propisima i pravilima (metodologijama) uz obvezu poštivanja brojnih načela. Jedno od njih je načelo pravednosti oporezivanja koje se smatra i pranačelom. Međutim, akti koje porezno tijelo donosi tijekom poreznog postupka ponekad mogu dovesti u pitanje temeljne slobode i prava poreznih obveznika. Beskompromisno podmirivanje javnih rashoda vođeno isključivo ekonomskim interesima prijetoj ugrozom socijalnih prava, iako s ciljem ostvarenja financijske stabilnosti. Iz tog bi razloga porezno i socijalno zakonsko uređenje trebalo težiti postizanju balansa između pretjeranog povećanja opsega socijalnih prava i olakšica koji bi prelazio fiskalne mogućnosti države te njihova ograničenja i/ili sužavanja s isključivim ciljem održanja fiskalne discipline. Natruhe takvih nastojanja protežu se kroz svih pet krugova poreznih reformi provedenih u Republici Hrvatskoj u razdoblju 2016.-2022.

KLJUČNE RIJEČI porezni obveznik, porezni postupak, porezi, načela, pravednost, dohodak, dodana vrijednost

1. UVOD

Razvojem demokracije, ulaskom čovjeka u sve složenije odnose u gospodarskim, socijalnim, kulturnim i drugim područjima, ali i uslijed porasta blagostanja, skala ljudskih prava se tijekom vremena proširivala, s pretpostavkom nastavka ovakvog

* **Dr. sc. Tajana Petrović**, Porezna uprava, Ministarstvo financija, Hrvatske državnosti 7, Koprivnica, Republika Hrvatska, e-mail: tajana.petrovic@porezna-uprava.hr

** **Dr. sc. Sonja Cindori**, redovita profesorica na Katedri za financijsko pravo i financijsku znanost Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu, e-mail: scindori@pravo.hr

trenda i u budućnosti.¹ Kroz socijalnu i poreznu politiku ispravlja se nejednakost distribucije dohotka i bogatstva te pridonosi povećanju životnog standarda stanovništva. Međutim, utopistički koncipirani sustavi javnih rashoda, kao i neefikasno upravljanje javnim prihodima i primicima, dovode u pitanje održivost postojanja visokih javnih rashoda, ali i smisao socijalne politike koja zanemaruje aktivno sudjelovanje države u poticanju zapošljavanja, poduzetničke aktivnosti, društveno odgovornog ponašanja te posebice razvoja poreznog morala.²

Pri razmatranju pravednosti oporezivanja u kontekstu države nužno je dati obuhvatan pregled materijalnih i procesnih načela čijim će se ostvarenjem poštovati prava poreznih obveznika. S time u vezi, nužno je razmotriti pitanje identiteta poreznog obveznika: porezni obveznici su građani, a poštovanje temeljnih načela oporezivanja pri normiranju pojedinog poreznog oblika (i, naposljetku, poreznog sustava u cjelini) te ispravna i dosljedna primjena poreznih propisa u pojedinom poreznom postupku, nužni su za poštovanje njihovog dostojanstva. U suvremenim demokratskim državama utemeljenim na poštovanju prava čovjeka jasna je korelacija između poštovanja prava poreznih obveznika i ostvarenja ljudskih prava. Stoga će se u nastavku dati pregled pojmova „porezni sustav“ i „porezni obveznik“ te potom pristupiti analizi materijalnog i procesnog lica porezne pravednosti. Naposljetku, u zaključku se potvrđuje teza kako se samo ostvarenjem obje skupine načela (materijalnih u zakonodavnom postupku te procesnih u svakom pojedinačnom poreznom postupku) omogućuje poštovanje dostojanstva i prava poreznog obveznika u okviru šireg postupka prikupljanja poreznih prihoda.

2. POREZNI SUSTAV I OSOBA POREZNOG OBVEZNIKA

Porezni sustav čine svi porezni oblici neke zemlje. U pravilu se definira kao ukupnost svih poreznih oblika povezanih u jedinstvenu neproturječnu cjelinu. Međutim, postoje i nedovoljno povezani porezni oblici namijenjeni provođenju raznovrsnih, često i suprotnih ciljeva. Pritom se misli na skup poreznih oblika

¹ Lončarić-Horvat, O., Prava čovjeka sa stajališta poreznog obveznika, *Pravo i porezi*, br. 2, 1998., str. 120.

² Ivanov, M., Porezna presija i blagostanje u socijalnoj državi: slučaj Hrvatske, *Ekonomija*, Vol. 18, br. 1, 2011., str. 22.

povezanih nekom zajedničkom idejom koju oporezivanjem treba ostvariti.³ Porezni sustavi pretežito su *historijski porezni sustavi*, nastali kao rezultat povijesnog razvoja, brojnih kompromisa i suprotnosti, dok su u sustav prihoda uključeni u različitom vremenu i s različitom namjerom.⁴

Djelotvornost i funkcionalnost poreznog sustava ovisi o postupcima svih sudionika u porezno-pravnom odnosu. Oporezujući prihod pojedinca, država se u tom odnosu pojavljuje kao jedan od sudionika i to kao aktivni porezni subjekt.⁵ S druge strane tog odnosa, porezni obveznik je svaka osoba koja je kao takva određena zakonom kojim se uređuje pojedina vrsta poreza.⁶ Stoga je, sukladno Zakonu o porezu na dohodak, porezni obveznik fizička osoba koja ostvaruje dohodak, kao i nasljednik za sve porezne obveze koje proizlaze iz dohotka što ga je ostavitelj ostvario do svoje smrti. Nasljednik je istodobno i porezni obveznik za dohodak koji mu priteče iz naslijeđenih izvora dohotka.⁷ Može se zaključiti da je porezni obveznik pojedinac koji prima plaću, mirovinu ili autorski honorar, ostvaruje dohodak prodajom kuće, posjeduje obrt (domaću radinost ili obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo) koji mu donosi dohodak, odnosno na sličan način ostvaruje dohodak. Poreznim obveznikom smatra se rezident i nerezident.⁸

Prema Zakonu o porezu na dobit, porezni obveznik je trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba (rezident) koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi, kao i tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika (nerezidenta). Također se smatra i fizička osoba koja utvrđuje dohodak na način propisan za samostalne djelatnosti prema propisima o oporezivanju dohotka ili koja počinje obavljati takvu samostalnu djelatnost ako izjavi da će plaćati porez na

³ Jelčić, B., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008., str. 260.

⁴ *Ibid.*, str. 261.

⁵ Lončarić-Horvat, *op. cit.* (bilj. 1), str. 120.

⁶ Čl. 14. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20.

⁷ Čl. 2. Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine br.115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20.

⁸ Termini „rezidenta“ i „nerezidenta“ definirani su u čl. 3. i 4. Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20.

dobit umjesto poreza na dohodak, odnosno ako u prethodnom poreznom razdoblju ostvari ukupni primitak veći od 7.500.000,00 kuna.⁹

Opsežnija definicija poreznog obveznika propisana je i Zakonom o porezu na dodanu vrijednost na način da poreznog obveznika definira kao svaku osobu koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti. Svaka osoba koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva također je obveznik plaćanja poreza na dodanu vrijednost (u nastavku teksta: PDV). Definicijom su obuhvaćeni i nerezidenti, odnosno porezni obveznici koji na području Republike Hrvatske nemaju sjedište, poslovnu jedinicu, prebivalište i uobičajeno boravište, a u tuzemstvu obavljaju isporuke ili usluge čije je mjesto oporezivanja u Republici Hrvatskoj, osim ako PDV plaćaju hrvatski primatelji dobara ili usluga.¹⁰

Nastavno na navedene definicije poreznog obveznika u različitim zakonima koji specificiraju porezne obveznike posrednih i neposrednih poreza, evidentna je njihova različitost, kao i efekt koji se njihovom primjenom može postići. U tom smislu, a posebno naglašavajući potencijalnu elastičnost pojedinih poreza, neki će porezni oblici biti podatniji za ostvarenje načela izdašnosti i samim time ostvarenja njihove osnovne uloge prikupljanja prihoda, dok će drugim poreznim oblicima zakonodavac vršiti utjecaj na percepciju poreznih obveznika o opravdanosti¹¹ i pravednosti oporezivanja.

Svaki porezni sustav teži harmonizaciji u oporezivanju koju postiže odgovarajućom poreznom politikom. Izmjenama i dopunama u sferi oporezivanja postojeći se porezni sustav usklađuje s uvjetima i okolnostima u kojima djeluje nastojeći unaprijediti i uskladiti gospodarski razvoj, ostvariti ciljeve ekonomske

⁹ Čl. 2. Zakona o porezu na dobit, Narodne novine br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20.

¹⁰ Čl. 6. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 73/13, 148/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22; Rješenje USRH 99/13, 153/13.

¹¹ Opravdanost oporezivanja može biti predmet filozofskih, ekonomskih teoloških, pravnih i sličnih rasprava koje su urodile različitim teorijama: sile, cijene (osiguranja i uživanja), žrtve, reprodukcije poreza te organskom i socijalističkom teorijom. Vidjeti više u Jelčić; Lončarić-Horvat; Šimović; Arbutina; Mijatović, *op. cit.* (bilj. 3), str. 94.

integracije uz prikupljanje sredstava potrebnih za financiranje izdataka kojima država podmiruje javne potrebe. Međutim, kompleksan je postupak koji vodi od inicijative za promjenama poreznog sustava i mjera porezne politike do usvajanja novih mjera. Kako promjene u oporezivanju zadiru u interese poreznih obveznika te mogu dovesti do promjena njihovog ekonomskog, socijalnog i, konačno, društvenog statusa, opravdano je očekivati da će svaka promjena u oporezivanju biti popraćena određenim učinkom po obje (suprotstavljene) strane: povećanje poreznog tereta rezultirat će rastom poreznih prihoda uz istovremeno razmjerno umanjenje ekonomske snage poreznog obveznika, dok će smanjenje poreznog tereta ili širenje spektra poreznih oslobođenja (npr. kroz povećanje neoporezivog osobnog odbitka kod oporezivanja dohotka) posljedično smanjiti porezne prihode (što će vjerojatno dovesti do kompenzacije kroz neki drugi porezni oblik ili visinu postojećih poreznih stopa¹²).

Razvijenost svijesti poreznih obveznika o koristi javnih dobara i usluga ima direktan utjecaj na stupanj otpora prema plaćanju poreza, što državu posljedično prisiljava na uvođenje različitih oblika porezne presije s ciljem namirenja potrebnih prihoda.¹³ Razlozi otporu plaćanja poreza su brojni: od onih institucionalnog podrijetla, preko uzroka koje možemo tražiti u nedostacima pravnog sustava do onih socio-ekonomske naravi. Zajednička karakteristika navedenim uzrocima je disbalans između impulsa koji šalje država s jedne strane i odgovora poreznih obveznika kao nužne reperkusije s druge strane. Jedan od odgovora koji bi mogao pridonijeti tom disbalansu svakako je poimanje općeprihvaćenog kriterija pravednosti u smislu modaliteta oporezivanja, uvođenja poreznog oblika, tehnike oporezivanja, raspodjele poreznog tereta ili trošenja ubranih sredstava. Govoreći o poreznoj evaziji, ne treba smetnuti s uma niti mogućnost zakonitog izbjegavanja plaćanja poreza koje poreznog obveznika, ne samo da ne dovodi u sukob sa

¹² Alternativno, moguće je smanjenje spektra javnih rashoda čime bi se anulirao učinak smanjenih prihoda s osnove određenog poreznog oblika. Također je moguće povećanje javnog duga ili prodaja državne imovine (oba su rješenja kratkoročna te je za očekivati da će se s vremenom nedostatak prihoda morati iznaći ili kroz smanjenje rashoda ili kroz namicanje prihoda novim i/ili kroz povećanje postojećih poreza).

¹³ Ivanov, *op. cit.* (bilj. 2), str. 28.

zakonom, već ga zakonodavac s određenim interesima potiče, a porezno tijelo blagonaklono iščekuje.

3. DVA LICA POREZNE PRAVEDNOSTI

Podizanje svijesti o poštovanju čovjekovih prava na međunarodnoj i nacionalnoj razini učvrstila je Opća deklaracija o ljudskim pravima usvojena 10. prosinca 1948. U njoj je sadržano tumačenje socijalnih, ekonomskih, građanskih i političkih prava kao cjeline.¹⁴ Sličan put slijedila je i (Europska) Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda donesena 4. studenoga 1950. koju je Hrvatski sabor ratificirao 1997. Ovim nadnacionalnim dokumentom u čl. 19. ustanovljen je Europski sud za ljudska prava čija je zadaća osiguranje poštivanja obveza ugovorenih predmetnom konvencijom i dodatnim protokolima.¹⁵

Utvrdjivanje i naplata poreza, kako fizičkim tako i pravnim osobama, složeni je postupak koji provode upravna tijela prema posebnim propisima i pravilima (metodologijama), uz poštovanje posebnih načela. Aktima koji se donose tijekom poreznog postupka mogu se dovesti u pitanje temeljne slobode i prava poreznih obveznika. Njima se stvara dužnički odnos prema državi, a time istodobno zadire u područje privatne imovine i potrošnje, ograničavajući im korištenje osobne imovine isključivo za zadovoljenje vlastitih potreba. Sama činjenica da se utvrđivanje i naplata poreza provodi na temelju propisa koje donosi država – porezni vjerovnik, govori u prilog tome da se prava drugog sudionika mogu povrijediti primjenom neustavnog propisa ili nezakonitim postupovnim radnjama poreznog tijela. U oba slučaja je riječ ili o povredi ustavnosti ili o povredi ljudskih prava i temeljnih sloboda.¹⁶

Upravo nužnost legitimacije državne vlasti kao nužnog uvjeta suvremenih demokratskih predaka zahtijeva konstitucionalizaciju te uspostavu pravednog i

¹⁴ Odluka o objavi opće deklaracije o ljudskim pravima uz Opću deklaraciju o ljudskim pravima, Narodne novine – Međunarodni ugovori br. 12/09.

¹⁵ Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, Narodne novine – Međunarodni ugovori br. 18/97, 6/99, pročišćeni tekst 8/99 – ispravak, 14/02, 1/06 i 13/17.

¹⁶ Lončarić-Horvat, O., Ustavnopravna zaštita u poreznom postupku, *Pravo i porezi*, Vol. 17, br. 4, 2008., str. 15-16.

socijalno osjetljivog poreznog sustava. Stoga je neophodno ograničiti fiskalni suverenitet zakonodavne vlasti kao osuvremenjeni oblik monopola državne prisile te odrediti kada će i pod kojim uvjetima određeni porez predstavljati kaznu. Tako će se porezni sustav podrediti poštovanju općih pravnih načela jednako koliko i svesti u okvire ustavom utemeljenih socijalno-političkih načela oporezivanja.¹⁷ Dok je s druge strane evidentno da brojno i promjenjivo zakonodavstvo u okolnostima ekonomske krize podliježe značajnoj redukciji socijalnih prava.¹⁸ Budući da je osnovna funkcija poreznog sustava punjenje proračuna, mnogi smatraju kako se socijalna politika ne smije voditi mjerama porezne politike, već je mnogo učinkovitije provođenje socijalne politike izravnim transferima iz proračuna.¹⁹

Isključivo vođenje ekonomskim interesima također prijeti ugrozom socijalnih prava s ciljem ostvarenja financijske stabilnosti. Stoga je prilikom njihove razrade u zakonodavnom postupku važno postići ravnotežu između želje za širenjem socijalnih prava (koje bi nadilazilo fiskalne mogućnosti) i potrebe njihova ograničavanja radi ostvarenja fiskalne održivosti.²⁰

3.1. POREZNA PRAVEDNOST U MATERIJALNOM SMISLU

Povijesno gledano, osobita se pozornost posvećivala stvaranju načela bitnih za oporezivanje. Pri njihovom utvrđivanju potrebno je voditi računa o mjestu i ulozi poreza u gospodarstvu i društvu. Analiza pojedinih načela i njihove utemeljenosti mora poći od utvrđivanja mjere u kojoj sustav oporezivanja omogućuje i osigurava ostvarenje određenih ciljeva u točno određenom prostoru i vremenu. Stoga, na broj i sadržaj poreznih načela utječu brojni čimbenici kao što su ustavno uređenje, gospodarska razvijenost, struktura gospodarstva, broj i vrsta zadataka iz

¹⁷ Cindori, S., Kuzelj, V., Socijalni aspekt kriznog poreza: fiskalni instrumenti ili devijacija poreznog sustava, *Ekonomska misao i praksa*, Vol. 27, br. 2, 2018., str. 483.

¹⁸ Kuzelj, V., Cindori, S., Horvat Vuković, A., Apoteza socijalne države: imperativni zahtjev ostvarenja socijalne pravde u Republici Hrvatskoj, *Pravni vjesnik*, Vol. 37, br. 3-4, 2021., str. 72.

¹⁹ Jelčić, B., Bejaković, P., *Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2012., str. 381.

²⁰ Kuzelj; Cindori; Horvat Vuković, *op. cit.* (bilj. 18), str. 63-64.

nadležnosti države, kadrovska struktura, materijalna opremljenost poreznog tijela i dr. Pritom, porezna načela ne treba smatrati nekim idealom koji se pod svaku cijenu i u cijelosti mora ostvariti, nego treba nastojati da se prihvaćena načela ostvare onoliko koliko je to u danim prilikama moguće.²¹

O spomenutoj problematici polemizirali su mnogi autori, a najznačajnije mjesto među njima pripada Adamu Smithu, Adolphu Wagneru te Fritzu Neumarku. Prema Adamu Smithu, porezni se sustav zasniva na načelu ravnopravnosti, odnosno stanovnici svake države trebaju sudjelovati u podmirivanju njezinih rashoda ravnopravno dohotku koji uživaju pod njezinom zaštitom. Sljedeće je načelo određenosti što znači da porezna obveza mora biti točno utvrđena kako ne bi došlo do samovolje nadležnih tijela. Propisima je nužno jasno i nedvosmisleno odrediti vrijeme plaćanja poreza, porezne oblike i načine ubiranja poreza te visinu poreznog opterećenja. Načelo ugodnosti govori u prilog tome da svaki porez treba ubrati u najpovoljnije vrijeme i na što ugodniji način za porezne obveznike. Posljednje Smithovo načelo odnosi se na troškove utvrđivanja i ubiranja poreza koji moraju biti što niži.²² Iz predstavljenih Smithovih načela vidljivo je zalaganje za pravednost pri oporezivanju.

Krajem 19. stoljeća Adolph Wagner dao je najrasprostranjeniju i najpotpuniju sistematizaciju poreznih načela, ujedno ističući potrebu da se pri oporezivanju vodi računa i o socijalnom položaju poreznih obveznika, odnosno o porezu kao instrumentu socijalne politike države. Međutim, visoka razina socijalne zaštite dugoročno je održiva u zdravim ekonomijama s izgrađenim temeljima ekonomskog rasta, u zemljama s visokom razinom BDP-a po glavi stanovnika, niskom stopom nezaposlenosti, povoljnom dobnom strukturom stanovništva, suficitom u vanjskotrgovinskoj razmjeni i državnom proračunu, visokom stopom štednje te prije svega u zemljama s razvijenim poreznim moralom i odgovornim ekonomskim ponašanjem svih sudionika, neovisno da li gospodare osobnom imovinom, tuđom privatnom imovinom ili državnom imovinom.²³

²¹ Jelčić, Ba., Jelčić, Bo., Pravednost – osnovno načelo poreznih sustava suvremenih država, *Računovodstvo, revizija i financije*, br. 10, 1997., str. 70.

²² *Ibid.*, str. 70-71.

²³ Ivanov, *op. cit.* (bilj. 2), str. 28.

Wagnerova načela sastoje se od finansijsko-političkih načela kojima je obuhvaćeno načelo izdašnosti (dostatnosti) i načelo prilagodljivosti (elastičnosti). Drugu skupinu čine ekonomsko-politička načela oporezivanja koja obuhvaćaju načelo izbora poreznog izvora i načelo izbora poreznog oblika. Sljedeća skupina obuhvaća socijalno-politička načela oporezivanja koja uključuju načelo univerzalnosti (sveobuhvatnosti) porezne obveze i načelo ravnomjernosti u oporezivanju. Posljednja skupina načela obuhvaća porezno-tehnička načela oporezivanja koja čine načelo određenosti porezne obveze, načelo ugodnosti plaćanja poreza te načelo jeftinoće ubiranja poreza.²⁴ Iako se navedena načela ponekad čine i potencijalno suprotstavljena jedna drugima, moglo bi se reći da su ona ipak u određenom odnosu korelacije i balansa između benefita države i zaštite poreznih obveznika.

Fritz Neumark je porezna načela grupirao u nekoliko skupina, kao i Wagner. Prvu skupinu načela čine porezno-proračunska načela u koju svrstava načelo dostatnosti (izdašnosti) ubranih sredstava i načelo prilagodljivosti poreznih prihoda javnim rashodima. Druga skupina načela obuhvaća etičko-socijalna načela i to načelo pravednosti te načelo preraspodjele dohotka i imovine poreznim instrumentima. Sljedeća skupina načela sastoji se od ekonomsko-političkih načela u kojima je svoje mjesto našlo načelo aktivne porezne prilagodljivosti (diskrecijske mjere porezne politike) i načelo pasivne prilagodljivosti poreza (tzv. ugradbeni stabilizatori). Porezno-tehnička i porezno-pravna načela posljednja su skupina Neumarkovih načela koja obuhvaćaju načelo određenosti poreza, načelo jednostavnosti primjene poreznih propisa, načelo relativne nepromjenjivosti poreznih propisa, načelo jeftinoće utvrđivanja i naplate poreza i kontrole njihova ubiranja te načelo usklađenosti poreznih propisa.²⁵

Analizom predstavljenih načela evidentno je njihovo međusobno preklapanje, dok se načelo pravednosti u oporezivanju nalazi u korijenu svih načela zbog čega se može nazvati pranačelom, osnovnim načelom na kojem se gradi porezni sustav. Evidentno je da zahtjev za pravednošću u oporezivanju postoji toliko dugo u

²⁴ Jelčić; Lončarić-Horvat; Šimović; Arbutina; Mijatović, *op. cit.* (bilj. 3), str. 178.

²⁵ Jelčić; Jelčić, *op. cit.* (bilj. 21), str. 71.

povijesti ljudskog društva koliko i oporezivanje.²⁶ Uz općost u oporezivanju i ravnomyernost u raspodjeli poreznog tereta²⁷ potrebno je jednakovrsno i odmjereno izbalansirati snagu oporezivanja koja pripada državi, kao i odmjereno urediti pravni odnos između poreznih obveznika i države.²⁸

Jednakost građana pred zakonom zagantirana je ustavima suvremenih demokratskih država. U tom svijetlu, Ustavom Republike Hrvatske²⁹ (u nastavku teksta: Ustav) sloboda, jednakost, nacionalna ravnopravnost i ravnopravnost spolova, mirotvorstvo, socijalna pravda, poštivanje prava čovjeka, nepovredivost vlasništva, očuvanje prirode i čovjekova okoliša, vladavina prava i demokratski višestranački sustav proglašene su kao najviše vrednote ustavnog poretka i temelj za tumačenje Ustava (čl. 3.). O jednakosti pred zakonom i slobodi govori i čl. 14. Ustava na način da svatko u Republici Hrvatskoj ima prava i slobode, neovisno o njegovoj rasi, boji kože, spolu, jeziku, vjeri, političkom ili drugom uvjerenju, nacionalnom ili socijalnom podrijetlu, imovini, rođenju, naobrazbi, društvenom položaju ili drugim osobinama. Pritom, jednakost pred zakonom zahtijeva jednako postupanje prema osobama u jednakim situacijama. S obzirom da bi jednako postupanje prema osobama u nejednakom položaju moglo polučiti krajnje nepravednim učincima, jedan od najbitnijih članaka Ustava vezan za poreznu tematiku (čl. 51.) navodi kako je svatko dužan sudjelovati u podmirenju javnih troškova, u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima, dok se porezni sustav temelji na načelima jednakosti i pravednosti. Načela ekonomske snage i jednakosti povezana su s temeljnim ustavnim opredjeljenjem koncepciji socijalne države (čl. 1., st. 1.) i načelu socijalne pravde (čl. 3.), koja u hrvatski porezni sustav inkorporiraju načela okomite i vodoravne pravednosti što, prema Arbutini, znači ustavno naglašavanje važnosti socijalne dimenzije oporezivanja.³⁰

²⁶ *Ibid.*

²⁷ *Ibid.*, str. 74.

²⁸ Mijatović, N., Teorijska razmatranja nekih odrednica poreznog sustava, *Hrvatska pravna revija*, Vol. 16, br. 2, 2016., str. 16.

²⁹ Ustav Republike Hrvatske, Narodne novine br. 56/90, 135/97, 08/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 05/14.

³⁰ Arbutina, H., Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, Vol. 62, br. 5-6, 2012., str. 1287.

Tako postavljena porezna načela valja shvatiti kao zahtjev za zaštitom dostojanstva poreznog obveznika od pretjeranog umanjenja njegove ekonomske snage koje bi, posljedično, učinilo upitnom njegovu mogućnost vođenja života dostojnog življenja. Dostojanstvo poreznog obveznika može se zaštititi na način da se dio dohotka poreznog obveznika (minimuma za egzistenciju) oslobodi od plaćanja poreza ili mu se umanju porezni dug, kao i na način da mu se priznaju porezne povlastice pri kupnji proizvoda nužnih za život te svođenjem ukupnog poreznog opterećenja na minimum.³¹ Pritom je nužno rukovoditi se ciljevima socijalne države, voditi računa o interesima gospodarski slabijih društvenih slojeva te primijeniti načelo porezne sposobnosti.³² Međutim, svakom se pojedincu priznaje samo ona razina socijalne sigurnosti, a time i socijalnih, ekonomskih i kulturnih prava koje su u skladu s organizacijom i mogućnostima svake države.³³

Nadzor udovoljenja minimalnim zahtjevima koje pred zakonodavca postavlja ustavno načelo porezne pravednosti (kao zahtjev zaštite minimuma dostojanstva poreznih obveznika) stavljen je u nadležnost Ustavnog suda Republike Hrvatske, dok je ostvarenje određenog višeg stupnja porezne pravednosti od ustavnog minimuma ostavljeno volji građana (birača).³⁴ S druge strane, ostvarenjem pravednosti u oporezivanju opravdava se gotovo svaka promjena u poreznom sustavu. Međutim, za pravednu raspodjelu poreznog tereta ne postoji neki objektivizirani kriterij na temelju kojeg se može reći da je promatrani porezni sustav pravedan. Ocjena o pravednosti u oporezivanju, kao i pravednoj raspodjeli poreznog tereta determinirana je vremenski, prostorno i grupno. Pri donošenju ocjene o pravednosti poreznog sustava, o pravednom rasporedu poreznog opterećenja mjerodavno je stajalište većine, iako tako utvrđena pravednost ne traje

³¹ Lončarić-Horvat, *op. cit.* (bilj. 1), str. 121.

³² Lončarić-Horvat, O., Socijalna država i posredni porezi, *Revija za socijalnu politiku*, Vol. 2, br. 2, 1995., str. 115.

³³ Čl. 22. Opće deklaracije o ljudskim pravima, vidjeti bilj. 14.

³⁴ Kuzelj, V., Komplementarnost ustavnopravnih i društvenih odrednica porezne pravednosti u Republici Hrvatskoj, u: Bevanda, V. (ur.), *EMAN 2020 – Economics & Management: How to Cope with Disrupted Times: Conference Proceedings*, Association of Economists and Managers of the Balkan, Beograd, 2020., str. 474.

zauvijek.³⁵ Minimum morala temelj je svakog prava, pa i ovoga koje je pravednost. Stoga je oblik prava pravednosti dio pravne etike koja određuje moral općenito, kao i minimum morala na kojem se temelji forma prava koje jest pravednost.³⁶

3.2. POREZNA REFORMA – KONKRETIZACIJA NAČELA OPOREZIVANJA

Osim uvida u teoretski aspekt oporezivanja, potrebno je ukazati i na značaj poreznih reformi koje, ovisno o dosljednosti u ostvarenju temeljnih načela poreznoga sustava, imaju važan utjecaj na porezne obveznike i njihovo poimanje pravednosti. Iako se smatraju vrlo važnim i po redoslijedu prvim korakom fiskalnih reformi, nisu dostatne za uklanjanje ozbiljnih nedostataka prisutnih u drugim segmentima fiskalnog sustava. Zbog toga se, uz porezne reforme, javlja potreba za provođenjem reformi i u drugim segmentima fiskalnog sustava. Te bi reforme trebale obuhvatiti prije svega restrukturiranje javne potrošnje, decentralizaciju fiskalnog sustava i restrukturiranje sustava socijalne zaštite.³⁷

U pravilu, porezna reforma podrazumijeva promjenu ili niz promjena koje, uz ostvarivanje prihoda, mogu ciljati na poboljšanje okomite ili vodoravne jednakosti. Njezini ciljevi su eksplicitni ili implicitni. Stoga, porezna reforma može podrazumijevati porast ili sniženje poreznih stopa, razreda, pragova ili osnovica, uvođenje novih i ukidanje starih poreza, promjene porezne strukture, uvođenje indeksacije ili radikalne promjene u poreznoj administraciji.³⁸

Primjerice, sustavi oporezivanja dohotka često su izloženi određenim reformama kojima se nastoji postići pravednost u oporezivanju koja se postiže načelom ekvivalencije (korisnosti) i načelom porezne (ekonomske) snage. Iako u praksi načelo ekvivalencije nije u potpunosti odbačeno, zbog praktičnih se razloga porezni sustavi temelje uglavnom na načelu porezne snage. Kod horizontalne pravednosti oporezivanje prema poreznoj snazi zahtijeva da obveznici s jednakom

³⁵ Jelčić; Lončarić-Horvat; Šimović; Arbutina; Mijatović, *op. cit.* (bilj. 3), str. 265-266.

³⁶ Zenko, F. Nova i stara pravednost? *Nova prisutnost* 12 (2014) 3, 442-452, str. 447.

³⁷ Šimović, J., Neka obilježja sustava financiranja javnih potreba u Republici Hrvatskoj, *Hrvatska pravna revija*, Vol. 1, br. 3, 1999., str. 416.

³⁸ Ott, K., Hrvatska porezna reforma u kontekstu svjetskih poreznih reformi, *Financijska praksa*, Vol. 20, br. 2, 1996., str. 113.

poreznom snagom snose isti porezni teret, dok kod vertikalne pravednosti obveznici s većom poreznom snagom trebaju snositi veći porezni teret.³⁹

Poreznom reformom provedenom 1994. u Republici Hrvatskoj uspostavljen je novi sustav oporezivanja kojim je dominirao potrošni koncept oporezivanja dohotka. Međutim, porez na dohodak uveden iste godine bio je i sintetičkog karaktera što znači da se temeljio i na dohodovnom konceptu – različiti izvori dohotka sintetiziraju se u ukupni dohodak koji se oporezuje jednim poreznim oblikom. Na taj se način nastojalo zadovoljiti načelo horizontalne pravednosti prema kojem porezni obveznici s jednakim fiskalnim kapacitetom moraju snositi jednaki porezni teret. S druge strane, načelo vertikalne pravednosti se ostvarilo uvođenjem progresivne tarife, ali i neoporezivog dijela dohotka čiji je koncept, uz određene izmjene, zadržan do danas. Važno je istaknuti razdoblje 2001.-2005. kada je dohodovni koncept bio nešto izraženiji zbog toga što su se oporezivale dividende i ostali dohoci od kapitala. Međutim, od 2005. se može govoriti o hibridnom konceptu koji u većoj mjeri sadržava elemente potrošnog koncepta.⁴⁰

U razdoblju 2016.-2022. provedeno je pet krugova porezne reforme. Polazeći od zatečenog stanja poreznog sustava iz 2016. postavljeni su ciljevi napretka kojima se nastojalo smanjiti ukupno porezno opterećenje i postići socijalno pravedniji porezni sustav, jednostavnija i jeftinija porezna administracija te stabilan, održiv i jednostavan porezni sustav uz veću pravnu sigurnost poreznih obveznika. U prilog značaju učinaka svake etape provedene porezne reforme govori i činjenica ostvarenog poreznog rasterećenja od preko 10 milijardi kuna, bez učinaka neoporezivih primitaka, a pridonosi ostvarenju socijalno pravednijeg poreznog sustava.

3.2.1. POREZNE STOPE KAO ODRAZ PRAVEDNOSTI OPOREZIVANJA

Kao što je vječito pitanje ostvarivanja porezne pravednosti primjenom proporcionalnih ili progresivnih poreznih stopa, tako je ostalo otvoreno i pitanje

³⁹ Šimović, H., Razvoj poreza na dohodak u Hrvatskoj: reforme i promašaji, *Revija za socijalnu politiku*, Vol. 19, br. 1, 2012., str. 2-3.

⁴⁰ *Ibid.*, str. 1-2.

visine i broja poreznih stopa koje bi osigurale tu istu pravednost. Donja granica poreznog opterećenja trebala bi biti determinirana troškovima utvrđivanja i naplate poreza te kontrole njihovog ubiranja. Utvrđivanje gornje granice je kompleksnije prirode i ovisi o raspoloživoj ekonomskoj snazi poreznog obveznika te o vrstama potreba koje se financiraju sredstvima ubranim oporezivanjem⁴¹.

Uz različite scenarije poreznog opterećenja, evidentna je raznolikost poreznih stopa koje su se primjenjivale u Republici Hrvatskoj od 1997. do danas. Zanimljivo bi bilo dobiti odgovor na pitanje, kako smo od samo dvije stope poreza na dohodak u 1997. u iznosu od 20 % i 35 %⁴², a uz brojne izmjene u njihovom broju i visini (2001. stope iznose 15 %, 25 % i 35 %⁴³, 2003. uvodi se još i stopa od 45 %⁴⁴, 2010. snižava se na samo tri stope od 12 %, 25 % i 35 %⁴⁵, a 2017. pada na dvije stope od 24 % i 36 %)⁴⁶, nakon nešto više od dvadesetak godina ponovno dosegli neznatno različiti početni iznos stopa poreza na dohodak od 20 % i 30 %⁴⁷? Pritom je važno istaknuti da su se tijekom vremena promijenili i drugi parametri oporezivanja poput visine i širine poreznih razreda te brojnih poreznih oslobođenja i olakšica. Kao jedna od najvažnijih poreznih olakšica mijenjao se i iznos osnovnog osobnog odbitka⁴⁸ i njegova direktna povezanost s utvrđivanjem poreznih razreda.

U istom se promatranom razdoblju i kroz iste zakonske promjene, osnovni osobni odbitak kontinuirano povećavao: od 1997⁴⁹. kada je iznosio 800 kuna, do iznosa

⁴¹ Vidjeti više u Jelčić; Lončarić-Horvat; Šimović; Arbutina; Mijatović, *op. cit.* (bilj. 3), str. 167., 170.

⁴² Čl. 1. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine br. 106/96.

⁴³ Čl. 5. Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine br. 127/00.

⁴⁴ Čl. 2. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine br. 150/02.

⁴⁵ Čl. 2. Zakona o izmjenama i dopunama zakona o porez na dohodak, Narodne novine br. 80/10.

⁴⁶ Čl. 19. Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine br. 115/16.

⁴⁷ Čl. 16. Zakona o izmjenama i dopunama zakona o porez na dohodak, Narodne novine br. 138/20.

⁴⁸ Posljednje povećanje osnovnog osobnog odbitka imalo je pozitivan utjecaj na visinu plaće u siječnju 2020. i to u povećanju od 48,00 kuna do 56,64 kuna bez obzira na broj djece i uzdržavane članove (kojima se još dodatno povećava neoporezivi dio plaće).

⁴⁹ Čl. 7. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine br. 106/96.

od 2.600 kuna 2015.⁵⁰, dok se 2017⁵¹. smanjuje na 2.500,00 kuna. Takvo smanjenje, ne samo da ne utječe na povećanje porezne osnovice, već ju smanjuje zbog koeficijenta 1.6 koji se primjenjuje pri izračunu osobnog odbitka. Takvim izračunom osobni odbitak za poreznog obveznika iznosi 4.000 kuna što je najviši iznos osobnog odbitka – neoporezivog dijela dohotka kojeg poznaje porez na dohodak u Republici Hrvatskoj. Vrijedi podsjetiti da su porezni razredi dugi niz godina bili usko povezani i ovisni o visini osnovnog osobnog odbitka, dok je recentna tendencija (od 2017.) njihovog određivanja u fiksnom iznosu.

S obzirom da se izuzeća i olakšice smatraju neefikasnim, netransparentnim, skupim i kompliciranim za primjenu, uputno je razmisliti o smanjenju njihovog broja, što bi omogućilo i smanjivanje graničnih poreznih stopa⁵². Nedvojbeno je da svaki od elemenata koji grade sustav oporezivanja dohotka utječu na njegovu progresivnost. Međutim, ako se zakonodavac odlučio na takav porezni sustav u kojem progresivnost počiva većim dijelom na iznosu osobnog odbitka, Urban iznosi stav da bi se uvođenjem samo jedne porezne stope na osnovicu zadržao velik dio (sadašnje) progresivnosti.⁵³

Promatrajući samo uski segment poreza na dohodak od nesamostalnog rada koji je u značajnoj mjeri zastupljen u poreznim prihodima poreza na dohodak u Republici Hrvatskoj, vidljivo je smanjenje visine poreznih stopa uz povećanje osnovnog osobnog odbitka što je rezultiralo blagim povećanjem ekonomske snage poreznog obveznika nakon oporezivanja. Iako bi se, kao što je već navedeno, pritom moglo otvoriti pitanje ostvarivanja progresivnosti oporezivanja dvjema poreznim stopama, postavljenom donjom i gornjom granicom propisanih poreznih stopa, ali i visine poreznih razreda. Posljedično se nameće i pitanje postizanja progresivnog učinka oporezivanja i njegovog efekta pravednosti. Uz

⁵⁰ Čl. 13. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine br. 143/2014.

⁵¹ Čl. 14. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, Narodne novine br. 115/2016.

⁵² Jelčić; Bejaković, *op. cit.* (bilj. 19), str. 260.

⁵³ Urban, I., Što porez na dohodak u Hrvatskoj čini progresivnim?, *Newsletter: povremeno glasilo Instituta za javne financije*, Vol. 8, br. 23, 2006., str. 1.

pažnje vrijedno razlikovanje između primjene progresivnih poreznih stopa i, s druge strane, progresivnih učinaka oporezivanja, vrijedi podsjetiti da je porez na dohodak važan instrument porezne politike koji, uz neizostavni fiskalni cilj, ima još jedan znatno važniji cilj socijalne prirode – ublažavanje regresivnosti PDV-a.⁵⁴ Međutim, mišljenje kako je PDV nepravedan porez koji najviše pogađa siromašnije slojeve stanovništva, uvelike je osporeno novijima ekonomskim istraživanjima u kojima se navodi kako je taj porez znatno manje regresivan nego što se prije vjerovalo, štoviše da je blago progresivan, ako se promatra cijeli životni vijek⁵⁵.

U okviru mjera koje se provode unutar sustava PDV-a u cilju smanjivanja te iste regresivnosti kao najznačajnije boljke PDV-a, evidentno je da se ona teško može anulirati povećanjem kruga proizvoda i usluga oporezivih povlaštenim poreznim stopama. Iako posljednjih nekoliko godina svjedočimo sve široj bazi dobara oporezivih stopom od 5 % te dobara i usluga oporezivih stopom od 13 %, nerijetko izostaje očekivani efekt smanjenja cijena oporezovanih proizvoda o čemu svjedoči hrvatska realnost koja je „ukrala“ poreznim obveznicima i to malo dostojanstva što im je ostalo nakon ostvarivanja visokih marži opskrbnih lanaca i ubrzane inflacije kojoj se još ne nadzire kraj.

Nastavno na navedeni trend, u sustavu poreza na dobit također je vidljivo smanjenje porezne stope s 12 % na 10 %⁵⁶, kao i s 20 % na 18 %⁵⁷. Navedene tvrdnje ukazuju na zaključak da se provedenim poreznim reformama u razdoblju 2016.-2022. težilo postizanju cilja poreznog rasterećenja poreznih obveznika i socijalno pravednijeg poreznog sustava, uz relativno pozitivne reperkusije za porezne obveznike.

⁵⁴ Vidjeti Jerković, E., Odnos poreznih obveznika i porezne uprave kroz primjenu poreznih načela prilikom oporezivanja dohotka, u: Romić, D., Vajda Halak, Ž., Belaj, I. (ur.), *V. Međunarodna konferencija: Razvoj javne uprave – Zbornik radova*, Veleučilište Lavoslav Ružička, Vukovar, 2015. str. 170-183.

⁵⁵ Bejaković, P., Povijesni razvoj teorije o pravednosti oporezivanja, *Porezni vjesnik* 1/2012, str. 100.

⁵⁶ Čl. 4. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit, Narodne novine br. 138/20.

⁵⁷ Čl. 9. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit, Narodne novine br. 115/2016.

3.3. PROCESNA PRAVEDNOST U OPOREZIVANJU: ZAŠTITA PRAVA POREZNIH
OBVEZNIKA U POREZKOM POSTUPKU

Porezno-pravni odnos između države i građanina (poreznog obveznika) specifičan je i različit od svih drugih pravnih odnosa u kojima građanin sudjeluje. Specifičnost se očituje prije svega u tome što je to odnos dviju neravnopravnih strana iz razloga što je porezni obveznik (građanin) u podređenom odnosu prema državi. Porezno-upravni postupak kojeg provodi porezno tijelo razlikuje se od općeg upravnog postupka posebno u dijelu tehnike naplate poreza. Iz tog razloga, porezno-pravnim propisima mogu se povrijediti prava poreznog obveznika glede dostojanstva, prava na poštovanje i privatnost te prava na zaštitu privatnog vlasništva.⁵⁸

Poreznoj upravi, kao tijelu zaduženom za primjenu propisa, jedna od zadaća je osigurati povjerenje građana u sustav i poticati ih na zakonito postupanje. Među institute u duhu novog pristupa poreznih tijela pripada i povelja o pravima i obvezama.⁵⁹ S namjerom da osnaži suradnju poreznih tijela i obveznika, Porezna uprava donijela je Povelju o suradnji porezne uprave i poreznih obveznika – Kodeks (u nastavku teksta: Povelja).

U cilju osiguranja učinkovitosti i sigurnosti sustava oporezivanja, Povelja sadrži esenciju na osnovi koje Porezna uprava nastoji razviti partnerski odnos s poreznim obveznicima temeljen na međusobnom povjerenju, suradnji, uvažavanju i poštenju. Uz primjenu otvorene komunikacije s poreznim obveznicima teži ostvarenju cilja vezanog za informiranje i educiranje, na prihvatljiv i jednostavan način, o njihovim pravima i obvezama u području oporezivanja. U Povelji su također pojašnjena opća načela počevši od zakonitosti i pravne sigurnosti, nediskriminacije i jednakosti poreznih obveznika, postupanja u dobroj vjeri, poštivanja zakona, nepristranosti i neovisnosti, tajnosti i zaštite podataka do zastupanja.⁶⁰ Od važnosti je naglasiti kako se, prije donošenja Povelje, u

⁵⁸ Lončarić-Horvat, *op. cit.* (bilj. 1), str. 120.

⁵⁹ Rogić Lugarić, T., Sejdinović, A., Povelja o suradnji Porezne uprave i poreznih obveznika, *Porezni vjesnik*, br. 10, 2015. str. 90.

⁶⁰ Više o Povelji, <https://www.porezna-uprava.hr/bi/Stranice/Vodic-za-po.aspx> [16. svibnja 2022.].

hrvatskomu poreznom pravu i politici nije isticalo takav pristup, unatoč suvremenim tendencijama u svijetu. Na tom je tragu Povelja, svakako, hvalevrijedan projekt jer jasnije i točnije tumači zakonske odredbe, napose u pogledu obveznikovih prava.⁶¹

Opći porezni Zakon (u nastavku teksta: OPZ) također počiva na određenim načelima, odnosno osnovnim načelima poreznog postupka koja reguliraju odnose između poreznih obveznika i poreznih tijela. Načela od važnosti za porezni postupak jesu: načelo zabrane povratne informacije, načelo zakonitosti, načelo traženja istine, načela određenosti i ugodnosti podmirenja porezne obveze, načelo upotrebe jezika i pisma, načelo prava na očitovanje poreznog obveznika, načelo čuvanja porezne tajne, načelo postupanja u dobroj vjeri, načelo gospodarskog pristupa i načelo sprječavanja zlouporabe pravne forme.⁶²

Vežano uz pitanje porezne evazije, posljednjih je godina sve aktualnije načelo sprječavanja zlouporabe pravne forme. Naime, čl. 12. OPZ-a propisuje postupanje u situaciji u kojoj pojedinac prividnim pravnim poslom prikriva neki drugi pravni posao. Tada će se, kao osnova za utvrđivanje porezne obveze, smatrati prikriveni pravni posao. Takvo postupanje poreznog obveznika koji ostvaruje porezne pogodnosti koristeći porezni sustav kroz organizacijske oblike koji su oporezivi nižim propisanim poreznim stopama, a koji nisu bili namijenjeni za određenu skupinu poreznih obveznika, smatrat će se postupanjem suprotno svrsi zakona.⁶³ Budući na ustanovljeni trend sve veće pojavnosti spomenutih aktivnosti, pokreću se postupci utvrđivanja obilježja nesamostalnog rada, odnosno korištenja poreznih pogodnosti protivno svrsi zakona. Postupkom provjere obuhvaćeno je oko 3.800 paušalnih obrtnika (6,28% od ukupnog broja paušalnih obrtnika, odnosno 3% od ukupnog broja obveznika od samostalne djelatnosti).⁶⁴

⁶¹ Rogić Lugarić; Sejdinović, *op. cit.* (bilj. 59), str. 99.

⁶² Arbutina, H., Rogić Lugarić, T., *Osnove poreznog prava*, Društveno veleučilište u Zagrebu, Zagreb, 2010., str. 5-15.

⁶³ Zakon o izmjenama i dopunama općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 121/19.

⁶⁴ Vidjeti više Porezna uprava, <https://www.poreznauprava.hr/Stranice/Vijest.aspx?NewsID=3326&List=Vijesti>, [20. svibnja 2022.]

Nastavno na osnovna načela poreznog postupka, evidentna je široka lepeza prava poreznih obveznika. U osnovna prava poreznih obveznika ubraja se pravo na: sudjelovanje i očitovanje u poreznom postupku, razgledanje spisa tijekom postupka, ispravak porezne prijave, produžetak roka, povrat u prijašnje stanje, čuvanje porezne tajne, pomoć i zastupanje poreznog obveznika u poreznom postupku, obavijest o poreznom nadzoru, sudjelovanje i obavijest o ishodu poreznog nadzora, sklapanje porezne nagodbe, podnošenje zahtjeva za izuzećem službene osobe, prigovor zastare poreznih obveza, povrat poreza i kamata na porez, otpis dospjelog poreznog duga, pravo na žalbu, obnovu poreznog postupka, sklapanje upravnog ugovora, pokretanje upravnog spora, obvezujuće mišljenje te prava u ovršnom postupku.

Pravo na obvezujuće mišljenje relativno je novije pravo poreznog obveznika s primjenom od 2019. Porezna uprava je ovlaštena na zahtjev poreznog obveznika donijeti obvezujuće mišljenje o poreznom tretmanu budućih i namjeravanih transakcija, odnosno poslovnih događaja i djelatnosti poreznog obveznika.⁶⁵ Zahtjev može sadržavati više pitanja, ali se sva moraju odnositi na ista konkretna područja (porez na dohodak, porez na dobit, PDV i dr.). Porezna uprava može podnositelju zahtjeva, odnosno poreznom savjetniku uputiti poziv za održavanjem prethodnog razgovora kojim se usmeno razjašnjavaju činjenice koje bi mogle biti predmetom obvezujućeg mišljenja.⁶⁶ Obvezujuća mišljenja isključivo se odnose na buduće događaje ili transakcije na način da Porezna uprava prema svakom poreznom obvezniku postupuje individualno, pri čemu ju utvrđeno postupanje u obvezujućem mišljenju obvezuje u daljnjim aktivnostima prema tom poreznom obvezniku.

Sljedeće pravo poreznog obveznika koje mu pogoduje odnosi se na pravo sklapanja upravnog ugovora. Institut upravnog ugovora u porezni sustav prvi je puta uveden Zakonom o izmjenama i dopunama OPZ-a.⁶⁷ Poreznim obveznicima omogućava

⁶⁵ Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 106/18.

⁶⁶ Čl. 9. i 10. Pravilnika o provedbi Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 45/19, 35/20, 43/20, 50/20, 70/20, 74/20, 103/20, 114/20, 144/20, 2/21, 26/21, 43/21, 106/21, 144/21.

⁶⁷ Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 26/15

namirenje poreznog duga, odnosno plaćanje cijelog iznosa glavnice i kamata najdulje u 24 mjesečna anuiteta uz obračun pripadajuće zakonske zatezne kamate propisane Zakonom o obveznim odnosima⁶⁸ na iznos reprogramirane glavnice duga.⁶⁹ Upravnim ugovorom porezni obveznik može utjecati na dinamiku otplate poreznog duga u zakonski dopuštenom okviru (najviše do 24 rate). Pritom porezni obveznik određuje broj rata otplate i time određuje visinu mjesečne rate sukladno financijskim mogućnostima.

Porezni obveznici, dužnici, bilo da obavljaju neku gospodarsku djelatnost ili građani, mogu izbjeći plaćanje poreza na zakonit način što im je omogućeno otpisom duga po službenoj dužnosti ili temeljem zahtjeva za opis duga zbog zastare. Porezna uprava je dužna prilikom postupka naplate duga po službenoj dužnosti paziti na zastaru do donošenja i dostave rješenja. Iz čl. 108. OPZ-a proizlazi pravo i obveza poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata te naplate poreza, kamata i troškova ovrhe, dok se s druge strane pravo poreznog obveznika očituje kroz pravo na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe koje zastarijeva nakon šest godina, računajući od dana kada je zastara počela teći.

Za razliku od trenutno važećih odredaba OPZ-a, OPZ iz 2015. razlikuje apsolutni od relativnog roka zastare. Kod relativnog roka zastare pravo poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, zatim na pokretanje postupka naplate poreza, kamata i troškova ovrhe, kao i na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe zastarijeva za tri godine računajući od dana kada je zastara počela teći. Tijek zastare prekida se svakom službenom radnjom poreznog tijela usmjerenom na utvrđivanje ili naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe, koja je dostavljena na znanje poreznom obvezniku (opomena, poziv i sl.). Nakon poduzetih radnji rok zastare počinje ponovno teći.⁷⁰ Kod apsolutnog roka zastare porezni dug zastarijeva za šest godina računajući od dana kada je zastara počela teći, bez obzira na tijek prekida zastare.

⁶⁸ Zakon o obveznim odnosima, Narodne novine br. 35/05, 41/08, 125/11, 78/15, 29/18, 126/21.

⁶⁹ Više o upravnom ugovoru vidjeti u čl. 101., 102. i 103. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 45/19, 35/20, 43/20, 50/20, 70/20, 74/20, 103/20, 114/20, 144/20, 2/21, 26/21, 43/21, 106/21, 144/21.

⁷⁰ Čl. 94. i 95. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15.

Nastavno na navedeno, velika je vjerojatnost da će nekim poreznim obveznicima porezni dug s pripadajućom kamatom biti otpisan jer Porezna uprava nije uspjela naplatiti taj dug bilo iz razloga propusta poreznog tijela ili zbog nedostatnog dohotka, odnosno imovine poreznog obveznika.

Već ranije je spomenuto kako se poreznim propisima mogu povrijediti prava poreznog obveznika glede dostojanstva, prava na poštovanje i privatnost te prava na zaštitu privatnog vlasništva ako službene osobe propise ne primjenjuju na legitiman i pravilan način. Stoga, ako porezni obveznik smatra da će službenim radnjama službene osobe pretrpjeti štetu ili će službena osoba steći neposrednu korist iz razloga nepristranosti, ima pravo zahtijevati izuzeće službenika poreznog tijela.⁷¹

Protiv poreznog akta kojim je odlučeno o pojedinačnim pravima i obvezama iz porezno-pravnog odnosa, porezni obveznik može podnijeti žalbu ukoliko smatra da je donošenjem akta povrijeđeno neko njegovo pravo ili ako o njegovu zahtjevu za donošenjem poreznog akta nije donesena odluka u propisanom roku.⁷² Prvostupanjsko porezno tijelo može u žalbenom postupku (ukoliko žalitelj potkrijepi novim dokazima) žalbu usvojiti i postojeći porezni akt zamijeniti novim ili proslijediti žalbu na rješavanje drugostupanjskom tijelu. Nadležno drugostupanjsko porezno tijelo dužno je ispitati zakonitost pobijanog poreznog akta u cijelosti. Ako drugostupanjsko porezno tijelo utvrdi da je pobijani porezni akt nezakonit, poništiti će porezni akt i samo riješiti stvar.⁷³ Međutim, ukoliko za to postoje osnovani uvjeti, drugostupanjsko tijelo može žalbu uvažiti ili je odbiti, dok se protiv rješenja kojim je odlučeno o žalbi može podnijeti tužba nadležnom sudu.

U ovom segmentu razmatranja porezno-pravnog odnosa vrijedi naglasiti da iz analize izravnog učinka provedene porezne reforme proizlazi vidljivo smanjenje broja žalbenih postupaka u razdoblju 2010.-2020. U promatranom razdoblju broj

⁷¹ Čl. 56. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20.

⁷² Čl. 178. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20.

⁷³ Čl. 189. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20.

žalbenih predmeta se postepeno smanjio sa 16.067 na 6.014⁷⁴, što upućuje na zaključak da nedavno provedene porezne reforme imaju pozitivan utjecaj na ovaj segment. Sukladno navedenom, brojke ukazuju na ispunjenje jednog od zadanih ciljeva porezne reforme, odnosno postignuću stabilnog, održivog i jednostavnog poreznog sustava te veće pravne sigurnosti za porezne obveznike.

U konačnici, ukoliko smatra da mu je povrijeđeno ljudsko pravo ili neka od temeljnih sloboda, poreznom je obvezniku ostavljena mogućnost da ustavnom tužbom ostvari svoja prava zajamčena Ustavom. Ona se može podnijeti samo nakon što je porezni obveznik iscrpio druge pravne puteve kao što su postupci pred prvostupanjskim i drugostupanjskim tijelom nadležnim za rješavanje u poreznim stvarima te postupci pred sudovima.⁷⁵ Ukoliko Ustavni sud usvoji tužbu, istom odlukom ukida osporavani porezni akt kojim je povrijeđeno pravo podnositelja ustavne tužbe⁷⁶, obrazlažući sadržaj povrede. Pritom je porezno tijelo, pri donošenju novog akta, obvezno poštivati pravna stajališta Ustavnog suda izražena u odluci kojom se ukida predmetni akt.⁷⁷

4. ZAKLJUČAK

Samo se komplementarnim ostvarenjem oba lica pravednosti u oporezivanju, materijalne i procesne, može govoriti o poštovanju dostojanstva i prava poreznih obveznika. Naime, dok materijalna načela daju okvir prema kojem se procjenjuje predanost zakonodavca ustavnim načelima pravednosti u oporezivanju pri uređenju pojedinih poreznih oblika, procesna načela osiguravaju ispravnu primjenu poreznih propisa od strane poreznih tijela prilikom postupka oporezivanja. Ako se, sa stajališta materijalnih načela, porezni oblici (sagledani zasebno i u ukupnosti poreznog sustava) mogu ocijeniti pravednim te ako se

⁷⁴ Vidjeti više https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/hr/Documents/about-deloitte/hr_5.porezna%20konferencija2022_ministar.pdf [20.svibnja 2022.]

⁷⁵ Čl. 62. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske, Narodne novine br. 99/99, 29/02, 49/02.

⁷⁶ Čl. 76. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske, Narodne novine br. 99/99, 29/02, 49/02.

⁷⁷ Čl. 77. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske, Narodne novine br. 99/99, 29/02, 49/02.

porezni propisi u postupku razreza i naplate poreza ispravno primjenjuju uz uvažavanje dostojanstva osobe poreznog obveznika i njegovih prava – tek se tada može govoriti o pravednosti cjelokupnog uređenja poreznog sustava.

Unatoč formalno definiranoj pravednosti, od Ustavom zajamčenih prava realiziranih kroz koncepciju pojedinih poreznih oblika, pravednost se očituje i kroz percepciju poreznih obveznika. Primjena progresivnih poreznih stopa zasigurno pridonosi njezinoj realizaciji kroz prizmu jednakosti i ravnomjernosti u raspodjeli poreznog tereta. Međutim, ne treba zanemariti niti negativni efekt regresivnog učinka oporezivanja jer se pri ostvarenju osnovnog postulata pravednosti oporezivanja ne očekuje učinak kompenzatorne, već apsolutne progresije.

Kauzalnost navedenih materijalnih i procesnih načela ostvaruje se i provođenjem porezno-upravnog postupka u okviru njegove specifičnosti odnosa dviju neravnopravnih strana. Dok, s jedne strane, porezni obveznik u podređenom odnosu prema državi podmiruje poreznu obvezu koristeći ponekad i modalitete (ne)zakonite porezne evazije, s druge strane ta ista država nastoji ostvariti fiskalno neupitno načelo izdašnosti ubiranja poreza, nastojeći pritom ne kolidirati s načelima pravednog oporezivanja za ostvarenje kojih je nemoguće utvrditi granice njezine moralnosti.