

Objavljeno: Upravno pravo i upravni postupak u praksi - aktualna pitanja i problemi, Inženjerski biro d.d.  
Zagreb, listopad 2006.

mr. sc. Marija Kriletić  
sutkinja Upravnog suda Republike Hrvatske

**PRAKSA UPRAVNOG SUDA REPUBLIKE HRVATSKE  
U POREZNIM STVARIMA  
(s obzirom na odluke donesene prema slobodnoj ocjeni)**

## 1. Uvod

Ostvarenje načela zakonitosti, kao pravnog izraza društvene discipline, znači podvrgavanje svih društvenih subjekata pravilima koje utvrđuje pravni poredak. Ne samo da pojedinac ne smije postupati protivno pravnim normama, te je dužan poštivati Ustav, zakone i druge opće propise, njih su se dužna pridržavati i tijela državne vlasti, te jedinice područne i lokalne samouprave i druga javnopravna tijela kad donese odluke iz svojega djelokruga. Načelo zakonitosti traži poštivanje pravnog poretka uređenog Ustavom kao najvišim pravnim i političkim aktom u državi, zakonima, te općenormativnim podzakonskim aktima koji su doneseni u skladu sa Ustavom i zakonom. Razna su pravna vrela kao npr. međunarodni ugovori koji čine dio pravnog poretka države, statuti nižih teritorijalnih jedinica itd. *Svatko je dužan držati se Ustava i zakona i poštivati pravni poredak Republike Hrvatske*<sup>[1]</sup> izričita je ustavna odredba što se odnosi i na javnopravna tijela koja primjenjuju pravne norme, a ne samo na pojedince koji su adresati tih normi.

Da bi se osiguralo ponašanje u skladu s pravnim poretkom bilo je potrebno osigurati nadzor i urediti mogućnost ispravljanja nezakonitog ponašanja od strane tijela koje obnašaju vlast, što se odnosi i na upravu kao izvršnu vlast. Ovo naročito dolazi do izražaja kad su u pitanju pojedinačne, jednostrane, autoritativne odluke upravnih vlasti kojima se dira u pravnu situaciju fizičke ili pravne osobe pri odlučivanju u konkretnoj upravnoj stvari.

## 2. Djelovanje uprave i kontrola upravnih akata

Poslovi državne uprave su vrlo raznoliki, a objekt načela zakonitosti uprave je njezina djelatnost, pri čemu donošenje rješenja u upravnom postupku spada u važnije poslove. Postoje dva glavna vida kontrole upravnog akta i to u povodu žalbe, o čemu se odlučuje unutar uprave, i izvan uprave, prije svega, u povodu upravnog spora<sup>[2]</sup> pred Upravnim sudom Republike Hrvatske (dalje: Upravni sud, Sud).

Davno je napušteno shvaćanje da je upravno djelovanje slobodno, a zakon da samo daje izvjesna ograničenja. Uprava može djelovati samo ako ima zakonsko ovlaštenje. Time se ostvaruje politički učinak podvrgavanja uprave predstavničkom tijelu, psihološki - jednakost pred zakonom i pravna sigurnost, te tehnički u vidu pojednostavljenja rada.

Premda je uprava stegnuta u okvire zakonitosti, postoje i situacije u kojima je u upravnim stvarima ovlaštena donositi odluke prema svojoj slobodnoj ocjeni. Postavlja se pitanje mogu li i takve odluke podlijegati nadzoru, i ako mogu, kakvom. Kako je to pravno uređeno u poreznim stvarima naročito osjetljivim sa stajališta poreznog obveznika čija se imovina oporezivanjem umanjuje, što je osobito važno i tijelima kojima pripada dotični porez? Pitanje koje se ovdje najprije postavlja, dolazi li uopće kod ubiranja poreza u obzir donošenje odluke prema slobodnoj ocjeni kad su stope poreza propisane, a plaćanje poreza u interesu države s mogućnošću prisilnog ostvarenja temeljem financijskog suvereniteta države, a ako mogućnost postoji, kakav je mehanizam kontrole.

## 2.1. Slobodna ocjena – pojam

Odlučivanje prema slobodnoj ocjeni zakonska je terminologija prema hrvatskom pozitivom pravu. U pravnoj literaturi koristi se i izraz *diskrecijska ocjena* sa nešto drugačijim značenjem<sup>[3]</sup> ili kao istoznačnica<sup>[4]</sup>.

Diskrecijska ocjena teorijski je termin nastao iz njemačkog izraza *das freie Ermessen* (slobodna ocjena) i francuskog izraza *pouvoir discrétionnaire* (diskrecijsko ovlaštenje).

Premda je svako djelovanje uprave utvrđeno zakonom, uprava ipak ima i određenu slobodu kretanja, između ostalog, kada odlučuje prema vlastitom shvaćanju između više mogućnosti koje daje zakonodavac. *Karakteristično je za diskrecionu ocjenu, da se tu vrši biranje između više mogućnosti, strogo konkretno i*

individualno s obzirom na pojedini slučaj<sup>[5]</sup>. Pravna norma koja daje tu slobodu izbora je disjunktivna norma: ona ovlašćuje na izbor i on sam pravno nevezan, predstavlja diskrecionu ocjenu. Prema tome, postoji čvrsta pravna kopča između načela zakonitosti i diskrecione ocjene: bez ovlaštenja nema te ocjene i takav akt postaje nezakonit.<sup>[6]</sup> Uprava nema mogućnost odlučivanja po svojoj volji ako nema pravnog propisa.

Kod kategoričke pravne norme, za razliku od disjunktivne (alternativne), koja je osnova slobodne ocjene, ne postoji mogućnost izbora i samo jedno rješenje može biti zakonito.

Kod slobodne ocjene postoje dva različita ovlaštenja, od kojih jedno *da li* će se stranci naložiti neka obveza, ili ju osloboditi od obveze, podijeliti ili oduzeti pravo itd., i drugo *kako* će se to učiniti, s kojim točno sadržajem i kojim sredstvima. Te dvije ovlasti slobodne ocjene mogu postojati odvojeno i treba ih strogo lučiti, a može biti dana ovlast slobodne ocjene glede obje.

### **2.1.1. Slobodno odlučivanje je ograničeno danom ovlašću i njezinom svrhom**

Prilikom odabira između ponuđenih mogućnosti – pravno jednako vrijednih – primjenjivač procjenjuje koju će pravnu normu primijeniti prema načelu svrsishodnosti (oportuniteta) imajući na umu političke, ekonomske, socijalne ili druge razloge. Kako uprava djeluje u javnom interesu, on mora biti neprestano prisutan ali i prava stranke zaštićena, pa odluka zavisi od potreba konkretnog slučaja, što znači da se stvar procjenjuje od slučaja do slučaja. Samovolja nije dopuštena, pa treba izabrati onu alternativu koja u konkretnoj situaciji najviše odgovara interesima javne službe. Sadržaj javnog interesa mijenja se s obzirom na vrijeme, prostor i subjekte prema kojima djeluje uprava i baš disjunktivna pravna norma omogućuje upravi da ne djeluje kruto i da se prilagodi okolnostima slučaja o kojem odlučuje. *Disjunktivna norma je jedini društveno politički, a pravno dimenzioniran instrument koji omogućuje elastično i javnim interesima prilagodljivo djelovanje uprave, a da je u isto vrijeme drži u okviru zakonitosti.*<sup>[7]</sup>

Slobodno odlučivanje postoji u području materijalnog i postupovnog prava.

### **2.1.2. Podjeljivanje slobodnog ovlaštenja**

Podjeljivanje slobodnog ovlaštenja izrijeckom u pozitivnom zakonodavstvu rijetka je pojava. Ono se

označava izrazom da uprava odlučuje *po slobodnoj ocjeni*. Češći su slučajevi davanja takve ovlasti izrazima koji su nedovoljno određeni, kao: *može, smije, ovlaštena je, pripada pravo, javni interes, opće dobro, korisno je, ili daje izbor između više načina postupanja*, itd.; ovakvo neizravno izražavanje može dovesti do dvojbe je li u pitanju slobodna ocjena ili pravni standard koji upućuje na pravno vezano rješenje.

### 2.1.3. Slučajevi u poreznom pravu

Ista je situacija i u poreznom pravu. U nastavku ću to ilustrirati sa nekoliko primjera.

Uzmimo npr. Opći porezni zakon (dalje: OPZ)<sup>[8]</sup> koji se primjenjuje u postupku oporezivanja kao opći zakon zajedno s posebnim zakonima koji reguliraju pojedine porezne oblike.

Utvrđivanje porezne osnovice procjenom regulirano je u čl. 79. OPZ-a<sup>[9]</sup>. Porezno tijelo<sup>[10]</sup> treba utvrditi porez u visini predviđenoj pravnom normom koji primjenjuje na konkretan slučaj. Porezni obveznik prema redovnom tijeku stvari prijavljuje svoje obveze na temelju poslovnih knjiga i evidencija. Ali ako porezno tijelo ne može na taj način utvrditi poreznu osnovicu, što znači ni primijeniti na nju propisanu poreznu stopu i izračunati porez, pristupit će procjeni (čl. 79. st. 2., ali i čl. 79. st. 4. OPZ-a koji se odnosi na nelegalno stečenu imovinu, tj. onu koja potječe iz neoporezovanih prihoda). Način utvrđivanja porezne osnovice, kako će pravnotehnički porezno tijelo postupiti, predviđeno je u st. 3. i posebno st. 4. Od čega će pri tome konkretno poći prema slovu zakona stvar je slobodne ocjene (st. 5.). Pri traženju rješenja koje će dovesti do pravilno utvrđenog poreza, tj. što je moguće realnije porezne osnovice, poreznik će se prije svega koristiti svojim poznavanjem financijske struke i vlastitim iskustvom, te odabrati metodu koja je primjerena slučaju kojeg rješava. U tom smislu možda bi se moglo reći da se radi o tehničkoj procjeni relevantnih okolnosti, o utvrđivanju činjeničnog stanja, koje ne ide pod pojam diskrecijske ocjene, baš kao što se pod time ne smatra ni slobodna ocjena dokaza koja znači samo pravnu nevezanost na određeno dokazno sredstvo.

Tako je u predmetu Us-3665/2001 Sud presudom od 25. svibnja 2005. tužbu odbio našavši da je pravilno nakon nadzora tužiteljeva poslovanja procjenom utvrđen porez na dodanu vrijednost itd. sa pripadajućim kamatama. U obrazloženju presude navodi se:

*Ocjenjujući zakonitost obijanog rješenja Sud smatra da istim nije povrijeđen zakon tužitelju na štetu. Naime, tuženo tijelo zakonito je postupilo kada je odbilo žalbu tužitelja i dalo valjane razloge za svoju*

*odluku, a što proizlazi iz spisa predmeta odnosno zapisnika o obavljenom nadzoru kod tužitelja za vremensko razdoblje poslovanja tužitelja od 7. 12. 1999. godine do 10. 7. 2000. godine kao i zapisnika od 5. 6. 2000. godine, kada je izvršen nadzor obračunavanja i plaćanja poreza na dodanu vrijednost, poreza na potrošnju i posebnog poreza na pivo i bezalkoholna pića za vremensko razdoblje od 7. 12. 1999. do 10. 7. 2000. godine.*

*Prilikom izvršenog nadzora utvrđeno je da tužitelj nije obračunavao i uplaćivao porez na dodanu vrijednost prilikom obavljanja ugostiteljske djelatnosti u kafe baru M.C. u Đ. i to temeljem pregleda poslovne dokumentacije. Naime, u vrijeme kontrole tužitelj nije imao poslovnu dokumentaciju o nabavi alkoholnih i bezalkoholnih pića. Utvrđeno je da tužitelj nije u tijeku 2000. godine polagao gotovinu na žiro račun, a što je utvrđeno izlistanjem prometa žiro računa. Također je u postupku utvrđeno da je tužitelj proizvodio pivo i sokove te da o tome nije posjedovao dokumentaciju a niti je obračunavao i uplaćivao porez na dodanu vrijednost. Stoga je na temelju dostupne dokumentacije, a koja se je odnosila na proizvodnju piva i sokova, utvrđeno da je tužitelj proizveo veće količine nego što je naknadno knjižio u svojim poslovnim knjigama, te je temeljem članka 18. Zakona o porezu na dodanu vrijednost izvršena procjena prometa i poreza na dodanu vrijednost.*

*Konkretno, na temelju dokumentacije koju je tužitelj vodio za kafe bar M.C. izvršena je procjena prometa ugostiteljskog lokala kojega je tužitelj iskazao u svojim poslovnim knjigama tj. u knjizi šanka za razdoblje od 1. 5. 2000. godine do 5. 7. 2000. godine, pa ne stoji ni tvrdnja da je netko drugi vodio poslovanje u lokalu. Tužitelj u tužbi niti ne navodi koji je taj drugi. Isto tako nije točno da nije trebalo izvršiti procjenu prometa od proizvodnje bezalkoholnog pića i piva, jer je u postupku utvrđeno da je vrijednost proizvedenih i prodanih količina veća od vrijednosti koja je knjižena u knjizi izlaznih računa s obzirom na evidencije o proizvodnji sačinjene po tužitelju odnosno za sve proizvedene količine piva i bezalkoholnih pića postoji evidentiran utrošak repromaterijala, a u poslovnim prostorijama nisu zatečene zalihe piva i sokova. Također, osnovano su upravna tijela utvrdila kao odgovornu osobu za učinjene nepravilnosti stečajnog upravitelja A.F. jer je imenovan stečajnim upraviteljem rješenjem Trgovačkog suda u O. od 4. 2. 2000. godine. a nadzor je obavljen za razdoblje od 7. 12. 1999. do 10. 7. 2000. godine.*

*S obzirom da je činjenično stanje tj. ukupan promet utvrđen na temelju podataka koji su djelomično pronađeni kod samog tužitelja kao i primjenom odredbe članka 18. stavka 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, a kojom odredbom je propisano da ako porezni obveznik nema propisanu dokumentaciju i porezne evidencije, a što tužitelj nije imao, Porezna uprava može procijeniti poreznu obvezu na temelju obavljenog nadzora, a što je kod tužitelja i učinjeno.*

Općenito uzevši, porez se utvrđuje u poreznom rješenju ili putem obračunske prijave što ju podnosi porezni obveznik. Troškovi ubiranja poreza ne bi smjeli biti veći od samog poreza jer bi takav postupak bio neracionalan i protivio se očekivanjima koja se postavljaju pred upravu da postupa kao pažljivi gospodar. Prema OPZ-u, ako su troškovi nesrazmjerni, ne mora se izdati rješenje (čl. 83. OPZ-a)<sup>[11]</sup>. Porezno tijelo ipak može i tada donijeti rješenje, to je stvar njegove slobodne ocjene.

Porezno tijelo može donijeti i djelomično rješenje kad je to *svrsishodno* – dakle prema slobodnoj ocjeni, što je regulirano u Zakonu o općem upravnom postupku (dalje: ZUP) – čl. 215.<sup>[12]</sup>, koji se primjenjuje supsidijarno i na postupak poreznog tijela.

U povodu žalbe protiv poreznog akta prvostupanjsko porezno tijelo mora izmijeniti rješenje u slučajevima iz čl. 161. st. 3. OPZ-a<sup>[13]</sup>, dok u povodu žalbe protiv tog novog poreznog akta taj akt *može* izmijeniti do donošenja odluke o žalbi (čl. 161. st. 6. OPZ-a)<sup>[14]</sup>, što znači da se o tome odlučuje prema slobodnoj ocjeni.

Kad su u pitanju neodređeni pojmovi, normu valja tumačiti u korist pravne vezanosti.

*Upravni organ rješava po slobodnoj ocjeni u slučajevima kad mu je izričitim propisom dano pravo da odlučuje po slobodnoj ocjeni ili takvo ovlaštenje iz odnosnog propisa na nesumnjiv način proizlazi.*

*Vrhovni sud Hrvatske, U-3460/56<sup>[15]</sup>*

## 2.2. Što ne može biti predmet slobodne ocjene?

Najprije valja istaći da u našem zakonodavstvu ne postoji pravna mogućnost izdavanja slobodnog upravnog akta gdje bi posve arbitrarno odlučivalo upravno tijelo, a to nije dopustivo ni u poreznom postupku. Postoje samo upravni akti u kojima je sadržana slobodna ocjena i oni koji nemaju takvu odluku. Oba su akta pravno vezana, ali kod akta prema slobodnoj ocjeni sama slobodna ocjena, jer je slobodna, izmiče sudskoj kontroli. Kad bi sam akt bio slobodan akt, ne bi uopće došla u obzir sudska kontrola jer se u upravnom sporu ocjenjuje zakonitost upravnog akta.

Predmet slobodne ocjene ne može biti nadležnost, ostvarenje zakonske svrhe, pravila postupka, način utvrđivanja činjeničnog stanja i oblik upravnog akta.

### 2.2.1. Nadležnost

Opće postupovne odredbe sadržane u OPZ-u uređuju i nadležnost poreznih tijela (stvarnu i mjesnu) u postupku ubiranja poreza (čl. 43. do 47.)<sup>[16]</sup>. Lokalne poreze koje ubire Porezna uprava znače prenošenje nadležnosti na temelju ugovora, ali ugovor ne sklapaju porezni obveznici već lokalne (područne) vlasti glede određenog poreznog oblika, što znači da se odnosi na neodređeni broj poreznih obveznika. Ako je u pitanju

istovremena nadležnost više poreznih tijela (što je moguće npr. u slučaju preklapanja poslova Porezne uprave i Financijske policije), porez utvrđuje ono porezno tijelo koje je prvo pokrenulo postupak i ovdje nema slobode izbora. Za slučaj promjene mjesne nadležnosti obvezatan je ustup predmeta ako će se time bitno olakšati položaj poreznog obveznika u postupku.

Prema tome, pitanje nadležnosti je uređeno na način da nema mjesta slobodnom odlučivanju u pojedinačnom slučaju.

### 2.2.2. Ostvarenje zakonske svrhe

Odredbe čl. 4. ZUP-a<sup>[17]</sup> postavljaju načelo zakonitosti kao jedno od osnovnih načela upravnog postupka.

*Pravo je sredstvo, a za svakim sredstvom stoji svrha. Uprava koja primjenjuje pravo i zbog toga tumači pravne propise, mora u prvom redu da utvrdi smisao i cilj ili svrhu tih pravnih propisa. Neki je pravni propis tek onda pravilno primijenjen, ako primjena odgovara njegovoj svrsi ili cilju. Zato može nezakonitost postojati u samom cilju ili svrsi, jer je uprava donijela odnosni akt s drugim ciljem ili s drugom svrhom, nego što je ima sam zakon<sup>[18]</sup>.*

Rješavanje prema slobodnoj ocjeni mora biti donijeto u skladu sa ciljem u kojem je dano ovlaštenje i može se kretati samo unutar tog ovlaštenja.

U strukturi javnih prihoda države, te područnih i lokalnih jedinica, najznačajnije mjesto pripada porezima i oni čine osnovni izvor financiranja izdataka predviđenih u proračunima teritorijalnih jedinica. Da bi se ostvario proračun, da bi pritekla novčana sredstva u očekivanom iznosu, potrebno je utvrditi konkretno obvezu svakom poreznom obvezniku i osigurati da se ona izvrši. To je opći interes koje porezno tijelo kao tijelo kojem je povjerena ovlast i dužnost ubiranja poreza mora imati pred očima kad odlučuje u poreznim stvarima. U životu ovo doista i biva, što se može vidjeti uvidom u npr. Godišnji obračun Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2005.<sup>[19]</sup> koji odnos izvršenja prema planu iskazuje kod poreza (u što ulaze i carine) indeksom od 100,4. Ali, poreznim upravnim aktom porezno tijelo ne smije gospodarski uništiti poreznog obveznika jer je to i opći interes, a i inače mora voditi računa o poreznom obvezniku u porezno-pravnom odnosu (čl. 6. st. 2 OPZ-

a) [\[20\]](#).

Pri odlučivanju prema slobodnoj ocjeni porezno tijelo mora imati i obzira prema socijalnim, gospodarskim i drugim prilikama koje iznosi porezni obveznik, odnosno koje su mu poznate, treba imati sluha za pravičnost, pa se odluka donosi u pomirbi javnog i privatnog interesa. Pri tome ne smije doći do zloupotrebe ovlaštenja (izokretanja ovlaštenja) koji postoji ako se uprava koristi svojim ovlastima iz motiva koje zakonodavac nije imao na umu kad je dao ovlaštenje, što se naziva i greškom u cilju odnosno svrsi akta. Svrha sadržana u zakonskoj normi može biti izričito navedena ili se do nje dolazi tumačenjem pravne norme. Nedostaje li pravna norma, donositelj upravnog akta ne može popuniti pravnu prazninu i izmisliti svrhu koja bi prema njegovom shvaćanju odgovarala javnom interesu. Treba postojati ovlaštenje za vršenje slobodne ocjene, slobodna ocjena mora biti u granicama danog ovlaštenja i u skladu sa svrhom u kojoj je ovlast podijeljena. Greška u svrsi smatra se materijalnom povredom zakona.

Pri utvrđivanju zakonske svrhe uvijek treba imati na umu ustavne odredbe. O porezima Ustav RH izriječno govori samo na jednom mjestu – u čl. 51. st.2. – *Porezni se sustav temelji na načelima jednakosti i pravednosti*. Oba ova socijalnopolitička načela oporezivanja ne odnose se na svaki porezni oblik, već na njihovu ukupnost, a sustav kao cjelinu – jer primjenom samo tog jednog načela nije moguće ostvariti ostala načela oporezivanja ukupnosti – prema Wagneru, [\[21\]](#) napose financijskopolitička (izdašnost, prilagodljivost), ali i ekonomskopolitička (izbor poreznog izvora i oblika), te poreznotehnička (određenost porezne obveze, ugodnost plaćanja, jeftinost ubiranja).

Jednakost pri oporezivanju proizlazi iz temeljnih sloboda i ljudskih prava što ih štiti Ustav. Prema čl. 1. Ustava *svatko u Republici Hrvatskoj ima prava i slobode, neovisno o njegovoj rasi, boji kože, spolu, jeziku, vjerojnoj političkom ili drugom uvjerenju, nacionalnom ili socijalnom podrijetlu, imovini, rođenju, naobrazbi, društvenom položaju ili drugim osobinama. Svi su pred zakonom jednaki*. Prema tome, načelo jednakosti pri oporezivanju je načelo opće porezne obveze.

Načelo pravednosti [\[22\]](#) može značiti ravnomjernost u raspodjeli poreznog tereta, pri čemu je za osjećaj pravednosti oporezivanja mjerodavna percepcija poreznog obveznika i socijalnih grupa o tome, što ovisi od mnogobrojnih čimbenika.



Na ovo se nadovezuje načelo iz čl. 51. st.1. Ustava prema kojem *svatko je dužan sudjelovati u podmirenju javnih troškova, u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima*. To znači da će za onog poreznog obveznika – tj. javni rashodi se podmiruju i porezima – koji ima više biti predviđena i veća obveza, ali znači i to da porezni teret ne može biti toliki da gospodarski uništi poduzetnika ili onemogući minimalne životne uvjete poreznog obveznika i članova njegove obitelji.<sup>[23]</sup>

### 2.2.3. Pravila postupka i utvrđivanje činjeničnog stanja

U poreznim stvarima pravila postupka koja treba primijeniti (OPZ, ZUP, posebni zakoni<sup>[24]</sup>) nisu u sferi slobodne ocjene i prije donošenja rješenja treba pravilno provesti postupak, također i ovršni postupak za slučaj da porezna obveza ne bude dobrovoljno izvršena. Odluka se može donijeti nakon što se u postupku točno i potpuno utvrdi činjenično stanje, a sam način utvrđivanja činjeničnog stanja stvar je slobodne ocjene dokaza što se ne može izjednačiti sa odlučivanjem prema slobodnoj ocjeni.

U praksi je zabilježeno sljedeće pravno shvaćanje:

*Slobodna ocena, kod sistema uprave koji počiva na načelu legaliteta, kao što je u našem pravnom sistemu, ne može se shvatiti kao ničim ograničeno postupanje, već je to takvo postupanje koje se rukovodi načelom celishodnosti (oportunisti) i koje mora da proizlazi iz izvesne određene situacije. Tu situaciju kao činjenično utvrđenje mora ustanoviti upravni organ kome je dato pravo vršenja slobodne, diskrecione ocene. Ovo postupanje koje u stvari prethodi diskrecionoj oceni podleži pravnim pravilima (legalitet) i može se ocenjivati i u upravnom sporu (čl. 9. st. 1. Zakona o upravnim sporovima).*

*(Izvod iz presude Saveznog vrhovnog suda Už br. 765/53, od 11. jula 1953. godine).*

*Napomena: Član 9. Zakona o upravnim sporovima u prečišćenom tekstu Zakona o upravnim sporovima – („Službeni list SFRJ“, br. 21/65) postao je član 10<sup>[25]</sup>.*

U okviru načela zakonitost koje postavlja ZUP u čl. 4. propisano je (st. 3.) da se odredbe ovog Zakona primjenjuju i u slučajevima u kojima je organ ovlašten da u upravnim stvarima rješava prema slobodnoj ocjeni.

### 2.2.4. Oblik upravnog akta

Ovaj propis o primjeni ZUP-a odnosi se i na formalnosti upravnog akta (regulirano u glavi XII. ZUP-a), napose glede oblika i sastavnih dijelova rješenja. OPZ propisuje oblik i sadržaj svakog poreznog akta, pa i onog kojim se odlučuje o pojedinačnim pravima i obvezama iz porezno-pravnog odnosa (čl. 49.), te određuje da se donosi u pisanom i usmenom obliku, ali i nakon usmenog akta mora slijediti pisana odluka, te je propisan obvezatni sadržaj poreznog akta (čl. 50.)[\[26\]](#)

### **3. Kontrola akata u kojima je sadržana slobodna ocjena**

U slučajeve pogrešnosti upravnog akta spada i greška u slobodnoj ocjeni koja ne znači nezakonitost upravnog akta, te se označava kao nepravilnost, nesvršishodnost, neoportunist, necijelishodnost. Premda donositelj akta s elementima slobodnog odlučivanja bira između više mogućnosti koje imaju jednaku pravnu vrijednost, u konkretnom slučaju samo je jedno rješenje pravilno.

Postoje dva vida kontrole akata sa diskrecijskom ocjenom: kontrola zakonitosti i kontrola svrhovitosti. Obje ove kontrole može provoditi upravno tijelo, dok Sud u upravnom sporu može kontrolirati samo zakonitost ali ne i svrhovitost upravnog akta.

#### **3.1. Kontrola od strane uprave**

##### **3.1.1. Žalba**

OPZ u VII. glavi o pravnim lijekovima regulira žalbeni postupak, te određuje dužnost prvostupanjskog poreznog tijela da izmijeni porezni akt *ako ocijeni da je žalba opravdana*.....(čl. 161. st. 3. t. 1. OPZ-a), što se s obzirom na formulaciju može uzeti da je dopustiva pravna ali i interesna žalba, dok drugostupanjskom poreznom tijelu nalaže da je dužno ispitati zakonitost pobijanog poreznog akta (čl. 168. st. 1.).

Ovdje je ipak potrebno imati u vidu odredbe ZUP-a o rješavaju drugostupanjskog organa o žalbi (glava VII.) prema kojima može izmijeniti to tijelo i slobodnu ocjenu (čl. 243. st. 1. ZUP-a).[\[27\]](#)

##### **3.1.2. Izvanredni pravni lijekovi**

Izvanrednim pravnim lijekovima ne može se, uglavnom, neposredno dirati u akte donijete prema slobodnoj ocjeni jer je obično u pitanju ispravljanje povrede koja se odnosi na nezakonitost upravnog akta.

OPZ predviđa jedan izvanredni pravni lijek: mijenjanje i poništavanje rješenja u svezi s upravnim sporom (čl. 169. OPZ-a), a isti pravni lijek predviđa i ZUP (čl. 261. ZUP-a).

Pretpostavka za postupanje upravnog tijela jest po ZUP-u da je stranka pokrenula upravni spor, da je tužt pravodobna, da spor nije okončan, da upravno tijelo uvažava sve zahtjeve tužbe, da su razlozi za poništenje i izmjenu rješenja oni koje bi i sud našao te poništio rješenje; osim toga da se takvim mijenjanjem, odnosr poništavanjem ne vrijeđa pravo stranke u upravnom postupku ili treće osobe. U suštini isto predviđa i Opći porezi zakon (čl.169.). No, u praksi su ipak moguće nedoumice.

OPZ navodi da porezno tijelo može *poništiti ili izmijeniti svoje rješenje*, no sud može i djelomično poništiti osporeni upravni akt, kada ne bi mogao doći u obzir institut iz čl. 261. ZUP-a. Vjerojatno se to treba tumačiti i u ovom slučaju, jer inače intervencija poreznog tijela ne bi imala smisla. Daljnji uvjet je da se *otklanja nezakonitost rješenja*, što je po sebi razumljivo, jer radi toga tužitelj i pokreće upravni spor, te upravo radi otklanjanja nezakonitosti sud poništava upravni akt.

Ali Sud ne može iz razloga nesvrhovitosti poništiti upravni akt, što znači da ni porezno tijelo ne može izmijeniti slobodnu ocjenu, tj. da ne može primijeniti ove zakonske odredbe kad se radi o poreznom aktu u kojem je sadržana slobodna ocjena. No, u praksi se javljaju i takvi slučajevi.

U predmetu Us-8187/2004 rješenjem Ministarstva financija, Porezne uprave, Središnjeg urec odbijen je tužiteljjev prijedlog za odgodu ovrhe radi naplate poreznog duga u iznosu od 14.082.89 kn, a u tijeku upravnog spora tuženo je tijelo donijelo 28. listopada 2004. rješenje kojim je poništio to rješenje, odobrilo odgodu ovrhe, pozivajući se pri tome na čl. 261. ZUP-a te OPZ. Sud postupak obustavio temeljem odredbi iz čl.32.st.2. ZUS-a jer tužitelj nije izjavio da novim aktom nije zadovoljan.

Daljnji je primjer zahtjev za zaštitu zakonitosti (čl. 262. ZUP-a) koji ne dolazi u obzir ne samo jer se može podići kod povrede zakona, već i stoga što se u poreznim stvarima donose porezni upravni akti, pa je zaštita osigurana pred Upravnim sudom Republike Hrvatske.

Zatim, npr. kod ukidanja konačnog rješenja po pravu nadzora (čl. 263. st. 2. ZUP-a) moguće je ukinuti rješenje samo zbog očite povrede materijalnog zakona.

U obzir dolazi npr. obnova postupka (glava XV. ZUP-a) i to uglavnom ako su u pitanju nove činjenice i novi dokazi ili drukčije riješeno prethodno pitanje.

### 3.2. Sudska kontrola u poreznim stvarima

Sudsku kontrolu zakonitosti upravnih akata, pa i upravnih akata u poreznim stvarima obavlja Upravni sud Republike Hrvatske (čl. 1., 3.)<sup>[28]</sup>. Upravni akt može se pred sudom pobijati zbog nenadležnosti, nepravilne primjene zakona, povrede pravila postupka koja je mogla utjecati na rješenje stvari, nepravilnog i netočno utvrđenog činjeničnog stanja. Glede slobodne ocjene izričito se određuje da *nema nepravilne primjene propisa kada je nadležni organ rješavao po slobodnoj ocjeni na temelju i u granicama ovlaštenja koje mu je dano pravnim propisima, u skladu sa svrhom u kojoj je ovlaštenje dano*<sup>[29]</sup> ili obrnuto rečeno, povreda je zakona prema čl. 10. st. 1. t. 1., ako je odluka bila bez ovlaštenja za diskreciono ocjenjivanje ili ako su prekoračene granice dane ovlasti ili ako se nije upravno tijelo rukovalo svrhom ovlasti. U samu slobodnu ocjenu, jer je slobodna, Sud se ne upušta.

Važno je u rješenju izložiti razloge kojima se porezno tijelo rukovalo, odnosno motive (pobude) kako bi se moglo ocijeniti je li u pitanju zakonita svrha.

Odredbe članka 209. st. 3. ZUP-a<sup>[30]</sup> izričito nalažu da nadležno tijelo u rješenju treba navesti propis koji daje ovlaštenje za rješavanje prema slobodnoj ocjeni, te da je dužno izložiti razloge kojima se pri donošenju rješenja rukovalo. Ranije je postojala odredba da se oni ne moraju navesti ako je to u javnom interesu, ali je ta odredba (kao i odredba st. 4.)<sup>[31]</sup> ukinuta u postupku ocjene ustavnosti Zakona 13. studenog 1996. pred Ustavnim sudom Republike Hrvatske. Odredba je glasila: *Ti se razlozi ne moraju navesti kad je to u javnom interesu zakonom ili uredbom izričito predviđeno.*

Ustavni sud Republike Hrvatske u toj odluci (br. U-I-248/1994) pošao je od odredbi iz čl. 18. Ustava (pravo žalbe), čl. 19. (načelo zakonitosti i sudska kontrola), čl. 26. (jednakost) i čl. 16. (ograničenje ustavnih prava).

Nužnost navođenja razloga za odluku obrazložena je, između ostalog, sljedećim:  
*Iz ovih ustavnih odredaba slijedi da se pravo na žalbu, odnosno drugu pravnu zaštitu, može učinkovito ostvarivati samo ako tijelo koje je donijelo rješenje navede razloge za to rješenje, koji se onda mogu pobijati u obrani žaliteljevih prava i na zakonu zasnovanih interesa. Bez upućenosti u te razloge onemogućeno je ili bitno otežano učinkovito korištenje ustavnim pravom na žalbu odnosno drugu pravnu zaštitu. Samo građanin kojemu su razlozi rješenja poznati može ga uspješno pobijati, a isto tako i doći do uvjerenja o bezizglednosti žalbe protiv tog rješenja, čime se pridonosi načelima efikasnosti i ekonomičnosti postupka. Obrazloženje određenog rješenja učvršćuje načelo zakonitosti, te djeluje protiv eventualne samovolje i proizvoljnosti. Preko obrazloženja najlakše se utvrđuje da li se je upravno tijelo vodilo načelom zakonitosti i postupalo tako da u vođenju postupka i u odlučivanju strankama omogućuje da što lakše zaštite svoja prava, vodeći računa i o tome da ostvarenje njihovih prava ne bude u suprotnosti sa zakonom utvrđenim javnim interesom.*

(...)

*Stajalište je ovog Suda da se nenavođenjem razloga za određeno rješenje vrijeđa navedena ustavna odredba članka 26. jer su u povoljnijem položaju pred sudovima i drugim državnim i inim tijelima, koja imaju javne ovlasti, osobe koje se žale protiv pojedinačnih akata što sadrže i razloge na kojima se zasnivaju od onih osoba koje su prisiljene štiti svoja prava pravnim sredstvima protiv pojedinačnih akata što ne sadrže obrazloženje. I dalje, zakonom se – i to samo zakonom – mogu ograničiti ustavna prava pod uvjetima sadržanim u članku 16. Ustava. U svezi s ovim ograničenjem pred Sud se je postavilo pitanje da li se nenavođenje razloga u pojedinačnim aktima može opravdati zaštitom pravnog poretka o kojem je riječ u odredbi članka 16. Ustava. Stajalište je Suda niječno; pravni poredak upravo se narušava propisivanjem ovakvih ograničenja.*

U praksi Upravnog suda odluke iz područja poreznog prava u kojima su rješenja bila donijeta prema slobodnoj ocjeni odnosile su se pretežito na odluke koje je porezno tijelo donosilo nakon što je već utvrdilo poreznu obvezu, te su se javljale situacije vezane uz naplatu i prisilnu naplatu (ovrhu) poreza.

Dalje navodim karakteristične slučajeve.

Događalo se je da porezno tijelo nije obrazlagalo svoju odluku, pa da čak nije bilo ni podataka u spisima predmeta koji su morali postojati da bi se uopće moglo razmotriti slučaj prije donošenja same ocjene. Sud je u takvim slučajevima uvažavao tužbe s obrazloženjem da rješenje o npr. odbijanju zahtjeva za odgodu plaćanja poreza mora biti obrazloženo sukladno odredbama ZUP-a.

Tako se u presudi Us-8455/1997 od 12. ožujka 1998., između ostalog, navodi:

*Prema odredbi članka 8. stavka 5. Zakona o proračunu ("Narodne novine", broj 92/94) uz suglasnost Vlade ministar financija može odgoditi rok plaćanja nekog potraživanja ili dopustiti plaćanje u obrocima. Prema tome, ministar financija donosi tu odluku prema slobodnoj ocjeni. Prema odredbama članka 4. stavka 2. i 3. Zakona o općem upravnom postupku ("Narodne*

novine", broj 53/9 i 103/96)u upravnim stvarima u kojima je tijelo zakonom ili na zakonu utemeljenom propisu ovlašteno rješavati prema slobodnoj ocjeni, rješenje mora biti doneseno u granicama ovlaštenja i skladu s ciljem u kojem je ovlaštenje dano. Odredbe toga Zakona važe i za slučajeve u kojima je tijelo ovlašteno da u upravnim stvarima rješava prema slobodnoj ocjeni. Prema odredbama članka 209. stavka 2. Zakona o općem upravnom postupku obrazloženje rješenja između ostalog treba sadržavati utvrđeno činjenično stanje, razloge koji su bili odlučni pri ocjeni dokaza, razloge zbog kojih nije prihvaćen zahtjev stranke, pravne propise i razloge koji prema utvrđenom činjeničnom stanju upućuju na rješenje kakvo je dato u izreci, a prema odredbama stavka 3. toga članka Zakona kad je nadležno tijelo zakonom ili drugim propisom utemeljenim na zakonu ovlašteno riješiti stvar prema slobodnoj ocjeni, dužno je u obrazloženju, pored podataka iz drugog stavka toga članka, navesti taj propis i izložiti razloge kojima se pri donošenju rješenja rukovalo.

U obrazloženju osporenog rješenja navodi se: „ministar financija, rješavajući molbu poreznog obveznika ocjenjuje razloge za početak plaćanja neopravdanim, te je riješio kao u izreci“. Takvo rješenje, koje ne sadrži ni utvrđene činjenice, niti pravne propise i razloge zbog kojih nije uvažen zahtjev tužitelja u biti je bez obrazloženja i onemogućava tužitelju učinkovito ostvarenje prava na tužbu i zaštitu od eventualne samovolje i proizvoljnosti. Obveza obrazlaganja nije data samo u interesu stranke radi zaštite njezinih zakonitih prava tj. interesa nego je u interesu društva, tj. države radi zaštite zakonitosti.

Navedenu grešku porezno tijelo u kasnijoj fazi nastojalo je popraviti davanjem opširnog odgovora na tužbu (koji je inače uvijek tipski: *tuženo tijelo ostaje pri razlozima osporenog rješenja*) popraćenu sa detaljnom dokumentacijom. I takve je tužbe Sud uvažavao i poništavao osporeno rješenje.

U presudi Us-2610/2001 od 9. prosinca 2004. Sud je našao povrede pravila postupka pozivajući se na odredbe iz čl. 10. st. 1. ZUS-a i članka 209. st. 2. ZUP-a. U obrazloženju se, između ostalog, navodi:

*Odbijajući zahtjev tužitelja za odgodu plaćanja dužnog poreza i kamata, tuženo tijelo u obrazloženju osporenog rješenja samo navodi da jednokratno podmirenje poreznog duga za poreznog obveznika ne bi predstavljalo neprimjereno opterećenje niti bi mu nanijelo gospodarstvene štete, ali pri tome ne iznosi razloge na osnovi kojih je tuženo tijelo došlo do ovakvog zaključka. Razlozi koje tuženo tijelo iznosi u svom odgovoru na tužbu ne mogu nadomjestiti manjkavost obrazloženja osporenog rješenja, jer razlozi koji opravdavaju izreku upravnog akta moraju biti navedeni u obrazloženju samog akta da bi stranka mogla uspješno koristiti pravna sredstva protiv takvog akta.*

Ponekad porezni obveznik smatra da je njegova situacija činjenično ista kao i kod drugog poreznog obveznika, pa da treba biti i odluka ista. Naravno, vršenje slobodne ocjene ne smije biti odraz samovolje i to se iz obrazloženja rješenja treba vidjeti.

U predmetu Us-3405/1996 tužiteljica je dala molbu ministru financija koji je prema odredbama čl. 8. st. 5. Zakona o proračunu ("Narodne novine", broj 92/94) mogao uz suglasnost Vlade odgoditi rok plaćanja nekog potraživanja ili dopustiti plaćanje u obrocima. Tužiteljica je u tužbi navela *da je spremna platiti porez kad prikupi sredstva, pa moli da se njezina molba riješi isto kao i suvlasnici u zajedničkoj zanatskog radionici*. Sud je tužbu 16. travnja 1998. odbio.

Iz obrazloženja:

*(...)neosnovanim drži tužiteljica da je osporeno rješenje nezakonito, budući da je drugoj suvlasnici u zajedničkoj zanatskoj radionici odobreno obročno plaćanje poreza, a njoj nije, jer samim tim, što je udovoljeno molbi porezne obveznice A.R., s kojom je tužiteljica vodila zajedničku samostalnu radionicu, osporeno rješenje ne čini nezakonitim.*

*Kako je tuženo tijelo prema citiranim propisima bilo ovlašteno riješiti stvar prema slobodnoj ocjeni, a osporeno rješenje donijeto je u granicama ovlaštenja, te su u rješenju navedeni i razlozi kojima se tuženo tijelo rukovalo pri donošenju rješenja, a odlučeno je u skladu sa ciljem u kojem je ovlaštenje dato, osporeno rješenje ne može se ocijeniti nezakonitim.*

Porezni obveznici obraćaju se Sudu i ne samo kad je njihov zahtjev odbijen, nego i kad im je odobrena obročna otplata dužnog iznosa sa čime nisu zadovoljni jer bi im bilo povoljnije kasnije plaćanje ili obročno, ali u duljem vremenskom razmaku.

Presudom broj: Us-8994/2001 od 10. svibnja 2006. Sud je tužbu odbio. Iz obrazloženja:

*Tuženo je tijelo odlučilo o odgodi naplate tužiteljevog poreznog duga temeljem ovlasti iz članka 118. Općeg poreznog zakona («Narodne novine», broj: 127/2000). Prema stavku 1. toga članka Zakona porezno tijelo može na zahtjev poreznog obveznika u cijelosti ili djelomično odgoditi naplatu poreznog duga iz porezno-dužničkog odnosa pod uvjetom da naplata predstavlja neprimjereno opterećenje ili da naplata nanosi bitne gospodarstvene štete poreznom obvezniku i to na dan dospijeca obveze. Prema tome, ako su ispunjeni ti uvjeti, a tuženo je tijelo našlo da jesu, porezno tijelo prema slobodnoj ocjeni odlučuje hoće li u cijelosti ili djelomično odgoditi naplatu poreznog duga. Tuženo je tijelo donijelo odluku u pravilno provedenom postupku na temelju pisanog prijedloga pročelnika nadležnog područnog ureda, a time što je odobrilo obročnu otplatu u deset jednakih mjesečnih obroka, a što je i najdulji rok otplate prema odredbama iz članka 118. stavka 3. navedenog Zakona, a nije odobrilo jednokratnu odgodu, postupilo je u skladu sa svrhom za koju je dano ovlaštenje, te rješavajući prema slobodnoj ocjeni nije prekoračilo granice ovlaštenja.*

Prema Zakonu o porezu na dohodak, koji se je primjenjivao kao opći zakon i pri oporezivanju drugih vrsta poreza, postojala je mogućnost neobračunavanja kamata kod odgode plaćanja poreza. Nakon stupanja na snagu Općeg poreznog zakona 1. siječnja 2001., kamate teku i za vrijeme trajanja odgode. Prema tome, dok modaliteti odgode spadaju pod slobodnu ocjenu, oslobođenje od kamata značilo bi prekoračenje ovlasti.

U presudi Us-3459/2001 od 31. ožujka 2004., između ostalog, navodi se:

*Prema odredbi članka 117. stavak 1. Općeg poreznog zakona predviđeno je da ako je naplata poreznog duga odgođena, kamata se obračunava i za vrijeme trajanja odgode.*

*Dakle, sukladno citiranim odredbama članka 118. Općeg poreznog zakona ravnatelj Porezne uprave je razmatrajući navode iz zahtjeva tužitelja i prijedloga pročelnika Područnog ureda cijenio da bi jednokratno podmirenje poreznog duga za poreznog obveznika predstavljalo neprimjereno opterećenje i učinilo bitne gospodarstvene štete, pa nalazeći zahtjev opravdanim tužitelju odobrio obročnu otplatu dospjelog poreza i kamata kako je već navedeno.*

*Prema citiranim odredbama propisa nije sporno da tužitelj nije oslobođen od plaćanja kamata na dospjele, a neplaćene porezne obveze, kao i za vrijeme trajanja obročne otplate poreznog*

*duga (članka 117. stavak 1. citiranog Zakona) te da je dužan obračunate kamate platiti u skladu sa navedenim odredbama Općeg poreznog zakona, Zakona o zateznim kamata i Uredbom o visini stope zatezne kamate ("Narodne novine", broj 76/96).*

*S obzirom na izneseno Sud ne nalazi da bi u predmetnom postupku udovoljenja zahtjevu tužitelja za obročno plaćanje poreznog duga, ali i utvrđene obveze plaćanja kamata (nemogućnost oslobođenja sukladno citiranim propisima), bio povrijeđen zakon.*

Zahtjev za odgodu roka plaćanja poreza ili za plaćanje poreza u obrocima porezni obveznik treba uputiti ministru financija tj. poreznom tijelu prije isteka roka plaćanja, odnosno prije pokretanja postupka prisilne naplate toga poreza. Ovo pravno shvaćanje izraženo je u presudi Us-7770/2000 od 4. prosinca 2002.

Iz obrazloženja:

*Prema čl. 67. st. 1. Zakona o porezu na dohodak ("Narodne novine", broj 25/95-pročišćeni tekst – 164/98) propisano je da od poreznog obveznika koji dospjeli porez nije platio u propisanom roku i od jamca za naplatu poreza koji se plaća po odbitku, koji nije obračunao i platio porez u propisanom roku (u daljnjem tekstu porezni dužnik), porez se prisilno naplaćuje na osnovi rješenja o određivanju prisilne naplate. Uvidom u spis predmeta utvrđeno je da je tužitelju određena prisilna naplata poreza na dobit i porez na tvrtku u ukupnom iznosu od 147.341,77 kn. Tužitelj dug ne osporava ali je tijekom postupka kao i u tužbi tražio odgodu naplate predmetnog duga.*

*Prema članku 8. stavku 5. Zakona o proračunu ("Narodne novine", broj 92/94) propisano je da uz suglasnost Vlade ministar financija može odgoditi rok plaćanja nekog potraživanja ili dopustiti plaćanje u obrocima.*

*Tuženo tijelo je stoga ispravno uputilo tužitelja da zahtjev za odgodu plaćanja dužnog poreza treba uputiti ministru financija. U ovom postupku se, naime, ne rješava pitanje odgode plaćanja već pitanje prisilne naplate dužnog poreza, a za što je i donijeto prvostupanjsko rješenje na koje je tužitelj izjavio prigovor dana 10. studenog 1999. godine, koji je osnovano odbilo tuženo tijelo. Što se tiče zahtjeva tužitelja za odgodu plaćanja istog, prema članku 8. stavku 5. Zakona o proračunu, ministar financija može odgoditi rok plaćanja nekog potraživanja ili dopustiti plaćanje u obrocima, ali je zahtjev trebalo predati prije isteka toga roka odnosno prije postupka prisilne naplate poreza.*

I sama ovrha može biti odložena u potpunosti ili djelomice uz određene uvjete iz čl. 134. OPZ-a<sup>[32]</sup>. Porezno tijelo može, a ne mora odgoditi ovrhu. Slobodna ocjena poreznog tijela o pitanju odgode ovrhe ovisi o ocjeni obrazloženog prijedloga ovršenika, spremnosti ovršenika da odmah plati dio duga, trajanju dugovanja ovršenika zbog opasnosti nastupa zastare prava na naplatu duga, dokaznoj vrijednosti da će provedbom ovrhe nastati teško nadoknadiva šteta za ovršenika, pravodobnom podnošenju zakonom propisanih obrazaca kojima porezni obveznik sam prijavljuje svoje porezne obveze i ispunjavanju jednog od uvjeta za odgodu ovrhe iz čl. 134. OPZ-a<sup>[33]</sup>.

U presudi Us-11499/2001 od 12. siječnja 2006. Sud je tužbu odbio i, između ostalog, naveo: *Sud ocjenjuje da je tuženo tijelo pravilno i zakonito odbilo zahtjev tužiteljice jer iz same njene tužbe proizlazi da je odbijen zahtjev za odgodu ovrhe te da tužiteljica nije udovoljila uvjetima*



*propisanim odredbom članka 134. stavka 1. Općeg poreznog zakona. Dakle, iz sadržaja spisa predmeta, a i navoda tužbe proizlazi nedvojbenim da tužiteljica nije koristila dopušteni pravni put protiv rješenja o utvrđenoj poreznoj obvezi, dakle, nije pobijala redovnim pravnim lijekom – žalbom ovršnu ispravu, pa nisu ostvareni uvjeti za udovoljenje njenom zahtjevu za odgodu ovrhe.*

Ponekad postoje nedoumice o tome tko je nadležan donijeti odluku o zahtjevu stranke. To se javlja i u svezi sa primjenom čl. 17. ZUS-a<sup>[34]</sup>.

U predmetu Us-10299/2004 tužba je 24. kolovoza 2006. odbijena. Osporenim rješenjem odbijena je bila tužiteljeva žalba protiv prvostupanjskog rješenja o razrezu poreza na promet nekretnina. Tužitelj u tužbi iznosi svoje obiteljske i zdravstvene prilike, te nemogućnost plaćanja poreza i traži da mu Sud odobri obročno plaćanje. Nije rijetka pojava da porezni obveznik od Upravnog suda traži odgodu izvršenja rješenja kojeg osporava u tužbi.

Iz obrazloženja:

*Zahtjev vezan na odgodu plaćanja dospjelog poreznog duga, što je u biti glavni razlog tužbe, tužitelj je mogao ostvarivati sukladno odredbi članka 40. Zakona o izvršavanju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2004. godinu („Narodne novine“, broj 31/2004). Navedena odredba Zakona propisuje ovlasti ministra financija da uz suglasnost Vlade Republike Hrvatske, na zahtjev obveznika javnih davanja, odgodi plaćanje na jedan mjesec ili odobri obročnu otplatu dužnog poreza u jednakim mjesečnim obrocima, najduže na rok od deset mjeseci.*

*Nadalje, tužitelju je bila na raspolaganju mogućnost obratiti se tuženome tijelu pozivom na odredbu članka 17. Zakona o upravnim sporovima („Narodne novine“ 53/91, 9/92 i 77/92) za odobrenje odgode pravnih učinaka rješenja o poreznoj obvezi, odnosno izvršenja rješenja do konačne sudske odluke, ako drži da će mu izvršenje nanijeti štetu koja će se teško moći popraviti.*

Pitanje nadležnosti i postojanja diskrecijske ocjene bilo je predmet rasprave i u predmetu Us-3500/2000 gdje je tužba dana 27. ožujka 2003. uvažena i osporeno rješenje poništeno.

Iz obrazloženja:

*U spisu ovog predmeta nalazi se zahtjev tužitelja koji su oni podnijeli Ministarstvu financija Republike Hrvatske, Financijskoj policiji – Centralnoj službi u Zagrebu od 10.1.2000., i u kojem su izričito naveli da traže odgodu izvršenja rješenja temeljem članka 17. stavka 2. Zakona o upravnim sporovima („Narodne novine“, broj 53/91, 9/92 i 77/92). S obzirom da je zahtjev bio određen i jasan nije bilo razloga da se prosljeđuje na rješavanje kao molbu za odgodu plaćanja novčanih kazni ministru financija u smislu članka 8. stavka 5. Zakona o proračunu („Narodne novine“, broj 92/94), prema kojem ministar financija uz suglasnost Vlade može odgoditi rok plaćanja nekog potraživanja ili dopustiti plaćanje u obrocima.*

*Članak 17. stavak 2. Zakona o upravnim sporovima propisuje da će organ čiji se akt izvršava, na zahtjev tužitelja koji je pokrenuo upravni spor, odnosno organ koji je nadležan za izvršenje ako je u pitanju akt organizacije koja nije ovlaštena na izvršenje, odgoditi pravne učinke rješenja, odnosno izvršenje rješenja do konačne sudske odluke ako bi izvršenje nanijelo tužitelju štetu koja bi se teško mogla popraviti, ako zakonom nije propisano da žalba ne odgađa izvršenje rješenja, ako odgoda nije protivna javnom interesu niti bi se odgađanjem nanijela veća nenadoknativa šteta protivnoj stranci. U pravu je tužitelj kad tvrdi da u ovom članku nije sadržana diskreciona*

*ocjena nadležnog tijela za donošenje rješenja, nego da se radi o tzv. „vezanom“ aktu. Međutim, tužitelj zahtjev nije uputio nadležnom tijelu, naime, člankom 256. stavkom 2. Zakona o prekršajima propisano je da novčanu kaznu koju su izrekli drugi organi, a ne prekršajni sudovi, izvršava organ koji je donio prvostupanjsko rješenje, ako posebnim propisima nije drukčije određeno. Kada se naplata novčane kazne vrši prisilno, onda prema stavku 4. istog članka, novčana kazna naplaćuje se prema propisima koji važe za prisilnu naplatu poreza. Prema tome, tužitelji su svoj zahtjev trebali uputiti prvostupanjskom tijelu, a ne Ministarstvu financija, Centralnoj službi u Zagrebu (onda Financijskoj policiji – Centralnoj službi, Komisiji za prekršaje).*

*Kod takvog stanja stvari, Ministarstvo financija trebalo je zahtjev uputiti nadležnom tijelu za donošenje rješenja o zahtjevu po članku 17. stavku 2. Zakona o upravnim sporovima, a kada tako nije učinilo nego donijelo osporeni akt, povrijedilo je zakon na štetu tužitelja.*

*U zahtjevu su tužitelji tražili odgodu izvršenja rješenja Ministarstva financija, Financijske policije, Centralne službe, Komisije za prekršaje od 10. prosinca 1999., klasa: UP/II-470-01/98-01/487, ur. broj: 513-10-18/99-02-AH/JC, u kom postupku su tužiteljima izrečene navedene novčane kazne, a nisu tražili odgodu izvršenja rješenja istog tijela, klasa: UP/II-470-01/98-01/480, ur. broj: 513-10-18/99-02-AH/JC od 10. prosinca 1999., kako to navode u tužbi. Upravni spor protiv rješenja čija se odgoda traži dovršen je presudom ovog Suda br. Us-258/2000 od 23. listopada 2002., kojom je tužba odbijena. S obzirom na to, upućivanje tužiteljevog zahtjeva nadležnom tijelu postalo je bespredmetno jer odgoda izvršenja rješenja djeluje prema članku 17. ZUS-a samo do okončanja upravnog spora.*

*Uz gred se treba pripomenuti da rješenje donosi prema Zakonu o proračunu ministar financija, što znači da je rješenje trebao potpisati ministar (ili njegov zamjenik) u smislu članka 211. Zakona o općem upravnom postupku ("Narodne novine", broj 53/91), a u ovom slučaju je rješenje potpisano „u zamjeni“ od osobe za koju se ne vidi na temelju čega je ovlaštena za potpis, niti je strojem napisano ime i prezime te osobe, pa kraj nečitkog potpisa nije ni vidljivo tko je donio rješenje.*

U sustavu pravnih sredstava tužba u pravilu nema suspenzivni učinak (čl. 17. st. 1. ZUS-a).

Situaciju iz čl. 17. ZUS-a kad upravno tijelo (ono čiji se akt izvršava odnosno koje je nadležno za izvršenje) može odgoditi pravne učinke rješenja u slučaju teško popravljive štete, ako zakonom nije propisano da žalba ne odgađa izvršenje rješenja ili odgoda nije protivna javnom interesu, porezno tijelo nije nalazilo, te je zahtjeve poreznih obveznika upućene prema čl. 17. ZUS-a odbijalo, što je Sud prihvaćao.

U predmetu Us-3380/1978 (presuda od 13. ožujka 1979.). Sud je izrazio pravno shvaćanje da: *Kad , izričitom zakonskom odredbom propisano da žalba ne odgađa izvršenje rješenja, odgoda izvršenja p čl.17. ZUS-a protivila bi se javnom interesu.*

U predmetu Us-9538/1997 Sud je također tužbu odbio, navodeći: *...pravilna je ocjena tuženog tijela a je tužitelj imao male izgleda za uspjeh u upravnom sporu, te da mu stoga ne prijete šteta od ovrh nepravomoćnog rješenja kojim mu je utvrđena carinska obveza i obveza poreza na promet, odnosn ocjena prvostupanjskog tijela da ovrhom navedenog iznosa neće biti učinjena tužitelju nenadoknadi šteta, te da je ovrha protivna javnom interesu zbog toga što je riječ o prihodu državnog proračuna, z koji postoji interes da bude pravodobno popunjen. Proizlazi da tužitelj nije ispunio zakonsk pretpostavke iz narečenog čl.17. ZUS-a za odgodu ovrhe, radi čega je osnovano odbijen zahtjev i i*

*odluka potvrđena osporenim rješenjem.*

Do stupanja na snagu OPZ-a žalba nije imala suspenzivni učinak prema Zakonu o porezu na dohodak<sup>[3]</sup> koji se je primjenjivao glede općih pitanja koja se pojavljuju u svim poreznim postupcima, pa i žalbe.

Sada, prema OPZ-u, žalba načelno odgađa izvršenje rješenja. To znači, da će u povodu zahtjeva strank trebati ispitati postoji li druga negativna pretpostavka.

Nakon donošenja Zakona o naplati dospjelih a nenaplaćenih poreza, carina, doprinosa i državni jamstava<sup>[36]</sup>, koji je doduše konzumiran, neće biti moguće smatrati da samim tim što su u pitanju javna davanja da bi odgoda bila protivna javnom interesu. Taj će interes trebati prosuđivati s obzirom na visinu duga i stanje proračuna konkretne teritorijalne jedinice o čijem prihodu se radi. No, prije svega bit će potrebno utvrditi radi li se o poreznom aktu koji je donijet na temelju podataka iz porezne prijave samog poreznog obveznika, jer u tom slučaju žalba nema suspenzivni učinak (čl. 166. st. 2. OPZ-a), pa nema ni tužba.

U presudi Us-6061 od 9. svibnja 1979. izraženo je pravno shvaćanje:

*Kad su ispunjene propisane zakonske pretpostavke upravni organ mora odgoditi izvršenje rješenja, a u ostalim slučajevima iz opravdanih razloga može se odgoditi izvršenje rješenja, ako to javni interes dopušta.*

O odgodi izvršenja upravnog akta zauzeto je i jedno pravno shvaćanje sjednice sudaca Upravnog suda Hrvatske dana 13. ožujka 1983., koje glasi:

*Odgodom izvršenja rješenja u smislu ove zakonske odredbe treba razumjeti odgodu pravnih učinaka konačnog rješenja bez obzira o kakvom se rješenju radi, a ne samo odgodu izvršenja rješenja kojim se stranci naređuje neka obveza.*

*Razlozi:*

*Pod izvršenjem rješenja u smislu čl. 17. ZUS-a treba smatrati izvršenje u širem smislu riječi, a ne samo izvršenje rješenja u upravnom postupku, pa odgoda izvršenja rješenja po ovoj odredbi znači odgodu pravnih učinaka konačnog rješenja bez obzira o kakvom se rješenju radi.*

*Iz odredaba ZUP-a proizlazi da pod izvršenjem rješenja zakon smatra izvršenje u upravnom postupku kao i izvršenje rješenja u širem smislu (npr. čl. 265. st. 1. i 266. t. 1. ovoga zakona).*

Ovi primjeri pokazuju da u primjeni čl. 17. st. 2. ZUS-a porezno tijelo donosi vezani upravni akt, a u primjeni čl. 17. st. 3. odlučuje prema slobodnoj ocjeni. Ako su ispunjeni uvjeti iz čl. 17. st. 2. porezno tijelo mora dozvoliti odgodu, što iz stilizacije *odgodit će* jasno proizlazi. Prema čl. 17. st. 3. porezno tijelo *može* odgoditi izvršenje kad utvrdi da postoje za to opravdani razlozi pod uvjetom da to javni interes dopušta. U oba

slučaja izvršenje rješenja može se odgoditi do konačne sudske odluke, pa vrijeme na koje se može odgoditi izvršenje nije stvar diskrecijske ocjene.

#### 4. Spor pune jurisdikcije

Sve ovo što je rečeno o slobodnoj ocjeni i kontroli od strane Upravnog suda podrazumijeva da Sud ocjenjuje legalnost upravnog akta. Predmet upravnog spora je zakonitost upravnog akta, ali se upravni spor u nas pojavljuje i kao spor pune jurisdikcije.

Spor o zakonitosti upravnog akta je glavni, redovni sudski način preispitivanja rada uprave, pa i kada je u pitanju porezno rješenje. U tim sporovima raspravlja se pitanje zakonitosti glede povrede prava i interesa tužitelja, a što je već bilo predmet prethodnog – upravnog postupka (razreza, naplate, financijske kontrole itd), pa Sud može ili odbiti tužbu kao neosnovanu ili ju uvažiti, te poništiti osporeni upravni akt. Sud nema drugih ovlaštenja, a naravno sve to nakon što je stranka iscrpila redovni upravni put i naravno, ako postoje procesne pretpostavke za odlučivanje o samoj stvari.

Spor o zakonitosti može prerasti u spor pune jurisdikcije ili može inicijalno postojati spor pune jurisdikcije<sup>[37]</sup>.

U povodu određenih tužbenih zahtjeva Upravni sud raspravlja i sam odlučuje o situaciji koja je za tužitelja nastala ili trebala nastati upravnim aktom, a tu situaciju neposredno zasniva, mijenja, ukida upravo sam sud. To su sporovi pune jurisdikcije. Kod tih sporova sud najviše zadire u upravnu vlast. Ti sporovi su izuzetak od pravila koje se spor vodi oko zakonitosti već donijetog konačnog upravnog akta; imaju dopunsko značenje, ali se njihov najoštrije provodi u život načelo zakonitosti, odnosno popravljaju šteta koju trpi tužitelj zbog nezakonitog rada uprave, ali – izrijekom je određeno kada sud može suditi u sporu pune jurisdikcije, i izvan tih slučajeva to se ne može dalje širiti; tj. tu su granice postupanja suda u odnosu na upravu.<sup>[38]</sup> Ovo je logično s obzirom na načelo trodiobe vlasti. Kad ne bi bilo tome tako, Sud bi preuzeo rješavanje upravnih stvari, pa bi moglo doći do poremećaja nadležnosti i onda bi Sud umjesto Porezne uprave npr. razrezivao porez.

Postavlja se pitanje može li u sporu pune jurisdikcije Upravni sud odlučiti prema slobodnoj ocjeni, je li to pravno dopustivo ili čak može biti obvezatno. Ne bi li takvo postupanje bilo neprimjereno s obzirom na to da sud postupaju prema načelu legaliteta, a uprava oportuniteta.

Uzmimo za primjer zahtjev postavljen prema čl. 64. ZUS-a<sup>[39]</sup>, ako se radi o situaciji iz tog članka Zakona, Upravni sud mora donijeti odluku umjesto upravnog tijela. Ako je upravno tijelo trebalo donijeti rješenje prema slobodnoj ocjeni, slobodnom ocjenom poslužit će se Sud i odabir između propisanih mogućnosti provesti prema svojem vlastitom nađenju. Da odluka, pa i ona u kojoj je sadržana slobodna ocjena, treba biti donijeta od strane suda proizlazi i iz pravila da sud ne može otkloniti rješavanje slučaja za koji je nadležan.

U sudskoj praksi nisu zabilježeni slučajevi da je u sporu pune jurisdikcije Upravni sud odlučio prema diskrecijskoj ocjeni u nekoj poreznoj stvari.

## 5. Zaključne napomene

Upravni sud u upravnom sporu ocjenjuje zakonitost upravnog akta koji se može osporavati iz bilo kojeg razloga povrede pravne norme i to su granice sudskog zahvaćanja u poslove uprave. Sud može tužbu uvažiti i iz razloga koje nije naveo tužitelj u tužbi, ako je u pitanju zakonitost upravnog akta.

Prema koncepciji zaštite prava građana od nezakonitog posezanja uprave kroz ocjenu zakonitosti, sama ocjena svrhovitosti upravnog akta od strane suda ne bi dolazila u obzir.

Kako u našem pravnom sustavu nema slobodnih upravnih akata već upravnih akata koji sadrže slobodnu ocjenu, Sud ne može otkloniti ispitivanje upravnog akta u pravno vezanim dijelovima, a to je pitanje je li dotično tijelo bilo ovlašteno na rješavanje prema slobodnoj ocjeni, je li se kretalo u granicama dane ovlasti i da li se odlukom o odabiru jedne od zakonom predviđenih mogućnosti postiže svrha koju je imao na umu donositelj pravne norme.

Kad Sud sudi u sporu pune jurisdikcije, a postoji ovlast na donošenje odluke prema slobodnoj ocjeni, Sud će donijeti i takvu odluku.

Pred nama je zahtjev de lege ferenda za izmjenom postupka pred Upravnim sudom u pravcu da bi on u praksi pretežito bio spor u kojem se odlučuje o samim pravima i obvezama stranaka, odnosno predviđa se

izmjena ZUS-a u tom pravcu. To znači i promjenu shvaćanja o tome što su sudske, a što upravne stvari kao i širenje sudske nadležnosti na ocjenu svrhovitosti upravnog akta, dakle na ocjenu ne samo legaliteta, već i oportuniteta upravnog akta. Stvar je pravopolitičke odluke dokle će sezati sudska kontrola uprave u upravnim stvarima, hoće li biti posvemašnja ili će se upravi ipak prepustiti izvjesna sloboda.

Ovo se odnosi i na predmete o kojima Upravni sud rješava u poreznoj materiji.

S obzirom na to da je porez teret za poreznog obveznika, a za državu i niže teritorijalne jedinice važan prihod, predmeti bi se trebali smatrati žurnim.

Premda bi se moglo očekivati da pri odlučivanju prema slobodnoj ocjeni u poreznim stvarima Sud ne bi pravio greške koje se inače čine, a na koje je i sam ukazivao – bitne povrede pravila postupka, netočno ili nepotpuno utvrđeno činjenično stanje, odluke s manjkavim obrazloženjem, prekoračenje ovlasti – procjena što je svrhovito u datim okolnostima bila bi izuzetno zahtjevna i najosjetljiviji dio posla.

U Zagrebu 11. listopada 2006.

## **6. Literatura, propisi i ostali izvori**

**6.1.** Borković, I., Upravno pravo, Sedmo izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Narodne novine d.d., Zagreb, 2002.

Budić, M., Koharić, Z., Lončarić-Horvat, O., Mratović, V., Perković, M., Opći porezni zakon s komentarom, Institut za javne financije, Zagreb, 2001.

Crnković, V., Dupelj, Ž., Primjena Zakona o općem upravnom postupku, Informator, Zagreb, 1996.,

Ivančević, V., Institucije upravnog prava, knjiga 1. PFZ Biblioteka, Zagreb, 1983.

Ivančević, V., Ivčić, M., Lalić, A., Zakon o upravnim sporovima s komentarom i sudskom praksom, Narodne novine, Zagreb, 1958.

Ivančević, V., Pravna zaštita građana kod šutnje administracije, Hrestomatija upravnog prava, Suvremena javna uprava, Zagreb, 2003.

Jelčić, Bo., Financijsko pravo i financijska znanost, Birotehnika, Zagreb, 1994.

Jelčić, Bo., Racionalni porezni sustav, Pravo i porezi, br. 2/2003

Krbek, I., Diskreciona ocjena, Jugoslavenska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 1937.

Krbek, I., Zakon o opštem upravnom postupku, Savremena administracija, Beograd, 1968

Krbek, I., Pravo jugoslavenske javne uprave, III. knjiga, Funkcioniranje i upravni spor, Birozavod, Zagreb, 1962.

Krbek, I., Upravno pravo FNRJ, Prva knjiga, Beograd 1995.

Koharić, Z., Naplata poreznog duga ovrhom, RIF 5/06

Krijan, P., Komentar Zakona o upravnim sporovima sa sudskom praksom, Informator, Zagreb, 2001.

Sokol, S. i Smerdel, B., Ustavno pravo, Informator, Zagreb, 1995.

Šimović, J., Načelo porezne pravednosti i novi hrvatski porezni sustav, UDK 336.2:172.1(497.5)

## 6.2. propisi navedeni u tekstu

## 6.3. podaci Službe sudske evidencije Upravnog suda Republike Hrvatske

---

[1] NN, 56/90, 135/97, 8/98-proč. tekst, 113/00, 124/00-proč. tekst, 28/01, 41/01-proč. tekst, 55/01-ispr. – čl. 5. st. 2. Ustava RH

[2] v. Zakon o upravnim sporovima (dalje: ZUS) – NN 53/91, 9/92, 77/92

[3] v. Krbek, I., Diskreciona ocjena, Jugoslavenska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 1937.

[4] Borković, I., Upravno pravo, Narodne novine d.d., Zagreb, 2002, Ivančević, V., Institucije upravnog prava, PFZ Biblioteka, Zagreb, 1983.

[5] Krbek, I., Upravno pravo FNRJ, Beograd, 1955., str. 171

[6] Ivančević, V., Institucije upravnog prava. Zagreb, 1983., str. 198

[7] Ivančević, V., op. cit., str. 204

[8] NN 127/00, 86/01-is., 150/02

[9] čl. 79. OPZ-a glasi: (1) Ako porezno tijelo ne može utvrditi poreznu osnovicu na temelju poslovnih knjiga i evidencija mora je procijeniti. (2) Porezno tijelo procijenit će poreznu osnovicu: 1. ako porezni obveznik ne može predočiti knjige ili evidencije koje je dužan voditi prema poreznim zakonima, 2. ako porezni obveznik ne izdaje propisane račune ili ne vodi poslovne knjige točno, uredno i pravodobno, 3. ako porezni obveznik podatke za oporezivanje ne može dokazati vjerodostojnom dokumentacijom, 4. ako porezni obveznik odbije sudjelovati u poreznom postupku ili onemogućava provedbu poreznog postupka. (3) Pri utvrđivanju porezne osnovice procjenom, porezno tijelo polaziti će od: 1. raspoložive uredne poslovne dokumentacije, ako ona postoji a nije proknjižena, 2. raspoložive uredne poslovne dokumentacije o poslovanju u određenom razdoblju kraćem od razdoblja oporezivanja (dnevnik,

tjednim ili mjesečnim primicima), tako da se na temelju podataka o tom dijelu poslovanja procijeni porezna osnovica određenog razdoblja, 3. podataka i činjenica o ostvarenim primicima (dnevni, tjedni ili mjesečni) utvrđenih očevidom ili inspekcijskim nadzorom, tako da se na temelju tih podataka procijeni porezna osnovica određenog razdoblja, 4. usporedbe iskazanih primitaka s primicima drugih poreznih obveznika koji obavljaju istu djelatnost na istoj ili sličnoj lokaciji ili usporedbe s prosječnim primitkom više poreznih obveznika iste djelatnosti na istoj ili sličnoj lokaciji, 5. podataka o mogućnostima isporuka dobara ili obavljanja usluga (instaliranog kapaciteta), utvrđenih očevidom ili inspekcijskim nadzorom. (4) Osnovica poreza na dohodak, odnosno dobit fizičkih osoba može se procjenom utvrditi i kao razlika između izdataka poreznog obveznika za privatne potrebe i/ili stečene privatne imovine i prijavljenog dohotka, odnosno dobiti, ako se za tu razliku ne može dokazati da je oporezivana. (5) Porezno tijelo po slobodnoj ocjeni odlučuje koje će mjerilo ili više njih, iz stavka 3. i 4. ovoga članka, koristiti za procjenu porezne osnovice.

[10] Prema članku 3. OPZ-a porezno tijelo je tijelo državne uprave, tijelo jedinice područne (regionalne) samouprave ili tijelo jedinice lokalne samouprave u čijem su djelokrugu poslovi utvrđivanja, nadzora i naplate poreza i drugih javnih davanja.

[11] čl. 83. OPZ-a glasi: (1) Porezno tijelo ne mora donijeti porezno rješenje ako bi troškovi utvrđivanja i naplate poreza bili nesrazmjerni naplaćenom porezu. (2) U slučaju pogrešno utvrđene visine porezne obveze porezno se rješenje ne mora mijenjati ako bi povećani iznos poreza bio nesrazmjernan troškovima postupka izmjene rješenja.

[12] NN 53/91, 103/96-Odluka Ustavnog suda RH, čl. 215. st. 1. ZUP-a glasi: Kad se o jednoj stvari rješava u više točaka a samo su neke od njih dozrele za rješavanje, i kad se pokaže kao svrsishodno da se o tim točkama riješi posebnim rješenjem, nadležni organ može donijeti rješenje samo o tim točkama ( djelomično rješenje).

[13] čl. 161. st. 3. OPZ-a glasi: Prvostupanjsko porezno tijelo će porezni akt izmijeniti tijekom postupka po žalbi: 1. ako ocijeni da je žalba opravdana i nije nužno provoditi novi ispitni postupak, 2. ako ocijeni da je provedeni postupak bio nepotpun, a to je moglo biti od utjecaja na rješavanje, 3. ako žalitelj u žalbi iznosi takve činjenice i dokaze koji bi mogli biti od utjecaja na drukčije rješavanje stvari, 4. ako je žalitelju moralo biti omogućeno da sudjeluje u postupku, 5. ako je žalitelj propustio sudjelovati u postupku ali je u žalbi opravdao to popuštanje.

[14] čl. 161. st. 6. OPZ-a glasi: Novi porezni akt može se izmijeniti do donošenja odluke o žalbi.

[15] Crnković, V., Dupelj, Ž., Primjena Zakona o općem upravnom postupku, Informator, Zagreb, 1996., str. 231

[16] čl. 43. OPZ-a glasi: Poslove u vezi s utvrđivanjem i naplatom poreza obavlja Ministarstvo financija Republike Hrvatske putem upravnih organizacija u svom sastavu (Porezna uprava, Carinska uprava i Financijska policija). (2) Poslove u vezi s utvrđivanjem i naplatom poreza koji su propisani odlukama predstavničkih tijela jedinica područne (regionalne) samouprave i tijela jedinica lokalne samouprave obavljaju njihova porezna tijela. Na temelju ugovora obavljanje tih poslova može se povjeriti Poreznoj upravi.

čl. 44. OPZ-a glasi: Stvarna nadležnost pojedinih poreznih tijela propisuje se posebnim zakonom, odnosno propisom donijetim na temelju zakona.

čl. 45. OPZ-a glasi: Mjesna nadležnost poreznih tijela određuje se prema posebnim zakonima i propisima kojima se uređuje unutarnja organizacija i ustrojstvo poreznih tijela.

čl. 46. OPZ-a glasi: Ako bi u nekoj poreznoj stvari istovremeno mjesno nadležna mogla biti dva ili više poreznih tijela, porez utvrđuje ono porezno tijelo koje je prvo pokrenulo postupak.

čl. 47. OPZ-a glasi: Porezno tijelo koje je pokrenulo postupak ustupit će predmet poreznom tijelu koje je prema novim okolnostima postalo mjesno nadležno ako se time poreznom obvezniku bitno olakšava sudjelovanje u poreznom postupku.

[17] čl. 4. ZUP-a glasi: (1) Organi, ustanove i druge pravne osobe, koji postupaju u upravnim stvarima, rješavaju na temelju zakona, drugih propisa državnih organa i na temelju općih akata ustanova i drugih pravnih osoba koje one donose na temelju javnih ovlaštenja. (2) U upravnim stvarima u kojima je organ zakonom ili na zakonu utemeljenim propisom ovlašten da rješava po slobodnoj ocjeni, rješenje mora biti doneseno u granicama ovlaštenja i u skladu s ciljem u kojem je ovlaštenje dano. (3) Odredbe ovog zakona važe i za slučajeve u kojima je organ ovlašten da u upravnim stvarima rješava po slobodnoj ocjeni.

[18] Krbek, I., Upravno pravo FNRJ, knjiga I., Beograd, 1955.

[19] NN 80/06

[20] čl. 6. st. 2. OPZ-a glasi: Porezno tijelo dužno je utvrđivati sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke, pri tom je dužno s jednakom pažnjom utvrditi i one činjenice koje idu u prilog poreznog obveznika. Koje će se radnje u postupku



poduzimati i u kojem opsegu određuje porezno tijelo.

[21] Jelčić, Bo., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Birotehnika, Zagreb, 1994., str. 40.

[22] v. Jelčić, Bo., op.cit. str. 180 i d.

[23] v. Jelčić, Bo., *Racionalni porezni sustav*, *Pravo i porezi*, br. 2/2003

[24] npr. *Zakon o porezu na dodanu vrijednost*, *Zakon o porezu na dohodak*, *Zakon o porezu na promet nekretnina*, *Zakon o posebnom porezu na duhanske proizvode*, *Zakon o posebnom porezu na luksuzne proizvode* itd.

[25] Krbek, I., *Zakon o opštem upravnom postupku*, *Savremena administracija*, Beograd, 1968.

[26] čl. 50 OPZ-a glasi: (1) Porezni akt donosi se u pisanom ili u usmenom obliku. (2) Usmeni porezni akt može donijeti ovlaštena osoba poreznog tijela i narediti njegovo izvršenje bez odgode u slučaju kada je ugrožena naplata poreza. (3) Usmeni porezni akt mora se izdati u pisanom obliku najkasnije u roku od tri dana od dana njegova donošenja. (4) Svaki porezni akt iz članka 49. stavka 2. ovoga Zakona mora sadržavati: 1. naziv poreznog tijela, broj i datum poreznog akta, 2. ime, odnosno naziv sudionika kome se upućuje, 3. pravni i činjenični temelj, 4. potpis ovlaštene osobe. (5) Porezni akt kojim se nalaže neko činjenje ili trpljenje mora sadržavati i upozorenje na posljedice nepostupanja. (6) Obvezni sadržaj poreznog rješenja utvrđuje se ovim Zakonom, a primjenjuje se i na zaključak.

[27] čl. 243. st. 1. ZUP-a glasi: Ako drugostepeni organ utvrdi da su u prvostepenom rješenju pogrešno ocijenjeni dokazi, da je Iz utvrđenih činjenica izveden pogrešan zaključak u pogledu činjeničnog stanja, da je pogrešno primijenjen pravni propis na temelju kojega se rješava stvar, ili ako nade da je na temelju slobodne ocjene trebalo donijeti drugačije rješenje, on će svojim rješenjem poništiti prvostepeno rješenje i sam riješiti stvar.

[28] čl. 1. ZUS-a glasi: Radi osiguranja sudske zaštite prava građana i pravnih osoba te radi osiguranja zakonitosti sud u upravnom sporu odlučuje o zakonitosti akata kojima državni organi i organizacije koje imaju javne ovlasti (u daljnjem tekstu: "organizacije") rješavaju o pravima i obvezama u upravnim stvarima.

čl. 3. ZUS-a glasi: Upravne sporove rješava Upravni sud Hrvatske.

[29] čl. 10. ZUS-a glasi: (1) Upravni akt može se pobijati: 1) što u aktu nije nikako ili nije pravilno primijenjen zakon, propis utemeljen na zakonu ili drugi zakonito donesen propis ili samoupravni opći akt; 2) što je akt donesen od nenadležnog organa; 3) što se u postupku koji je aktu prethodio nije postupilo prema pravilima postupka, a osobito što činjenično stanje nije pravilno utvrđeno, ili što je iz utvrđenih činjenica izveden nepravilan zaključak u pogledu činjeničnog stanja. (2) Nema nepravilne primjene propisa kad je nadležni organ rješavao po slobodnoj ocjeni na temelju i u granicama ovlaštenja koje mu je dano pravnim propisima, u skladu sa svrhom u kojoj je ovlaštenje dano.

[30] čl. 209. ZUP-a glasi: (1) U jednostavnim stvarima u kojima sudjeluje samo jedna stranka, a i u jednostavnim stvarima u kojima u postupku sudjeluju dvije stranke ili više stranaka ali nijedna ne prigovara postavljenom zahtjevu, a zahtjev se uvažava, obrazloženje rješenja može sadržavati samo kratko izlaganje zahtjeva stranke i pozivanje na pravne propise na temelju kojih je stvar riješena. U takvim stvarima rješenje se može izdati i na propisanom obrascu. (2) U ostalim stvarima obrazloženje rješenja sadrži: kratko izlaganje zahtjeva stranaka, utvrđeno činjenično stanje, prema potrebi i razloge koji su bili odlučni pri ocjeni dokaza, razloge zbog kojih nije uvažen koji od zahtjeva stranaka, pravne propise i razloge koji s obzirom na utvrđeno činjenično stanje upućuju na onakvo rješenje kakvo je dano u dispozitivu. Ako žalba ne odgađa izvršenje rješenja, obrazloženje sadrži i pozivanje na propis koji to predviđa. U obrazloženju rješenja moraju biti obrazloženi i oni zaključci protiv kojih nije dopuštena posebna žalba. (3) Kad je nadležni organ zakonom ili drugim propisom utemeljenim na zakonu ovlašten riješiti stvar po slobodnoj ocjeni, dužan je u obrazloženju, pored podataka iz stavka 2. ovog članka, navesti taj propis i izložiti razloge kojima se pri donošenju rješenja rukovodio.

[31] Odluka Ustavnog suda RH br. U-I-248/1994 od 13. studenoga 1996., NN 103/96

[32] čl. 134. OPZ-a glasi: (1) Porezno tijelo može na prijedlog ovršenika u potpunosti ili djelomice odgoditi ovrhu za najduže šest mjeseci. Odgoda se može odobriti: 1. ako je protiv ovršne isprave podnijeta žalba, 2. ako je podnijet zahtjev za povrat u prijašnje stanje u postupku u kojem je donijeta ovršna isprava, 3. ako je ovršenik protiv rješenja o ovrši podnio žalbu ili tužbu. (2) Porezno tijelo može odgodu ovrhe uvjetovati davanjem sredstava osiguranja naplate. (3) Za trajanja odgode ovrhe obračunavaju se kamate.

[33] Koharić, Z., *RIF*, 5/2006, *Naplata poreznog duga ovrhom*, str. 48

[34] čl. 17. ZUS-a glasi: (1) Tužba, u pravilu, ne sprečava izvršenje upravnog akta protiv kojega je podnesena. (2) Na zahtjev tužitelja, organ čiji se akt izvršava, odnosno organ koji je nadležan za izvršenje, ako je u pitanju akt organizacije koja nije ovlaštena na

izvršenje, odgodit će pravne učinke rješenja odnosno izvršenja rješenja do konačne sudske odluke ako bi izvršenje nanijelo tužitelju štetu koja bi se teško mogla popraviti, ako zakonom nije propisano da žalba ne odgađa izvršenje rješenja ili odgoda nije protivna javnom interesu, niti bi se odgađanjem nanijela veća nenadoknativa šteta protivnoj stranci. (3) Organ iz stava 2. ovog člana može i iz drugih razloga odgoditi izvršenje osporenog akta do konačne sudske odluke, ako to javni interes dopušta.

[35] NN 25/95-proč.tekst, 52/95-is, 106/96, 164/98, 33/00

[36] NN 117/01, 95/02-Uredba, 156/02 Uredba, 19/03

[37] Slučajevi spora pune jurisdikcije predviđeni su u ZUS-u (čl. 11., 26., 39. st. 2., 63., 64., 39. st.3., 42. st. 3.) i u ZUP-u (čl. 30. st. 5. i čl. 266. st. 1.)

[38] v. Ivančević, V., Ivčić, M., Lalić, A., op.cit., str.25 i d., te Ivančević, V., Pravna zaštita građana kod šutnje administracije, Hrestomatija upravnog prava, Suvremena javna uprava, Zagreb, 2003., str.187. i d.

[39] Čl. 64. ZUS-a glasi: (1) Ako nadležni organ nakon poništenja upravnog akta ne donese odmah, a najkasnije u roku od 30 dana, novi upravni akt ili akt u izvršenju presude donese na temelju člana 42. stava 5. ovog zakona, stranka može posebnim podneskom tražiti donošenje takva akta. Ako nadležni organ ne donese akt ni za sedam dana od toga traženja, stranka može tražiti donošenje takva akta od suda koji je donio presudu u prvom stepenu. (2) U vezi s takvim zahtjevom sud će zatražiti od nadležnog organa obavijest o razlozima zbog kojih upravni akt nije donio. Nadležni organ dužan je dati tu obavijest odmah, a najkasnije u roku od sedam dana. Ako on to ne učini, ili ako dana obavijest, prema mišljenju suda, ne opravdava neizvršenje sudske presude, sud će donijeti rješenje koje u svemu zamjenjuje akt nadležnog organa. Sud će to rješenje dostaviti organu nadležnom za izvršenje i o tome istovremeno obavijestiti organ koji obavlja nadzor. Organ nadležan za izvršenje dužan je bez odgode izvršiti takvo rješenje.