



Doktorski studij iz područja društvenih znanosti, polje pravo

Matteo Cvenček

**PERSPEKTIVE ALTERNATIVNOG
MODELA RJEŠAVANJA POREZNIH
SPOROVA U REPUBLICI HRVATSKOJ**

DOKTORSKI RAD

Rijeka, 2024.



Doktorski studij iz područja društvenih znanosti, polje pravo

Matteo Cvenček

**PERSPEKTIVE ALTERNATIVNOG
MODELA RJEŠAVANJA POREZNIH
SPOROVA U REPUBLICI HRVATSKOJ**

DOKTORSKI RAD

Mentor: prof. dr. sc. Nataša Žunić Kovačević

Rijeka, 2024.



Doctoral Study Programme in the Field of Social Sciences, the
Subject of Law

Matteo Cvenček

**PERSPECTIVES OF ALTERNATIVE TAX
DISPUTE RESOLUTION MODELS IN THE
REPUBLIC OF CROATIA**

DOCTORAL THESIS

Mentor: Full Prof. Nataša Žunić Kovačević, Ph.D.

Rijeka, 2024.

Mentor rada: prof. dr. sc. Nataša Žunić Kovačević, Sveučilište u Rijeci, Pravni fakultet

Doktorski rad obranjen je da ____.____.2024. u Rijeci na Sveučilištu u Rijeci, Pravnom fakultetu, pred povjerenstvom u sastavu:

1. _____

2. _____

3. _____

PREDGOVOR
POSVETA/ZAHVALA

Zahvaljujem mentorici prof. dr. sc. Nataši Žunić Kovačević na velikoj podršci tijekom mog znanstvenog i stručnog rada, na cjelokupnom znanstvenom i stručnom usmjeravanju, korisnim savjetima, kao i na nesebičnoj pomoći i razumijevanju tijekom izrade ovog doktorskog rada.

Zahvaljujem svim dekanima, prodekanima i cjelokupnom znanstveno-nastavnom osoblju Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci koji su mi pomogli u prethodnim godinama tijekom mog znanstvenog i stručnog rada.

Zahvaljujem svojoj obitelji, posebno svojim roditeljima, majci Susanni i ocu Damiru, na iskrenoj i bezuvjetnoj podršci, razumijevanju i pomoći kojima su mi uvijek bili snažan oslonac i podrška u svim prethodnim godinama tijekom mog znanstvenog i stručnog usavršavanja i rada.

SAŽETAK

Odnos poreznih vlasti i poreznih obveznika oduvijek je percipiran kao rigidan i vertikalno određen odnos u smislu nadređenosti poreznih vlasti nad poreznim obveznicima. Posljednjih desetljeća ovo se shvaćanje mijenja kroz pozivanje na primjenu kolaborativnog odnosa između poreznih vlasti i poreznih obveznika, što znači i potrebu uvođenja novih mehanizama pogodnih za uspostavu takve suradnje između poreznih vlasti i poreznih obveznika koji će također biti predmetom analize ovoga rada. Riječ je o mehanizmima preveniranja poreznih sporova. Porezni spor sukladno izvoru *Law Insider* u pravilu označava prijepor koji nastaje između poreznog obveznika i poreznog tijela „u vezi s obračunom poreza, plaćanjem ili povratom poreza, premalo uplaćenim ili preplaćenim porezom, kao i u vezi s kaznama, tj. sankcijama za nepoštovanje ili povredu poreznih obveza“. Alternativno rješavanje sporova imanentno je građanskopravnom konceptu koji uključuje volju i dispoziciju stranaka u postupku te traženje izvansudskog rješenja sporova. Ovi načini rješavanja sporova dijelom su podobni za korištenje u oblasti poreznoga prava s ciljem postizanja sljedećih maksima: efikasnost, ekonomičnost i brzina rješavanja spornih pitanja. Doktorski rad istražuje prednosti i nedostatke normativnog uređenja alternativnog rješavanja poreznih sporova, posebno s aspekta ustavnosti, zakonitosti i tereta dokazivanja. U istraživanju će se analizirati moguće zapreke uvođenju alternativnog načina rješavanja sporova u porezno pravo i u hrvatski porezni sustav. Istraživanje obuhvaća komparativni prikaz uređenja alternativnog načina rješavanja poreznih sporova u drugim državama, sistematizaciju modela podobnih za normiranje u okviru poreznoga prava te utjecaj načela postupanja i rada poreznih vlasti iz perspektive Suda Europske unije na recepciju i implementaciju pravnih pravila koja bi regulirala alternativno rješavanje poreznih sporova.

Ključne riječi: porezno pravo, porezni postupak, alternativno rješavanje poreznih sporova, ADR.

SUMMARY

The relationship between tax authorities and taxpayers has always been perceived as rigid and vertical defined in the sense of the superior position of tax authorities on taxpayers. In the last decades this comprehension is changing through the appeal for the application of the collaborative relationship between tax authorities and taxpayers. This means also the introduction of new mechanisms suitable for establish such cooperation between tax authorities and taxpayers which will be also the subject of the analysis of this work. It is about mechanisms to prevent tax disputes. A tax dispute according to *Law Insider* typically refers to disputes between the taxpayer and the tax administration “regarding tax calculation, payment or recovery, underpayment or overpayment of tax as well as regarding penalties for non-compliance with or violation of tax obligations”. Alternative dispute resolution (ADR) methods are immanent for the civil law concept which includes the will and the disposition of the parties as well as the seeking for extrajudicial resolution of disputes. These methods of dispute resolution are in part suitable for the usage in the field of tax law with the goal of achieving the following principles: efficiency, cost-effectiveness and velocity of resolving disputed issues. The doctoral dissertation examines the advantages and disadvantages of the normative regulation of alternative resolution of tax disputes, specially from the aspect of constitutionality, legality and burden of proof. In the research will be analysed the possible obstacles for the introduction of alternative methods dispute resolution in tax law and in the Croatian tax system. The research also explores the comparative approach of the regulation of alternative tax dispute resolution in other states, the systematization of the models suitable for the regulation within the framework of tax law and the impact of the principles on the conduct and work of tax authorities given by the Court of Justice of the European Union (CJEU) regarding the reception and implementation of legal rules which could regulate the alternative tax dispute resolution.

Key words: tax law, tax procedure, alternative resolution of tax disputes, ADR.

SADRŽAJ

PREDGOVOR	I
SAŽETAK	III
SUMMARY	III
1. UVOD	1
1.1. PREDMET ISTRAŽIVANJA	10
1.1.1. POJMOVNO RAZLIKOVANJE FINACIJSKOG PRAVA I FINACIJSKE ZNANOSTI TE PREDMET IZUČAVANJA FINACIJSKE ZNANOSTI.....	15
1.2. PRISTUPI U ISTRAŽIVANJU I REGULACIJI FINACIJSKOGA SUSTAVA I POREZNOGA PRAVA.....	16
1.2.1. ČETIRI METODE REGULACIJE FINACIJSKOG SUSTAVA PREMA SCHMULOWU.....	17
1.2.2. IMPLIKACIJE METODOLOGIJE I EMPIRIJSKIH ISTRAŽIVANJA PREMA DEAKINU.....	18
1.2.3. OSNOVNO O ISTRAŽIVANJU POREZNOGA PRAVA	20
1.3. ZNANSTVENE METODE ISTRAŽIVANJA.....	21
1.3.1. STUDIRANJE LITERATURE, ANALIZA I INTERPRETACIJA PRIMARNIH I SEKUNDARNIH IZVORA PRAVA	23
1.3.2. METODA PROMATRANJA I METODA DESKRIPCije	25
1.3.3. METODA ANALIZE I SINTEZE.....	25
1.3.4. METODA KOMPILACIJE I KOMPARACIJE	26
1.3.5. STATISTIČKE METODE	27
1.3.6. METODE INDUKCIJE I DEDUKCIJE	28
1.3.7. METODE GENERALIZACIJE I SPECIJALIZACIJE	29
1.3.8. METODE APSTRAKCIJE I KONKRETIZACIJE.....	29
1.3.9. PRAVNOPOVIJESNA METODA.....	29
1.3.10. OSTALE METODE.....	29
1.4. METODE TUMAČENJA U FINACIJSKOM I POREZKOM PRAVU	30
1.4.1. POVIJESNO-GENETIČKO TUMAČENJE	35
1.4.2. AUTENTIČNO TUMAČENJE	35
1.4.3. GRAMATIČKO ILI JEZIČNO TUMAČENJE	36

1.4.4. SUSTAVNO ILI SISTEMSKO TUMAČENJE	36
1.4.5. CILJNO ILI TELEOLOŠKO TUMAČENJE.....	37
1.4.6. GOSPODARSKO TUMAČENJE	38
1.5. TEORIJSKI I PRAKTIČNI PROBLEM ISTRAŽIVANJA	39
1.6. CILJ I SVRHA ISTRAŽIVANJA	39
1.7. HIPOTEZE ISTRAŽIVANJA I ISTRAŽIVAČKA PITANJA	40
1.8. OČEKIVANI ZNANSTVENI DOPRINOS	41
2. POJMOVNO ODREĐENJE I PODJELA MEHANIZAMA SPRJEČAVANJA NASTANKA POREZNIH SPOROVA	42
2.1. OPĆENITO O UZROCIMA NASTANKA POREZNIH SPOROVA	43
2.2. PRETHODNA OBVEZUJUĆA MIŠLJENJA I APA SPORAZUMI.....	45
2.3. DODJELA POSEBNOG STATUSA ILI HORIZONTALNI NADZOR (<i>HORIZONTAL MONITORING</i>).....	51
2.4. ZAKLJUČNI RAZGOVOR I NAGODBA U POREZKOM NADZORU	60
2.5. KOMPARATIVNA ISKUSTVA: RAZGOVOR PRIJE PODNOŠENJA PRAVNOG LIJEKA I ANGAŽMAN NEOVISNOG STRUČNJAKA TIJEKOM POREZNOG NADZORA	63
3. KONCEPT ALTERNATIVNOG NAČINA RJEŠAVANJA POREZNIH SPOROVA	64
3.1. POVIJESNI PREGLED RAZVITKA I POJMOVNO ODREĐENJE ADR-A.....	65
3.2. ANALIZA OPĆIH OBILJEŽJA I OBLIKA ADR-A	68
3.3. PRAVILA O TERETU DOKAZIVANJA.....	73
3.3.1. TERET DOKAZIVANJA U HRVATSKOJ PRAVNOJ PRAKSI	76
3.3.2. SUDSKA PRAKSA CJEU-A U SVJETLU TERETA DOKAZIVANJA	81
3.3.3. TERET DOKAZIVANJA U ADR-U	84
3.4. ADR I PERSPEKTIVA USTAVNOSTI I ZAKONITOSTI	84
3.5. KORISNOST OD UVOĐENJA ADR-A U POREZNO PRAVO	87
3.6. ULOGA ADMINISTRATIVNE SURADNJE U SPRJEČAVANJU SPOROVA	89
3.7. UTJECAJ ZAKONODAVSTVA EU-A NA KREIRANJE NOVIH MEHANIZAMA RJEŠAVANJA SPOROVA	91
3.7.1. UREĐENJE RJEŠAVANJA SPOROVA KAO DIO POZITIVNE I NEGATIVNE INTEGRACIJA PRAVA EU-A.....	92
3.7.2. DIREKTIVA O MEHANIZMIMA RJEŠAVANJA POREZNIH SPOROVA U EU-U	95

4. SISTEMATIZACIJA MODELA ALTERNATIVNOG NAČINA RJEŠAVANJA POREZNIH SPOROVA	97
4.1. POREZNA ARBITRAŽA.....	100
4.1.1. PRAVNA PRIRODA ARBITRAŽNOG SUDA I DVOJBE O USTAVNOSTI POREZNE ARBITRAŽE U PORTUGALU	106
4.1.2. NADLEŽNOST ARBITRAŽNOG SUDA U PORTUGALU	107
4.1.3. SASTAV ARBITRAŽNOG SUDA I KRITERIJI ZA IMENOVANJE ARBITARA U PORTUGALU	111
4.1.4. ARBITRAŽNE PRISTOJBE U PORTUGALU.....	112
4.1.5. POSTUPOVNA PRAVILA POREZNE ARBITRAŽE U PORTUGALU.....	113
4.1.6. ARBITRAŽNI POSTUPAK U PORTUGALU	115
4.1.7. POREZNA ARBITRAŽA SUKLADNO MIŠLJENJU NEZAVISNOG ODVJETNIKA MACIEJA SZPUNARA NA PORTUGALSKOM PRIMJERU.....	117
4.1.8. POSEBNO O ARBITRABILNOSTI POREZNIH SPOROVA	119
4.1.9. PRIMJER PREDMETA PORTUGALSKE POREZNE ARBITRAŽE	123
4.1.10. TERET DOKAZIVANJA I KORISNOST POREZNE ARBITRAŽE NA PORTUGALSKOM PRIMJERU	130
4.2. PREGOVORI U POREZNIM PREDMETIMA.....	133
4.2.1. PREGOVORI: AMERIČKI PRIMJER PREGOVORA S POREZNIH OBVEZNICIMA RADI RJEŠAVANJA POREZNIH SPOROVA	135
4.2.2. PREGOVORI KAO ADR MEHANIZAM: FAZE I TEHNIKE U PREGOVORIMA	137
4.2.3. PREGOVORI: TALIJANSKI PRIMJER PREGOVORA S POREZNIH OBVEZNICIMA RADI RJEŠAVANJA POREZNIH SPOROVA	143
4.2.4. PREGOVORI: ŠPANJOLSKI PRIMJERI PREGOVORA S POREZNIH I KAZNENOPRAVNIM IMPLIKACIJAMA.....	146
4.3. MIRENJE U POREZNIM PREDMETIMA	150
4.3.1. MIRENJE: BELGIJSKI PRIMJER MIRENJA S POREZNIH OBVEZNICIMA ...	150
4.4. MEDIJACIJA ILI POSREDOVANJE U POREZNIM PREDMETIMA.....	153
4.4.1. ODNOS POREZNE MEDIJACIJE SA SPORAZUMNOM REVIZIJOM U TALIJANSKOM ZAKONODAVSTVU.....	155
4.4.2. UVODNO O INSTITUTU POREZNE MEDIJACIJE U TALIJANSKOM ZAKONODAVSTVU.....	156

4.4.3. SUVREMENI IZAZOVI POREZNE EVAZIJE U ITALIJI: UTJECAJ NA RAZVOJ ADR MEHANIZAMA U TALIJANSKOM ZAKONODAVSTVU	158
4.4.4. PRETPOSTAVKE I TIPOLOGIJA MEDIJABILNIH AKATA UZ ODREĐIVANJE PREDMETA POREZNE MEDIJACIJE U ITALIJI.....	160
4.4.5. PRIJEDLOG ZA POKRETANJE POSTUPKA POREZNE MEDIJACIJE U ITALIJI	164
4.4.6. POSTUPAK POREZNE MEDIJACIJE U ITALIJI	166
4.4.7. NAGODBA ILI SPORAZUM KAO REZULTAT PROVEDENE POREZNE MEDIJACIJE U ITALIJI.....	168
4.4.8. PRIMJER <i>IN CONCRETO</i> TALIJANSKE POREZNE MEDIJACIJE.....	169
4.4.9. O DEFLATORNIM INSTITUTIMA USMJERENIH K SMANJIVANJU BROJA POREZNIH SPOROVA U ITALIJI.....	173
4.4.9.1. INSTITUT ZA SAMOZAŠTITU (<i>L'ISTITUTO DELL'AUTOTUTELA</i>)	174
4.4.9.2. SPORAZUMNA REVIZIJA (<i>L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE</i>).....	176
4.4.9.3. SUDSKO MIRENJE (<i>LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE</i>).....	178
4.4.9.4. PRIHVAĆANJE AKTA (<i>L'AQUIESCENZA</i>).....	179
4.4.9.5. PRIHVAĆANJE IZVJEŠĆA O SPOROVIMA (<i>L'ADESIONE AI PROCESSI VERBALI DI CONTESTAZIONE</i>).....	180
4.4.9.6. PRIHVAĆANJE POZIVA ZA POJAVLJIVANJE I PREDVIĐANJE POGODNIJEG REŽIMA (<i>L'ADESIONE DEGLI INVITI A COMPARIRE E LE PREVISIONI DI UN REGIME AGEVOLATO</i>).....	182
4.4.10. OCJENA USTAVNE DOPUSTIVOSTI POREZNE MEDIJACIJE U ITALIJI I TERET DOKAZIVANJA U POSTUPKU	182
4.5. POREZNI OMBUDSMAN.....	183
4.5.1. POREZNI OMBUDSMAN U AUSTRALIJI	186
4.5.2. POREZNI OMBUDSMAN U INDIJI	189
4.6. RANO NEUTRALNO VREDNOVANJE.....	192
5. ADEKVATNOST ALTERNATIVNOG NAČINA RJEŠAVANJA POREZNIH SPOROVA U OKVIRU HRVATSKOG POREZNOG SUSTAVA	194
6. ZAKLJUČAK	202
7. POPIS KRATICA I POKRATA	224
8. BIBLIOGRAFIJA	227
9. POPIS TABLICA, PRIKAZA I SLIKA.....	245

10. PRILOZI	247
11. ŽIVOTOPIS AUTORA S POPISOM OBJAVLJENIH RADOVA.....	253

1. UVOD

Posljednjih desetljeća sve se više ukazuje na teškoće koje se pojavljuju tijekom provođenja poreznog postupka zbog kontinuiranih izazova s kojima se suočavaju strane u takvom postupku. Takve se teškoće odnosno problemi najčešće pojavljuju u obliku dugotrajnosti postupka, ali i troškova vođenja postupka te nemogućnosti naplate potraživanja od strane nadležnih poreznih tijela. Nakon što se pokušalo identificirati uzroke takvim teškoćama i problemima, pristupilo se pronalasku mogućih rješenja koja bi sačinjavala kvalitetan odgovor na postojeća otvorena pitanja. Najbolji način pokretanja i provođenja takvog kompleksnog istraživanja je analizirati modele unaprjeđenja efikasnosti i povećanja ekonomičnosti postupka drugih pravnih grana, pa i onih koje pripadaju privatnom pravu. Za termin „efikasnost“¹ bit će potrebno *infra* prije svega odrediti kriterije za mjerljivost efikasnosti, odnosno definirati pojam kako bi se znalo što on točno uključuje i ocijeniti tako određenu efikasnost temeljem danih kriterija u pogledu uvođenja alternativnog načina rješavanja sporova u porezno pravo. Termin „efikasnost“ za potrebe ovoga rada koristit će se u širem smislu, a uključivat će sljedeće glavne kriterije: vremensku odrednicu, ekonomsku odrednicu te statistički stupanj korištenja određene alternativne metode. Isti će biti *infra* dodatno analizirani i razrađeni. Pristupilo se i analizi građanskopravnih mehanizama rješavanja sporova, a osobito analizi mehanizama alternativnog načina rješavanja sporova kojim se služe trgovci u domeni trgovačkoga prava, zbog toga što su se povijesno gledano mehanizmi alternativnog načina rješavanja sporova razvili iz građanskog prava te zbog velikog broja građanskih i trgovačkih sporova koji se rješavaju na alternativni odnosno izvansudski način. To se odnosi i na sve raspoložive načine sprječavanja nastanka sporova, odnosno na fazu koja prethodi nastanku poreznoga spora.

Analizom poreznih postupaka u smislu odnosa poreznih obveznika i poreznih vlasti uvidjelo se da put prisile, odnosno izvršavanja represivnih mjera kao temelj shvaćanja nadređenosti porezne vlasti nad poreznim obveznicima spram poreznih obveznika nije kvalitetno rješenje, a to osobito ako se ima u vidu i porast novih načina izbjegavanja plaćanja poreza. Širok je spektar načina izbjegavanja plaćanja poreza, a porezni obveznici najčešće pokušavaju izbjeći plaćanje

¹ Termin „efikasnost“ može biti shvaćen u užem i u širem smislu. U ekonomiji se, primjerice, efikasnost „u užem smislu može definirati kao minimiziranje troškova i maksimiziranje profita“. Vidi: Učkar, Dean, Petrović, Danijel, Efficiency of banks in Croatia, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta u Rijeci: časopis za ekonomsku teoriju i praksu, vol. 39., br. 2. (2021.), str. 349-351.

poreza na zakonom dozvoljen način. Vrlo je, međutim, zahtjevno odrediti granicu između izbjegavanja plaćanja poreza kao produkt poreznog planiranja koje je donekle prihvatljivo i onoga koje to nije. Za suzbijanje tzv. agresivnog poreznog planiranja (engl. *Aggressive Tax Planning*; ATP) koje najčešće planski dovodi do neplaćanja poreza nije dovoljno isključivo oformiti međunarodne harmonizirane porezne norme, poput onih koje je formirala Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (engl. *Organisation for Economic Co-operation and Development*; dalje u tekstu: OECD)² ili Europska unija (dalje u tekstu: EU).³ Budući da je poreznoj vlasti svake države kao tijelu koje ubire poreze cilj učinkovito prikupiti porezne prihode, dakle u najkraćem mogućem vremenskom odmaku od utvrđivanja porezne obveze, uvidjelo se da se s promjenom ponašanja poreznih tijela naspram poreznog obveznika može u velikoj mjeri povećati učinkovitost izvršavanja same fiskalne jurisdikcije.⁴ Stoga sve promjene trebaju krenuti od načina postupanja poreznih tijela i vlasti koje je nekoć bilo rigidno, nepopustljivo i nadasve vertikalno određeno.⁵

Promjena postupanja porezne administracije logično slijedi nakon predviđanja novih poreznih instrumenata kojima se nastoji omogućiti vitalizaciju cijelog jednog novog pravnog koncepta koji se javlja. Uz već dobro poznate mehanizme rješavanja sporova u poreznom postupku te u sudskom upravnom sporu sve se više pažnje posvećuje tzv. alternativnom načinu rješavanja sporova (engl. *Alternative Dispute Resolution* ; dalje u tekstu: ADR). S obzirom na to da je koncept ADR-a iskonski pripadak građanskopravne teorije i prakse, a što potvrđuje povijesni nastanak ADR-a u nastavku rada, važno je utvrditi kompatibilnost nekih od oblika ADR-a u svrhu primjene istih radi rješavanja poreznih sporova. Bitno je za istaknuti kako se na primjenjivost pojedinih oblika ADR-a različito gleda u različitim državama i to ponajprije zbog shvaćanja o tome može li i na koji način porezni predmet biti raspravljen u takvom postupku, odnosno zbog, primjerice, pitanja arbitralnosti kod porezne arbitraže ili medijabilnosti kod porezne medijacije.

Težnje k rješavanju istaknutih problema dugotrajnosti i troškova postupka u posljednje se vrijeme u kontekstu modernizacije upravnoga prava spominju i u svjetlu zaštite ljudskog prava na

² OECD (2013.), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, OECD Publishing. Dostupno na: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> (7. 3. 2019.).

³ Npr. Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta, SL L 193, 19. 7. 2016.

⁴ Vidi: Žunić Kovačević, Nataša, *Taxation and Development in Croatia*, u: *Taxation and Development - A Comparative Study*, ur. Brown, B. Karen., Springer, 2017., str. 95-107.

⁵ Vidi: Gadžo, Stjepan, *Tax Procedure Law in Transition: Croatian Experience*, u: *Law and Transition: Collection of Papers*, Beograd, Sveučilište u Beogradu, Pravni fakultet, 2017., str. 177-189.

upravno sudovanje.⁶ Naime, kao i u svakom postupku pred državnim tijelima, porezno tijelo koje vodi prvostupanjski porezni postupak mora biti podvrgnuto propitivanju donesenih odluka od višeg nadležnog tijela. Nadalje, nakon okončanja poreznog postupka načelno treba biti zajamčena i mogućnost upravnosudskog nadzora nad odlukama poreznih tijela.⁷ Međutim, ovo se upravnosudsko propitivanje ne treba svoditi na ocjenu zakonitosti donesenih odluka, već i na provjeru, ali i na pridržavanje ustavnih⁸ i konvencijskih prava. Jednako tako, odredba koja se tiče prava na pravično suđenje iz članka 6. stavka 1. Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda (dalje u tekstu: EKLJP)⁹ primjenjiva je u upravnosudskom postupku. Iz hrvatske pravne prakse može se bez većih poteškoća zaključiti da je vrlo često kršeno upravo pravo na suđenje u razumnom roku.¹⁰ Važno je, stoga, pronaći mehanizme koji će doprinijeti učinkovitom rješenju uvodno naznačenih izazova koji dovode do sporova. Također, važno je i pitanje postizanja veće učinkovitosti u rješavanju poreznih sporova da bi se razriješile problematične situacije u pogledu vođenja poreznoga postupka i upravnosudskog postupka koji je proizašao iz poreznog postupka.

Pojam poreznoga spora nije jedinstveno definiran u teoriji. On obuhvaća nesklad između poreznih tijela i poreznih obveznika u pogledu činjenica, primjenjivog prava ili tumačenja. Stoga je potrebno pokušati, za potrebe ovoga rada, definirati porezni spor.¹¹ Naime, porezni spor moguće

⁶ Pravo na sudovanje je pravo koje je postupno razvijeno djelovanjem međunarodnih organizacija, a ono se često može pronaći i pod nazivom pravo na pravično suđenje. Kao nadogradnja ovoga prava nailazi se na ideju o sudskoj kontroli uprave koja je proizašla iz demokratske ideologije građanskog društva. Inicijalno postavljena težnja za sudskom kontrolom zakonitosti upravnog akta razvila se do suvremene formulacije o ljudskom pravu na upravno sudovanje, pa čak i na globalnoj razini. Koprić, Ivan, *Europski standardi i modernizacija upravnog sudovanja u Hrvatskoj*, str. 1. i str. 12., u: Koprić, Ivan, ur., *Europeizacija upravnog sudovanja u Hrvatskoj*, Zagreb, Institut za javnu upravu, 2014.

⁷ Nadzor ne mora nužno biti upravnosudski. Vidi: Pistone, Pasquale, ur., *Tax Procedures*, Amsterdam, IBFD, 2020., str. 69-73.

⁸ Vidi: 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. i 05/14.

⁹ Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, Narodne novine (MU), br. 18/97., 6/99., 14/02., 13/03., 9/05., 1/06. i 2/10.

¹⁰ Ustaljena sudska praksa ukazuje na činjenicu da sudski postupak treba biti pravomoćno okončan u roku tri godine od njegovog započinjanja. Također, uzimajući u obzir dostupne statističke podatke Vrhovnog suda Republike Hrvatske može se uočiti da je u 2018. godini u Republici Hrvatskoj samo u pogledu rješavanja zahtjeva za zaštitom prava na suđenje u razumnom roku bilo riješeno 233 predmeta. Treba napomenuti i da pritom novi model uređenja ustavnog prava na suđenje u razumnom roku podrazumijeva dva oblika pravna zaštite: zahtjev za zaštitu prava na suđenje u razumnom roku i zahtjev za isplatu primjerene naknade zbog povrede prava na suđenje u razumnom roku. Vidi:

1. Sudovi Republike Hrvatske, dostupno na: <https://sudovi.hr/hr/gradani/sudjenje-u-razumnom-roku> (16. 1. 2024.)

2. Vrhovni sud Republike Hrvatske, dostupno na:

[chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.vsrh.hr/custompages/static/HRV/files/Statistik a/VSRH_2018_GO_razumnirok.pdf](chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.vsrh.hr/custompages/static/HRV/files/Statistik_a/VSRH_2018_GO_razumnirok.pdf) (16. 1. 2024.)

3. Ustavni sud Republike Hrvatske, U-III A-591/2017 od 7. svibnja 2019.

¹¹ Kao problem u shvaćanju obuhvata poreznoga spora jest nedefiniranost poreznoga spora u hrvatskom poreznom zakonodavstvu, a što može stvarati probleme glede tumačenja onoga što sve porezni spor uključuje. Naime, upravo iz tog razloga Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o poreznom savjetništvu, Narodne novine, br. 114/23. u članku 2.

je definirati kao prijepor koji nastaje između poreznog obveznika i poreznog tijela „u vezi s obračunom poreza, plaćanjem ili povratom poreza, premalo uplaćenim ili preplaćenim porezom kao i u vezi s kaznama tj. sankcijama za nepoštovanje ili povredu poreznih obveza“.¹² Uz izneseno, moguće je razlikovati porezne sporove koji nastaju između poreznih obveznika i poreznih tijela te one koji nastaju između dvaju ili više poreznih tijela različitih država u okviru izvršavanja fiskalne jurisdikcije.¹³ Važno je za naglasiti da u poreznim sporovima između poreznih tijela, tj. poreznih vlasti različitih država ne mogu sudjelovati porezni obveznici, odnosno nije i ne može im biti dozvoljeno sudjelovanje u postupku u ulozi stranke.¹⁴ Navedeno dovodi do zaključka da različite vrste poreznih sporova zahtijevaju različite mehanizme za rješavanje poreznih sporova. Ovome treba dodati i da se za rješavanje poreznih sporova u pogledu dvostrukog oporezivanja poreznih obveznika između poreznih vlasti različitih država koriste međunarodni sporazumi o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i mehanizmi za rješavanje sporova koji su u njima sadržani. Pritom spomenuti sporazumi moraju biti potvrđeni i uneseni u nacionalna zakonodavstva obiju država poreznih vlasti koje su stranke u postupku odnosno ratificirani, a što predstavlja i jedan od oblika diplomatske zaštite.¹⁵ Dakle, iz *supra* navedenog proizlazi da porezni spor može biti shvaćen kao spor o činjenicama, primjenjivom pravu ili tumačenju te također kao spor o nadležnosti poreznih vlasti. Porezni spor moguće je razlikovati u odnosu na činjenicu postojanja međunarodnog elementa kao nacionalni ili međunarodni porezni spor, ovisno o tome radi li se o sukobu nadležnosti poreznih vlasti različitih država i/ili o sporu oko primjenjivog prava različitih država.¹⁶ U hrvatskom pozitivnom zakonodavstvu zasad je moguće pronaći isključivo definiciju upravnoga spora koja je puno šireg obuhvata u odnosu na porezni spor. Naime, u članku 1. hrvatski Zakon o

stavku 2. riječi „sudjelovanje u poreznim upravnim sporovima“ zamjenjuje riječima „sudjelovanje u porezno upravnim stvarima pred upravnim sudovima“. Dodatno, kada je riječ o upravom sporu, načelni obuhvat propisan je zakonom koji uređuje upravno sudovanje u Republici Hrvatskoj.

¹² Law Insider, dostupno na: <https://www.lawinsider.com/dictionary/tax-disputes> (17. 1. 2024.).

¹³ Van Hout, Diana, Introduction, u: Pistone, Pasquale, de Goede, Jan J. P., ur., Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes, Amsterdam, IBFD, 2021., str. xxv.

¹⁴ U okviru EU-a za rješavanje poreznih sporova između poreznih vlasti država članica treba posebno istaknuti tzv. „Arbitražnu konvenciju“ i „Direktivu o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europkoj uniji“. O tome vidi više u: Harm, Mark Pit, Dispute resolution in the EU, Amsterdam, IBFD, 2018., str. 24-30.

¹⁵ Perrou, Katerina, Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution, Amsterdam, IBFD, 2014., str. 41.

¹⁶ U međunarodnom pravu postoji više od 2.500 bilateralnih sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja među više od 200 država koji reguliraju izravno oporezivanje poreznih obveznika između država. Treba naglasiti i da postoje različite vrste sporova u primjeni navedenih međunarodnih sporazuma: sporovi oko izvora, sporovi oko alokacije, sporovi oko karakterizacije, sporovi o tumačenju činjenica ili odredbi međunarodnih sporazuma i sporovi koji se tiču tumačenja domaćeg prava. Vidi: Altman, Zvi Daniel, Dispute Resolution under Tax Treaties, Amsterdam, IBFD, 2005., str. 1. i str. 9.

upravnim sporovima¹⁷ definira upravni spor u okviru određivanja predmeta navedenog propisa, pa se tako navodi da se tim propisom uređuje nadležnost, sastav suda i pravila postupka na temelju kojih upravni sudovi odlučuju o zakonitosti odluka javnopravnih tijela o pravima, obvezama i pravnim interesima fizičkih i pravnih osoba i drugih stranaka te o zakonitosti postupanja javnopravnih tijela iz područja upravnog prava. Zaključno, zakonitost odluka javnopravnih tijela o pravima, obvezama i pravnim interesima fizičkih i pravnih osoba i drugih stranaka te zakonitost postupanja javnopravnih tijela svakako mogu predstavljati porezni spor. Međutim, ovakva definicija je za porezni spor preširoka te je autor stava da se treba pristupiti određivanju precizne definicije poreznoga spora za potrebe tumačenja i provedbe propisa pozitivnog poreznog zakonodavstva.

Prva mogućnost sprječavanja nastanka navedenih problema nalazi se u mehanizmima kojima bi se uopće spriječio nastanak poreznih sporova.¹⁸ Ovo je značajno i u pogledu razvitka svijesti o pravima poreznih obveznika te u pogledu razbijanja paradigme o superiornosti i nedodirljivosti tijela koja posjeduju javne ovlasti poput poreznih tijela. Suradnjom poreznih tijela i poreznih obveznika značajno se utječe i na sprječavanje izbjegavanja plaćanja poreza. Superioran odnos poreznih tijela naspram poreznih obveznika prema nekim autorima bio je prepreka izgradnji efikasnijeg poreznog sustava. U tom tradicionalno shvaćenom sustavu nedostajalo je ponajviše suradnje (engl. *Co-operative Compliance*) koja bi premostila stereotipe poreznog tijela kao striktnog tijela koje samo prinudno dolazi do saznanja o porezno relevantnim činjenicama, najčešće stečenim i oporezivim prihodima, kao i do njihove naplate. Težnja za odmakom od takve porezne tradicije ili paradigme, *in primis* utemeljene na naslijeđenim shvaćanjima poreznog sustava iz ere Austro-Ugarske Monarhije, pojavljuje se početkom ovoga stoljeća. Naime, postepeno se stvara i dolazi do shvaćanja da je suradnja sudionika poreznih odnosa, poreznih tijela i poreznih obveznika u prilog učinkovitosti poreznih vlasti, istodobno prihodovno korisnija za državu te da se time osnažuje pravna sigurnost poreznih obveznika. Također, „bacanjem“ navedene paradigme u ropotarnicu povijesti ostavljen je znatan prostor razvitku ostalih načela, poput reciprociteta, *fair*

¹⁷ Zakon o upravnim sporovima, Narodne novine, br. 20/10., 143/12., 152/14., 94/16., 29/17. te 110/21.

¹⁸ Naime, riječ je o nultom stadiju ili fazi koja u biti opisuje stanje stvari u kojem još nije došlo do spora, budući da su stranke usmjerene k sprječavanju nastanka spora. Žunić Kovačević, Nataša, Gadžo, Stjepan, Klemenčić, Irena, Flexible Multi-Tier Dispute Resolution: The Croatian Experience, u: Pistone, Pasquale, de Goede, Jan J.,P., ur., Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes, op. cit., str. 14.

playa te zaštite prava poreznih obveznika.¹⁹ Takva promjena ponašanja poreznih vlasti, kao što je već naglašeno, uslijedila je nakon uvođenja novih poreznih instrumenata kojima se nastoji omogućiti vitalizaciju cijelog jednog novog pravnog koncepta koji podrazumijeva povećanu *in bona fide* suradnju poreznih tijela i poreznih obveznika, a uključuje i aktivnu ulogu poreznih obveznika u toj suradnji. Međutim, mogu se uočiti i tendencije na primjeru EU-a u pogledu direktiva usmjerenih k sprječavanju utaje poreza i izbjegavanja plaćanja poreza koje recentno ponovno jačaju porezna tijela odnosno povećavaju njihove ovlasti.²⁰

Drugi tip rješenja jest onaj koji se pojavljuje, temeljem kriterija vremena nastanka spora, nakon što je do spora već došlo. U tom vremenu u kojemu dolazi do prijepora između poreznih tijela i poreznih obveznika valja staviti *focus* na sve one mehanizme koji imaju za cilj i svrhu ubrzati dolazak do rješenja, smanjiti troškove i povećati efikasnost tijela zaduženih za rješavanje poreznih sporova. Stoga se u ovome stadiju iz navedenih razloga nastoje detektirati i koristiti svi oni mehanizmi kojima bi se zaobišli nerijetko dugi i često skupi upravnosudski postupci. U tom kontekstu spominju se tzv. alternativni mehanizmi ili oblici rješavanja sporova odnosno ADR. Ovaj način rješavanja poreznih sporova razlikuje se od konvencionalnih mehanizama prvenstveno zato što naglašava volju obje strane da zajednički pronađu rješenje za spor.²¹ Dakle, uobičajeno je riječ o suglasju koje se postiže dobrovoljno između poreznog obveznika i poreznog tijela, iako dobrovoljnost upuštanja u ADR postupak i prihvaćanja rješenja proizašlog iz tog postupka za porezna tijela ne mora uvijek biti dobrovoljan, o čemu vidi više *infra*. Alternativno rješavanje sporova može se definirati i „kao svojevrsan krovni pojam za sve izvansudske oblike rješavanja sporova u kojima neovisna osoba pomaže strankama u sporu kako bi riješile prijeporna pitanja“.²² S obzirom na podjelu alternativnog načina rješavanja sporova na one u međunarodnom pravu²³ i one u unutarnjem odnosno nacionalnom pravu, mehanizmi u unutarnjem pravu dijele se na one u

¹⁹ Vidi više u: Žunić Kovačević, Nataša, „Europeizacija“ hrvatskog poreznog postupovnog prava - o dosadašnjim ne/uspjesima kroz prizmu zadanih i imperativnih promjena, Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske, vol. V., br. 1. (2014.), str. 78-91.

²⁰ Vidi: Cvenček, Matteo, *Impact of the ATAD Directive on National Tax Legislations*, Beau Bassin, Lambert Academic Publishing, 2020.

²¹ Vidi: Žunić Kovačević, Nataša, *Upravnosudska kontrola u poreznim stvarima*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 53., br. 1. (2016.), str. 279-295.

²² Rogić Lugarić, Tereza, Yasin, Alma, *O alternativnom rješavanju sporova u poreznom pravu*, Porezni vjesnik, vol. 25., br. 3. (2016.), str. 28.

²³ Dobar primjer predstavljala bi porezna arbitraža. Takav arbitražni postupak uveden je tzv. „Arbitražnom konvencijom“ (engl. Arbitration Convention) za sprječavanje dvostrukog oporezivanja ako države članice različito procjenjuju transferne cijene, a koja je donesena na razini EU-a. Vidi više u: Blažić, Helena, *Usporedni porezni sustavi - oporezivanje dohotka i dobiti*, Rijeka, Ekonomski fakultet u Rijeci, 2006., str. 179.

užem smislu („tradicionalni oblici poput ranog vrednovanja (engl. *early neutral evaluation*), posredovanja (engl. *mediation*) i mirenja (engl. *conciliation*)“) i na one u širem smislu, pri čemu potonji obuhvaćaju „osobite porezno-pravne institute“.²⁴ Bitno je istaknuti da je ovaj koncept u poreznom pravu relativno nov i da je preuzet iz Sjedinjenih Američkih Država i Australije, koje su među prvima prihvatile ovaj koncept krajem prošlog stoljeća.²⁵ Važno je ponovno primijetiti da je ova ideja razvijena po uzoru na građanskopravne institute koji su inherentno izvansudski, omogućujući stranama u sporu da samostalno pronađu rješenje koje je prihvatljivo za obje strane. Budući da ovaj koncept ima svoje temelje u građanskom pravu, često se u literaturi koriste izrazi poput „*civilizing tax procedure*“.²⁶

Planirano istraživanje izvršit će se temeljem dostupnih domaćih te stranih izvora, *inter alia* i proučavanjem utjecaja međunarodnih organizacija, Suda Europske unije i procesa globalizacije na donošenje pravila koja potiču promjenu ponašanja porezne administracije. Velik dio istraživanja usmjeren je na zakonodavne okvire te na stranu literaturu iz koje se elementi istraživanja mogu gledati iz više različitih perspektiva. Kada je riječ o analizi zakonodavstava valja istaknuti da će prije svega biti istražene odredbe ustava te zakona i s njima izjednačenih propisa u onim državama u kojima je neki od oblika ADR-a uveden i primjenjiv u oblasti poreznoga prava. Također, ovaj komparativni pristup istraživanju neće isključiti niti analizu europskih akata koji na određeni način mogu regulirati ili reguliraju bitna pitanja/elemente ADR-a kroz načela postupanja poreznih tijela država članica. Nadalje, analizirat će se pravna i sudska praksa prvenstveno u drugim državama koje imaju predviđen neki oblik ADR-a u svom poreznom zakonodavstvu, sudska praksa Suda Europske unije (engl. *Court of Justice of the European Union*; dalje u tekstu: CJEU) koji tumačenjem europskih akata često ukazuje na zahtjeve i načela kojih se moraju pridržavati porezne vlasti, tj. porezna tijela država članica te pravna praksa Porezne uprave Republike Hrvatske (dalje u tekstu: Porezne uprave RH) i upravnosudska praksa hrvatskih upravnih sudova u pogledu nadziranja ustavnosti, zakonitosti te pitanja tereta dokazivanja. Zadnje navedeno označava predmet interesa autora za *de lege ferenda* regulaciju ADR-a, stoga je izuzetno važno iskazati na koji način su formulirana sadašnja pravna shvaćanja o ustavnosti, zakonitosti i teretu dokazivanja. Dodatno,

²⁴ Rogić Lugarić, Tereza, Yasin, Alma, O alternativnom rješavanju sporova u poreznom pravu, op. cit., str. 33.

²⁵ Rogić Lugarić, Tereza, Čičin-Šain, Nevia, Alternativno rješavanje sporova u poreznom pravu: utopija ili rješenje?, Zagreb, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, vol. 64., br. 3. (2014.), str. 349.

²⁶ Vidi: Lederman, Leandra, „Civilizing Tax Procedure: Applying General Federal Learning to Statutory Notices of Deficiency, UC Davis Law Review, Davis, University of California, vol. 30., br. 1. (1996.), str. 183-245.

istražit će se kako djeluju na primjeru Hrvatske mehanizmi sprječavanja nastanka poreznih sporova jačanjem kolaborativnog odnosa između poreznih obveznika i Porezne uprave RH kroz prethodna obvezujuća mišljenja i tzv. *horizontal monitoring* te kakvi sve još mehanizmi sprječavanja poreznih sporova postoje u drugim državama. Navedeno će biti predmetom analize posebno s aspekta ustavnosti i zakonitosti, Porezne uprave RH te posebno perspektiva primjene pravila tereta dokazivanja. Odnos zakonitosti i ustavnost kao dvaju elemenata istraživanja uz teret dokazivanja određen je tako da odluka donesena u ADR postupku može biti zakonita ako je donesen poseban propis o tom obliku ADR-a. Međutim, da bi odluka bila ustavna, ona mora biti i u skladu s ustavom. Dakle, prema ustavnom aktu porezno tijelo mora imati mogućnost raspolagati javnim prihodima tako da se može odreći dijela istih u granicama javnog interesa kako bi donesena odluka bila ustavna.²⁷ S druge strane, treći element istraživanja koji se odnosi na teret dokazivanja može biti problematiziran u ADR-u zbog već postojeće regulacije u Općem poreznom zakonu (dalje u tekstu: OPZ).²⁸ Dakle, koliki bi pravno bio opravdan odmak od već poznatih pravila OPZ-a o teretu dokazivanja, treba li i na koji način bi se takva pravila mogla redefinirati *in favorem* poreznih obveznika.²⁹

U pogledu ADR-a u oblasti poreznoga prava u radu će se prije svega razmotriti nekoliko aspekata ključnih za zakonitost i ustavnost ADR-a u poreznom pravu, kada je riječ o rješavanju poreznih sporova. Pitanje zakonitosti odnosno podrivanja načela zakonitosti jest središnje pitanje koje opterećuje pravne teoretičare i praktičare. Naime, pogodnost rješavanja poreznih sporova u ADR-u proizlazi *in primis* iz pitanja: Je li ustavno, je li zakonito uređenje kojim se ovlašćuje porezna tijela upuštati se u ADR postupke i pritom s ciljem poboljšanja efikasnosti, ekonomičnosti i brzine rješavanja poreznih predmeta postizati sporazume s poreznim obveznicima kojima bi se porezna vlast odrekla dijela poreznog duga poreznog obveznika? Odgovor na ovo pitanje u radu će se pokušati istražiti na način koji uključuje analizu komparativnog poreznog okvira, a koji omogućuje nacionalnim poreznim vlastima određenu razinu slobode u postizanju sporazuma

²⁷ Treba naglasiti da je u okviru kontinentalnoeuropske pravne tradicije odricanje od utvrđivanja materijalne istine i naplate čitavog iznosa poreznog potraživanja shvaćeno kao odstupanje od načela zakonitosti. Upravo je zato nužno uskladiti ustavne akte kako bi se ovakvo shvaćanje moglo relativizirati u granicama javnoga interesa.

²⁸ Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 42/20. i 114/22. (dalje u tekstu: OPZ).

²⁹ Porezna autonomija u okviru EU-a i dalje postoji, baš kao i postupovna odnosno procesna autonomija u pogledu oporezivanja. U predmetima CJEU-a može se razaznati što je najrelevantnije za razvoj poreznih pravila u proceduralnom smislu prava EU-a. Teret dokazivanja jest jedan od najraspravljanijih proceduralnih elemenata na CJEU-u koji u sudskoj praksi čini veći odmak od uhodanih pravila iz OPZ-a, a koji time daje značajni zamah ne samo u pravilnom tumačenju europskih propisa, već i u razvoju nacionalnih poreznih sustava država članica EU-a.

prilikom rješavanja poreznoga spora u ADR-u. Dodatni element na koji će se u radu staviti naglasak jest dio načela zakonitosti, a to su pravila o teretu dokazivanja koji u sebi uključuje mnogobrojne dvojbe u regulaciji ADR-a. U sadašnjim se upravnim sporovima u Hrvatskoj koji se nastavljaju ili proizlaze iz poreznih postupaka teret dokazivanja u pravilu raspodjeljuje na obje strane u postupku. Međutim, valja istaknuti kako bi se dodatnom fleksibilizacijom rješavanja poreznih sporova u ADR-u u svjetlu težnje k postizanju „jednakosti oružja“ (engl. *equality of arms*) poreznih vlasti i poreznih obveznika trebalo dodatno olakšati položaj poreznog obveznika u realizaciji pravila o tome da snosi u dijelu teret dokazivanja.³⁰

Nakon uvodnih komentara, definiranja ciljeva, svrhe, hipoteza i metodologije istraživanja, dalje će u radu biti prikazan i analiziran odnos poreznih vlasti i poreznih obveznika kroz različite vremenske faze od nastanka do rješavanja poreznih sporova, a na taj će se način pokušati i detektirati neki od uzroka nastanka poreznih sporova (*1. Uvod*). U nastavku rada daje se analiza pravnih odnosa poreznih vlasti i poreznih obveznika te analiza mehanizama komunikacije i suradnje koji su uvedeni u mnogim državama radi sprječavanja nastanka poreznih sporova (*2. Pojmovno određenje i podjela mehanizama sprječavanja nastanka poreznih sporova*). Nakon toga u radu će se prikazati koncept, mehanizmi i načini rješavanja poreznih sporova (*3. Koncept alternativnog načina rješavanja poreznih sporova*). Naglasak će biti, kao što je *supra* navedeno, na temeljitoj analizi izvansudskih mehanizama rješavanja poreznih sporova odnosno na oblicima ADR-a. Mehanizmi koji služe sprječavanju nastanka poreznih sporova i oni koji služe rješavanju poreznih sporova bit će proučeni posebno, kroz tri prosudbena kriterija, tj. elementa ili bitna pitanja istraživanja. Prije svega to su ustavnost i zakonitost rješavanja poreznih sporova ADR postupcima, a onda i uređenje tereta dokazivanja u tim postupcima. U pogledu riješenih poreznih sporova u okviru ADR postupaka pokušat će se identificirati pravna snaga donesenog rješenja spora odnosno odluke. Uz navedeno pokušat će se za potrebe interesenata dati jasan pregled i sistematizacija upotrebljivih mehanizama sprječavanja nastanka (pod *2. Pojmovno određenje i podjela mehanizama sprječavanja nastanka poreznih sporova*) i rješavanja poreznih sporova (*4. Sistematizacija modela alternativnog načina rješavanja poreznih sporova*). Pod sistematizacijom podrazumijeva se primjena holističkog odnosno cjelovitog pristupa kojim će se izvršiti pregled oblika ADR-a primjenjivih u poreznom pravu te će se paralelno opisati najvažniji čimbenici svakog

³⁰ Vidi više u: Žunić Kovačević, Nataša, Bassegli Gozze, Vlaho, Dokazivanje u poreznim stvarima - porezni postupak i upravni spor, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 43., br. 3. (2022.), str. 873-896.

oblika. Primjena holističkog ili cjelovitog pristupa znači da spomenuta sistematizacija uz navedeno uključuje i porezni spor kao sudsku fazu, prikaz nužnih promjena u poreznim postupcima, ali i promjena u odnosima između poreznih obveznika i poreznih vlasti. Proučit će se države koje su prije svega shodno pravnoj tradiciji bliskije Hrvatskoj, poput Portugala i Italije, imajući u vidu kontinentalnoeuropsku pravnu tradiciju i stupanj razvijenosti mehanizama alternativnog načina rješavanja poreznih sporova, ali i sve one države koje poznaju neki od oblika ADR-a koji je značajan za rješavanje poreznih sporova. Naravno, s obzirom na regulaciju pojedinog oblika ADR-a, istražiti će se svaki oblik ADR-a upravo u onoj državi u kojoj je regulacija najkonzistentnija zbog dugotrajnosti primjene ADR-a u poreznom pravu te razvijene prakse. Konačno, proučit će se hrvatski pozitivnopravni okvir te mogućnosti uvođenja ADR-a u hrvatski porezni sustav uz prikaz potencijalnih izazova i koristi (5. *Adekvatnost alternativnog načina rješavanja poreznih sporova u okviru hrvatskog poreznog sustava*). Naposljetku, istraživanje će u radu biti zaključeno dajući odgovore na uvedeno naznačena istraživačka pitanja odnosno pokušat će se potvrditi uvedeno postavljene hipoteze te *de lege ferenda* u pogledu regulacije ADR-a u Hrvatskoj predložiti eventualno rješenje potencijalnih izazova (6. *Zaključak*).

1.1. PREDMET ISTRAŽIVANJA

Polazišna točka svakog pravnog istraživanja jest određivanje predmeta istraživanja i načina na koji će se takvo istraživanje provesti. Imajući u vidu pravnu znanost, kao znanstvenu granu koja pripada društvenom području, predmet treba biti određen u okviru još manjih područja unutar pravne znanosti, tj. unutar određenog pravnog područja ili pravne oblasti. Razmatrajući financijsko pravo odnosno porezno pravo kao subpodručje koje potpada u kategoriju financijskog prava, valja naglasiti kako probleme koji egzistiraju, bilo praktične bilo teorijske ili pak obje vrste problema, tako i predmet istraživanja treba identificirati unutar spomenutog užeg pravnog područja za potrebe vođenja kvalitetnog i dovoljno apstraktnog pravnog istraživanja. No, moguće je isto uraditi i na širem pravnom području, uz rizik ili opasnost od pretjerane apstrakcije.

Za određenje problema određenog pravnog istraživanja Padjen se, primjerice, služi dvjema pretpostavkama, i to onom općom i posebnom. Pod općom pretpostavkom iznesenom u Padjenovoj knjizi „problem može biti samo ono stanje koje, ma koliko njim bili nezadovoljni, može biti promijenjeno ljudskim djelovanjem“. Shodno tome, za glavni praktični svoje knjige odredio je da

pravna znanost i druge srodne discipline (npr. druge društvene znanosti) zanemaruju normativnosti prava i društva, a sve to uslijed neprimjerene naturalizacije.³¹ Kao teorijski problem pak određuje da „normativnost prava i naturalizacija pravne znanosti, iako su središnje teme metodologije prava i pravne znanosti, nisu primjereno obrađene“.³² Padjen dalje određuje problem i sa stajališta posebne pretpostavke, tj. vrijednosti, a što znači da su pravni problemi različiti od onih „najbližih“ političkih do onih spoznajnih, osobito filozofskih.³³ Napominje i da se za probleme politike i filozofije, a posebno filozofije politike, rješenja često traže u utopijama, odnosno u recentnom razdoblju u moraliziranju političkog.³⁴ Važno je za napomenuti i činjenicu da Padjen naglašava u svojoj knjizi metode koje su od ključne važnosti za određenje načina provođenja određenog pravnog istraživanja. Tako spomenuti autor metodu definira kao put k nekoj svrsi i/ili cilju, a put kao obično rasuđivanje ili istraživanje.³⁵ Zanimljivo je još istaknuti i Padjenovo stajalište da je sve što uključuje normativnost prava i pravne znanosti najprimjerenije shvatiti kao normativno objašnjavanje koje uključuje da je temeljna metoda spoznaje društvenih pojava razumijevanje, a nije ga moguće poduprijeti zaključnim razlozima.³⁶ Drugim riječima, naglašava se važnost razumijevanja i normativnog objašnjavanja društvenih pojava.³⁷

³¹ Taj naznačeni problem prema Padjenu ne znači da „naturaliztička znanost o pravu, čovjeku ili društvu nije moguća ili potrebna“, nego se prihvaća da je čak pravna znanost naturalizirana u velikoj mjeri. Štoviše, daljnja naturalizacija pravne znanosti za Padjena može biti i korisna za različite svrhe, ali se pretpostavlja da ono što se podrazumijeva kao normativnost nije objašnjeno naturaliztički i da tako najvjerojatnije niti neće biti objašnjeno u skoroj budućnosti. Stoga su neke strane normativnosti, poput vrijednosti čovjekovih tvorbi, predmet odnosno tumačenje humanističkih znanosti različitih od društvenih znanosti. Nadalje, drugi su aspekti normativnosti poput važenja ili obveznosti pravnih mjerila djelovanja „predmet ili tumačenje pravne znanosti različite od drugih društvenih znanosti“. I potonje se razlikuju od prirodnih znanosti, jer ne uzimaju u obzir neke od strana normativnosti. Padjen, Ivan, *Metodologija pravne znanosti: pravo i susjedne discipline*, Rijeka, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci, 2015., str. 3-4.

³² Loc. cit.

³³ Padjen također objašnjava problem na primjeru Jakovljevih ljestvi te zaključuje da je prizemnost istovremeno i najbolja i najopasnija strana prava, pa je taj dio minimuma filozofije svakako potreban pravu te ga je moguće držati konstruktivnim. Ističe i važnost kontinuiranog ispitivanja vlastitih pretpostavki kako jezičnih tako i društvenih. Uz tu prizemnost koja je dio minimuma filozofije autor drži da je pravu potreban i minimum politike shvaćen kao zajedništvo slobodnih i jednakih ljudi s obzirom na to da je samo pravo bez političke zajednice teško provedivo. S druge strane minimum morala također je potreban pravu, no neizbježna je posljedica moralizacije politike povratak prava u sredstvo nametanja svjetonazora. Ibid., str. 14.

³⁴ Loc. cit.

³⁵ Izvorno zapadno shvaćanje metode je ontologijsko, a po kojemu se metoda sastoji u tom da se predmet reducira na jedan ili više svojih osnovnih principa kao uzroka. Padjen to prikazuje na primjeru kipa: a) *causa efficiens* (kiparenje kao djelatni uzrok); b) *causa materialis* (glinu kao tvarni uzrok); c) *causa formalis* (oblik gline kao oblikovni uzrok) te d) *causa finalis* (ugoda oku kao svršni uzrok oku). Kasnije se metoda poimala i psihologijski ili epistemologijski odnosno „kao projekcija zamisli o nužnoj vezi u zbilju zahvaljujući našem načinu povezivanja misli i očekivanjima koja prirodno nastaju iz takvog povezivanja“. Komunikacijsko poimanje metoda je poimanje metode kao redosljeda kojim se jezikom ili drugim znakovima obraća pozornost na predmete istraživanja. Vidi u: Ibid., str. 11.

³⁶ Ibid., str. 9.

³⁷ Poglavlje Padjenove knjige *Pristup metodama pravnih i društvenih istraživanja: teorijski ili instrumentalni i praktički?* ističe da istraživanje metoda „nužno intervenira u svoj predmet“, stoga je prigodno oblikovati metodologije

Nadalje, za provođenje jednog kvalitetnog pravnog istraživanja treba odrediti i o kakvom je istraživanju riječ odnosno istražuje li se postojeće pravo (*de lege lata*) ili pravo koje se treba donijeti (*de lege ferenda*). Značenje riječi pravo ovdje je podosta široko određeno te se ono ponajprije odnosi na zakone koji su na snazi i koji se tek trebaju donijeti, ali taj termin nije nužno ograničen na zakonske pravne norme. Taj termin obuhvaća i sva druga pravna vrela koja u određenom pravnom sustavu sadrže pravne norme koje važe i one koje bi trebale važiti. Pravno istraživanje *de lege ferenda* po mnogočemu je kompliciranije i to zbog dvaju ključnih razloga. Prvi se sastoji u tome što potonja istraživanja moraju biti mnogo apstraktnija, naprosto jer ne postoji dodirna točka s praktičnom primjenom prava, dok se drugi sastoji u tome što provođenje takvog istraživanja pretpostavlja veliko predznanje u smislu poznavanja cjelokupnog relevantnog postojećeg prava, ali i prethodno postojećeg prava. Slijedom toga može se zaključiti da su pravna istraživanja *de lege ferenda* istraživanja koja posjeduju „dodanu vrijednost“ u svjetlu društvene spoznaje i vještine normativnog objašnjavanja te da su ona imanentna pravnim znanstvenicima „višega ranga“.

Na tom tragu korisno je razmotriti i upotrebu Lasswellove i McDougalove političko-pravne analize. Pravnu paradigmu koja se veže uz Lasswellovu i McDougalovu političko-pravnu analizu, iako se odnosi na anglosaksonski sustav, moguće je upotrijebiti i u europskom kontinentalnom sustavu. Glavna tvrdnja ove pravne paradigme jest da bi se oni koji donose pravne odluke trebali odlučiti za artikulirane politike, a ne za pokušaj donošenja odluka temeljenih na pukim pravilima ili načelima.³⁸ Naime, profesor McDougal je u 30-im godinama 20. stoljeća „napao“ Pokret Harvardske pravne škole (tzv. *Harvard Law School-dominated Restatement Movement*) nazvavši ga „fantastičnim“, i to ne samo zbog činjenica da će prema njemu pokušaji legalista propasti, već zato što ga je smatrao fantazijom odnosno utopijom. Pravni realisti previše su bili fokusirani na ono što „jest“ u konkretnom slučaju, za razliku od pravnih konzervativaca, koji su veću važnost pridavali ujednačenom načinu ponašanja. Ovo znači zapostavljanje određenog stupnja sigurnosti postignutom pravilima i formom, dok su konzervativci držali bitnijim racionalni element od realističke misli. Kasnije je profesor McDougal u tom desetljeću prošloga stoljeća, nestrpljiv u želji

s „izričitim instrumentalnim i praktičnim ciljevima“. Ibid., str. 37-56. Vidi više u: Tucak, Ivana, Prikaz knjige Ivan Padjen, Metodologija pravne znanosti: pravo i susjedne discipline, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, 2015., Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, vol. 67., br. 2. (2017.), str. 357-358.

³⁸ Van Doren, Jack, Roederer, Christopher J., McDougal-Lasswell Policy Science: Death and Transfiguration, *Richmond Journal of Global Law & Business*, vol. 11., br. 2. (2012.), str. 125.

za bavljenjem pozitivizmom, udružio snage s profesorom sociologije Lasswellom, i to zato što je držao da realizmu nedostaje pozitivizma.³⁹ Shodno tome, ova političko-pravna analiza može biti značajna za shvaćanje kako nastanka tako i željenog djelovanja prava, ali i vođenja pravnog istraživanja. S druge strane, glavni je komentator iznio nekolicinu kritika, poput izraženog skepticizma da će se mnoštvom proceduralnih istraživanja doći do bolje odluke, potrebe koja bi zahtijevala od političke znanosti veliko preoblikovanje pravnih profesorskih vještina i orijentacija, visoka apstrakcija npr. ljudskog dostojanstva i bogatstva koja možda ne bi riješila konkretne slučajeve *etc.*⁴⁰ No, za potrebe ovoga rada i pravnoga istraživanja ova političko-pravna analiza može biti jedna od polazišnih točaka za bolje razumijevanje društvenih pojava i objašnjavanje normativističkog.

Osim toga, prije početka pravnog istraživanja valja razmotriti metodologiju pravnog istraživanja sa stanovišta izazova i mogućnosti koje se tijekom takvog istraživanja mogu pojaviti. Naime, pozicija pravnih studija sve se više propitkuje između pravnih učenjaka i njihovih sveučilišnih kolega koji djeluju unutar ekonomskih, socioloških, političkih, psiholoških, povijesnih i jezičnih znanstvenih disciplina. Mnogo je akademskih pravnika na tom tragu razdvojilo svoj način promišljanja od njihove tzv. tradicionalne uloge u analiziranju i komentiranju sudske prakse te prijedloga zakona, uključujući napore poduzete u formiranju konzistentnog i koherentnog pravnog sustava. Ovi su se pomaci dogodili posljednjih tridesetak godina s rastućim trendovima internacionalizacije, europeizacije i globalizacije, odnosno, tim procesima došlo je do kreiranja drugačije pravne misli glede same pravne znanosti.⁴¹ Tradicionalna pravna znanost je, stoga, sistematično organizirana u pravna područja (engl. *legal domains*), poput ustavnog prava, upravnog prava, financijskog prava, kaznenog prava, privatnog prava, postupovnog prava i sl. Ona se sastoji u propitivanju i komentiranju (prijedloga) pravnih normi, sudske prakse i u razvoju nacionalnog i međunarodnog prava. Ovakve pravne debate i argumentirane diskusije raspravljaju o najboljima mogućim načinima izrade prava, pravnih normi i zakona te primjene pravnih normi u konkretnim slučajevima, npr. iz perspektive zaštite jedinstva prava i zahtjeva pravne sigurnosti, a upravo takvi akademski komentari o sudskoj praksi jesu referentna točka pravnim praktičarima.⁴²

³⁹ Ibid., str. 127.

⁴⁰ Ibid., str. 132-133.

⁴¹ Langbroek, Philip ... [et al.], *Methodology of Legal Research: Challenges and Opportunities*, *Utrecht Law Review*, vol. 13., br. 3. (2017.), str. 1.

⁴² Loc. cit.

Nastavno na ove konotacije o izazovima u pravnoj znanosti može se zaključiti da je pregršt predmeta pravnih istraživanja. Shodno tome, jedan od preduvjeta za pokretanje istraživanja jest istraživačevo znanje o brzim promjenama u društvu, politici, ekonomiji, tehnologiji te po mogućnosti i u drugim područjima koja su relevantna za provođenje pravnoga istraživanja, ali i o spomenutim tradicionalnim elementima prava.⁴³ Neki od ključnih karakteristika tradicionalnog načina vođenja pravnog istraživanja jesu sljedeći: autoritativni tekstovi poput zakona, sudske prakse i doktrina iz literature ostaju najformalniji izvor informacija za razumijevanje pozitivnog prava i pozitivnopravnog okvira; pravници obično pokušavaju riješiti problem detaljnom i brižljivom analizom i (re)konstrukcijom koncepta u vezi sa specifičnim kontekstom te su suočeni s izazovom stvaranja eksplicitne metodologije, pa čak i s njenim ponovnim razmatranjem. Potreba za promjenama i razvojem metodologije pravnih istraživanja donosi na površinu pokušaj pravnikā da surađuju s akademikima iz različitih znanstvenih disciplina.⁴⁴ Naposljetku, moguće je uočiti dvije linije razvoja. Prva linija razvoja jest razmjena dotičnih metoda između pravnih učenjaka, tj. pravnih znanstvenika i znanstvenika iz ostalih društvenih područja, a što u biti označava intelektualnu debatu u kojoj pravnici mogu objasniti kako unaprijediti i razviti pravne norme koje služe kao smjernica ljudskom ponašanju, dok znanstvenici iz ostalih društvenih područja mogu objasniti metode koje koriste za shvaćanje i objašnjavanje različitih aspekata ljudskog bića i njegova ponašanja. Druga linija razvoja jest današnja debata između tradicionalnih akademika i pravnih istraživača o metodama koje bi bile upotrebljive i iskoristive u pravnoj analizi i pravnom istraživanju. Potonja jest interna debata istraživača koju je vrijedno započeti komparativnom analizom zakonodavstva te nekad važećeg zakonodavstva koje je nekada sačinjavalo pozitivno pravo.⁴⁵

Predmet ovoga istraživanja jesu, stoga, mehanizmi sprječavanja nastanka poreznih sporova suvremenim instrumentima jačanja kolaborativnog odnosa poreznih tijela i poreznih obveznika te alternativni oblici rješavanja poreznih sporova kroz prosudbene kriterije ustavnosti i zakonitosti, ali i tereta dokazivanja takvih primjenjivih oblika s ciljem ubrzanja postupka. Kao što je već istaknuto, navedeni postupci poželjni su jer su percipirani kao korisni za ubrzanje rješavanja sporova, povećanje ekonomičnosti postupka te efikasnosti poreznih tijela. Shodno tome, analiza *de lege lata* ADR-a predstavljat će prvi dio analize koja će prikazati postojeće pozitivnopravne okvire,

⁴³ Ibid., str. 1-2.

⁴⁴ Ibid., str. 2.

⁴⁵ Ibid., str. 2-3.

dok će prijedlozi *de lege ferenda* označavati apstraktnu okosnicu koja će podrazumijevati poznavanje postojećeg relevantnog prava te sadržavati potencijalna rješenja na pozitivnopravne izazove. Autor je, stoga, mišljenja kako je za potrebe vođenja kvalitetnog istraživanja i pisanja rada nužno pokušati promišljati dovoljno apstraktno, pa se tako čitava problematika koja je predmet ovoga istraživanja mora uzdići poviše od praktične primjene kako bi se mogla ponuditi rješenja na teorijske probleme koji su u radu identificirani.

1.1.1. POJMOVNO RAZLIKOVANJE FINACIJSKOG PRAVA I FINACIJSKE ZNANOSTI TE PREDMET IZUČAVANJA FINACIJSKE ZNANOSTI

Za bolje razumijevanje poglavlja koja slijede, valja prije svega pokušati definirati financijsku znanost i financijsko pravo te pokušati odrediti predmet izučavanja financijske znanosti. Za financijsku znanost možemo konstatirati da ona „izučava financijsku djelatnost javnog sektora, tj. modalitete prikupljanja, upravljanja (gospodarenja njima), raspodjele i trošenja tih sredstava, kao i raznovrsne učinke koje prikupljanje sredstava od strane države i drugih javnopravnih tijela, upravljanje njima te njihova raspodjela i trošenje imaju na fizičke i pravne osobe, kao i na nacionalno gospodarstvo u cjelini“.⁴⁶ S druge strane, financijsko pravo „izučava onu istu materiju koja je predmet financijske znanosti, s tom razlikom što je pristup izučavanju prikupljanja sredstava i upravljanja (gospodarenja) njima od strane države i drugih javnopravnih tijela, raspodjela tih sredstava i njihova trošenja s ciljem zadovoljavanja utvrđenih javnih potreba, različit od onoga koji ima financijska znanost“.⁴⁷ U okviru ove analize valja istaknuti i izdvajanje poreznoga prava iz financijskog prava kao pravne discipline autonomne u odnosu na druge.

Kada je riječ o predmetu izučavanja financijske znanosti, treba istaknuti da „financijska znanost izučava financijsku djelatnost države i drugih javnopravnih tijela kojima je na osnovi ustava, zakona i drugih propisa povjeren zadatak zadovoljavanja (financiranja, podmirivanja) određenih javnih potreba“,⁴⁸ a i da se „financijska djelatnost države i drugih javnopravnih tijela (javnoga sektora) kojima je povjereno zadovoljavanje određenih javnih potreba – tzv. javna

⁴⁶ Jelčić, Božidar... [et al.], *Financijsko pravo i financijska znanost*, Zagreb, Narodne novine, 2008., str. 3.

⁴⁷ Shodno tome, „da bi se prikupila sredstva (javni prihodi) koja su državi i drugim javnopravnim tijelima potrebna da bi ostvarili zadatke iz svoje nadležnosti, treba pravno regulirati obvezu ubiranja poreza, pristojbi...“. Dakle, može se utvrditi da su financijsko pravo i financijska znanost usko povezani, da se međusobno isprepliću i dopunjuju. Loc. cit.

⁴⁸ Ibid., str. 6.

financijska privreda, bitno razlikuje od financijske djelatnosti fizičkih osoba, ali i privatnih pravnih osoba (privatni sektor)⁴⁹.

Naposljetku, valja naglasiti kako financijska znanost predstavlja samostalnu znanstvenu disciplinu koja „ima svoj predmet i metodu izučavanja, svoju terminologiju načela i podjelu“.⁵⁰ Dodatno, može se odrediti i predmet financijske teorije, a on jest izučavanje triju skupina problema: a) problem alokacije; b) problem distribucije te c) problem stabilizacije.⁵¹

Kada je riječ o temi ovoga istraživanja, valja istaknuti da se ona odnosi u velikoj mjeri na zadatak države da svojim pozitivnopravnim zakonodavstvom brine o gospodarstvu i gospodarskom razvoju na način da poreznim obveznicima koji obavljaju gospodarske djelatnosti osigura što je moguće bolje uvjete za suradnju s poreznim tijelima i rješavanje nastajućih ili već nastalih poreznih sporova. Iako je financijska znanost značajna za istraživanje razvoja relevantnog zakonodavstva, treba svakako istaknuti da je financijsko pravo od velikog značaja u smislu pristupa izučavanju zakonodavstva. Uz to porezno pravo, kao autonomna disciplina koja se razvila iz financijskog prava, od velike je važnosti jer je upravo porezno pravo zaslužno za istraživanje regulacije kako materijalnog tako i postupovnog poreznog prava. Za potrebe ovoga rada najvažnije je porezno postupovno pravo koje regulira porezni postupak, a koji se novijim tendencijama ADR-a modificira i usklađuje s novim težnjama postizanja kolaborativnog odnosa i većeg stupnja efikasnosti rješavanja poreznih sporova u širem smislu. Konačno, izmjenama poreznog postupka, ali i njegovom prilagodbom ADR mehanizmima, može se govoriti i o pokušaju rješenja dijela treće skupine problema financijske teorije. Naime, izmjene poreznog postupka, imajući u vidu spomenute težnje, idu k tome da se primjenom ADR mehanizama u poreznim sporovima, kada su posrijedi porezni obveznici koji obavljaju gospodarske djelatnosti, stabilizira gospodarstvo, a time i financijski sustav države u cjelini.

1.2. PRISTUPI U ISTRAŽIVANJU I REGULACIJI FINANCIJSKOGA SUSTAVA I POREZNOGA PRAVA

U ovom dijelu rada proučit će se i istražiti postojeći pristupi istraživanju regulatornog okvira i regulacije financijskoga sustava, ali i implikacije metodologije i empirijskih istraživanja

⁴⁹ Ibid., str. 7.

⁵⁰ Ibid., str. 9.

⁵¹ Loc. cit.

unutar financijske pravne teorije. Potonje će se poglavito odnositi na evolucijsko-sistematski pogled prava i financija, koji uključuje analizu pristupa istraživanja prava i financija. Nadalje, prikazat će se i analizirati osnovno o istraživanju poreznoga prava te pristupe i perspektive, tj. poglede prisutne unutar poreznoga prava.

1.2.1. ČETIRI METODE REGULACIJE FINANCIJSKOG SUSTAVA PREMA SCHMULOWU

Spomenuti pristupi istraživanju regulatornog okvira i regulacije financijskoga sustava jesu upravo oni koji se odnose na izgradnju pravne „arhitekture“ i na snalaženje u takvom izgrađenom i dotjeranom pravnom, tj. financijskom sustavu. Dakle, vrlo je jednostavno uočiti i zaključiti da će s obzirom na razlikovanje ovakvih pristupa i ovisno o odluci o tome kojemu se opredijeliti postojati različiti financijski sustavi kojima se regulira materija financijskoga prava u različitim državama svijeta. Razumijevanje financijskoga uređenja određene ili određenih država jest polazište za pokretanje pravnoga istraživanja čiji će se predmet nalaziti unutar jednoga manjega dijela financijskoga sustava. Samo se na taj način može na kvalitetan način promišljati o mogućim rješenjima *de lege ferenda*, budući da jedino kompletna slika financijskoga sustava može doprinijeti predlaganju adekvatnih i neselektivnih rješenja. U tom svjetlu korisno je proučiti pristupe koje je Schmulow nabrojio u svome članku i tako opisao četiri metode regulacije financijskoga sustava koje su aktualne i koje se trenutačno koriste u različitim državama, analiziravši dobre strane svih metoda, ali i slabosti na koje svaka od njih nailazi.⁵² Ove su metode imanentne bankarskom sektoru, što se odnosi na dio financijskoga sustava koji je reguliran propisima trgovačkoga prava. No, analiza ovih metoda može biti korisna za razumijevanje načina na koji se financijski sustav treba početi istraživati i sagledavati. Četiri metode, tj. četiri pristupa koje je opisao jesu: 1. institucionalni ili tradicionalni pristup (engl. *institutional or traditional approach*); 2. funkcionalni pristup (engl. *functional approach*); 3. integralni pristup (engl. *integrated approach*) te 4. dvodijelni pristup (engl. „*Twin Peaks*“ *approach*).⁵³ Iako je prema Schmulowu tzv. „*Twin Peaks*“ *system* nadređen ostalima, ističe kako ni taj ne može biti toliko

⁵² Schmulow, Andy D., The four methods of financial system regulation: An international comparative survey, *Journal of Banking and Finance Law and Practice (JBFLP)*, vol. 26., br. 3. (2015.), str. 151.

⁵³ *Ibid.*, str. 152.

kompletan da bi sadržavao odgovor na svaku financijsku krizu.⁵⁴ Dalje će se na primjerima iz bankarskoga sektora i regulacije toga dijela financijskoga sustava proučiti izložene metode odnosno pristupi.

Institucionalni ili tradicionalni ili silos pristup fokusira se na formu pravnog subjekta (engl. *legal entity*) koji je podređen regulaciji i kojemu se u skladu s time pripisuje poseban regulator. Ovakav pristup primjenjuje se u Kini, Meksiku i Hong Kongu.⁵⁵

Funkcionalni pristup, za razliku od prijašnjeg, usredotočuje se na vrste transakcija ili proizvoda podvrgnutih regulaciji. Posljedično ovome, jedno trgovačko društvo koje biva angažirano u više vrsta transakcija bit će podvrgnuto kontroli više regulatora. Svaki regulator je nadalje odgovoran za sigurnost i ispravnost poslovnog postupanja trgovačkog društva. Ovaj je pristup zastupljen u Italiji, Francuskoj i Brazilu.⁵⁶

U modelu koji razrađuje integralni ili objedinjeni pristup postoji jedan financijski regulator koji je odgovoran i za sigurnost i za ispravnost poslovnog postupanja trgovačkih društava. Ovaj se model razlikuje od „*Twin Peaks*“ modela u tome što kombinira i stabilnost i razmatranje poslovnog ponašanja, a primjenjuje se u Japanu, Singapuru, Njemačkoj te skandinavskim državama.⁵⁷

Model prema pristupu „*Twin Peaks*“ označava regulaciju prema cilju. Naime, ovaj režim podrazumijeva dvije regulacije čiji su ciljevi stabilnost sustava te ponašanje na tržištu i zaštitu potrošača. Primjere ovoga modela nalazimo u nacionalnim regulacijama u Australiji, Nizozemskoj, Švicarskoj, Katru, Španjolskoj i Ujedinjenom Kraljevstvu.⁵⁸

1.2.2. IMPLIKACIJE METODOLOGIJE I EMPIRIJSKIH ISTRAŽIVANJA PREMA DEAKINU

Kako je *supra* naglašeno u poglavlju 1.1.1. *Pojmovno razlikovanje financijskog prava i financijske znanosti te predmet izučavanja financijske znanosti*, financijska znanost ima svoju samostalnost. Međutim, kada se razmatra pravna teorija financija, može se uočiti važnost koja se pridaje ideji da pravo konstruira financije. Ova ideja da pravo oblikuje financije implicira da pravni

⁵⁴ Ibid., str. 151.

⁵⁵ Loc. cit.

⁵⁶ Ibid., str. 154.

⁵⁷ Ibid., str. 155.

⁵⁸ Ibid., str. 165.

sustav može biti jasno odijeljen u teorijskom smislu od ekonomije, kao i da neovisni utjecaj prava na financijske rezultate može biti empirijski mjeren. Deakin smatra da ovo može biti postignuto na najbolji način zamjenom empirijskog istraživanja prava i financija s evolucijsko-teorijskom perspektivom.⁵⁹

Financijski je sustav prema Deakinovoj spoznaji hijerarhijski određen, a financijske krize posljedica su diskrepancija između pravnog i financijskog sustava.⁶⁰ Deakin smatra da se u središtu ideje da pravo konstruira ili ustanovljava financije nalaze dva vezana zahtjeva. Prvi je taj da se pravo može razlikovati od ekonomije, a drugi da pravo izvršava neovisni uzročno-posljedični utjecaj na ekonomsko ponašanje i na ekonomske rezultate.⁶¹ No, pravo može izvoditi ekonomske funkcije, čak i ako je odijeljeno od ekonomije. Svakako se može zaključiti prema istraživanju i prema jednome dijelu autora da je riječ o međuzavisnim disciplinama.⁶²

Zaključak ovoga bi mogao biti da se i uz sav trud koji se može uložiti u dokazivanje da se pravo i ekonomija u teorijskom smislu potpuno razlikuju ipak ne mogu spriječiti neosporivi utjecaji koje pravo ima na ekonomiju i obratno. Tako se i regulativa, odnosno normiranje različitih ADR postupaka može jasno odraziti i na financijske rezultate i na ekonomske tijekove, imajući u vidu spoznaju da ADR postupci mogu za posljedicu imati stvaranje stabilnijeg ekonomskog ozračja koje bi bilo pogodnije za ulaganja. Učinkovitost ADR postupaka u vidu vremenske odrednice te predvidljivost budućih troškova značajno utječu na razvoj gospodarstva, a neosporiva je u tome uloga pravnog sustava koji propisuje alate za sprječavanje nastanka ili rješavanje sporova koji mogu imati značajne financijske reperkusije na stabilnost i poslovanje poslovnih subjekata.

⁵⁹ Deakin, Simon, The legal theory of finance: Implications for methodology and empirical research, *Journal of Comparative Economics*, vol. 41., br. 2. (2013.), str. 338.

⁶⁰ *Ibid.*, str. 339.

⁶¹ *Ibid.*, str. 340.

⁶² *Ibid.*, str. 342.

1.2.3. OSNOVNO O ISTRAŽIVANJU POREZNOGA PRAVA

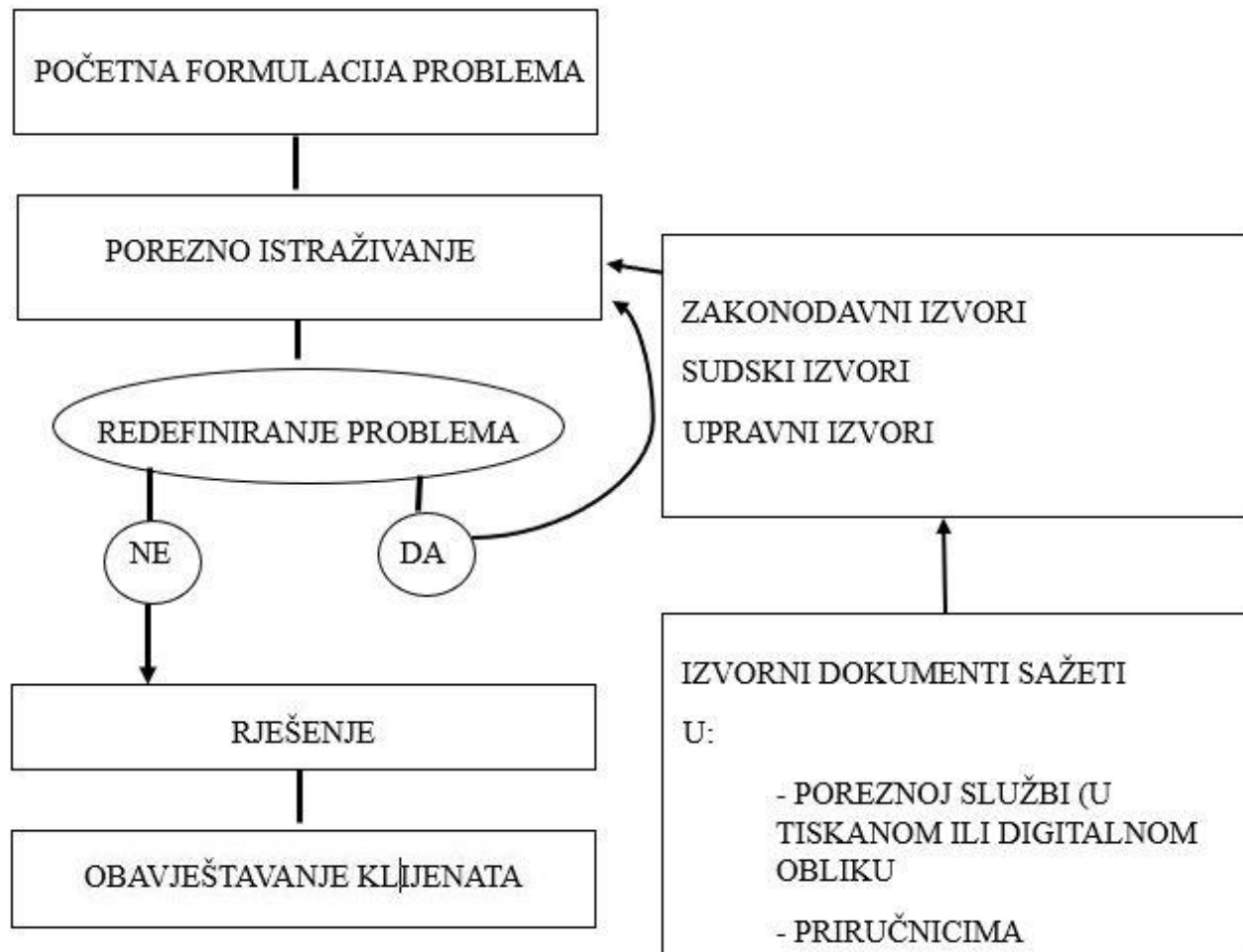
Zanimljivo je također analizirati obilježja istraživanja poreznoga prava te ispitati kakvi se ovdje pristupi u istraživanju mogu pronaći. Glavnina istraživanja poreznoga prava tiče se onoga što može biti okarakterizirano kao sudsko ili pravno-dogmatsko istraživanje (engl. *judicial or legal dogmatics*). Primarni je zadatak ovoga pristupa interpretativni (engl. *interpretative task*); sastoji se u pojašnjavanju postojeće pravne situacije.⁶³ Uz to, sudsko istraživanje posjeduje i svoju sistematizacijsku zadaću (engl. *systematization task*). Nadalje, oporezivanju se može pristupiti i iz perspektive sudske historije (engl. *perspective of judicial history/tax law history*), ali i iz komparativno-sudske perspektive (engl. *comparative judicial perspective/comparative tax law*). Sa stanovišta porezne politike (engl. *judicial policy/tax policy*) porezno zakonodavstvo može pak biti analizirano kao postojeći fenomen koji se mijenja i razvija te mogu biti analizirane razlike između onoga što je shvaćeno kao postojeća pravna situacija, s jedne strane, i najbolje moguće postojeće zakonodavstvo, s druge strane.⁶⁴

Kada je riječ o ADR-u, odnosno različitim oblicima ADR-a primjenjivim u poreznim stvarima, treba primijetiti da je moguće koristiti sudsko ili pravno-dogmatsko istraživanje, ponajviše za prikazivanje tumačenja tj. interpretacije određenih elemenata ADR-a, ali i da je komparativno-sudska perspektiva najkorisnija, imajući na umu da je većina primjenjivih oblika ADR-a u poreznim stvarima već donekle razvijena u drugim državama. Naravno, nacionalna porezna politika i njena analiza ima velik značaj, jer je upravo porezna politika, ali i politička volja, zaslužna za razvoj oblika i postupaka ADR-a. Najzad, iz analize *de lege lata* stanja, u koje porezna politika često daje uvid kao u osnovu za buduće porezno-političke odluke, mogu se dobiti na znanje pozitivne i negativne ocjene stanja *de lege lata*, ali i saznati kakve su promjene planirane s *de lege ferenda* prijedlozima.

⁶³ Myrsky, Matti, Basic Research in Tax Law, Scandinavian Studies in Law (Sc.St.L.), vol. 44., br. 1. (2003.), str. 277.

⁶⁴ I istraživanje pozitivnopravnog okvira važan je dio osnovnog istraživanja poreznoga prava. Ibid., str. 278-279.

Slika 1. Rješavanje poreznih pitanja.



Izvor: Karayan, John E., Swenson, Charles W., Strategic Business Tax Planning, II. izdanje, Hoboken, John Wiley & Sons, 2007., str. 442.

1.3. ZNANSTVENE METODE ISTRAŽIVANJA

Nakon razrade pristupa istraživanju financijskoga prava valja proučiti i metode pravnoga istraživanja financijskoga i poreznoga prava koje stoje na raspolaganju znanstvenim istraživačima. Kada je riječ o metodama pravnoga istraživanja generalno se može govoriti o mnoštvu istih koje su korisne, odnosno upotrebljive ili manje korisne i upotrebljive, ovisno o području znanosti koje se želi istražiti. Primjerice, metoda mjerenja bit će primjenjivija i upotrebljivija za sva mjerljiva istraživanja. Iako se to odnosi na sva znanstvena područja, logičnije je da će se koristiti u većoj mjeri i svrhovitije u, primjerice, fizici, matematici, kemiji i inim prirodnim znanostima. S druge strane, češće će se primjenjivati, primjerice, metoda dedukcije kao „način zaključivanja u kojemu

se iz općih sudova izvode posebni i pojedinačni zaključci“ u području društvenih znanosti.⁶⁵

Znanstvene metode na kojima će se temeljiti istraživanje i koje će biti korištene u radu za analiziranje relevantnih izvora dijelom su već spomenute. Analizom i interpretacijom formalnih i neformalnih pravnih vrela pokušat će se prikazati pravni i politički kontekst u kojemu su pravne norme bile (ne)primijenjene. Naime, sustav vrijednosti jednoga društva neminovno nalazi svoj odraz u kodifikaciji prava. Svrhe i ciljevi javnoga poretka utemeljeni su na shvaćanjima i kvalifikaciji nekog ponašanja od strane određene društvene zajednice te će se stoga sukladno tim vrijednostima u određenim vremenskim segmentima nastojati pronaći opravdanja za bolja ili lošija postupanja poreznih službenika. Osim analize samoga prava, koja će biti *inter alia* vođena istraživanjem pozitivnih i izvanpozitivnih mjerila djelovanja, poput pravila i vrijednosti te pravnovažnih djelovanja, u radu će se proučiti i ostale temeljne vrijednosti odnosno svrhe ili ciljevi, poput izvjesnosti, učinkovitosti i valjanosti relevantnoga prava. Nadalje, metodama apstrakcije i konkretizacije odnosno generalizacije i specijalizacije te indukcije i dedukcije pokušat će se istražiti teorijski i praktični problemi koji su nekoć postojali, kao i oni koji su se zadržali do danas i koji su se u određenoj mjeri modificirali te oni koji su nastali promjenom temeljnih vrijednosti, tj. svrhe i/ili ciljeva društva. Najzanimljivije je za potrebe ovoga istraživanja obaviti kompilaciju svih pravnovažnih formalnih i neformalnih pravila koja su nastala ili utjecala na nastanak drugih i drugačijih shvaćanja na srednjoeuropskom podneblju. Naime, njihovim promatranjem i sintezom mogu se dokučiti interesantna saznanja koja do sada nisu imala dovoljno odjeka ili koja nisu bila dovoljno zamijećena. Dakle, po završetku istraživanja *de lege lata* isto će se preusmjeriti na pravac *de lege ferenda*. U tom kontekstu proučit će se sve one vrijednosti, svrhe i ciljevi koji su danas željeni te će se predložiti način na koji se neka pravila mogu redefinirati ili definirati na teorijskoj razini, a koja bi se mogla spustiti i na onu praktičnu te donijeti respektabilne rezultate u smislu postizanja navedenih temeljnih vrijednosti, ciljeva i svrha.

Dakle, nakon ovoga određenja i uočavanja ključnih elemenata znanstvenog istraživanja, potrebno je izvršiti odabir metoda koje će biti pogodne za njega, pri čemu valja istaknuti da se neke od metoda mogu koristiti i prilikom određenja ovih elemenata, poput studiranja literature, analize i interpretacije primarnih i sekundarnih izbora prava. Shodno tome, uz spomenutu metodu, na primjeru financijskoga, poreznoga i proračunskoga prava dalje će se analizirati upotreba metode

⁶⁵ Metode znanstvenih istraživanja, Sveučilište u Zadru, dostupno na: http://www.unizd.hr/portals/4/nastavni_mat/1_godina/metodologija/metode_znanstvenih_istrazivanja.pdf (13. 12. 2020.).

deskripcije i promatranja, analize i sinteze, kompilacije i komparacije, statističke metode, metode dedukcije i indukcije, generalizacije i specijalizacije, apstrakcije i konkretizacije, pravnopovijesne metode te će se spomenuti i one ostale koje su manje korisne za vođenje znanstvenog istraživanja u ovome pravnome području.

Prikaz 1. Potencijalne metode pravnog istraživanja financijskoga i poreznoga prava.

Studiranje literature, analiza i interpretacija primarnih i sekundarnih izvora prava	Metoda promatranja i deskripcije	Metoda analize i sinteze
Metoda kompilacije i komparacije	Statističke metode	Metode indukcije i dedukcije
Metode generalizacije i specijalizacije	Metode apstrakcije i konkretizacije	Pravnopovijesna metoda

Izvor: konstruirano prema Metode znanstvenih istraživanja, op. cit.

1.3.1. STUDIRANJE LITERATURE, ANALIZA I INTERPRETACIJA PRIMARNIH I SEKUNDARNIH IZVORA PRAVA

Studiranje literature u pravilu je prvi korak koji poduzima istraživač da bi odredio predmet istraživanja, identificirao teorijske probleme te postavio određene hipoteze istraživanja. Dakle, studiranje literature ponajprije služi prikupljanju teorijskog znanja i iskustva te potencijalnom pronalasku problema koje se želi istraživati. Primjerice, u knjizi profesora Jelčića i koautora⁶⁶ može se proučiti dvostruko oporezivanje kao vrste višestrukog oporezivanja te se mogu razaznati osnovne metode koje služe za rješavanje toga problema. Nadalje, mogu se proučiti i ostali

⁶⁶ Jelčić, Božidar... [et al.], Financijsko pravo i financijska znanost, op. cit., str. 490-498.

udžbenici, poput onoga profesora Arbutine i koautora⁶⁷, u kojem se mnogo detaljnije razmatra ova problematika. Na ovaj način mogu se detektirati teorijski problemi koji nastaju u definiranju i tijekom redefiniranja određenih pojmova, poput onoga stalne poslovne jedinice (najčešće označavane kao SPJ), što kasnije generira svojevrzne praktične probleme u primjeni određenih odredbama koje sadrže metode kojima se nastoji ukloniti opasnost prvenstveno od dvostrukog oporezivanja. Studiranje literature, osim početnog koraka jednoga istraživanja, nužno predstavlja i njegovu referentnu točku, budući da se na postojeću literaturu uvijek nadovezuju nove spoznaje i otkrića.

Nastavno na studiranje literature potrebno je analizirati pravne propise koji reguliraju određenu materiju koja je predmet autorovih interesa. Zadržavajući se na primjeru dvostrukog oporezivanja može se, štoviše, i treba se, analizirati bilateralne ugovore koji su na snazi, a koji su izrađeni na temelju OECD-ovih modela.⁶⁸ S druge strane, kada je riječ o interpretaciji primarnih i sekundarnih izvora prava odnosno pravnih vrela, iz materije poreznoga prava najčešće se u suvremenom dobu razmatraju, analiziraju i interpretiraju harmonizirane pravne norme ustanovljene u aktima Europske unije (dalje u tekstu: EU)⁶⁹.

⁶⁷ Lončarić-Horvat, Olivera, Arbutina, Hrvoje, Osnove međunarodnog poreznog prava, Zagreb, Narodne novine, 2007., str. 11-73.

⁶⁸ Npr. mogu se proučiti akti o potvrđivanju bilateralnih ugovora koji takvom ugovoru daju pravnu snagu u pravnom poretku u skladu s Ustavom Republike Hrvatske, ali i pravnu valjanost od određenog trenutka pa nadalje. To može biti, primjerice, Zakon o potvrđivanju ugovora između vlade Republike Hrvatske i vlade Talijanske Republike o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i sprečavanju izbjegavanja plaćanja poreza, Narodne novine, br. 10/00. U navedenom se ugovoru tako može pronaći nekad dvojbena definicija SPJ-a u članku 5. te se dalje mogu proučavati problemi koji proizlaze iz primjene takve odredbe, ali i eventualne pravne praznine koje su tom odredbom ostale otvorene za možebitne manipulativne radnje.

⁶⁹ Napori glede pozitivne integracije nastavili su se i u recentnom razdoblju donošenjem Direktiva o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza, kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (engl. *Anti Tax Avoidance Directive*; ATAD). Cilj ATAD-a izražava predanost EU-a u provođenju politika kojima bi se mogla spriječiti fragmentacija unutarnjeg tržišta te očuvati *fair play* u tržišnom natjecanju. Navedena je direktiva stoga predviđela pravila za suzbijanje praksi izbjegavanja poreza, a koja po protoku predviđenoga roka moraju biti inkorporirana u nacionalna porezna zakonodavstva država članica. Vidi više: Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta, SL L 193, 19. 7. 2016.

1.3.2. METODA PROMATRANJA I METODA DESKRIPCIJE

Metoda promatranja jest metoda kojom se istraživači služe da bi proučili postojeću situaciju i identificirali eventualne probleme sagledavši predmet interesa istraživanja najčešće iz više različitih motrišta. Na taj se način na veoma efikasan način može dobiti potpunija i objektivnija slika određenih nedostataka koji uzrokuju teorijske i praktične probleme te otvaraju put k misaonom procesu koji može rezultirati kvalitetnim odgovorima na zahtjeve koje si je istraživač postavio.

Metoda deskripcije metoda je koja se nastavlja na prethodno opisane metode. Metoda deskripcije je „postupak jednostavnog opisivanja ili očitavanja činjenica, procesa i predmeta u prirodi i društvu te njihovih empirijskih potvrđivanja odnosa i veza, ali bez znanstvenog tumačenja i objašnjavanja“.⁷⁰ Naime, deskripcija znači opis određenih spoznaja do kojih je istraživač ili, ako ih je više, do kojih su istraživači došli. To je doista jednostavna metoda, no mora se upotrijebiti na ispravan način tako da se opisi prikazuju na jezgrovit, koncizan i točan način bez prevelikih digresija od onoga što je bitno. Važno je napomenuti da metoda deskripcije u sebi uključuje jedino opisivanje i prikazivanje spoznaja bez nuđenja rješenja na eventualne probleme.

1.3.3. METODA ANALIZE I SINTEZE

Metoda analize je „postupak znanstvenog istraživanja raščlanjivanjem složenih pojmova, sudova i zaključaka na njihove jednostavnije sastavne dijelove i elemente“. Dakle, reduciranjem složene cjeline na jednostavnije dijelove može se proučiti svaki dio cjeline te time omogućiti uvid u svaki pojedini element koji sačinjava spomenutu cjelinu. U poreznom se pravu na primjeru *supra* navedene ATAD direktive analiza može provesti na dva načina: 1. proučavanjem direktive kao cjeline kroz kontekst vremena, proces donošenja te ponuđenih alata te 2. proučavanjem svakog pojedinog segmenta direktive tako da se, primjerice, svako pravilo koje je predviđeno i služi suzbijanju izbjegavanja plaćanja poreza prouči na zaseban način, a potom takve ishode analize uklopiti u cjelinu. Ove dvije vrste analize razlikuju se prema gnoseološkoj funkciji.

S druge strane, metoda sinteze je „postupak znanstvenog istraživanja i objašnjavanja stvarnosti putem sinteze jednostavnih sudova u složenije“.

⁷⁰ Metode znanstvenih istraživanja, op. cit.

1.3.4. METODA KOMPILACIJE I KOMPARACIJE

Metoda kompilacije je „postupak preuzimanja tuđih rezultata znanstvenoistraživačkog rada, odnosno tuđih opažanja, stavova, zaključaka i spoznaja“.⁷¹ Takvi rezultati koji bivaju preuzeti od drugih istraživača mogu poslužiti kao osnova za provođenje vlastitog istraživanja. Također, moguće je provjeriti i izvršiti uvid u tuđe rezultate tako da se stave u odnos sa sferom koju istraživač želi istražiti. Primjerice, ako pravnog istraživača zanimaju alternativnog načini rješavanja poreznih sporova, a nema izvršene kompilacije u dostupnoj literaturi, istraživač može krenuti kompilirati one načine alternativnog rješavanja sporova koji su karakteristični za privatno odnosno građansko pravo, imajući u vidu činjenicu da se izvorište ovakvih izvansudskih mehanizama rješavanja sporova nalazi upravo u privatnom pravu. Nakon toga istraživač može staviti u odnos kompilirane načine rješavanja sporova alternativnim putem građanskoga prava s obilježjima poreznoga prava, potražiti postoje li takva preuzeta i prilagođena normativna rješenja u svjetskim državama te uvidjeti postoji li kakva mogućnost za uvođenje nekoga od tih mehanizama za rješavanje sporova izvansudskim putem u porezno zakonodavstvo, vodeći računa o načelima poreznog i javnog prava. Na ovaj se način može izvršiti ne samo kompilacija *de lege lata* proučivši porezne sustave različitih država, već se mogu ponuditi i nova normativna rješenja *de lege ferenda*, ali i poboljšanja koja bi eventualno mogla biti preuzeta u određenom pravnom poretku.

Metoda komparacije ili komparativna metoda jedna je od metoda kompatibilnih s metodom kompilacije. Naime, komparativnoj je metodi cilj utvrditi najbolja rješenja inozemnih pravnih poredaka i analizirati na koji način mogu utjecati na razvoj financijskog i poreznog prava u Hrvatskoj.

Metoda kompilacije i komparativna metoda veoma su značajne za istraživanja u području ADR-a i ADR postupaka u poreznim stvarima. Naime, kao što je već istaknuto, metodom kompilacije mogu se preuzeti rezultati i zaključci od drugih istraživača koji mogu poslužiti kao osnova za provođenje vlastitog istraživanja. U slučaju ADR-a, ova je metoda bitna za provođenje istraživanja o primjenjivim ADR oblicima u poreznim stvarima, dok je komparativna metoda važna kako za odabir komparativnih rješenja koja su predmet analize, tako i za njihovu ocjenu glede možebitnog uvođenja pojedinih ADR oblika primjenjivih u poreznim stvarima u hrvatsko porezno zakonodavstvo.

⁷¹ Loc. cit.

1.3.5. STATISTIČKE METODE

Statistička metoda je „induktivno generalizatorska jer se na temelju obilježja određenog broja elemenata neke skupine ili serije pojava, izvodi opći zaključak o prosječnoj vrijednosti obilježja, devijaciji od srednje vrijednosti“.⁷² Ova je metoda osobito važna u proračunskom pravu, a posljedično tome i u poreznom pravu. Prema Serdaru: "Statistika je znanost o metodama za istraživanje masovnih pojava s pomoću brojčanog izražavanja."⁷³ Te masovne pojave u proračunskom pravu jesu, primjerice, količina prihoda i primitaka te rashoda i izdataka. Naime, korištenjem ove metode mogu se projicirati određena kretanja kada je riječ o „punjenju“ i „pražnjenju“ proračuna. Na taj način može se predvidjeti prihodovna strana proračuna, a zatim planirati ona rashodovna. U slučaju određenih nepoklapanja, tj. neujednačenosti prihodovne strane proračuna s rashodovnom i obratno, proračun se mora ujednačiti bilo javnim zajmom u slučaju deficita bilo povećanjem rashoda u slučaju suficita. Količina prihoda ponajprije je određiva putem planiranja onih poreznih prihoda na godišnjoj razini. Stoga se korištenjem statističkim metodama u poreznoj politici može dosta precizno predvidjeti koliko bi trebali iznositi proračunski prihodi na temelju prethodnih godina i na temelju podataka o eventualnim promjenama esencijalnih elemenata određenih poreznih oblika, npr. porezne stope kod poreza na dodanu vrijednost.⁷⁴ Dakle, imajući na umu sve prethodno napisano glede statističkih metoda, valja istaknuti da su statističke metode najznačajnije s aspekta predvidljivosti budućih fluktuacija obaju komplementarnih proračunskih strana. Shodno tome treba istaknuti ovu ulogu kao ključnu u odnosu na ostale spoznaje do kojih se može doći ovim, ali i drugim metode. Dodatno, u ovome predviđanju središnje mjesto zauzima resor financija (npr. Ministarstvo financija) i glavno nacionalno tijelo zaduženo za izračunavanje statističkih podataka (npr. Državni zavod za statistiku).

⁷² Loc. cit.

⁷³ Loc. cit.

⁷⁴ Kada je riječ o Hrvatskoj, prihodi po osnovi PDV-a bez dileme su najznačajniji u odnosu na one po osnovi drugih poreznih oblika, a svaki se postotni bod PDV-a u Hrvatskoj procjenjuje na oko 2 milijarde kuna. Stoga se može kazati da je PDV najvažniji instrument fiskalne politike svake države te je, shodno tome, predmet interesa regulacije na europskoj razini.

1.3.6. METODE INDUKCIJE I DEDUKCIJE

Nadalje, dvije stožerne logičke operacije ujedno sačinjavaju i metode putem kojih se mogu vršiti određena znanstvena istraživanja. To su induktivna i deduktivna metoda. Pritom valja istaknuti da su obje metode usmjerene ka dostizanju zaključaka.

Induktivna metoda je „sustavna primjena induktivnog načina zaključivanja kojim se na temelju analize pojedinačnih činjenica dolazi do zaključka o općem sudu, od zapažanja konkretnih pojedinačnih slučajeva dolazi do općih zaključaka“.⁷⁵ Ova je metoda po prirodi takva da često ne nudi ispravne odgovore na postavljene premise. Na primjeru poreznoga prava ova bi se metoda mogla primijeniti na sljedeći način; na uzorku od 5 tisuća poreznih obveznika poreza na dohodak zaključilo bi se kakvi su prihodi svih 5 milijuna ljudi u državi, a samim time i koliki je njihov pojedinačni doprinos u smislu plaćanja poreza na dohodak.

Deduktivna metoda je „sustavna primjena deduktivnog načina zaključivanja u kojemu se iz općih sudova izvode posebni i pojedinačni zaključci“.⁷⁶ Za razliku od prethodne, čini se da je ova metoda realnija, ne samo po tome što se njome dobiva realnija slika stvarnog stanja stvari, nego i zato što je veća vjerojatnost da će spoznaja biti točnija. Ako se ova metoda promotri na prethodnom primjeru, onda bi se trebao provesti inverzni postupak. Na temelju prihoda 5 milijuna ljudi u državi trebalo bi se zaključiti koliki su pojedinačni prihodi pojedinca, a samom time i koliki bi bio njegov doprinos u smislu plaćanja poreza na dohodak. Naravno da ni ova metoda na ovom primjeru ne može reflektirati u potpunosti točne podatke, jer se moraju uzeti u obzir i neki drugi važni elementi da bi se još točnije odredila nečija primanja, s obzirom na prosjek opće populacije, poput mjesta rada u državi, vrste radnog mjesta, razine obrazovanja itd. No, u svakom slučaju ovom se metodom može dobiti vjerodostojnija slika predmeta istraživanja.

⁷⁵ Loc. cit.

⁷⁶ Loc. cit.

1.3.7. METODE GENERALIZACIJE I SPECIJALIZACIJE

Metoda generalizacije je „misaoni postupak uopćavanja kojim se od jednog posebnog pojma dolazi do općenitijeg koji je po stupnju viši od ostalih pojedinačnih“.⁷⁷ Metoda specijalizacije je „postupak kojim se od općeg pojma dolazi do novog pojma, manjeg opsega a većeg sadržaja“.⁷⁸

1.3.8. METODE APSTRAKCIJE I KONKRETIZACIJE

Apstrakcija je „misaoni postupak bilo kakvog odvajanja, bilo odvajanje općeg i eliminiranje posebnog, bilo misaoni postupak odvajanja posebnog i individualnog, zanemarivanje općeg“.⁷⁹ Konkretizacija ima posve suprotno značenje od apstrakcije, a sukladno tome se razlikuju i potencijalne metode.

1.3.9. PRAVNOPOVIJESNA METODA

Pravnopovijesna metoda ona je koja zauzima jedno od značajnijih mjesta u znanstvenom istraživanju jer se njome otkriva na koji način mogu koristiti iskustva iz pravne povijesti u rješavanju izazova koje financijsko pravo postavlja, npr. nove instrumente i mehanizme rješavanja poreznih sporova koji su već *supra* spomenuti.

1.3.10. OSTALE METODE

Ostale poznate metode koje su primjenjive u znanstvenim istraživanjima jesu: metoda dokazivanja, metoda opovrgavanja, metoda klasifikacije, metoda uzoraka, matematička metoda, metoda modeliranja, eksperimentalna metoda, aksiomska metoda, metoda idealnih tipova, metoda brojenja, metoda mjerenja i delfi metoda.⁸⁰

⁷⁷ Loc. cit.

⁷⁸ Loc. cit.

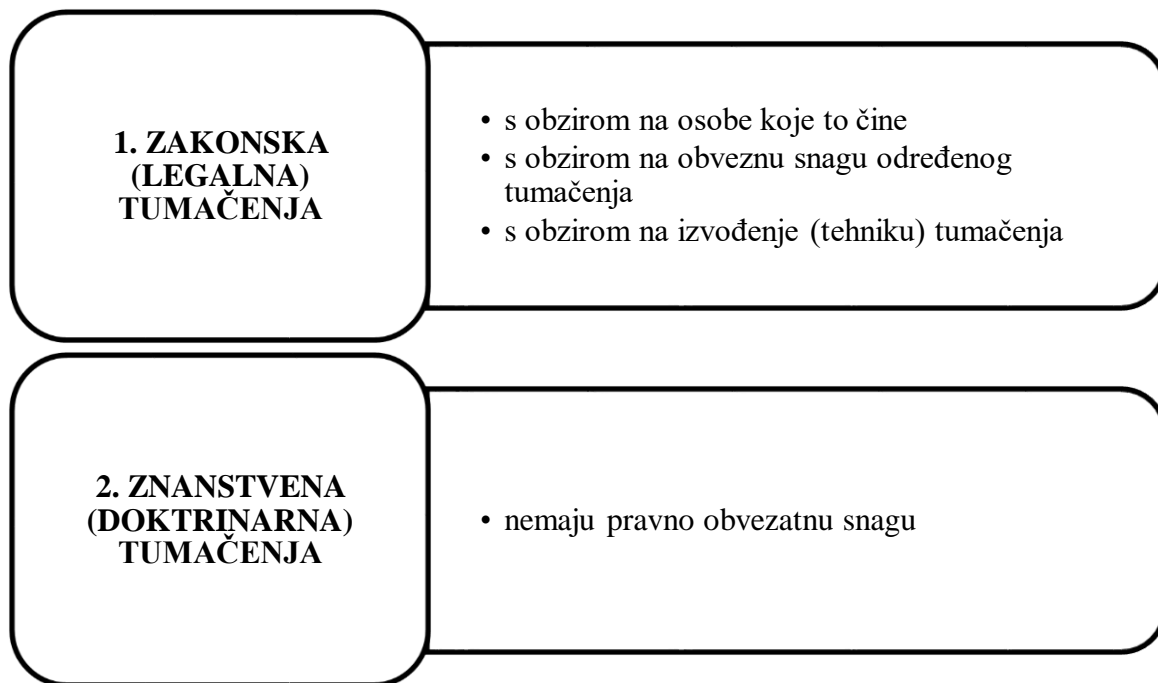
⁷⁹ Loc. cit.

⁸⁰ Loc. cit.

1.4. METODE TUMAČENJA U FINANCIJSKOM I POREZnom PRAVU

Metode tumačenja jesu najvažnija poluga kojom se pravne norme mogu dosljedno implementirati. Naime, takva primjena uključuje ljudske radnje kojima se ostvaruju traženja ili sankcije iz određene pravne norme koja može biti opća ili individualna. Time se ostvaruju u pravnim normama postavljena pravna ovlaštenja i pravne obveze, a pri čemu bi se samo tumačenje ili interpretaciju moglo odrediti kao duhovnu radnju kojom se dobiva ili shvaća kulturna pojava, uključujući pravne odredbe i pravne radnje.⁸¹

Prikaz 2. Učenje o tumačenju pravnih pravila.

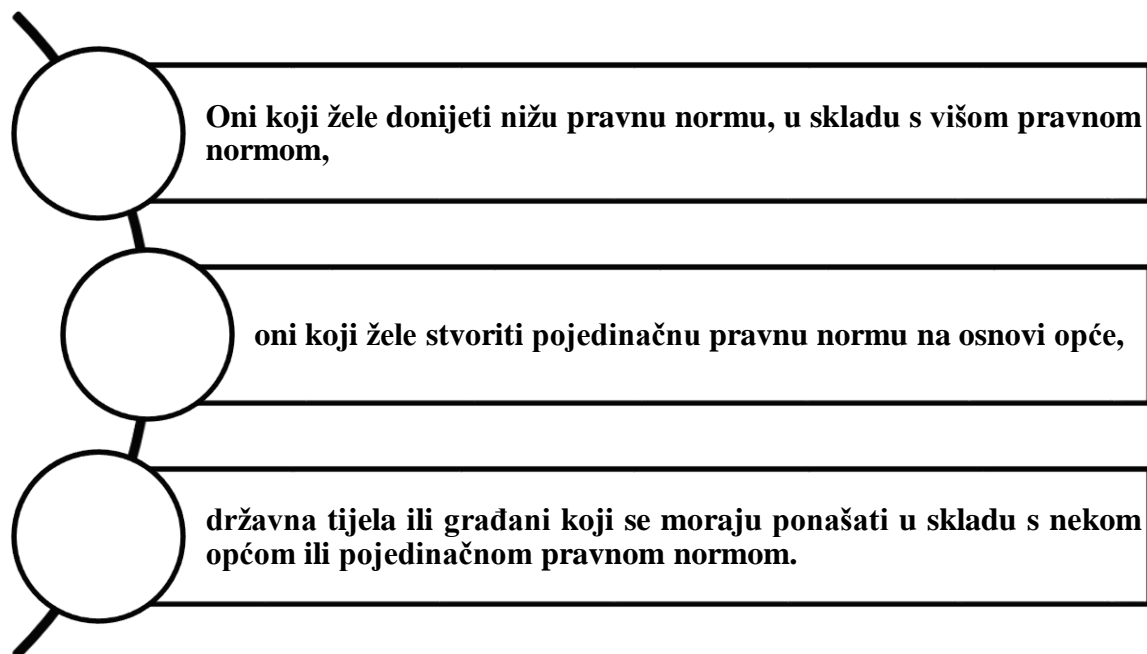


Izvor: konstruirano prema Pravna tehnika, Pravni fakultet u Zagrebu, dostupno na: https://www.pravo.unizg.hr/_download/repository/Pravna_tehnika.pdf (13. 12. 2020.).

⁸¹ Visković, Nikola, Teorija države i prava, II. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb, Birotehnika, 2006., str. 237. i 241.

Nastavno na *Prikaz 2. Učenje o tumačenju pravnih pravila* valja istaknuti kako je za pravno istraživanje važno poznavati i ona tumačenja koja su obvezatna za prihvaćanje, kao, primjerice, Mišljenja i tumačenja Porezne uprave RH⁸² za porezna tijela. Međutim, doktrinarno je tumačenje ono tumačenje kojemu pravni znanstvenici trebaju težiti poznajući kako je istaknuto i obvezujuća tumačenja. Takva doktrinarna tumačenja koja mogu biti ponuđena od strane pravnih znanstvenika često se ne poklapaju s obvezujućim tumačenjima te time mogu utjecati bilo na promjenu takvog obvezujućeg tumačenja, bilo na donošenje nekog obvezujućeg tumačenja u prethodnom koraku. Nadalje, moguće je izvršiti podjelu tumačenja i s obzirom na osobe koje obavljaju tumačenje prema *Prikazu 3. Tumačenje pravnih pravila s obzirom na osobe koje to čine.*

Prikaz 3. Tumačenje pravnih pravila s obzirom na osobe koje to čine.

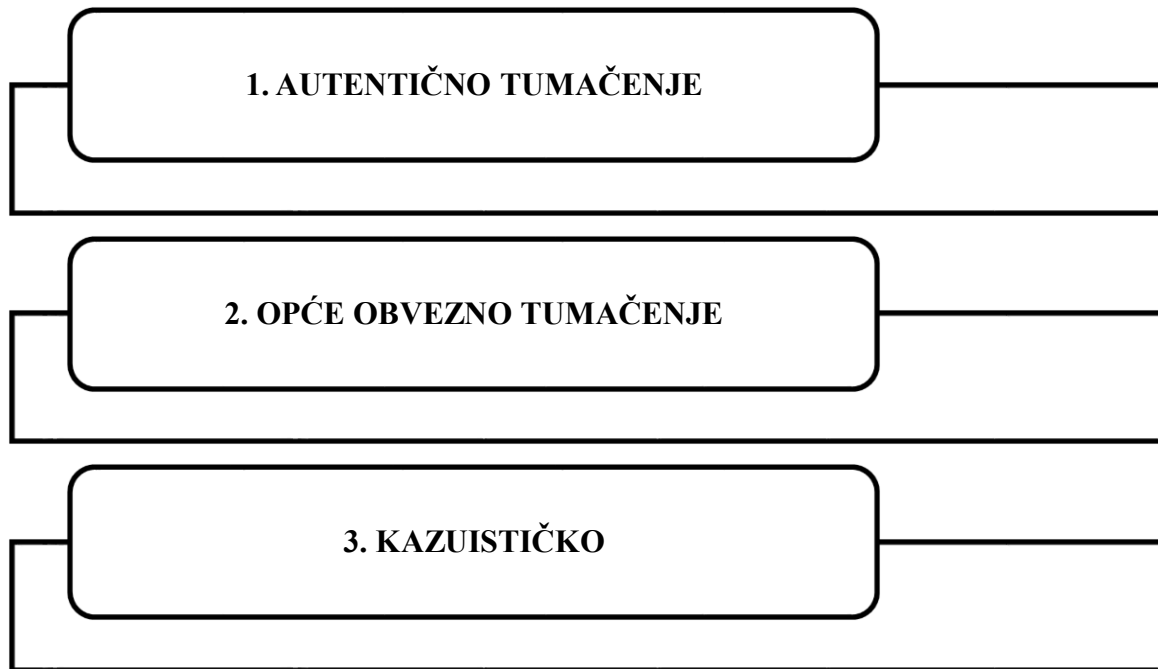


Izvor: konstruirano prema Pravna tehnika, op. cit.

Tumačenje pravnih pravila odnosno normi može se također podijeliti i s obzirom na obvezatnost prihvaćanja izvršenog tumačenja, kako je to predočeno u *Prikazu 4. Tumačenje pravnih pravila s obzirom na obveznu snagu određenog tumačenja*, a o čemu će više riječi biti u nastavku ovoga rada.

⁸² Vidi: Porezna uprava, dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Stranice/lista-misljenja.aspx (3. 1. 2021.)

Prikaz 4. Tumačenje pravnih pravila s obzirom na obveznu snagu određenog tumačenja.

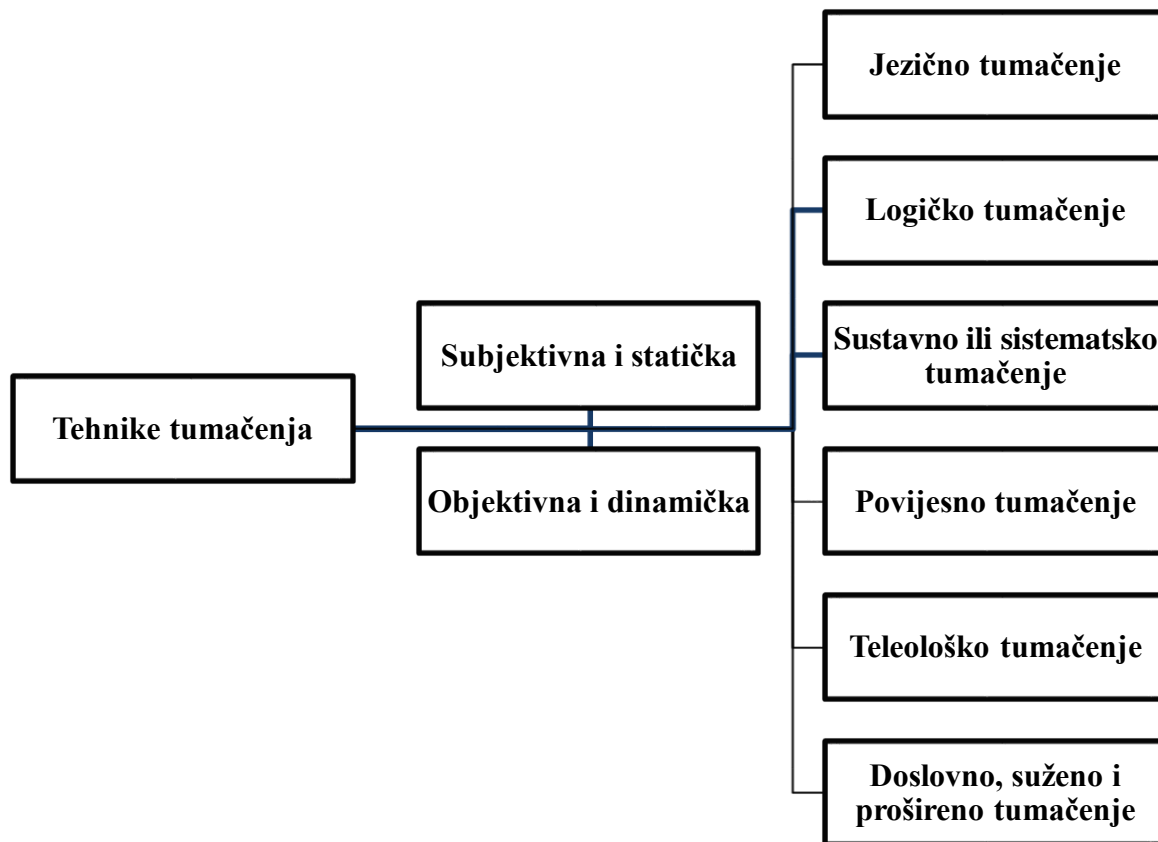


Izvor: konstruirano prema Pravna tehnika, op. cit.

Na sljedećem *Prikazu 5. Tumačenje pravnih pravila s obzirom na izvođenje (tehniku) tumačenja* sumirane su tehnike tumačenja, pri čemu dvije osnovne sačinjavaju a) subjektivna i statička tehnika koja ima za cilj homogenizaciju primjene pravnih pravila u smislu sprječavanja raznorodnosti u tumačenju koja se postiže traženjem izvorne volje ili autentične intencije zakonodavca prilikom donošenja pravne norme te b) objektivna i dinamička tehnika kojom se želi odijeliti pravnu normu od zakonodavca na način da ista bude organski pripadajuća društvenom životu i njegovim procesima, a pri čemu zakoni moraju biti podvrgnuti procesima emancipacije, depersonalizacije i adaptacije.⁸³

⁸³ Pravna tehnika, op. cit.

Prikaz 5. Tumačenje pravnih pravila s obzirom na izvođenje (tehniku) tumačenja.

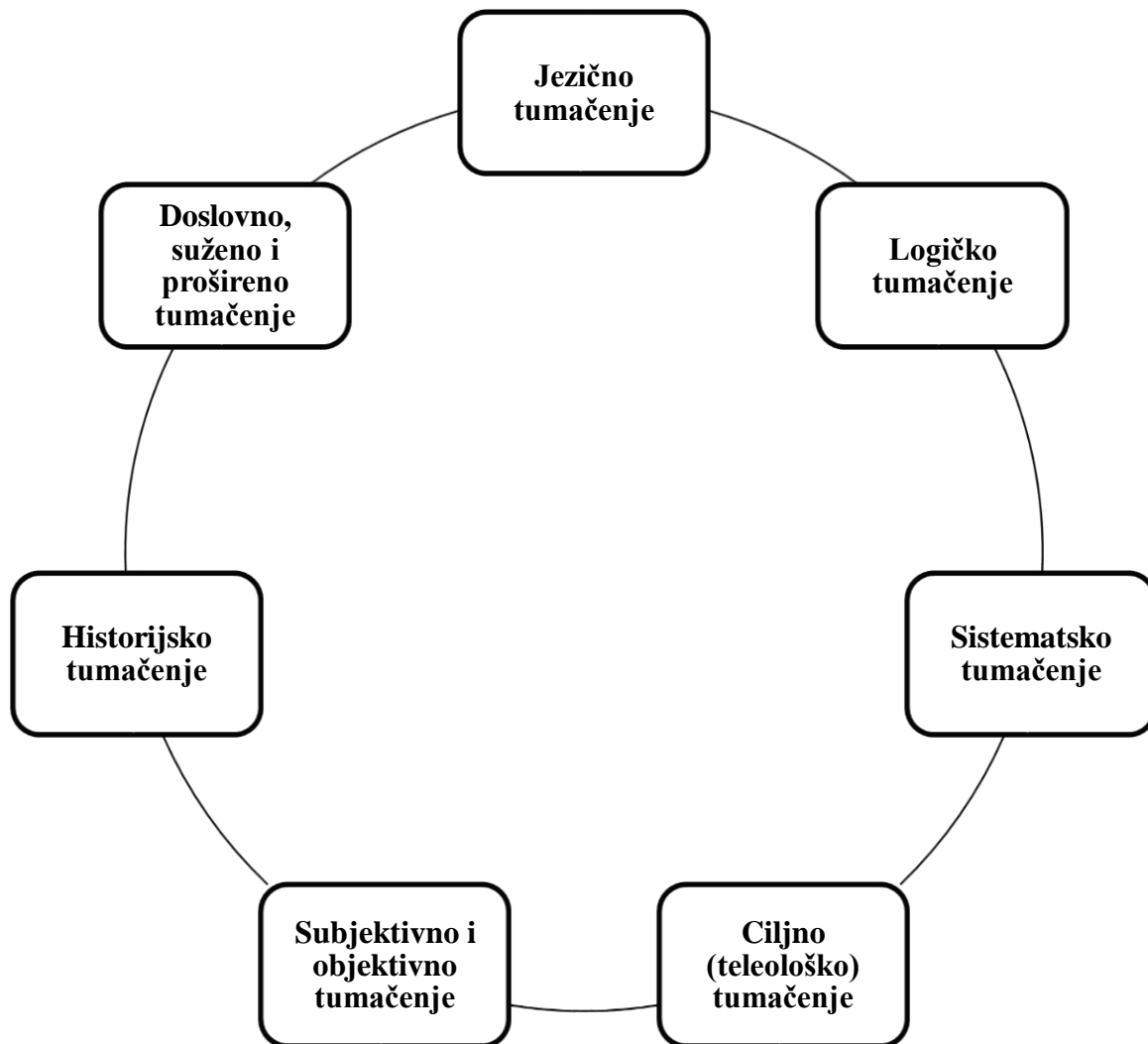


Izvor: konstruirano prema Pravna tehnika, op. cit.

Osim ove osnovne podjele iz *Prikaza 5. Tumačenje pravnih pravila s obzirom na izvođenje (tehniku) tumačenja*, zanimljivo je razmotriti i Viskovićevu klasifikaciju metoda tumačenja koja je po svemu sudeći veoma slična. Visković tako razlikuje sljedeće metode tumačenja: jezično tumačenje, logičko tumačenje, sistematsko tumačenje, ciljno (teleološko) tumačenje, subjektivno i objektivno tumačenje, historijsko tumačenje te doslovno, suženo i prošireno tumačenje.⁸⁴

⁸⁴ Visković, Nikola, *Teorija države i prava*, op. cit., str. 237-263.

Prikaz 6. Viskovićeva klasifikacija metoda tumačenja.



Izvor: konstruirano prema Visković, Nikola, Teorija države i prava, II. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb, Birotehnika, 2006., str. 237-263.

U nastavku će prema odabiru autora biti prikazane na primjerima poreznoga i proračunskoga prava sljedeće metode tumačenja: povijesno-genetičko tumačenje, autentično tumačenje, gramatičko ili jezično tumačenje, sustavno ili sistemsko tumačenje, ciljno ili teleološko tumačenje te gospodarsko tumačenje kao tumačenje svojstveno tumačenju činjenica bitnih za oporezivanje u poreznom postupku.

1.4.1. POVIJESNO-GENETIČKO TUMAČENJE

Povijesno-genetičko tumačenje jest ono tumačenje kojim se istražuju povijesna zbivanja i povijesni procesi s nakanom razumijevanja nastanka određenih pravnih pravila ili regulacije određenog društvenog ponašanja. Naime, na taj se način mogu dokučiti motivi koji su bili nit vodilja prilikom osmišljavanja određenih pravnih pravila.⁸⁵ Primjerice, da bi se sagledala svrha regulacije proračuna važno je proučiti nastanak proračuna te posljedično tome proračunskoga prava. Tako možemo detektirati da je ishodište proračunskoga prava u Engleskoj, da se počeci nalaze u Velikoj povelji o slobodama (*Magna Charta Libertatum*) iz 1215. godine koja je *de facto* prvi ustavni akt u svijetu kojim se ograničava apsolutistička vlast vladara, baš kao i da su svi drugi dokumenti koji su doneseni nakon ovoga kojima se parlamentu daju sve veća prava u regulaciji i kontroli prihoda i rashoda posljedica borbe parlamenta i vladara, pri čemu je prvi nastojao ojačati svoju ulogu, a time i ulogu građana u odlučivanju o poreznoj politici i o planiranju rashoda.⁸⁶

1.4.2. AUTENTIČNO TUMAČENJE

Autentično tumačenje pravnih pravila jest takvo tumačenje kod kojega tumačenje daje ono tijelo koje je donijelo pravno pravilo. U Republici Hrvatskoj (dalje u tekstu: RH) tumačenje koje je sadržajno jednako autentičnom tumačenju jest tzv. vjerodostojno tumačenje koje obavlja Hrvatski sabor za, primjerice, opće akte koje donosi, *inter alia* i zakone koji su najbrojniji i najvažniji.⁸⁷ U području poreznoga prava najinteresantniji su propisi koji reguliraju materiju poreznoga prava, bilo da je riječ o općem zakonu koji regulira osnovna načela i postupovna pitanja, bilo da je riječ o zakonima kojima su regulirani pojedini porezni oblici.

⁸⁵ Vidi više u: Vernazza, Marica, Objašnjenje u povijesti, Filozofska istraživanja, vol. 28., br. 4. (2008), str. 913-928.

⁸⁶ Jelčić, Božidar... [*et al.*], Financijsko pravo i financijska znanost, op. cit., str. 700.

⁸⁷ Vidi primjerice: Prijedlog za davanje vjerodostojnog tumačenja članka 1. stavka 3. Zakona o pravu na pristup informacijama (Narodne novine, broj 25/13. i 85/15.), dostupno na: <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages//2016/Sjednice/2019/Kolovoz/173%20sjednica%20VRH//173%20-%2024.pdf> (5. 1. 2021.).

1.4.3. GRAMATIČKO ILI JEZIČNO TUMAČENJE

Gramatičko ili jezično tumačenje sastoji se od tumačenja teksta odnosno riječi. Ovo je tumačenje, s obzirom na izraženu potrebu za ostvarivanjem načela materijalne istine, u poreznom pravu malo prihvatljivo. Ako se uzme za primjer sudska praksa i upravno sudovanje u RH, može se s lakoćom uočiti da je uporno korištenje ove metode tumačenja tako da joj se daje prednost pred ostalima, uzrok pretjeranog formalizma u pravu i sudovanju. Naime, na primjeru tumačenja poreznih tijela i upravnih sudova može se zaključiti da takav formalizam često uzrokuje i diskriminaciju poreznih obveznika u pogledu prava koja im po zakonu pripadaju.⁸⁸ Stoga ova metoda tumačenja može poslužiti tek kao pomoćna prilikom tumačenja, dok prednost treba dati ponajprije ciljnom ili teleološkom tumačenju.

1.4.4. SUSTAVNO ILI SISTEMSKO TUMAČENJE

Sustavno ili sistemsko tumačenje provodi se na način da se pravne norme u određenoj državi uklapaju u pravni sustav te države. Drugim riječima, smatra se da su se između pravnoga pravila, kao jednoga dijela sustava, i cijeloga sustava, kao pravnoga sustava, postoji povezanost, baš kao i između jednog dijela pravnog sustava, tj. jedne pravne norme, i drugoga dijela pravnoga sustava, tj. druge pravne norme.⁸⁹ Na primjeru opisanom u bilješci broj 67. ovo bi značilo da je ispravno uzeti u obzir cjelokupni pravni sustav, zakone koji reguliraju privatnopravnu sferu i one koji reguliraju javnopravno područje te osigurati da između jednih i drugih postoje dosljedna rješenja koja neće prouzročiti diskriminaciju poreznih obveznika.

⁸⁸ Porezna uprava RH i Upravni sud u Rijeci zauzeli su stajalište prema kojemu su razlikovali izvanbračnu i bračnu zajednicu u pogledu oporezivanja nasljedstva i to samo zato što u relevantnom propisu koji je starijeg datuma nije bilo navedeno da u porezna oslobođenja spadaju i izvanbračni drugovi, već samo bračni. Navedeni nositelji javne vlasti držali su da i izvanbračni drugovi moraju biti taksativno navedeni u propisu te da je potrebno izvršiti razlikovanje između javnopravnih odredbi poreznih propisa u kojima statusi bračnih i izvanbračnih drugova nisu bili izjednačeni od onih privatnopravnih koji te statuse izjednačavaju, a nalaze se u zakonima koji reguliraju nasljeđivanje i materiju obiteljskoga prava. Ustavni sud RH njihove je odluke okinuo, smatrajući da ih se mora izjednačiti. Vidi: Ustavni sud Republike Hrvatske, U-III/466/2015 od 25. siječnja 2018.

⁸⁹ Pravna tehnika, op. cit.

1.4.5. CILJNO ILI TELEOLOŠKO TUMAČENJE

Ciljno ili teleološko tumačenje preferibilno je rabiti na način da ono ima prednost pred ostalim metodama tumačenja. Ono naprosto ima za cilj otkriti svrhu donošenja određene pravne norme, odnosno, dokučiti cilj koji se pravnom normom želi postići. U pogledu ove metode tumačenja može se sagledati i primjer izdavanja prethodnih obvezujućih mišljenja Porezne uprave RH. Na ovom primjeru izdavanja obvezujućih poreznih mišljenja valja istaknuti da bi se Porezna uprava RH trebala prije svega koristiti ciljnom ili teleološkom metodom tumačenja uz gospodarsko tumačenje o kojem vidi više *infra*. U takvim obvezujućim mišljenjima koja se izdaju prije poduzimanja kakve pravne radnje koja ima porezne posljedice, na Poreznoj upravi RH je zadatak interpretacije, odnosno tumačenja odredbi važećeg poreznog zakonodavstva RH kako bi se osigurala predvidljivost prava i obveza, tj. pravna sigurnost subjekata koji sudjeluju u spomenutim pravnim radnjama. Stoga bi prilikom tumačenja katkad manjkavo formuliranih poreznih propisa Porezna uprava RH trebala uvijek najprije polaziti od otkrića svrhe donošenja određene pravne norme, odnosno od cilja koji se pravnom normom želi postići, a tek zatim kao pomoćne metode tumačenja koristiti ostale metode tumačenja kako bi potvrdila iznesene stavove u prethodnom obvezujućem mišljenju. O postupku izdavanja navedenih mišljenja Porezne uprave RH vidi više *infra*.

U materiji poreznoga prava moglo bi se s ovime povezati i pravilo iz OPZ-a i to ono iz članka 12.a naziva „Korištenje poreznih pogodnosti protivno svrsi zakona“ kao dodatna perspektiva ove metode tumačenja. Nadalje, zanimljivo je još proučiti upravnosudsku praksu odnosno upravnosudsku odluku⁹⁰ koja se razlikuje od tumačenja Porezne uprave RH.⁹¹ Naime, Porezna uprava RH dala je svoje tumačenje u svjetlu kompatibilnosti plaćanja poreza na dohodak po djelatnosti iznajmljivanja stanova i poreza na kuće za odmor smatrajući da je riječ o dva različita porezna oblika kojima se ne ostvaruje kumuliranje poreza. Porez na kuće za odmor je realan porez, porez na imovinu, kojemu je od značaja činjenica prava vlasništva. Porez na dohodak od djelatnosti iznajmljivanja stanova tj. apartmana jest porez koji se najčešće plaća u paušalnom iznosu i kojemu je od značaja prihod koji se ostvaruje obavljajući ovu djelatnost. Dakle, Porezna uprava RH zaključila je da postoje dvije različite oporezive činjenice i da shodno tome nema mjesta

⁹⁰ Presuda Upravnog suda Republike Hrvatske, Usl-180/14 od 10. lipnja 2015.

⁹¹ Ministarstvo financija - Porezna uprava, Mišljenje i tumačenje, Plaćanje dva različita poreza po dvije različite osnove, Klasa: 410-01/19-01/1603, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/19-2.

kumuliranju poreza. Dodatno utvrđuje da su ovi porezi propisani različitim zakonima i da imaju različite osnove. Upravni sud RH donosi oprečno stajalište u konkretnim predmetima te ga izražava na sljedeći način: „Stav je Suda, kakav zastupa i Visoki upravni sud RH u brojnim odlukama, da apartmani što služe kao sredstvo za stjecanje dohotka, odnosno dobiti, sukladno Zakonu, nisu kuće za odmor, jer postojanje obveze plaćanja poreza na dohodak, odnosno dobit, temeljem obavljanja djelatnosti iznajmljivanja isključuje mogućnost utvrđivanja obveze plaćanja poreza na kuće za odmor. Smisao je Zakona oporezivati imovinu što je se uporabljuje povremeno i sezonski, ali ne i imovinu namijenjenu stjecanju dohotka odnosno dobiti. Stoga kako proizlazi i iz navedenih rješenja, tužiteljica u dva objekta obavlja ugostiteljske usluge smještaja u kućanstvu, pa se s te osnove za njih ne mora plaćati porez na kuće za odmor za spornu godinu.“. Drugim riječima, sud ovdje traži i poziva se na smisao zakona te izvodi upravo ono tumačenje koje se naziva ciljno ili teleološko.

1.4.6. GOSPODARSKO TUMAČENJE

Metoda gospodarskog tumačenja ili gospodarskog pristupa svojstvena je za porezno pravo. Ideju je stvorio njemački stručnjak za porezno pravo Enno Becker, čije je djelovanje rezultiralo uvođenjem ove metode u zakonodavstvo Weimarske Republike 1919. godine.⁹² Nakon toga, ova ideja i metoda nastavljaju se razvijati, stječući vodeću ulogu u sudskoj praksi. Ova metoda tumačenja danas je sadržana u poreznom zakonodavstvu RH pod nazivom „Gospodarski pristup“, a što je razvidno iz članka 11. OPZ-a. Time je gospodarsko tumačenje postalo jedno od temeljnih načela poreznoga postupka, a nastavno na to dobilo je i prednost u primjeni i tumačenju poreznih propisa. Gospodarskim tumačenjem određuje se ono što tvori nezakonitu upotrebu porezno relevantnih činjenica ili implementaciju bez adekvatne pravne osnove te se određuje da se porezne činjenice utvrđuju prema gospodarskoj biti.⁹³ S ovim odredbama OPZ-a treba svakako povezati i članak 12. OPZ-a kojim se određuje koja je osnova za utvrđivanje porezne osnovice (prikriveni pravni posao) u slučaju sklopljenog prividnog pravnog posla. U ovom kontekstu treba napomenuti i da primjena ove metode tumačenja može dovesti do poreznih sporova jer se vrlo često porezni

⁹² Gadžo, Stjepan, Primjena i tumačenje poreznog prava: teorijsko-normativne osnove, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, vol. 70., br. 2-3., (2020.), str. 391.

⁹³ Rihter, Ana, Načela poreznog/upravnog postupka, Porezni vjesnik, vol. 25., br. 1. (2016.), str. 44.

obveznici i porezna tijela ne slažu upravo oko činjenica koje su bitne za oporezivanje, a takvi sporovi mogli bi biti i predmetom određenog ADR postupka.

1.5. TEORIJSKI I PRAKTIČNI PROBLEM ISTRAŽIVANJA

Potrebno je još sumirati teorijske probleme na koje se naišlo istražujući ovu temu, kao i na teorijsku i praktičnu važnosti rješavanja istih. Naime, kao teorijski problemi identificirani su sljedeći nedostaci: 1. nedostatak sistematiziranosti odnosno cjelovite sistematizacije modela ADR-a koje bi bilo pogodno koristiti za rješavanje poreznih sporova; 2. problem formuliranja pravnih normi koje reguliraju ADR i mehanizme sprječavanja nastanka poreznih sporova bez kreiranja dvojbi u tumačenju pogotovo kada je posrijedi implementacija postignutih sporazuma/nagodbi poreznih vlasti i poreznih obveznika te 3. ustavnost i zakonitost raspolaganja zahtjevima poreznih tijela za poreznim prihodima te postavljanje ograničenja dopustivosti raspolaganja istima. Teorijska važnost rješavanja ovih problema odnosi se na analizu mogućnosti i dopustivosti te prepoznavanje prednosti osnaživanja poreznoga sustava novim mehanizmima sprječavanja nastanka i rješavanja poreznih sporova kroz formiranje novih poreznopravnih normi, a što bi na koncu osiguralo jasnu prednost kolaborativnog odnosa poreznih vlasti i poreznih obveznika nad ostalim vertikalno određenim pristupima. Nastavno na teorijsku važnost, praktična važnost rješavanja teorijskih problema sastoji se u povećanju povjerenja poreznih obveznika u rad državnih tijela, u povećanju vjerojatnosti uspjeha u rješavanju poreznoga spora za porezne obveznike te u ubrzavanju postupaka rješavanja poreznih sporova uz postizanje efikasnosti i ekonomičnosti rješavanja poreznih sporova.

1.6. CILJ I SVRHA ISTRAŽIVANJA

Cilj istraživanja sastoji se u identifikaciji rješenja za teorijske i praktične izazove u poreznopravnim odnosima, dok će svrha samog istraživanja biti dati jasan pregled mogućih pravnih instrumenata kako bi se ojačalo znanje i svijest poreznih obveznika i poreznih službenika te zakonodavca o drugim, manje represivnim mehanizmima kojima se mogu postići isti ili još bolji i kvalitetniji rezultati.

1.7. HIPOTEZE ISTRAŽIVANJA I ISTRAŽIVAČKA PITANJA

Prije razrade istraživačkih pitanja potrebno je napraviti njihovu diferencijaciju. Naime, istraživačka pitanja jesu ona od kojih autor kao istraživač polazi pri određivanju predmeta istraživanja, dok su hipoteze pretpostavke koje se nastoje dokazati istraživanjem, a nastoje se odrediti na početku istraživanja.

Istraživačka pitanja sačinjavaju tri skupa pitanja koja će biti nit vodilja prilikom izrade ovoga rada. Prvo se pitanje sastoji u pravnoj (ne)sigurnosti poreznih obveznika kao rezultat nemogućnosti procjene kakve će ishode imati postupanje porezne administracije i kakvim će se sve ovlastima u tom postupanju služiti, a što stvara neizvjesnost koja se odnosi na obveze koje će proizlaziti po završetku postupanja poreznih službenika. S time je povezano i drugo pitanje čijim se odgovorom determiniraju uzroci takve pravne nesigurnosti, a isti mogu biti formalne i neformalne naravi ovisno o tome jesu li zakonske neodređenosti u postupanju poreznih tijela namjeravano ostavljene ili su se pojavile određene prakse koje nisu svima poznate i koje nisu namjeravane. Posljednje i treće pitanje jest ono čiji odgovor logično daje alate kojima bi takva pravna nesigurnost bila riješena; sastoji se od prijedloga poboljšanja postojećih pravila kojima bi se unaprijedio položaj poreznih obveznika prije nastanka i tijekom poreznoga spora. Također, sastoji se i u predlaganju poreznih pravila *de lege ferenda* koja bi bila u praktičnoj primjeni, dakako, prihvatljivija bez prevelikih kontroverzi, a što u sebi uključuje i diseminaciju znanja o pravima i novim pravilima *in favorem* poreznih obveznika kojima bi se na ovaj način vratilo povjerenje u državni aparat.

S druge strane, hipoteze istraživanja sačinjavaju tri skupa hipoteza formuliranih na sljedeći način. Prva hipoteza odnosno skup hipoteza odnosi se na pretpostavku je li opravdano uvođenje alternativnog načina rješavanja sporova u porezno pravo. Druga hipoteza sastoji se u određivanju uzroka zbog kojih se nastoje uvoditi novi modeli rješavanja poreznih sporova te sagledavanju mogućih zapreka glede uvođenja takvih modela u porezni sustav. Naposljetku, treća se hipoteza odnosi na definiranje korisnosti uvođenja takvih modela u porezni sustav s aspekta *cost-benefit* analize.

1.8. OČEKIVANI ZNANSTVENI DOPRINOS

S obzirom na neistraženost ovoga područja unutar poreznoga prava naročito u hrvatskim okvirima težit će se tome da se ovim radom doprinese boljem razumijevanju važnosti ovih mehanizama. To bi značilo i jačanje svijesti o nastanku problema u smislu njegovog izvora. Nadalje, rješavanje problema bit će obavljeno na način da će se istražiti svi komparativni izvori koji mogu biti relevantni za pisanje predloženog rada. Isto istraživanje uključivat će i praksu poreznih tijela te upravnosudsku praksu, a koja će ukazati na sve *pro* i *contra* argumente uvođenja promjena. Svime ovime bit će postignuta i svijest o novim načinima suradnje s poreznim obveznicima i o novim načinima rješavanja poreznih sporova. Stoga bi očekivani znanstveni doprinos ovoga rada trebao biti značajan *de lege ferenda* s obzirom na to da će zainteresirane čitatelje odnosno interesente ovoga problemskoga pitanja staviti u bolji položaj kada se, s jedne strane, nastoji oformiti novi *corpus* pravnih pravila čije će donošenje ujedno označiti i rješavanje teorijskog problema, a s druge strane, želi olakšati primjena pravnih normi u kvalitativnom smislu kojima će se razriješiti praktični problemi kojima će se predloženi doktorski rad baviti. Sve će navedeno u većoj ili manjoj mjeri predstavljati izvorni znanstveni doprinos ovisno o tome je li riječ o identifikaciji i vršenju pregleda postojeće problematike ili o predlaganju rješenja problema. Nastavno na očekivani znanstveni doprinos rada treba istaknuti i to da će on naći svoj put u smislu primjene izvršenog istraživanja u rješavanju praktičnog problema upravo zato što će interesenti u njemu moći uvidjeti sve benefite koje pravna pravila *de lege ferenda* donose ne smetnuvši s uma sveprisutni normativni zahtjev pravne sigurnosti koji mora sadržavati bilo kakvo pravno pravilo u modernom pravnom tj. poreznom sustavu.

2. POJMOVNO ODREĐENJE I PODJELA MEHANIZAMA SPRJEČAVANJA NASTANKA POREZNIH SPOROVA

Sprječavanje nastanka poreznih sporova sačinjava fazu kojom se na efikasan način nastoji povećati učinkovitost oporezivanja, suzbiti otpor plaćanju poreza te poreznu evaziju. Već je spomenuto da novi mehanizmi koji bi trebali biti djelotvorni u ovoj fazi trebaju biti upereni k formiranju bolje suradnje i jačanju međusobnog povjerenja između poreznih tijela i poreznih obveznika. Jedan od ovih mehanizama ostvaruje se kroz instrument prethodnih obvezujućih mišljenja. U okviru obvezujućih mišljenja može se reći da su se razvili i sporazumi o transfernim cijenama koji se temelje na pozitivnoj identifikaciji načela nepristrane transakcije. Prethodni sporazumi o transfernim cijenama razvili su se ponajprije u području carina i carinskog prava zbog postojanja prekograničnog elementa, pa je stoga i izveden ovakav zaključak. Prethodna obvezujuća porezna mišljenja (engl. *advance tax rulings*) moguće je shvatiti kao „posebni upravni akt, porezni akt kojeg donosi porezno tijelo i koje je za porezno tijelo obvezujuće u primjeni poreznih propisa na transakcije, poslove i druge porezno relevantne činjenice poreznog obveznika“, dočim bi se prethodni sporazum o transfernim cijenama (engl. *Advance Pricing Agreement - APA*) mogao definirati kao „sporazum između grupe trgovačkih društava ili povezanih društava kao poreznog obveznika i poreznog tijela, o kriterijima kojima će se primjenjivati pravila o transfernim cijenama, posebno na transakcije unutar grupe trgovačkih društava kao poreznog obveznika“.⁹⁴

Uz navedene mogućnosti donošenja prethodnih obvezujućih mišljenja te postizanja sporazuma o transfernim cijenama, u hrvatskom se kontekstu može uočiti i jedan vrlo značajan, ali i dvojbjen instrument iz perspektive zaštite jednakosti poreznih obveznika u postupanju poreznih tijela. Riječ je o tzv. dodjeli posebnog statusa poreznim obveznicima. Ova se ovlast poreznih tijela temelji na autonomiji volje, ali i na ispunjavanju određenih pretpostavki, a naziva se pravilo o posebnom statusu poreznog obveznika (engl. *horizontal monitoring*).⁹⁵

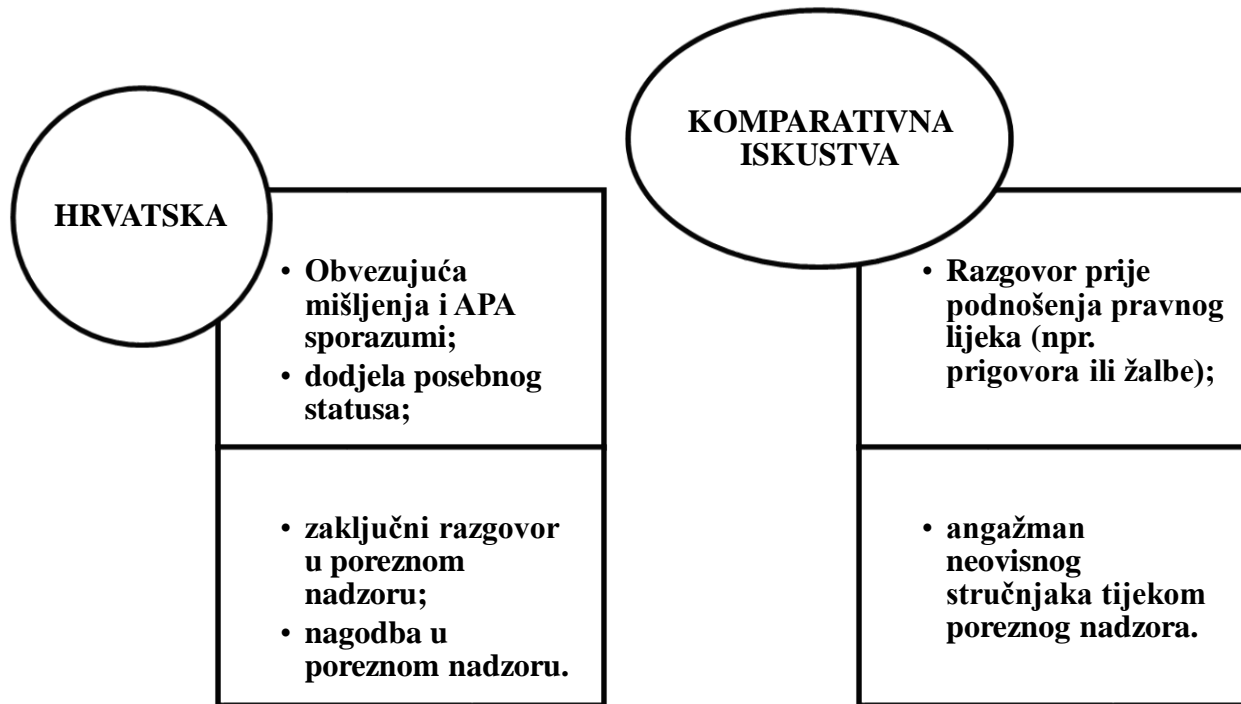
Nadalje, u hrvatskom se kontekstu javljaju još dvije mogućnosti koje se odnose na fazu sprječavanja nastanka poreznih sporova. To su zaključni razgovor u poreznom nadzoru te nagodba u okviru poreznog nadzora. Uspoređujući komparativna iskustva mogu se uočiti još neke

⁹⁴ Žunić Kovačević, Nataša, Prethodni sporazum o transfernim cijenama: stari izazovi ili nova era u poreznoj praksi, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 39., br. 1. (2018.), str. 460-461.

⁹⁵ Žunić Kovačević, Nataša, Gadžo, Stjepan, National Report Croatia, u: Tax transparency, ur. Başaran Yavaşlar, Funda, Hey, Johanna, EATLP International Tax Series, Amsterdam, IBFD, 2019., str. 431-452.

mogućnosti, a one su razgovor prije podnošenja pravnoga lijeka (npr. prigovora ili žalbe) te angažman neovisnog stručnjaka tijekom poreznoga nadzora.

Prikaz 7. Pregled instrumenata za izbjegavanje nastanka poreznih sporova.



Izvor: konstruirao autor prema pozitivnopravnim propisima i dostupnoj literaturi.

2.1. OPĆENITO O UZROCIMA NASTANKA POREZNIH SPOROVA

Kao što je već *supra* naglašeno, težište novih rješenja mora biti prije svega oslonjeno na pronalaženje uzroka poreznih sporova. Uzroci radi kojih porezni sporovi mogu nastati su raznovrsni, a tiču se prijevora oko određivanja ključnih elemenata oporezivanja odnosno činjenica pravno relevantnih za utvrđivanje i razrezivanje poreza. Naime, često se u tom svjetlu može govoriti o neslaganju glede visine porezne osnovice, određivanja poreznog oblika i samim time porezne stope koja bi bila primijenjena na poreznu osnovicu, poreznih oslobođenja i raznih izuzeća, baš kao i glede klasifikacije određenih transakcija u svrhu utvrđivanja i razrezivanja poreza. Cilj novih instrumenata koji su namijenjeni za korištenje u fazi sprječavanja sporova jest zapravo

određivanje ovih bitnih elemenata i klasifikacije transakcija *pro futuro*, dok su oni mehanizmi u fazi u kojemu je do spora već došlo usmjereni k što bržem utvrđivanju svih ovih elemenata, kako bi spor što prije nestao.

U kontekstu uzroka sporova treba svakako sagledati i neke od pojava koje su u izravnoj ili neizravnoj vezi s nastankom sporova. Nekim je poreznim obveznicima u interesu čak i zlonamjerno, ponekad i nezakonito, otežati rad poreznih tijela kako bi smanjili što je više moguće porezni teret koji trebaju snositi, dok drugi to čine kroz zakonite mehanizme. Prije svega ovdje je riječ o pojavama zakonite⁹⁶ i nezakonite porezne evazije (porezna utaja).⁹⁷ Nadalje, važno je spomenuti i otpor plaćanju poreza kao jednu od pojava koje također mogu na posredan način utjecati na nastanak poreznoga spora.⁹⁸ Dakle, ovakvim se djelovanjem poreznih obveznika namjerno mogu generirati porezni sporovi kako bi porezni obveznici ponajprije smanjili ili u potpunosti izbjegli poreznu obvezu ili pak podredno odgodili njezino plaćanje, tj. izvršavanje. Porezni spor, naravno, nastaje u trenutku neslaganja podataka kojima raspolažu porezna tijela i porezni obveznici.

Naposljetku, porezni se sporovi mogu pojaviti i u slučaju kada su porezna tijela loše „odradila“ svoj posao, odnosno i kada su porezna tijela zbog manjka stručnosti i savjesnosti poreznih službenika utvrđeni prekomjerni oporezivi prihodi i sl. Također, razlozi na strani poreznih tijela zbog kojih nastaju sporovi mogu biti brojnost ili manjkavost poreznih službenika, pa je zato važno da se u tom smislu pronade balans koliko je poreznih službenika potrebno da bi analiziralo pravno relevantne činjenice poreznih obveznika koje su bitne za oporezivanje. Dodatno, prekomjernom automatizacijom prikupljanja i obrade podataka, ali ne i digitalizacijom, bez

⁹⁶ Zakonita porezna evazija može se, dakle, postići promjenom mjesta boravka ili mjesta obavljanja djelatnosti, smanjivanjem potrošnje, pronalaženjem pravnih praznina u propisima poreznog zakonodavstva, uplaćivanjem sredstava za podmirenje obrazovnih, zdravstvenih, znanstvenih, humanitarnih ili drugih potreba ako pozitivne zakonske odredbe dozvoljavaju oslobođenja od plaćanja poreza, ali zakonito izbjegavanje plaćanje poreza postoji i u slučajevima kada dolazi do vertikalne koncentracije u privredi pod utjecajem oporezivanja, kao i u slučajevima kada je porezna evazija samim zakonom organizirana. Vidi: Jelčić, Božidar... [et al.], *Financijsko pravo i financijska znanost*, op. cit., str. 220-223.

⁹⁷ Iako se često raspravljalo o tome kako je nezakonita porezna evazija odnosno porezna utaja najveći problem te se nastojala odrediti granica gdje zakonita porezna evazija postaje nezakonita, odnosno kada se izbjegavanjem plaćanja poreza počinju kršiti odredbe pozitivnih poreznih propisa, sve značajniji problem po prihode države počinje stvarati zakonito izbjegavanje plaćanja poreza.

⁹⁸ U literaturi se jasno, nedvosmisleno i gotovo unisono ističe da je otpor plaćanju poreza veći većim poreznim opterećenjem poreznih obveznika, ako postoji neko veće odstupanje od nekog općeprihvaćenog kriterija pravednosti, kako ga smatraju pojedini porezni obveznici, ovisi i o svrsi trošenja oporezivanjem ubranih sredstava, o moralu poreznih obveznika kao jednom etičkom elementu, o primijenjenom poreznom obliku i poreznoj tehnici te o nedovoljnoj stručnosti, savjesnosti i objektivnosti porezne administracije, ali i njezin odnos prema poreznim obveznicima. Vidi: Jelčić, Božidar... [et al.], *Financijsko pravo i financijska znanost*, op. cit., str. 212-216.

dovoljne i nužne kontrole utvrđenih poreznih obveza može doći do situacija u kojima benefit imaju porezni obveznici, a u kojima je državni proračun zakinut za određeni porezni prihod zbog lošeg prikupljanja ili obrade podataka.

Osim ovoga, u svim se novim mehanizmima stavlja naglasak upravo na suradnju poreznih tijela i poreznih obveznika kao na osnovu za sprječavanje nastanka sporova, odnosno za uklanjanje uzroka nastanka poreznih sporova. Drugim riječima, obje strane moraju biti savjesne i poštene u davanju informacija i u postupanju. Stoga su sve veće težnje k partnerstvu ili partnerskom odnosu poreznih tijela i poreznih obveznika, a sve manje k nekakvom jednosmjernom odnosu u kojemu su porezni službenici shvaćeni i percipirani negativno.⁹⁹

2.2. PRETHODNA OBVEZUJUĆA MIŠLJENJA I APA SPORAZUMI

Advance ruling ili prethodno mišljenje institut je nastao u komparativnom zakonodavstvu odmah nakon Drugog svjetskog rata u Nizozemskoj. Svrha i cilj mišljenja odnosno informacije koju poreznim obveznicima upućuju porezne vlasti je doprinijeti ostvarivanju snažnije pravne sigurnosti predmetnih poreznih obveznika, a što se u praksi uobičajeno postiže objavom i distribucijom različitih tzv. poreznih vodiča ili objavljivanjem donesenih mišljenja na mrežnim stranicama poreznog tijela ili na druge primjerene načine.¹⁰⁰ Pojam obvezujućeg poreznog mišljenja (engl. *tax ruling*) koristi se najčešće kao zajednički pojam za sve vrste poreznih dogovora između poreznih vlasti i poreznih obveznika, odnosno, obvezujuće porezno mišljenje može se pojaviti u obliku prethodnog obvezujućeg mišljenja, sporazuma o transfernim cijenama ili u obliku kojeg sporazuma koji prethodi poreznorelevantnom događaju.¹⁰¹ U literaturi se često ističe da se u tom smislu može koristiti i pojam poreznog aranžmana. Naime, pojam poreznog aranžmana ne

⁹⁹ Za porezna se tijela, odnosno za porezne se službenike, u posljednje vrijeme nastoje odrediti i pravila ponašanja koja bi bila poželjna za razvitak povjerljivog odnosa s poreznim obveznicima. U tu se svrhu nastoje odrediti i opća načela djelovanja s jednim temeljnim ciljem, a on jest učinkovito oporezivanje. Ta načela su sljedeća: zakonitost i pravna sigurnost, nediskriminacija i jednakost poreznih obveznika, postupanje u dobroj vjeri, poštovanje zakona, nepristranost i neovisnost, tajnost i zaštita podataka te zastupanje. „Učinkovitost i djelotvornost poreznog sustava ovisi o ponašanju oba sudionika u poreznopravnom odnosu (porezna tijela i porezni obveznici). Porezni obveznici trebaju uvijek dati potrebne informacije Poreznoj upravi RH i podmirivati svoje obveze poreza, doprinosa i drugih javnih davanja u zakonskom roku. Porezna uprava RH i porezni obveznici će postupati jedni prema drugima s uvažavanjem i ljubaznošću u svim okolnostima i uvijek djelovati na konstruktivan način, s ciljem dolaženja do najboljeg rješenja.“ Vidi: Ministarstvo financija, Porezna uprava – Središnji ured, Povelja o suradnji Porezne uprave i poreznih obveznika – Kodeks, 2014., str. 4-6.

¹⁰⁰ Žunić Kovačević, Nataša, Prethodna obvezujuća porezna mišljenja - novi institut hrvatskoga poreznog postupka, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 37., br. 1. (2016.), str. 271.

¹⁰¹ Vidi: Romano, Carlo, *Advance Tax Rulings and Principles of Law - Towards a European a Tax Ruling System*, Amsterdam, IBFD, 2002., str. 77-148.

mora nužno označavati da je dogovor između poreznog obveznika i poreznog tijela postignut, ali ga može uključivati tj. sadržavati.¹⁰² Međutim, sukladno mišljenju autora, pojam poreznog aranžmana bilo bi ispravnije koristiti za poreznorelevantne događaje ili niz takvih događaja kada je posrijedi namjera izbjegavanja plaćanja poreza.

Imajući u vidu smislenost korištenja ovoga mehanizma sprječavanja nastanka poreznih sporova, valja napomenuti kako se obvezujuća mišljenja moraju zatražiti i izdati prije provođenja ekonomskih aktivnosti kojim se aktivira fiskalni suverenitet poreznih odnosno državnih vlasti.¹⁰³ Stoga se prije svega ističu prethodna obvezujuća porezna mišljenja. Prethodno obvezujuće porezno mišljenje predstavlja izjavu poreznih vlasti ili neovisnog vijeća o poreznom tretmanu poreznog obveznika s obzirom na njegove buduće transakcije i na koju se on u određenoj mjeri ima pravo osloniti, a što doprinosi u velikoj mjeri ostvarivanju zahtjeva pravne sigurnosti odnosno predvidljivosti prava i obveza koje će u budućnosti zahvatiti poreznog obveznika. Drugim riječima, to je obvezujuća pravna odluka koju donosi nadležno tijelo u skladu sa zakonom o primjeni poreznog prava u konkretnoj situaciji prije no što nastupe porezne posljedice. Porezni oblici o kojima se mogu dostaviti prethodna obvezujuća porezna mišljenja mogu biti raznoliki (porez na dohodak, porez na dobit, porez na dodanu vrijednost *etc.*), a spomenuta prethodna obvezujuća porezna mišljenja mogu se odnositi na sve vrste poreznih obveznika (tzv. multinacionalne kompanije, mala i srednja trgovačka društva, fizičke osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost) ili samo na vrlo specifične tzv. multinacionalne kompanije kod kojih je razvijeno prekogranično poslovanje.¹⁰⁴

¹⁰² Izraz „aranžman“ prema mišljenju dijela autora može poslužiti kao sveobuhvatan i pravno neutralan zajednički pojam, za razliku od pojmova poput sporazuma, ugovora, kompromisa, jednostrane upravne odluke, rješenja o predjumu poreza, nagodbe i obećanja o obvezi. S druge se strane, „sporazum“ (engl. *agreement*) može tumačiti i kao svojevrsan dogovor između poreznog obveznika i poreznog tijela kojim se obvezuju pronaci rješenje. Dakle, u tom smislu pojam izražava temeljni horizontalni i uzajamni odnos između poreznih vlasti i poreznog obveznika bez nastojanja da mu se pruži pravna kvalifikacija te se, stoga, može izvesti zaključak o tome da su prethodna obvezujuća porezna mišljenja vrlo mali dio od svih vrsta poreznih aranžmana. Vidi: Van de Velde, Elly, ‘Tax rulings’ in the EU Member States, Brussels, ECON Committee, 2015., str. 26-27.

¹⁰³ Neke porezne vlasti nude poreznim obveznicima mogućnost da s njima unaprijed komuniciraju o tumačenju i primjeni zakona, a obvezujuća mišljenja pravni su instrumenti koji poreznim obveznicima daju izjavu poreznog tijela o poreznom tretmanu određenih budućih operacija, a izdaju se prije sklapanja sporazuma ili prije podnošenja porezne prijave. Vidi: Žunić Kovačević, Nataša, Gadžo, Stjepan, Klemenčić, Irena, Flexible Multi-Tier Dispute Resolution: The Croatian Experience, u: Pistone, Pasquale, de Goede, Jan J.P., ur., Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes, op. cit., str. 18.

¹⁰⁴ Van de Velde, Elly, ‘Tax rulings’ in the EU Member States, op. cit., str. 28.

S druge strane, APA sporazum¹⁰⁵, definiran kao sporazum o mjerilima na temelju kojih će se primjenjivati pravila o transfernim cijenama između skupine trgovačkih društava ili povezanih društava kao poreznog obveznika i poreznog tijela, i to posebno na transakcije unutar skupine trgovačkih društava kao poreznog obveznika, igra veoma značajnu ulogu u prekograničnom poslovanju.¹⁰⁶ Naime, utjecaj na predvidljivost poreznog tretmana transakcija unutar skupine trgovačkih društava povećava ekonomsku aktivnost te potiče veći gospodarski razvoj trgovačkih društava kroz poslovanje u više država. Time za porezne obveznike i porezne vlasti dolazi do tzv. *win-win* situacije, pod pretpostavkom da obje strane djeluju i postupaju u dobroj vjeri, dok ostalim poduzetnicima i investitorima država koja uvodi ovakve mehanizme na taj način šalje neformalnu pozivnicu za ulazak i sudjelovanje na njezinom tržištu na siguran i predvidljiv način.

U hrvatskim okvirima obvezujuća mišljenja predviđena su člankom 10. OPZ-a. Prema članku 10. stavka 1. OPZ-a porezno tijelo na pisani zahtjev poreznog obveznika ima ovlast obvezujućeg mišljenja o poreznom tretmanu budućih i namjeravanih transakcija odnosno poslovnih događaja i djelatnosti poreznog obveznika. Nadalje, u stavku 2. istoga članka navodi se da troškove izdavanja takvih mišljenja u cijelosti snosi porezni obveznik, dok se u potonjem stavku 3. iste odredbe propisuje ovlast i obveza ministra financija da podzakonskim aktom odnosno pravilnikom odredi način primjene, rokove i iznose troškova izdavanja obvezujućih poreznih mišljenja. Predviđanje i ovog OECD-ovog mehanizma u hrvatskom poreznom zakonodavstvu pokazuje jasnu priklonjenost OECD-u i hrvatskim aspiracijama za punopravno članstvo u navedenoj organizaciji, ali i želju za praćenjem globalnih trendova najrazvijenijih ekonomija svijeta u poreznoj politici.

¹⁰⁵ APA sporazum može predstavljati i obvezujući sporazum između poreznih uprava u dvjema državama koji uređuje kako će se buduće transakcije između povezanih poreznih obveznika s poslovnim nastanom u njihovoj jurisdikciji tretirati u porezne svrhe, a može pokriti jednu transakciju ili niz transakcija. Nadalje, Smjernice OECD-a o transfernim cijenama za multinacionalna poduzeća i poreznu administraciju iz srpnja 2017. godine opisuju takav unaprijed određeni cjenovni sporazum kao „aranžman koji utvrđuje, prije kontroliranih transakcija, odgovarajući skup kriterija (npr. metoda, usporedivi podaci i njihove odgovarajuće prilagodbe, kritične pretpostavke budućih događaja) za određivanje transfernih cijena za te transakcije tijekom fiksnog vremenskog razdoblja“. Vidi: Irish Tax and Customs, Bilateral Advance Pricing Agreement Guidelines, Tax and Duty Manual, br. 35-02-07 (2020.), str. 7-8. i OECD (2017.), Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, dostupno na: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (16. 5. 2023.).

¹⁰⁶ APA sporazumi predviđeni su u poreznim zakonodavstvima država članica OECD-a. Međutim, dobrobit predviđanja APA sporazuma u poreznom zakonodavstvima prepoznale su i države koje nisu članice OECD-a poput: Kine, Kolumbije, Egipta, Indonezije, Indije, Kazahstana, Malezije, Perua, Rumunjske, Singapura i Venezuele. To je još jedan dokaz u nizu snage autoriteta OECD-ovih rješenja i pokazatelj liderstva u smišljanju poreznih mehanizama i u formiranju poreznih pravila kojima se poboljšava i potiče razvoj ekonomije i ekonomske aktivnosti, kako na nacionalnom, tako i na međunarodnom, tj. prekograničnom planu.

Za potrebe pisanja ovoga rada treba analizirati i Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona (dalje u tekstu: Pravilnik o provedbi OPZ-a),¹⁰⁷ točnije članke od 6. do 16. navedenog Pravilnika. Sukladno članku 6. stavku 2. Pravilnika o provedbi OPZ-a zahtjev¹⁰⁸ za izdavanje obvezujućeg mišljenja može podnijeti porezni obveznik rezident, ali i nerezident, odnosno njegov porezni savjetnik. U stavku 3. istoga članka propisano je da zahtjev može podnijeti i fizička ili pravna osoba koja još nije stekla status poreznog obveznika ili još nije izvršila registraciju obavljanja djelatnosti prema posebnim propisima odnosno njezin porezni savjetnik, a što je od značaja za novopridošle poduzetnike. Prema članku 7. Pravilnika o provedbi OPZ-a nadležnost za izdavanje obvezujućih mišljenja podarena je Središnjem uredu Porezne uprave RH, dok ravnatelj Porezne uprave RH ima ovlast imenovati Savjetodavno tijelo za obvezujuća mišljenja koja se sastavlja od službenika Porezne uprave RH, a u Savjetodavnom tijelu može biti imenovan i vanjski suradnik - sudski vještak s popisa stalnih sudskih vještaka iz pojedinog područja koje je od značaja za donošenje obvezujućeg mišljenja. Navedenim je člankom također propisano da obvezujuće mišljenje potpisuje ravnatelj Porezne uprave RH. Članak 9. Pravilnika o provedbi OPZ-a propisuje da se opisani zahtjev podnosi u pisanom obliku, da može sadržavati više pitanja koja se moraju odnositi na ista konkretna područja. Također, navedenom odredbom omogućeno je podnošenje zahtjeva i pisanim putem na službenu elektroničku adresu *obvezujuca.misljenja@porezna-uprava.hr*, a ne samo putem nadležne ispostave Porezne uprave RH ili Ureda za velike porezne obveznike. Po zaprimanju zahtjeva na zakonit način Porezna uprava RH pisanim putem poziva poreznog obveznika da izvrši uplatu troškova izdavanja obvezujućeg mišljenja, rok za uplatu

¹⁰⁷ Pravilnik 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. i 156/22. (dalje u tekstu: Pravilnik o provedbi OPZ-a).

¹⁰⁸ U skladu s člankom 8. stavkom 1. Pravilnika o provedbi OPZ-a zahtjev za izdavanje obvezujućeg mišljenja mora osobito sadržavati: 1. ime i prezime/naziv podnositelja zahtjeva, osobni identifikacijski broj (dalje u tekstu: OIB) ili porezni broj, broj putovnice ako podnositelju sukladno posebnom zakonu nije dodijeljen OIB, PDV ID broj poreznog obveznika ukoliko ga posjeduje; 2. podatke o poreznom savjetniku koji je od strane poreznog obveznika uključen u postupak izdavanja obvezujućeg mišljenja, OIB, broj odobrenja za rad poreznog savjetnika; 3. detaljan opis planiranih (namjeravanih) poslovnih transakcija te poslovne i financijske posljedice transakcije, poslovnog događaja ili aktivnosti; 4. prijedlog odgovora od strane podnositelja zahtjeva ili poreznog savjetnika uz pozivanje na relevantne zakonske odredbe; 5. izjavu podnositelja zahtjeva je li u tijeku postupak odlučivanja povodom pravnih lijekova ili sudski postupak koji je vezan za zahtjev za izdavanje obvezujućeg mišljenja u kojem sudjeluje podnositelj zahtjeva kao stranka; 6. isprave odnosno dokumentaciju koja se odnosi na zahtjev za izdavanje obvezujućeg mišljenja ili se na nju podnositelj zahtjeva poziva; 7. sva obvezujuća mišljenja od nadležnih poreznih tijela drugih država po istom pitanju odnosno je li po istom pitanju postavljen zahtjev za izdavanjem obvezujućeg mišljenja pred poreznim tijelima druge države u odnosu na povezane osobe. Međutim, stavkom 2. istoga članka propisano je da Porezna uprava RH može od podnositelja zahtjeva zatražiti i drugu dokumentaciju potrebnu za donošenje obvezujućeg mišljenja, a što znači da se svaki predmet izdavanja obvezujućeg mišljenja rješava zasebno ovisno o okolnostima konkretnog slučaja.

troškova obvezujućeg mišljenja određuje se u vremenu od osam dana od dana dostave poziva.¹⁰⁹ Osim uplate troškova postupka izdavanja obvezujućeg mišljenja koji se određuju pomoću pravila iz članka 16. stavka 5. Pravilnika o provedbi OPZ-a, Porezna uprava RH temeljem članka 16. stavaka 2., 3. i 4. istoga propisa pored tog troška izdavanja obvezujućeg mišljenja ima pravo zatražiti od poreznog obveznika podmirivanje u cijelosti troškova sudskog vještaka, kao i dodatnih troškove ako nastanu u postupku izdavanja obvezujućeg mišljenja, a o čemu ga se mora izvijestiti pisanim putem te mu se mora ostaviti rok od osam dana u kojemu je isti dužan podmiriti navedene troškove. Slijedom toga, ako porezni obveznik ne dostavi dokaz o uplati naznačenih sredstava za pokrivanje troškova navedenih u obavijesti Porezne uprave RH u ostavljenom roku, Porezna će uprava smatrati i tretirati poreznog obveznika kao da je odustao od upućenog zahtjeva. Nadalje, u skladu s člankom 10. Pravilnika o provedbi OPZ-a Porezna uprava RH može podnositelju zahtjeva ili njegovom poreznom savjetniku uputiti poziv za održavanjem prethodnog razgovora, a takav poziv može biti upućen najkasnije u roku od 30 dana od dana zaprimanja zahtjeva. Kako je propisano, prethodnim razgovorom usmeno se razjašnjavaju činjenice koje bi mogle biti predmetom obvezujućeg mišljenja. Pravilnikom o provedbi OPZ-a, točnije njegovim člankom 11., predviđena je i mogućnost odustanka poreznog obveznika od upućenog zahtjeva, i to pisanim putem u bilo kojem trenutku prije izdavanja obvezujućeg mišljenja, pri čemu nema pravo na povrat uplaćenih troškova, dok iznimno od opisanog podnositelj zahtjeva ima pravo na povrat uplaćenih troškova pod uvjetom da je pisanim putem odustao od zahtjeva najkasnije u roku od 15 dana od dana predaje zahtjeva. Dodatno, postoje slučajevi i kada će se poreznom obvezniku izvršiti povrat uplaćenih sredstava ako zaprimi obavijest Porezne uprave RH o neizdavanju obvezujućeg mišljenja. Ti su slučajevi taksativno navedeni u članku 12. stavku 1. Pravilnika o provedbi OPZ-a.

¹⁰⁹ Sukladno članku 16. stavku 5. Pravilnika o provedbi OPZ-a troškovi izdavanja obvezujućeg mišljenja iznose: (a) 663,61 eura za podnositelje zahtjeva koji prema posljednjoj poreznoj prijavi ostvaruju prihod do 398.168,43 eura; (b) 929,06 eura za podnositelje zahtjeva koji prema posljednjoj poreznoj prijavi ostvaruju prihod od 398.168,43 eura do 929.059,66 eura; (c) 1.327,23 eura za podnositelje zahtjeva koji prema posljednjoj poreznoj prijavi ostvaruju prihod od 929.059,66 eura do 1.327.228,08 eura; (d) 1.725,40 eura za podnositelje zahtjeva koji prema posljednjoj poreznoj prijavi ostvaruju prihod od 1.327.228,08 eura do 2.654.456,17 eura; (e) 1.990,84 eura za podnositelje zahtjeva koji prema posljednjoj poreznoj prijavi ostvaruju prihod od 2.654.456,17 eura do 9.290.596,59 eura; (f) 2.654,46 eura za podnositelje zahtjeva koji prema posljednjoj poreznoj prijavi ostvaruju prihod od 9.290.596,59 eura do 14.599.508,93 eura; (g) 3.318,07 eura za podnositelje zahtjeva koji prema posljednjoj poreznoj prijavi ostvaruju prihod od 14.599.508,93 eura do 19.908.421,26 eura; (h) 3.981,68 eura za podnositelje zahtjeva koji prema posljednjoj poreznoj prijavi ostvaruju prihod veći od 19.908.421,26 eura; (i) 663,61 eura za podnositelje zahtjeva koji započnu ili su započeli poslovanje u poreznom razdoblju u kojem se podnosi zahtjev i za porezne obveznike koji jesu fizička ili pravna osoba koja još nije stekla status poreznog obveznika ili još nije izvršila registraciju obavljanja djelatnosti prema posebnim propisima odnosno njezin porezni savjetnik.

Prema navedenoj odredbi Porezna uprava RH ne izdaje obvezujuće mišljenje ako: 1. se zahtjev podnositelja ne odnosi na buduće i namjeravane transakcije odnosno poslovne događaje i djelatnosti poreznog obveznika; 2. se zahtjev podnositelja odnosi na predmet započetog poreznog nadzora ili predmet sudskog postupka, koji je vezan za zahtjev za izdavanje obvezujućeg mišljenja ili postupka u povodu pravnih lijekova u kojem sudjeluje podnositelj zahtjeva kao stranka; 3. se zahtjev podnositelja odnosi na općenito ili hipotetsko pitanje; 4. iz sadržaja zahtjeva podnositelja proizlazi da nema stvarnu namjeru poduzimanja poslovnih aktivnosti koje su predmet zahtjeva; 5. se radi o predmetu zahtjeva o kojem se odlučuje u okviru prava na informiranje, prema posebnom propisu; 6. podnositelj zahtjeva nije u roku određenom pozivom uplatio troškove izdavanja obvezujućeg mišljenja; 7. podnositelj zahtjeva nije u roku od osam dana, od dana primitka obavijesti o potrebi podmirivanja dodatnih troškova, dostavio pisanu suglasnost za podmirenje troškova usluge sudskog vještaka i dodatnih troškova te 8. podnositelj zahtjeva ne podmiri troškove usluga sudskog vještaka ili dodatne troškove koji nastanu u postupku izdavanja obvezujućeg mišljenja. U slučaju izdavanja obvezujućeg mišljenja Porezna uprava RH vezana je rokovima i obveznim sadržajem obvezujućeg mišljenja, a što je navedeno u članku 13. Pravilnika o provedbi OPZ-a.¹¹⁰ Naposljetku, člankom 14. Pravilnika o provedbi OPZ-a obvezujuće mišljenje ima obvezujući pravni učinak za Poreznu upravu RH, dok je člankom 15. istoga propisa određeno da je obvezujuće mišljenje važeće od dana dostave podnositelju zahtjeva, kao i da ono prestaje važiti ako (1) se isto temelji na odredbama propisa koje su izmijenjene ili su prestale važiti, a temeljem kojih je mišljenje izdano, (2) je došlo do promjena okolnosti koje imaju bitan utjecaj na obvezujuće mišljenje ili (3) se utvrdi da se obvezujuće mišljenje temelji na neistinitim ili nepotpunim podacima. Za kraj je još važno istaknuti da su uplaćeni troškovi izdavanja obvezujućeg mišljenja prihod Porezne uprave RH, a na temelju članka 16. stavka 7. Pravilnika o provedbi OPZ-a.

U komparativnom pogledu razvidno je da se provedbeni propisi koji reguliraju prethodna obvezujuća mišljenja razlikuju od države do države. Međutim, svima je zajednički osnovni cilj: uz

¹¹⁰ Porezna uprava RH izdaje obvezujuće mišljenje u roku od 90 dana od dana podnošenja potpunog zahtjeva. Porezna uprava RH može, imajući na umu složenost postavljenog pitanja, produljiti navedeni rok za još najviše 45 dana. Iznimno, kada Porezna uprava RH s obzirom na složenost pitanja pri izdavanju obvezujućeg mišljenja mora uključiti i druga tijela, tj. druge institucije, u tuzemstvu ili u inozemstvu, a u svrhu dobivanja podataka ili informacija bitnih za izdavanje obvezujućeg mišljenja, obvezujuće mišljenje može se izdati i nakon isteka spomenutih rokova. U pogledu sadržaja propisano je da obvezujuće mišljenje mora biti kao takvo označeno te da obvezno mora sadržavati postavljena pitanja, odgovor, činjenice i analizu predstavljenog slučaja odnosno transakcije, poslovnog događaja ili djelatnosti.

ostvarenje zakonitosti, ostvarenje načela postupanja u dobroj vjeri i ostvarenje pravne sigurnosti.¹¹¹ Shodno tome, ustavnost i zakonitost postignuta je u ovome slučaju besprijekorno uz povećanje obima suradnje između poreznih obveznika i porezne administracije, ne samo u smislu intenziteta, već i u vremenskom smislu. Naime, suradnja je ovim mehanizmom produljena na vrijeme prije poduzimanja određene transakcije ili poslovne aktivnosti te predstavlja svojevrsni zalag za buduću suradnju kroz već određeni budući porezni tretman. Vrijedne spomena jesu svakako ograde koje jamče da ovaj mehanizam ne bude zloupotrebljavan od strane poreznih obveznika, a koje su jasno i nedvosmisleno propisane u odredbi koja propisuje prestanak važenja obvezujućeg mišljenja.

Uz činjenicu da ovaj mehanizam predstavlja potpunu usklađenost s ustavnim i zakonskim odredbama, potrebno je istaknuti i kako je teret dokazivanja korištenjem ovoga instrumenta nemjerljivo manji za porezne obveznike u slučaju pojave poreznoga spora, koji uz predočenje potrebne dokumentacije i uz plaćanje neznatnog iznosa troškova izdavanja obvezujućeg mišljenja u usporedbi s ostvarenim prihodima poreznog obveznika mogu unaprijed osigurati svoj porezni tretman te time biti gotovo sigurni da porezni spor neće nastati. Kada je riječ o Hrvatskoj, valja napomenuti i to kako ovaj mehanizam treba i dalje poticati, odnosno poticati porezne obveznike na njegovo korištenje, ali i spomenuti kako se jedino putem diseminacije znanja o ovome mehanizmu te njegove popularizacije učinkovitim primjenom spomenutog mehanizma može doći do povećanja broja podnesenih zahtjeva za obvezujućim mišljenjem, broja izdanih obvezujućih mišljenja te, na koncu, smanjenja broja poreznih sporova.

2.3. DODJELA POSEBNOG STATUSA ILI HORIZONTALNI NADZOR (*HORIZONTAL MONITORING*)

Mehanizam koji značajno utječe na sprječavanje nastanka poreznih sporova jest tzv. dodjela ili odobravanje posebnog statusa tj. horizontalni nadzor (engl. *horizontal monitoring*).¹¹²

¹¹¹ Žunić Kovačević, Nataša, Prethodna obvezujuća porezna mišljenja - novi institut hrvatskoga poreznog postupka, Pravo i porezi, vol. 18., br. 5. (2016.), str. 6.

¹¹² S obzirom na obilježja ovoga mehanizma sprječavanja poreznih sporova engleski naziv *horizontal monitoring* može biti preveden i kao horizontalni nadzor zbog činjenice da postoji tendencija stvaranja ravnopravnijeg odnosa između poreznih obveznika i poreznih vlasti uklanjanjem paradigme supremacije porezne vlasti, ali uz zadržavanje ograda nužnih za izvršavanje fiskalnog suvereniteta i za zadržavanje autoriteta porezne vlasti. Ovakav mehanizam uključuje konstantni nadzor i praćenje poreznog obveznika kroz određeno vremensko razdoblje, ali na dobrovoljnoj osnovi. Drugim riječima, porezni obveznik pristaje na suradnju slanjem podataka poreznim vlastima bitnim za oporezivanje kroz određeno vremensko razdoblje, a porezna vlast jamči putem konzultacija unaprijed da će *pro futuro* kroz konzultacije definirane poslovne aktivnosti tretirati na način da upozna poreznog obveznika putem takvih konzultacija.

Takav se mehanizam temelji na promjeni odnosa između poreznih obveznika i poreznih vlasti, odnosno na zamjeni supremacije i vertikalne nadređenosti poreznih vlasti spram poreznih obveznika s horizontalnim odnosom suradnje i kooperacije. Odnosi se na međusobno povjerenje između poreznog obveznika i porezne administracije, baš kao i na precizniju specifikaciju međusobnih odgovornosti i dostupnih opcija za provedbu zakona i poštovanje međusobnih sporazuma. Kao rezultat toga temeljni odnosi i komunikacija između građana i poreznih vlasti mijenjaju se u ravnopravniju situaciju. Ova „horizontalizacija“ nadzora prvenstveno će se postići, u suradnji s relevantnim vanjskim stranama, prebacivanjem nadzornog procesa s naknadnog praćenja na konzultacije unaprijed, s time da će se takva suradnja temeljiti na međusobnom povjerenju, razumijevanju i transparentnosti.¹¹³ Takva suradnja jamac je sprječavanja poreznoga spora, iako se u okviru takvoga načina suradnje mogu pojaviti i dileme glede jednakoga postupanja porezne vlasti prema poreznim obveznicima, a samim time i do potencijalnog kršenja zakonskih ili ustavnih odredbi.

Hrvatska inačica ovoga mehanizma poznatija je pod spomenutim nazivom „dodjela posebnog statusa“, pa će za potrebe pisanja ovoga rada biti analiziran i hrvatski primjer ostvarivanja takve vrste statusa, odnosno suradnje između poreznih obveznika i Porezne uprave RH. Naime, u članku 70. OPZ-a navodi se termin „posebni status poreznog obveznika“ kao naslov navedenog članka. Sukladno članku 70. stavku 1. OPZ-a Porezna uprava RH može poreznom obvezniku odobriti posebni status u cilju promicanja dobrovoljnog ispunjavanja poreznih obveza i smanjenja administrativnog opterećenja poreznog nadzora, dok je u stavku 2. istoga članka propisano da porezni obveznik može steći poseban status: (a) ako su mu za posljednje tri godine izdana revizorska mišljenja bez rezerve; (b) ako ima uspostavljen sustav unutarnje kontrole; (c) ako će se obvezati da će obavještavati Poreznu upravu RH o svim poslovnim odlukama iz kojih bi mogli proizlaziti porezni rizici; (d) ako se protiv članova uprave ne vodi kazneni postupak za kaznena djela za koja se progon vrši po službenoj dužnosti i (e) ako se iz podataka kojima raspolaže Porezna uprava RH može očekivati da će porezni obveznik ispunjavati porezne obveze iz posebnog statusa. Način odobravanja odnosno ukidanja posebnog statusa provedbenim propisom također propisuje ministar financija i to Pravilnikom o provedbi OPZ-a, a što je propisano člancima od 54. do 61. Pravilnika o provedbi OPZ-a. Članak 54. Pravilnika o provedbi OPZ-a tako navodi da se

¹¹³ Tax and Customs Administration, Guide Horizontal Monitoring; Tax service providers, 2016., str. 6., dostupno na: <https://www.moore-drv.nl/wp-content/uploads/2020/11/guide-horizon-monitoring.pdf> (18. 5. 2023.).

postupak odobravanja posebnog statusa sastoji od pet koraka: (1) inicijativa za pokretanje postupka odobravanja posebnog statusa; (2) stvaranje poreznog profila poreznog obveznika; (3) prethodni razgovor s poreznim obveznikom; (4) sklapanje Sporazuma o dobrovoljnom ispunjavanju poreznih obveza te (5) ocjenjivanje postignutih rezultata i unaprjeđivanje postupka.

Prvi korak propisan je člankom 55. Pravilnika o provedbi OPZ-a kojim je navedeno da postupak odobravanja posebnog statusa započinje temeljem pisane izjave poreznog obveznika o namjeri stjecanja posebnog statusa te da takva izjava osobito mora sadržavati: (a) opis aktivnosti, upravljanja i kontrole društva, sažet prikaz poslovnog okruženja te strukture dobavljača i kupaca, podatke o tržišnom udjelu, osnovna načela strateških planova, načine mjerenja ostvarenja postavljenih ciljeva, sažet prikaz plana upravljanja ljudskim resursima; (b) opis unutarnjih kontrola, sažetke rezultata revizija u posljednje tri godine, sažet prikaz načina upravljanja glavnim poslovnim rizicima; (c) sažet popis poreznih rizika i instrumenata koji se koriste za upravljanje rizicima; (d) iskustva u komunikaciji s Poreznom upravom te očekivanja u pogledu stjecanja posebnog statusa i (e) podatke o osobi za kontakt. Dodatno, uz izjavu o namjeri stjecanja posebnog statusa nadležnom poreznom tijelu obavezan je priložiti i (1) izjavu kojom se obvezuje da će obavještavati Poreznu upravu RH o svim poslovnim odlukama iz kojih bi mogli proizlaziti porezni rizici te (2) vjerodostojne isprave da se protiv članova uprave ne vodi kazneni postupak za kaznena djela za koja se progon vrši po službenoj dužnosti.

Drugi korak kojim se formira porezni profil poreznog obveznika ima za cilj omogućiti Poreznoj upravi RH procjenu očekivanja da će porezni obveznik ispunjavati porezne obveze iz posebnog statusa, kako je navedeno u članku 56. Pravilnika o provedbi OPZ-a. Prethodni razgovor s poreznim obveznikom ili njegovim poreznim savjetnikom¹¹⁴ na temelju članka 57. Pravilnika o provedbi OPZ-a kao treći korak u postupku odobravanja posebnog statusa poreznog obveznika ima za ciljeve (a) upoznati se s očekivanjima poreznog obveznika i Porezne uprave RH u daljnjem praćenju poreznog obveznika u slučaju stjecanja posebnog statusa te (b) procijeniti i od strane poreznog obveznika i od strane Porezne uprave RH opravdanost, prikladnost i svrhovitost odobravanja posebnog statusa poreznom obvezniku.

¹¹⁴ Poziv se upućuje poreznom obvezniku ili njegovom poreznom savjetniku najkasnije u roku od 30 dana od dana zaprimanja izjave poreznog obveznika o namjeri stjecanja posebnog statusa. S druge strane, ako Porezna uprava RH utvrdi da porezni obveznik na zadovoljava propisane uvjete za stjecanje posebnog statusa, o tome mora biti obaviješten on ili njegov porezni savjetnik najkasnije u roku od 30 dana od dana zaprimanja izjave poreznog obveznika o namjeri stjecanja posebnog statusa.

Ako se u prethodnim koracima procijenilo da je odobravanje posebnog statusa poreznom obvezniku opravdano, prikladno i svrhovito, porezni obveznik i Porezna uprava RH mogu sklopiti Sporazum o dobrovoljnom ispunjavanju poreznih obveza kojim se utvrđuju prava i obveze poreznog obveznika i Porezne uprave RH. Kako je navedeno u članku 58. Pravilnika o provedbi OPZ-a, prava i obveze razlikuju se i različito se shodno tome navode za obje strane, za poreznog obveznika i za Poreznu upravu RH. Za poreznog obveznika obuhvat prava i obveza je sljedeći: (a) pravovremeno podmirenje poreznih obveza u skladu s poreznim propisima; (b) pravovremeno podnošenje poreznih prijava i izvješća u skladu s poreznim propisima odnosno promicanje obrade u stvarnom vremenu: podnošenje poreznih prijava i izvješća u najkraćem mogućem roku, po završetku obračunskih razdoblja; (c) osiguravanje sustava unutarnje kontrole te unutarnje i vanjske revizije; (d) omogućavanje Poreznoj upravi RH cjelovitog uvida u sve bitne činjenice i okolnosti iz kojih proizlaze ili mogu proisteći porezne obveze ili porezni rizici; (e) dostavljanje Poreznoj upravi RH u najkraćem mogućem roku sadašnjih ili budućih stajališta o poreznim pitanjima te njihovih pravnih posljedica te (f) na zahtjev Porezne uprave RH, dostavljanje u najkraćem mogućem roku svih informacija i podataka u cjelovitom i nedvojbenom obliku. Nadalje, za Poreznu upravu RH obuhvat prava i obveza je sljedeći: (a) usklađivanje načina i intenziteta praćenja s kvalitetom unutarnje kontrole te unutarnje i vanjske revizije; (b) pružanje savjeta i smjernica te po potrebi izdavanje mišljenja u najkraćem mogućem roku, po primitku sadašnjeg ili budućeg stajališta poreznog obveznika o relevantnim poreznim pitanjima, uz što češće konzultacije s poreznim obveznikom i raspravljanje o bitnim poreznim pitanjima, posebice o pitanjima u kojima Porezna uprava RH ima različito stajalište; (c) promicanje obrade u stvarnom vremenu odnosno utvrđivanje poreznih obveza u najkraćem mogućem roku; (d) rješavanje postojećih poreznih pitanja te utvrđivanje daljnjih postupaka po tim pitanjima te (e) otkazivanje Sporazuma u slučaju pojave poreznog rizika koji zahtijeva provedbu poreznog nadzora.¹¹⁵

Posljednji odnosno peti korak obuhvaća ocjenjivanje postignutih rezultata i unaprjeđivanje postupka koji je propisan odredbom 60. Pravilnika o provedbi OPZ-a. Navedena odredba propisuje

¹¹⁵ U odredbi članka 58. stavcima 4. i 5. Pravilnika o provedbi OPZ-a navedeno je da takav Sporazum stupa na snagu danom potpisa obje ugovorne strane, a sačinjava se u dva izvornika od kojih svaka ugovorna strana zadržava jedan izvornik, s time da Sporazum potpisuju porezni obveznik odnosno odgovorna osoba poreznog obveznika i službena osoba Porezne uprave RH kojoj je propisana ta ovlast. Zanimljivo je pritom spomenuti i odredbu članka 59. Pravilnika o provedbi OPZ-a kojom je propisano da Porezna uprava RH na godišnjoj razini može sklopiti maksimalno 30 takvih Sporazuma. Međutim, Porezna uprava RH može sukladno svojim resursima i kapacitetima sklopiti i veći broj Sporazuma na godišnjoj razini, o čemu odluku donosi ravnatelj Porezne uprave RH i koja se objavljuje na mrežnim stranicama Porezne uprave RH.

obvezu Poreznoj upravi RH da sklopljene Sporazume povremeno ocjenjuje odnosno svaki se Sporazum mora ocijeniti barem jednom tijekom svakog poreznog razdoblja, a to ocjenjivanje obuhvaća utvrđivanje učinkovitosti i svrhovitosti dodijeljenog posebnog statusa poreznom obvezniku. O rezultatima ocjenjivanja sklopljenih Sporazuma Porezna uprava RH obvezna je izraditi izvješće, i to pojedinačno za svaki sklopljeni Sporazum te je obvezna voditi evidenciju o sklopljenim Sporazumima. Jasno je propisano da su izvješća o rezultatima ocjenjivanja sklopljenih Sporazuma sastavni dio evidencije, kao i da na temelju izvješća o rezultatima ocjenjivanja sklopljenih Sporazuma Porezna uprava i porezni obveznici unaprjeđuju postupak odobravanja posebnog statusa.

Naposljetku, u članku 61. Pravilnika o provedbi OPZ-a propisano je ukidanje posebnog statusa i to otkazivanjem Sporazuma. Navedeno je da svaka ugovorna strana može otkazati Sporazum uz uvjet da drugu ugovornu stranu pisanim putem izvijesti o razlozima za otkazivanje Sporazuma te da otkazivanje Sporazuma nije moguće bez prethodnog usmenog objašnjenja o razlozima za otkazivanje Sporazuma.¹¹⁶ Usmeno objašnjenje razloga za otkazivanje Sporazuma ugovorna strana može zatražiti pisanim putem u roku od 30 dana od dana dostave izjave o otkazivanju Sporazuma, a ako jedna od ugovornih strana zatraži usmeno objašnjenje o razlozima otkazivanja Sporazuma, druga ugovorna strana obvezna je osigurati takvo objašnjenje u roku od 15 dana od dana zaprimanja pisanog zahtjeva. Ako pak jedna od ugovornih strana zatraži usmeno objašnjenje o razlozima otkazivanja Sporazuma prestanak Sporazuma nastupa nakon usmenog objašnjenja i to s trenutnim učinkom. U suprotnom slučaju, ako niti jedna od ugovornih strana ne zatraži usmeno objašnjenje o razlozima otkazivanja Sporazuma, prestanak Sporazuma nastupa istekom roka od 30 dana od dana dostave izjave o otkazivanju Sporazuma. Ipak, Porezna uprava RH može iznimno bez provođenja ovog postupka otkazivanja jednostrano raskinuti Sporazum i to s trenutnim učinkom, u slučaju pojave rizika koji zahtijeva provedbu poreznog nadzora. U tom slučaju Porezna uprava RH je o raskidu Sporazuma obvezna pisanim putem izvijestiti poreznog obveznika ili njegova poreznog savjetnika u roku od osam dana od dana raskida Sporazuma.

Nizozemski primjer tzv. horizontalnog nadzora također je značajan za analizu ovoga mehanizma sprječavanja nastanka poreznih sporova. Suradnja se u tom smislu može definirati kao uspostavljanje odnosa suradnje utemeljenog na povjerenju između poreznih obveznika i poreznih vlasti na temelju dobrovoljnog ispunjavanja poreznih obveza, što dovodi do posljedičnog plaćanja

¹¹⁶ Pod uvjetom da najmanje jedna ugovorna strana zatraži takvo objašnjenje.

pravog iznosa poreza u pravo vrijeme. Nizozemski model tzv. horizontalnog nadzora može se definirati kao sredstvo administrativnog nadzora koje se oslanja na povjerenje, međusobno razumijevanje i transparentnost, a što treba postojati između pojedinačnih poreznih obveznika i Nizozemske porezne i carinske uprave (engl. *Netherlands Tax and Customs Administration*; dalje u tekstu: NTCA).¹¹⁷ Za trgovačka društva Nizozemska je 2005. godine uvela mogućnost stupanja u odnose horizontalnog praćenja tj. nadzora s NTCA-om. U zamjenu za dobrovoljno pružanje poreznih informacija koje su relevantne, porezni obveznici unaprijed dobivaju fiskalnu sigurnost o svojoj poreznoj obvezi. Oni time načelno više nisu podložni dugotrajnim poreznim kontrolama, sankcijama i kaznenom progonu, iako porezni inspektori i dalje mogu provoditi nasumične provjere i revizije. Samo se po sebi razumije da stranke ne vjeruju jedna drugoj ako ne postoji mogućnost da iste procijenjene informacije o pouzdanosti jedni drugih. Informirano povjerenje, stoga, po nizozemskom shvaćanju, ovisi ponajviše o uzajamnoj transparentnosti u pogledu informacija koje međusobno dijele porezna tijela i porezni obveznik.¹¹⁸

Povijesno gledano, NTCA je u 1990-ima uveo svoju strategiju procjene rizika time što je rasporedio raspoloživa sredstva za usluge visoke kvalitete u područje visokog rizika, a takva se intervencija smatrala potrebnom samo u slučaju stvarnog rizika.¹¹⁹

Korištenje interaktivnog procesa između poreznih obveznika i NTCA-a omogućuje brže otkrivanje porezne situacije stranaka, pružajući stvarnu sigurnost u donošenju poreznih odluka, dok je pozornost obje strane prenesena na kontrolu poreznih rizika i izbjegavanje pogrešaka umjesto

¹¹⁷ Huiskers-Stoop, Esther, Gribnau, Hans, Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model, *Journal of Tax Administration*, vol. 5., br. 1. (2019.), str. 66.

¹¹⁸ Ibid., str. 67.

¹¹⁹ Kao rezultat toga, svakoj kategoriji poreznih obveznika trebalo je posvetiti odgovarajuću pozornost. Nešto kasnije, neposredno prije prijelaza u novo tisućljeće, NTCA je uveo svoju strategiju usklađenosti kako bi podržao i ojačao volju poreznih obveznika da poštuju svoje zakonske obveze. Već spomenute 2005. godine nova vrsta aranžmana s tzv. multinacionalnim kompanijama uključena je u ovu strategiju usklađenosti, tj. horizontalni nadzor. Nizozemski model horizontalnog nadzora nema posebnu zakonsku osnovu. Shodno tome, sukladno nizozemskom zakonodavstvu NTCA-u je dopušteno organizirati postupak izvršenja prema vlastitom nahođenju i može odnosno treba razviti politike za korištenje tog diskrecijskog prava. Pravne i ustavne teorije mogu biti od pomoći za potrebe kreiranja konkretnih standarda za korištenje navedenog diskrecijskog prava odnosno mogućnosti horizontalnog nadzora. Nadzor se takvom suradnjom stoga svodi na procjenu činjenica i na njihovo pravno tumačenje s obzirom na moguću poreznu obvezu. Činjenice i njihova tumačenja porezni obveznici iskazuju u obliku poreznih prijava. Dakle, nizozemski model horizontalnog nadzora prenio je postupak pregleda NTCA-e s provođenja provjera nakon podnošenja poreznih prijava na praćenje internih postupaka poreznih obveznika koji prethode podnošenju njihovih poreznih prijava. Ovo označava premještanje fokusa s porezne prijave, koja obično odražava već poduzete radnje poreznog obveznika, na početak procesa, čak i prije nego što porezni obveznik izvrši bilo kakve radnje koje bi mogle utjecati oporezivanje. Pojedinačni sporazum o usklađenosti naznačuje da se porezno relevantne radnje ili aktivnosti primjenjuju na pitanja u pogledu kojih može doći do razlika u mišljenjima s NTCA-om, poput onoga kada postoji različito tumačenje činjenica ili pravnih pitanja. Naime, ovo se odnosi na sve one situacije koje mogu dovesti do poreznoga spora. Ibid., str. 68.

naknadnih kontrole, sankcije i kaznenog progona. Budući da se o poreznim rizicima raspravlja unaprijed, a porezni obveznik otvoreno govori o svojoj poreznoj strategiji, može se očekivati da porezna prijava ne sadrži podatke nepoznate NTCA-u, pa je pregled porezne prijave obično formalnost nakon koje može uslijediti razrezivanje porezne obveze. Uz to, trgovačka društva u odnosima horizontalnog nadzora također mogu biti podvrgnute reviziji poreznih prijava, ali je pregledavanje takvih poreznih prijava znatno manje učestalo uspoređujući ih s onim trgovačkim društvima koja nisu podvrgnute horizontalnom nadzoru. Prema navedenom nizozemskom modelu porezni obveznici za kvalifikaciju za odnos horizontalnog nadzora moraju biti voljni i sposobni poštovati porezne zakone i propise, a uz to porezni obveznici i NTCA prolaze kroz proces od sedam koraka kako bi procijenili je li horizontalni nadzor izvediv. I porezna vlast i porezni obveznik mogu preuzeti inicijativu za istraživanje horizontalnog nadzora, a proces započinje tako što NTCA prikuplja informacije o relevantnom subjektu nadzora i završava prilagodbom takvog nadzora. Ako strane naknadno odluče stupiti u odnos horizontalnog nadzora moraju potpisati tzv. ugovor o usklađenosti (vidi *infra* Prilog A.). Valja naglasiti kako porezni obveznik može slobodno odlučiti hoće li ući u horizontalni nadzor ili ne, jer horizontalni nadzor ne predstavlja zakonsku obvezu za porezne obveznike. Međutim, NTCA može odbiti zahtjev poreznog obveznika, a to se može dogoditi ako NTCA nema dovoljno povjerenja u poreznu strategiju poreznog obveznika, odnosno u njegov sustav interne porezne kontrole ili njegovu transparentnost u podnošenju relevantnih poreznih pitanja, stoga porezni obveznik vjerojatno neće uspješno dovršiti nekoliko koraka koji prethode sklapanju Ugovora o horizontalnom nadzoru. Podrazumijeva se da se većina tvrtki koje ne ispunjavaju ove uvjete neće niti prijaviti za horizontalni nadzor, a shodno tome ovi koraci, od kojih svaki sadržava posebne zahtjeve kako su navedeni u smjernicama NTCA-a, subjektima koji su potencijalni kandidati omogućuju provedbu samostalne selekcije u smislu žele li pokrenuti postupak uspostavljanja odnosa horizontalnog nadzora s NTCA-om.¹²⁰

Da bi se dobila još i šira slika opisanoga mehanizma nije naodmet analizirati i Kazahstanski model horizontalnog nadzora koji je započeo kao svojevrсни pilot-projekt, a koji ima drugačiju pravnu tradiciju i pravna shvaćanja te će biti ovdje analiziran kako bi se moglo dobiti uvid u očekivane benefite radi kojih spomenuta država uvodi mehanizam koji je predmet analize. Ovakav projekt samo je još jedan primjer da sve države nastoje modernizirati porezna zakonodavstva s ciljem poboljšavanja poreznoga sustava, ali i percepcije države kao moderne ekonomije za strane

¹²⁰ Ibid., str. 69.

investitore. Model horizontalnog nadzora porezne administracije koji omogućuje poreznim obveznicima minimiziranje rizika u okviru poreznog nadzora i uključuje poreznom tijelu omogućavanje pristupa podacima računovodstvenih sustava u zamjenu za izuzeće od tradicionalnih mjera nadzora, jest shvaćanje tog mehanizma koji podrazumijeva dio autora, ali i kazahstanski zakonodavac. Odbor za državne prihode Ministarstva financija Republike Kazahstan (engl. *The State Revenue Committee of the Ministry of Finance of the Republic of Kazakhstan*; dalje u tekstu: SRC) provodi pilot-projekt uvođenja horizontalnog nadzora poreznih obveznika te je isti odgovoran za provedbu ovoga modela. Provođenje pilot-projekta sastoji se od dviju faza. Prva faza odnosi se na prethodnom radu na modelu, traje do 18 mjeseci, a uključuje podnošenje prijave za sudjelovanje u radu SRC-a na dobrovoljnoj osnovi i u bilo kojem obliku te sklapanje Ugovora o suradnji sa SRC-om. Druga faza se pak odnosi na implementaciju pilot-projekta, određenog je trajanja do 31. prosinca 2023. godine, a uključuje podnošenje zahtjeva za sklapanje Ugovora temeljem pilot-projekta horizontalnog nadzora SRC-u u roku od mjesec dana prije završetka prethodne faze te sklapanje Ugovora temeljem pilot-projekta o horizontalnom nadzoru sa SRC-om uz mogućnost prijevremenog raskida sporazumom stranaka.¹²¹ Treba posebno istaknuti i da su kao glavni benefiti za porezne obveznike koje donosi pilot-projekt o horizontalnom nadzoru istaknuti sljedeći: (1) povrat viška PDV-a u pojednostavljenom režimu u iznosu od 80 %; (2) plaćanje kazni po sniženoj osnovnoj stopi Narodne banke Republike Kazahstan; (3) unaprjeđenje sustava/procedura interne kontrole u vezi s poreznim računovodstvom; (4) isključenje iz nadzora velikih poreznih obveznika od dana sklapanja Ugovora o pilot-projektu horizontalnog nadzora; (5) poboljšanje ugleda i atraktivnosti ulaganja; (6) pružanje SRC-a preliminarnih pojašnjenja o primjeni poreznog zakonodavstva, uključujući u pogledu planiranih transakcija te (7) razmatranje prekršaja otkrivenih rezultatima uredske kontrole od strane posebnog odjela SRC-a zajedno sa sudionikom u pilot-projektu.¹²² Kada je riječ o Kazahstanskom modelu, potrebno je još navesti i kako sudjelovanje u ovom pilot-projektu o horizontalnom nadzoru nije za sve sudionike dobrovoljno. Naime, dobrovoljno je za gospodarske organizacije koje na dan podnošenja zahtjeva

¹²¹ Glede pravnog okvira u pogledu pilot-projekta treba istaknuti sljedeće: (a) 1. siječnja 2019. godine stupile su na snagu odredbe poreznog zakonodavstva Republike Kazahstan o horizontalnom nadzoru; (b) 1. srpnja 2020. godine pravila za provođenje pilot-projekta o horizontalnom nadzoru odobrena su Naredbom vršitelja dužnosti ministra financija Republike Kazahstan (Naredba br. 648.) te (c) 23. veljače 2021. godine Naredbom br. 138 izvršene su izmjene i dopune Naredbe ministra financija Republike Kazahstan br. 648.

¹²² Oko 25 zemalja svijeta uspješno primjenjuje koncept horizontalnog monitoringa koji se temelji na načelima povjerenja, transparentnosti i obostrano korisne suradnje.

za sklapanje Ugovora o suradnji ispunjavaju određene kriterije,¹²³ za agente tj. operatore i/ili korisnika/e podzemlja navedeni u sporazumu o podjeli proizvodnje (ugovoru) koji rade na naftnom i plinskom kondenzatnom ili morskom polju, kao i njihove podružnice ili povezana društva, te za organizacije koje provode investicijske prioritetne projekte. Nasuprot tome, sudjelovanje u pilot-projektu o horizontalnom nadzoru obvezno je za porezne obveznike čiji kontrolni udio pripada nacionalnom upravljačkom holdingu ili s njime povezanim pravnim osobama, kao i pravne osobe od kojih 50 % ili više dionica pripada tim pravnim osobama¹²⁴ te za porezne obveznike upisane u registar ovlaštenih gospodarskih subjekata.¹²⁵

Iz svega što je ovdje izneseno može se zaključiti kako, iako proizlaze dvojbe o (ne)jednakom postupanju poreznih vlasti spram poreznih obveznika, ovaj mehanizam sadrži u poreznom zakonodavstvu dovoljno restrikcija od primjene koje mogu efikasno spriječiti njegovo zloupotrebu.¹²⁶ Stoga se ovaj mehanizam može ocijeniti potpuno ustavnim i zakonitim jer, osim što jamči restrikcije kojim je onemogućena zloupotreba, jamči i jednakost postupanja poreznih vlasti spram poreznih obveznika. Naime, tko god ispunjava zakonom propisane kriterije može dobrovoljno zatražiti sklapanje i na koncu sklopiti takav ugovor. To znači da je na ovaj način spriječena arbitrarnost i samovolja u postupanju porezne administracije.¹²⁷ Naposlijetku, pitanje tereta dokazivanja u slučaju pojave poreznoga spora može se ocijeniti na sličan način kao i kod mehanizma opisanog *supra* pod 2.2. *Prethodna obvezujuća mišljenja i APA sporazumi*, uz tu

¹²³ Kriteriji su sljedeći: (1) zbroj stanja vrijednosti dugotrajne imovine na kraju poreznog razdoblja za godinu koja prethodi godini u kojoj se podnosi zahtjev za sklapanje Ugovora o suradnji je najmanje 2,2 milijuna američkih dolara; (2) iznos poreza i obveznih uplata u proračun (isključujući povrat PDV-a) iznosi najmanje 2,3 milijuna američkih dolara za godinu koja prethodi godini u kojoj se podnosi zahtjev za sklapanje Sporazuma o suradnji; (3) vođenje financijskog i poreznog računovodstva ostvaruje se korištenjem softvera namijenjenog daljnjoj automatizaciji; (4) dostupnost financijskih izvještaja za poslovnu godinu koja prethodi razdoblju u kojem se podnosi zahtjev za sklapanje Ugovora o suradnji, a koja je potvrđena revizorskim izvješćem velike međunarodne revizorske organizacije, ako postoji; (5) dostupnost sustava interne kontrole te niska ili srednja razina rizika prema sustavu upravljanja rizicima na dan podnošenja zahtjeva za sklapanje Ugovora o suradnji.

¹²⁴ Pilot-projekt horizontalnog nadzora provodi se u sljedećim rokovima: (1) u području telekomunikacija od 1. kolovoza 2020. do 31. prosinca 2023.; (2) u području transporta plina od 1. srpnja 2021. do 31. prosinca 2023.; (4) u elektroprivredi uključujući društva za upravljanje od 1. travnja 2021. do 31. prosinca 2023.; (5) rudarstvo od 1. travnja 2021. do 31. prosinca 2023. godine te (6) u području prijevoza tereta, zrakoplovstva i prijevoza nafte od 1. siječnja 2022. do 31. prosinca 2023.

¹²⁵ Deloitte, Horizontal monitoring in Kazakhstan: Pilot project, 2021., dostupno na: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/kz/Documents/tax/TaxAlerts/Horizontal%20monitoring%20in%20Kazakhstan_Pilot%20project.pdf (19. 5. 2023.).

¹²⁶ Primjerice, kada se sagleda hrvatsko uređenje ovoga mehanizma razvidne su ograde u pogledu ovlaštenja Porezne uprave na jednostrani raskid Ugovora.

¹²⁷ Jedina dilema može se pojaviti u hrvatskom primjeru gdje je na godinu ograničen broj mogućih ugovora koji se sklapaju zbog tehničkih razloga. Međutim, rješavanjem i tog pitanja povećavanjem kapaciteta Porezne uprave, svaka dilema bit će otklonjena.

razliku što se umjesto inicijalnog predočavanja dokumentacije za jednu ili nekoliko konkretnih porezno relevantnih transakcija u okviru horizontalnog nadzora stavlja naglasak na kontinuiranu suradnju i razmjenu porezno relevantnih podataka kroz određeno vremensko razdoblje između poreznih vlasti i poreznih obveznika. Ovaj se mehanizam može ocijeniti kao dobar u sprječavanju nastanka poreznih sporova te se uz povećanje kapaciteta porezne vlasti te uz želju za povećani stupanj suradnje poreznih obveznika radi sprječavanja nastanka poreznih sporova može i treba očekivati veće korištenje horizontalnog nadzora u praksi.

2.4. ZAKLJUČNI RAZGOVOR I NAGODBA U POREZONOM NADZORU

Kada se analiziraju hrvatski pozitivnopravni mehanizmi za sprječavanje poreznih sporova ne mogu se izostaviti mehanizmi kao što su zaključni razgovor i nagodba u okviru poreznoga nadzora.¹²⁸ Porezni nadzor je postupak koji provodi Porezna uprava RH s ciljem utvrđivanja svih onih činjenica bitnih za oporezivanje, a pri čemu je potpuno i pravilno utvrđeno činjenično stanje *conditio sine qua non* pravilne i egzaktno implementacije materijalnog prava za zakonito donošenje pojedinačne odluke odnosno za zakonito postupanje.¹²⁹ Bitno je istaknuti da postupak poreznog nadzora obično započinje dostavom obavijesti o poreznom nadzoru poreznom obvezniku. Nakon provedenog poreznog nadzora, porezno tijelo sastavlja zapisnik na koji porezni obveznik ima pravo podnijeti prigovora u određenom roku.¹³⁰ Porezni nadzor reguliran je člancima 115. - 126. OPZ-a.

U okviru regulacije poreznoga nadzora člankom 125. OPZ-a propisano je pravo poreznog obveznika na obavijest o ishodu poreznog nadzora, pri čemu je propisano da porezno tijelo o ishodu poreznog nadzora, a prije sastavljanja zapisnika, treba obaviti zaključni razgovor s poreznim obveznikom ili s osobom koju je imenovao porezni obveznik i raspraviti sporne činjenice, pravne ocjene, zaključke i njihove učinke na utvrđivanje porezne obveze te o tome sačiniti zabilješku.¹³¹

¹²⁸ Porezna nagodba predstavlja institut poreznoga prava koji je u porezno zakonodavstvo RH uveden izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona iz 2015. godine. Vidi: Mijatović, Nikola, O nejasnoćama primjene porezne nagodbe u praksi, IusInfo, dostupno na: <https://www.iusinfo.hr/aktualno/u-sredistu/o-nejasnocama-primjene-porezne-nagodbe-u-praksi-42254> (24. 5. 2023.).

¹²⁹ Vukušić, Zdravko, Zaključni razgovor u poreznom nadzoru, Računovodstvo, revizija i financije, vol. 16., br. 3. (2013.), str. 125.

¹³⁰ Žunić Kovačević, Nataša, Kovač, Polonca, Izazovi poreznog nadzora između pravila i prakse u Hrvatskoj i Sloveniji, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 44., br. 1. (2023.), str. 77.

¹³¹ Iznimno se zaključni razgovor neće obaviti: 1. ako tijekom poreznog nadzora nisu utvrđene nepravilnosti ili 2. ako porezni obveznik razgovor izbjegava ili odbija te 3. u nadzorima fiskalizacije i igara na sreću.

Stoga su sporne činjenice, pravne ocjene, zaključci i njihovi učinci na utvrđivanje obveze javnih davanja utvrđenih u poreznom nadzoru predmet zaključnog razgovora. S druge strane, duljina trajanja zaključnog razgovora ovisi o mnogo čimbenika, poput vrste javnih davanja koje su predmet poreznog nadzora, broja godina koje su predmet poreznog nadzora, veličine poreznog obveznika, broja utvrđenih nepravilnosti i sl., dok je preporuka da u jednom danu zaključni razgovor traje najviše četiri sata.¹³² Glede tereta dokazivanja u poreznom se nadzoru rabe temeljna pravila OPZ-a o teretu dokazivanja koja određuju da porezno tijelo snosi teret dokazivanja za činjenice koje utemeljuju porez, dok porezni obveznik snosi teret dokazivanja za one činjenice koje smanjuju ili ukidaju porez.¹³³ Važno je za napomenuti i kako se porezni obveznik i porezno tijelo ne moraju slagati oko utvrđenih činjenica u poreznom nadzoru,¹³⁴ ali i kako takav razgovor omogućuje eventualno razjašnjavanje okolnosti kako bi se spriječio potencijalni porezni spor.

Međutim, prije održavanja zaključnog razgovara iz članka 125. stavka 1. OPZ-a poreznom obvezniku dostavlja se pisana obavijest o visini novoutvrđenih obveza u poreznom nadzoru s opisom činjenica i pravnih ocjena koje su utjecale na visinu novoutvrđenih obveza, a o kojima se može sklopiti porezna nagodba iz članaka 104. i 105. OPZ-a. Predmet porezne nagodbe sukladno članku 104. stavku 2. OPZ-a može biti novoutvrđena porezna obveza u postupcima u kojima je porezna osnovica utvrđena procjenom, rok plaćanja novoutvrđenih obveza i smanjenje obveze po osnovi utvrđene zatezne kamate, dok je uvjet za sklapanje takve nagodbe sadržan u stavku 3. istoga članka te on predstavlja prihvaćanje novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora od strane poreznog obveznika i njegovo odricanje od prava na korištenje pravnih lijekova. Porezna nagodba sklapa se u pisanom obliku i smatra se sklopljenom potpisom stranaka, dok porezna nagodba sklopljena protivno propisima, javnom interesu ili pravima trećih osoba nije dopuštena.¹³⁵ Također, porezna nagodba nije dopuštena ako je u postupku poreznoga nadzora utvrđena sumnja na ostvarivanje bića određenog kaznenog djela.¹³⁶ Porezna nagodba ovršna je isprava i izvršava se prema pravilima o izvršenju poreznog rješenja.¹³⁷ Na temelju zakonskog ovlaštenja iz članka 104. stavka 13. OPZ-a ministar je ovlašten propisati način sklapanja porezne nagodbe te rokove

¹³² Vukušić, Zdravko, Zaključni razgovor u poreznom nadzoru, op. cit., str. 125.

¹³³ Ibid., str. 127.

¹³⁴ Ibid., str. 130.

¹³⁵ Članak 104. stavci 7. i 8. OPZ-a.

¹³⁶ Članak 104. stavak 9. OPZ-a.

¹³⁷ Članak 104. stavak 12. OPZ-a.

izvršenja obveza iz porezne nagodbe,¹³⁸ a što je učinio člancima 78. - 82. Pravilnika o provedbi OPZ-a. Sklapanje porezne nagodbe može se inicirati prijedlogom poreznog obveznika iz članka 82. Pravilnika o provedbi OPZ-a, dok se porezna nagodba može sklopiti sve do uručenja zapisnika o obavljenom poreznom nadzoru sukladno članku 78. Pravilnika o provedbi OPZ-a. Ovi mehanizmi u okviru poreznoga nadzora svakako su sačinjeni u duhu poboljšanja suradnje poreznih obveznika s poreznim tijelima te su značajni za brže okončanje poreznoga nadzora uz potencijalne beneficije ako novoutvrđene činjenice budu prihvaćene od strane poreznog obveznika, a koje predstavljaju eventualno smanjivanje porezne obveze ili kamata na nepravodobno izvršavanje porezne obveze. Ovi benefiti mogu biti ocijenjeni i kao svojevrsna nagrada za suradnju poreznih obveznika, a opravdanja se mogu za to pronaći u povećanju efikasnosti u sprječavanju nastanka dugotrajnog poreznog spora. Stoga se ovi mehanizmi mogu ocijeniti kao korisni i poželjni u poreznom zakonodavstvu, ali uz zadržavanje javnog interesa kao osnovnog i ključnog cilja koji u izvršavanju fiskalnog suvereniteta mora biti postignut.

¹³⁸ Članak 104. stavak 13. OPZ-a.

2.5. KOMPARATIVNA ISKUSTVA: RAZGOVOR PRIJE PODNOŠENJA PRAVNOG LIJEKA I ANGAŽMAN NEOVISNOG STRUČNJAKA TIJEKOM POREZNOG NADZORA

U komparativnom pogledu mogu se pronaći još i mehanizmi nalik na prethodno opisane, a koji svojom primjenom u određenoj mjeri utječu na sprječavanje poreznih sporova. U literaturi se, dakle, spominju u komparativnom okviru i razgovor prije podnošenja pravnog lijeka te angažman neovisnog stručnjaka tijekom poreznog nadzora. Prvi od ovih mehanizama nalik je na hrvatski zaključni razgovor uz tu razliku što se razgovor prije podnošenje pravnoga lijeka odnosi na drugi trenutak. Naime, u načelu taj se razgovor obavlja po završetku poreznoga nadzora, a u roku za podnošenje pravnoga lijeka (npr. prigovora), imajući u vidu često prisutnu ovlast poreznih tijela da samostalno *in favorem* poreznih obveznika korigiraju vlastite akte bez odluke drugostupajskih tijela te zahtjev za povećanu kooperaciju poreznih tijela s poreznim obveznicima. S druge strane, angažman neovisnog stručnjaka ne može biti usporediv sa situacijom u kojoj porezni obveznik angažira poreznog savjetnika da ga zastupa u poreznom nadzoru, jer on u tom slučaju nije neutralan odnosno neovisan. Ovaj bi mehanizam bio primjenjiv kada bi takav stručnjak djelovao neovisno od poreznog tijela i poreznog obveznika, dok bi njegova savjetodavna uloga bila prije svega približiti stavove i shvaćanja poreznih tijela i poreznih obveznika kako bi se određenim dogovorom postignutim u okviru zakona izbjegao porezni spor. Shodno tome može se zaključiti da kod ovih mehanizama postoje sličnosti u odnosu na prethodno analizirane, a da pritom nisu manje korisni u svrhu sprječavanja nastanka poreznih sporova.

3. KONCEPT ALTERNATIVNOG NAČINA RJEŠAVANJA POREZNIH SPOROVA¹³⁹

Iako postoje mnogobrojni pokušaji sprječavanja nastanka poreznih sporova suvremenim mehanizmima utemeljenim na dobroj uzajamnoj suradnji poreznih obveznika i poreznih tijela, takvi ih mehanizmi neće nikada posve iskorijeniti. Naime, nije realno očekivati da će porezni sporovi nestati. Međutim, korisnost mehanizama koji su uvedeni u porezni sustav da bi spriječili nastanak poreznoga spora je u tome što imaju za cilj smanjenje broja poreznih sporova te povećanje učinkovitosti.

Jednom kada do poreznog spora dođe zbog drugačije interpretacije porezno bitnih činjenica, očigledan je odmak od izvornog cilja sprječavanja nastanka poreznog spora na što brže rješavanje nastalog spora kao pokušaja minimiziranja dugotrajnosti postupka i negativnih ekonomskih posljedica. U ovakvim okolnostima s promijenjenim ciljem javlja se potreba i za novim mehanizmima odnosno oblicima rješavanja poreznih sporova. Tako i dolazi do ideja različitih izvansudskih oblika ADR-a s navedenim ciljem postizanja bolje efikasnosti u rješavanju poreznoga spora. Za potrebe ovoga rada termin „efikasnost“ shvaćen je u širem smislu, a uključivat će sljedeće glavne kriterije: vremenska odrednicu, ekonomska odrednicu te statistički stupanj korištenja određene alternativne metode. Vremenska odrednica odnosi se na ubrzano rješavanje poreznoga spora, ekonomska odrednica daje odgovore na vječita pitanja uštede troškova postupka korištenjem ADR-a, dok statistički stupanj korištenja oblika ADR-a daje jasniju sliku o smislenosti i praktičnoj važnosti uvođenja određenog oblika ADR-a u porezni sustav. Ovi kriteriji bit će ključni za mjerljivost efikasnosti određene alternativne metode rješavanja poreznoga spora te će se korištenjem navedenih kriterija izvoditi zaključak o korisnosti metode u sljedećim poglavljima.

U ovome će se poglavlju rada, a prije započinjanja analize pojedinih modela u komparativnom smislu (*4. Sistematizacija modela alternativnog načina rješavanja poreznih sporova*), nastojati dati povijesni pregled razvitka ADR-a, determinirati i pojmovno odrediti koncept ADR-a u pogledu glavnih obilježja ADR-a te analizirati građanskopravne korijene ovih modela, odrediti prednosti i nedostatke te teorijske i praktične probleme korištenja ADR-a u

¹³⁹ Dio ovoga poglavlja, kao i dijelovi ovoga rada, objavljeni su kao znanstveni rad u koautorstvu s mentoricom prof. dr. sc. Natašom Žunić Kovačević, izvedenog iz nacrta doktorskog rada, a što predstavlja jednu od studijskih obaveza. Vidi: Žunić Kovačević, Nataša, Cvenček, Matteo, Porezna evazija i porezni nadzor u svjetlu Direktive o administrativnoj suradnji (DAC) i teret dokazivanja u pravnoj praksi, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 59., br. 3. (2022.), str. 549-573.

poreznom pravu uz ocjenu normativnog uređenja rješavanja poreznih sporova s aspekta ustavnosti, zakonitosti i tereta dokazivanja, analizirati moguće zapreke uvođenja alternativnog načina rješavanja sporova u porezno pravo te će se pokušati izvesti zaključak o korisnosti ADR-a kroz konfrontaciju utvrđenih prednosti i nedostataka ADR-a u poreznom pravu. Uz to, analizirat će se i europsko okruženje u smislu suradnje poreznih tijela i mogućeg uniformnog uređenja određenog oblika ADR-a.

3.1. POVIJESNI PREGLED RAZVITKA I POJMOVNO ODREĐENJE ADR-A

Nastavno na *supra* iznesenu definiciju alternativnog načina rješavanja sporova značajno je proučiti i analizirati način na koji su se takvi oblici razvili te pokušati precizno pojmovno odrediti ADR. Naime, prema uvriježenom stajalištu korijeni ADR-a nalaze se u privatnom odnosno građanskom pravu. Prvi pokušaji afirmiranja i promoviranja alternativnog načina rješavanja sporova nalaze se još u obliku medijacije prisutnom u prvim danima ljudskih društava. U tom kontekstu povjesničari često navode primjere medijacije u trgovačkim sporovima kod Feničana i Babilonaca, a takva se praksa razvila u staroj Grčkoj, gdje je u sporovima koji nisu bili bračni ili obiteljski postojao tzv. *proxenatas* (institut medijatora). Kada se spominje stare Rimljane, važno je napomenuti kako su i oni poznavali određeni institut medijacije te da se pravila o mirnom rješavanju sporova mogu naći u Justinijanovim *Digestama* iz 530. – 533.¹⁴⁰ Iz ovoga se može postaviti i pitanje što je postojalo prije, a što kasnije, odnosno je li postojao prvo sud pa potom izvansudski mehanizmi kao i je li postojalo prvo mirenje pa tek onda arbitraža. Iako se na ova pitanja ne može sa sigurnošću odgovoriti, pogotovo na pitanje je li mirenje povijesno starije od arbitraže,¹⁴¹ valja zaključiti kako je ipak vjerojatnije da su se iz određene vrste izvansudskih načina rješavanja sporova razvijali oni sudski. S druge strane, potrebno se također nadovezati uz neke posebnosti koje su u to doba činile obilježja takvih postupaka. Primjerice, posrednik bi mogao biti jedino osoba koja je bila visoko poštovana ili smatrana svetom, često zbog svojih karakteristika ili statusa u društvu te zbog apriorne razine povjerenja kojega su u takvu osobu imali članovi društva,

¹⁴⁰ Rimljani su medijatora zvali raznim imenima (*internuncijs, medium, intercessor, philanthropus, interpolator, conciliator, interlocutor, interpres* i, konačno, *mediator*). Bilić, Vanja, Predavanje: Drugačiji put do pravde, Hrvatska gospodarska komora - sektor za trgovinu 27. forum poslovanja nekretninama, str. 16. Hrvatska gospodarska komora, dostupno na: <https://www.hgk.hr/documents/predavanje-bilic591170ea2802e.pdf> (15. 2. 2021.), str. 13-19.

¹⁴¹ Loc. cit.

uključujući i osobe u sporu.¹⁴² Dodatno, treba spomenuti i koncepciju tzv. *Schiedsgerichtstheorie*, teoriju po kojoj je arbitraža primarni oblik građanskog procesa, a bila je izložena sljedećim kritikama: 1. *Schiedsgerichtstheorie* je racionalistička spekulacija bez stvarnog uporišta u povijesnim zbivanjima te 2. Rimljani i drugi rješavali su svoje sporove zazivajući nadnaravne sile i/ili božanstva u postupcima vođenim od svećenika ili proroka. Najzad, velik utjecaj na daljnji razvitak modela alternativnog načina rješavanja sporova imali su i tzv. Leidenski mirotvorci koji se javljaju u 16. stoljeću i koje je Voltaire predstavio kao *Bureaux de Paix* i *Juges de Paix* u Francuskoj i Nizozemskoj, a koji su zbog svog djelovanja smatrani pretečom mirnog rješavanja spora.¹⁴³

Imajući na umu opisanu povijesnu notu, ali i intenciju uvođenja modela alternativnog rješavanja sporova, valja preciznije pojmovno odrediti značenje spomenute alternative sudskim postupcima. Već je spomenuta definicija prema kojoj bi se ADR smatrao krovnim pojmom za sve izvansudske postupke. Međutim, u literaturi postoji još definicija s obzirom na način primjene ADR-a koji na drugačiji način formuliraju definiciju ADR-a navodeći ključne elemente.

Tako se, prema drugima, alternativno rješavanje sporova (ADR) odnosi na bilo koju metodu rješavanja sporova bez sudskog postupka, a ADR ponovno grupira sve procese i tehnike rješavanja sporova koji se odvijaju izvan bilo kojeg državnog tijela.¹⁴⁴

Prema pisanju Thomasa Oppong-Febirija ADR predstavlja proizvod pravne institucije koja svojim korisnicima nudi najbolju moguću uslugu, dok se odvjetnici ponekad i pozivaju da koriste ADR.¹⁴⁵ Ware dalje navodi da u Sjedinjenim Američkim Državama primjerice kodeksi profesionalne odgovornosti mnogih država zahtijevaju da odvjetnici savjetuju svoje klijente o opcijama ADR-a.¹⁴⁶ Gledano na ADR kao na proces odnosno postupak može se izvesti zaključak o tome da se definicija ADR-a u tom slučaju razlikuje ovisno o obliku ADR-a koji bi bio odabran,

¹⁴² Shodno tome prvi su postupci koji su bili izvansudske naravi bili vođeni nekakvim nadnaravnim ritualima i običajima, dosljedno vjerovanjima naroda koji je provodio određene postupke.

¹⁴³ Primjeri iz tih vremena mirnog rješavanja sporova, baš kao i tadašnja zakonska rješenja, mogu se pronaći u francuskom, nizozemskom, danskom i engleskom zakonodavstvu. Vidi: Bilić, Vanja, Predavanje: Drugačiji put do pravde, op. cit., str. 17-20. i Bilić, Vanja, Alternativno rješavanje sporova i parnični postupak, Doktorski rad, Zagreb, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, 2008., str. 13-17.

¹⁴⁴ Cornell Law School, dostupno na: https://www.law.cornell.edu/wex/alternative_dispute_resolution (7. 2. 2023.).

¹⁴⁵ Oppong-Febiri, Thomas, Basic Introduction to Alternative Dispute Resolution, dostupno na: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/http://mariancrc.org/wp-content/uploads/2014/08/Basic-Introduction-to-Alternative-Dispute-Resolution1.pdf> (7. 2. 2023.), str. 1.

¹⁴⁶ Ware, Stephen J., Alternative Dispute Resolution, Horn Book Series, Law Stamford University Cumberland School of Law, Saint Paul, 2001., str. 5.

dok odabir određenog postupka ovisi o vrsti sukoba i interesima uključenih strana.¹⁴⁷ Također, ADR se može definirati kao postupak suprotan sudskom postupku odnosno kao alternativa sudskom postupku.¹⁴⁸ Dodatno, mogu se pronaći i definicije koje navode da se ADR obično koristi kao akronim za alternativno rješavanje sporova, koji se definira kao bilo koji proces ili postupak različit od sudskoga spora, u kojoj neutralna treća strana sudjeluje kako bi pomogla u rješavanju pitanja u sporu.¹⁴⁹

Sve ove iznesene definicije zajednički navode da je riječ prije svega o izvansudskim postupcima. Iako je to načelno tako, valja primijetiti da bi se glede primjene ADR-a u poreznom zakonodavstvu ovaj izvansudski element mogao donekle razlikovati. Naime, kod oblika ADR-a porezne arbitraže, porezni arbitražni sud trebao bi biti osnovan na temelju zakona. Treba istaknuti i da bi se takav sud mogao definirati i kao *sui generis* sud odvojen od klasičnog pravosudnog sustava, međutim ostaje činjenica da bi takav sud morao biti osnovan isključivo na temelju zakona kako bi se pravorijek mogao uopće priznati u drugim državama, a osobito kako bi se u drugim državama članicama EU-a odluka takvog suda mogla priznati kao odluka suda države članice sukladno europskom zakonodavstvu. Dodatno, odabir materijalnog prava i odstupanje od istog morao bi biti podvrgnut ograničenjima koja opravdavaju poreznu suverenost države i javni interes.

Nadalje, kada se spominju još i treće neutralne strane u poreznom zakonodavstvu, valja naglasiti da one ne moraju uvijek postojati kod svih oblika ADR-a. Tako, primjerice, u nekim oblicima ADR-a mogu postojati pregovori koji se vode na manje formalan način s istim državnim tijelom glede čije odluke postoji spor. Također, takvi se razgovori mogu voditi pred tijelom koje je nadređeno tijelu koje je donijelo odluku i koje bi time zastupalo stavove nižeg tijela bez uplitanja treće neutralne strane. Prema tome, u poreznom zakonodavstvu ne mora nužno postojati treća neutralna osoba da bi se radilo o određenom obliku ADR-a.¹⁵⁰

Nakon ove analize raznih definicija ADR-a može se zaključiti da ADR predstavlja u pravilu temeljni pojam za sve izvansudske postupke rješavanja sporova, u svakom slučaju za sve one postupke koji su odvojeni od klasičnog pravosudnog sustava, koji mogu uključivati treću neutralnu

¹⁴⁷ Oppong-Febiri, Thomas, Basic Introduction to Alternative Dispute Resolution, op. cit., str. 2.

¹⁴⁸ Ware, Stephen J., Alternative Dispute Resolution, op. cit., str. 4.

¹⁴⁹ Rozdeiczer, Lukasz, de la Campa, Alejandro Alvarez, Alternative Dispute Resolution Manual: Implementing Commercial Mediation, Danvers, The World Bank Group, 2006., str. 2.

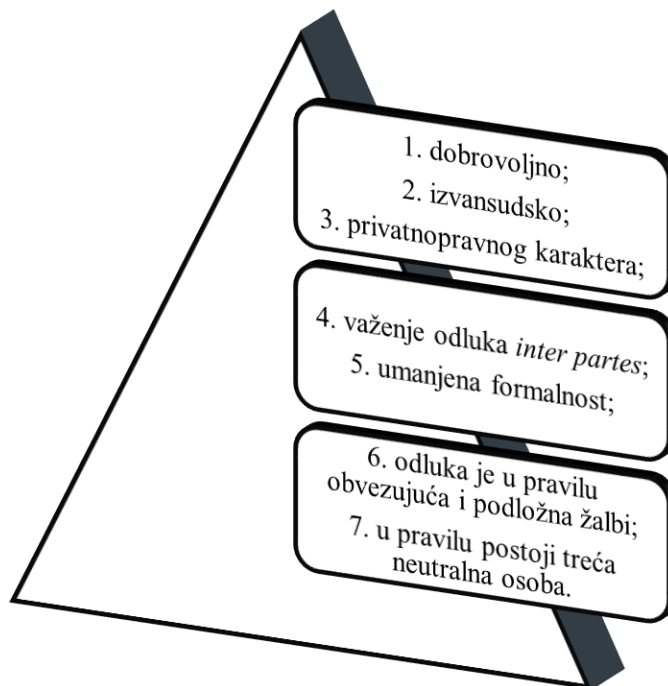
¹⁵⁰ Više o poreznoj arbitraži i drugim oblicima ADR-a u poreznom sustavu vidi *infra*.

stranu kako bi pomogla u pronalaženju rješenja spora i koji udaljavanjem od klasične koncepcije sudskog rješavanja spora i pravila postupka nastoje na što brži i ekonomičniji način okončati spor.

3.2. ANALIZA OPĆIH OBILJEŽJA I OBLIKA ADR-A

Slijedom gore iznesene teze o privatnopravnim tj. građanskopravnim korijenima alternativnog načina rješavanja sporova, u ovome će se potpoglavlju analizirati koji su oblici alternativnog načina rješavanja sporova najčešći i koje su im glavne karakteristike. Naime, kao što je u više navrata u ovome radu naznačeno, riječ je o krovnom pojmu za sve izvansudske postupke kojima se rješavaju sporovi. Drugim riječima, i tijelo i postupak su odvojeni od klasičnog pravosudnog sustava. Nadalje, riječ je o dobrovoljnom postupku, za što je potreban pristanak objiju strana odnosno njihova obostrana privola da žele postupak rješavati upravo na takav način. Zbog naravi modela alternativnog načina rješavanja sporova često se ističe da oni imaju ili da jesu privatnopravnog karaktera i to radi toga što su se razvili iz privatnoga prava, što nisu obvezujući način rješavanja sporova te što se u njima rješava onim pitanjima koja se dotiču raspoloživih prava pojedinaca. Kod javnoga prava i upotrebe alternativnog načina rješavanja sporova zato se ističe ovo potonje kao problem, npr. pitanje arbitrabilnosti sporova u javnome pravu vrlo je dvojbeno. Važenje pravorijeka ili odluka jest *inter partes*, tj. između stranaka, stoga nema opći značaj. No, valja napomenuti i kako se zbog umanjene formalnosti kod vođenja postupka i pisanja odluka mora obratiti posebna pozornost jer, iako se smanjena formalnost predviđjela radi ubrzavanja postupka i ekonomičnosti, postoji veća mogućnost da bude prekršeno neko od prava stranaka u postupku. Također, odluka koja je proizašla iz takvog postupka u pravilu je obvezujuća, ali i nerijetko podložna žalbi. Zaključno, alternativni način rješavanja sporova u pravilu podrazumijeva postojanje treće neutralne osobe, iako to ne mora biti tako, kao npr. kod pregovora. Sve su ovo zajednička obilježja alternativnog načina rješavanja sporova, međutim sva se nabrojana generalna obilježja mogu razlikovati ovisno o obliku alternativnog načina rješavanja spora, ali ovisno i o nacionalnom ili međunarodnom uređenju pojedinih oblika.

Prikaz 8. Ilustracija generalnih (općih) obilježja alternativnog načina rješavanja sporova.



Izvor: konstruirao autor prema pozitivnopravnim propisima i dostupnoj literaturi.

Najčešći oblici alternativnog načina rješavanja sporova jesu sljedeći: 1. arbitraža (engl. *arbitration*); 2. medijacija ili posredovanje (engl. *mediation*); 3. mirenje (engl. *conciliation*); 4. pregovaranje (engl. *negotiation*); 5. privatno sudovanje (engl. *private judging*); 6. nepristrano utvrđivanje činjenica od stručnjaka (engl. *neutral expert fact-finding*); 7. minisudovanje (engl. *minitrial*); 8. ombudsman (engl. *ombudsman*) te 9. skraćeni sudski postupak (engl. *summary jury trial*).¹⁵¹ U nastavku ovoga potpoglavlja bit će prikazane glavne karakteristike svakog pojedinog oblika alternativnog načina rješavanja sporova.

¹⁵¹ Goldberg, Stephen B. ... [et al.], *Dispute Resolution: Negotiation, Mediation, and Other Processes*, IV. izdanje, New York, Aspen Publishers, 2003., str. 4-5.

Tablica 1. Najčešći oblici alternativnog načina rješavanja sporova.

1. arbitraža (engl. <i>arbitration</i>)
2. medijacija ili posredovanje (engl. <i>mediation</i>)
3. mirenje (engl. <i>conciliation</i>)
4. pregovaranje (engl. <i>negotiation</i>)
5. privatno sudovanje (engl. <i>private judging</i>)
6. nepristrano utvrđivanje činjenica od stručnjaka (engl. <i>neutral expert fact-finding</i>)
7. minisudovanje (engl. <i>minitrial</i>)
8. ombudsman (engl. <i>ombudsman</i>)
9. skraćeni sudski postupak (engl. <i>summary jury trial</i>)

Izvor: konstruirano prema Goldberg, Stephen B. ... [et al.], *Dispute Resolution: Negotiation, Mediation, and Other Processes*, op. cit., str. 4-5.

Arbitraža jest najčešće spominjani oblik alternativnog načina rješavanja sporova, ali najznačajniji i s financijske strane, imajući u vidu trgovačku arbitražu.¹⁵² Arbitraža je dobrovoljna, pravorijek je obvezujući uz ograničenu mogućnost revizije, treća strana odnosno arbitar koji donosi odluku odabran je od strana u sporu te je on najčešće stručnjak sa specijalizacijom iz područja o kojemu se odlučuje, umanjena je formalnost postupka, strane se mogu sporazumjeti o postupovnim pravilima i materijalnom pravu, prisutna je mogućnost svake strane prezentiranja dokaza za

¹⁵² Primjerice, onu institucijsku pred *International Court of Arbitration* u okviru *International Chamber of Commerce* (ICC).

iznesene tvrdnje, pravorijek ponekad sadrži obrazloženje ovisno o kojoj je arbitraži riječ¹⁵³ te u privatnopravnim odnosima nema mogućnosti zahtijevanja sudske revizije.¹⁵⁴

Medijacija je u pravilu dobrovoljna, iako je u nekim državama obvezujuća za pojedine vrste sporova, ako je postignut sporazum, izvršiv je poput ugovora; ponekad je sporazum sadržan u sudskoj odluci, medijator odnosno posrednik odabran je od strana u sporu, neformalna je i nestrukturirana, prezentiranje dokaza, tvrdnji i interesa je neobvezujuće, a rezultat uspješne medijacije jest obostrano obvezujući sporazum te je moguća u privatnopravnim odnosima.¹⁵⁵

Mirenje je dobrovoljno ili obvezno ovisno o pravnom pitanju i državnom uređenju, strankama se pomaže postići nagodba bez imponiranja obvezujućeg rješenja, treća strana naziva se izmiritelj, trebaju se poštovati nepristranost, jednakost i pravičnost, postoji povjerljivost u postupanju koje karakterizira neformalnost, fleksibilnost te elastičnost. Nadalje, postoje i interesna orijentacija te integralno viđenje odnosa kao karakteristike, neobvezatnost u smislu konsenzualnog rješenja spora, a najveća prednost mirenja sastoji se u brzini rješavanja sporova i niskih troškova.¹⁵⁶

Pregovaranje je dobrovoljno, ako je postignut sporazum, izvršiv je poput ugovora, nema treće strane, neformalno je i nestrukturirano, neobvezujuće je prezentiranje dokaza, tvrdnji i interesa, rezultat uspješnih pregovora je obostrano obvezujući sporazum, a moguće je u privatnopravnim odnosima.¹⁵⁷

Privatno sudovanje, nepristrano utvrđivanje činjenica od stručnjaka, mini sudovanje i skraćeni sudski postupak jesu alternativni način rješavanja sporova imanentni američkom odnosno anglosaksonskom pravnom sustavu. Privatno sudovanje je dobrovoljno, obvezujuća odluka podložna je žalbi, treću stranu koja donosi odluku biraju stranke i ona mora biti po profesiji sudac ili odvjetnik, postupak je određen zakonom te je fleksibilniji u pogledu vremena, mjesta i procedura, postoji mogućnost prezentiranja dokaza i tvrdnji, načelna odluka ponekad je poduprta u postupku nađenih činjenica i zaključcima temeljenih na zakonu, a javlja se u privatnopravnim odnosima bez mogućnosti zahtijevanja sudskog izvršenja odluke odnosno ovrhe.¹⁵⁸ Nepristrano utvrđivanje činjenica od stručnjaka je dobrovoljno ili obvezno ovisno o pravnom pitanju i

¹⁵³ Obrazloženje ne sadrži npr. pravorijek *Court of Arbitration for Sport* (CAS). Riječ je o sportskoj arbitraži koja se najčešće vodi u sjedištu spomenutog arbitražnog suda, tj. u Lausannei, Švicarska.

¹⁵⁴ Goldberg, Stephen B. ... [et al.], *Dispute Resolution: Negotiation, Mediation, and Other Processes*, op. cit., str. 4.

¹⁵⁵ Loc. cit.

¹⁵⁶ Vidi detaljnije o mirenju u: Šimac, Srđan, *Mirenje - alternativni način rješavanja sporova*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci (1991.), vol. 27., br. 1. (2006.), str. 611-632.

¹⁵⁷ Goldberg, Stephen B. ... [et al.], *Dispute Resolution: Negotiation, Mediation, and Other Processes*, op. cit., str. 4.

¹⁵⁸ Ibid, str. 5.

državnom uređenju, odluka je neobvezujuća, postoji treća neutralna strana sa specijalizacijom iz predmeta ekspertize, a može biti odabrana i od strana u sporu, provodi se neformalno, prisutna je istraživačka priroda postupka, odluka se donosi u obliku izvješća ili „svjedočanstva”, a također se javlja u privatnopravnim odnosima dok nije otvoren sudski postupak.¹⁵⁹ Nadalje, minisudovanje je dobrovoljno, ako je postignut sporazum izvršiv je poput ugovora, treća strana je neutralni savjetnik ponekad sa specijalizacijom iz predmeta ekspertize, manje je formalno od klasičnog sudovanja, dok pravila mogu biti postavljena od strana u sporu, postoji mogućnost skraćenog prezentiranja dokaza i tvrdnji, rezultat bi trebao predstavljati obostrano prihvatljiv sporazum, a najčešće se javlja u privatnopravnim odnosima.¹⁶⁰ Skraćeni sudski postupak je dobrovoljan ili obavezan ovisno o pravnom pitanju i državnom uređenju, ako je postignut sporazum izvršiv je poput ugovora, vijeće odnosno porota izabrana je od strane suda, procedura je unaprijed određena te je ipak prisutna manja formalnost od klasičnog sudovanja,¹⁶¹ postoji mogućnost skraćenog prezentiranja dokaza i tvrdnji, odluka ili presuda je savjetodavna radi olakšavanja postizanja dogovora, a postupak je javan.¹⁶² Naposljetku, za ombudsmana se stranke mogu odlučiti dobrovoljno, nije obvezujući postupak, treća strana institucijski je određena, djeluje dosta neformalno, postoji istraživačka priroda postupka, odluka se donosi u obliku izvješća, a moguće je najčešće u privatnopravnim odnosima.¹⁶³

Nakon ove analize potrebno je još naglasiti kakvi sve pravni izvori postoje te na koji način mogu regulirati ove enumerirane oblike alternativnog načina rješavanja sporova. Potrebno je, dakle, istaknuti podjelu pravnih izvora na one nacionalne koje tvore zakoni¹⁶⁴ i drugi propisi¹⁶⁵ te na one međunarodne koje tvore međunarodni ugovore i akti međunarodnih organizacija.¹⁶⁶ Zaključno, proučivši takve vrste izvora može se reći kako svaki nacionalni ili međunarodni pravni izvor regulira elemente raznih oblika alternativnog načina rješavanja sporova na sličan način. No, jednako tako svaki pravni izvor sadržava određene posebnosti koje se odnose na oblast i razinu

¹⁵⁹ Loc. cit.

¹⁶⁰ Loc. cit.

¹⁶¹ Elemente skraćenog sudskog postupka ima npr. postupak u sporovima male vrijednosti. Vidi: članke 457. - 502. Zakona o parničnom postupku, Službeni list SFRJ, br. 4/77., 36/77., 6/80., 36/80., 43/82., 69/82., 58/84., 74/87., 57/89., 20/90., 27/90., 35/91. i Narodne novine, br. 53/91., 91/92., 58/93., 112/99., 88/01., 117/03., 88/05., 02/07., 84/08., 96/08., 123/08., 57/11., 148/11., 25/13., 89/14., 70/19., 80/22. te 114/22.

¹⁶² Goldberg, Stephen B. ... [et al.], Dispute Resolution: Negotiation, Mediation, and Other Processes, op. cit., str. 5.

¹⁶³ Loc. cit.

¹⁶⁴ Npr. Zakon o arbitraži, Narodne novine, br. 88/01. i Zakon o mirenju, Narodne novine, br. 18/11.

¹⁶⁵ Primjerice, statuti nacionalnih komora i saveza te pravilnici poput onih Hrvatske gospodarske komore ili Hrvatskog nogometnog saveza.

¹⁶⁶ Npr. UNCITRAL Arbitration Rules, UN, New York, 2013.

regulacije, a radi čega se spomenuti oblici razlikuju po svojim elementima u svakom pravnom izvoru.

3.3. PRAVILA O TERETU DOKAZIVANJA

Teret dokazivanja predstavlja jedan od ključnih procesnih elemenata za svaki porezni odnosno sudski postupak. Ovo pitanje se pojavljuje u različitim vrstama postupaka, posebno u građanskim i kaznenim sudskim postupcima, pa je ovaj institut često povezan upravo s njima.¹⁶⁷ Prema ustaljenim općim pravilima, teret dokazivanja je na strani koja tvrdi nešto, odnosno na strani koja iznosi određenu tvrdnju.¹⁶⁸ Kada se promatraju opći upravni postupci u skladu s propisima koji reguliraju opća pravila upravnog postupka, stranka je obvezna iznijeti istinito i točno činjenično stanje na kojemu se temelji njezin zahtjev, te je također obvezna pružiti dokaze koji podupiru njezine tvrdnje. Izuzetak od ovog pravila je situacija u kojoj se tvrdnje mogu poduprijeti općepoznatim činjenicama koje nije potrebno dokazivati. Značaj ovoga instituta očituje se u tome što će javnopravno tijelo po slovu zakona odbiti zahtjev stranke ako ona ne pruži ili ne podnese potrebne dokaze.¹⁶⁹ U poreznom postupku, kao specifičnom upravnom postupku, prema nacionalnom pravilu koje je sadržano u hrvatskom poreznom zakonodavstvu, teret dokazivanja jest na poreznom obvezniku za sve one činjenice koje smanjuju ili ukidaju porez. No, na poreznom je tijelu teret dokazivanja za činjenice na kojima se temelji potencijalna porezna obveza ili čije postojanje rezultira nastankom porezne obveze, a o kojima ovisi zakonitost i pravilnost donesenih odluka.¹⁷⁰ Već iz iznesenog pregleda općih i nacionalnih pravila postupovne prirode vidljivo je da i u poreznim pitanjima porezna tijela moraju imati dokaze u smislu činjeničnog supstrata kako bi mogla donijeti zakonite i pravilne odluke. Drugim riječima, nije moguće niti prihvatljivo poreznom obvezniku direktno prenijeti teret dokazivanja i to bez da su porezna tijela obvezna snositi odgovarajući teret. To također znači da porezna tijela posljedično povećavaju kontrolu činjeničnog

¹⁶⁷ Rajko, Alen, Primjena pravila o teretu dokazivanja u upravnom postupku i upravnom sporu, IusInfo (2019.), str. 1., dostupno na: <https://www.iusinfo.hr/strucni-clanci/CLN20V01D2019B1239> (15. 3. 2022.).

¹⁶⁸ Latinska regula glasi: „*Affirmanti (non neganti) incumbit probatio.*“ odnosno u prijevodu „Tužitelj (ne tuženi) snosi teret dokazivanja.“. Vidi: Oxford Reference, dostupno na: <https://www.oxfordreference.com/display/10.1093/acref/9780195369380.001.0001/acref-9780195369380-e-155> (20. 1. 2024.).

¹⁶⁹ Članak 47. stavci 3. i 4. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine, br. 47/09. (dalje u tekstu: ZUP).

¹⁷⁰ Članak 88. OPZ-a.

supstrata odnosno činjeničnog stanja prije donošenja odluka kojima se razrezuju različite porezne obveze.¹⁷¹

Nakon što su iznesena opća i posebna pravila o teretu dokazivanja, bitno je definirati pojam tereta dokazivanja, odnosno važno je razumjeti aktivnosti koje su obuhvaćene tim pojmom. Iako za termin teret dokazivanja već postoje mnoga objašnjenja, koja ovise u prvom redu o pravnom sustavu u kojemu ga nalazimo,¹⁷² ključno je utvrditi bitan sadržaj ovoga termina odnosno preciznije rečeno osnovne elemente koji su imanentni teretu dokazivanja. Dakle, teret dokazivanja može označavati određeni vremenski ili materijalni napor poduzetog u svrhu dokazivanja pravno relevantnih činjenica. Kada se govori o europskoj pravnoj tradiciji Rajko, na primjer, kod pojma tereta dokazivanja razlikuje subjektivno i objektivno shvaćeni pojam. Subjektivni pojam shvaća kao perspektivu stranaka uz odgovaranje na pitanje tko treba snositi teret dokazivanja te koji se uvjeti moraju ostvariti da bi se netko mogao osloboditi tog tereta, a objektivni pojam shvaća kao perspektivu suda pri čemu se prebacuje fokus na kriterije odlučivanja u *non liquet* situaciji. Važno je naglasiti i da subjektivnog tereta dokazivanja obvezuje stranke od samog početka postupka te da objektivni teret dokazivanja dobiva svoj značaj tek na kraju dokaznog postupka. Treba istaknuti da teret dokazivanja nužno mora imati i svoj pravni karakter, a što znači da pravila koja uređuju ovo pravilo moraju biti i apstraktna i generalna, kao i da ista moraju proizlaziti iz onih normi čije su pretpostavke još uvijek nedokazane.¹⁷³

Osim navedenog pojma potrebno je objasniti i značenje termina odnosno pojmova pravno relevantne činjenice, dokaza, dokazivanja i dokaznih instrumenata ili sredstava. Navedeni termini usko su vezani s teretom dokazivanja. Pravno relevantna činjenica predstavlja činjenicu koja je ključna ili bitna za održavanje određene tvrdnje u konkretnom pravnom postupku. Dakle, svaki upravni sudac ili službenik porezne administracije koji vodi i nadgleda porezne ili upravnosudske postupke mora prvo provesti selekciju činjenica, odbacujući sve što je irelevantno i zadržavajući samo ono što je bitno odnosno relevantno za konkretni postupak. To uključuje i predložene

¹⁷¹ Žunić Kovačević, Nataša, Cvenček, Matteo, Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR, Hrvatska pravna revija, vol. 20., br. 7-8. (2020.), str. 84-85.

¹⁷² Razumijevanje tereta dokazivanja varira uglavnom zbog razlika u pravnoj tradiciji na kojoj se temelji cjelokupni pravni sustav države u kojoj je takva tradicija više ili manje razvijena. Na primjer, postoje razlike u shvaćanju tereta dokazivanja između pravnih sustava koji se temelje na anglosaksonskoj pravnoj tradiciji i onih koji pripadaju europskoj kontinentalnoj tradiciji.

¹⁷³ Za potrebe definiranja dokazivanja valja istaknuti da se isto može shvatiti kao poduhvat procesne prirode u postupku koji ima za svrhu utvrditi u postupku činjenice koje su pravno relevantne. Rajko, Alen, Primjena pravila o teretu dokazivanja u upravnom postupku i upravnom sporu, op. cit., str. 1.

činjenice koje treba dokazivati putem dokaznih sredstava.¹⁷⁴ Nadalje, prema Borkoviću, dokazi su procesna sredstva koja se koriste kako bi se dobila prava predodžba o činjenicama koje se utvrđuju u postupku.¹⁷⁵ Oni mogu biti materijalni, kao što su priznanice, ili nematerijalni, poput verbalnih iskaza svjedoka koji ipak postaju materijalni kada se zabilježe u zapisniku.¹⁷⁶

Potrebno je precizirati i funkcioniranje pravila o teretu dokazivanja u postupku poreznog nadzora posebno u subjektivnom smislu. Valja napomenuti i da porezni nadzor često prethodi upravnom sporu. Već spomenuta pravila koja su propisana OPZ-om koriste i se u navedenim postupcima poreznim postupcima. Stoga pravila definirana člankom 88. OPZ-a primjenjiva su i u ovom kontekstu, dok se tek podredno odnosno supsidijarno mogu primijeniti opće odredbe ZUP-a u vezi s teretom dokazivanja ako nešto nije regulirano pravilima danim u OPZ-u. U tom smislu, važno je ponovno naglasiti da je Porezna uprava RH obvezna utvrditi sve relevantne činjenice, bez obzira na to jesu li one pozitivne ili negativne po interese poreznog obveznika. Ovo temeljno načelo naglašava da je svrha poreznog postupka utvrđivanje materijalne istine, a ne samo onu formalnu ili postupovnu.¹⁷⁷ S obzirom na to da spomenuti teret dokazivanja leži na poreznim tijelima odnosno na Poreznoj upravi RH, potrebno ga je povezati i s ovlastima koje imaju porezni službenici. Bolje rečeno, nije moguće razmatrati ovlasti Porezne uprave RH i teret dokazivanja kojeg ista ima potpuno odvojeno, jer su ovlasti kojima raspolaže istovremeno i zakonske obveze. Shodno tome, kada se Porezna uprava RH ne bi mogla koristiti ovlastima kako bi, na primjer, zatražila različitu dokumentaciju od ostalih javnih tijela, teret dokazivanja bi se logično prenio na poreznog obveznika koji bi u toj situaciji morao pribaviti potrebnu dokumentaciju.¹⁷⁸ Također, u

¹⁷⁴ Na primjer, za dokazivanje postojanja određene porezne obveze, porezni službenik će koristiti službene dokumente poput faktura i otpremnica koje je izdao poduzetnik ili slične dokumente koji sadrže relevantne informacije. S druge strane, potpuno nebitno će biti predlagati kao činjenicu tvrdnju da je poduzetnik „pošten“ ili svjedočenje svjedoka o tome da je poduzetnik poznat kao „najpoštenija“ osoba koju poznaje te da iz tog razloga neće imati dodatnih poreznih obveza osim onih koje je sam prijavio. Ovdje je naglašeno da subjektivne procjene o karakteru poduzetnika ili osobna uvjerenja svjedoka nisu relevantne za dokazivanje, već su bitni službeni dokumenti i relevantni financijski podaci.

¹⁷⁵ Rajko, Alen, Primjena pravila o teretu dokazivanja u upravnom postupku i upravnom sporu, op. cit., str. 2.

¹⁷⁶ Primjerice, tvrdnja stranke da nema poreznog duga bit će potvrđena ako stranka priloži priznanicu o uplati iznosa poreza i eventualnih zakonskih kamata koje su određene poreznim rješenjem. U tom slučaju, priznanica će biti valjan dokaz za stranku koja ju je podnijela, odnosno za poreznog obveznika.

¹⁷⁷ Materijalna istina predstavlja stanje stvari koje odgovara stvarnosti. Drugim riječima, utvrđivanje materijalne istine ne ograničava se na onu istinu koja je rezultat provedenog formalnog dokaznog postupka. Treba istaknuti da je načelo materijalne istine jedno od temeljnih načela u upravnom postupku, dok u primjerice kaznenom postupku prevladava načelo formalne ili postupovne istine. Ovo načelo naglašava važnost utvrđivanja istinskog stanja stvari u upravnom postupku, što može uključivati i razmatranje šire slike i konteksta, a ne samo dokaze koji su izravno dostupni ili predstavljeni tijekom postupka.

¹⁷⁸ Inspektori koji predstavljaju službene osobe iz Porezne uprave RH sukladno pravnom uređenju imaju razne ovlasti: „1. prikupljanje, procjenu, evidentiranje, obradu i korištenje podataka i obavijesti; 2. pozivanje u službene prostorije; 3. prikupljanje obavijesti od poreznih obveznika i trećih osoba, provjeru poslovnih knjiga i evidenciju poreznog

svrhu provođenja poreznog nadzora na efikasan i ekonomičan način,¹⁷⁹ Porezna uprava RH koristi različite metode.¹⁸⁰

Nadalje, bitno je istaknuti i sredstva kojima raspolažu porezni obveznici tijekom provođenja poreznoga nadzora, a kojima se koriste kada dođe do po njihove interese nepovoljnog utvrđenja činjeničnog stanja i u skladu s time do za njih nepovoljne primjene pravnih propisa, što u tom trenutku dovodi do prijenosa tereta dokazivanja s poreznog tijela na porezne obveznike. Porezni obveznik je ovlašten da prije sastavljanja zapisnika o provedenom poreznom nadzoru dobiti obavijest o ishodu poreznoga nadzora te se u tom vremenu obično provodi i zaključni razgovor. Porezni obveznik ovlašten je podnijeti prigovor na sastavljeni zapisnik, no ako iznosi činjenice i materijalne dokaze koje prije toga nije, sastavlja se dopunski zapisnik kojeg više porezni obveznik ne može osporavati prigovorom. Također, relativno nova posebnost predstavlja moguće izricanje upravnih mjera u tijeku provođenja poreznoga nadzora, baš kao i predviđena mogućnost za porezne obveznike da osporavaju rješenje kojim je određena upravna mjera izjavljivanjem žalbe. Nadalje, važno je istaknuti da su zakonom propisana ograničenja u pogledu mogućnosti pokretanja postupka poreznoga nadzora. Detaljno uređenje tijeka poreznoga nadzora te procesnih radnji koje mogu biti korištenje sadržano je u odredbama članaka 120. - 121. OPZ-a.

3.3.1. TERET DOKAZIVANJA U HRVATSKOJ PRAVNOJ PRAKSI

U ovome dijelu istraživanja pokušat će se analizirati funkcioniranje pravila o teretu dokazivanja u hrvatskoj pravnoj praksi odnosno u upravnim sporovima te kako se u praksi primjenjuju odredbe o teretu dokazivanja u konkretnim predmetima. Naime, uvid u sadašnje stanje odnosno ocjena primjene pravila o teretu dokazivanja u pravnoj praksi može biti korisno za potrebe eventualne primjene pravila o teretu dokazivanja u ADR postupcima koji bi potencijalno bili

obveznika i provjeru vjerodostojnosti i istinitosti isprava; 4. ulazak i pregled prostora u kojima se obavlja djelatnost; 5. utvrđivanje istovjetnosti osoba; 6. provjeru statusa i svojstva robe; 7. davanje upozorenja i naredbi; 8. privremeno oduzimanje predmeta, domaćih i stranih sredstava plaćanja; 8. vrijednosnica i dokumentacije; 9. izricanje privremene zabrane obavljanja djelatnosti te 10. pregled prometnih sredstava.“ Institut za javne financije i Porezni vjesnik, ur., Porezni nadzor, str. 5.

¹⁷⁹ U praksi se nerijetko spominje statistički porezni nadzor koji obuhvaća različite metode, uključujući komparativne, koje Poreznoj upravi RH olakšavaju odabir subjekta poreznoga nadzora, ali i odabir predmeta poreznoga nadzora. Vidi više u: Vukušić, Zdravko, Statistički porezni nadzor, Porezni vjesnik, vol. 21., br. 4. (2012.), str. 84-94.

¹⁸⁰ Na primjer, Porezna uprava RH može koristiti izravnu metodu sučeljavanja odnosno uspoređivanja primitaka i izdataka fizičke osobe ili, alternativno, metodu praćenja odnosno analize povećanja vrijednosti njezine imovine u neto iznosu. Vidi: Lonza, Paulino, Postupak oporezivanja nerazmjera primitaka i izdataka fizičkih osoba i njegova uloga u istragama kaznenih djela, Porezni vjesnik, vol. 27., br. 12. (2018.), str. 52-55.

primjenjivi u poreznim stvarima. Upravni sporovi koji su predmet ove analize odnose se na sporove koji su pokrenuti povodom utvrđivanja te oporezivanja nerazmjera dohotka i imovine. U tu svrhu obradit će se prvo presuda Visokog upravnog suda Republike Hrvatske (dalje u tekstu: VUS), a zatim presuda Upravnoga suda u Splitu.

Glede opisanih postupaka potrebno je navesti ključne članke OPZ-a koji imaju procesni značaj, a u kojima su sadržani generalni principi poreznoga prava. Prema članku 11. stavku 1. OPZ-a porezne činjenice moraju se utvrđivati u konkretnim predmetima prema njihovoj gospodarskoj biti. Naredni stavak istoga članka propisuje da porezno tijelo utvrđuje poreznu obvezu prema posebnom propisu koji uređuje određenu vrstu poreza ako je prihod, dohodak, dobit ili druga procjenjiva korist ostvarena bez pravne osnove. Spomenutom odredbom razvidno je da je stoga načelo gospodarskog pristupa činjenicama bitnim za oporezivanje uneseno u porezni sustav odnosno u porezno zakonodavstvo RH. Valja istaknuti da se navedenim načelom „utvrđuje prednost gospodarske metode u primjeni i tumačenju poreznih propisa, određuje što čini protupravno iskorištavanje porezno važnih činjenica ili provedbu bez pravne osnove“.¹⁸¹ Dakle, porezna tijela imaju ovlast, ali i dužnost promatranja sadržaja poslovnih operacija, a što ima primat nad procjenom zadovoljava li određena poslovna operacija odnosno poduhvat potrebne propisane formalnosti.¹⁸² Članak 12. OPZ-a regulira pojavu prividnih pravnih poslova te ga se *inter alia* treba shvatiti kao dodatno procesno pravilo. Koncept prividnog pravnog posla izvire iz građanskog ili civilnog prava i označava situaciju u kojoj postoji nesklad između izražene volje i stvarne volje, odnosno nesklad između onoga što stranke zaista žele i načina na koji to predstavljaju. U tom slučaju prisutne su tzv. mane volje. Ovo se događa kada stranke namjerno simuliraju ili daju lažan dojam sklapanja pravnog posla kako bi kod trećih osoba izazvale pogrešno uvjerenje da je taj posao stvarno sklopljen, iako zapravo ne žele da taj sklopljeni posao ima pravni učinak.¹⁸³ Osnova za utvrđivanje porezne obveze shodno članku 12. OPZ-a sačinjava prikriveni pravni posao u situaciji u kojoj prividni pravni posao prikriva stvarno sklopljeni pravni posao. Izvršavanje procjene o tome je li određeni pravni posao prividan provodi se sukladno odredbi članka 11. OPZ-a.¹⁸⁴ Bolje rečeno,

¹⁸¹ Rihter, Ana, Načela poreznog/upravnog postupka, op. cit., vol. 25., br. 1. (2016.), str. 44.

¹⁸² Loc. cit.

¹⁸³ IusInfo, dostupno na: <http://www.iusinfo.hr/DailyContent/Topical.aspx?id=29042> (30. 3. 2019.).

¹⁸⁴ Interesantno je analizirati sentencu VUS-a iz 2016. godine, iz koje proizlazi važnost utvrđivanja stvarnog stanja odnosno materijalne istine i pravilne interpretacije poduzetih pravnih poslova. U toj sentenci, koja se odnosi na porezni nadzor, VUS naglašava pravno stajalište prema kojemu bi tužitelj trebao konkretno dokazati iznesene tvrdnje o ugradnji pločica u poslovni prostor i korištenju loživog ulja za grijanje istog, ističući pritom da nije dovoljno isključivo priložiti račune odnosno fakture za kupnju navedenih proizvoda. Ovo pravno stajalište nije ograničeno samo na već

osnovni kriterij za utvrđivanje je li određeni pravni posao prividan jest gospodarski učinak, ali i gospodarska bit.¹⁸⁵ Treba još naglasiti kako su navedena pravila smještena na početku OPZ-a budući da sadržavaju važna načela poreznoga prava, a imaju i veliki značaj u ostvarivanju porezne pravde, kao i u postizanju tražene materijalne istine.¹⁸⁶

Presuda VUS-a iz 2017. godine prva je koja se analizira, a predmet spora navedene presude proizlazi iz poreznoga nadzora, točnije odnosi se na postupak utvrđivanja nerazmjera dohotka i imovine.¹⁸⁷ U poreznom nadzoru i samim time u poreznom postupku koji je obavljen prije pokretanja upravnoga spora, sukladno činjenicama bitnim za oporezivanje koje su u postupku prikupljene, tužiteljici su za porezno razdoblje 2010. godine utvrđeni primici u iznosu od 58.871,52 kn, izdaci u iznosu od 1.435.117,00 kn te joj je utvrđen nerazmjer ostvarenih primitaka i stečene imovine u iznosu od 1.376.245,48 kn. Utvrđeni iznos nerazmjera sukladno odredbama Zphod-a predstavlja ustvari neprijavljeni dohodak za 2010. godinu. Naime, tužiteljica nije podnijela dokaze o izvorima sredstava putem kojih je u 2010. godini kupila stan s lođom i tri garaže ukupne vrijednosti od 1.409.478,00 kn. Tužiteljica je u upravnom sporu pred VUS-om osporavala tvrdnje prvostupanjskog upravnosudskog tijela zbog pogrešno i nepotpuno utvrđenog činjeničnog stanja, pogrešne primjene materijalnog prava te bitne povrede pravila sudskog postupka. Nadalje, tužiteljica je navela da je sudjelovala u postupku u kojemu su se prikupljali porezno relevantni podatci u svrhu utvrđivanja dohotka. Međutim, tužiteljica je izjavila da nije bila upozorena da se treba očitovati o izvoru sredstava kojima je kupila nekretninu tijekom sastavljanja zapisnika. Nije smatrala da je potrebno njezino očitovanje s obzirom na to da je sredstva stekla od oca temeljem ugovora o darovanju koji predstavlja lukrativni pravni posao. Na taj je način stekla sredstva u visini od milijun eura. Ista je izjavila da je tako stečena sredstva koristila i za podmirenje životnih troškova, ali i za kupovinu predmetne nekretnine. Također, iznijela je tvrdnju da je u tom vremenu posjedovala sredstva na bankovnom računu Splitske banke koji joj je bio potreban za kupnju nekretnine te činjenicu da je njezin sin u to vrijeme imao više od milijun eura oročenih u Zagrebačkoj banci. Smatrala je da nije bila obvezna dokazivati izvore sredstava za stečenu

spomenutu materijalnu istinu i pravilnu interpretaciju, već se odnosi i na teret dokazivanja. Drugim riječima, porezni obveznik ima teret dokazivanja u vezi s postizanjem materijalne istine za sve činjenice i okolnosti koje mogu umanjiti ili ukinuti poreznu obvezu, a njegova pasivnost može biti osnova za penalizaciju poreznog obveznika. Visoki upravni sud Republike Hrvatske, Usž 2414/2015-2 od 3. ožujka 2016.

¹⁸⁵ Rihter, Ana, Načela poreznog/upravnog postupka, op. cit., str. 44.

¹⁸⁶ Žunić Kovačević, Nataša, Cvenček, Matteo, Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR, op. cit., str. 88-89.

¹⁸⁷ Visoki upravni sud Republike Hrvatske, Usž 590/2017-2 od 14. lipnja 2017.

imovinu, kao i da takvo dokazivanje predstavlja službenu dužnost poreznih tijela. VUS je citirao pozitivne zakonske odredbe te je iznio da je Porezna uprava RH dužna tijekom godine prikupljati podatke o oporezivim primicima fizičkih osoba, pratiti promet dobara i obavljati sve druge potrebne radnje, te provoditi usporedbu temeljem podataka kojima Porezna uprava RH raspolaže, podataka koji su joj priopćeni od strane poreznog obveznika i podataka iz drugih izvora. No, VUS je u presudi naveo pravno shvaćanje kojim se potvrđuje zaključak prvostupanjskog upravnosudskog tijela i poreznog tijela da tužiteljica nije raspolagala 2010. godine sredstvima od primljenog dara kojima bi kupila nekretninu jer je ta sredstva već iskoristila za ranije stečene i adaptirane nekretnine. Naime, tužiteljica nije potkrijepila tvrdnje da je imala navedena sredstva na bankovnom računu u Splitskoj banci te nije dostavila dokaz o tome u prijašnjem tijeku postupka, dok je razmatranje dokaza koji su podneseni VUS-u odbijeno s obzirom na to da je Zakonom o upravnim sporovima (dalje u tekstu: ZUS)¹⁸⁸ zabranjeno iznositi nove činjenice.

Iznesenim pravnim shvaćanjem VUS nastavlja slijediti usvojenu sudsku praksu sukladno kojoj se naglašava važnost aktivnog sudjelovanja poreznih obveznika te predlaganja dokaza za iznesene činjenice bez odgode. Pasivnost poreznih obveznika koja se očituje u odugovlačenju i neodgovornom ponašanju istih penalizira se time što će više sudsko tijelo odbiti razmatrati nove činjenice i dokaza predstavljene pred višim sudskim instancama. Ovakva sudska praksa nalazi svoje utemeljenje u odredbama ZUS-a. Dakle, može se zaključiti da je tražena aktivnost poreznih obveznika zahtjev kojeg poreznim obveznicima postavlja sam ZUS te da se slijedi logika uređenja pravila o teretu dokazivanja iz OPZ-a sukladno kojemu porezni obveznik mora dokazati sve činjenice i okolnosti koje smanjuju ili ukidaju poreznu obvezu.

Druga presuda koja je predmet analize jest presuda Upravnoga suda u Splitu iz 2018. godine koja prikazuje na koji način Porezna uprava RH ima ovlast utvrđivanja nerazmjera i kada je riječ o drugim poreznim oblicima kao što je PDV, u postupku poreznoga nadzora.¹⁸⁹ U navedenoj presudi uočljiva je već spomenuta ustaljena upravnosudska praksa koja zahtijeva aktivno sudjelovanje poreznog obveznika u postupku. U ovom konkretnom predmetu nadzorom je utvrđeno da je tužitelj u nadziranom razdoblju u pogonu „R.“ izdavao račune paragon bloka (u mjesecu svibnju i listopadu 2012. godine). Kao razlog naveo je da je registar blagajna bila u kvaru odnosno da je uslijed kvara bila na popravku. Na taj način izdane račune iz paragon bloka tužitelj

¹⁸⁸ Članak 69. stavak 3. Zakona o upravnim sporovima, Narodne novine, br. 20/10., 143/12., 152/14., 94/16. te 29/17. (dalje u tekstu: ZUS).

¹⁸⁹ Upravni sud u Splitu, Uslpn 36/2017-6 od 12. ožujka 2018.

nije dostavio na uvid u paragon bloku iz kojeg su izdani, već ih je pojedinačno priložio uz obračun prometa za dan kad su izdani. Tužitelj nije dostavio paragon blokove iz kojih su priloženi računi izdavani ni nakon što ga je to porezno tijelo zatražilo, a nije dostavio niti one račune koji nedostaju prema serijskom broju uključujući račune koji bi po logici stvari bili pogrešno ispisani odnosno poništeni ili stornirani. U poreznom nadzoru utvrđena mu je shodno tome nepravilnost koja ukazuje na neevidentiranje isporuka robe tj. neobračunavanja poreza na dodanu vrijednost. Utvrđeno je da tužitelj nije vodio materijalno knjigovodstvo, nije radio godišnju inventuru i nije evidentirao sve isporuke robe. Porezna uprava RH je po zaključku Upravnog suda u Splitu ispravno utvrdila razliku obveze porezna na dodanu vrijednost, a poreznu je osnovicu Porezna uprava RH utvrdila na temelju poslovne dokumentacije. Dodatno, tužitelj je izdavao i putne naloge te je izvršio isplate po toj osnovi sa žiro računa od 57.000,00 kuna bez da je poreznom tijelu priložio račune kao dokaz za izvršene isplate. Porezno je tijelo stoga utvrdilo da je izvršena isplata po nevjerodostojnim putnim nalogima, kao i da je novac po toj osnovi tužitelj isplaćivao osobi koja u sporno vrijeme nije imala status zaposlenika. U nadzoru je, primjerice, utvrđeno i da je tužitelj isplaćivao pomorski dodatak u iznosu od 183.000,00 kuna bez istovremenog vođenja potrebnih evidencije. Knjigovodstvenoj dokumentaciji nedostajale su samim time relevantne isprave za isplate po osnovi pomorskog dodatka, a i spomenuti dodatak isplaćivan je osobi koja u sporno vrijeme nije imala status zaposlenika. Tužitelj nije niti naknadno dostavio nikakve dokaze o tome te se stoga pomorski dodatak koji je bio isplaćivan osobi bez statusa zaposlenika tužitelja imao smatrati kao prihod od nesamostalnog rada. Porezna uprava RH je na temelju navedenog utvrđenja obračunala porez na dohodak i prirez porezu na dohodak od nesamostalnog rada, kao i doprinose za obvezna osiguranja iz plaće i na plaću. Upravni sud u Splitu u svojoj je presudi zaključio da je Porezna uprava RH u konkretnome slučaju postupala bez grešaka, odnosno da je postupila pravilno i zakonito, što govori u prilog tome da se ovo upravnosudsko tijelo pridržavalo ustaljene sudske prakse u pogledu pravila o teretu dokazivanja koje je sadržano u OPZ-u i penalizacije neaktivnosti odnosno pasivnosti poreznoga obveznika.

Nakon izvršene analize ovih dviju presuda dobiva se uvid u ustaljenu sudsku praksu glede primjene pravila o teretu dokazivanja odnosno penalizacije pasivnosti poreznih obveznika. Takva praksa ukazuje na dosljednu primjenu odredbi poreznog zakonodavstva, ali i na istaknutu (ne)odgovornost poreznih obveznika koji sudjeluju u poreznim postupcima odnosno upravnim sporovima pred upravnim sudovima. Međutim, valja zaključiti da iako je ispravno isticati

odgovornost poreznih obveznika za nedostavljene podatke i dokaze o oporezivim činjenicama, porezna tijela bi po mišljenju autora ipak trebala po dobivenoj informaciji zatražiti podatke od bankarskih i drugih institucija služeći se javnim ovlastima kako bi se prikupili potrebni dokazi. Dodatno, zabrana prezentiranja novih činjenica i dokaza u upravnom sporu neminovno dovodi do podriivanja načela materijalne istine, jer se na određeni način sud na temelju zakonskih odredbi svjesno odriče možebitno važnih dokaza na temelju kojih bi mogao utvrditi stvarno stanje stvari. Stoga, kada su posrijedi ADR postupci koji bi bili primjenjivi u poreznim stvarima, isti bi trebali po mišljenju autora otkloniti ovu penalizirajuću praksu po porezne obveznika, ali i jačati svijest o važnosti dostave svih podataka i dokaza važnih za oporezivanje još u fazama poreznoga postupka odnosno nadzora putem dobre suradnje poreznih obveznika i poreznih tijela.

3.3.2. SUDSKA PRAKSA CJEU-A U SVJETLU TERETA DOKAZIVANJA

Potrebno je istražiti i komparativna iskustva. U nastavku će se dati prikaz pravnih stajališta CJEU-a, obzirom na to da je taj sud u proteklim desetljećima bio ključni tvorac pravnih smjernica u vezi s djelovanjem poreznih tijela tj. porezne administracije. Kako je već istaknuto, CJEU može isključivo tumačiti europsko pravo, ali njegovi su zaključci od tolike važnosti da se zbog autoriteta suda poštuju i primjenjuju u konkretnim poreznim postupcima. Odluke CJEU-a uglavnom se temelje na tumačenju sekundarnih pravnih izvora EU-a, posebno direktiva kada je riječ o poreznom pravu. Odgovori na prethodna pitanja koja su upućivana CJEU-u najviše su se odnosili na Direktivu Vijeća 90/435/EEZ o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri različitih država članica (engl. *Council Directive on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States*; DZSO),¹⁹⁰ dok se u budućem vremenu očekuju nove odluke vezane uz primjenu Direktive Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. godine o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (engl. *Anti Tax Avoidance Directive*; ATAD).¹⁹¹

¹⁹⁰ Direktiva Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri različitih država članica, SL L 225, 20. 8. 1990.

¹⁹¹ Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta, SL L 193, 19. 7. 2016.

U presudi *Equiom* izražen je sljedeći stav: „propis države članice na temelju kojeg se nerezidentnom društvu koje je pod izravnom ili neizravnom kontrolom subjekta rezidenta treće zemlje za priznavanje izuzeća od poreza po odbitku nalaže dokazivanje neporeznih razloga za strukturu vlasničkog lanca, bez obveze upravnih tijela da predoči dovoljno indicija za umjetnu konstrukciju bez uporišta u gospodarskoj stvarnosti koja je usmjerena na ostvarivanje poreznih pogodnosti“ je neprihvatljiv.¹⁹² Ne dopušta se automatski prijenos tereta dokazivanja, a niti automatsko isključivanje mogućnosti poreznih obveznika da dokažu suprotno.¹⁹³ Stoga, ovdje nema mjesta ni za kakve oborive ili neoborive presumpcije, već je potrebno da postoje dovoljne naznake tj. indicije koje bi poreznom tijelu omogućile donošenje zaključka o namjernom smanjenju ili potpunom dokidanju porezne obveze.¹⁹⁴ U skladu s mišljenjem nezavisnog odvjetnika Jána Mazáka danog 26. travnja 2007. godine povodom presude *Elisa* porezna tijela trebaju prvenstveno biti u stanju dokazati da postoji veći ili manji rizik od kakve porezne evazije. Dakle, porezne vlasti trebaju prema tome biti u stanju dokazati postojanje zlorporabe za svaki konkretni predmet, budući da isključivo služenje temeljnim slobodama EU-a ne podrazumijeva da porezni obveznik takvim djelovanjem ujedno želi smanjiti ili ukloniti poreznu obvezu. Navedeno mišljenje negira da jedno opće pravilo predviđeno za suzbijanje zlorporabe na način da *a priori* isključi pojedine kategorije operacija ne odgovara načelu razmjernosti odnosno proporcionalnosti. Stoga, tzv. generalna presumpcija zlorporabe ne može se opravdati nikakvim fiskalnim mjerama koje potkopavaju ciljeve Ugovora o funkcioniranju Europske Unije (dalje u tekstu: UFEU).^{195,196} Sukladno tome porezna tijela ne smiju ništa zanemariti te moraju biti u mogućnosti ispitati sve transakcije, operacije, ali i navode poreznih obveznika.¹⁹⁷ Porezne se vlasti ne smiju biti ograničene na ispitivanje pojedinih ili nekolicine unaprijed određenih generalnih kriterija, a svaki konkretan predmet mora biti detaljno istražen.¹⁹⁸ Presuda *Test Claimants* navodi da nacionalne odredbe koje zahtijevaju provedbu testa utemeljenog na objektivnim i provjerljivim mjerilima radi utvrđivanja

¹⁹² Presuda od 7. rujna 2017., *Equiom*, C-6/16, EU:C:2017:641, para. 61.

¹⁹³ Terra, Ben J. M., Wattel, Peter J., *European Tax Law - Volume 1: General Topics and Direct Taxation*, Deventer, Wolters Kluwer, 2018., str. 273-274.

¹⁹⁴ Žunić Kovačević, Nataša, Cvenček, Matteo, *Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR*, op. cit., str. 85.

¹⁹⁵ Ugovor o funkcioniranju Europske unije (pročišćena verzija) [2016.], SL C 202. Dalje u tekstu: UFEU.

¹⁹⁶ Mišljenje nezavisnog odvjetnika Jána Mazáka od 26. travnja 2007. o presudi *Elisa*, C-451/05, EU:C:2007:253, para. 102.

¹⁹⁷ Žunić Kovačević, Nataša, Cvenček, Matteo, *Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR*, op. cit., str. 85.

¹⁹⁸ Terra, Ben J. M., Wattel, Peter J., *European Tax Law - Volume 1: General Topics and Direct Taxation*, op. cit., str. 274.

fiktivnosti određenih operacija ili transakcija isključivo izvedenih iz poreznih razloga nisu dovoljne za sprječavanje neželjenih praksi. Ističe se kako porezni obveznik uvijek treba imati mogućnost podnošenja dokaza koji potvrđuju komercijalne razloge određene provedene operacije ili transakcije, bez prekomjernih i nerazumnih upravnih ograničenja odnosno troškova.¹⁹⁹ Razvidno je da u poreznim stvarima shodno europskom pravu i tumačenju CJEU-a teret dokazivanja dijele porezni obveznici i porezna tijela. Potrebno je zadovoljiti subjektivni test koji se odnosi na stvarnu namjeru odnosno intenciju poreznog obveznika i objektivni test u pogledu podrivanja cilja i svrhe poreznog prava koje je primjenjivo. Stoga, može zaključiti da praksa CJEU-a u vezi s teretom dokazivanja pokazuje dosljednost i da se bitno ne razlikuje u dosad objavljenim presudama. Uz navedeno može se još dodati i da je nužno postojanje određenog stupnja sumnje proistekle iz indicija te da isti moraju biti nedvosmislene prirode da bi se porezni postupak uopće pokrenuo.²⁰⁰ U suprotnom, porezno tijelo ne bi smjelo posjedovati one ovlasti koje se odnose na pokretanje postupka ili one kojima bi se pak trenutno teret dokazivanja prenio na poreznog obveznika.²⁰¹

Prema gore obrađenim presudama u vezi s teretom dokazivanja, može se izvesti zaključak da je pravno stajalište CJEU-a gotovo jednako s pravnim stajalištima hrvatskih upravnosudskim tijelima i Porezne uprave RH, kao i s gledištem poreznih vlasti i sudova u ostalim državama članicama EU-a. To znači da Porezna uprava RH prije pokretanja postupka utvrđivanja postojanja nerazmjera dohotka i imovine mora vrednovati poslovne aktivnosti subjekta na takav način da se izbjegne automatsko ili momentalno prebacivanje tereta dokazivanja na slabiju stranu odnosno na poreznog obveznika. Bez obzira na eventualne razlike na koje se može naići u praksi, nužno je naglasiti važnost aktivnog sudjelovanja poreznih obveznika u poreznim postupcima i poštivanje pravila o teretu dokazivanja kako bi im se omogućilo dokazivanje djelomičnog ili potpunog nepostojanja porezne obveze u kasnijim fazama. Upravni suci u praksi očito sankcioniraju pasivnost poreznih obveznika kako je opisano, a to je u određenoj mjeri prihvatljivo CJEU-u.

¹⁹⁹ Presuda od 13. ožujka 2007., *Test Claimants, C-524/04*, EU:C:2007:161, para. 82.

²⁰⁰ Na primjer, potrebno je provesti tzv. GAAR test za pokretanje postupka radi utvrđivanja fiktivnosti jednog ili više pravnih poslova. Isto se događa po aktivaciji tzv. općeg pravila za suzbijanje zlouporabe sukladno ATAD-u. Naime, iz ovoga je već jasno da se fiktivnost pravnih poslova ne pretpostavlja budući da za pokretanje postupka i prijenos tereta dokazivanja na poreznog obveznika primjerena količina dokaza koji tvore potrebnu razinu sumnje mora biti postojeća. Žunić Kovačević, Nataša, Cvenček, Matteo, Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR, op. cit., str. 84.

²⁰¹ Vidi još detalja o teretu dokazivanja zlouporabe sukladno hrvatskoj poreznoj i pravnoj praksi u: Žunić Kovačević, Nataša, Gadžo, Stjepan, Porezni rizici spajanja i preuzimanja trgovačkih društava u Hrvatskoj: gdje je granica između legitimnog poslovnog restrukturiranja i agresivnog poreznog planiranja?, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, vol. 39., br. 4. (2018.), str. 1731-1747.

3.3.3. TERET DOKAZIVANJA U ADR-U

S obzirom na sve prethodno navedeno, bitno je odrediti na koji način bi se trebao regulirati i raspodijeliti teret dokazivanja između poreznih tijela i poreznih obveznika u ADR postupcima koji su razvijeni iz privatnog tj. građanskog prava. Uz to prirodno se postavljaju i pitanja u pogledu primjenjivosti pravnih propisa koji pripadaju upravnom odnosno poreznom pravu, kao i ono u pogledu mogućnosti slobodnog izbora primjenjivog prava uključujući pitanje mogućnosti ugovaranja stranog prava. Naravno, jasno je da u području poreznoga prava neće biti moguće primijeniti strano pravo ako se ima na umu da je pravno područje od posebnog državnog interesa. Valja naglasiti da se nacionalno porezno pravo država regulira putem javnopravnih odredbi kako bi se uređivali odnosi s građanima, odnosno poreznim obveznicima. S druge strane, teret dokazivanja može se donekle fleksibilizirati na način da Porezna uprava RH, kod provođenja ADR postupaka poput porezne arbitraže, snosi veći teret dokazivanja. Istovremeno, porezni obveznici trebali bi se nalaziti u povoljnijem položaju bez rizika od moguće penalizacije zbog pasivnosti koju su iskazali u poreznom postupku. Stav autora je da bi se stoga trebao očekivati razvitak alternativnog načina rješavanja sporova u poreznom zakonodavstvu koji će biti usmjeren na poboljšanje položaja i jačanje uloge poreznih obveznika u ADR postupcima.

3.4. ADR I PERSPEKTIVA USTAVNOSTI I ZAKONITOSTI

U kontekstu ovoga poglavlja nužno je temeljem obilježja ADR-a pokušati odrediti granicu prihvatljivosti korištenja istih kada su posrijedi porezni sporovi. Odnos zakonitosti i ustavnost za potrebe ovoga pravnoga istraživanja određen je na sljedeći način: odluka donesena u ADR postupku može biti zakonita ako je donesen poseban propis o tom obliku ADR-a, međutim, postavlja se pitanje je li ustavna ako nije u skladu s ustavom i ako prema njemu porezno tijelo npr. ne može raspolagati javnim prihodima odreknućem od dijela poreznog duga. U poreznim sporovima razvidno je da se prelamaju dva suprotstavljena interesa. Javni i privatni. U svrhu zaštite javnoga interesa, ali i postizanja ciljeva radi kojih se ADR uvodi u porezne sustave, valja postaviti ograničenja, tj. pravila koja ne mogu biti dispozitivna.

Zaštita javnoga interesa prije svega proizlazi iz ustava svake pojedine države. U svjetlu navedenog valja razmotriti pravne temelje uvođenja poreza u porezni sustav države, a iz takve odredbe proizlazi i nedvojbeni javni interes glede oporezivanja. Prema članku 53. Ustava

Talijanske Republike (tal. *Costituzione della Repubblica Italiana*)²⁰² svi su dužni doprinostiti u snošenju javnih troškova u skladu sa svojim mogućnostima, a porezni sustav sačinjavaju progresivni kriteriji. Tako je, primjerice, u pogledu uvođenja općeg pravila za suzbijanje izbjegavanja plaćanja poreza (engl. *General Anti-Avoidance Rule*; dalje u tekstu: GAAR) odnosno glede pravne osnove donošenja takvog pravila, talijanski Kasacijski sud (tal. *Corte della Cassazione*) odlučujući u konkretnim predmetima pronašao utemeljenje GAAR-a u samom Ustavu Talijanske Republike. Radi se o trima presudama „blizancima“ kako ih se u literaturi i žargonu naziva.²⁰³ Dakle, iz stava izraženog u presudama može se iščitati da je i GAAR izveden iz ove ustavne odredbe, baš kao i svi ostali porezi koji krase talijanski šaroliki porezni sustav. U hrvatskim okvirima pak treba spomenuti Ustav Republike Hrvatske i usporediti njegov članak 51. koji propisuje da je svatko dužan sudjelovati u podmirenju javnih troškova, u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima s navedenom odredbom Ustava Talijanske Republike, budući da su odredbe gotovo istovjetne. U Hrvatskoj se također ovakva ustavna odredba smatra izvorom za uvođenjem bilo kakvog poreza, pa bi se i u Hrvatskoj ista mogla smatrati osnovom uvođenja GAAR-a u nacionalno (hrvatsko) porezno zakonodavstvo.

Spomenute ustavne odredbe hrvatskog i talijanskog ustava na tom tragu izražavaju javni interes²⁰⁴ time što se spominje podmirenje javnih troškova te pravednost i jednakost u oporezivanju navodeći da sudjelovanje u podmirenju javnih troškova mora biti sukladno (gospodarskim) mogućnostima poreznih obveznika. Ova odredba s druge strane ograničava i porezna tijela u „oslobađanju“ poreznih obveznika od poreznih obveza, kako u klasičnim poreznim postupcima tako i u upravnosudskim te možebitnim ADR postupcima.

Privatni interes za potrebe pisanja ovoga rada smatra se interesom poreznih obveznika da što je moguće više smanje poreznu obvezu ili da je, po mogućnosti, izbjegnu u potpunosti. Takvi parcijalni interesi poreznih obveznika katkad sačinjavaju i nezakonitost u pokušaju izbjegavanja poreznih obveza. Bez obzira na ovo razlikovanje, interesi javne i privatne naravi mogu se ispreplitati, stoga je važno biti oprezan prilikom razgraničavanja gdje prestaje privatni interes, a

²⁰² Costituzione della Repubblica Italiana, Gazzetta Ufficiale br. 298. od 27. 12. 1947.

²⁰³ Corte della cassazione, Sezioni unite, presude od 23. 12. 2008., br. 30055, 30056 i 30057.

Vidi pod 2.2. obrazloženje presude br. 30055, dostupno na: https://www.ilsole24ore.com/art/SoleOnLine4/SpecialiDossier/2009/documenti-lunedì/13luglio/CASS_30055.pdf?cmd%3Dart (7. 4. 2019.).

²⁰⁴ Kao sinonimi mogu se koristiti i termini općeg interesa ili interesa Republike Hrvatske. Potonji termin predstavlja najčešću hrvatsku ustavnu terminologiju.

gdje započinje javni i obrnuto.²⁰⁵ Pritom je važno za napomenuti da privatni interes ne smije ugroziti javni, ali mu po prirodi stvari konkurira.

Nastavno na ove *supra* navedene interese, ADR kao iskonski pripadak privatnom pravu stavlja naglasak na privatni interes, stoga se treba spriječiti na pravno razumne načine da ADR sa svojim ciljevima postizanja veće razine pravne sigurnosti i ubrzavanja postupka ne predstavlja prijetnju po javni interes i pravnu jednakost kao načela ustavnog i upravnog prava. Već spomenuta ograničenja služe upravo sprječavanju razgradnje relevantnih pravnih načela. Zbog toga se države na nacionalnog razini češće i lakše odlučuju za uvođenje mehanizama za sprječavanje nastanka poreznih sporova negoli ADR-a u porezni sustav, pa je stoga ADR daleko uočljiviji na međunarodnom planu, dok bi na državnoj razini zahtijevao integralan pristup uređenja postupka. U tom smislu moglo bi se zaključiti da su postupci rješavanja poreznih sporova dijelom potpali pod uređenje rješavanja onih trgovačkih putem ADR-a koji su najčešći. Međutim, treba napomenuti da oblici ADR-a kao „novi“ pravni instituti u poreznom sustavu države zahtijevaju proaktivnost poreznog tijela u implementaciji poreznog propisa (materijalnog i postupovnog), s jedne strane, te participativnu ulogu poreznog obveznika, s druge strane. Ovakvo shvaćanje predstavlja među ostalim i osnovu tzv. dobrog javnog upravljanja u okviru kojega porezno tijelo pomaže poreznim obveznicima u izvršavanju svojih prava i obveza u mjeri u kojoj se ne ugrožava javni interes ili neka treća strana. Dodatno, ograničenja u korištenju ADR-a u rješavanju poreznoga spora treba postaviti i radi sprječavanja zlouporabe prava od strane poreznih obveznika.²⁰⁶

Važno je još spomenuti i da ADR slijedi uspostavljanje ravnoteže između zaštite javnoga interesa/javne dobrobiti i prava strana u sporu (poreznih tijela i poreznih obveznika), kao i da se takva ravnoteža postiže tzv. *fair* postupkom za obje strane.²⁰⁷ Vijeće Europe je na tom tragu još 2001. godine donijelo Preporuku o alternativama parnici između upravnih tijela i privatnih strana²⁰⁸ zajedno sa smjernicama za bolju implementaciju postojeće Preporuke.²⁰⁹ Preporučeno je više

²⁰⁵ Staničić, Frane, Razlikovanje javnog interesa, općeg interesa i interesa Republike Hrvatske u kontekstu javnopravnih ograničavanja prava vlasništva, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 55., br. 1. (2018.), str. 119.

²⁰⁶ Kovač, Polonca, The potentials and limitations of tax dispute prevention and alternative resolution mechanisms, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 39., br. 4. (Posebni broj) (2018.), str. 1505-1509.

²⁰⁷ Ibid., str. 1510.

²⁰⁸ Recommendation Rec(2001)9 on alternatives to litigation between administrative authorities and private parties, dostupno na: <https://nums.rs/wp-content/uploads/2014/12/recommendation-rec20019-on-alternatives-to-litigation-between-administrative-authorities-and-private-parties.pdf> (21. 2. 2023.).

²⁰⁹ European Commission for the Efficiency of Justice (CEPEJ), CEPEJ(2007)15, 7. 12. 2007.

pristupa, poput preventivnog (npr. konzultacija), posebnih izvansudskih postupaka (npr. unutarnje revizije, arbitraža, pregovori, medijacija, mirenje) te alternativnog sudskog postupka.²¹⁰

Naposljetku, potrebno je još istaknuti potencijalno zakonsko uređenje i prihvatljivost načina zakonskog rješenja prilikom uvođenja ADR-a u porezni sustav. Naime, samo pod pretpostavkom da su zadovoljeni gore navedeni zahtjevi za postizanje uravnoteženosti između javnoga i privatnoga interesa te uz osiguranje pravednosti i jednakosti u oporezivanju uz ostvarenje zahtjeva za pravnu sigurnost, zakonodavac bi mogao pristupiti izradi valjanog zakonskog rješenja. Takvo zakonsko rješenje moralo bi biti u potpunosti u skladu s ustavom te bi moralo uzeti u obzir sve specifičnosti poreznog prava i poreznog postupka, kao i načela upravnoga prava i upravnog spora, da bi rješenje bilo adekvatno. Samo u tom slučaju moglo bi se govoriti o zakonodavnom rješenju odnosno o zakonu koji je sukladan ustavu i njegovim odredbama. Dodatno, akt donesen na temelju takvoga zakona bio bi zakonit i ustavan, pod pretpostavkom da je u procesu donošenja akta poštovan postupak donošenja istog.

3.5. KORISNOST OD UVOĐENJA ADR-A U POREZNO PRAVO

Korisnost uvođenja ADR-a u porezno pravo određiva je mjerenjem učinkovitosti tj. efikasnosti ADR-a u rješavanju poreznoga spora, a ta se učinkovitost može odrediti temeljem statističke, vremenske i ekonomske odrednice. Tako određena korisnost daje odgovore i na pitanja opravdanosti uvođenja ADR-a u porezni sustav, jer bi bilo bespredmetno raspravljati i uvoditi oblike ADR-a u porezni sustav čiji bi postupci bili neučinkoviti odnosno slabo korišteni, spori i skupi. Naime, sagledavajući broj poreznih sporova u protekla dva desetljeća vidi se da su isti bili u porastu, a brojnost aktivnih predmeta redovito se broji u nekoliko desetaka tisuća. To izražava *inter alia* i potrebu za jačanjem suradnje poreznih tijela s poreznim obveznicima, kao i potrebu za uvođenjem novih i poboljšavanjem postojećih mehanizama za sprječavanjem poreznih sporova te za promoviranje takvih mehanizama kako bi porezni obveznici mogli biti upoznati s istima. Upravnosudski postupci u Hrvatskoj koji pripadaju klasičnom pravosudnom sustavu po sadržaju i pravilima trajali su i još uvijek traju previše da bi se zadovoljio zahtjev za pravnom sigurnošću odnosno da bi porezni obveznici mogli imati predodžbu o pravima i obvezama koje ih očekuju u

²¹⁰ Kovač, Polonca, The potentials and limitations of tax dispute prevention and alternative resolution mechanisms, op. cit., str. 1510.

budućem razdoblju. Tako je u 2007. godini upravni spor prosječno trajao čak tri godine i četiri mjeseca, a što predstavlja svojevrsni odraz zakrčenosti upravnih sudova ako se spomene podatak kako upravni sudovi u Hrvatskoj imaju oko 50.000 aktivnih predmeta.²¹¹ Promatrajući komparativni okvir, u Republici Sloveniji se u razdoblju od 2015. do 2017. izjavljuju žalbe na prvostupanjska porezna rješenja u velikom broju, a to potvrđuju i statistički podaci prema kojima se više od desetljeća stopa rješavanja žalbi kreće između 60 % i 70 % već na prvom stupnju.²¹² Za cjelovitu sliku potrebno je, osim žalbi, istaknuti i nedeolutivne prigovore poreznih obveznika prilikom utvrđivanja poreza na dohodak. Godišnje se podnese oko 40.000 prigovora, što predstavlja samo 3 % svih slučajeva. No, oko tri četvrtine njih je opravdano. Česti su i prijedlozi za obnovu postupka.²¹³ Zanimljivo je primijetiti da se smanjuje broj redovitih i devolutivnih žalbi, dok raste broj prijedloga za obnovu postupka kao izvanrednim nedeolutivnim pravnim lijekom. Obnova postupka povoljnija je za porezne obveznike zbog suspenzivnog učinka i duljih rokova.²¹⁴

Već s nabrojenim podacima razvidno je da postoje nedostaci glede klasičnog poreznog postupka i upravnog sudovanja u poreznim predmetima. Sasvim je jasno da se, stoga, mora pristupiti uvođenju svih onih mehanizama koji mogu prije svega minimalizirati nastajanje poreznoga spora, a potom i svih onih oblika ADR-a koji će biti korisni u smislu izrečenom u ovome potpoglavlju. Dalje će se u radu u poglavlju 4. *Sistematizacija modela alternativnog načina rješavanja poreznih sporova* pokušati za svaki uočeni oblik ADR-a utvrditi korisnost uvođenja kroz prizmu učinkovitosti pojedinog oblika ADR-a u poreznom sustavu države koja ga je uvela. Također, u poglavlju 5. *Adekvatnost alternativnog načina rješavanja poreznih sporova u okviru hrvatskog poreznog sustava* pokušat će se izvesti zaključak o korisnosti tj. učinkovitosti uvođenja pojedinog oblika ADR-a u hrvatski porezni sustav.

²¹¹ Statistički podaci Visokog upravnog suda Republike Hrvatske. Vidi: Rogić Lugarić, Tereza, Čičin-Šain, Nevia, *Alternativno rješavanje sporova u poreznom pravu: utopija ili rješenje?*, op. cit., str. 349.

²¹² Tzv. zamjensko rješenje donosi prvostupanjsko tijelo ako ocijeni da je podnositelj žalbe u pravu, a u protivnom žalba se upućuje drugostupanjskom tijelu. Slovenska porezna administracija smatra ovaj institut *win-win* pristupom za kojim se izgrađuje povjerenje i olakšava procedura imajući u vidu da je ustvari riječ o skraćenom postupku. S druge strane, podaci pokazuju da se poreznim obveznicima ne daje mogućnost da budu saslušani odnosno da nedostaje kontradiktornosti, čime bi se spriječilo neopravdano prekomjerno oporezivanje, a to dolazi do izražaja kao posljedica propisivanja takvog postupka kao skraćenog te zbog nedostatka službeno vođenih evidencija. Kovač, Polonca, *The potentials and limitations of tax dispute prevention and alternative resolution mechanisms*, op. cit., str. 1522.

²¹³ Cca. 11.000 u 2017. godini. Ibid., str. 1523.

²¹⁴ Loc. cit.

3.6. ULOGA ADMINISTRATIVNE SURADNJE U SPRJEČAVANJU SPOROVA

Administrativna suradnja ključan je faktor uspješnog funkcioniranja i održivosti poreznog sustava. U uvjetima u kojima porezni obveznici svojim poslovanjem ili radom ostvaruju prihode koji su oporezivi u različitim državama, administrativna suradnja poreznih tijela tih država osnova je za dobivanje podataka i činjenica bitnih za oporezivanje o poreznim obveznicima. Takva suradnja ne samo da sprječava neopravdano oporezivanje poreznih obveznika, već sprječava i porezne obveznike u služenju nepripadajućim pravima te u neopravdanom ostvarivanju koristi poreznoga sustava. Naime, razmjenom podataka između poreznih tijela različitih država ima velik značaj za utvrđenje materijalne istine te samim time i za sprječavanje eventualnih poreznih sporova. Također, razmjenom informacija i podataka olakšava se teret dokazivanja poreznih obveznika jer isti ne moraju samostalno prikupljati i prezentirati dokaze poreznim tijelima.

Kada je riječ o poreznim prijevarama i poreznoj evaziji, administrativna suradnja je prvi korak k njihovu otkrivanju. Ista omogućuje otkrivanje onih podataka koji tvore inicijalne razloge za pokretanje različitih poreznih nadzora, a koji se u vremenskom smislu provode prije poreznog spora. Administrativna suradnja tijela koja posjeduju javne ovlasti nerijetko prelazi nacionalne granice, jer porezni obveznici često sudjeluju u poslovanju koje se proteže izvan granica svoje države. Dakle, suradnja poreznih tijela koji pripadaju različitim državama važan je čimbenik sprječavanja sporova, a istodobno i učinkovitijeg rješavanja sporova. Mnogi ističu značaj administrativne suradnje i kada je u pitanju porezna evazija, budući da je prekogranično poslovanje i transakcije koje ih slijede kod poreznih rezidenata često izvor lažnog prijavljivanja podataka koji u sebi uključuju činjenice i okolnosti koje su bitne za oporezivanje.

U analizi utjecaja na EU i na unutarnje tržište valja istaknuti da se prekogranično poslovanje poreznih rezidenata na unutarnjem tržištu EU-a potiče, pa stoga u tom zalaganju politika EU-a treba tražiti i razloge zbog kojih se javlja potreba za sve snažnijom koordinacijom i kooperacijom poreznih vlasti različitih država članica EU-a. Formaliziranje takve suradnje ponajviše je uslijedilo donošenjem Direktive Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ.²¹⁵ Spomenutom direktivom je prema recitalu (1) konačno prepoznata potreba država članica za uzajamnoj pomoći u području

²¹⁵ Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ, SL L 64/1, 11. 3. 2011. Dalje u tekstu: DAC 1.

oporezivanja u eri globalizacije svijeta i širenja, tj. jačanja prekograničnog poslovanja. Direktiva koja je navedena naziva se i DAC 1 direktiva, a izmijenjena je i dopunjena šest puta u jednom desetljeću. Navedene izmjene i dopune bile su usmjerene prema različitim trendovima u poslovanju poreznih obveznika, ali i prema rješavanju nedoumica i praktičnih problema glede primjene odredbi koje su tada bile važeće.²¹⁶ Iz samog naslova svake izmjene i dopune DAC 1 direktive može se uočiti područje DAC 1 direktive koje zahvaćaju kasnije izmjene odnosno dopune.²¹⁷ Shodno tome DAC 1 najprije se izmijenio i dopunio glede obvezne automatske razmjene informacija u tri navrata, zatim glede pristupa poreznih tijela informacijama o sprječavanju pranja novca i, najzad, glede obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja u odnosu na prekogranične aranžmane o kojima se izvješćuje.²¹⁸ Važno je istaknuti da obvezna automatska razmjena informacija predstavlja jednu od prednosti mehanizama DAC-a i da definitivno doprinosi jačanju integriteta unutarnjeg tržišta. Također, suradnjom na administrativnoj razini putem čitavog niza DAC direktiva pojednostavljuje se otkrivanje sofisticiranih oblika porezne evazije, ali i položaj poreznih obveznika koji više ne moraju u toj mjeri preuzimati teret dokazivanja u pogledu oporezivih činjenica. Dakle, veći teret leži na poreznom tijelu koje *ex lege* mora imati pristup podacima koje može dobiti putem alata predviđenih DAC direktivama.

²¹⁶ Nakon donošenja izvorne odnosno prve DAC direktive, izmijenjena je i dopunjavana još šest puta:

1. Direktiva Vijeća 2014/107/EU od 9. prosinca 2014. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 359/1, 16. 12. 2014. Dalje u tekstu: DAC 2.
2. Direktiva Vijeća (EU) 2015/2376 od 8. prosinca 2015. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 332/1, 18. 12. 2015. Dalje u tekstu: DAC 3.
3. Direktiva Vijeća (EU) 2016/881 od 25. svibnja 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 146/8, 3. 6. 2016. Dalje u tekstu: DAC 4.
4. Direktiva Vijeća (EU) 2016/2258 od 6. prosinca 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu pristupa poreznih tijela informacijama o sprječavanju pranja novca, SL L 342/1, 16. 12. 2016. Dalje u tekstu: DAC 5.
5. Direktiva Vijeća (EU) 2018/822 od 25. svibnja 2018. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja u odnosu na prekogranične aranžmane o kojima se izvješćuje, SL L 139/1, 5. 6. 2018. Dalje u tekstu: DAC 6.
6. Direktiva Vijeća (EU) 2021/514 od 22. ožujka 2021. o izmjeni Direktive 2011/16/EU o administrativnoj suradnji u području oporezivanja, SL L 104/1, 25. 3. 2021. Dalje u tekstu: DAC 7.

²¹⁷ Cjelokupni sadržaj najznačajnijih promjena treba promatrati ne ispuštajući iz vida pravno-politički kontekst. Vidi detaljno sve najvažnije promjene DAC 1 direktive na: Tayros Consulting, dostupno na: <https://tayros.bg/index.php/2021/04/03/evoluzione-delle-direttive-amministrative-cooperation-sullo-scambio-automatico-di-informazioni-fiscali-dalla-dac-1-alla-dac-7/> (15. 11. 2021.).

²¹⁸ Posljednja promjena u nizu koju predstavlja DAC 7 pretvara upravitelje digitalnih platformi u neku vrstu suradnika porezne administracije. Vidi: Ipsoa, dostupno na: <https://www.ipsoa.it/documents/fisco/fiscalita-internazionale/quotidiano/2021/03/25/direttiva-dac-7-gestori-piattaforme-digitali-diventano-collaboratori-fisco> (15. 11. 2021.).

Pandemija COVID-19 utjecala je na privatni sektor, ali i na rad javnoga sektora, posebno u kontekstu implementacije onih direktiva čiji su rokovi produženi. Rokovi za implementaciju DAC 6 također su produženi, tek 19 država članica EU-a uspješno je implementiralo navedenu direktivu u prvotno postavljenom roku, a samo je Poljska uspjela mehanizam automatske razmjene informacija učiniti operativnim.²¹⁹ Po završetku *lockdowna* koji je uzrokovao zatvaranje europskih i nacionalnih institucija te otežavao redovno obavljanje radnih zadataka, važno je napomenuti da je velik dio država članica EU-a uspješno implementirao predviđene izmjene DAC 6 direktive unutar produženoga roka. Također, valja istaknuti i da su pandemijske okolnosti ometale usuglašavanje i implementaciju drugih europskih akata.

Dobra administrativna suradnja stoga predstavlja barijeru za zlouporabu prava,²²⁰ poreznu evaziju i koristan alat za dobivanje podataka iz službenih evidencija poreznih tijela različitih država članica EU-a. Takva suradnja olakšava teret dokazivanja i poreznom tijelu, a može doprinijeti i boljem pravnom položaju poreznih obveznika. Međutim, ujedno može olakšati teret dokazivanja i poreznim obveznicima imajući u vidu da su porezna tijela dužna prikupiti sve podatke iz službenih evidencija. Prema tome iz službenih evidencija porezna tijela mogu dobiti i one koje sačinjavaju porez, ali i one koje bi utjecale na smanjivanje ili ukidanje porezne obveze. Iz svega iznesenog razvidan je utjecaj administrativne suradnje poreznih tijela država članica EU-a na teret dokazivanja u postupku.

3.7. UTJECAJ ZAKONODAVSTVA EU-A NA KREIRANJE NOVIH MEHANIZAMA RJEŠAVANJA SPOROVA

Zakonodavstvo EU-a jedan je od značajnih temelja razvoja harmoniziranih poreznih pravila. EU i institucije EU-a kao takve nastoje što je više moguće bolje i ujednačenije urediti pitanja od interesa svih država članica, a jedno od njih jest očuvanje i razvoj unutarnjeg tržišta. Porezi i porezna politika ključ su omogućavanja daljnjeg razvoja unutarnjega tržišta. Stoga, EU

²¹⁹ Diritto Bancario, dostupno na: <https://www.dirittobancario.it/art/dac6-e-nuovi-obblighi-di-disclosure-preventiva-stato-dell-arte-e-spunti-operativi/> (15. 11. 2021.).

²²⁰ Zabrana zlouporabe prava danas predstavlja ne samo na europskoj, već i na globalnoj razini opće načelo i maksimu koja je prepoznata kao pravilo koje služi ispravnoj i točnoj interpretaciji pravnih normi. Međutim, valja istaknuti da ovo načelo ne inkorporira sve aspekte ostalih općepoznatih generalnih načela. Vidi više u: Farmer, Paul, Prohibition of Abuse of (European) Law: The Creation of a New General Principle of EU Law through Tax: A Response, u: de la Feria, Rita, Vogenauer, Stefan, ur., Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of Eu Law?, Oxford and Portland, Oregon, Hart Publishing, 2011., str. 4.

svojim pravnim aktima uvodi pravila koja moraju biti implementirana i koja moraju poštovati nacionalne porezne vlasti u odnosu na porezne obveznike. S druge strane, EU djelovanjem CJEU-a nastoji ukloniti sve neujednačene prakse nacionalnih poreznih vlasti te tumačenjem osigurati pravilnu i ispravnu primjenu akata EU-a.

Povijesno gledano, prioritetna tema kojom su se bavile institucije EU-a jest ona koja se doticala problema dvostrukog oporezivanja. Nakon tih nastojanja i donošenja mnogih akata na tu temu pojavila su se i druga problematična pitanja, poput dvostrukog neoporezivanja, izbjegavanja plaćanja poreza, korištenje državnih potpora, uređivanja sustava PDV-a na razini EU-a *etc.* U današnje se vrijeme pak očekuje razvitak novih harmoniziranih pravila glede alternativnog načina rješavanja poreznih sporova, o primjenjivim modelima koji bi bili usklađeni sa stečevinom prava EU-a te o pravima poreznih vlasti i poreznih obveznika na koja se treba obratiti posebna pozornost tijekom provođenja postupaka u nekom od modela alternativnog načina rješavanja spora. Prvi koraci koji sadrže ovakvu misao vodilju već su stasali prije nekog vremena te iz te misli izvire akt o kojemu će biti riječi u dijelu 3.7.2. *Direktiva o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u EU-u.* No, prije analize spomenutog akta, dat će se opći pregled djelovanja EU-a i institucija EU-a u kreiranju poreznih pravila putem svojih mehanizama (3.7.1. *Uređenje rješavanja sporova kao dio pozitivne i negativne integracija prava EU-a*).

3.7.1. UREĐENJE RJEŠAVANJA SPOROVA KAO DIO POZITIVNE I NEGATIVNE INTEGRACIJA PRAVA EU-A

Već početkom druge polovice 20. stoljeća EU je pokrenuo inicijative koje bi i na poreznom planu izvršile uskladbe nacionalnih poreznih zakonodavstava u svrhu očuvanja primarnog razloga osnivanja EU-a, a on jest formiranje i održivi razvoj unutarnjeg, ponekad zvanog i jedinstvenog, tržišta. Naime, uz ostale prepreke u prekograničnom poslovanju, poput tržišnog natjecanja i prava poslovanja u drugim državama članicama, prepoznala se važnost harmonizacije poreznih sustava. Različita nacionalna porezna zakonodavstva neminovno dovode do određenih negativnih posljedica. Prva jest svakako ona koja je bila u fokusu prošloga stoljeća u pogledu otklanjanja poreznih prepreka u poslovanju na teritoriju različitih država članica odnosno rješavanje pitanja sprječavanja dvostrukog poreznog opterećenja ili ekonomskog dvostrukog oporezivanja, dok se druga negativna posljedica javlja u pogledu izbjegavanja plaćanja poreznih obveza zloupotrebom različitih nacionalnih poreznih zakonodavstava država članica.

Radi stvaranja unutarnjeg tržišta nužna je aktivnost bila donošenje Carinskog zakonika²²¹ kojim je EU uređio pitanja carina, a u skladu s proglašenom carinskom unijom.²²² Međutim, važno je za istaknuti da je fiskalna jurisdikcija odnosno porezna suverenost i dalje povjerena u isključivu nadležnost država članica. Bez obzira na tu činjenicu takva je suverenost ipak ograničena u najmanju ruku temeljnim slobodama EU-a. Osim toga, EU je u više navrata pokušavao uvesti jedan oblik zajedničkog europskog poreza, kao npr. neku vrstu ekološkog poreza koji bi, za razliku od carina, imali i značajnu fiskalnu funkciju koja je razvidna kroz jakost tog izvora javnih prihoda.²²³

Promatrajući diferencijaciju poreza na one izravne i neizravne može se lako uočiti da je razvoj neizravnih poreza bio prvi koji se našao na dnevnome redu za harmonizaciju, i to imajuću u vidu trenutak kada dolazi do ubiranja poreza odnosno do zahvaćanja ekonomske snage poreznih obveznika. Ovdje spadaju PDV, tj. porezi na promet, te trošarine ili akcize. Harmonizacija PDV-a je dosta dobro i sveobuhvatno odrađena na način da se danas eventualne promjene uređenja zahtijevaju zbog razvoja trgovine, a ne zbog lošeg uređenja. S druge strane, harmonizacija izravnih poreza kasni zbog postavljanja pitanja oko nadležnosti EU-a. No, aktivna uloga CJEU-a tu je dvojbu razriješila time što je CJEU protumačio da je nadležan u tumačenju izravnih poreza. Ovo treba promatrati u smislu prekograničnog poslovanja trgovačkih društava koje uključuje više različitih država članica EU-a. Primjerice, tretman takvih trgovačkih društava može biti nejednak i diskriminirajući, pogotovo glede oporezivanja dobiti.

U tom kontekstu valja raspoznati dvije vrste integracija kojima se nacionalna porezna zakonodavstva usklađuju s onime što se naziva *acquis communautaire*, odnosno s pravnom stečevinom EU-a. Dakle, važno je uglaviti u nacionalna porezna zakonodavstva pravila koja su sadržana u europskim propisima. Takva integracija može biti: pozitivna ili negativna. Pozitivna integracija označava harmonizaciju pravila na razini EU-a, i to poreznim mjerama čije se osnove nalaze u prijedlozima o aktivnostima EU-a, baš kao i u harmonizacijskog politici EU-a. Ovakvom se integracijom potiče ukidanje poreznih prepreka u svrhu primjerenog i kvalitetnog funkcioniranja unutarnjeg tržišta. S druge strane, negativna integracija poreznog zakonodavstva jest naziv kojim se označava sudska praksa CJEU-a o nekompatibilnosti nacionalnih poreznih mjera s temeljnim

²²¹ Danas na snazi: Uredba (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 9. listopada 2013. o Carinskom zakoniku Unije (preinačena), SL L 269, 10. 10. 2013.

²²² Među državama članicama zabranjene su uvozne i izvozne carine te davanja s istovrsnim učinkom. Ta se zabrana odnosi i na carine fiskalne naravi.“ Vidi članak 30. UFEU-a.

²²³ Šinković, Zoran, Ekološki porezi, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 50., br. 4. (2013.), str. 958.

slobodama EU-a²²⁴ i/ili s državnim poticajima/potporama. Važno je napomenuti da su ovom integracijom najviše mijenjana nacionalna porezna pravila koja se tiču izravnih poreza.²²⁵ Uz ovo treba spomenuti i EKLJP (engl. *European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms*; ECHR) na čijoj pravnoj tradiciji CJEU razvija osnovna načela EU-a za funkcioniranje unutarnjeg tržišta, poput načela zaštite temeljnih sloboda EU-a. CJEU također pri odlučivanju, odnosno pri takvoj integraciji, mora uzeti u obzir i ustavne akte država članica EU-a, ali i načela sadržana u EKLJP-u, poput načela *lex certa*, načela obostranog i ravnopravnog saslušanja stranaka, načela prava na obranu i „jednakosti oružja“ u slučajevima tržišnog natjecanja (*equality of arms in competition (fine) cases*), načela poštovanja obiteljskog života u slučajevima slobode kretanja osoba *etc.*²²⁶

Naposljetku, kada je riječ o ADR oblicima i postupcima, valja naglasiti da EU može imati važnu ulogu u predlaganju novih poreznih pravila i u tom pogledu. Naime, svaka država članica EU-a može autonomno donositi odluke o tome želi li i eventualno koje ADR oblike primjenjive u poreznim stvarima uvoditi u nacionalno porezno zakonodavstvo. To logično slijedi iz različitih pravnih tradicija država članica EU-a, ali i iz različitih ustavnih uređenja i pravnih shvaćanja. Međutim, to ne priječi EU u davanju preporuka o tome da se uvedu određeni ADR oblici koji bi po svojoj prirodi bili primjenjivi u poreznim stvarima s ciljem jačanja konzistentnosti unutarnjeg tržišta i osiguravanja pozitivne investicijske klime kod poduzetnika. Osim takvog djelovanja koje bi dovelo do toga da mnoge države članice imaju iste ADR oblike primjenjive u poreznim stvarima sa sličnim pravnim nacionalnim uređenjem, CJEU bi svojom praksom sukladno njegovoj nadležnosti mogao u budućnosti dodatno ujednačavati pravila koja vrijede u spomenutim postupcima tumačenjem europskog prava. Stoga bi uloga europskog prava mogla biti veoma značajna za razvoj, ali i za harmonizaciju prije svega postupovnih pravnih pravila koja bi bila implementirana i korištena u ADR postupcima koji bi bili primjenjivi u poreznim stvarima odnosno za rješavanje poreznih sporova.²²⁷

²²⁴ Sloboda kretanja osoba (radnika), kapitala, roba i usluga.

²²⁵ Terra, Ben J. M., Wattel, Peter J., *European Tax Law*, 6. izd., Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2012., str. 4.

²²⁶ *Ibid.*, str. 48.

²²⁷ Porezna autonomija država članica EU-a posljednjih je desetljeća neminovno sve manja zbog težnji institucija EU-a i država članica EU-a da što je više moguće usklade svoja porezna pravila u svrhu ujednačavanja ekonomskih prilika i stupnja gospodarskog razvoja država članica EU-a te samim time jačanja konzistentnosti i konkurentnosti na unutarnjem tržištu. Smanjivanje porezne autonomije država članica EU-a znači ujedno i prepuštanje nadležnosti za donošenje određenih poreznih pravila EU-u. Međutim, iako se postupovna autonomija sve više smanjuje i formiranje takvih pravila prepušta EU-u, valja zaključiti da i dalje postoji u značajnoj mjeri materijalna autonomija država članica EU-a.

3.7.2. DIREKTIVA O MEHANIZMIMA RJEŠAVANJA POREZNIH SPOROVA U EU-U

Slijedom opisane pozitivne integracije na dnevni red došlo je i razmatranje alternativnog načina rješavanja sporova. Na tragu pronalaska alternativnog načina rješavanja sporova EU je postavio prioritet za iznalaženje rješenja u odnosu na uklanjanje dvostrukog oporezivanja, točnije u odnosu na sporove o visini porezne obveze kada ista postoji u dvije ili više država članica EU-a. Naime, EU se odlučio na ovakav korak zbog ozbiljnih prepreka za trgovačka društva koja posluju prekogranično zbog različitog tumačenja bilateralnih sporazuma i konvencija o oporezivanju ili Arbitražne konvencije²²⁸ od strane nadležnih tijela država članica. Stoga se zbog poboljšanja pravila o transparentnosti te sprječavanja izbjegavanja poreza EU odlučio na donošenje Direktive o mehanizmima rješavanja poreznih sporova.²²⁹ Implementacijski rok spomenute Direktive je protekao te se ista već morala implementirati u nacionalna porezna zakonodavstva država članica EU-a, pa je tako u Hrvatskoj donesen Zakon o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europskoj uniji.²³⁰

Zakon prema članku 1. stavka 1. utvrđuje pravila kada porezni sporovi proizlaze iz tumačenja i primjene ugovora, sporazuma i konvencija kojima je predviđeno uklanjanje dvostrukog oporezivanja dohotka i/ili dobiti te kapitala u mjeri u kojoj je to primjenjivo, ali se također izričito propisuje u stavku 2. istoga članka, da se tim Zakonom utvrđuju prava i obveze odnosnih poreznih obveznika kada sporovi nastanu. Zanimljivo je za primijetiti da se ovaj Zakon može prema članku 4. smatrati *lex specialis* u odnosu na OPZ, tj. *lex specialissima* u odnosu na ZUP u pogledu prednosti primjene pravnih pravila. Za potrebe ovoga rada najvažnije je istaknuti koji su to mehanizmi propisani ovim Zakonom. Porezni obveznik može prema članku 5. podnijeti prigovor hrvatskom nadležnom tijelu tj. Poreznoj upravi RH koja donosi odluku u predmetu. Zanimljivo je primijetiti da u slučaju prihvaćanja prigovora nadležna tijela moraju prema članku 6. navedenog propisa pokušati riješiti predmet spora postupkom zajedničkog dogovaranja čiji je cilj postizanje sporazuma između nadležnih tijela država članica EU-a.

Nadalje, glede rješavanja sporova moguće je prema članku 8. Zakona na pisani zahtjev odnosnog poreznog obveznika osnivanje savjetodavnog povjerenstva u skladu s člankom 10.

²²⁸ Konvencija o ukidanju dvostrukog oporezivanja u vezi s usklađivanjem dobiti povezanih poduzeća (90/436/EEZ), SL L 225/10, 20. 8. 1990.

²²⁹ Direktiva Vijeća (EU) 2017/1852 od 10. listopada 2017. o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europskoj uniji, SL L 265/1, 14. 10. 2017.

²³⁰ Zakon o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europskoj uniji, Narodne novine, br. 98/19.

Zakona. Uz ovu mogućnost na raspolaganju stoji i određena vrsta supstituta odnosno mogućnost osnivanja alternativnog savjetodavnog povjerenstva za rješavanje sporova koji je svojevrsni surogat za savjetodavno povjerenstvo. Takvo alternativno savjetodavno povjerenstvo za rješavanje sporova osniva se prema članku 12. predmetnog Zakona te je isto ovlašteno donijeti mišljenje o načinu rješavanja sporova u skladu s člankom 16. Zakona. Dodatno nadležna tijela prema istoj odredbi mogu dogovoriti osnivanje povjerenstva za rješavanje sporova u obliku odbora koji je trajne naravi (stalni odbor). Važno je još napomenuti i kako prema članku 18. Zakona činjenica da je mjera države koja je prouzročila predmet spora postala konačna te da je ista usklađena s nacionalnim pravom nije prepreka za odnosne porezne obveznike da primjenjuju postupke koje propisuje predmetni Zakon.

Zaključno, navedeni Zakon propisuje sve bitne elemente za vođenje ovakvih postupaka tj. koja će se pravila postupanja koristiti, troškove postupka, način kadroviranja u savjetodavnom povjerenstvu, formiranje popisa tzv. neovisnih uglednih osoba, informacije, dokaze i saslušanje, mišljenje i završnu odluku, objavu *etc.* Slijedom svega navedenog ova je Direktiva samo nagovještaj harmonizacije pravila u oblasti poreznoga prava u svjetlu alternativnog načina rješavanja poreznih sporova te se stoga može očekivati samo još veći angažman EU-a i institucija EU-a u kreiranju i harmonizaciji pravnih pravila koja se odnose na načine alternativnog rješavanja poreznih sporova.

Generalno, direktiva je pravni akt EU-a definiran u članku 288. alineji 3. UFEU. Prema navedenom članku ona je obvezujući akt u pogledu rezultata, tj. cilja koji se njome želi postići, dok su oblik i metoda njezine implementacije odnosno integracije u nacionalni pravni sustav prepušteni nacionalnom zakonodavcu na odabir. Temeljem članka 115. UFEU Vijeće EU-a ovlašteno je donijeti direktive za usklađivanje onih zakona ili drugih propisa država članica koji neposredno utječu na uspostavu ili funkcioniranje unutarnjeg tržišta. U slučaju donošenja direktiva na temelju spomenutog članka, Vijeće EU-a odlučuje jednoglasno u skladu s posebnim zakonodavnim postupkom, ali nakon savjetovanja s Europskim parlamentom te Gospodarskim i socijalnim odborom. Tako se EU s ciljem harmonizacije poreznih pravila koja su ovdje predmet analize kao najpogodnije sredstvo tj. akt često odlučuje na donošenje direktiva. Valja stoga zaključiti da su direktive važna poluga harmonizacije poreznih pravila u EU-u te da su smatrane najpogodnijem sredstvom jer o obliku i metodama implementacije u nacionalno zakonodavstvo odlučuju države članice EU-a, a što je smisleno imajući na umu različita nacionalna pravna uređenja.

4. SISTEMATIZACIJA MODELA ALTERNATIVNOG NAČINA RJEŠAVANJA POREZNIH SPOROVA

Po izvršenom pregledu opisa uobičajenih modela alternativnog rješavanja sporova u civilnom pravu i analize koncepta ADR-a, potrebno je istražiti koji bi od tih modela bili prikladni i korisni za modernizaciju poreznog prava u pogledu rješavanja poreznih sporova. Arbitraža, koja je često smatrana kao najupotrebljivija te najkorisnija za postizanje zadanih ciljeva koji se odnose na minimiziranje troškova uz povećanje efikasnosti te smanjivanje vremena trajanja postupka u kojemu se rješavaju porezni sporovi, bit će predmet analize u dijelu 4.1. *Porezna arbitraža*. Zaporeke glede arbitrabilnosti postoje i kada se sagleda hrvatska pozitivnopravna zakonska formulacija „i drugim sporovima o pravima kojima stranke mogu slobodno raspolagati“ (o ovome vidi više *infra* 4.1.8. *Posebno o arbitrabilnosti poreznih sporova*).²³¹ Mirenje bi kao alternativni način rješavanja sporova bio prihvatljiv i primjenjiv način s aspekta obilježja koja ga krase. Međutim, Zakon o mirenju (dalje u tekstu: ZM) iz 2011. u članku 3. definira mirenje kao “svaki postupak, bez obzira na to provodi li se u sudu, instituciji za mirenje ili izvan njih, u kojem stranke nastoje sporazumno riješiti spor uz pomoć jednog ili više izmiritelja koji strankama pomažu postići nagodbu, bez ovlasti da im nametnu obvezujuće rješenje”. No, kada je posrijedi ovaj propis prema članku 1. stoji kako se njime „uređuje mirenje u građanskim, trgovačkim, radnim i drugim sporovima o pravima kojima stranke mogu slobodno raspolagati“. Drugim riječima, riječ je prije svega o rješavanju privatnopravnih sporova, dok u poreznim sporovima spomenuti propis ne bi bio primjenjiv. ZM iz 2011. ukinut je 2023. godine, dok se postupak mirenja *de lege lata* ipak omogućuje i u upravnim, a eventualno i u poreznim stvarima. Vidi više *infra* pod 5. *Adekvatnost alternativnog načina rješavanja poreznih sporova u okviru hrvatskog poreznog sustava*. U svakom slučaju, komparativna iskustva ukazuju na to da je mirenje moguće primijeniti i u poreznim sporovima. Nadalje, proučavajući strane propise i literaturu, moguće je primijetiti i instituciju poreznog pravobranitelja ili ombudsmana kao jednog od oblika predviđenog za alternativno

²³¹ No, kada su posrijedi primjerice privatnopravni sporovi s državom, prema hrvatskom Zakonu o parničnom postupku (dalje u tekstu: ZPP) obvezno je provesti postupak mirnog rješavanja spora i to shodno članku 186.a ZPP-a. O konceptu mirnog rješavanja sporova i koje sve ADR oblike isti uključuje vidi više *infra* pod 5. *Adekvatnost alternativnog načina rješavanja poreznih sporova u okviru hrvatskog poreznog sustava*. Vidi: Zakon o parničnom postupku, Službeni list SFRJ, br. 4/77., 36/77., 6/80., 36/80., 43/82., 69/82., 58/84., 74/87., 57/89., 20/90., 27/90., 35/91., i Narodne novine, br. 53/91., 91/92., 58/93., 112/99., 88/01., 117/03., 88/05., 02/07., 84/08., 96/08., 123/08., 57/11., 148/11., 25/13., 89/14., 70/19., 80/22. te 114/22. Dalje u tekstu: ZPP.

rješavanje poreznih sporova ili kao instituciju koja sudjeluje u rješavanju poreznih sporova.²³² Naposljetku, analizirajući komparativna pravna rješenja, moguće je pronaći da su posredovanje i rano neutralno vrednovanje predviđeni kao svojevrsni oblici za alternativno rješavanje poreznih sporova.

Radi značaja za hrvatsko nacionalno porezno zakonodavstvo koji mogu imati u pogledu potencijalnog uvođenja određenih oblika odnosno modela ADR-a primjenjivih u poreznim stvarima u isto, bit će analizirani sljedeći oblici tj. modeli alternativnog rješavanja poreznih sporova koji su najzastupljeniji u komparativnom smislu: porezna arbitraža, pregovori u poreznim predmetima, mirenje u poreznim predmetima, medijacija ili posredovanje u poreznim predmetima, porezni ombudsman te rano neutralno vrednovanje. Valja primijetiti da se ponekad pojavljuju takvi oblici rješavanja poreznih sporova koji uključuju čitav niz elemenata i obilježja ADR koncepta, ali uz određene razlike i specifičnosti koje su dovoljne da se spomenuti oblici ne samo ne bi smatrali ADR oblicima u užem smislu, već i da se ne bi uopće podvodili pod neki uobičajeni ADR oblik poput svih navedenih u ovome poglavlju. Naime, uz spomenuto, važno je za napomenuti i kako su moguće kombinacije više ADR oblika koje bi činile samim time nov ADR oblik, a takva bi kombinacija uključivala bitna obilježja dvaju ili više znanih ADR oblika na adekvatan način te se takvo što može opravdati posebnostima poreznoga prava. Svi ti oblici koji se zbog svega navedenog na mogu podvoditi pod neki već poznati oblik ADR-a mogu se, stoga, ubrojiti u tzv. skupinu oblika *sui generis* ADR-a. Za kvalitetnu analizu alternativnog načina rješavanja sporova bit će proučeni pozitivnopravni okviri država u kojima je moguće rješavati porezne sporove alternativnim putem, odnosno putem ADR-a, a neke od tih država su Portugal, Španjolska, Belgija, Italija, Australija i Indija.²³³ Dodatno, s obzirom na brojnost korištenja pojedinog oblika ADR-a u svakoj pojedinoj državi u kojoj je uveden u porezni sustav, kao i na rezultate uvođenja takvog oblika ADR-a s aspekta učinkovitosti, pokušat će se izvesti zaključci o korisnosti svakog od kasnije spomenutih oblika ADR-a u poreznom sustavu. Značaj za sistematizaciju oblika ADR-a kroz

²³² U Australiji, donošenjem Povelje poreznih obveznika 1997. godine, otvorena je mogućnost da se porezni obveznici obrate pravobranitelju koji je jedan od sastavnih dijelova australskog sustava rješavanja poreznih sporova. Njegova uloga je „riješiti pojedinačne pritužbe (...) identificirati sustavne probleme s poreznim tijelima i promovirati dobru upravnu praksu (...)”. Razmatranje žalbe od strane pravobranitelja obično nastupa tek po iskorištavanju mogućnosti glade izjavljivanja žalbe poreznim tijelima. Vidi: Rogić Lugarić, Tereza, Čičin-Šain, Nevla, Alternativno rješavanje sporova u poreznom pravu: utopija ili rješenje?, op. cit., str. 361-362.

²³³ Za dodatne primjere ADR oblika u slovenskom i austrijskom upravnom i poreznom zakonodavstvu vidi u: Kovač, Polonca, Izzivi alternativnoga reševanja sporov v upravnih razmerjih v Sloveniji in širše, Zbornik znanstvenih razprav, vol. 76., br. 1. (2016.), str. 80-87.

međunarodna pravna vrela izrazito je velik, imajući u vidu da većina pravnih rješenja u današnjici biva preuzeta i prilagođena hrvatskom poreznom sustavu. Nemali značaj sistematizacije je i u pogledu teorijske važnosti prije svega radi dobivanja šire slike raspoloživih oblika ADR-a u poreznom pravu te potom i diseminacije znanja o njima, kako teoretičarima tako i praktičarima, posebno poreznim savjetnicima, odvjetnicima, poreznim obveznicima i poreznim tijelima.

Slika 2. Pregled alternativnih oblika za rješavanje poreznih sporova.



Izvor: Žunić Kovačević, Nataša, Cvenček, Matteo, Porezna evazija i porezni nadzor u svjetlu Direktive o administrativnoj suradnji (DAC) i teret dokazivanja u pravnoj praksi, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 59., br. 3. (2022.), str. 567.

4.1. POREZNA ARBITRAŽA

Prema već danom pregledu obilježja arbitraže kao alternativnog načina rješavanja sporova u privatnom pravu, u ovome će se dijelu rada analizirati primjenjivost ovoga oblika alternativnog načina rješavanja sporova u području poreznog prava. Naime, *supra* navedena obilježja arbitraže su sljedeća: dobrovoljnost, pravorijek je obvezujući uz ograničenu mogućnost revizije, treća strana tj. arbitar koji donosi odluku odabran je od strana u sporu, a koji predstavlja najčešće stručnjake sa specijalizacijom iz područja o kojemu se odlučuje, umanjena je formalnost postupka, strane se mogu sporazumjeti o postupovnim pravilima i materijalnom pravu, prisutna je mogućnost svake strane prezentiranja dokaza za iznesene tvrdnje, pravorijek ponekad sadrži obrazloženje ovisno o kojoj je arbitraži riječ te u privatnopravnim odnosima nema mogućnosti zahtijevanja sudske revizije.²³⁴

U poreznoj arbitraži treba pomiriti sva navedena obilježja s javnopravnim okvirom unutar kojega bi se smjestila arbitraža. Naime, potrebno je prilagoditi ova obilježja na prihvatljiv način, a nikako preslikati rješenja već znana u privatnom pravu. Samo na taj način može se ostvariti porezna arbitraža čija će obilježja biti javnopravna s primjesama privatnopravnih rješenja koja bi bila prihvatljiva i poreznim tijelima i poreznim obveznicima. Treba također imati u vidu i sljedeću tripartitnu podjelu poreznih sporova koja prema nekim autorima ocrtava konture porezne arbitraže. Naime, porezni se sporovi prema takvoj podjeli dijele na a) komercijalne transakcije (engl. *Commercial transactions*), b) arbitraže investitor vs. država (engl. *Investor–State arbitration*) te na one koji proizlaze iz c) poreznih sporazuma kojima se uređuju i reguliraju pitanja poreza na dohodak i poreza na dobit (engl. *Income tax treaties*). Prvi proizlaze iz trgovačkih sporova začinjjenih velikom dozom poreznog sadržaja: privatni poslovni odnosi u kojima se kupci i prodavači dogovore da svoje sporove riješe izvan suda, a arbitražni suci pritom često rješavaju porezna pitanja kao sporedna u odnosu na temeljne ugovorne zahtjeve, povezana s plaćenim porezima.²³⁵ Drugi proizlaze iz sporova između investitora i države. Ulagači iz inozemstva mogli

²³⁴ Goldberg, Stephen B. ... [et al.], *Dispute Resolution: Negotiation, Mediation, and Other Processes*, op. cit., str. 4.

²³⁵ Na primjer, strane u određenoj poslovnoj transakciji mogu odlučiti o tome hoće li smatrati kupnju dionica kao stjecanje osnovne imovine trgovačkog društva u skladu s nacionalnim poreznim zakonodavstvom. Bez takvog izbora, prodavatelji bi imali koristi od povoljnih poreznih stopa na kapitalnu dobit, dok bi izbor mogao rezultirati višim stopama na „redovni“ приход. Ugovorom bi se mogla predvidjeti prilagodba kupovne cijene kako bi se nadoknadili dodatni porezni troškovi, a ako se pojavi spor zbog neslaganja oko primjerenosti takvih prilagodbi, arbitražni sudovi određeni za rješavanje sporova između ugovornih strana trebali bi razmotriti valjanost poreznih pozicija stranaka, uključujući poreznu osnovicu i pravo na amortizaciju stečene imovine. Park, William W., *Tax and Arbitration*, *Arbitration International*, vol. 36., br. 2. (2020.), str. 158.

bi doživjeti porezni zakon zemlje domaćina kao diskriminirajući, nepravedan ili ravan izvlaštenju. Cilj investitora da obrani svoja prava može se ostvariti ako pokrene zahtjev prema bilateralnoj konvenciji za zaštitu prekograničnih ulaganja ili multilateralnim sporazumima kao što je npr. Ugovor o energetskej povelji (engl. *The Energy Charter Treaty*; ECT).²³⁶ Treći pak impliciraju bilateralne ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljene između dviju zemalja kako bi se smanjila ugroza od dvostrukog oporezivanja i porezna evazija kada porezni obveznici djeluju u te dvije države.²³⁷ Svi su ovi porezni sporovi u načelu sporovi podložni poreznoj arbitraži. Naime, isti bi prema nekim autorima mogli biti i glavni, ali i sporedni predmet neke šire arbitraže. Također, porezni sporovi mogli bi načelno biti i prethodno pitanje za rješavanje neke trgovačke arbitraže, pa je potrebno razjasniti i činjenicu je li moguće da isti arbitražni sud koji rješava trgovački spor može sam riješiti i porezni spor koji je *conditio sine qua non* za rješavanje trgovačkoga spora. Bilo kako bilo, iako su porezni obveznici često skeptični glede porezne arbitraže, treba istaknuti i činjenicu da je zrelost samo ideje o poreznoj arbitraži puno veća no što je nedavno bila. Dodatno, diseminacija znanja o mogućnosti korištenja iste, kao i o potencijalnoj koristi koju porezna arbitraža pruža u pogledu učinkovitosti rješavanja poreznoga spora, može dovesti i dovodi do sve većeg predviđanja arbitraže kao prihvatljivog modela za rješavanje poreznih sporova, kako od strane državnih i poreznih vlasti, tako od strane poreznih obveznika.²³⁸

Za potrebe pisanja ovoga rada potrebno je istražiti onakvu vrstu arbitraže koja u središtu interesa tj. koja za svoj glavni predmet ima porezni spor. Takvu arbitražu bilo bi ispravno nazivati poreznom arbitražom. Također, za potrebe ovoga rada nužno je postaviti *focus* na sporove između države tj. poreznih vlasti i poreznih obveznika, koji se mogu rješavati arbitražnim putem. Možda je stoga najidealniji način prikazivanja porezne arbitraže kroz već postojeću poreznu arbitražu u komparativnom pogledu, pa će se dalje u ovome dijelu rada razraditi obilježja porezne arbitraže na primjeru Portugala te će se na primjeru države Portugal nastojati odrediti korisnost porezne arbitraže kakvu autor ovoga rada ocrtava.

Temeljna demokratska načela vladavine prava i „pristupa pravosuđu” građanima jamče punu i stvarnu pravnu zaštitu njihovih prava i zakonom zaštićenih interesa. U Portugalu se predugo smatralo da je rješavanje sporova rezervirano isključivo za državne sudove, a da je postizanje pravde posao isključivo vezan za sudbenu vlast. Ovakvo shvaćanje definitivno je jedan od propusta

²³⁶ Ugovor o energetskej povelji, Lisbon, 17 December 1994, 2080 UNTS 95, 33 ILM 360 (1995).

²³⁷ Park, William W., *Tax and Arbitration*, Arbitration International, op. cit., str. 158-159.

²³⁸ *Ibid.*, str. 160-164.

u shvaćanju prava i pravde, a što je vidljivo iz ogromnog broja predmeta koji su aktivni na portugalskim tradicionalnim sudovima, kao i iz predugog trajanja postupaka pred takvim sudovima, čime se bez sumnje ugrožavaju osnovna načela i što dovodi do nebrojenih nepravdi.²³⁹ Dugotrajni postupci često povlače za sobom i njihovo zastarijevanje, a da se pritom ništa ne utvrdi ili naplati od poreznih obveza, kada su posrijedi porezni sporovi. Tradicionalni državni sudovi ne mogu odgovoriti izazovu bržeg rješavanja sporova čak i uvođenjem određenih reformi, jer nisu u stanju adekvatno odgovoriti na ogromne zahtjeve pravosudnog sustava (prevelik broj predmeta, premalo sudaca i previše administrativnih obveza). Cilj, stoga, u ovom turbulentnom vremenu mora biti proširiti pravosudni sustav izvan tradicionalnih okvira na način da se različiti načini pristupa pravdi ne preklapaju ili suprotstavljaju jedni drugima, već da se međusobno razlikuju i nadopunjuju, a čime će doći do ostvarenja gore spomenutih temeljnih načela. Kritičari uvođenja upravne i porezne arbitraže tvrdili su da arbitraža nije rješenje za probleme ovog područja pravosuđa. Iako su dijelom u pravu, treba imati na umu da arbitraža nije i ne treba biti sredstvo za ometanje postizanja pravde. Stoga je čak i važnija od sposobnosti pravosudnog sustava da odgovori na stvarne sukobe njegova sposobnost da ih spriječi, pogotovo zato što su mnogi od takvih sukoba samo potencijalni i vrlo vjerojatno rješivi na zadovoljstvo stranaka izvan sudova, pa su preventivni kapaciteti oni na koje porezni sustavi država trebaju staviti najveći naglasak. Međutim, tamo gdje sukob već postoji, mogućnost pribjegavanja arbitraži, u nizu pažljivo definiranih slučajeva, može biti jasno korisna sve dok se arbitraža odvija pod snažnom javnom kontrolom, tj. pod nadzorom sudova državne vlasti. Dakle, ostaje činjenica da stvarnost još uvijek zahtijeva donošenje drugih mjera za omogućavanje brže pravdu u upravnim i poreznim stvarima. Reforme pravosuđa koje potiču i jačaju pribjegavanje alternativnom načinu rješavanja sporova zato su dobrodošle. Važni su to instrumenti u suvremenom društvu jer uživaju široku prihvaćenost, a što je rezultat volje strana da spriječe ili riješe spor takvim alternativnim mehanizmom, uz jamstvo održavanja vjerodostojnosti, kvalitete, brzine i učinkovitosti dotičnih odluka.²⁴⁰

Prema premisama moderne teorije države odnosno prema tradicionalnom shvaćanju, porezna načela i porezna pravila često su se smatrala strogim i krutim instrumentom koji se temelji na javnim ovlastima i služi isključivo javnom interesu. Dakle, „klasični“ porezni tj. pravni sustavi

²³⁹ dos Santos Serra, Manuel, Fernando, *Administrative and Tax arbitration – grounds and ethical perspective*, u: Villa-Lobos, Nuno, *Carvalhais Pereira, Tânia, ur., The Portuguese Tax Arbitration Regime*, Coimbra, Almedina, 2015., str. 7.

²⁴⁰ Loc. cit.

uglavnom su se temeljili na javnim upravnim strukturama, djelujući na pravno utemeljen, apstraktan, nefleksibilan i neotvoren način, ostavljajući malo prostora za ustupke ili kompromise. Za razliku od tih tradicionalnih pristupa, može se zaključiti da sadašnji porezni tj. pravni sustavi manje ovise o klasičnoj krutoj prirodi prava (načelo *lex stricta*), već ih uglavnom sve više karakterizira fleksibilno shvaćanje javnih ovlasti i to nerijetko pozivajući se na rješenja temeljena na konkretnim predmetima te na suradnju i uključivanje drugih subjekata (kolaborativni odnos). Slijedom toga, kao suprotnost jedinstvenoj, homogenoj i apstraktnoj pravnoj konstrukciji, kooperativno porezno pravo usmjereno na konkretne probleme i pravednost pojedinca može se promatrati kao sinonim za postmoderno porezno pravo. Kričička porezna teorija koja se uslijed toga javlja s druge strane osuđuje „hegemonijsku kvalitetu“ klasičnih koncepata, poput porezne pravednosti, te osuđuje „ideološku hegemoniju“ dominantne skupine koju primjerice mogu predstavljati ekonomski privilegirani, radno sposobni, heteroseksualni i bijeli muškarci. Naime, potonja dominantna skupina braneći djelomičnu verziju pravednosti uspjela je zadržati svoju moć. Sve ovo treba shvatiti kao pozadinu za prihvaćanje tzv. fleksibilnog poreznog prava.²⁴¹ Ponajprije, u trenutku oblikovanja poreznih normi suvremeni porezni sustavi ukidaju načelo *lex stricta* često koristeći nejasne ili neodređene pojmove čime se poreznim vlastima ocrtavaju veće ili manje granice tumačenja. Nadalje, s namjerom da se osigura prilagodljiva primjena zakona, uobičajeno je davanje diskrecijskih ovlasti upravnim tijelima. Naposljetku, fleksibilni porezni sustav nastoji biti „prijateljski nastrojen“, pokušavajući obratiti pozornost na posebne uvjete poreznog obveznika glede njegove ekonomske i financijske teškoće, a ovdje je glavna zamisao da porezna administracija ne djeluje isključivo kao utjerivač poreza, već kao netko tko provodi javni interes uključujući jednakost, pravičnost i individualnu pravdu. U tom kontekstu, neki pravni sustavi propisuju mogućnost „posebnih procjena iz razloga pravednosti“.²⁴²

Porezna arbitraža u Portugalu uvedena je u nacionalno pravo Zakonodavnom uredbom br. 10/2011²⁴³ od 20. siječnja 2011. godine, koja je odobrila pravni režim porezne arbitraže (engl. *Legal Regime of Tax Arbitration*; dalje u tekstu: LRTA), u skladu sa zakonodavnim ovlaštenjem

²⁴¹ da Rocha, Joaquim Freitas, Post-modern state, tax law and alternative dispute resolution mechanisms, u: Villa-Lobos, Nuno, Carvalhais Pereira, Tânia, ur., *The Portuguese Tax Arbitration Regime*, Coimbra, Almedina, 2015., str. 10-11.

²⁴² Loc. cit.

²⁴³ Decreto-Lei br. 10/2011. od 20. siječnja 2011., *Diário da República* br. 14/2011., Série I. od 20. siječnja 2011., str. 370-376.

danim u članku 124. Zakona br. 3-B/2010²⁴⁴ od 28. travnja 2010. godine.²⁴⁵ Kada se analizira portugalska porezna arbitraža, ona propisuje četiri osnovna načela porezne arbitraže koja se nadovezuju na opća postupovna načela. Načela sadržana u odredbi članka 16. LRTA su: *audi alteram partem*; jednakost oružja; samostalnost arbitražnog suda u vođenju postupka i određivanju pravila kojih se treba pridržavati; usmenost i neposrednost; slobodno utvrđivanje činjenica i slobodno određivanje potrebnih dokaznih sredstava; suradnja i procesne dobre vjere i javnost.²⁴⁶ Načelo promptne i ubrzane pravde jedno je od vodećih načela porezne arbitraže, kako zbog činjenice da pokreće adresirane prilagodbe drugim načelima, tako i zbog toga što je moguće tvrditi da su načela pojednostavljenja postupka i neformalnosti više rezultat tj. posljedica načela promptne i ubrzane pravde negoli potpuno neovisna načela. Neka od navedenih načela nisu imanentna samo za arbitražni postupak, već i za ostale pravne postupke koji se mogu voditi. Tako se načelo *Audi alteram partem* ne odnosi samo na arbitražni postupak, već i na druge vrste postupaka, a ono podrazumijeva da su stranke u arbitražnom postupku pozvane da aktivno sudjeluju u otkrivanju materijalne istine (stvarnog stanja stvari),²⁴⁷ a ono uključuje i moguće saslušanje stranaka u slučaju potrebe. Bez obzira na to što LRTA navodi da je „*Audi alteram partem*“ zajamčen najviše putem prava danog strankama da „izdaju mišljenje o svim činjeničnim ili pravnim stanjima pokrenutim u okviru postupka“, moguće je odustati od ovog načela u situacijama kada su saslušanja potpuno nepotrebna u svrhu ubrzavanja postupka. Ovakav pristup često odgovara arbitražnoj praksi i nije potpuno razvidan iz teksta zakona imajući u vidu da je u kontekstu porezne arbitraže važno zajamčiti zabranu tzv. lažnih radnji.²⁴⁸ Nadalje, načelo jednakosti također nije specifično samo za postupak porezne arbitraže, a to je vidljivo jer su sadržaj načela i formulacija odredaba u kojima je sadržano ne razlikuju u velikoj mjeri od ostalih postupaka. Načelo je formulirano na sljedeći način: „Stranke [...] u poreznom predmetu imaju jednake ovlasti i sredstva obrane“. Navedena formulacija ne razlikuje se mnogo od načina na koji je ovo načelo preneseno u LRTA gdje se navodi: „Jednakost oružja, koja podrazumijeva da se stranama dodjeljuje isti status, osobito u svrhu

²⁴⁴ Lei br. 3-B/2010. od 28. travnja 2010., Diário da República br. 82/2010., Série I. od 28. travnja 2010., str. 66-384.

²⁴⁵ Villa-Lobos, Nuno, Carvalhais Pereira, Tânia, The special nature of tax arbitration courts, u: Villa-Lobos, Nuno, Carvalhais Pereira, Tânia, ur., The Portuguese Tax Arbitration Regime, Coimbra, Almedina, 2015., str. 23.

²⁴⁶ Ribeiro, João Sérgio, Principles of Tax Arbitration, u: Villa-Lobos, Nuno, Carvalhais Pereira, Tânia, ur., The Portuguese Tax Arbitration Regime, Coimbra, Almedina, 2015., str. 18.

²⁴⁷ O materijalnoj istini vidi *supra* pod 3.3. *Pravila o teretu dokazivanja*.

²⁴⁸ Ribeiro, João Sérgio, Principles of Tax Arbitration, u: Villa-Lobos, Nuno, Carvalhais Pereira, Tânia, ur., The Portuguese Tax Arbitration Regime, op. cit., str. 18.

izvršavanja ovlasti i korištenja sredstava obrane“.²⁴⁹ Načelo samostalnosti arbitražnog suda u vođenju postupka specifično je za porezni arbitražni postupak, a ovo načelo ima za glavnu svrhu ispunjenje načela promptne i ubrzane pravde, odnosno postizanja odluke u razumnom roku. Ova spoznaja jasno ukazuje na to da je načelo koje se razmatra ustvari instrumentalno za načelo promptne i ubrzane pravde. LRTA ovo prenosi na jasan način i propisuje „samostalnost arbitražnog suda pri vođenju postupka i određivanju pravila kojih se treba pridržavati kako bi se u razumnom roku donijela odluka o osnovanosti zahtjeva“.²⁵⁰ Načelo usmenosti i neposrednosti je pak karakteristično je za različite postupke, a proizlazi iz potrebe za većim kontaktom između sudca i dokaznog sredstva kako bi sudac stekao ispravno uvjerenje o predmetu. LRTA nagovještava ovu zamisao kada napominje da su usmenost i neposrednost operativni principi rasprave o činjeničnim i pravnim stvarima.²⁵¹ Načelo koje nije specifično za arbitražni postupak je načelo „slobode utvrđivanja činjenica i slobodnog utvrđivanja potrebnih dokaznih sredstava, u skladu s pravilima iskustva i slobodnog uvjerenja arbitara“. Na ovo se načelo poziva i porezni postupak, kada određuje da će „sud po službenoj dužnosti poduzeti ili urediti sve radnje koje smatra korisnima za utvrđivanje istine u odnosu na činjenice koje se navode ili koje bi mogle biti službeno poznate“. U pogledu ovoga načela u kontekstu porezne arbitraže implicira se veća fleksibilnost.²⁵² Načelo suradnje i procesne dobre vjere obvezujuće je za sve odnosno za arbitre, stranke i njihove pravne zastupnike. Ovo načelo koje nije specifično samo za postupak porezne arbitraže također je našlo svoju primjenu u postupku porezne arbitraže. Način primijene ovoga načela osnažuje ideju da je ovo načelo instrumentalno za potrebu postizanja što brže i pravedne odluke u pravnom odnosno sporu.²⁵³ Načelo javnosti, iako je propisano, u poreznim se predmetima ipak zbog različitih razloga primjenjuje vrlo oprezno. To se događa zato što porezna arbitraža kao nov mehanizam ADR-a u poreznom zakonodavstvu Portugala želi iskoristiti svaku priliku za jačanje vjerodostojnosti, dok se publicitet koristi da bi se pokazalo da porezna arbitraža poštuje načelo zakonitosti, osigurava jednakost između poreznih obveznika i štiti prava i interese uključenih strana. Time se pridonosi očuvanju javnog interesa, tj. pravedne naplate javnih prihoda i raspodjele javnih troškova.²⁵⁴

²⁴⁹ Ibid., str. 19.

²⁵⁰ Loc. cit.

²⁵¹ Loc. cit.

²⁵² Ibid., str. 20.

²⁵³ Loc. cit.

²⁵⁴ Loc. cit.

LRTA također propisuje posebne zahtjeve koji moraju biti ispunjeni za pokretanje porezne arbitraže pred arbitražnim sudom u pogledu vrijednosti poreznoga spora. O sporovima u vrijednosti većoj od 500.000 eura odlučuje sud na čelu s poreznim sucem ili osoba sa stečenim magisterijem iz poreznoga prava. O sporovima čija je vrijednost veća od 1.000.000 eura odlučivat će sud na čelu s bivšim sudcem ili osoba s doktoratom znanosti iz poreznog prava. Odredbe o imenovanju arbitara sukladno pravnom shvaćanju moraju se tumačiti zajedno s Uredbom o radu arbitara u poreznim stvarima. Navedeni propis određuje da svatko tko bi mogao biti imenovan arbitrom mora imati najmanje deset godina iskustva u radu s poreznim predmetima. Također, LRTA je usklađen s Uredbom o naknadama za postupke porezne arbitraže. Istom se reguliraju troškovi za rješavanje poreznih sporova putem porezne arbitraže, način na koji se naknade naplaćuju od poreznih obveznika koji se odluče za poreznoj arbitraži i način na koji su arbitri odnosno arbitražni suci plaćani tj. nagrađeni za svoj rad. Ovakvo normiranje porezne arbitraže omogućuje uvođenje jedinstvenog i inovativnog režima u portugalski porezni sustav koji omogućuje brzo rješavanje poreznih sporova s posebnim naglaskom na učinkovitost i pouzdanost poreznog sustava Portugala. Sve navedeno važno je radi pružanja adekvatne pravne zaštite za sve ulagače tj. investitore.²⁵⁵

4.1.1. PRAVNA PRIRODA ARBITRAŽNOG SUDA I DVOJBE O USTAVNOSTI POREZNE ARBITRAŽE U PORTUGALU

Prema LRTA-u, porezne arbitraže rješavaju porezni arbitražni sudovi koji su osnovani za svaki poseban slučaj pod okriljem Centra za upravnu arbitražu (engl. *Center for Administrative Arbitration*; dalje u tekstu: CAAD). Prema tome, posebni arbitražni sud konstituira se za svaki spor i raspušta se kada taj spor završi. Arbitražni sudovi su suvereni subjekti čije je osnivanje izrijekom predviđeno portugalskim Ustavom (članak 110. stavak 1. i članak 209. stavak 2. Ustava Portugalske Republike). Sudovi za porezne sporove, poput svih drugih poreznih sudova, osim uz ustavnu potporu, bez sumnje su sposobni obavljati pravosudne funkcije nepristrano, bez podlijevanja pritiscima ili utjecajima administrativnih ili političkih vlasti države.²⁵⁶

²⁵⁵ Fernandes Ferreira, Rogério M., Calejo Guerra, José, Mègre Pires, José, Tax Arbitration in Portugal: A New Tax Dispute Resolution Model, *The Comparative Law Yearbook of International Business*, vol. 35., br. 1. (2013.), str. 189-190.

²⁵⁶ *Ibid.*, str. 191.

Pitanje ustavnosti porezne arbitraže opće je naravi, a potvrđeno kroz pojedinačne primjere poput portugalskog poreznog prava. Posebne dvojbe postoje u vezi s kompatibilnošću porezne arbitraže s nacionalnim zakonodavstvom, kako stoji u članku 30. stavku 2. portugalskog Općeg poreznog zakona. Prema ovom načelu koje predstavlja nužnu posljedicu ustavnih načela jednakosti i zakonitosti nije moguće raspolagati poreznim olakšicama, a što zapravo znači da strane u poreznom odnosu tj. porezni obveznik i porezno tijelo ne mogu odlučivati o smanjivanju ili oslobađanju bilo koje porezne obveze. To mogu činiti jedino kada je takva mogućnost predviđena zakonom i ako su ispunjeni svi potrebni pravni zahtjevi za donošenje takve odluke. Rasprava se usredotočuje na pitanje hoće li rješavanje poreznog spora izvan tradicionalnih sudskih procesa značiti automatsko pružanje poreznih olakšica, što znači da porezni obveznik i porezno tijelo mogu jednostavno prilagoditi porezne obveze bez uzimanja u obzir tzv. porezne zakonitosti. S obzirom na osmišljenu konstrukciju LRTA-a u Portugalu, većina portugalske pravne doktrine drži da je portugalska porezna arbitraža kompatibilna s načelom navedenom u portugalskom Općem poreznom zakonu, baš kao i s ustavnim načelima jednakosti i zakonitosti. To shvaćanje proizlazi iz tumačenja pravne doktrine i sudske prakse o obvezatnosti i pravne vezanosti involviranih strana u poreznoj arbitraži, dok su sve donesene odluke temeljene isključivo na postojećem zakonskom okviru.²⁵⁷

4.1.2. NADLEŽNOST ARBITRAŽNOG SUDA U PORTUGALU

Nadležnost je jedan od najvažnijih postupovnih elemenata u rješavanju bilo koje vrste predmeta od strane nadležnih tijela. Nadležnost u objektivnom smislu znači „djelokrug poslova određenoga suda ili drugoga tijela“, dok se u subjektivnom smislu može definirati kao „pravo i dužnost određenoga suda ili drugoga tijela da postupa u određenoj pravnoj stvari ili da poduzme samo određenu radnju“, pri čemu je u sudskim postupcima nadležnost pozicionirana kao „jedna od pozitivnih procesnih pretpostavki za odlučivanje o biti predmeta spora“.²⁵⁸

²⁵⁷ Ibid., str. 190-191.

²⁵⁸ Sud ima stoga dužnost postupati u stvarima za koje je nadležan. „Razlikuje se apsolutna od relativne nadležnosti. Pravila o relativnoj nadležnosti (nadležnost u užem smislu, kompetencija) razgraničuju djelokrug poslova u okviru domaćega sudbenoga sustava, te sadrže kriterije za utvrđivanje stvarne, funkcionalne i mjesne nadležnosti sudova. Nadležnost sudova utvrđuje se zakonom. Nadležnost se prosuđuje s obzirom na činjenično stanje kakvo je postojalo u vrijeme podnošenja tužbe sudu, ali po propisima koji vrijede u vrijeme odlučivanja o nadležnosti. Naknadne promjene okolnosti o kojima ovisi nadležnost u pravilu su bez važnosti. Ipak, one su mjerodavne ako su zbog njih naknadno postala nadležna hrvatska nesudska tijela, odnosno, iznimno, ako je postao stvarno nadležan sud druge vrste. Promjene

Dodatno, važno je istaknuti i pitanje koje je od iznimnog značaja glede primjene bilo kojeg propisa, pa tako i LRTA-a, a ono jest *in primis* na koga se on odnosi i od kada se primjenjuje, a koje je usko vezano uz postupanje suda. To su nadasve pitanja koja su od ključnog značenja za praktičare koji primjenjuju određene propise. O odgovoru na ova pitanja ovisi i postizanje cilja kojega je dakako zakonodavac sebi zacrtao prilikom donošenja propisa. Također, ne smije se zanemariti pravna sigurnost osoba tj. u ovom slučaju poreznih obveznika (engl. *taxpayers*) te njihova legitimna očekivanja koja se ostvaruju upravo jasnim odredbama i pravilima o važenju pravnog propisa. *In concreto*, bitno je polje primjene *ratione materiae*,²⁵⁹ *ratione personae* i *ratione temporis*.²⁶⁰

Porezni arbitražni sudovi u Portugalu imaju nadležnost nad nekoliko vrsta poreznih sporova koje pokreću porezni obveznici u svrhu dobivanja odluke o nezakonitosti određenih radnji, kao što su: (a) utvrđivanje poreza; (b) samoprocjena poreza; (c) porez po odbitku; (d) uplate poreza na račun; (e) porezna rješenja kojima se utvrđuje porezna osnovica kojima se ne utvrđuje porez i (f) porezne odluke kojima se utvrđuju vrijednosti nekretnina. U tri godine portugalski porezni

zbog kojih je naknadno prestala međunarodna nadležnost hrvatskoga suda u pravilu su bez važnosti.“ Vidi: „Nadležnost“, u: Hrvatska enciklopedija, mrežno izdanje, Leksikografski zavod Miroslav Krleža, 2021., dostupno na: <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?ID=42742> (12. 4. 2023.).

²⁵⁹ Prema članku 2. stavku 1. LRTA-a vrste sporova koji mogu biti predmetom porezne arbitraže su sljedeći: a) proglašavanje nezakonitim porezne procjene, samooporezivanje, porez po odbitku i uplata na račun i b) proglašavanje nezakonitim akata kojima se utvrđuje porezna osnovica kada se njima ne procjenjuje porez, akata kojima se utvrđuje porezna osnovica i akata kojima se utvrđuje vrijednost imovine. S obzirom na to da se stranke dobrovoljno podvrgavaju arbitraži, pribjegavanje poreznim arbitražnim sudovima ovisi o: a) poreznom obvezniku koji podnese zahtjev poreznom arbitražnom sudu i b) prihvatu od strane portugalske porezne vlasti (*Autoridade Tributária e Aduaneira*; dalje u tekstu: AT) u općem i apstraktnom smislu. Kao što je navedeno u članku 4. stavku 1. LRTA-e, vezanost AT-a za nadležnost arbitražnih sudova ovisi o ministarskoj Naredbi koju donose članovi vlade odgovorni za financije i pravosuđe. Nadalje, treba uz napisano napomenuti i koji porezni oblici odnosno koje vrste poreza mogu biti podložni odlučivanju u poreznoj arbitraži. Na prvi pogled bi se, stoga, moglo zaključiti da bi porezni obveznici mogli podnijeti arbitražnim sudovima zahtjeve za proglašenje nezakonitosti akata koji se odnose na bilo koju vrstu poreza. Moguće je povezati ovo s popisom poreza utvrđenim u članku 3. portugalskog Općeg poreznog zakona (*Lei Geral Tributária*; LGT), koji bi mogao uključivati fiskalne i parafiskalne naknade; državne, regionalne i lokalne naknade; poreze općenito, uključujući carine i posebne pristojbe, tarife i druge financijske doprinose koji se plaćaju javnim subjektima. Ipak, ministarska Naredba koja obvezuje AT na nadležnost arbitražnih sudova ne uključuje odnosno ne pokriva sve te naknade. Vezanje AT-a odnosi se isključivo na „poreze glede kojih se administraciji vjeruje“. To bi značilo da se već ovime isključuje nadležnost poreznih arbitražnih sudova da odlučuju o stvarima povezanim s naknadama koje nisu porezi. Također, ministarska Naredba isključuje sve zahtjeve „povezane s carinskim pravima na uvoz i druge neizravne poreze koji se plaćaju na robu koja podliježe uvoznim dažbinama“ te je stoga ova vrsta poreza isključena iz porezne arbitraže. Više vidi u: Rosado Pereira, Paula, *The material scope of tax arbitration*, u: Villa-Lobos, Nuno, Carvalhais Pereira, Tânia, ur., *The Portuguese Tax Arbitration Regime*, Coimbra, Almedina, 2015., str. 39.

²⁶⁰ Polje primjene *ratione materiae* daje odgovore na pitanja koji se sve predmeti tj. sporovi mogu rješavati putem porezne arbitraže, polje primjene *ratione personae* daje odgovore na pitanja na koje osobe se primjenjuje LRTA i samim time koje osobe mogu biti stranke u postupku pred arbitražnim sudom, dok polje primjene *ratione temporis* daje odgovore na pitanja od kada se propis primjenjuje i shodno tome koji sporovi s obzirom na vrijeme nastanka mogu biti predmetom postupka pred arbitražnim sudom.

arbitražni sudovi pažljivo su provjeravali porezne procjene i druge porezne akte koji se odnose na najvažnije portugalske poreze, a posebno na porez na dobit, porez na dohodak, upravne pristojbe, porez na dodatnu vrijednost, porez na promet, lokalne poreze na nekretnine itd. Prema podacima CAAD-a za 2014. godinu²⁶¹ od svih poreznih sporova najviše njih se odnosilo na porez na dobit (25,7 %), potom na porez na dohodak (22,9 %), upravne pristojbe (20,8 %), porez na vozila (14,8 %), porez na dodanu vrijednost (7,6 %), porez na promet nekretnina (3,8 %), lokalni porez na nekretnine (2,9 %), porez na naftu (0,5 %), dok se na ostale porezne oblike odnosilo 0,8 % sporova.²⁶² U siječnju 2015. godine statistika se promijenila kako slijedi: najviše je bilo sporova koji su se odnosili na upravne pristojbe (29,7 %), potom onih koji su se odnosili na porez na dobit (22 %), porez na dohodak (18,8 %), porez na vozila (14,2 %), porez na dodanu vrijednost (7,3 %), porez na promet nekretnina (3,6 %), lokalni porez na nekretnine (3 %), porez na naftu (0,5 %), dok se na ostale porezne oblike odnosilo također 0,8 % sporova.²⁶³

Isključivo arbitražni sudovi koji su kreirani pod pokroviteljstvom CAAD-a mogu riješiti porezne sporove i donositi odluke u poreznim predmetima, a to je tako zato što je CAAD jedini arbitražni centar koji je ovlašten da na temelju zakona djeluje u pogledu rješavanja poreznih sporova. Usko je povezan s Vrhovnim vijećem upravnih i poreznim sudovima. Naime, postoji protokol kojim se osigurava takva bliska suradnja između dvaju entiteta, a ista je ustanovljena u najboljem interesu provedbe porezne pravde.²⁶⁴ Relevantno pitanje koje ima velik značaj na učinkovitost odluka koje donose sudovi tiče se ovlasti poreznih arbitražnih sudova. Konkretno, spomenuto pitanje koje se u ovom kontekstu postavlja je pitanje ograničenja suda u proglašavanju nezakonitosti osporenog akta kojim se određuje porez. Drugim riječima, postavlja se pitanje je li sud ovlašten poništiti osporeni akt i ujedno nametnuti poreznoj administraciji obvezu poduzimanja posebnih mjera u svrhu osiguravanja poštovanja arbitražnih odluka. Ograničenost arbitražnih sudova na tzv. deklarativne ovlasti ugrozila bi učinkovitost donesenih odluka, baš kao i atraktivnost LRTA-a. Nadalje, tumačenje odredbe članka 2. LRTA-a o djelokrugu nadležnosti poreznog arbitražnog suda išla bi u prilog tezi da je nadležnost takvog suda ograničena na sporove u kojima

²⁶¹ Podatci CAAD-a mogu se pratiti na mrežnoj poveznici CAAD, dostupno na: <https://www.caad.org.pt/> (20. 4. 2023.).

²⁶² de Sousa da Camara, Francisco, *Arbitration as a Means of Resolving Tax Disputes*, *European Taxation*, vol. 54., br. 11. (2014.), str. 498-499.

²⁶³ de Sousa da Camara, Francisco, *Making a Choice in Portugal: Taking Your Case to the Tax Arbitration Tribunals or Tax Judicial Courts?*, *Tax Notes International*, vol. 78., br. 2. (2015.), str. 175.

²⁶⁴ Fernandes Ferreira, Rogério M., Calejo Guerra, José, Mègre Pires, José, *Tax Arbitration in Portugal: A New Tax Dispute Resolution Model*, op. cit., str. 191-192.

porezni obveznik zahtijeva „proglašenje nezakonitosti akata”, ali je više autora tumačeći članak 24. LRTA-a pravnog stajališta da je utvrđivanje učinaka odluke porezne arbitraže u nadležnosti poreznih arbitražnih sudova. Nadležnost arbitražnih sudova obuhvaća mogućnost poništenja akata. Proglašenje nezakonitosti može dovesti i do plaćanje kompenzacijskih kamata i nametanje drugih sankcija poreznim vlastima, a koje idu u korist poreznih obveznika. Ovo stajalište je podržano praksom više arbitražnih sudova te je trenutno opće prihvaćeno. Analizom arbitražne prakse, dolazi se do zaključka da su porezne arbitraže, osim deklarativnih odluka, donosile i osuđujuće odluke, baš kao i odluke o poništenju. To implicira da će presude u okviru arbitražnog postupka i uz ograničen opseg imati istu pravnu važnost i učinak kao presude upravnih i poreznih sudova. Naime, pravni učinak im je jednako značajan. Prema tome, u situaciji gdje se ne poštuju odluke donesene od strane poreznih arbitražnih sudova, strane u sporu mogu koristiti mehanizam ovrhe za donesene sudske odluke, a što je u skladu sa Zakonikom o poreznom postupku, odnosno Zakonom br. 433/99. Ipak, treba istaknuti da arbitražni sudovi imaju svojevrsna ograničenja u području nadležnosti u usporedbi s uobičajenim poreznim sudovima.²⁶⁵ Dakle, nadležnost poreznih arbitražnih sudova ograničena je na zahtjeve koji se odnose na procjenu poreza te na zahtjeve koji se odnose na radnje za određivanje iznosa poreza, porezne osnovice i vrijednosti imovine. Zahtjevi koji se odnose na procjenu poreza uključuju poreze po odbitku i plaćanje na računu. S druge strane, svi oni sporovi koji se odnose na naplatu poreznog duga ili proistječu iz porezno-prekršajnih postupaka nisu u nadležnosti poreznih arbitražnih sudova te se isti ne mogu pred njima rješavati. Osim toga, čak i kada se radi o aktima koji su povezani s upravnim i poreznim postupcima, poreznim arbitražnim sudovima zabranjeno je donošenje odluka o neispravnosti upravnih akata koji se odnose na uskraćivanje ili ukidanje poreznih oslobođenja, a ne mogu donositi takve odluke niti za druge povlastice koje su temeljem propisa u nadležnosti poreznih tijela. Nadalje, njihova ovlaštenja su ograničena i kada je riječ o donošenju odluka o upravnim aktima koji se ne tiču zakonitosti utvrđivanja poreza.²⁶⁶

²⁶⁵ Ibid., str. 192.

²⁶⁶ Ibid., str. 192-193.

4.1.3. SASTAV ARBITRAŽNOG SUDA I KRITERIJI ZA IMENOVANJE ARBITARA U PORTUGALU

Arbitražni sudovi u pravilu djeluju s jednim arbitrom, ali ako porezni obveznik odluči imenovati arbitra ili ako je vrijednost predmeta spora veća od 60.000 eura arbitražni se sud tada može sastojati od vijeća od tri arbitra. Inače, 60.000 eura predstavlja dvostruku vrijednost praga nadležnosti Središnjeg upravnog suda. Porezno tijelo ne može preuzeti inicijativu za imenovanje arbitra, takva je mogućnost dana isključivo poreznom obvezniku, a donošenje odluke poreznog obveznika o imenovanju arbitra znači da će arbitražni sud djelovati s tri arbitra od kojih jednog imenuje porezni obveznik, drugog porezno tijelo i trećeg koji će biti ujedno i predsjednika Suda imenuje CAAD. Bez da porezni obveznik odluči imenovati arbitra u arbitražama čija je vrijednost spora manja od spomenute granice nadležnosti od 60.000 eura arbitražni sud djelovat će s jednim arbitrom, a CAAD će imenovati arbitra pojedinca putem svog Etičkog odbora.²⁶⁷

Arbitri prema LRTA-u moraju biti izabrani među „osobama dokazane tehničke sposobnosti, moralnog ugleda i osjećaja za javni interes“. Kvalificirani arbitri moraju biti pojedinci s najmanje deset godina profesionalnog iskustva u poreznim pitanjima. Navedeno iskustvo znači da su obavljali dužnosti u javnom sektoru kao suci ili odvjetnici. Međutim, moraju imati i sve ostale popratne relevantne kvalifikacije. U iznimnim slučajevima, osobe s obrazovanjem iz ekonomije ili menadžmenta također mogu biti imenovane za arbitre, ali tada arbitraža mora nužno uključivati pitanja koja zahtijevaju posebnu stručnost u tim nepravnim područjima. No, i u tim slučajevima osoba bez pravnog iskustva ne može biti imenovana za pojedinačnog arbitra ili za predsjednika tročlanog arbitražnog suda.²⁶⁸ Za imenovanje arbitara primjenjuju se posebna pravila prema Pravilniku br. 112-A/2011, a posebni uvjeti vrijede za imenovanje predsjednika arbitražnog vijeća u određenim slučajevima. U slučaju sporova čija je vrijednost veća od 500.000 eura, predsjedavajući arbitar mora imati iskustvo javne funkcije sudca u poreznim sudovima ili mora imati magisterij iz poreznog prava, dok u sporovima čija je vrijednost veća od 1.000.000 eura, predsjedavajući arbitar mora imati javne funkcije sudca u poreznim sudovima ili imati doktorat iz poreznog prava. Ako primjenom navedenih pravila nije moguće imenovati arbitra koji ispunjava ove uvjete, a što je praktički nemoguće, predsjednik Etičkog odbora CAAD-a može imenovati

²⁶⁷ Ibid., str. 193.

²⁶⁸ Ibid., str. 193-194.

predsjedavajućeg arbitra bez ove kvalifikacije. Budući da odvjetnici mogu djelovati kao arbitri, ključno je osigurati nepristrane i pravedne presude. U tu svrhu, postoje posebna pravila o zaprekama i sukobima interesa koja nameću posebne obveze arbitrima. Arbitri su sukladno pravilima dužni obavijestiti CAAD nakon što budu imenovani ako postoje bilo kakva pitanja koja bi mogla ugroziti njihovu nepristranost, a interesantno je da u okviru LRTA-a ista osoba može istovremeno djelovati kao arbitar i kao odvjetnik. Naravno, ne u istom slučaju. To znači da bi u izvanrednim okolnostima ista osoba mogla djelovati kao sudac u jednom predmetu i kao odvjetnik u drugom predmetu istoga dana ali se zato radi izbjegavanja ovakvih situacija izbjegava imenovanje arbitra koji već djeluje kao odvjetnik u bilo kojem drugom predmetu koji je u tijeku. U skladu s procedurom koju određuje CAAD, kandidat koji ispunjava uvjete može se prijaviti da služi kao arbitar, dok se imena kvalificiranih arbitara koji su imenovani unose u „red“ prema njihovim razinama specijalizacije. Takav se red koji se inače koristi za imenovanje arbitara poreznog arbitražnog suda.²⁶⁹

4.1.4. ARBITRAŽNE PRISTOJBE U PORTUGALU

Troškovi u arbitražnim postupcima općenito se nazivaju i arbitražnim pristojbama. Arbitražne pristojbe naplaćuju se u svakom arbitražnom postupku kako bi se pokrili troškovi arbitara i administrativni troškovi, a koje snosi CAAD tijekom vođenja arbitražnog postupka. Primjenjuju se dva temeljna kriterija za izračun arbitražnih pristojbi. Prvi relevantni kriterij za određivanje arbitražnih pristojbi je vrijednost spora pri čemu povećanje pristojbi nije proporcionalno povećanju vrijednosti spora. Naime, omjer pristojbi u odnosu na iznos u sporu smanjuje kako se osporeni iznos povećava. Drugi relevantni kriterij za određivanje arbitražnih pristojbi jest i činjenica je li porezni obveznik odlučio imenovati arbitra. Imenovanje arbitra jasno povećava troškove postupka, a samim time i iznos arbitražne pristojbe. Dakle, odluka poreznog obveznika o imenovanju arbitra ima privremeni financijski učinak. Financijski učinak dolazi do izražaja u trenutku podnošenja zahtjeva za arbitražu budući da se tada arbitražne pristojbe moraju platiti u cijelosti. S druge strane, ako porezni obveznik ne odluči imenovati arbitra, na početku plaća samo polovicu arbitražnih pristojbi, a preostale pristojbe platiti kasnije u skladu s pravilima. U usporedbi sa sudskim postupcima pred portugalskim sudovima, arbitražne pristojbe mogu se

²⁶⁹ Ibid., str. 194.

činiti višima, ali bliži usporedni pogled na arbitražne i sudske pristojbe ukazuje na činjenicu da postoji sličan ekonomski učinak te da se na taj način izjednačava financijska analiza izbora između arbitražnog i sudskog postupka. Dakle, bez obzira na to što su arbitražne pristojbe u pravilu više u arbitražnim postupcima, cijeli režim osmišljen je tako da bi u konačnici za poreznog obveznika pribjegavanje arbitraži bilo manje opterećujuće.²⁷⁰

Arbitražne pristojbe su sljedeće: (a) 306 eura za predmete vrijednosti do 2.000 eura ili 2.142 eura za predmete vrijednosti do 60.000 eura kada poreznog arbitra imenuje Etičko povjerenstvo; (b) maksimalni iznos predviđen u tablici arbitražnih pristojbi za slučajeve kada arbitre imenuje Etičko povjerenstvo i vrijednosti su do 275.000 eura je 4.896 eura. Potonja vrijednost povećava se za iznos od 306 eura za svakih 25.000 eura ili za njegov dio; (c) 6.000 eura za predmete vrijednosti do 60.000 eura, kada stranke imenuju svoje arbitre, a što treba naznačiti kada porezni obveznik podnese zahtjev za arbitražu i (d) pristojbe se povećavaju prema ljestvici, do gornje granice od 120.000 eura za vrijednost spora od maksimalnih 10.000.000 eura.²⁷¹

4.1.5. POSTUPOVNA PRAVILA POREZNE ARBITRAŽE U PORTUGALU

Značajka LRTA-a da je on alternativno sredstvo rješavanja sporova u poreznim stvarima predstavlja jedno od najvažnijih obilježja tog režima, a što znači da porezni obveznik može birati između podnošenja arbitražnog ili sudskog zahtjeva ali i da porezni obveznik ne može podnijeti istovremeno i arbitražni i sudski zahtjev. Naime, ako se vodi arbitražni postupak umjesto sudskog postupka, porezni obveznik ne može podnijeti sudski zahtjev o istom pitanju s istim činjenicama i pravnim argumentima, a to se odnosi i na interakciju između arbitraže i drugih oblika upravnih sporova. Izbor arbitraže isključuje korištenje upravnosudskih postupaka u iste svrhe i s istim argumentima, ali ipak LRTA predviđa neke iznimke od ovog pravila. Tako primjerice iznimku od ovoga pravila predstavlja situacija u kojoj arbitražni postupak završi prije imenovanja arbitražnog suda ili ako završi arbitražnom odlukom koja ne razmatra materijalne aspekte spora. U tom slučaju porezni obveznik može odabrati druge metode rješavanja spora kako bi dobio konačnu odluku o predmetu postupka i kako bi bila osigurana njegova pravna zaštita.²⁷²

²⁷⁰ Ibid., str. 195.

²⁷¹ de Sousa da Camara, Francisco, Arbitration as a Means of Resolving Tax Disputes, op. cit., str. 504.

²⁷² Fernandes Ferreira, Rogério M., Calejo Guerra, José, Mègre Pires, José, Tax Arbitration in Portugal: A New Tax Dispute Resolution Model, op. cit., str. 195-196.

LRTA kao i u sudskim postupcima također dopušta tzv. koaliciju tužitelja i objedinjavanje zahtjeva u arbitražnim postupcima. U tom pogledu vrijede načela proceduralnog pojednostavljenja i uštede troškova. Zakonik o poreznom postupku je propis koji se u Portugalu primjenjuje na rješavanje upravnih i sudskih sporova. Prema tom propisu moguće je objединiti tužbe pod uvjetom da postoji zajednička svrha u pogledu porezne tražbine, osnovne činjenične i pravne argumentacije te nadležnosti subjekta. S druge strane, sukladno LRTA-u postoje različiti kriteriji, jer je združivanje moguće samo ako se zahtjevi odnose na iste činjenične okolnosti te na tumačenje i primjenu istih pravnih načela. Ovo znači da posebno pravilo za poreznu arbitražu isključuje primjenu općih pravila. Također, ovo znači i da porezna LRTA dopušta samo združivanje zahtjeva u vezi s predmetima koji se mogu staviti zajedno u odnos ovisnosti, posebno zato što su umetnuti u isti postupak ili zato što postojanje ili valjanost jednog ovisi o postojanju ili valjanosti drugog. Dodatno, ako se valjanost akata može provjeriti na temelju ocjene istih činjeničnih i pravnih osnova dopušteno je spajanje tužbi. Pitanje koalicije tužitelja u sudskim postupcima o poreznim sporovima dopuštena je samo ako se zahtjevi oslanjaju na identične činjenične i pravne osnove. Uz navedeno, sporne se mjere moraju odnositi na istu vrstu poreza odnosno na isti porezni oblik. Za razliku od toga, sukladno pravilima LRTA-a koalicija tužitelja dopuštena je kad god postoji tzv. agregacija zahtjeva.²⁷³

Rokovi za podnošenje zahtjeva za arbitražu pri CAAD-u razlikuju se od onih koji su utvrđeni za podnošenje sudskih zahtjeva te se tako određuje opći rok za podnošenje zahtjeva za arbitražu od devedeset dana. Suprotno, za podnošenje sudskih zahtjeva propisan je rok od tri mjeseca. Rok načelno u oba slučaja počinje teći od isteka roka za dobrovoljno plaćanje poreznog duga ili od dana pozivanja na činjenicu koja je iznesena u arbitraži, a u izvanrednim situacijama vrijede posebna pravila. Za utvrđivanje porezne osnovice, iznosa poreza ili druge imovinske vrijednosti temeljem posebnih propisa, LRTA-om je propisan rok od trideset dana za podnošenje zahtjeva za arbitražu. Nadalje, Zakonom o državnom proračunu iz 2013. godine uneseno je nekoliko izmjena i dopuna LRTA-a, od kojih se neke odnose na trajanje postupka porezne arbitraže.²⁷⁴

²⁷³ Ibid., str. 196.

²⁷⁴ Ibid., str. 196-197.

4.1.6. ARBITRAŽNI POSTUPAK U PORTUGALU

Arbitražni postupak podijeljen je u predsudsku fazu i sudsku fazu, pri čemu predsudska faza započinje sa zahtjevom za arbitražu i završava konačnim imenovanjem arbitražnog suda. Po završetku predsudske faze logično započinje sudska faza koja obično završava kada sud donese arbitražnu odluku.²⁷⁵

Kao što je navedeno, podnošenjem zahtjeva za poreznu arbitražu CAAD-u započinje predsudska faza CAAD-u, a navedeni se zahtjev mora podnijeti elektronički putem mrežne stranice CAAD-a. Ispunjava se putem mrežne aplikacije u kojoj su jasno opisani glavni elementi zahtjeva, a omogućeno je predati i podneske kao priloge zahtjevu. Nakon ispunjavanja zahtjeva za arbitražu porezni obveznik ili njezin zastupnik dobit će elektroničku potvrdu o primitku zahtjeva i tada počinje teći rok od dva dana od primitka zahtjeva za osnivanje porezne arbitraže. Predsjednik CAAD-a će u tom roku stoga izvijestiti o prispjelom zahtjevu porezno tijelo elektroničkim putem, koje ima ovlast po primitku ove obavijesti razmotriti osporeni akt te ga ukinuti ili izmijeniti ako uvidi pogrešku. CAAD će imenovati arbitražno vijeće i ako porezni obveznik ne imenuje arbitra te obavijestiti poreznog obveznika i poreznu administraciju o učincima prihvatanja postupka pred arbitražnim sudom. S druge strane, ako se porezni obveznik odluči za imenovanje arbitra, porezno tijelo i CAAD imenovat će drugog i trećeg arbitra te će izabrani arbitri će činiti arbitražno vijeće ako niti jedna strana ne prigovori imenovanju dotičnih arbitara.²⁷⁶

Podnošenje zahtjeva za arbitražu ima iste učinke kao i podnošenje tužbe ako ništa posebno nije propisano, a to se odnosi i na učinke obustave postupka naplate poreza i odgode ili prekida zastare. Može se zaključiti i da zahtjev za arbitražu ima i učinak stabilizacije osporenog akta, jer porezno tijelo nakon dobivene mogućnosti revizije osporenog akta više nema pravo mijenjati niti donositi novi akt u odnosu na istog poreznog obveznika, isti porezni oblik i isto porezno razdoblje. To može učiniti isključivo ako se novi akt temelji na novim činjenicama koje nisu predmet spora.²⁷⁷

Nakon prihvatanja zahtjeva za arbitražu službeno će se pokrenuti sudska faza arbitražnog postupka, o čemu predsjednik arbitražnog vijeća mora obavijestiti poreznog obveznika i porezno tijelo. Također, predsjednik daje u toj obavijesti poreznom tijelu rok od trideset dana da dostavi odgovor na prigovor poreznog obveznika i podnese eventualne dodatne dokaze. Po isteku

²⁷⁵ Ibid., str. 197.

²⁷⁶ Ibid., str. 198.

²⁷⁷ Loc. cit.

navedenog roka, arbitražni će sud održati prvi susret tj. ročište sa svim strankama radi rješavanja potencijalnih formalnih pitanjima i nedoumica, ali i kako bi se definirali trajanje i uvjeti postupka. Arbitražni postupak vrlo je fleksibilan pri čemu stranke mogu definirati koji će koraci biti poduzeti tijekom postupka, a arbitražni sud će na prvom ročištu odlučiti ima li potrebe za usmenim izjašnjavanjem i u tom slučaju zakazati saslušanje odnosno novo ročište osim ako stranke odluče na davati usmene izjave te dostave svoje stavove u pisanom obliku.²⁷⁸ Po završetku arbitražnoga postupka, arbitražni sud će donijeti svoju odluku koja je obvezujuća za obje strane. Ona strana koja uspije u sporu može zatražiti prisilno izvršenje odluke pod istim uvjetima koji vrijede i za druge sudske odluke. Druga odnosno sudska faza arbitražnog postupka može trajati najdulje šest mjeseci i može se produžiti za daljnja dvomjesečna razdoblja. U svakom slučaju sudska faza može trajati maksimalno dodatnih šest mjeseci, što osigurava brzinu postupka i brzo rješavanje sporova između poreznih obveznika i poreznih tijela. Cjelokupni arbitražni postupak koji obuhvaća obje faze obično traje manje od godinu dana, dok tradicionalne sudske metode rješavanja sporova traju i po nekoliko godina te je iz ovoga razvidna najveća prednost porezne arbitraže.²⁷⁹

Odluke porezne arbitraže su načelno konačne o predmetu, jer ne postoji žalbeno tijelo za stranke kojemu se iste mogu obratiti. Stoga će stranke morati prihvatiti odluku arbitražnog suda, jer ista ima potpuni obvezujući učinak s istom valjanošću i pravnim rezultatom kao i presude upravnih i poreznih sudova. Kao što je već istaknuto, ako bilo koja od stranaka u arbitraži ne ispuni svoje obveze, oštećena strana može pribjeći mehanizmima ovrhe predviđenim zakonom imajući u vidu potpunu obvezujuću narav arbitražne odluke.²⁸⁰

Ipak postoje iznimni slučajevi u kojima je moguće izjaviti žalbu na odluke arbitražnog suda, pa će se za u tim iznimnim situacijama stranke moći obratiti Ustavnom sudu. Naime, moguće je podnijeti žalbu zbog neustavnosti u slučajevima kada se arbitražnom odlukom odbija primjena pravnog pravila ili se primjenjuje pravilo čija je ustavnost dovedena u pitanje. Kao alternativa Ustavnom sudu djeluje Visoki upravni sud te će se stranka žalbom moći obratiti Visokom upravnom sudu u slučajevima kada je arbitražna odluka u suprotnosti s odlukom Središnjeg upravnog suda ili s odlukom Visokog upravnog suda o istom temeljnom pravnom pitanju. Nadalje, odluku koju je donio porezni arbitražni sud može poništiti Središnji upravni sud na temelju nedostatka pravnog i činjeničnog obrazloženja koje potkrepljuje odluku. Dodatno, arbitražna

²⁷⁸ Ibid., str. 198-199.

²⁷⁹ Ibid., str. 199.

²⁸⁰ Loc. cit.

odluka može se poništiti u slučajevima kada postoji nesukladnost između temelja odluke i same odluke, u slučajevima kada su arbitri propustili riješiti predmet ili su prekoračili svoje ovlasti, kao i u slučajevima povrede načela zakonitosti i jednakopravnosti stranaka. Žalbe zbog neustavnosti i žalbe zbog odluka koje su u suprotnosti s ranijim presudama Središnjeg upravnog suda ili Visokog upravnog suda dostavljaju se zajedno s preslikom arbitražnog postupka, a takva se žalba mora prijaviti CAAD-u. CAAD tada provjerava je li odluka doista konačna ili je ona još uvijek predmet razmatranja na drugom sudu te o tome izvještava odgovarajuće tijelo i stranke.²⁸¹

4.1.7. POREZNA ARBITRAŽA SUKLADNO MIŠLJENJU NEZAVISNOG ODVJETNIKA MACIEJA SZPUNARA NA PORTUGALSKOM PRIMJERU

U ovome će se dijelu rada proučiti portugalski primjer temeljem Mišljenja nezavisnog odvjetnika Macieja Szpunara.²⁸² Naime, prije svega treba kazati da je uvođenje arbitraže i postavljanje granica arbitrabilnosti nešto što ovisi o pravnom uređenju svake države, tj. o pravnim propisima u pojedinim državama kojima su definirane vrste sporova koji se mogu povjeriti arbitraži. Iako su u načelu privatnopravni sporovi arbitrabilni, portugalski primjer dokazuje da je moguće širiti granice arbitrabilnosti i na porezne sporove odnosno na one javnopravnog karaktera.

Međutim, ovakav način stvaranja arbitražnog pravosudnog sustava naišao je na nedoumice glede pitanja može li se *Tribunal Arbitral Tributário* smatrati „sudom države članice“ u smislu članka 267. UFEU-a. Ovo je pitanje od izuzetnog značaja jer na određeni način izdiže arbitražu iznad nekih shvaćanja da njezin ishod nije obvezujući i da njezin pravorijek nije donesen izvršavanjem državne/sudbene vlasti.²⁸³

Spomenuta porezna arbitraža definirana je kao „alternativni oblik sudskog rješavanja sporova u području oporezivanja, pri čemu arbitraža može obuhvaćati razne vrste sporova između poreznih obveznika i poreznih tijela“.²⁸⁴ Važno je precizirati da upotrebljavanje termina „arbitraža“

²⁸¹ Ibid., str. 199-200.

²⁸² Mišljenje nezavisnog odvjetnika Macieja Szpunara izneseno 8. travnja 2014. u predmetu C-377/13, ECLI:EU:C:2014:246.

²⁸³ U tom kontekstu treba spomenuti i proučiti Mišljenje nezavisnog odvjetnika Macieja Szpunara izneseno 8. travnja 2014. u predmetu C-377/13, ECLI:EU:C:2014:246 u kojemu je došlo do razrade porezne arbitraže u Portugalu po ovome pitanju. Pritom valja naglasiti ustaljenu sudsku praksu CJEU-a prema kojoj arbitražni sudovi osnovani na temelju ugovora nisu „sudovi države članice“ u smislu članka 267. UFEU-a, jer CJEU nije nadležan odlučivati o prethodnim pitanjima koja su mu takvi sudovi uputili.

²⁸⁴ „Posebnim su propisom uređeni opseg nadležnosti, način osnivanja i rad arbitražnih sudova u poreznim predmetima kao i učinci njihovih odluka i pravnih lijekova podnesenih na te odluke. Međutim, porezni arbitražni sud nije dio

ili „arbitar“ u nazivu nekog tijela ne implicira samo po sebi da je riječ o arbitražnom sudu shvaćenom u užem smislu te riječi. Arbitražni sudovi shvaćeni restriktivno odnosno u užem smislu riječi uobičajeno nisu *stricto sensu* tretirani kao tijela država članica EU-a te nisu niti subjekti koji imaju pravo obavljati zadatke iz područja pravne zaštite u ime samih država. S druge strane, oni su po prirodi stvari privatne ustanove ili tijela. Međutim, CJEU je interpretacijom termina „suda države članice“ dozvolio da mu i arbitražna tijela javnoga prava upućuju zahtjeve za prethodno odlučivanje o nekom pravnom pitanju iz njegove nadležnosti.²⁸⁵ U ovom slučaju, alternativnost kao karakteristika arbitraže odražava se u tome što porezni obveznici mogu birati između arbitraže ili upravnog suda. Takvo je pravo izbora regulirano propisima te je dostupno svim poreznim obveznicima za zakonom predviđene sporove.²⁸⁶ Također, u prilog činjenici koja je iznesena da porezni arbitražni sud ustvari nije shvaćen kao arbitražni sud *stricto sensu* ukazuje njegova nadležnost za poreznopravne odnose. Treba istaknuti i da je sadržaj takvih pravnih odnosa određen propisom te da ne proistječe iz dispozicije odnosno autonomije volje stranaka. Nadalje, porezni arbitražni sudovi u Portugalu koriste se čitavim nizom tehnika odnosno metoda te pravila postupka koji obilježavaju arbitražne sudove u svrhu udaljavanja od poznatih načela po kojima djeluju i kojima se rukovode tzv. „tradicionalni“ javni sudovi. Pritom se motivi za to ne razlikuju od onih za odabir drugih vrsta arbitraže, a to su efikasnost, brzina postupka te ekonomičnost.²⁸⁷ Osigurani su kontradiktorni karakter postupka i ravnopravnost stranaka, a isključeno načelo pravičnosti. Povreda načela sačinjava pravni temelj za izjavljivanje žalbe upravnom sudu protiv donesene arbitražne odluke.²⁸⁸ Arbitri nisu profesionalni suci.²⁸⁹ Iz svega proizlazi da je cilj postupka odluka tj. pravorijek kojeg donosi arbitar, a ne sklapanje sporazuma ili nagodbe, kao što je to slučaj kod ostalih oblika alternativnog rješavanja sporova.²⁹⁰

temeljnog sustava redovnih i upravnih sudova u Portugalu, već predstavlja, sukladno zakonskom izričaju, „alternativni oblik sudskog rješavanja sporova u području oporezivanja“. Takav se alternativni oblik rješavanja sporova temelji na primjeni posebnih arbitražnih tehnika za rješavanje sporova između poreznog obveznika i poreznog tijela.“ Vidi: Žunić Kovačević, Nataša, Upravnosudska kontrola u poreznim stvarima, op. cit., str. 290-291.

²⁸⁵ Ibid., str. 291.

²⁸⁶ Loc. cit.

²⁸⁷ „Obvezna nadležnost tijela također još je jedan važan element kvalifikacije poreznih arbitražnih sudova imajući u vidu činjenicu da su porezna tijela dužna upustiti se u postupak pred arbitražnim sudom ako je porezni obveznik njega izabrao.“ Ibid., str. 292.

²⁸⁸ Ibid., str. 293.

²⁸⁹ „Neovisnost arbitara proizlazi iz činjenice da je riječ o osobama samostalnog položaja, kojima funkcija arbitra nije glavna profesionalna djelatnost.“ Ibid., str. 294.

²⁹⁰ Loc. cit.

Na prezentiranom se primjeru mogu na jednostavan način uočiti sva obilježja arbitraže kao oblika alternativnog rješavanja sporova na prilagođen način za potrebe korištenja arbitraže u svrhu rješavanja poreznih sporova. Naime, dobrovoljnost je element koji manjka na strani poreznog tijela imajući u vidu obveznu nadležnost. No, na poreznom obvezniku je odluka pred kojim će tijelom pokrenuti postupak, što prožima i obilježje alternativnosti koje krase načine alternativnog rješavanja sporova. I u ovom portugalskom primjeru arbitri kao treća neovisna strana donose obvezujući pravorijek uz umanjenu formalnost postupka. Mogućnost svake strane da prezentira dokaze za iznesene tvrdnje osigurana je kontradiktornošću postupka, a iz izloženog je vidljivo da postoji i mogućnost izjavljivanja pravnoga lijeka. Može se zaključiti da je portugalski primjer dobar u pogledu vršenja prilagodbe ovog iskonski privatnopravnog modela alternativnog načina rješavanja sporova uz poštovanje ključnih javnopravnih obilježja poreznoga prava.

4.1.8. POSEBNO O ARBITRABILNOSTI POREZNIH SPOROVA

Arbitrabilnost (engl. *arbitrability*; franc. *arbitrabilite*; njem. *Schiedsfähigkeit*) se najčešće definira kao podobnost ili prikladnost za arbitražu. *In concreto* označava „svojstvo određenog spora da može biti riješen arbitražom“, a *in abstracto* označava „zakonom ili međunarodnim ugovorom utvrđenu mogućnost da određene vrste sporova budu podvrgnute arbitraži“. ²⁹¹ Povezana pitanja uz arbitrabilnost jesu sljedeća: „1. Koji se sporovi mogu iznositi pred arbitražu? (objektivne granice arbitrabilnosti ili arbitrabilnost *ratione materiae*); 2. Koje stranke svoje sporove mogu iznositi pred arbitražu? (subjektivne granice arbitrabilnosti ili arbitrabilnost *ratione personae*); 3. Može li se određene sporove iznositi samo pred domaću arbitražu ili je za određene sporove moguće arbitražu provoditi i u inozemstvu? (teritorijalne granice arbitrabilnosti ili arbitrabilnost *ratione territorii*) te 4. Može li se određene sporove iznositi samo pred arbitražne institucije i koji bi trebali biti eventualni uvjeti za njihovo osnivanje i rad ili bi ih se moglo iznositi i pred unaprijed neorganizirane oblike arbitraže – tzv. *ad hoc* arbitraže (institucionalne granice arbitrabilnosti ili arbitrabilnost *ratione institutionis*)“. ²⁹²

U hrvatskom kontekstu arbitraža i arbitrabilnost su određene posebnim propisom, ali valja napomenuti da se takav propis zbog svojih odredbi ne može koristiti za porezne sporove koji su

²⁹¹ Lasić, Mile, Arbitražno pravo, Mostar, Sveučilište u Mostaru - Pravni fakultet, 2013., str. 54.

²⁹² Loc. cit.

predmet interesa autora.²⁹³ Prema članku 3. stavku 1. Zakona o arbitraži (dalje u tekstu: ZA):²⁹⁴ „Stranke mogu ugovoriti domaću arbitražu za rješavanje sporova o pravima kojima mogu slobodno raspolagati.” Nadalje, prema članku 3. stavku 2. ZA: „U sporovima s međunarodnim obilježjem stranke mogu ugovoriti i arbitražu čije je mjesto izvan područja Republike Hrvatske, osim ako je posebnim zakonom propisano da takav spor može rješavati samo sud u Republici Hrvatskoj.” Najzad, sukladno članku 3. stavku 3. ZA: „Stranke se mogu sporazumjeti o tome da sporove iz stavka 1. ovoga članka iznesu pred arbitražni sud bez obzira na to organizira li njegovo djelovanje arbitražna ustanova ili ne.” Dakle, ZA uređuje ovaj pojam i ne ograničava arbitražu samo na trgovačko područje, nego na „sporove o pravima kojima stranke mogu slobodno raspolagati”, što odgovara visokorazvijenoj arbitražnoj teoriji i praksi, odnosno modernim trendovima proširenja objektivnih granica arbitrabilnosti.²⁹⁵ Valja zaključiti da o arbitrabilnosti na koncu odlučuju države svojim pravnim uređenjem i shvaćanjem pojedinih pitanja.²⁹⁶

²⁹³ I u drugim svjetskim državama često je pitanje arbitrabilnosti dovedeno u pitanje kada su posrijedi porezni sporovi. Neke države uopće nemaju donesen propis koji na bilo koji način uređuje pitanje arbitrabilnosti, pa su pravni praktičari oslonac za arbitrabilnost spora primorani potražiti u sudskoj praksi. Primjerice, mogu se proučiti i od Europe udaljenije države poput Nigerije. U Nigeriji ne postoji kodificirani zakon koji bi uređivao pitanje arbitrabilnosti, a što je također slučaj u nekim drugim jurisdikcijama. Stoga je sudska praksa dobar izvor na koji se možete osloniti kada se opisuje situacija arbitrabilnosti u Nigeriji. Nedavno je nigerijski Žalbeni sud proširio opseg nearbitrabilnosti u Nigeriji na porezne sporove temeljem svojih nedavnih izjava u predmetima „*Esso Petroleum and Production Nigeria Ltd & SNEPCO protiv NNPC8 [“Esso”]*“ i „*Shell (Nig.) Exploration and Production Ltd & 3 drugih protiv Federalne porezne uprave [“Shell”]*“. Sud je utvrdio da su sporovi koji su podneseni na arbitražu u oba slučaja povezani s porezima te da stoga ne mogu biti predmetom arbitraže u Nigeriji na temelju isključive nadležnosti Saveznog visokog suda za oporezivanje. Dakle, prema ovome tumačenju nigerijske sudbene vlasti, sporovi koji su na neki način povezani s oporezivanjem ne mogu biti arbitrabilni te samim time ne mogu biti predmetom arbitraže. Vidi više o ovim predmetima u: Ochulor, Lawrence, *The Dialectics of the Court of Appeal Pronouncements on Non-Arbitrability of Tax Disputes in Nigeria: Drawing a Distinction Between Tax and Contractual Disputes in Nigeria*, dostupno na: <https://www.lca.org.ng/wp-content/uploads/2018/01/Arbitrability-of-Tax-Disputes-in-Nigeria-LCA-YAN-BLOG.pdf> (4. 5. 2023.).

²⁹⁴ Zakon o arbitraži, Narodne novine, br. 88/01. Dalje u tekstu: ZA.

²⁹⁵ Prema UNCITRAL modelu zakona (dalje u tekstu: UML) međunarodna trgovačka arbitraža se primjerice ograničava na sporove trgovačkog karaktera koji su objektivno najvažniji i najmanje sporni s obzirom na arbitrabilnost. Pojam „trgovački spor” označava sve sporove koji proizlaze iz odnosa trgovačke naravi (ugovornih i izvanugovornih): bilo koji posao vezan za prodaju ili razmjenu roba i usluga; sporazumi o distribuciji; trgovačko zastupanje ili nalog; faktoring; *leasing*; ugovor o građenju; *consulting*; ugovor o licenci; investiranje, financiranje i bankarstvo; osiguranje; ugovori o iskorištavanju ili koncesiji; zajednički pothvati i druge industrijske ili poslovne suradnje; prijevoz robe ili usluga zrakom, morem, željeznicom ili cestom. Ovaj pojam se u praksi ne ograničava na ono što pojedino nacionalno pravo smatra „trgovačkim”. Članak 34/2/b/i UML-a posredno uređuje arbitrabilnost tako što će sud poništiti pravorijek „ako nađe da predmet spora nije podoban za rješavanje arbitražom prema zakonu ove države“ (ako prema domaćemu pravu spor nije bio arbitrabilan), dok članak 1/5 UML-a potvrđuje pravo država da svojim posebnim zakonima reguliraju sporove koji nisu arbitrabilni odnosno različite uvjete za arbitrabilnost nekih sporova. Lasić, Mile, *Arbitražno pravo*, op. cit., str. 55.

²⁹⁶ „Arbitražni zakoni drugih država u kojima je široko određen opseg njihove primjene rabe slične (nekada istovjetne) formulacije. Primjerice, njemački i švicarski zakoni određuju da predmet arbitražnoga sporazuma može biti „svaki imovinskopravni zahtjev”; austrijski zakon govori o „pravu stranaka da o predmetu spora zakluče nagodbu“ - slična odredba postoji i u talijanskom zakonu; francuski zakon govori o „mogućnosti slobodnog raspolaganja predmetom

Drugim riječima, sporovi o pravima o kojima stranke ne mogu raspolagati nisu arbitrabilni, a takav je najveći dio sporova iz bračnih i obiteljskih odnosa: bračni sporovi, maternitetski i paternitetski sporovi te sporovi o uzdržavanju malodobnog ili punoljetnog djeteta nad kojim se ostvaruje roditeljska skrb. Suprotno, mogu biti arbitrabilni sporovi o uzdržavanju bračnoga druga ili punoljetnog djeteta s potpunom poslovnom sposobnošću; sporovi o uzdržavanju izvanbračnoga druga ili majke izvanbračnoga djeteta; sporovi o bračnoj stečevini i o podjeli zajedničke imovine; sporovi iz bračnoga ugovora i u vezi s bračnim ugovorom čiji je predmet postojeća ili buduća imovina.²⁹⁷ Riječ je o objektivnoj granici arbitrabilnosti.

Kada je riječ o teritorijalnoj granici arbitrabilnosti u ZA postoji i tzv. negativna pretpostavka za ugovaranje arbitraže u sporovima s međunarodnim obilježjem prema članku 3. stavku 2. ZA. Iz članka 3. stavka 2. ZA proizlazi da se arbitraža koja je smještena izvan područja RH može ugovoriti samo ako su, pored dostupnosti predmeta spora, ispunjene dvije pretpostavke: prvo, mora se raditi o sporu s međunarodnim obilježjem i, drugo, spor ne smije spadati u isključivu nadležnost sudova RH. Ako je riječ o sporu bez međunarodnog obilježja, tj. sporu u kojem su sve stranke fizičke osobe s prebivalištem ili uobičajenim boravištem u tuzemstvu, odnosno pravne osobe koje su osnovane po pravu RH sukladno članku 2. stavku 1. točki 6. ZA, arbitraža u inozemstvu ne može se ugovoriti. Iz navedenog slijedi da se međunarodno obilježje nekog spora prema ZA definira isključivo prema personalnom kriteriju. Treba napomenuti da su maloprije spomenuti članci vezani i za objektivnu granicu arbitrabilnosti za iznošenje sporova pred stranu arbitražu.

S druge strane, subjektivni element označen je širokom formulacijom „stranke mogu” u zakonskoj odredbi, a isti označava subjektivne granice arbitrabilnosti. Tko može biti stranka, tj. onaj tko ima stranačku sposobnost treba ocijeniti prema mjerodavnom pravu, a ako je za određenu osobu mjerodavno strano pravo, njezina se arbitražna stranačka sposobnost određuje sukladno pravu koje je za nju mjerodavno. Shodno članku 7. stavku 1. ZA: „Sposobnost fizičkih, pravnih i drugih osoba da zaključe ugovor o arbitraži i da budu stranke u sporu pred arbitražnim sudom ocjenjuje se prema pravu koje je za njih mjerodavno.” Nadalje, prema članku 7. stavku 2. ZA:

spora“, dok engleski zakon ne sadrži ograničenja objektivne arbitrabilnosti nego se to ograničenje izvodi iz prakse engleskih sudova. U arbitražnim zakonima pojedinih zemalja izrijeком se navode sporovi koji nisu arbitrabilni. Talijanski ZPP (ICPC) od arbitraže izuzima radne sporove, sporove koji se odnose na obvezatno socijalno osiguranje i zdravstvenu pomoć te sporove iz osobnoga statusa i razvoda braka. Njemački ZPP (DZPO) od arbitraže izuzima sporove iz najamnih odnosa i sporove o stambenim prostorijama koje se nalaze u Njemačkoj.“ Ibid., str. 57.

²⁹⁷ Ibid., str. 58.

„Državljeni RH i pravne osobe hrvatskoga prava, uključujući i RH te JLRS, mogu zaključiti ugovor o arbitraži i biti stranke u sporu pred arbitražnim sudom.”

Zaključno, sukladno članku 2. stavku 3. ZA više ne postoje ograničenja kada je posrijedi slobodno korištenje *ad hoc* arbitraže i osnivanje arbitražnih ustanova u smislu institucionalne granice arbitrabilnosti. Znatniji razvoj *ad hoc* arbitraže očekuje se usporedo s razvitkom „arbitražne kulture”. Danas je *ad hoc* arbitraža dopuštena bez obzira na nacionalnost stranaka, ne postoje ograničenja s obzirom na jezik, mjerodavno pravo, postupovna pravila, ovlaštenike za imenovanje, mjesto arbitraže (u zemlji i inozemstvu), a u odnosima bez međunarodnog obilježja moguća je samo domaća arbitraža. Glede arbitražnih ustanova više nema ograničenja da institucionalna arbitraža mora biti utemeljena zakonom. Štoviše, ustanova može biti pravna osoba ili tijelo pravne osobe, a njezino je osnivanje, organizacija i djelovanje stvar privatnoga prava.²⁹⁸

Nakon ove analize o pitanju arbitrabilnosti za potrebe se ovoga rada treba usredotočiti na porezne sporove i promisliti o tome jesu li i oni arbitrabilni u svim ovim aspektima koji su obrađeni. Naravno, najvažnije je pitanje objektivnih granica arbitrabilnosti, pa će se ista podrobnije analizirati. Naime, teritorijalne, subjektivne i institucionalne granice arbitrabilnosti ne čine se velikim problemom u smislu otvaranja mogućnosti za rješavanja poreznih sporova arbitražom. No, kada je riječ o raspoložbi prava javljaju se povećane dileme te se u tom kontekstu propitkuje opstrukcija ne samo poreznih i upravnih načela, već i onih koji odgovaraju određenim zaštićenim ustavnim kategorijama, poput načela zakonitosti. U hrvatskim okvirima moglo bi se stoga reći da granice takve arbitrabilnosti postavljaju prisilni propisi, odnosno oni propisi koji tvore hrvatski javni poredak. Promatrajući javnopravnu sferu raspoložbi pravima, načelno bi arbitrabilne bile one pravne stvari u kojima bi se mogao sklopiti upravni ugovor te pravne stvari u kojima bi se stranke mogle nagoditi pred upravnim tijelom ili pred sudom u upravnom sporu zbog toga što bi mogućnost sklapanja nagodbe indicirala disponibilnu odnosno negocijabilnu ili transaktabilnu narav pravne stvari. *Apropo* ovome stavu da upravni tj. porezni sporovi mogu biti arbitrabilni uz ispunjenje određenih uvjeta ide i okolnost da je u više specijalnih zakona izrijekom utvrđena mogućnost ugovaranja arbitražnog rješavanja sporova u određenim upravnim ugovorima poput koncesijskih ugovora, ugovora povodom javne nabave te ugovora o javno-privatnom partnerstvu.²⁹⁹ Ovaj stav proizlazi posljedično zbog toga što se upravni ugovori zasnivaju na suglasnosti volja umjesto na

²⁹⁸ Ibid., str. 60.

²⁹⁹ Maganić, Aleksandra, Dika, Mihajlo, Mogućnost rješavanja upravnih stvari arbitražom, u: Galić, Ante, ur., *Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, Zagreb, Organizator, 2018., str. 18.

autoritativnom i jednostranom upravnom aktu te isto odgovara standardu europske javne uprave. Isti zahtijeva da građani imaju aktivnu ulogu kada su posrijedi odnosi s javnom upravom, njihovo aktivno sudjelovanje glede upravnih poslova koji se odnose na po mogućnosti veći broj upravnih područja, voljni element tj. dispoziciju stranaka u odnosu na raspolaganje, primjerice, dugom poreznog obveznika te način njegova ispunjenja koji bi trebao biti prisutan i u uređenju načina rješavanja poreznih sporova između poreznih tijela i poreznih obveznika.³⁰⁰

Slijedom obrađenog treba naglasiti da se i porezni sporovi, baš kao i oni upravni, mogu podrediti takvim pravilima koji bi dopuštali prvenstveno poreznim tijelima, a onda i poreznim obveznicima, raspolaganje njihovim međusobnim pravima i obvezama. Naime, zaključilo bi se da, ako hrvatski pravni poredak u javnopravnom segmentu prisilnih pravnih propisa ne sadrži zabranu raspolaganja, već omogućuje međusobno konsenzualno uređenje poreznodužničkih odnosa, takva bi se mogućnost trebala moći preslikati i na mogućnosti rješavanja poreznih sporova koji bi proizašli iz takvih odnosa alternativnim putem. Dakle, prema svemu sudeći, ne bi bilo zapreka za uvođenje porezne arbitraže u Hrvatskoj, čime bi se pojedina poreznopravna pitanja, barem ona u kojima se danas nalazi voljni element u zakonskim odredbama, mogla rješavati tim alternativnim putem, a o arbitrabilnosti dosljedno ovoj tezi ne bi bilo više dvojbi.

4.1.9. PRIMJER PREDMETA PORTUGALSKE POREZNE ARBITRAŽE

U okviru porezne arbitraže za potrebe ovoga rada potrebno je na primjeru još jednoga predmeta proučiti poreznu arbitražu i to kada također dolazi do spornih prethodnih pitanja na koja odgovara CJEU. Zanimljivo je, stoga, analizirati predmet MK protiv *Autoridade Tributária e Aduaneira* (porezno tijelo; dalje u tekstu: AT)³⁰¹ iz 2019. godine.³⁰²

Prije svega, potrebno je navesti činjenično stanje koje je dovelo do spora pred arbitražnim sudom. M. K. je u konkretnom slučaju francuski porezni rezident koji je 17. siječnja 2002. kupio nekretninu koja se nalazi u Portugalu po cijeni od 79.807,66 eura. Dana 17. srpnja 2017. M. K. je prodao navedenu nekretninu po cijeni od 180.000 eura. U godini koja slijedi, 31. svibnja 2018., M. K. je podnio periodičnu izjavu o dohotku u kojoj je izuzev dohodaka od nekretnina u iznosu od 8.800 eura prijavio i prijenos predmetne nekretnine te izdatke i troškove njezine kupnje i prodaje.

³⁰⁰ Ibid., str. 32.

³⁰¹ Odluka od 30. travnja 2019. portugalskog Arbitražnog poreznog suda u postupku br. 598/2018-T u predmetu MK protiv *Autoridade Tributária e Aduaneira* u povodu upućivanja prethodnih pitanja CJEU-u.

³⁰² Presuda od 18. ožujka 2021., MK, C-388/19, ECLI:EU:C:2021:212.

Na prednjoj stranici porezne prijave u tablici 8B M. K. je označio kvadratić 4 („nerezident”), kvadratić 6 („rezident države članice Europske unije”) i kvadratić 7 (koji mu omogućava odabir sustava oporezivanja koji se primjenjuje na nerezidente) te je isključio mogućnost iz kvadratića 9 (oporezivanje općim poreznim stopama iz članka 68. Zakonika o porezu na dohodak fizičkih osoba (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*; dalje u tekstu: CIRS) i mogućnost iz kvadratića 10 (oporezivanje prema propisima koji se primjenjuju na rezidente). AT je 5. srpnja 2018. izdao porezno rješenje u iznosu od 24.654,22 eura na ime poreza na dohodak za 2017. godinu, primjenjujući jedinstvenu stopu od 28 % na cjelokupni pozitivni saldo kapitalnog dobitka od nekretnine koji je ostvaren, a koja se primjenjuje na nerezidente na temelju članka 72. stavka 1. CIRS-a u skladu s izborom osobe M. K. u njezinoj poreznoj izjavi. Porezni obveznik M. K. dana 30. studenoga 2018. pred poreznim Arbitražnim poreznim sudom (*Tribunal Arbitral Tributário*) putem CAAD-a osporio je predmetno porezno rješenje smatrajući ga nezakonitim s obzirom na to da se temelji na propisu koji diskriminira porezne obveznike koji borave na državnom području države članice EU-a različite od Portugalske Republike, tj. nerezidente u odnosu na porezne obveznike koji borave u Portugalu te je istaknuo da u skladu s onim što je Sud presudio u presudi od 11. listopada 2007. u predmetu *Hollmann*,³⁰³ taj pravni okvir predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala u skladu s člankom 63. stavkom 1. UFEU-a. AT tvrdi da se pravni okvir koji se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku razlikuje od pravnog okvira koji se primjenjuje na činjenice koje su dovele do presude *Hollmann* te podsjeća da je točno da je CJEU u toj presudi presudio da članak 43. stavak 2. CIRS-a, koji propisuje da će se samo kapitalni dobitci koje su ostvarili porezni obveznici rezidenti u Portugalu uzeti u obzir u visini od 50 % njihova iznosa, dovodi do većeg poreznog opterećenja za nerezidente i da stoga predstavlja ograničenje kretanja kapitala koje je zabranjeno člankom 63. UFEU-a. Međutim, AT pojašnjava da je nakon presude *Hollmann* iz 2007. godine portugalski zakonodavac izmijenio primjenjivi zakonodavni okvir time što je u članku 72. stavicima 9. i 10. CIRS-a uveo mogućnost za nerezidente da izaberu sustav oporezivanja koji je sličan sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na portugalske rezidente i time ostvare pravo na smanjenje od 50 % koje je predviđeno člankom 43. stavkom 2. CIRS-a kao i na progresivnu poreznu stopu i to pod uvjetom da poreznu prijavu u Portugalu podnesu na svoj ukupan dohodak na svjetskoj razini. U ovom slučaju porezni obveznik M. K. odlučio se za sustav oporezivanja predviđen člankom 72. stavkom 1. CIRS-a, a ne za sustav predviđen člankom 72.

³⁰³ Presuda od 11. listopada 2007., *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600.

stavcima 9. i 10. CIRS-a. Porezni obveznik M. K. ipak podsjeća na to da je CJEU u predmetu koji se odnosi na slobodu poslovnog nastana presudio da izbor između diskriminirajućeg poreznog sustava i drugog poreznog sustava koji nije diskriminirajući ne može isključiti diskriminatorne učinke prvog od tih dvaju poreznih sustava presuda *Gielen* od 18. ožujka 2010.³⁰⁴ Slijedom toga Arbitražni porezni sud pita jesu li izmjene portugalskog poreznog prava nakon presude od 11. listopada 2007. *Hollmann*, odnosno osobito propisivanje mogućnosti nerezidentima da se, na temelju članka 72. stavaka 9. i 10. CIRS-a, odluče za sustav oporezivanja koji je sličan sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na rezidente, i time ostvare pravo na smanjenje od 50 % predviđeno člankom 43. stavkom 2. tog zakonika, dovoljne da spriječe ograničenje kretanja kapitala koje je CJEU utvrdio u toj presudi.³⁰⁵

U tim okolnostima Arbitražni porezni sud odlučio je prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeće prethodno pitanje koje glasi: „Trebaju li odredbe [članaka 18. i 63. do 65. UFEU-a] tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku (članak 43. stavak 2. CIRS-a), koji je izmijenjen [uvođenjem stavaka 9. i 10. u članku 72. navedenog zakonika], čiji je cilj omogućiti da kapitalni dobitci koje prodajom nekretnina smještenih u jednoj državi članici (Portugal) ostvaruje rezident neke druge države članice Unije [...] (Francuska) ne podliježu, na temelju izbora poreznog obveznika, poreznom opterećenju većem od onog koje se za istu vrstu transakcije primjenjuje na kapitalne dobitke koje ostvaruje rezident države članice u kojoj se nekretnina nalazi?” Ovim pitanjem Arbitražni porezni sud ustvari pita treba li članke 18. i 63. do 65. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi propis države članice koji, radi toga da se omogući da kapitalni dobitci koje prodajom nekretnina smještenih u jednoj državi članici ostvaruje porezni obveznik rezident neke druge države članice, ne podliježu poreznom opterećenju većem od onog koje se za istu vrstu transakcije primjenjuje na kapitalne dobitke koje ostvaruje rezident prve države, odluku o tome koji će se porezni sustav primjenjivati ostavlja na izbor navedenom poreznom obvezniku.³⁰⁶

Nadalje, valja istaknuti pravni okvir koji je relevantan za navedeni predmet. Članak 43. CIRS-a u stavcima 1. i 2. propisivao je sljedeće: „1. Samo dohodak koji se smatra kapitalnim dobitcima odgovara iznosu koji je rezultat prijeboga kapitalnih dobitaka i gubitaka u istom poreznom razdoblju, a izračunavaju se u skladu sa sljedećim člancima.; 2. Od iznosa iz prethodnog

³⁰⁴ Presuda od 18. ožujka 2010., *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, para. 50. i 51.

³⁰⁵ Presuda od 18. ožujka 2021., MK, C-388/19, ECLI:EU:C:2021:212, para. 7.-17.

³⁰⁶ Presuda od 18. ožujka 2021., MK, C-388/19, ECLI:EU:C:2021:212, para. 18.-19.

stavka, koji se odnosi na promet nekretnina koji ostvare rezidenti, predviđen člankom 10. stavkom 1. točkama (a), (c) i (d), bez obzira na to je li pozitivan ili negativan, u obzir treba uzeti samo 50 % njegove vrijednosti.” U članku 68. stavku 1. CIRS-a utvrđeni su progresivni porezni razredi, a najviša porezna stopa od 48 % primjenjivala se 2017. godine na oporezivi dohodak koji prelazi 80.640 eura. Sukladno članku 68.a CIRS-a na oporezivi dohodak između 80.000 eura i 250.000 eura primjenjivao se dodatni solidarni porez od 2,5 %, a iznad tog iznosa stopa navedenog poreza bila je 5 %. Članak 72. CIRS-a naslovljen „Posebne stope” predviđao je *inter alia* sljedeće odredbe: „1. Po posebnoj stopi od 28 % oporezuju se: a) kapitalni dobiti u smislu članka 10. stavka 1. točaka (a) i (d) koje ostvare osobe koje nisu rezidenti na portugalskom državnom području, a koji nisu pripisivi stalnoj poslovnoj jedinici koja se nalazi na tom području; [...]; 9. Rezidenti neke druge države članice Europske unije ili Europskog gospodarskog prostora [(EGP)] (pod uvjetom da, u potonjem slučaju, postoji razmjena informacija u poreznim stvarima) mogu, kad je riječ o dohocima iz stavka 1. točaka (a) i (b) i stavka 2. odabrati oporezivanje po stopi koja bi se u skladu s tablicom iz članka 68. stavka 1. primjenjivala u slučaju da su taj dohodak ostvarili rezidenti na portugalskom državnom području.; 10. U svrhu utvrđivanja vrste porezne stope navedene u prethodnom stavku u obzir se uzima cjelokupan dohodak, uključujući dohotke ostvarene izvan predmetnog područja, pod istim uvjetima koji se primjenjuju na rezidente. [...]”³⁰⁷

CJEU je u pogledu primjenjivih načela izrekao sljedeće tvrdnje. Uvodno je podsjetio na to da se na temelju ustaljene sudske prakse članak 18. UFEU-a samostalno primjenjuje samo u situacijama uređenima pravom EU-a za koje UFEU ne predviđa posebna pravila o nediskriminaciji.³⁰⁸ UFEU ipak u članku 63. predviđa i posebno pravilo o nediskriminaciji u području koje se odnosi na slobodu kretanja kapitala.³⁰⁹ Iz sudske prakse CJEU-a proizlazi da transakcija koja se odnosi na unovčenje ulaganja u nekretnine poput ovog predstavlja kretanje kapitala.³¹⁰ Slijedom toga proizlazi da je prijenos nekretnine koja se nalazi na državnom području države članice koji uz naknadu ostvare fizičke osobe nerezidenti obuhvaćen područjem primjene članka 63. UFEU-a. Također, s obzirom na to da se u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku ne navodi nijedan element koji bi mogao dovesti do toga da takva transakcije bude

³⁰⁷ Presuda od 18. ožujka 2021., MK, C-388/19, ECLI:EU:C:2021:212, para. 3.-6.

³⁰⁸ U tom smislu vidi presudu od 11. listopada 2007., Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, para. 28.

³⁰⁹ U tom smislu vidi presudu od 11. listopada 2007., Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, para. 29.

³¹⁰ U tom smislu vidi presudu od 11. listopada 2007., Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, para. 31.

obuhvaćena područjem primjene članka 64. UFEU-a, u ovom slučaju nije potrebno ispitati to pitanje s obzirom na odredbe tog članka.³¹¹

Nadalje, kada je riječ o slobodnom kretanju kapitala treba podsjetiti na to da članak 63. UFEU-a zabranjuje sva ograničenja kretanja kapitala među državama članicama ne dovodeći u pitanje opravdanja propisana člankom 65. UFEU-a. *In concreto*, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da su člankom 43. stavkom 2. i člankom 72. stavkom 1. CIRS-a, u slučaju kapitalnih dobitaka ostvarenih prilikom naplatnog prijenosa nekretnine koja se nalazi u Portugalu, predviđena različita pravila oporezivanja ovisno o tome jesu li obveznici poreza na dohodak imali boravište na državnom području te države članice. Sukladno članku 43. stavku 2. CIRS-a kapitalni dobitci koje su rezidenti ostvarili prilikom prijenosa nekretnina koje se nalaze u Portugalu uzeti su u obzir u visini od samo 50 % njihova iznosa. Nasuprot ovome, za nerezidente člankom 72. stavkom 1. CIRS-a bilo je predviđeno oporezivanje tih kapitalnih dobitaka u odnosu na njihov ukupni iznos po posebnoj stopi od 28 %. Stoga proizlazi da porezna osnovica te vrste kapitalnih dobitaka nije bila ista za rezidente i nerezidente. Tako su za prodaju iste nekretnine koja se nalazi u Portugalu, u slučaju ostvarenja kapitalnih dobitaka, nerezidenti podliježali poreznom opterećenju koje je veće od onoga koje se primjenjuje na rezidente te su se iz tog razloga nalazili u nepovoljnijem položaju od potonjih.³¹² Iako se na temelju članka 72. stavka 1. CIRS-a za nerezidenta primjenjivala stopa od 28 % na poreznu osnovicu koja predstavlja ukupne ostvarene kapitalne dobitke, uzimanje u obzir samo polovice osnovice kapitalnih dobitaka koje je ostvario omogućilo je rezidentu sustavno korištenje manjim poreznim opterećenjem neovisno o stopi oporezivanja njegova ukupnog dohotka, s obzirom na to da je, u skladu s očitovanjima koja je podnijela portugalska vlada, oporezivanje dohotka rezidenata podliježalo oporezivanju prema progresivnoj stopi u skladu s kojom je najviša stopa bila 48 %, i to uz dodatni solidarni porez od 2,5 % na sav oporezivi dohodak između 80.000 eura i 250.000 eura, a po stopi od 5 % iznad tog iznosa. CJEU je naveo kako je već imao priliku presuditi u presudi *Hollmann*,³¹³ da utvrđivanje, u članku 43. stavku 2. CIRS-a, porezne osnovice od 50 % za kapitalne dobitke koje su ostvarili samo porezni obveznici koji su rezidenti u Portugalu, a ne porezni obveznici nerezidenti, predstavlja ograničenje kretanja kapitala

³¹¹ Presuda od 18. ožujka 2021., MK, C-388/19, ECLI:EU:C:2021:212, para. 20.-24.

³¹² U tom smislu vidi presudu od 11. listopada 2007., *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, para. 37.

³¹³ U tom smislu vidi presudu od 11. listopada 2007., *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, para. 40.

zabranjeno člankom 63. UFEU-a.³¹⁴ U opisanim okolnostima utvrđivanje porezne osnovice od 50 % za kapitalne dobitke koje su ostvarili svi porezni obveznici koji borave u Portugalu, a ne za porezne obveznike nerezidente koji su se odlučili za sustav oporezivanja predviđen člankom 72. stavkom 1. CIRS-a, CJEU u svojoj presudi navodi da predstavlja ograničenje kretanja kapitala koje je zabranjeno člankom 63. stavkom 1. UFEU-a te da je stoga potrebno provjeriti može li se takvo ograničenje smatrati objektivno opravdanim u smislu članka 65. stavaka 1. i 3. UFEU-a.³¹⁵

Glede postojanja opravdanja ograničenja slobodnog kretanja kapitala CJEU iznosi da s obzirom na članak 65. stavke 1. i 3. UFEU-a, iz članka 65. stavka 1. UFEU-a, a u vezi sa stavkom 3. istoga članka, proizlazi da države članice u svojim nacionalnim propisima mogu utvrditi razliku između poreznih obveznika rezidenata i poreznih obveznika nerezidenata, ali samo pod uvjetom da ta razlika ne predstavlja sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnog kretanja kapitala. Valja, dakle, razlikovati nejednako postupanje dopušteno člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a od proizvoljnih diskriminacija zabranjenih stavkom 3. istog članka. Iz sudske prakse CJEU-a u tom pogledu proizlazi da se, kako bi se nacionalne porezne odredbe poput članka 43. stavka 2. i članka 72. stavka 1. CIRS-a mogle smatrati usklađenima s odredbama Ugovora koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, razlika u postupanju treba odnositi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ta razlika u postupanju treba biti opravdana važnim razlogom u općem interesu.³¹⁶ Razlika se ovdje u tretmanu rezidentnih i nerezidentnih poreznih obveznika predviđena portugalskim propisom odnosi na situacije koje su objektivno usporedive, a ta razlika u postupanju nije opravdana važnim razlogom u općem interesu. Glede usporedivosti situacija valja podsjetiti na to da je CJEU već presudio u presudi *Hollmann*:³¹⁷ (1) da se oporezivanje kapitalnih dobitaka ostvarenih prodajom nekretnine u skladu s člankom 43. stavkom 2. i člankom 72. stavkom 1. CIRS-a odnosi na samo jednu kategoriju dohodaka poreznih obveznika, neovisno o tome jesu li oni rezidenti ili nerezidenti; (2) da se to oporezivanje odnosi na

³¹⁴ Takvo utvrđenje nije dovedeno u pitanje presudom od 19. studenoga 2015., *Hirvonen*, C-632/13, EU:C:2015:765, para. 44., u kojoj je CJEU iznio zaključak da je razlika u postupanju prema rezidentnim u odnosu na nerezidentne porezne obveznike, koja se sastoji u tome da su bruto dohoci rezidenata podvrgnuti konačnom oporezivanju po jedinstvenoj stopi putem poreza po odbitku, dok su neto dohoci nerezidenata oporezovani prema progresivnoj ljestvici koja odgovara osnovnom odbitku, u skladu s pravom EU-a, pod uvjetom da jedinstvena stopa ipak ne bude viša od stope koja proizlazi iz stvarne primjene progresivne skale na neto dohotke koji prelaze osnovni odbitak. Ipak, u ovom slučaju predmetni sustav različitog oporezivanja dovodi do toga da nerezidenti sustavno podliježu poreznom opterećenju koje je veće od onog koje se primjenjuje na rezidente u slučaju ostvarenja kapitalnih dobitaka od prodaje nekretnina.

³¹⁵ Presuda od 18. ožujka 2021., MK, C-388/19, ECLI:EU:C:2021:212, para. 25.-33.

³¹⁶ U tom smislu vidi presudu od 11. listopada 2007., *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, para. 44. i 45.

³¹⁷ Vidi presudu od 11. listopada 2007., *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, para. 50.

obje kategorije poreznih obveznika i (3) da je Portugalska Republika država članica podrijetla oporezivog dohotka. Iz svega već navedenog proizlazi da ne postoji nikakva objektivna razlika u situaciji rezidentnih u odnosu na nerezidentne porezne obveznike koja bi mogla opravdati nejednako postupanje u poreznom tretmanu između njih na temelju članka 43. stavka 2. i članka 72. stavka 1. CIRS-a u pogledu oporezivanja pozitivnog salda kapitalnih dobitaka ostvarenih prilikom prijenosa nekretnina koje se nalaze u Portugalu te je situacija u kojoj se nalazi nerezidentni porezni obveznik M. K. usporediva sa situacijom rezidentnog poreznog obveznika. To utvrđenje ne može dovesti u pitanje *ratio legis* članka 43. stavka 2. CIRS-a kojim se predviđa smanjenje od 50 % primjenjivo na kapitalne dobitke rezidenata, koji se, prema mišljenju portugalske vlade, sastoji u izbjegavanju prekomjernog oporezivanja tih dohodaka za koje se smatra da su neuobičajeni i nepredvidivi, jer se ni na koji način ne može isključiti da se to razmatranje nikada ne bi moglo odnositi na porezne obveznike nerezidente. Kada je riječ o postojanju opravdanja koja se temelje na važnim razlozima u općem interesu, treba naglasiti da portugalska vlada ne navodi postojanje takvih razloga iako tvrdi da je cilj članka 43. stavka 2. CIRS-a, u okviru oporezivanja pozitivnog salda kapitalnih dobitaka ostvarenih od nekretnina u Portugalu, izbjegavanje kažnjavanja poreznih obveznika koji borave u Portugalu ili poreznih obveznika nerezidenata koji se kao takvi odluče za oporezivanje na temelju članka 72. stavaka 9. i 10. CIRS-a zbog primjene progresivne stope u odnosu na njih. CJEU je u još u presudi *Hollmann*³¹⁸ smatrao da porezna pogodnost dodijeljena rezidentima, koja se sastoji od smanjenja polovine porezne osnovice za ostvarene kapitalne dobitke, u svakom slučaju prelazi njegovu protučinidbu koja se sastoji od primjene progresivne stope na oporezivanje njihovih dohodaka te je posljedično tome CJEU u predmetu *Hollmann* smatrao da izravna veza između predmetne porezne pogodnosti i prijeboja te pogodnosti s određenim poreznim davanjem nije utvrđena, kao i da se ograničenje koje proizlazi iz predmetnog nacionalnog propisa stoga ne može opravdati potrebom jamčenja usklađenosti poreznog sustava.³¹⁹

Mogućnost za osobe koje borave u Uniji ili EGP-u da se, na temelju članka 72. stavaka 9. i 10. CIRS-a, odluče za sustav oporezivanja sličan onomu koji se primjenjuje na portugalske rezidente te da shodno tome ostvare pravo na smanjenje od 50 % predviđeno člankom 43. stavkom 2. CIRS-a, omogućava poreznom obvezniku nerezidentu poput M. K.-a, izbor između

³¹⁸ Vidi presudu od 11. listopada 2007., *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, para. 58.-60.

³¹⁹ Presuda od 18. ožujka 2021., *MK*, C-388/19, ECLI:EU:C:2021:212, para. 34.-41.

diskriminirajućeg poreznog sustava odnosno onog predviđenog člankom 72. stavkom 1. CIRS-a i drugog koji to nije. CJEU ističe da takav izbor u ovom slučaju ne može isključiti diskriminatorne učinke prvog od tih dvaju poreznih sustava. Kada bi se s navedenim izborom priznao takav učinak to bi podrazumijevalo priznavanje valjanosti poreznog sustava koji zbog svojih diskriminatornih značajki i dalje *per se* povređuje članak 63. UFEU-a.³²⁰ Uz to, nacionalni sustav koji ograničava temeljnu slobodu zajamčenu UFEU-om, u konkretnom slučaju slobodno kretanje kapitala, također nije u skladu s pravom EU-a, bez obzira na elektivnu prirodu primjene.³²¹ Stoga izbor koji u glavnom postupku ima porezni obveznik nerezident da ga se oporezuje na isti način kao onaj koji se primjenjuje na porezne obveznike rezidente ne može ograničenje utvrđeno u točki 32. ove presude učiniti spojivim s UFEU-om.³²²

Slijedom svih razmatranja koje je CJEU iznio, CJEU drži da na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 63. UFEU-a u vezi s člankom 65. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi propis države članice koji, radi toga da se omogući da kapitalni dobitci koje prodajom nekretnina smještenih u jednoj državi članici ostvaruje porezni obveznik rezident neke druge države članice ne podliježu poreznom opterećenju većem od onog koji se za istu vrstu transakcije primjenjuje na kapitalne dobitke koje ostvaruje rezident prve države, odluku o tome koji će se porezni sustav primjenjivati ostavlja na izbor navedenom poreznom obvezniku.³²³

4.1.10. TERET DOKAZIVANJA I KORISNOST POREZNE ARBITRAŽE NA PORTUGALSKOM PRIMJERU

I u okviru porezne arbitraže kao oblika ADR-a valja analizirati kakvo je pozitivnopravno uređenje tereta dokazivanja. Općenito prema portugalskom poreznom zakonodavstvu, teret dokazivanja činjenica pada na one koji se na njih pozivaju odnosno na porezno tijelo ili na poreznog obveznika. Računovodstvena evidencija i drugi računovodstveni elementi, kada su propisno organizirani, pretpostavlja se da su istiniti. Međutim, ova se pretpostavka ne primjenjuje kada vođenje računovodstvenih evidencija nije dobro organizirano, kada porezni obveznik ne ispunjava obveze suradnje ili kada je prijavljeni prihod znatno ispod prihoda koji bi omogućio prikazano

³²⁰ Presuda od 18. ožujka 2010., Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, para. 52.

³²¹ U tom smislu vidi presudu od 18. ožujka 2010., Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, para. 53.

³²² Presuda od 18. ožujka 2021., MK, C-388/19, ECLI:EU:C:2021:212, para. 42.-46.

³²³ Presuda od 18. ožujka 2021., MK, C-388/19, ECLI:EU:C:2021:212, para. 47.

bogatstvo. U kaznenom postupku koji sadrži porezne implikacije, poput kaznenog djela porezne utaje, primjenjuju se načela presumpcije nevinosti i *in dubio pro reo*.³²⁴ Iz ovoga proizlazi da se i u poreznoj arbitraži primjenjuju pravila o teretu dokazivanja koja se uobičajena u poreznim postupcima u Portugalu. Međutim, razvidno je da je portugalski zakonodavac olakšao poziciju poreznih obveznika kada su posrijedi presumpcije istinitosti i točnosti računovodstvenih evidencija i drugih računovodstvenih elemenata. To znači da u uvjetima dobrog i organiziranog vođenja računovodstvenih evidencija i drugih računovodstvenih elemenata, u uvjetima suradnje s nadležnim poreznim tijelima i u uvjetima realnog prikazivanja prihoda tj. nepostojećeg nerazmjera između prihoda i imovine, porezni obveznik ne mora dokazivati ispravnost takvih računovodstvenih vrijednosti, već je to na poreznom tijelu. Međutim, treba imati na umu i opće pravilo dokazivanja onih činjenica na koje se poziva, pa bi se moglo zaključiti da će u slučaju pokretanja poreznog arbitražnog postupka teret dokazivanja za činjenice na kojima temelji tužbu ipak biti na poreznom obvezniku. Bilo kako bilo, iz prikazanog vidljiva je intencija portugalskog zakonodavca da se olakša teret dokazivanja koji snosi porezni obveznik te da će se zasigurno ubuduće nastojati iznalaziti rješenja koja će imati za cilj ukinuti potrebu dokazivanja svih onih činjenica za koje već postoje dostatni dokazi kojima javna vlast može pokloniti vjeru, iako to ne znači da bi se na bilo koji način onemogućilo dokazivanje suprotnog odnosno drugačijeg činjeničnog stanja stvari.

U ocjeni korisnosti ovoga ADR modela za rješavanje poreznih sporova može se ići prema *supra* zadanim kriterijima: broj predmeta, troškovi i brzina rješavanja sporova. Kako bi se mogla formirati potpuna slika potrebno je prije svega iznijeti podatke o broju poreznih sporova pred tradicionalnim upravnim sudovima. Prema dostupnim podacima iz 2012. iz Portugala pred prvostupanjskim upravnim sudovima pokrenuto je 16.430 predmeta, zaključeno je ukupno 15.639 predmeta, dok je aktivnih predmeta bilo 42.976. S druge strane, za rješavanje sporova u drugom stupnju bilo je pokrenuto iste godine 1.853 predmeta, 1.480 ih je zaključeno, a aktivnih predmeta je bilo 2.892.³²⁵ Nadalje, broj predmeta čija je vrijednost spora bila veća od 1.000.000 eura na dan 1. siječnja 2013. godine bio je 1.008, neovisno o tome pred kojom instancom su se rješavali, a ukupna vrijednost svih spornih predmeta iznosila je 6.227.976.802 eura.³²⁶ Kada se sagleda

³²⁴ Lexology, dostupno na: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=fc507871-c70e-46c4-b5b1-4843128e5fc7> (4. 5. 2023.).

³²⁵ de Sousa da Camara, Francisco, Arbitration as a Means of Resolving Tax Disputes, op. cit., str. 493.

³²⁶ Ibid., str. 494.

porezna arbitraža u odnosu na broj započetih predmeta pred poreznim arbitražnim sudom istih je 2011. godine započeto 26 (od rujna do prosinca 2011. godine), 2012. godine ih je započeto 150 (od siječnja do prosinca 2012. godine), 2013. godine ih je započeto 311 (od siječnja do prosinca 2013. godine), dok ih je 2014. godine započeto 430 (od siječnja do lipnja 2014. godine). Dodatna zanimljivost je da je u 2014. godine rastao broj započetih predmeta iz mjeseca u mjesec te da ih je najviše započeto u lipnju (137).³²⁷ Kada se uzme u obzir cijela 2014. godina, onda je razvidno da je od siječnja do prosinca 2014. godine pokrenuto ukupno 843 predmeta, što iznosi više nego duplo u odnosu na cijelu 2013. godinu (311).³²⁸

Nadalje, kada se analiziraju brojke predmeta s obzirom na vrijednost predmeta spora, najviše je predmeta u 2014. godini bilo započeto koji su imali nisku vrijednost predmeta spora do 60.000 eura (62,5 %), potom slijede predmeti čija je vrijednost predmeta spora od 60.000 eura do 275.000 eura (21,0 %), predmeti čija je vrijednost predmeta spora od 275.000 eura do 500.000 eura (7,2 %), predmeti čija je vrijednost predmeta spora od 500.000 eura do 1.000.000 eura (4,8 %) te predmeti čija je vrijednost predmeta spora veća od 1.000.000 eura (4,5 %).³²⁹ U odnosu na 2014. godinu, u 2015. godini bilo je također započeto najviše onih predmeta koji su imali nisku vrijednost predmeta spora do 60.000 eura (66,4 %), potom slijede predmeti čija je vrijednost predmeta spora od 60.000 eura do 275.000 eura (19,1 %), predmeti čija je vrijednost predmeta spora od 275.000 eura do 500.000 eura (5,8 %), predmeti čija je vrijednost predmeta spora od 500.000 eura do 1.000.000 eura (4,8 %) te predmeti čija je vrijednost predmeta spora veća od 1.000.000 eura (3,9 %).³³⁰

Kada se usporede predmeti u kojima porezni obveznici i porezna tijela imenuju svog arbitra sukladno pravilima za imenovanje arbitara u odnosu na one predmete u kojima ih imenuje Etičko povjerenstvo, a što je od značaja u pogledu arbitražnih troškova, tj. za određivanje iznosa arbitražnih pristojbi, predmeti u kojima Etičko povjerenstvo vrši imenovanje arbitara prevladava s 98% u 2014. godini u odnosu na one predmete u kojima arbitra imenuju porezni obveznici i porezno tijelo (2 %).³³¹ Uz ovu statistiku mora se spomenuti i vjerojatnost uspjeha u sporu koja je

³²⁷ Ibid., str. 497.

³²⁸ de Sousa da Camara, Francisco, Making a Choice in Portugal: Taking Your Case to the Tax Arbitration Tribunals or Tax Judicial Courts?, op. cit., str. 182.

³²⁹ de Sousa da Camara, Francisco, Arbitration as a Means of Resolving Tax Disputes, op. cit., str. 499.

³³⁰ de Sousa da Camara, Francisco, Making a Choice in Portugal: Taking Your Case to the Tax Arbitration Tribunals or Tax Judicial Courts?, op. cit., str. 180.

³³¹ de Sousa da Camara, Francisco, Arbitration as a Means of Resolving Tax Disputes, op. cit., str. 500.

za 2014. godinu raspodijeljena između poreznih obveznika i poreznih tijela u omjeru 61 % : 39 %.³³²

Vremenska komponenta u ovoj analizi također je neizostavna. Potreba za ubrzanjem poreznih postupaka i smanjenjem opterećenja upravnih sudova bila je važna u opravdavanju stvaranja poreznih arbitražnih sudova. Glavni cilj bio je da se o svakom slučaju odluči u roku od šest mjeseci od datuma koji je odredio porezni arbitražni sud. Međutim, kako bi vremenski okvir bio realan u složenijim slučajevima, dodan je još jedan skup pravila kako bi se ostavila otvorenom mogućnost produljenja, koje ipak nikada ne bi smjelo premašiti razdoblje od dodatnih šest mjeseci. Statistika trenutno pokazuje da je ovaj cilj postignut. Prosječno razdoblje rješavanja predmeta je 4,5 mjeseci, na temelju informacija CAAD-a dostupnih od siječnja 2015. Međutim, treba imati na umu da je situacija u klasičnim upravnim sudovima drugačija. U pravilu, za rješavanje predmeta potrebno je ne manje od tri ili četiri godine (a u mnogim slučajevima će trebati i više vremena) da se predmet riješi pravomoćnom presudom, osobito ako se radi o složenim predmetima. Predmeti s vrijednostima većim od milijun eura dobili su prioritet krajem 2011., ali žalbe su redovita pojava, budući da je malo predmeta koji su pravomoćno riješeni u prvom stupnju, osobito kad imaju neku veću novčanu vrijednost.³³³

Iz prikazanih statističkih podataka može se izvesti zaključak kako je porezna arbitraža prikladan oblik ADR-a koji pomaže poreznim obveznicima u postizanju većeg stupnja pravne sigurnosti, uzimajući u obzir sve navedene kriterije tj. broj predmeta, troškove i brzinu rješavanja sporova, s jedne strane, te poreznim tijelima odnosno drugim državnim vlastima u postizanju propisanih, tj. zadanih ciljeva radi kojih je uvedena porezna arbitraža, s druge strane. Stoga se može zaključiti kako je ovaj oblik ADR-a koristan, da zavrjeđuje posebnu pozornost i interes te da bi se trebalo ubuduće takav oblik pokušati implementirati i u druga porezna zakonodavstva, posebno u hrvatsko porezno zakonodavstvo koje ima sličnih poteškoća koje je imalo i portugalsko.

4.2. PREGOVORI U POREZNYM PREDMETIMA

Još jedan od oblika ADR-a koji omogućuje rješavanje poreznih sporova mimo klasičnog pravosudnog sustava jesu pregovori (engl. *negotiation*; fran. *négociation*; njem. *verhandlung*). Iako

³³² Ibid., str. 504.

³³³ de Sousa da Camara, Francisco, Making a Choice in Portugal: Taking Your Case to the Tax Arbitration Tribunals or Tax Judicial Courts?, op. cit., str. 176-177.

ih često karakterizira neformalnost i mogućnost odstupanja od trenutnih zahtjeva konsenzusom, moguće ih je urediti i zakonski na način da isti budu pogodni za korištenje u rješavanju nastalih poreznih sporova. Kod pregovaranja vidljiva je njegova privatnopravna narav, a ona je u privatnopravnim odnosima vidljiva iz sljedećih obilježja: pregovaranje je dobrovoljno, ako je postignut sporazum izvršiv je poput ugovora, nema treće strane, neformalno je i nestrukturirano, neobvezujuće je prezentiranje dokaza, tvrdnji i interesa, rezultat uspješnih pregovora je obostrano obvezujući sporazum, a moguć je u privatnopravnim odnosima.³³⁴ O tome vidi više u *supra* pod 3.2. *Analiza općih obilježja i oblika ADR-a*. Navedena obilježja imanentna pregovorima u privatnopravnim odnosima moraju biti na adekvatni način prilagođena i usklađena s općim i posebnim načelima upravnog i poreznog prava odnosno javnoga prava kao šireg pojma, a među koje je posebno važno spomenuti nužnu usklađenost s načelima zaštite javnoga interesa i jednakoga postupanja naspram poreznih obveznika.

Shodno navedenim obilježjima pregovora koji su privatnopravnog karaktera, valja proučiti na koji bi se način isti mogli prilagoditi da bi mogli biti primjenjivi u poreznom pravu. Naime, dobrovoljnost bi u rješavanju poreznih sporova na alternativni način trebala uvijek biti zajamčena posebno za porezne obveznike, pri čemu bi u načelu porezna vlast morala pristati na takav postupak ako ga zatraži porezni obveznik i ako su zadovoljeni svi kriteriji, odnosno ako je poštovana procedura kojom se na zakonit i pravilan način inicira takav alternativni postupak. Kod pregovora je važno za napomenuti da nema treće neutralne strane, a što je jedna od ključnih karakteristika diferencijacije pregovora od ostalih ADR oblika. U okviru poreznog prava ta činjenica nepostojanja treće neutralne strane koja na objektivan način može sagledati situaciju može biti dobra koliko i problematična. Nepostojanjem treće strane rješavanje spora može biti ubrzano jer npr. nema gubitka vremena radi procedure imenovanja treće strane, upoznavanja treće strane s detaljima poreznoga spora *etc.* Međutim, može biti i legalno dvojbeno te problematično zbog toga što npr. porezno tijelo može na određen način favorizirati poreznog obveznika bez mogućnosti da netko neutralan pazi na zakonitost i ustavnost postupka i eventualnog sporazuma, nema mogućnosti da treća neutralna strana predloži kompromisno rješenje već postoji opasnost od propadanja pregovora zbog zadržavanja vlastitih pozicija *etc.* Dakle, pregovori bi se u načelu trebali voditi s istim poreznim tijelom koje je donijelo osporavane zaključne koji su doveli do poreznoga spora ili s neposredno nadređenim tijelom koje bi u potpunosti zastupalo tvrdnje i interese poreznoga tijela

³³⁴ Goldberg, Stephen B. ... [et al.], *Dispute Resolution: Negotiation, Mediation, and Other Processes*, op. cit., str. 4.

koje je donijelo osporavanje zaključke. Neformalnost i nestrukturiranost je u slučaju poreznoga prava ipak na neki način manja, odnosno, određena mjera formalnosti mora postojati, baš kao i strukturiranosti vođenja argumentiranih razgovora, pri čemu obje strane jedna drugoj u duhu dobre suradnje prezentiraju činjenice i dokaze koji su porezno relevantni. Napose, postignuti sporazum koji mogu izroditi pregovori mogao bi ovdje biti izvršiv kao upravni ugovor,³³⁵ a što znači da bi isti mogao biti raskinut ili čak prisilno izvršiv.

4.2.1. PREGOVORI: AMERIČKI PRIMJER PREGOVORA S POREZNIH OBVEZNICIMA RADI RJEŠAVANJA POREZNIH SPOROVA

Poseban način iniciranja određene vrste pregovora i iznalaženja rješenja, posebno kad je posrijedi porezni dug, može se pronaći u Sjedinjenim Američkim Državama. Naime, njihova porezna administracija (engl. *Internal Revenue Service*; dalje u tekstu IRS)³³⁶ omogućuje poreznim obveznicima, ali i vlasnicima trgovačkih društava, da zatraže kompromisno rješenje, tj. sporazum u pogledu načina utvrđivanja i naplate poreznoga duga. Porezni obveznici i vlasnici trgovačkih društava mogu stoga upotrijebiti nedavno ažuriranu ponudu kompromisnog rješenja IRS-a, a iz brošure kompromisa IRS-a mogu saznati kako funkcionira kompromisna ponuda i odlučiti može li im pomoći u rješavanju poreznog duga.³³⁷ Kompromisna ponuda je sporazum između poreznog obveznika i porezne administracije kojim se podmiruje porezni dug manji od punog iznosa duga. Kompromisna ponuda je, dakle, opcija kada porezni obveznik ne može platiti punu poreznu obvezu, a to je također opcija kada bi plaćanje cjelokupnog poreznog računa dovelo poreznog obveznika u financijske poteškoće. Cilj je kompromis koji je u najboljem interesu i poreznog

³³⁵ Upravni ugovor mogao bi se definirati kao dvostrani pravni akt koji „država, odnosno drugo javnopravno tijelo sklapa s trećim osobama radi ostvarivanja određenog cilja šireg društvenog interesa te pod uvjetima utvrđenim posebnim propisima, a to je ugovor sklopljen u ime jednoga ili više javnih subjekata prema režimu javnog prava.“ Vidi: Vidas, Ivan, Sklapanje upravnog ugovora radi obročnog plaćanja dospjelog poreznog duga, IusInfo, dostupno na: <https://www.iusinfo.hr/aktualno/u-sredistu/sklapanje-upravnog-ugovora-radi-obrocnog-placanja-dospjelog-poreznog-duga-48129> (7. 6. 2023.).

³³⁶ *Internal Revenue Service* (IRS) predstavlja poreznu administraciju Savezne Vlade Sjedinjenih Američkih Država, koja je odgovorna za prikupljanje američkih saveznih poreza i administriranje tzv. *Internal Revenue Code*. To je agencija/služba Ministarstva financija koju vodi povjerenik za unutarnje prihode, a kojeg na petogodišnji mandat imenuje predsjednik Sjedinjenih Američkih Država. Dužnosti porezne administracije uključuju pružanje porezne pomoći poreznim obveznicima; praćenje i rješavanje slučajeva pogrešnih ili lažnih poreznih prijava i nadgledanje raznih programa beneficija uključujući Zakon o pristupačnoj skrbi. Vidi: Internal Revenue Service, dostupno na: <https://www.irs.gov/> (9. 6. 2023.).

³³⁷ Internal Revenue Service, Offer in Compromise, Form 656 Booklet, dostupno na: <chrome-extension://efaidnbmninnibpcapjpcglclefindmkaj/https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf> (9. 6. 2023.).

obveznika i IRS-a. Prilikom pregledavanja zahtjeva IRS uzima u obzir jedinstveni skup činjenica poreznog obveznika i sve posebne okolnosti koje utječu na sposobnost plaćanja poreznog obveznika, baš kao i prihode, rashode te vlasnički kapital poreznog obveznika. Navedena brošura kao instrument diseminacije znanja o kompromisnoj ponudi među poreznim obveznicima pokriva sve što porezni obveznik treba znati o podnošenju kompromisne ponude, uključujući odgovore na pitanja tko ima pravo podnijeti ponudu, koliko košta prijava te kako funkcionira postupak prijave. Brošura također uključuje obrasce koje porezni obveznici moraju ispuniti kao dio ponude u postupku kompromisa. Trenutna prijavna pristojba iznosi 205 USD-a, međutim porezni obveznici koji ispunjavaju definiciju poreznog obveznika s niskim dohotkom ne moraju plaćati ovu naknadu.³³⁸ U navedenoj se brošuri jasno navodi i da samo podnošenje prijave ne jamči da će IRS prihvatiti ponudu, već IRS po zaprimanju prijave započinje proces procjene i provjere od strane uzimajući u obzir sve posebne okolnosti koje mogu utjecati na sposobnost plaćanja.³³⁹ Brošura će poreznog obveznika voditi kroz niz koraka koji će im pomoći da sami izračunaju odgovarajuću ponudu na temelju vlastite imovine, prihoda, troškova i budućeg potencijala zarade.³⁴⁰ Prijava tj. zahtjev traži da porezni obveznik detaljno opiše svoju financijsku situaciju, pa je stoga potrebno da prije početka prijave isti provjeri ima li potrebne podatke i dokumentaciju. Da bi porezni obveznik mogao inicirati prijavu ponude kompromisa mora: (1) podnijeti sve porezne prijave koje je zakonski dužan podnijeti; (2) primiti račun za najmanje jedan porezni dug koji je uključen u ponudu; (3) izvršiti sva potrebna procijenjena plaćanja poreza za tekuću godinu te (4) ako je vlasnik trgovačkog društva sa zaposlenicima, položiti sve potrebne savezne porezne depozite za tekuće tromjesečje i dva prethodna tromjesečja.

Ovakav oblik otpisa dijela poreznoga duga u skladu s izravnim dogovorom s poreznim obveznikom zasigurno predstavlja određenu vrstu vođenja pregovora s tijelom koje je odredilo poreznu obvezu ili mu je neposredno nadređeno, gdje se formalnost ograničava na popunjavanje obrazaca i podnošenju tražene dokumentacije, a načelo zaštite javnog interesa shvaća kao naplata

³³⁸ Internal Revenue Service, An offer in compromise may help some taxpayers settle their tax bill, dostupno na: <https://www.irs.gov/newsroom/an-offer-in-compromise-may-help-some-taxpayers-settle-their-tax-bill> (9. 6. 2023.).

³³⁹ IRS neće prihvatiti ponudu ako porezni obveznik može iz svojih prihoda ili imovine platiti cijeli porezni dug.

³⁴⁰ Koraci za procjenu može li se uopće porezni obveznik inicirati prijavu sastoje se od navođenja sljedećih bitnih podataka i informacija o: 1. statusu poreznog obveznika (potrebno je odrediti je li nad poreznim obveznikom pokrenut stečajni postupak, zadovoljava li porezni obveznik za povrat saveznog poreza ili za plaćanje procijenjenog saveznog poreza te je li podnio sve tzv. savezne porezne depozite ako je samozaposlen ili ako je poslodavac); 2. osnovnim informacijama o poreznom obvezniku; 3. imovini poreznog obveznika; 4. prihodima poreznog obveznika; 5. rashodima/troškovima poreznog obveznika te konačno 6. prijedlog kompromisa. Vidi: Internal Revenue Service, dostupno na: https://irs.treasury.gov/oic_pre_qualifier/ (9. 6. 2023.).

barem većeg dijela poreznoga duga radi omogućavanja poreznom obvezniku da se ponovno aktivno uključi u gospodarske tokove (kao zaposlenik ili poslodavac). Ovakvo shvaćanje zaštite javnoga interesa zasigurno uključuje i zahtjev za očuvanje socijalne sigurnosti i samim time socijalnog mira. Također, kriteriji za otpis dijela duga odnosno za prihvaćanje kompromisne ponude koje primjenjuje IRS moraju biti jednaki za sve porezne obveznike, a tako se uostalom i osigurava očuvanje načela jednakog postupanja spram poreznih obveznika. U konkretnom slučaju je digitalizacija cijelog postupka i omogućavanje vlastite procjene ispunjavanja kriterija za podnošenje kompromisne ponude od značaja za ubrzavanje postupka na način da takva prethodna provjera ima odvrćajući učinak na sve one porezne obveznike koji bi podnosili prijave iako na njih nemaju pravo i tako zakrčili sustav IRS-a. Shodno tome ovakav sustav može biti i definitivno jest od koristi za ubrzavanje rješavanja poreznih sporova, budući da se samim otpisom dijela poreznoga duga mogu spriječiti dugotrajni upravnosudski postupci, s jedne strane, te naplatiti veći dio potraživanja koje porezna vlast ima u odnosu na poreznog obveznika, tj. poreznog dužnika, čime se osigurava i njegova pravna sigurnost, s druge strane. Treba istaknuti i da se ovakav model može primijeniti u svim onim državama koje svoje tumačenje javnoga interesa fleksibiliziraju u mjeri da odvagivanjem benefita i rizika ipak prevagne brža naplata dijela poreznoga duga kao prioritet javne vlasti te osiguranje socijalne sigurnosti i predvidljivosti budućih poreznih obveza poreznog obveznika kao jedna od maksima poreznoga postupka.³⁴¹

4.2.2. PREGOVORI KAO ADR MEHANIZAM: FAZE I TEHNIKE U PREGOVORIMA

Kada se općenito analiziraju pregovori kao oblik ADR-a, nemoguće je ne primijetiti i spomenuti izuzetno važne pristupe i tehnike pregovaranja koje omogućuju stranama u sporu da budu vještije u postizanju svojih ciljeva i interesa. Ovdje će se za potrebe pisanja ovoga rada analizirati pristupi i tehnike pregovora koje su privatnopravnoga karaktera te će se potom dati ocjena mogućnosti korištenja, tj. primjenjivosti takvih metoda i tehnika kada je u pitanju porezni spor. No, prije svega, da bi se znale iskoristite prednosti pregovora korištenjem određenog pristupa

³⁴¹ Uz sve navedeno bitno je za napomenuti i kako je važno osigurati pravovremenost i ispravnost donošenja odluka o prihvatu kompromisnih ponuda, budući da pretjerana automatizacija, digitalizacija i uvođenje sve većih formalnosti u smislu obrazaca može dovesti do rizika nepotrebnog odugovlačenja donošenja takvih odluka te donošenja pogrešnih procjena radi često nesavršenog automatiziranog sustava obrade podataka.

i tehnike, tj. metode pregovaranja, potrebno je prepoznati faze vođenja pregovora, jer se samo na taj način može raspoznati pogodan trenutak za određenu vrstu djelovanja.

Prema Craveru, vođenje pregovora može se podijeliti u šest faza koje kronološki slijede jedna drugu: 1. pripremnu fazu (utvrđivanje granica i ciljeva pregovora); 2. preliminarnu fazu (uspostavljanje odnosa i tona za interakciju); 3. fazu informacija (kreiranje vrijednosti); 4. fazu distribucije (traženje vrijednosti); 5. završnu fazu (učvršćivanje vrijednosti) te na 6. fazu suradnje (maksimiziranje vrijednosti).³⁴² Shodno ovome redoslijedu, pripremna faza predstavlja vjerojatno najznačajniji dio interakcije pregovaranja, u kojem sudionici još ne komuniciraju izravno jedni s drugima. Naime, dobro pripremljeni pregovarači posjeduju znanje koje im je potrebno da cijene svoje predstojeće interakcije i da razviju veće povjerenje u svoje pozicije od svojih manje pripremljenih kolega.³⁴³ Nadalje, tijekom preliminarne faze strane bi umjesto upuštanja u diskusiju, bez obzira na argumentiranost iste, trebale tražiti zajedničke interese. Takvi interesi mogu biti zajednički jer su, primjerice, strane iz istih zemljopisnih područja, možda su pohađale isti pravni fakultet ili mogu uživati u istoj glazbi ili sportu. Inače, osobe koje mogu identificirati i dijeliti takve zajedničke interese povećavaju vjerojatnost da će se svidjeti jedna drugoj i razviti obostrano korisne odnose, a što u konačnici znači i stvaranje pozitivnog okruženja i dobre atmosfere za pokretanje diskusije.³⁴⁴ Završetkom preliminarne faze strane počinju raspravljati o bitnim pitanjima i prelaze na informacijsku fazu, a tijekom ovog dijela procesa sudionici nastoje odrediti stavke koje moraju podijeliti jedni s drugima. Strane ovdje žele saznati što njihovi kolege žele dobiti i razumjeti posebne interese koji stoje iza tih stavki. Vješti pregovarači također počinju tražiti načine na koje bi strane mogle proširiti ukupni kolač koji treba podijeliti, prepoznajući da u većini situacija strane ne vrednuju svaku stavku identično i suprotno. Stoga, što su sudionici učinkovitije sposobni proširiti tzv. zajednički višak, to bi učinkovitije trebali moći zaključiti svoju interakciju.³⁴⁵ Nakon što su pregovaračke strane iskoristile informacijsku fazu za stvaranje tzv. zajedničkog viška, iste moraju odlučiti kako podijeliti ono što su otkrile i zatim ući u distribucijsku fazu. Ovo predstavlja relativno natjecateljski dio većine pregovaračkih interakcija jer svaka strana radi na traženju korisnog dijela viška za sebe. Pravni pregovarači rijetko nastoje podijeliti raspoložive stavke na ravnopravan način jer rijetko postoje istinski objektivni standardi koji se

³⁴² Craver, Charles B., *Classic Negotiation Techniques*, IDAHO L. REV. 425., vol. 52, br. 2. (2016.), str. 426-427.

³⁴³ *Ibid.*, str. 427-428.

³⁴⁴ *Ibid.*, str. 431.

³⁴⁵ *Ibid.*, str. 433.

moгу upotrijebiti da se odredi što svaka strana zasluđuje primiti. Pregovarači rijetko imaju jednaku pregovaračku moć i identičnu pregovaračku vještinu. Naime, sudionici s većom snagom i vještinom obično mogu dobiti povoljnije uvjete od svojih manje moćnih i manje vještih kolega. Osim toga, stranke će vjerojatno različito vrednovati različite stavke, isključujući bilo kakvu stvarno odvojenu usporedbu uvjeta koje je primila svaka.³⁴⁶ Završna faza kritičan je dio pregovaračkih interakcija, budući da se većina ustupaka obično čini tijekom kasnijih dijelova pregovora. Sudionici koji su nemarni mogu izgubiti velik dio onoga što su dobili tijekom distribucijske faze. Manje uspješni pregovarači skloni su činiti pretjerane, pa čak i neuzvrćene ustupke tijekom završne faze u nastojanju da učvrste dogovor koji je pred njima. Završna faza stoga nije vrijeme za brzu akciju, već je vrijeme za strpljivu ustrajnost, dok su strpljenje i tišina dvije su najučinkovitije tehnike tijekom završne faze. Pregovarači bi trebali nastaviti primjenjivati tehnike koje su ih dovele do ove točke, osim ako su prije koristili neke kontradiktorne taktike, stoga bi se u ovoj fazi trebali suzdržati od takvog ponašanja.³⁴⁷ Nakon što sudionici uđu u fazu suradnje, trebali bi nastojati otkriti postojanje prethodno neotkrivenih alternativa koje bi mogle biti obostrano korisne, a uz navedeno moraju raditi na povećanju ukupnog viška koji moraju podijeliti. Možda su propustili razmotriti opcije koje bi učinkovitije zadovoljile temeljne potrebe i interese jedne strane, a koje bi ujedno značile manje troškova za drugu stranu. Iako su trebali istražiti mnoge od ovih čimbenika tijekom prethodnih faza, postoji mogućnost da strane nisu cijenile prednosti koje određene opcije mogu donijeti. Optimalan način za istraživanje različitih opcija je kroz neutralna pitanja koja su osmišljena da izmame preferencije sugovornika. Bitno je da u ovoj fazi strane ne izgube kredibilitet i da pokušaju ostvariti tzv. *win-win* situaciju u kojoj nema gubitnika.³⁴⁸

Po danom pregledu samih faza pregovora, potrebno je analizirati i pristupe koje strane mogu odabrati u pregovorima.³⁴⁹ Ovdje će se stoga koristiti sažetak Zartmana za opis sljedećih

³⁴⁶ Ibid., str. 436-437.

³⁴⁷ Ibid., str. 458-459.

³⁴⁸ Ibid., str. 460.

³⁴⁹ Za bolje razumijevanje pregovaračkih pristupa potrebno je razmotriti i različite smjerove razmišljanja teoretičara. Teoretičari se razlikuju oko pitanja kako kategorizirati glavne škole mišljenja u pregovorima, pa tako Daniel Druckman (1997.) opisuje glavne škole mišljenja u teoriji pregovaranja koje odgovaraju četirima pristupima pregovaranju: pregovaranje kao rješavanje zagonetki, pregovaranje kao igra pregovaranja, pregovaranje kao organizacijsko upravljanje i pregovaranje kao diplomatska politika. S druge strane, Howard Raiffa (1982.) iznosi tipologiju „pristupa“ izrađenih oko dimenzija simetrija-asimetrija i normiranje-deskripcija. Pregled pristupa pregovaranju ili škola mišljenja može se temeljiti i na sažetku teoretičara, praktičara i istraživača pregovora I. Williama Zartmana. Sažetak se sastoji od pet različitih razina analize ili temeljnih pristupa; to su: a) strukturalni; b) strateški; c) procesualni (koji se naziva i „ustupak - razmjena“); d) bihevioralni te e) integrativni pristup. Vidi: Alfredson, Tanya, Cungu', Azeta, Negotiation

pristupa u pregovorima: a) strukturalni; b) strateški; c) procesualni (koji se naziva i „ustupak - razmjena"); d) bihevioralni te e) integrativni pristup. Strukturni pristupi pregovorima smatraju da su ishodi pregovora funkcija karakteristika ili strukturnih značajki koje definiraju svaki pojedinačni pregovor. Spomenute karakteristike mogu uključivati značajke kao što su broj stranaka i pitanja uključenih u pregovore i sastav (je li svaka strana monolitna ili se sastoji od mnogo skupina) ili relativnu moć konkurentskih stranaka. U teoriji pregovaranja strukturnih pristupa, analitičari su skloni definirati pregovore kao scenarije sukoba između protivnika koji održavaju nekompatibilne ciljeve.³⁵⁰ S druge strane, strateški pristupi pregovaranju imaju korijene u matematici, teoriji odlučivanja i teoriji racionalnog izbora, a također imaju koristi od velikih doprinosa iz područja ekonomije, biologije i analize sukoba. Dok se strukturni pristup usredotočuje na ulogu sredstava kao što je moć u pregovorima, naglasak u strateškim modelima pregovora je na ulozi ciljeva u određivanju ishoda. Strateški modeli također su modeli racionalnog izbora, dok se pregovarači smatraju racionalnim donositeljima odluka s poznatim alternativama koji donose izbore vođeni svojim proračunom koja će opcija maksimizirati njihove ciljeve ili „dobitke“, koji se često opisuju kao „isplate“.³⁵¹ Iako teorije razmjene ustupaka dijele značajke i strukturalnog pristupa (moć) i strateškog pristupa (rezultati), one opisuju drugačiju vrstu mehanizma koji se usredotočuje na učenje. Prema Zartmanu, ovaj pristup koji Zartman naziva procesnim pristupom, gleda na pregovaranje „kao na proces učenja u kojem strane reagiraju jedna na drugu kada je posrijedi ponašanje koje sadržava ustupke“. Iz te perspektive pregovori se sastoje od niza ustupaka, a ustupci označavaju faze u pregovorima. Strane ih koriste kako bi signalizirale vlastite namjere i kako bi potaknule odmicanje od suprotstavljenih pozicija.³⁵² Nadalje, bihevioristički pristupi naglašavaju ulogu koju osobnost pregovarača ili individualne karakteristike igraju u određivanju tijeka i ishoda dogovora.³⁵³ Naposljetku, integrativni pristupi, u oštroj suprotnosti s distributivnim pristupima, pregovore uokviruju kao interakcije s potencijalom dostizanja *win-win* situacije za obje strane. Dok gledište tzv. nulte sume (engl. *zero-sum*) vidi cilj pregovora kao pokušaj traženja vlastitog udjela u „fiksnoj količini kolača“, integrativne teorije i strategije traže načine stvaranja vrijednosti ili „proširivanja kolača“, tako da ima više za podijeliti između strana kao rezultat pregovora.

Theory and Practice: A Review of the Literature, EASYPol Module 179, FAO, 2008., dostupno na: <https://www.fao.org/3/a-bq863e.pdf> (14. 6. 2023.), str. 9.

³⁵⁰ Loc. cit.

³⁵¹ Ibid., str. 10.

³⁵² Ibid., str. 15.

³⁵³ Ibid., str. 13.

Integrativni pristupi koriste objektivne kriterije, nastoje stvoriti uvjete uzajamne koristi i naglašavaju važnost razmjene informacija između strana i grupnog rješavanja problema.³⁵⁴

Kada je riječ o tehnikama koje mogu biti korištene u pregovorima, moguće je pronaći veliko i raznoliko mnoštvo. Međutim, ono što je važno za istaknuti jest upravo činjenica da se adekvatnim korištenjem određene pregovaračke tehnike u pravo vrijeme odnosno u ispravnoj fazi pregovora s ispravnom procjenom konkretne situacije može u velikoj mjeri utjecati na uspjeh u postizanju zadanih ciljeva kao ishoda pregovora.³⁵⁵ Također, treba istaknuti i kako je korištenje tehnika u pregovaranju u većoj mjeri uvjetovano i osobnim vještinama pregovarača. Uz to, često se spominju i slični opisni pojmovi ponašanja u pregovorima poput stila pregovaranja. Stil je shvaćen kao dosljedan obrazac ponašanja koji potječe od pojedinca i kojeg drugi prepoznaju, a koji je pod utjecajem urođenih karakternih osobina. Stil se može i prilagoditi kako bi se pregovarač prilagodio različitim scenarijima, pri čemu se temeljni karakter pregovarača ne mijenja. Stoga se može zaključiti kako komplementarni stilovi čine uspješan „pregovarački tim“, dok prilagodba stila može unaprijediti i poboljšati suradnju unutar „tima“. Uloga stila u pregovaranju omogućuje prema tome razumijevanje i upravljanje samima sobom, vlastitim internim timom te suprotnom stranom. Različiti stilovi pregovaranja su: a) topli; b) čvrsti; c) brojevi te d) trgovac.³⁵⁶

Po završetku iznošenja ove analize faza, pristupa i tehnika pregovaranja koje su vezane za privatnopravne odnose, najviše uz trgovačko pravo, valja razmotriti razlike faza, pristupa i tehnika koje bi bile korištene u procesu pregovaranja radi rješavanja poreznoga spora. Naime, u procesu pregovaranja u svrhu rješavanja poreznoga spora načelno bi sve faze, pristupi i tehnike bile primjenjive i na rješavanje poreznoga spora, uz tu razliku što je, posebno kada je porezno tijelo u pitanju, potrebno osigurati zaštitu javnog interesa. Kao i u ostalim postupcima i oblicima ADR-a u kojima sudjeluje, porezno tijelo sukladno propisima dužno je zaštititi javni interes, a u pregovorima to posebno dolazi do izražaja jer porezno tijelo izravno pregovara s poreznim obveznikom bez neutralne treće osobe. Dakle, uobičajena razina dispozitivnosti obveza ograničena je kogentnim

³⁵⁴ Ibid., str. 15.

³⁵⁵ Pravni Fakultet Sveučilišta Harvard tako navodi pet tehnika za vođenje uspješnih pregovora koje ustvari predstavljaju preporuke za ponašanje pregovarača u pregovorima: 1. preoblikovati anksioznost kao uzbuđenje; 2. učvrstiti raspravu nacrtom sporazuma; 3. osloniti se na snagu tišine; 4. pitati savjet – profesionalni pregovarači često pretpostavljaju da će traženje savjeta druge strane pokazati slabost, neiskustvo ili oboje te 5. staviti poštenu ponudu na test s konačnom arbitražnom ponudom. Vidi: Harvard Law School, 5 Good Negotiation Techniques: These underused negotiation techniques can help professional negotiators increase their bargaining power, dostupno na: <https://www.pon.harvard.edu/daily/negotiation-skills-daily/5-good-negotiation-techniques/> (14. 6. 2023.).

³⁵⁶ Stolz, Lesley, Debbie, Allen, *Negotiation Strategies*, dostupno na: <https://pdfslide.net/documents/negotiation-preparation-lesley-stolz-debbie-allen-preparation-preparation-the.html?page=1> (14. 6. 2023.).

odredbama koje su uperene ka zaštiti javnoga interesa i ostvarenju istoimenog načela. Nadalje, velika se razlika u odnosu na privatnopravne odnose nalazi u tome što porezno tijelo štiti javni interes, dok porezni obveznik štiti svoj privatni interes. Ova činjenica razlikovanja interesa može u praksi katkad dovesti i do poteškoća u pregovorima. Poteškoće se ne odnose samo na (ne)mogućnost promjene vlastitih stavova s ciljem rješavanja poreznoga spora u usporavanja postupka, već i na moguću nezainteresiranost, potkupljivost, nevoljkost i sl. ponašanja poreznih službenika koji se mogu distancirati od zaštite javnoga interesa, shvaćajući ga kao apstraktni pojam bez uporišta u stvarnosti. Ovakva otuđenost poreznih službenika može voditi k, primjerice, olakom oprostima cijeloga ili djelomičnog poreznog duga bez razmišljanja o posljedicama sklapanja takvoga sporazuma/nagodbe s poreznim obveznikom. Upravo se zato u rješavanju poreznih sporova moraju prije svega jasno odrediti kriteriji temeljem kojih porezno tijelo putem svojih službenika može krenuti u pregovore. Takva pripremna faza u poreznom zakonodavstvu shvaćena kao utvrđivanje granica i ciljeva pregovora mora biti u bitnome regulirana propisima. Sve daljnje faze koje kronološki slijede prvu bile bi, stoga, uvjetovane već utvrđenim granicama i ciljevima pregovora, pri čemu granice moraju biti predviđene u zakonodavnom okviru. Može se stoga zaključiti da je prva faza u poreznim pregovorima najvažnija, a da ostale faze moraju biti uvjetovane i ograničene na pripremnu fazu. S druge strane, pristupi bi u poreznim pregovorima trebali biti određeni ponajviše značajem poreznoga spora, prije svega u pogledu vrijednosti predmeta spora i pravnih posljedica koje donosi (ne)rješavanje poreznoga spora. Naravno, svaki pristup treba biti određen zaštitom javnoga interesa i pregovaračkim okvirom koji je zakonom dozvoljen, pri čemu se primjerice strateški pristup može smatrati jednim od boljih za primjenu u poreznim pregovorima, imajući u vidu ulogu ciljeva u određivanju ishoda te stavljanjem naglaska na racionalni izbor umjesto na moć. Kod odabira pristupa ne smije se smetnuti s uma tendencije i postavljene ciljeve jačanja kolaborativnog odnosa poreznoga tijela i poreznoga obveznika sve većim izjednačavanjem njihovih „oružja“. Naposljetku, glede tehnika i stilova korištenja valja istaknuti da oni ponajprije ovise o karakternim osobinama pregovarača tj. sudionika u pregovorima te da porezni službenici prije sudjelovanja u procesu pregovaranja trebali biti adekvatno educirani s načinom ponašanja u vođenju pregovora te mogućnostima prikrivanja vlastitoga raspoloženja kako isti ne bi pokazivali slabosti za „pregovaračkim stolom“. Iako je ovo potonje više dio proučavanja psihologije, njezino poznavanje od nemjerljivog je značaja za stvaranje pozitivne atmosfere, „otopljavanja“ teške situacije i za iznalaženje prihvatljivog rješenja za sve sudionike u pregovorima.

4.2.3. PREGOVORI: TALIJANSKI PRIMJER PREGOVORA S POREZNYM OBVEZNICIMA RADI RJEŠAVANJA POREZNIH SPOROVA

Talijanski porezni sustav karakterizira značajan broj odredbi koje ovlašćuju poreznu administraciju da sklapa nagodbe o dospjelom porezu, pa čak o kaznama koje će biti primjenjive za navodno kršenje zakona (možda i za izbjegavanje poreza), a što je omogućeno unatoč snažno utkanoj teoriji prema kojoj o poreznim obvezama nije moguće pregovarati. Među različitim pravnim instrumentima koji se nalaze u talijanskom poreznom sustavu tzv. sporazumna revizija (tal. *accertamento con adesione*) mogla bi se smatrati najvažnijom s obzirom na učinke, dodijeljene prednosti i sposobnost rješavanja niza potencijalnih pravnih slučajeva prije odlaska na sud koje ista omogućuje.³⁵⁷

Prema analizi dalo bi se zaključiti da je do sada upravo sporazumna revizija najuspješniji pravni instrument usmjeren na smanjenje aktivnosti sudova, iako se spomenuta sporazumna revizija ne može smatrati mehanizmom ADR-a shvaćenim *stricto sensu*. Međutim, sporazumna revizija omogućuje talijanskoj poreznoj administraciji da pregovara s poreznim obveznikom o iznosu poreza kojeg isti mora platiti. Pritom, okvir kontradiktornog postupka je slabo odnosno nedostatno reguliran zakonskim odredbama talijanskog poreznog zakonodavstva. Sporazumna revizija može se primijeniti na porez na dohodak, porez na dobit, porez na dodanu vrijednost i druge kvalificirane neizravne poreze. U pogledu svih ovih slučajeva porezni obveznik može zatražiti sporazumnu reviziju čim je pokrenuta preliminarna istraga, a sve dok mu se ne priopći konačna odluka ponovne procjene. Shodno tome postoji stvarna diferencijacija između konačne odluke porezne administracije i mogućnosti vođenja pregovora koja je još uvijek dostupna poreznom obvezniku. U tom bi slučaju porezni obveznik zapravo imao dvije mogućnosti koje bi mu bile dostupne: (a) podnijeti žalbu poreznom sudu osporavajući konačnu ponovnu procjenu s obzirom na činjenično stanje te (b) pokušati službeno podnijeti zahtjev za pregovore talijanskoj poreznoj administraciji. Porezna administracija ga po zaprimanju zahtjeva za pregovore može odbiti obrazloženom odlukom ili nastaviti s postupkom pregovora. Neovisno o konačnom ishodu odluke, samo podnošenje zahtjeva ima vrlo važan suspenzivan učinak, odnosno, odgađa se rok za izjavljivanje žalbe sudu za 90 dana protiv priopćene ponovne procjene ili reviziju. Uobičajeno

³⁵⁷ Gregg, Marco, Žunić Kovačević, Nataša, Lights and shadows on the implementation of the alternative dispute resolution (ADR) system in the Italian and Croatian tax trial, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 38., br. 1. (2017.), str. 381.

prema pozitivnopravnom okviru talijanskog poreznog zakonodavstva porezni obveznici imaju 60 dana da ospore odluka o ponovnoj procjeni pred sudom nakon što im je ista priopćena. Ako porezni obveznik preda službeni zahtjev za pregovaranje, tada se rok praktički povećava za 90 dana odnosno doseže ukupno 150 dana. S druge strane, pregovaranje nije u potpunosti regulirano zakonom niti u pogledu broja sastanaka ili formalnosti koje su uz njih vezane niti u pogledu mogućeg iznosa poreza kojeg bi se porezna administracija mogla odreći u pregovorima s poreznim obveznikom. Unatoč formalističkoj prirodi talijanskog pravnog sustava i suviše opreznog pristupa zakonodavca u mnogim područjima, prilično je iznenađujuće da u tom pogledu talijanska porezna administracija ima impresivnu i nadasve diskrecijsku ovlast u određivanju kolikog se dijela traženog iznosa poreza može odreći. Lokalnim uredima porezne administracije zato u tome pomažu interni propisi i strogi Kodeks ponašanja kako bi se spriječili nerazumni diskriminatorni pristupi i odlučivanje od slučaja do slučaja koje je u prošlosti dovodilo i do mogućih zlouporaba prava. Nakon što se postigne sporazum/nagodba o iznosu poreza, a time i o kaznama za prekršaj, konačnu odluku potpisuju obje strane odnosno porezni obveznik i voditelj lokalnog poreznog ureda. Odluka potpisivanjem odnosno obostranim prihvaćanjem postaje obvezujuća za obje strane sukladno zakonskim odredbama. Prednosti za poreznog obveznika su znatne, a one mogu biti sljedeće: novčane kazne smanjene su na 1/3 minimalne kazne, kaznene sankcije, ako su primjenjive, smanjene su za 50 % tako da je svaka zatvorska kazna za najteže slučajeve porezne prijevare drastično smanjena u slučaju da je ista propisana i, napose, svaka akcesorna kazna poput oduzimanja licence za profesionalno obavljanje određene djelatnosti se ukida. Kao i svaka druga ponovna procjena, i ona koja se donosi uz suglasnost poreznog obveznika mora biti obrazložena. Dakle, porezna administracija mora posebno obrazlagati razloge zbog kojih se odlučila na sporazum/nagodbu prema uvjetima iz konkretnog slučaja. Naime, obrazloženje je ključno radi moguće interne revizije porezne administracije.³⁵⁸

Bez obzira na samu složenost revizije, profesor na Sveučilištu u Ferrari, Marco Greggi smatra da se sporazumna revizija ipak ne bi trebala smatrati mehanizmom ADR-a, barem ne u užem smislu koncepta i to iz više razloga. Iako je kontradiktorni postupak nametnut tijekom pregovora, nesporno je da cijelim pravnim mehanizmom vodi te njime upravlja isti ured i u većini slučajeva isti pojedinci koji su izradili ponovnu ocjenu ili proveli reviziju ili pak inspekciju. Nepristranost i neutralnost stoga apsolutno nedostaju tijekom cijelog procesa i tijekom pregovora,

³⁵⁸ Ibid., str. 382.

jer prema tome nedostaje treća neutralna strana koja na objektivan način može pomoći i usmjeriti strane u sporu k obostrano prihvatljivom rješenju poreznoga spora, a što je među ostalom i karakteristika pregovora promatranih kao oblikom ADR-a. Porezni obveznik pregovara kako bi uspio u svome cilju smanjenja poreza i kazni. Porezna administracija ima različite interese te pregovara da bi brže dobila novac, spriječila potrebu obrane svog stajališta na sudu te na kraju ubrzala i poboljšala proces naplate poreza. Obje strane imaju dobre razloge za postizanje sporazuma/nagodbe, a to pomaže u razumijevanju uspjeha ovoga mehanizma. Kritike se uglavnom odnose na iznimnu diskrecionost ureda porezne administracije u dogovaranju i potpuni nedostatak publiciteta tj. javnosti u tom postupku, a mnogi kritičari uočili su nerazmjer između navodno utajenog poreza zajedno s nerazumno visoko nametnutim kaznama i mogućnosti da se završi inspekcijski nadzor. Naime, pri tome porezni obveznici ostvaruju ogromne popuste koji im zakon pruža. Moguće je da porezni obveznici budu suočeni s nepovoljnom situacijom u kojoj bi porezna administracija ciljala visoko i u smislu navodno utajenog poreza i u smislu potencijalno primjenjivih kazni. Jedini cilj bio bi da porezna administracija osigura za sebe povoljniju poziciju u svrhu započinjanja pregovora. Talijanski je zakonodavac intervenirao 2011. i 2015. godine u postupku ponovne procjene kako bi u mehanizme unio one aspekte nepristranosti i neutralnosti koji zapravo nedostaju tijekom pregovora, a sve u svrhu rješavanja ove problematične situacije.³⁵⁹ Međutim, morao je pronaći balans između ovih potreba te želje za rukovođenjem i upravljanjem postupcima ADR-a koje su prisutne u uredima porezne administracije u svrhu rješavanja poreznih sporova.³⁶⁰ *Infra* pod 4.4. *Medijacija ili posredovanje u poreznim predmetima* bit će dan detaljan prikaz o talijanskom pozitivnopravnom okviru ADR-a u okviru kojega će biti prikazani još neki detalji glede sporazumne revizije (4.4.9.2. *Sporazumna revizija (L'accertamento con adesione)*) te će biti moguća komparacija instituta sporazumne revizije s medijacijom.

³⁵⁹ Članak 39. stavak 9. talijanskog propisa Decreto-Legge br. 98. od 6. srpnja 2011., Gazzetta Ufficiale br. 164. od 16. srpnja 2011., uveo je novi članak 17. *bis* u propis Decreto legislativo br. 546. od 31. prosinca 1992., Gazzetta Ufficiale br. 9. od 13. siječnja 1993. (potonji propis treba na neki način smatrati i Zakonikom o poreznom suđenju). Talijanski propis Decreto legislativo br. 156. od 24. rujna 2015., Gazzetta Ufficiale Serie Generale br. 233. od 7. listopada 2015. - Supplemento ordinario br. 55., izmijenio je članak 17. *bis* proširujući pak broj predmeta koji ulaze u postupak medijacije.

³⁶⁰ Gregg, Marco, Žunić Kovačević, Nataša, Lights and shadows on the implementation of the alternative dispute resolution (ADR) system in the Italian and Croatian tax trial, op. cit., str. 383.

4.2.4. PREGOVORI: ŠPANJOLSKI PRIMJERI PREGOVORA S POREZNYM I KAZNENOPRAVNIM IMPLIKACIJAMA

Za potrebe pisanja ovoga rada bit će dan osvrt na rješavanje poreznih sporova koji su u praksi amnestirali kaznenu odgovornost poznatih osoba. Stoga je zanimljivo analizirati slučajeve Luke Modrića i Cristiana RONALDA koji su uspješno riješili probleme koji su se pojavili sa španjolskom poreznom vlašću.

Iako je bilo istraga i vezano uz tzv. *off shore* kompanija s kojima je prema navodima izbjegavao oporezivanje, ime Luke Modrića vezuje se i uz izbjegavanje oporezivanja milijuna eura honorara koji su njegovu agentu Vladici Lemiću iz Belgije isplaćeni putem trgovačkih društava u Bosni i Hercegovini u vlasništvu njegovog mlađeg brata Zorana Lemića. Prema dokumentima *Football Leaks*, između 2013. i 2017. Lemić i poslovni partner dogovorili su ukupno 4,4 milijuna eura honorara, a koje je kanalizirao kroz trgovačko društvo svog mlađeg brata Zorana Lemića. Potonji je inače registrirani agent, a honorari su uključivali i obnovu Modrićeve plaće. Uplate su obrađene u Republici Srpskoj odnosno u manjem entitetu Bosne i Hercegovine, koji ima tri puta niže porezne stope negoli Belgija, država prebivališta Vladice Lemića. Iz te baze Lemić je preko trgovačkog društva svog mlađeg brata Zorana Lemića neizravno fakturirao europske klubove, prebacujući agentske naknade i dobit u zemlju s niskim poreznim stopama. Ova praksa koja je raširena od 2014. godine prema dokumentima *Football Leaks*, belgijski je porezni stručnjak opisao kao „tipičan slučaj porezne prijevare”. Za to vrijeme golem profit ostvarilo je bosanskohercegovačko trgovačko društvo *Top Sports Consulting* u vlasništvu i pod upravom isključivo Lemićeve mlađeg brata Zorana. U razdoblju između 2014. i 2017. godine bosanskohercegovačko trgovačko društvo uprihodilo je prema dostupnim podacima 32 milijuna eura. Taj se prihod uglavnom odnosio na nogometne transfere, a navedeno trgovačko društvo prikazalo je 23 milijuna eura dobiti nakon oporezivanja. Sa samo sedam zaposlenih *Top Sports Consulting* u 2016. godini bio je peti na ljestvici trgovačkih društava Republike Srpske s najvećom operativnom dobiti. Time se pridružio domaćim naftnim, telekomunikacijskim i građevinskim trgovačkim društvima te javnim poduzećima koja zapošljavaju tisuće ljudi. Nedvojbeno je utvrđeno da je Vladica Lemić bio belgijski porezni rezident budući da je tijekom analiziranih godina imao stalno prebivalište u Belgiji. U Belgiji je registrirano i trgovačko društvo *reINA* u vlasništvu Vladice Lemića kojim je on upravljao od svibnja 2010. do siječnja 2018. godine. Od 2014. godine milijuni eura agencijskih naknada prešli su u *Top Sports Consulting* u vlasništvu

Lemićeva brata Zorana. Vladica Lemić je prema dostupnim dokumentima radio besplatno i bez ikakvih plaćanja od strane klubova, dok je bratova tvrtka profitirala. Belgija je izgubila milijune poreza jer su ti ugovori prebacivali dobit u inozemstvo, što se čini kao slučaj porezne prijevare. Uzmu li se u obzir samo ugovori koje su Luka Modrić i Nikola Vujnović vrijednosti 4,4 milijuna eura potpisali s *Top Sports Consultingom*, potencijalni porezni gubitak za belgijski proračun koji se može izračunati je 1,5 milijuna eura. No, utaja poreza može biti i veća ako je Vladica Lemić sličnu upravljačku ulogu imao i u drugim ugovorima koje je potpisivao njegov mlađi brat. Odvjetnik belgijske tvrtke *Bloom Law*, Denis-Emmanuel Philippe, profesor poreznog prava na Sveučilištu u Liègeu, analizirao je anonimizirane nalaze i izračune ove istrage i potvrdio da bi se moglo raditi o poreznoj prijevare te je izjavio da bi ako su „u načelu“ konzultantske usluge pružene izvan Belgije, konzultantske naknade trebale biti oporezive u Belgiji po stopi poreza na dobit poduzeća od 33,99 %. Navedeni profesor iznio je da se u ovom slučaju postavlja pitanje je li dobit ostvarena konzultantskim uslugama umjetno prebačena u zemlju s niskim porezima, konkretno u Bosnu i Hercegovinu, te da bi to bio slučaj kada bi ključni ljudi za stvaranje dodane vrijednosti uključivali i belgijskog poreznog rezidenta koji usluge obavlja izvan Belgije. Takva je situacija tipičan slučaj porezne prijevare s obzirom na to da se stvarnost ne poklapa s ugovornim aranžmanima. Prema tome, ako trgovačko društvo jednog brata obavlja veći dio konzultantskih usluga, a trgovačko društvo koje pripada drugom bratu izdaje račune za te usluge s ciljem ostvarivanja koristi od niske porezne stope, to bi prema mišljenju navedenog profesora mogao biti slučaj porezne prijevare. Također, u analizi je ustvrdio i to da ako postoji porezna prijevare ne treba unaprijed isključiti kaznene sankcije. Prema mišljenju belgijskog odvjetnika i profesora na Sveučilištu u Bruxellesu, Michela Mause, koji je specijalist za porezno pravo i porezne prijevare, ovo bi mogao biti slučaj nezakonitog prebacivanja dobiti i porezne prijevare, ali samo ako se dokaže da bosanskohercegovačko trgovačko društvo u stvarnosti nije obavljalo nikakve konzultantske aktivnosti prema belgijskom trgovačkom društvu. Tada bi cijela shema faktura izgledala kao porezna prijevare. Ako inače postoje neke konzultantske aktivnosti od strane nekog bosanskohercegovačkog trgovačkog društva, onda treba ispitati je li iznos fakture „na tržišnoj razini“ prema tržišnim standardima, dok bi u protivnom slučaju kada bi iznos fakture bio pretjeran bila riječ o poreznom prijevaram.³⁶¹

³⁶¹ The Black Sea, dostupno na: <https://theblacksea.eu/stories/football-leaks-2018/tax-fraud-luka-modric/> (19. 6. 2023.).

Kao što je već spomenuto, ovakve porezne prijevare nužno uključuju i kaznenopravne sankcije za kazneno djelo porezne utaje. Luka Modrić imao je i druge probleme vezane uz poreznu utaju. Međutim, hrvatski nogometaš ipak nije nikada išao u zatvor, a prihvatio je osam mjeseci uvjetne zatvorske kazne u sklopu nagodbe sa španjolskim tužiteljima. Modrić se nagodio s tužiteljima i u potpunosti priznao krivnju za optužbe koje su mu španjolske porezne vlasti i tužiteljstvo stavljali na teret, a to su dva kaznena djela porezne utaje u iznosu od 870.728,00 eura. Modrić, prema navodima tužiteljstva, utajio je 290.990,00 eura u 2013. godini i 579.738,00 eura u 2014. godini za prava na sliku, koja je prenio na društvo s ograničenom odgovornošću *Ivano* sa sjedištem u Luksemburgu. Modrić se tada nagodio da će platiti 40 % iznosa, što je oko 350.000,00 eura, a dobio je priliku zamijeniti zatvorsku kaznu za novčanu kaznu od 60.000,00 eura. Dakle, to je dodatnih 400.000,00 eura na milijun eura koje je već platio za poreznu prijevaru na početku kaznenog postupka. To znači da mu je kazna iznosila oko 1,4 milijuna eura.³⁶²

Slično Modriću, Cristiano Ronaldo bio je također optužen za izbjegavanje plaćanja poreza u Španjolskoj između 2010. i 2014., dok je igrao za Real Madrid i živio u glavnom gradu Španjolske. Forbes navodi 33-godišnjaka kao trećeg najbogatijeg sportaša na svijetu, s procijenjenom zaradom od 108 milijuna USD (95 milijuna eura) godišnje u vrijeme podizanja optužnice. Slučaj se fokusirao oko unosnih ugovora o pravima na slike. Tužitelji su istaknuli da su prihodi usmjeravani u trgovačka društva s niskim porezima u stranim državama kako bi se izbjeglo plaćanje zakonom određenog iznosa poreza. Na sudu Ronaldo je priznao četiri incidenta u iznosu od 5,7 milijuna eura duga. Godine 2017. nakon pojave optužbi tužitelji su isticali da se radilo o „dobrovoljnom i svjesnom kršenju njegovih fiskalnih obveza u Španjolskoj“. No, Ronaldovi odvjetnici rekli su da se sve svodi na nesporazum oko toga što je, a što nije potrebno prema španjolskom zakonu, i poricali su bilo kakav namjerni pokušaj utaje poreza. Ugovor koji je sklopljen u lipnju 2018. godine morao je biti dogovoren unaprijed sa španjolskim poreznim vlastima. Nogometna ikona Cristiano Ronaldo sklopio je tako nagodbu pred sudom u Madridu zbog optužbi za utaju poreza, prihativši kaznu od 18,8 milijuna eura (16,6 milijuna funti). Unaprijed dogovorena nagodba uključivala je i kaznu od 23 mjeseca zatvora, točno onoliko koliko je bilo potrebno da kaznu ne odslužuje u zatvoru. Naime, u Španjolskoj osuđenici obično ne

³⁶² Total Croatia News, dostupno na: <https://total-croatia-news.com/news/sport/luka-modric-admits-to-tax-fraud-accepts-suspended-prison-sentence/> (19. 6. 2023.).

odslužuju kaznu ispod dvije godine, pa je već tada bilo jasno da će izrečena kazna zatvora biti zamijenjena uvjetnom osudom.³⁶³

Iako su u ovome potpoglavlju iznesene porezne prijevare i moguće porezne prijevare vezane uz dva zvučna imena nogometnoga svijeta, to nikako ne znači su pred sudovima završili samo ovi slučajevi, kao i da se eventualne prijevare vezuju samo uz nogometne ikone. U takve vrste poreznih prijevara upliću se mnogi nogometni igrači koji su završili pred sudovima i koji su također proglašeni krivima. Statistički gledano, najviše se takvih zvučnih slučajeva pojavljuje u Španjolskoj, upravo zbog financijske jakosti *La Lige*. Međutim, ono što je svim tim slučajevima poreznih prijevara zajedničko jest prije svega negiranje takve prijevare, a s druge strane inzistiranje porezne vlasti da se prijevarena dogodila. Kada se zatim uključe institucije kaznenoga progona u takve slučajeve, tužiteljstvo, ako ima osnovanu sumnju u počinjenje kaznenoga djela porezne utaje, iznosi slučaj pred stvarno i mjesno nadležni sud. Također, razvidno je da u većini od tih slučajeva obrana prijestupnika poseže za instrumentom kojim želi spriječiti nastanak štetnih posljedica po financije svojih klijenata u najvećoj mogućoj mjeri. Postizanju nagodbe s javnom vlašću, prije svega s poreznim vlastima, prethode pregovori koji s obzirom na predmet pregovaranja mogu biti podvedeni pod porezne pregovore. Naime, po postizanju nagodbe postaje jasno da je poreznoj vlasti u interesu naplatiti što je više moguće poreznih prihoda, pa makar i umanjnjem određenog dijela poreznoga duga i to u svrhu što brže naplate poreznih prihoda i što efikasnijeg rješavanja spora. Po postizanju nagodbe vidljiv je i gubitak interesa za izricanjem ozbiljnijih kaznenopravnih sankcija, iako to ne bi trebao biti slučaj jer se na taj način potiče ostale na moguće prijestupe. Opće je poznato da gotovo nitko nije proveo određeno vrijeme u zatvoru i da je novcem omogućena u svim zvučnim slučajevima sloboda prijestupnika. Ovakve odluke sudova šalju krivu poruku da je, nažalost, novcem moguće kupiti slobodu bez obzira na financijski značaj utvrđene prijevare, a što, dakako, neće spriječiti nove potencijalne prijestupnike. S druge strane, brza naplata poreznih prihoda svakako jest dobra s gledišta javnoga interesa. Međutim, potencijalno smanjenje iznosa dužnoga poreza odnosno otpisivanje kamata ili pak dijela glavnice poreznoga duga također mogu poslati lošu poruku da se isplati riskirati i uz sve to platiti koliko-toliko manje poreznoga duga. Bilo kako bilo, ovdje se može i treba zaključiti da je na djelu sinergija tužiteljstva i porezne vlasti te kaznenopravnih i poreznopravnih aspekata djelovanja. Slijedom toga, na djelu mora biti i dobra

³⁶³ British Broadcasting Corporation, dostupno na: <https://www.bbc.com/news/world-europe-46957605> (19. 6. 2023.).

suradnja tužiteljstva i poreznih vlasti u postizanju zajednički zacrtanog javnog interesa, pri čemu ishodi pregovora u smislu postizanja nagodbe moraju biti prikladni razmjeru počinjenog prijestupa.

4.3. MIRENJE U POREZNIM PREDMETIMA

Mirenje (engl. *conciliation*) je jedan od oblika ADR-a koji je privatnopravnog karaktera, a koji može na adekvatan način biti prilagođen za upotrebu u rješavanju poreznih sporova nastalih između poreznih obveznika i porezne vlasti. Kao što je već *supra* navedeno, mirenje je dobrovoljno/obvezno (ovisno o pravnom pitanju i državnom uređenju), strankama se pomaže postići nagodba bez imponiranja obvezujućeg rješenja, treća strana naziva se izmiritelj, trebaju se poštovati nepristranost, jednakost i pravičnost, postoji povjerljivost u postupanju koje karakterizira neformalnost, fleksibilnost te elastičnost. Također, postoje i interesna orijentacija te integralno viđenje odnosa kao karakteristike, neobvezatnost u smislu konsenzualnog rješenja spora, a najveća prednost mirenja sastoji se u brzini rješavanja sporova i niskih troškova.³⁶⁴ Sve ove karakteristike uobičajeno su prisutne u mirenju kojim se rješavaju sporovi privatnopravne naravi. No, za potrebe pisanja ovoga rada potrebno je istražiti bi li mirenje koje sadržava ove karakteristike bilo primjenjivo u postupku kojim se rješava porezni spor ili ga je potrebno na određeni način prilagoditi posebnostima poreznoga prava (načelima i sl.). Sukladno već iznesenim općim obilježjima mirenja kao oblika ADR-a, valja primijetiti i naglasiti da ponovno postoji treća neutralna strana u postupku koja pomaže stranama u sporu iznaći obostrano prihvatljivo rješenje, a što na određen način mirenje čini oblikom ADR-a i u svom užem smislu. Odgovore na pitanja adekvatnosti mirenja i njegovih karakteristika najbolje je saznati putem analize primjera belgijskog poreznog zakonodavstva.

4.3.1. MIRENJE: BELGIJSKI PRIMJER MIRENJA S POREZNIM OBVEZNICIMA

U Belgiji je tako za potrebe provođenja mirenja u poreznim predmetima osnovana Služba za porezno mirenje (engl. *Tax Conciliation Service*; dalje u tekstu: TCS) čiji je temeljni cilj i svrha pružati pomoć poreznim obveznicima u poreznim sporovima.³⁶⁵ Zakonom od 25. travnja 2007.

³⁶⁴ Goldberg, Stephen B. ... [et al.], *Dispute Resolution: Negotiation, Mediation, and Other Processes*, op. cit., str. 4.

³⁶⁵ Za razliku od spomenute službe koja pomaže u rješavanju poreznoga spora poreznim obveznicima, u Belgiji je osnovana i Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja (engl. *Ruling Commission*) s ciljem sprječavanja

godine osnovan je TCS koji služi kao sučelje između poreznih obveznika i saveznih poreznih vlasti. TCS na taj način neovisno djeluje od 2010. godine unatoč činjenici da pripada poreznoj administraciji. Upravo zbog činjenice neovisnosti o drugim službama belgijske porezne administracije nema ovlasti davati upute drugim službama. TCS može odbiti zahtjev za mirenje poreznog obveznika, dok primitak zahtjeva potvrđuje ako su isti podneseni u pisanom obliku (mogu biti podneseni i elektroničkom poštom) ili usmeno. I u slučajevima kada TCS ne može zadovoljiti očekivanja poreznog obveznika, njegovo izvješće o slučaju može biti korisno kao popratna dokumentacija pred sudom u svrhu rješavanja poreznoga spora.³⁶⁶ Porezni obveznik koji izjavi žalbu ili podnese zahtjev za poništenje akta ovlašten je podnijeti zahtjev za mirenje sukladno članku 376. *quinquies Code des Impôts sur le Revenu 1992* (dalje u tekstu: CIR1992),³⁶⁷ dok prema istoj odredbi poreznom obvezniku nije omogućeno da podnese zahtjev za mirenje ako je prethodno podnio tužbu prvostupanjskom sudu ili kada je već donesena odluka o zahtjevu ili pak o primjeni navedenog članka 376. Dakle, postupak mirenja je nedopušten ili se prekida ako porezni obveznik iznese slučaj pred sud sukladno ograničenju iz članka 376. *quinquies* CIR1992.³⁶⁸

Ako je porezni obveznik, privatna ili pravna osoba, u sporu sa saveznim poreznim vlastima prije donošenja odluke o tome kako postupiti, isti može nazvati TCS besplatno kako bi se informirao o samom postupku. Zahtjev može podnijeti sam ili njegov ovlaštenu povjerenik. Međutim, kod spora vezanog uz prihode od stana/nekretnine, postoje dvije moguće opcije: (a) porezni obveznik može sam podnijeti zahtjev, pod uvjetom da su pregovori sa službenikom saveznih poreznih vlasti koji se bave slučajem već održani i da obavijest o sporu još nije sastavljena, a također ga može zastupati ili mu pomoći ovlaštenu povjerenik koji može sastaviti pravne dokumente u njegovo ime ili (b) službenik savezne porezne uprave koji je sastavljao zapisnik o prihodu od stana/nekretnine, sačinit će zahtjev, a koji će od poreznoga obveznika tražiti potpisivanje istoga (kao i potpis ovlaštenog povjerenika ako ga ima) te će se zatim sam službenik pobrinuti za podnošenje ovoga zahtjeva TCS-u. Porezni obveznik može podnijeti zahtjev za

nastanka poreznih sporova. O sprječavanju nastanka poreznih sporova vidi više *supra* pod 2. *Pojmovno određenje i podjela mehanizama sprječavanja nastanka poreznih sporova.*

³⁶⁶ Whitehead, Simon, ur., *The Tax Disputes and Litigation Review*, 7. izd., London, Law Business Research, 2019., str. 28.

³⁶⁷ Code des Impôts sur le Revenu 1992, dostupno na: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://finances.wallonie.be/files/NOSTRA/textes%20legaux/code%20des%20impots%20sur%20le%20revenu%20-%20exercice%202022.pdf> (27. 6. 2023.). Dalje u tekstu: CIR1992.

³⁶⁸ Docclo, Caroline, *The Tax Disputes and Litigation Review: Belgium*, 2023., dostupno na: <https://thelawreviews.co.uk/title/the-tax-disputes-and-litigation-review/belgium> (27.06.2023.).

mirenje ako se ne slaže s povratom poreza i naplatom poreza koji potpadaju pod: (1) izravne poreze (porez na dohodak, porez na dobit, porez na pravne osobe, porez na nerezidente, porez po odbitku na poslovanje, porez po odbitku na imovinu, porez na imovinu, porez na ceste), porez na registraciju vozila, eurovinjete, porez na automatizirane uređaje za zabavu, porez na igre na sreću i klađenje itd.; (2) PDV; (3) pristojbe za registraciju i porez na nasljedstvo; (4) prihod od imovine te (5) carine i trošarine. Porezni obveznik može podnijeti zahtjev za mirenje ako je u tijeku dugotrajan spor sa saveznim poreznim vlastima, dok se mirenje može održati u bilo koje vrijeme dok je postupak u upravnoj fazi. Kao što je već *supra* naglašeno, čim spor dođe pred sud, TCS više ne može intervenirati. Kod utvrđivanja poreza na dohodak i ekvivalentnih poreza (porezi na igre na sreću i klađenje itd.) može se intervenirati samo dok je u tijeku upravni žalbeni postupak. Mirenje se također spominje kao način rješavanja porezne situacije na način da poreznom obvezniku može biti ukinut prirez koji je utvrđen zbog materijalne pogreške ili dvostrukog oporezivanja na isti dohodak, a što daje pravo na automatsku poreznu olakšicu. Kao prednosti mirenja u poreznim predmetima u Belgiji često se navodi da TCS tijekom postupka mirenja ispituje i razjašnjava stajalište poreznog obveznika, baš kao i stajalište saveznih poreznih vlasti te da će se, ako dvije strane uspiju iznaći dogovor, izbjeći dugotrajan i skup postupak pred sudom s neizvjesnim ishodom.³⁶⁹

Nakon navedenog, potrebno je analizirati i tijek postupka mirenja u poreznim predmetima u Belgiji. Naime, za podnošenje zahtjeva za mirenje ne postoje formalna pravila. Prijavu se može podnijeti poštom, elektroničkom poštom ili usmeno. U zahtjevu radi njegove ispravne obrade treba dostaviti i sljedeće podatke: (a) prezime i ime te matični broj podnositelja zahtjeva; (b) trgovačko ime pravne osobe, TVA broj tj. PDV ID ili broj tvrtke; (c) puna adresa, broj telefona i e-mail adresa; (d) ako je potrebno, svojstvo vršitelja dužnosti (direktor, poslovni voditelj, povjerenik i dr.), njegovu adresu, broj telefona i e-mail adresu; (e) porezna godina, godine prihoda, stavka poreznog popisa (samo izravni porez) te (f) sve druge podatke koji su porezno relevantni. Pojednostiti iz podnesenog zahtjeva i njegov kontekst prosljeđuje se zatim odjelu *FPS Finance* s kojim je predmetni porezni obveznik u sporu te će se pozvati navedeni odjel na sudjelovanje u postupku mirenja. Međutim, činjenica podnošenja zahtjeva za porezno mirenje neće obustaviti niti prekinuti rokove za donošenje upravnih odluka. Porezni obveznik zaprimat će potvrdu primitka zahtjeva za

³⁶⁹ Federal Public Service, Finance, dostupno na: https://finance.belgium.be/en/about_fps/structure_and_services/autonomous_departments/tax_conciliation/who_whta_when_why#q4 (27. 6. 2023.).

porezno mirenje u roku od 5 radnih dana, a obavijest o tome hoće li predmetni spor biti uzet u razmatranje ili ne zaprimiti će u roku od 15 radnih dana. Tijekom postupka mirenja u razgovorima nastoje se približiti i po mogućnosti sjediniti stajališta stranaka te, gdje god je to prikladno i moguće, pronaći kompromis. Vođene rasprave sažimaju se u neobvezujućem izvješću o mirenju koji se šalje objema stranama u sporu. Međutim, nije moguće prisiliti strane da prihvate međusobna gledišta i da postignu kompromisno rješenje te je stoga na poreznom obvezniku da odluči slaže li se s predloženim rješenjem ili ne.³⁷⁰ U praksi spor bi mogao nastati, primjerice, zbog neslaganja oko iznosa plaćenog PDV-a. Mogao bi se, stoga, zamisliti slučaj u kojemu je proveden porezni nadzor u pogledu PDV-a u trgovačkom društvu F & F. Nakon provedenog poreznog nadzora, savezne porezne vlasti podnose izjavu o poreznom usklađivanju trgovačkog društva s kojom se trgovačko društvo F & F ne slaže i koje osporava. Trgovačko društvo F & F potom obrazlaže saveznom poreznim vlastima u detaljnom podnesku razloga osporavanja navedene izjave, predočavajući svu potrebnu popratnu dokumentaciju. Međutim, moguće je da i u tom slučaju savezna porezna vlast ne popusti u svom stavu. U želji da izbjegne sudski spor, trgovačko društvo F & F u takvoj bi situaciji kontaktiralo TCS u namjeri pokretanja postupka mirenja odnosno podnošenja zahtjeva za porezno mirenje. Ukoliko bi zahtjev bio odobren, nakon završetka postupka mirenja dvije strane mogle bi postići sporazum i na taj način izvansudski riješiti nastali porezni spor.³⁷¹ Ovakav oblik ADR-a bi prema belgijskom primjeru i iskustvu bio potpuno usklađen s ustavnim i zakonskim odredbama te bi se stoga moglo zaključiti da je ovdje riječ o korisnom obliku ADR-a koji u praksi djeluje.

4.4. MEDIJACIJA ILI POSREDOVANJE U POREZNIM PREDMETIMA

Medijacija ili posredovanje (engl. *mediation*) uobičajeno je po svojim karakteristikama dobrovoljno, iako je u nekim državama obvezujuće za pojedine vrste sporova (npr. u Italiji je za porezne sporove manje vrijednosti od 20.000 eura medijacija obvezna). Ako je postignut sporazum u postupku medijacije, izvršiv je poput ugovora, a ponekad je sporazum sadržan u sudskoj odluci.

³⁷⁰ Federal Public Service, Finance, dostupno na: https://finance.belgium.be/en/about_fps/structure_and_services/autonomous_departments/tax_conciliation/conciliation_procedure#q4 (28. 6. 2023.).

³⁷¹ Federal Public Service, Finance, dostupno na: https://finance.belgium.be/en/about_fps/structure_and_services/autonomous_departments/tax_conciliation/practical_examples/experts#q4 (28. 6. 2023.).

Medijator (posrednik) odabran je od strana u sporu, dok je sama medijacija neformalna i nestrukturirana, na djelu je neobvezujuće prezentiranje dokaza, tvrdnji i interesa. Rezultat uspješne medijacije jest obostrano obvezujući sporazum.³⁷² Sve su ovo karakteristike medijacije koja je pogodna za rješavanje privatnopravnih sporova. Međutim, komparativna iskustva drugih država pokazuju da su moguće prilagodbe medijacije kako bi ista bila pogodna za korištenje u rješavanju poreznih sporova.

Medijacija zahtijeva komunikacijske vještine i sposobnost izgradnje odnosa te upravo iz tog razloga medijator mora znati razumjeti stvarne zahtjeve stranaka, upravljati pregovaračkim stolom kao nepristrana tj. objektivna treća strana i prepoznati znakove „popuštanja“ stavova stranaka u postupku medijacije. Medijator odnosno posrednik mora posjedovati različite vještine: komunikaciju, pregovaranje, aktivno slušanje, umijeće postavljanja učinkovitih pitanja, a njegov je zadatak olakšati međusobno razumijevanje i stvoriti najbolje moguće uvjete da strane u sporu ponovno otvore kanale komunikacije s ciljem približavanja stavova i pronalaženja prihvatljivog rješenja. Naime, prije traženja dogovora potrebno je da strane dijele iste sadržaje, tj. moraju se međusobno razumjeti kako bi onda mogle tražiti kontaktnu točku. S druge strane, mnogi medijatori predstavljaju se kao tehničari i odmah se usmjeravaju na pravno rješenje stvari, ne obazirući se na činjenicu da su suparnici prije svega ljudi i kao takvi imaju potrebe, interese, vrijednosti i emocije. Iako su ova razmatranja imanentna privatnopravnom karakteru medijacije, ista razmatranja mogu se proširiti i na porezno posredovanje ili medijaciju polazeći od pretpostavke da unatoč tome što postupku nedostaje lik posrednika barem u talijanskom primjeru, shvaćenog u građanskopravnom smislu kao neutralnu i nepristranu treću osobu, porezna administracija u svjetlu pozitivnopravnih izvora talijanskog zakonodavstva nositelj je tzv. medijabilnih³⁷³ potreba i interesa.³⁷⁴

³⁷² Goldberg, Stephen B. ... [et al.], *Dispute Resolution: Negotiation, Mediation, and Other Processes*, op. cit., str. 4.

³⁷³ Pojam medijabilnosti mogao bi biti shvaćen kao svojevrsni pandan pojmu arbitrabilnosti. Naime, pojam arbitrabilnosti označava koji sve predmeti odnosno sporovi mogu biti rješavani u okviru arbitraže kao oblika ADR-a, dok pojam medijabilnosti označava koji sve predmeti odnosno sporovi mogu biti rješavani u okviru medijacija kao oblika ADR-a.

³⁷⁴ Ferrari Massimiliano, *Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale*, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), *Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione*, Vicenza, Wolters Kluwer, 2018., str. 333.

4.4.1. ODNOS POREZNE MEDIJACIJE SA SPORAZUMNOM REVIZIJOM U TALIJANSKOM ZAKONODAVSTVU

U ovom će se potpoglavlju, stoga, analizirati talijanski primjer medijacije u poreznim sporovima te će se izvršiti usporedba s ostalim mehanizmima u talijanskom poreznom zakonodavstvu koji služe smanjenju i rješavanju poreznih sporova nazvanima još i deflatornim institutima poreznoga prava. No, prije svega potrebno je razjasniti odnos *supra* analiziranih pregovora u talijanskom poreznom zakonodavstvu pod 4.2.3. *Pregovori: talijanski primjer pregovora s poreznim obveznicima radi rješavanja poreznih sporova* nazvanih sporazumno revizijom (tal. *accertamento con adesione*) i porezne medijacije koja je za sporove vrijednosti do 20.000 eura obvezna. Naime, sporazumna revizija shvaćena je kao jedan od deflatornih instituta koje predviđa talijansko porezno zakonodavstvo. Porezni obveznik u odnosu na kojeg je dostavljena obavijest o procjeni ili ispravku može formulirati zahtjev za sporazumno reviziju na neovjerenom papiru prije nego što ospori akt pred provincijskom Poreznom komisijom, a u tom slučaju rok za žalbu miruje u trajanju od devedeset dana od dana podnošenja zahtjeva poreznog obveznika. Sporazumna revizija stoga mora biti aktivirana prije postupovne faze, a valja napomenuti i da takav institut nije podložan ograničenjima glede vrijednosti predmeta spora i nije obvezujući, ali može biti zatražena aktivacija tog mehanizma od poreznog obveznika ako to smatra prikladnim. Iz usporedbe ovih dvaju instituta talijanskog poreznog zakonodavstva vidljivo je da se u vremenu prvo mora provesti postupak sporazumne revizije i da kod negativnog ishoda sporazumne revizije, ako je vrijednost predmeta spora manja od 20.000 eura, žalba protiv poreznog akta istovjetna je i ima valjanost pritužbe odnosno zahtijevanja medijacije. U protivnom bi bez provođenja obvezne medijacije žalba bila odbačena kao nedopuštena. Ako pak i medijacijska faza ima negativan ishod, nakon 90 dana od obavijesti o pritužbi počinje teći rok od 30 dana za pojavljivanje na sudu pred provincijskom Poreznom komisijom.³⁷⁵ Dakle, (obvezna) medijacija predstavlja pravni lijek koji je potrebno konzumirati na preliminarni i administrativni način kad god porezni obveznik namjerava podnijeti žalbu za porezne sporove čija je vrijednost predmeta spora do 20.000 eura. Naposljetku, kao što je poznato, medijacija ima širi i djelomično drugačiji opseg primjene u odnosu na sporazumno reviziju i na druge deflatorne institute uvedenih u

³⁷⁵ Commercialista telematico, *Accertamento con adesione o mediazione obbligatoria?*, dostupno na: <https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2017/05/accertamento-con-adesione-o-mediazione-obbligatoria.html> (18. 7. 2023.).

talijansko porezno zakonodavstvo s ciljem smanjena broja poreznih sporova, a s obzirom na to da se:³⁷⁶ (a) ne odnosi samo na procjene, već na sve akte koji se mogu osporiti, uključujući uskraćivanje naknada; (b) obvezuje Agenciju za prihode (tal. *Agenzia delle Entrate*) da sustavno ispita i odgovori na pritužbe poreznog obveznika prije nego što se obrati sucu te (c) odluka koju Agencija za prihode mora donijeti po zahtjevu poreznog obveznika temelji, izričitom zakonskom odredbom, na stupnju održivosti zahtjeva poreznog obveznika, na nesigurnosti tj. stupnju određenosti spornoga pitanja i na načelu ekonomičnosti upravnog postupanja.³⁷⁷

4.4.2. UVODNO O INSTITUTU POREZNE MEDIJACIJE U TALIJANSKOM ZAKONODAVSTVU

Porezna medijacija ili posredovanje temeljena na članku 39. stavku 9. Zakonskog dekreta br. 98.³⁷⁸ namjerava olakšati rad tzv. Poreznih komisija (tal. *Commissioni tributarie*) koje zbog smanjenja broja sporova mogu više vremena i pažnje posvetiti vrjednijim predmetima. Žalbe u takvim poreznim sporovima koji se odnose na akte talijanske Agencije za prihode (tal. *Agenzia delle Entrate*) počevši od 2. travnja 2012. godine ne smiju premašiti vrijednost predmeta spora od 20.000 eura. Nadalje, Zakon br. 23.³⁷⁹ naziva „Delegiranje ovlasti Vladi koje sadrže odredbe za pravedniji, transparentniji porezni sustav usmjeren na rast” u članku 10. stavku 1. alinejama. a) i b) temeljito je modificirao ovaj instrument, delegirajući Vladi Talijanske Republike zadatak uspostavljanja „pravila za jačanje pravne zaštite poreznog obveznika, osiguravajući nepristranost sudskog tijela“, a isti članak predviđa i niz usmjeravajućih kriterija za postizanje ovog cilja.³⁸⁰

Spomenuta alineja a) naglašava jačanje i racionalizaciju instituta mirenja poreznog postupka, također u svrhu deflacije sporova i koordinacije u kontradiktornom postupku između poreznog obveznika i porezne administracije u upravnim fazama postupka utvrđivanja poreza, s

³⁷⁶ Talijanska porezna administracija, formalizirajući niz odgovora na pitanja specijaliziranog tiska, bavila se i odnosom sporazumne revizije i obvezne porezne medijacije. Vidi: Agenzia delle entrate, Risposte a quesiti posti dalla stampa specializzata, Circolare br. 25/E od 19. lipnja 2012., dostupno na: <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getContent.do?id=%7BCC1AB2D5-68E5-4B4B-BBE2-54BC31D0A8F3%7D> (18. 7. 2023.).

³⁷⁷ Commercialista telematico, Mediazione tributaria e accertamento con adesione: quale conviene?, dostupno na: <https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2012/07/mediazione-tributaria-e-accertamento-con-adesione.html> (18. 7. 2023.).

³⁷⁸ Decreto-Legge br. 98. od 6. srpnja 2011., Gazzetta Ufficiale br. 164. od 16. srpnja 2011. (vidi bilj. 359.).

³⁷⁹ Legge br. 23. od 11. ožujka 2014., Gazzetta Ufficiale br. 59. od 12. ožujka 2014.

³⁸⁰ Ferrari Massimiliano, Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione, op. cit., str. 334.

posebnim osvrtnom na porezne obveznike protiv kojih su konfigurirani i utvrđeni manji prekršaji. Nadalje, alineja b) odnosi se na povećanje funkcionalnosti porezne jurisdikcije, a što je ostvarivo kroz sljedeće intervencije koje se tiču: 1. teritorijalnog rasporeda članova Poreznih komisija; 2. mogućeg monokratskog sastava sudskog tijela u odnosu na sporove financijski skromnog entiteta i u svakom slučaju koji se ne odnose na predmete koji se odlikuju posebnom složenošću ili ekonomsko-društvenom važnošću; 3. revizije pragova u vezi s kojima se porezni obveznik može i osobno privesti sudu te eventualno proširenje kruga subjekata ovlaštenih za zastupanje poreznih obveznika pred Poreznim komisijama; 4. maksimalnog proširenja korištenja certificirane elektroničke pošte za komunikaciju i obavješćivanje; 5. standardizacije i generalizacije alata preventivne zaštite u poreznom postupku; 6. osiguranja trenutnog izvršenja kazni Poreznih komisija, proširenog na sve uključene strane; 7. utvrđivanja strožih kriterija u primjeni načela za stranku koja je izgubila u svrhu naplate sudskih troškova s posljedičnim ograničenjem diskrecijske ovlasti sudca da odredi naknadu troškova u drugim slučajevima osim recipročnog gubitka; 8. jačanja informativnog sadržaja ministarskog izvješća o radu Poreznih komisija itd.³⁸¹

U poglavlju II. Zakonodavnog dekreta br. 156.³⁸² koji se još naziva i „Reformski dekret“ naknadno su izvršene važne izmjene u tekstu prethodnog Zakonodavnog dekreta br. 546.³⁸³ glede poreznog postupka. Spomenuti Zakonodavni dekret br. 156. primjenjuje se od 1. siječnja 2016. godine, od kada su se promijenili načini osporavanja poreznih akata. Naime, podnošenjem žalbe automatski se otvara nova upravna faza koja se može završiti s prihvaćanjem žalbe poreznog obveznika ili uz medijaciju, tj. posredovanje između poreznog obveznika i porezne administracije. Spomenuto zakonodavno uređenje prikazuje medijaciju kao deflatorski alat za smanjenje broja poreznih sporova. Pritužba (tal. *reclamo*) nakon navedenog reformskog zahvata, počevši od 1. siječnja 2016., više nije akt zaseban od žalbe (tal. *ricorso*), već je to isti akt kojim će se prethodno pokrenuti upravni postupak, a tek naknadno pokrenuti upravni spor koji zahtijeva intervenciju pravosudnog tijela, suprotno onome što se događalo do 31. prosinca 2015. godine, do kada je porezni obveznik koji se namjeravao žaliti morao prvo podnijeti konkretan zahtjev za medijaciju tj. posredovanje u postupku. Za žalbe podnesene nakon 1. siječnja 2016. primjena instituta se proširuje na sve porezne sporove, čak i ako je stranka u postupku porezno tijelo koje nije talijanska

³⁸¹ Ibid., str. 335.

³⁸² Decreto legislativo br. 156. od 24. rujna 2015., Gazzetta Ufficiale Serie Generale br. 233. od 7. listopada 2015. - Supplemento ordinario br. 55. (vidi bilj. 359.).

³⁸³ Decreto legislativo br. 546. od 31. prosinca 1992., Gazzetta Ufficiale br. 9. od 13. siječnja 1993. (vidi bilj. 359.).

Agencija za prihode poput entiteta *Agenzia delle Dogane e dei Monopoli*, lokalnog tijela, općina, regija ili Agencija za naplatu potraživanja. Također je predviđeno: pojednostavljenje procedure za pokretanje postupka, kvantificiranje koristi od smanjenja sankcija u povoljnijem smislu za poreznog obveznika, pravila za plaćanje dospjelih iznosa nakon medijacije tj. posredovanja te proširenje tužbenih razloga i na mogućnost provedbe sudskog mirenja koji predstavlja još jedan deflatorni institut predviđen talijanskim poreznim zakonodavstvom. Nije predviđeno osnivanje treće neutralne osobe koja bi trebala provoditi postupak medijacije, budući da je u poreznom području u Italiji institut medijacije konfiguriran kao izraz primjene ovlasti samoobrane, kao i adekvatnijeg određivanja poreznog tijela. Posao provjere, stoga, dodjeljuje se talijanskoj Agenciji za prihode kao jednoj od strana u sporu.³⁸⁴

4.4.3. SUVREMENI IZAZOVI POREZNE EVAZIJE U ITALIJI: UTJECAJ NA RAZVOJ ADR MEHANIZAMA U TALIJANSKOM ZAKONODAVSTVU

Imajući u vidu središnji problem u poslovanju trgovačkih društava po javne prihode odnosno poreznu evaziju, potrebno je analizirati i suvremene izazove koje takva pojava donosi posebice iz talijanske perspektive u ovome potpoglavlju. Analizirajući podatke, s obzirom na važnost malih i srednjih trgovačkih društava u Italiji, ova država daleko premašuje razine porezne evazije koju postižu druge europske države, a što je posebno uočljivo u pogledu PDV-a i poreza na dobit te poreza na dohodak.³⁸⁵ Naime, talijanska porezna administracija koja je sposobna

³⁸⁴ Ferrari Massimiliano, *Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale*, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), *Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione*, op. cit., str. 336.

³⁸⁵ U 2019. porezni jaz (engl. *tax gap*) u Italiji dosegnoo je vrijednost od 99,2 milijarde eura, od čega je 86,5 milijardi eura izgubljenih poreznih prihoda, a što se odnosi na utaju raznih poreza i pristojbi, te 12,7 milijardi eura izgubljenih prihoda od doprinosa, na primjer onih povezanih s mirovinskim doprinosima. Međutim, brojka za 2019. godinu najniža je u pet godina koje prethode 2019. Tako je 2015. porezni jaz iznosio 106 milijardi eura, 2016. i 2017. 107,5 milijardi, a 2018. 103 milijarde. Dakle, 86,5 milijardi eura odnosi se na poreznu evaziju raznih poreza i pristojbi. Nadalje, od ove brojke, 5,3 % odnosi se na porez na dohodak (tal. *Imposta sul reddito delle persone fisiche*; dalje u tekstu: IRPEF) koji je ostao nenaplaćen zbog tzv. rada na crno, 37,1 % na IRPEF na samozapošljavanje i poslovanje, a 0,9 % odnosi se na lokalni dodatak IRPEF-u (sličan prirezu porezu na dohodak). Nasuprot toga, 10,1 % poreznoga jaza stvoreno je poreznom evazijom poreza na dobit (tal. *Imposta sul reddito delle società*; IRES), 32 % od porezne evazije koja se odnosi na PDV, a 5,8 % od regionalnog poreza na proizvodne aktivnosti (tal. *Imposta regionale sulle attività produttive*; dalje u tekstu: IRAP). Zatim 0,6 % poreznoga jaza stvoreno je poreznom evazijom od neplaćanja poreza temeljenih na pravnim poslovima najma nekretnina, 0,3 % od neplaćanja pristojbe za talijansku radioteleviziju (tal. *Radiotelevisione italiana*: RAI), 2,2 % od neplaćanja trošarina na energente i, konačno, 5,7 % odnosi se na neplaćanje lokalnog poreza na nekretnine (tal. *Imposta municipale unica*: IMU i tal. *Tributo sui servizi indivisibili*; TASI). Naposljetku, od 12,7 milijardi eura utajenih sredstava, 77 % dolazi od izgubljenih prihoda koje plaća poslodavac, dok 23 % dolazi od onih koje plaća zaposlenik. Vidi: Pagella politica, dostupno na: <https://pagellapolitica.it/articoli/quanto-vale-evasione-fiscale-italia-grafici> (27. 7. 2023.) i Ferrari Massimiliano, *Gli strumenti deflattivi nel contenzioso*

suprotstaviti se zluporabama prava kao i izbjegavanju plaćanja poreza kod velikih trgovačkih društava, pokazala se nedostatnom u borbi protiv istih pojava u malim i srednjim trgovačkim društvima te kod samostalnih profesionalnih djelatnosti. Naravno, treba imati na umu da se *focus* postavlja u svim državama na velika trgovačka društva zbog financijskog kapaciteta istih odnosno zbog ekonomskog značaja takvih entiteta.³⁸⁶ Učinkovita strategija za borbu protiv spomenutih pojava trebala bi se usredotočiti na nekoliko elemenata: (1) na usvajanje alata za praćenje i dobivanje spoznaja usmjerenih ka „prirodnom“ dobivanju informacija poreznoj osnovici, budući da se danas iznos oporezivog dohotka koji se treba prijaviti utvrđuje isključivo na temelju usporedbe između poreznog obveznika i njegovog stručnjaka (tzv. sustav samoprijave), dok bi cilj javne uprave trebao biti da se porezne osnovice pojave spontano kroz kombinaciju radnji čiji je cilj potaknuti porezne obveznike da prijave istinite podatke o oporezivim događajima odnosno o poreznoj osnovici; (2) na uravnotežen odnos između nadzora, tj. kontrola, i sankcija, tj. kazni, a s obzirom na to da je danas sustav sankcija toliko rigorozan da gospodarski subjekt često dovodi do gašenja djelatnosti, a ne do njegovog „ponovnog rođenja“; (3) na višegodišnjoj konsolidaciji obavljenih nadzora, tj. kontrola, jer je porezni obveznik sklon misliti da će se porezna administracija po obavljenom nadzoru neko vrijeme posvetiti drugim poreznim obveznicima te (4) na ulogu porezne administracije koja nije samo represivna, već i uvjerljiva te suradnička. Na temelju potonje točke (4) usvojen je institut porezne medijacije ili posredovanja koji potencijalno može dovesti do smanjenja poreznih sporova, povećanja porezne usklađenosti odnosno spontanog ispunjavanja porezne obveze te povećanja kvalitete akata.³⁸⁷ U vezi s ispunjavanjem poreznih obveza talijanska Agencija za prihode navela je kako nadzor odnosno kontrola mora biti usmjerena i na definiranje poreznog potraživanja, čime se jamči učinkovito sudjelovanje poreznog obveznika u postupku utvrđivanja porezne obveze te da s ove točke gledišta kontradiktorni postupak poprima stratešku središnju ulogu za usklađenost te da se kao takav mora smatrati značajno važnim trenutkom postupka, a ne pukim ispunjavanjem forme. Kontrolna aktivnost sustavno usmjerena na preventivne razgovore s poreznim obveznikom sukladno talijanskoj Agenciji za prihode čini

fiscale, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), *Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione*, op. cit., str. 336.

³⁸⁶ Ferrari Massimiliano, *Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale*, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), *Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione*, op. cit., str. 337.

³⁸⁷ Loc. cit.

poreznu tražbinu vjerodostojnijom i održivijom.³⁸⁸³⁸⁹ Dakle, prema tome glavno usmjerenje mora biti k suradnji s poreznim obveznikom, baš kao što je to slučaj u velikom dijelu današnjih stručnih promišljanja o modernizaciji i poboljšanju učinkovitosti rada porezne administracije.³⁹⁰ Spomenuta suradnja prema kojoj teži talijanska Agencija za prihode bila je i polazna točka za uvođenje u talijansko nacionalno porezno zakonodavstvo nekoliko deflatorskih instituta koji na neki način predstavljaju mehanizme sprječavanja nastanka poreznih sporova, ali i porezne medijacije koja je predmet analize ovoga poglavlja. Naime, može se zaključiti da je spomenuto usmjerenje k dobroj suradnji poreznih tijela s poreznim obveznicima i uvođenju različitih oblika ADR-a u Italiji u poreznim stvarima rezultiralo zasad zadovoljstvom porezne administracije, iako su rad na poboljšanju postojećih mehanizama te na proširivanju primjene ADR oblika na sve više poreznih sporova težnje na koje se dalje poziva.

4.4.4. PRETPOSTAVKE I TIPOLOGIJA MEDIJABILNIH AKATA UZ ODREĐIVANJE PREDMETA POREZNE MEDIJACIJE U ITALIJI

Nakon analize talijanskoga stanja i borbe protiv porezne evazije potrebno se ponovno fokusirati i proučiti poreznu medijaciju u Italiji studiranjem svih ključnih dijelova iste, od pretpostavki za pokretanje porezne medijacije, putem proceduralnih elemenata medijacije, pa sve do završetka takvog oblika ADR-a. Dakle, vraćajući se na institut porezne medijacije sukladno izvornoj odredbi, pritužba kojom se pokreće porezna medijacija našla je primjenu samo za porezne sporove čija vrijednost ne prelazi 20.000 eura i to shodno aktima koje izdaje Agencija za prihode. Navedeno se više ne pojavljuje u izmijenjenom tekstu članka. 17. bis Zakonodavnog dekreta br. 546.³⁹¹ Stoga je institut ostao ograničen na sporove do 20.000 eura vrijednosti, ali je proširen na sve porezne sporove uključujući dosad isključene katastarske sporove, čak i ako je stranka u postupku porezno tijelo koje nije Agencija za prihode poput entiteta *Agenzia delle Dogane e dei*

³⁸⁸ Vidi: Agenzia delle entrate, Prevenzione e contrasto all'evasione - Indirizzi operativi, Circolare br. 16/E od 28. travnja 2016., dostupno na: <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getPrassiDetail.do?id={4B284E92-14EC-45F9-9FF4-057162D102FF}> (27. 7. 2023.).

³⁸⁹ Ferrari Massimiliano, Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), *Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione*, op. cit., str. 337.

³⁹⁰ Ibid., str. 338.

³⁹¹ Vidi bilj. 359.

Monopoli ili lokalno tijelo, agent ili pak privatni koncesionar za naplatu potraživanja.³⁹² Važno je za istaknuti kako je opredjeljenje zakonodavca za proširenje broja subjekata uključenih u tzv. postupak pokrenut po pritužbi opravdavano načelom ekonomičnosti upravnog postupanja i to imajući u vidu utvrđenu deflatorsnu učinkovitost u odnosu na sporove po aktima koje je izdala Agencija za prihode te velik broj sporova skromne vrijednosti koji karakteriziraju porezne sporove općenito.³⁹³

U skladu s novim propisima odnosno odredbama koje su na snazi, utvrđivanje sporova koji su predmet pritužbe odvija se stoga na temelju jedinstvenog kriterija odnosno vrijednosti predmeta spora koja ne prelazi 20.000 eura. Međutim, preduvjet za primjenu obveznog poreznog posredovanja tj. medijacije je osporavanje od strane poreznog obveznika propusta u radu Agencije za prihode i drugih subjekata. Nadalje, odredba članka 12. stavka 2. Zakonodavnog dekreta br. 546. treba se uzeti u obzir za utvrđivanje vrijednosti spora, jer predviđa da se uzme u obzir samo iznos poreza, bez kamata i svih kazni nametnutih s osporenim aktom. Primjerice, to funkcionira na sljedeći način. Porezni obveznik dobiva tzv. obavijest o procjeni (tal. *avviso di accertamento*) od 18.000 eura za porez, 8.000 eura za kazne i 2.000 eura za kamate. Bez obzira što je u ovom primjeru ukupni traženi iznos veći od 20.000 eura, medijacija tj. posredovanje je obvezno, budući da se u obzir uzima samo navedena vrijednost od 18.000 eura koja se odnosi na porez. Nasuprot tome, u slučajevima koji se odnose isključivo na osporavanje izrečenih sankcija, a da vrijednost ukupnog potraživanja na ime poreza i kazni prelazi 20.000 eura, medijacija će biti obvezna ako je osporena samo kazna, pod uvjetom da je ista manja od 20.000 eura (npr. ako razrezani porez iznosi 70.000 eura, a kazna 17.000 eura i samo je potonja osporena, tada je medijacija obvezna). Dodatno, Agencija za prihode navodi i propisuje internim aktima da se u slučaju da se pobija jedan akt koji se odnosi na više poreza istodobno, vrijednost se dobiva zbrojem ukupnih poreza koji su bili predmetom spora odnosno osporeni od strane poreznog obveznika.³⁹⁴ Međutim, kada se namjerava osporiti nekoliko akata jednom pritužbom vrijednost se mora odrediti u odnosu na pojedinačne osporene akte. Također, valja nadodati i kako spomenuti članak 17. *bis* u stavku 6. Zakonodavnog dekreta br. 546. izričito razmatra hipotezu da je predmet medijacije prešutno odbijanje povrata

³⁹² Ferrari Massimiliano, Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), *Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione*, op. cit., str. 339-340.

³⁹³ Ibid., str. 340.

³⁹⁴ Vidi: Agenzia delle entrate, *Mediazione tributaria – Chiarimenti e istruzioni operative*, Circolare br. 9/E od 19. ožujka 2012., dostupno na: <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getPrassiDetail.do?id={43924A12-1F40-462E-8CD8-55AC64AF24D3}> (28. 7. 2023.).

poreza, kazni, kamata ili drugih dodataka, a što je ujedno i hipoteza koju je Agencija za prihode već navela.³⁹⁵

Pitanje što sve može biti predmet porezne medijacije jest pitanje na koje odgovor može varirati od države do države u skladu sa shvaćanjima zakonodavaca o tome koji se sve porezni sporovi mogu rješavati ili barem pokušati riješiti u okviru porezne medijacije. Ovo pitanje također može biti povezano ili, bolje rečeno, može predstavljati nastavak propitivanja o medijabilnosti poreznih sporova. Naime, ovdje više nije riječ samo o tome jesu li porezni sporovi medijabilni, za što je talijanski zakonodavac odlučio da jesu, već i koji su porezni sporovi medijabilni.³⁹⁶

Shodno svemu što je navedeno, u Tablici 2. koja slijedi dan je popis, odnosno navedeni su svi oni porezni sporovi za koje se talijanski zakonodavac odlučio da mogu biti predmetom porezne medijacije, a što predstavlja ujedno i *numerus clausus* akata odnosno sadržaja takvih akata koji mogu biti osporavani u okviru talijanske porezne medijacije.

Tablica 2. Predmet porezne medijacije u Italiji.

Redni br.	Osporivi akt u poreznoj medijaciji
1.	Obavijest o procjeni (tal. <i>avviso di accertamento</i>)
2.	Obavijest o likvidaciji (tal. <i>avviso di liquidazione</i>)
3.	Odluka/akt kojim se izriču sankcije (tal. <i>provvedimento che irroga le sanzioni</i>)
4.	Izvadak/obavijest o nepodmirenim dugovanjima (tal. <i>estratto di ruolo</i>) ³⁹⁷
5.	Izričito ili prešutno odbijanje povrata poreza, kazni i kamata ili drugih dodataka (tal. <i>rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti</i>)

³⁹⁵ Ferrari Massimiliano, Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione, op. cit., str. 340.

³⁹⁶ Vidi bilj. 373.

³⁹⁷ Izvadak/obavijest o nepodmirenim dugovanjima izdaje Agencija za prihode na zahtjev dužnika, a sastoji se od računalnog dokumenta koji sadrži pojedinosti o izdanim poreznim računima i o kojima se pretpostavlja da je obaviješten porezni obveznik. Dužnik može zatražiti neposredno takav izvadak/obavijest. Vidi: Ascolto Legale, L'estratto di ruolo, dostupno na: <https://ascoltolegale.it/1-estratto-di-ruolo/> (28. 7. 2023.).

6.	Odbijanje ili oduzimanje olakšica ili odbijanje zahtjeva za povlašteno utvrđivanje poreznih odnosa (tal. <i>diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari</i>)
7.	Svaki drugi akt koji izdaje Agencija za prihode, a za kojeg je zakonom predviđeno samostalno osporavanje pred Komisijama (tal. <i>ogni altro atto emanato dall'Agencia, per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità dinnanzi le Commissioni</i>)
8.	Prešutno odbijanje povrata poreza (tal. <i>rifiuto tacito della restituzione di tributi</i>)
9.	Osporavanje sankcija, ako porezni obveznik ne namjerava pribjeći povlaštenoj definiciji ili predstaviti obrambene odbitke (tal. <i>contestazione delle sanzioni, se il contribuente non intende ricorrere alla definizione agevolata o presentare deduzioni difensive</i>)
10.	Doprinosi za socijalnu osiguranje (tal. <i>contributi assistenziali e previdenziali</i>)
11.	Opomena/poziv ³⁹⁸ na plaćanje osporive zbog određenih mana ³⁹⁹ (tal. <i>cartelle di pagamento per vizi propri</i>)
12.	Zadržavanje upisanih pokretnina prema članku 86. Predsjedničkog dekreta br. 602. ⁴⁰⁰ (tal. <i>fermi di beni mobili registrati</i>)
13.	Upis hipoteke na nekretninama sukladno članku 77. Predsjedničkog dekreta br. 602. (tal. <i>iscrizioni di ipoteche sugli immobili</i>)

³⁹⁸ Isprava (tal. *cartella di pagamento*) koju Agencija za prihode šalje poreznim obveznicima radi naplate potraživanja koja prema njima imaju razni entiteti (npr. sama Agencija za prihode, *Istituto nazionale della previdenza sociale* (INPS), općine itd.). Takva isprava sadrži opis iznosa dugovanja vjerovniku, poziv na plaćanje u rokovima definiranim od dana obavijesti, podatke o načinima plaćanja (gdje, kako) i upute za podnošenje zahtjeva za plaćanje u obrocima/ratama, obustavu ili predlaganje žalbe. Vidi: Agenzia della entrate, *Cartella di pagamento*, dostupno na: <https://www.agenziaentrateriscossione.gov.it/it/Per-saperne-di-piu/documenti-della-riscossione/cartella/> (28. 7. 2023.).

³⁹⁹ Npr. pogrešno označena osoba, logička ili računska pogreška, nenavođenje osobe zadužene za postupak, nedostatak obrazloženja, nenavođenje pojedinosti akta o procjeni. Vidi: Antonella Pedone, *Le cartelle esattoriali dell'Equitalia: come impugnarle*, dostupno na: <https://www.antonellapedone.com/guide/le-cartelle-esattoriali-dell-equitalia-come-impugnarle> (28. 7. 2023.).

⁴⁰⁰ Decreto del Presidente della Repubblica br. 602. od 29. rujna 1973., *Gazzetta Ufficiale* br. 268. od 16. listopada 1973.

14.	Obavijest/zahtjev za plaćanje ⁴⁰¹ (tal. <i>avviso di intimazione</i>)
15.	Akti koji se odnose na katastarske operacije bez povrata poreza (tal. <i>atti relativi alle operazioni catastali senza recupero di imposte</i>)

Izvor: konstruirano prema Ferrari Massimiliano, Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione, op. cit., str. 341.

Valja napomenuti da novi članak 17. *bis* Zakonodavnog dekreta br. 546. iz područja primjene medijacije isključuje sporove neodređene vrijednosti s izuzetkom zemljišnoknjižnih sporova koji su navedeni i identificirani u članku 2. stavku 2. Zakonodavnog dekreta br. 546. Konačno, stavak 10. članka 17. *bis* Zakonodavnog dekreta br. 546. potvrđuje neprimjenjivost/nepodobnost medijacije za sporove o državnim potporama koji su naznačeni u članku 47. *bis* Zakonodavnog dekreta br. 546.⁴⁰²

4.4.5. PRIJEDLOG ZA POKRETANJE POSTUPKA POREZNE MEDIJACIJE U ITALIJI

Nakon utvrđenja što sve može biti predmetom postupka medijacije odnosno koji su sve porezni sporovi potencijalno medijabilni, valja prije svega navesti kako se pokreće postupak porezne medijacije u uvjetima medijabilnosti poreznoga spora i ispunjavanja pretpostavki za pokretanje takvog postupka. Naime, nova formulacija navedena u „Reformskom dekretu“ odnosno u Zakonodavnom dekretu br. 156.⁴⁰³ predviđa automatsku uspostavu postupka porezne medijacije po izjavljenoj pritužbi (tal. *reclamo*), pritom oslobađajući porezne obveznike od nepotrebne obveze podnošenja posebnog zahtjeva. Oslobađanje od obveze podnošenja posebnoga zahtjeva potrebno je promatrati imajući u vidu obveznost porezne medijacije za određene vrste poreznih sporova. Porezni obveznik može podnijeti pritužbu osobno ili putem posebnog ili općeg opunomoćenika u

⁴⁰¹ Obavijest/zahtjev za plaćanje jest isprava kojom Agencija za prihode obavještava poreznog obveznika da će se, ako ne plati dug, suočiti s prisilnom naplatom odnosno s ovrhom na novčanim sredstvima. Vidi: Studio Tributario DLP, 3 motivi per cui l'intimazione di pagamento che ti hanno notificato potrebbe essere nulla, dostupno na, <https://www.studiotributariodlp.it/index.php/avvocato-tributarista/item/674-intimazione-pagamento-5-giorni-ricorso> (28. 7. 2023.).

⁴⁰² Ferrari Massimiliano, Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione, op. cit., str. 341.

⁴⁰³ Vidi bilj. 382.

slučaju da vrijednost spora ne prelazi 3.000 eura. U suprotnom će poreznog obveznika na sudu zastupati kvalificirani branitelj, kako to zahtijeva članak 82. Zakonika o građanskom postupku.⁴⁰⁴ Sukladno tome ovlašteni opunomoćenik/branitelj (tal. *difensore abilitato*) po profesiji može biti odvjetnik, računovođa, savjetnik za rad, djelatnik Centra za poreznu asistenciju (tal. *Centri di Assistenza Fiscale*; CAF) i srodnih uslužnih društava (npr. *Centri Autorizzati di Assistenza Fiscale*; CAAF), inženjer i dr. Iz ovog pozivanja na Zakonik o građanskom postupku razvidna je jasna veza medijacije s privatnopravnom sferom odnosno privatnopravni izvor same medijacije koja je u određenoj mjeri prilagođena kako bi se ista mogla primjenjivati u javnopravnoj sferi za rješavanje *in concreto* određenih poreznih sporova.⁴⁰⁵

U slučaju društava osoba i povezanih partnera/članova (npr. ortaka; tal. *soci*), odnosno pod pretpostavkom nužnog spora, tj. parnice, različiti odnosi moraju se smatrati autonomnima. To znači da društvo može zaključiti tj. pokrenuti medijaciju neovisno o partnerima/članova (npr. ortacima). Partneri/članovi pak mogu zaključiti vlastitu medijaciju uzimajući u obzir onu koju je društvo već sklopilo, pojaviti se na sudu ako medijacija ne završi sporazumom, zaključiti medijaciju u vezi s njihovim odnosom, čak i ako trgovačko društvo nije posredovalo te izravno izjaviti žalbu (tal. *ricorso*) ako njihov pojedinačni odnos prelazi vrijednost od 20.000 eura. Takav akt koji sadrži i žalbu i ponekad zahtjev za medijaciju mora se dostaviti Regionalnoj ili Pokrajinskoj direkciji/upravi, Operativnom centru ili teritorijalnom uredu Agencije za prihode ili pak napose javnopravnom tijelu koje je izdalo navedeni medijabilni akt. O žalbi se obavještava ured koji je donio osporeni akt i to putem izravne dostave, poštom (preporučenom pošiljkom bez omotnice i s povratnicom) te putem obavijesti sudskog službenika (sudska dostava).⁴⁰⁶

Minimalni sadržaj ovoga uređen je člankom 18. Zakonodavnog dekreta br. 546 uz jedino pojašnjenje da se u slučajevima kada je predviđena obvezna medijacija, u žalbi može sastaviti obrazloženi prijedlog za medijaciju koji mora sadržavati: (a) podatke i prebivalište poreznog obveznika (uključujući vjerodostojnu adresu elektroničke pošte); (b) podatke i prebivalište bilo kojeg imenovanog opunomoćenika (uključujući vjerodostojnu adresu elektroničke pošte), zajedno s pripadajućom posebnom tj. specijalnom punomoći (tal. *Procura speciale*);⁴⁰⁷ (c) egzaktne

⁴⁰⁴ Codice di procedura civile, Regio Decreto br. 1443. od 28. listopada 1940., Gazzetta Ufficiale br. 253. od 28. listopada 1940.

⁴⁰⁵ Ferrari Massimiliano, Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione, op. cit., str. 341-342.

⁴⁰⁶ Ibid., str. 342.

⁴⁰⁷ Primjer specijalne punomoći nalazi se u Prilogu B ovoga rada.

podatke pobijanog akta (subjekt koji je izdao akt, broj protokola, datum obavijesti i eventualno sve dodatne specifikacije ako ih ima); (d) razloge radi kojih se osporava zahtjev poreznog tijela; (e) zahtjeve poreznog obveznika (npr. poništenje akta; tal. *annullamento dell'atto*); (f) vrijednost spora (koja mora biti manja od 20.000 eura kako bi se mogla provesti faza medijacije koja prethodi žalbenom postupku), uz napomenu da spomenuta vrijednost ne uključuje tražene iznose na ime kazni i kamata (vidi *supra* pod 4.4.4. *Pretpostavke i tipologija medijabilnih akata uz određivanje predmeta porezne medijacije u Italiji*); (g) prijedlog za preinaku zahtjeva poreznog tijela te (f) naznaku spremnosti da se u raspravi ocijeni spremnost za provođenje postupka medijacije glede postojećeg spora.⁴⁰⁸

Rok za podnošenje obavijesti o pritužbi koja se u prvom stupnju mora podnijeti provincijskoj Poreznoj komisiji je 60 dana od obavijesti o donesenom aktu. Međutim, ako dođe do prešutnog odbijanja zahtjeva za povrat sredstava prijedlog se može podnijeti nakon 90 dana od podnošenja zahtjeva za povrat podnesenog u rokovima određenim pojedinim poreznim zakonom koji regulira različite porezni oblike sve do isteka prava na povrat odnosno dok nije nastupila zastara. Nadalje, u slučaju sporazumne revizije (vidi *supra* pod 4.2.3. *Pregovori: talijanski primjer pregovora s poreznim obveznicima radi rješavanja poreznih sporova*), rok za podnošenje pritužbe miruje 90 dana od dana podnošenja zahtjeva za sporazumnu reviziju. Nakon što subjekt koji je izdao akt bude obaviješten, automatski se otvara administrativna faza koja se odnosi na medijaciju u trajanju od 90 dana, u kojoj automatski zastaju (tal. *sospensione dei termini di pagamento e riscossione*) svi rokovi plaćanja i naplata, a medijacija mora biti zaključena u navedenom roku. Po proteku navedenog roka započet će teći rok od još 30 dana za porezne obveznike za pojavljivanje na sudu. Konačno, ako se porezni obveznik pojavi u ranijoj fazi pred sudom, sudac će odgoditi postupak kako bi se omogućilo ispitivanje pritužbe.⁴⁰⁹

4.4.6. POSTUPAK POREZNE MEDIJACIJE U ITALIJI

Po izvršenom prikazu o načinu pokretanja postupka porezne medijacije u Italiji nužno je proučiti i sam postupak odnosno pravila postupka koja vrijede u talijanskoj poreznoj medijaciji. Tijekom već spomenute administrativne odnosno upravne faze koja traje 90 dana, prethodno

⁴⁰⁸ Ferrari Massimiliano, *Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale*, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), *Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione*, op. cit., str. 342-343.

⁴⁰⁹ *Ibid.*, str. 343.

ispitivanje slučaja provodi ured javnopravnog tijela koji nije izdao akt. Navedeni ured mora ocijeniti prijedlog provjerom postojanja dopuštenosti i uvjeta za postupanje, zatim prelazi na ocjenu opravdanosti i utemeljenosti razloga zbog kojih se traži potpuno poništenje akta. U slučaju da takvi razlozi ne postoje, ured ocjenjuje prijedlog medijacije koji je eventualno već formulirao porezni obveznik, a ako je ovaj prijedlog za medijaciju manjkav, ured ipak procjenjuje mogućnost postizanja sporazuma u postupku medijacije sastavljajući obrazloženi prijedlog za medijaciju zajedno s preinakom zahtjeva.⁴¹⁰

Ako se ovaj postupak ne okonča u korist poreznog obveznika, ne poništi akt ili se ne prihvati prijedlog za medijaciju, on može podnijeti žalbu pokrajinskoj Poreznoj komisiji, a to se može dogoditi i ako se Agencija za prihode izričito ogluši o zahtjev poreznog obveznika ili čak kada se ista ne izjasni u roku od 90 dana i zapravo se u tom slučaju formira tzv. šutnja - odbijenica (tal. *silenzio-rigetto*). Dakle, u ovom slučaju ne vrijedi često primjenjivano pravilo u drugim javnopravnim sferama gdje se na šutnju gleda kao na rješavanje predmeta u *in favorem* poreznoga obveznika.⁴¹¹ Postupak medijacije u Italiji može završiti na nekoliko načina: „(1) potpuno prihvaćanje zahtjeva poreznog obveznika i poništenje akta; (2) djelomično prihvaćanje zahtjeva poreznog obveznika i djelomično poništenje akta; (3) prihvaćanje prijedloga proizašlog iz postupka medijacije koji predviđa plaćanje poreza i smanjenje kazne na 35 % zakonskog minimuma (ne više od 40 %) te (4) bez prihvaćanja pritužbe i medijacije. Naime, u potonjem slučaju ured može odbiti pritužbu izričito ili pustiti da istekne rok od 90 dana od podnošenja zahtjeva, bez donošenja bilo kakve odluke (šutnja - odbijanje)“.⁴¹²

Medijacija se završava potpisivanjem sporazuma i uplatom sporazumom određenog iznosa poreza i eventualno kazni u roku od 20 dana i to u cijelosti (cijeli dospjeli iznos) ili prve rate, ako

⁴¹⁰ Loc. cit.

⁴¹¹ Ovakva se pravila koja podrazumijevaju šutnju uprave kao pozitivno rješavanje tj. prihvaćanje zahtjeva od strane uprave uvedeno je u dijelove hrvatskog upravnoga prava s ciljem motiviranja rada službenika i omogućavanja strankama da se o njihovu zahtjevu riješi u razumnom roku. Međutim, u praksi se i takva pravila znaju tumačiti na drugačiji način, kao, primjerice, kod podnošenja zahtjeva za izdavanje građevinske dozvole. Službenici tako smatraju da čak i po proteku roka određenog zakonom u kojemu moraju odlučiti o zahtjevu (npr. po proteku roka od 30 dana) podnositelj zahtjeva ne stječe nikakve benefite zbog šutnje uprave. Naime, da bi zahtjev mogao biti prihvaćen i to zbog šutnje uprave, isti mora biti uredan odnosno sadržavati sve potrebne podatke i priloge. Stoga službenici često smatraju da oni prvo moraju potvrditi urednost zahtjeva da bi se i bez njihove formalne odluke o prihvaćanju zahtjeva strankama omogućilo pozitivno rješavanje zahtjeva i time određenih prava. Naravno, uzimajući u obzir da uprava može potvrditi urednost zahtjeva i nakon nekoliko godina, ovakvim se izvrnutim tumačenjem propisa gubi smisao izvorne intencije zakonodavca kada je takvo pravilo predvidio za pojedine upravne postupke.

⁴¹² Ferrari Massimiliano, *Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale*, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), *Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione*, op. cit., str. 344.

se porezni obveznik odluči za obročno plaćanje navedenog iznosa. S druge strane, ako se pak spor odnosi na povrat određenog iznosa, medijacija se završava potpisivanjem sporazuma u kojem su navedeni iznosi koji će se uplatiti zajedno s rokovima i načinom plaćanja. Nadalje, treba napomenuti da je nepravodobno podnošenje zahtjeva prepreka za postupanje s istim samo zbog nepostojanja onih pretpostavki koji onemogućuju pripisivanje zahtjeva poreznom obvezniku odnosno koji ne omogućuju identifikaciju predmeta u podnesenom zahtjevu. Tada će ured odbaciti zahtjev zbog apsolutne nedopuštenosti, ali se zahtjev i dalje može tretirati kao zahtjev za samozaštitu (tal. *richiesta o istanza di autotutela*).⁴¹³ Dodatno, valja naglasiti da se u kontekstu medijacije primjenjuju upravne sankcije u iznosu od 35 % od minimalno određenih.⁴¹⁴

4.4.7. NAGODBA ILI SPORAZUM KAO REZULTAT PROVEDENE POREZNE MEDIJACIJE U ITALIJI

Analizu talijanske porezne medijacije za potrebe pisanja ovoga rada potrebno je nastaviti proučavanjem nagodbe odnosno sporazuma koji može proizaći iz postupka porezne medijacije u Italiji. Nakon što preduvjeti za medijaciju smatraju valjanima nadležni ured postupa na sljedeći način: „(a) ako smatra da je prijedlog za medijaciju koji je sadržan u pritužbi opravdan i potpun s ponovnim obračunom iznosa potraživanja, isti ured može pozvati poreznog obveznika na sklapanje nagodbe ili sporazuma o medijaciji na najbrži i najučinkovitiji način; (b) u nedostatku prijedloga formuliranog u zahtjevu, ured šalje vlastiti obrazloženi prijedlog za medijaciju i to zajedno s preinakom poreznog zahtjeva tj. potraživanja te (c) u drugim slučajevima u kojima smatra da je moguće provesti medijaciju, ured poziva poreznog obveznika na razgovor, a u tom slučaju ured povoljno ocjenjuje mogućnost medijacije onda kada ne smatra mogućim i/ili primjerenim odmah sastaviti obrazloženi prijedlog za ponovno odlučivanje tj. preinačenje poreznog zahtjeva“.⁴¹⁵ Trenutkom u kojem je sklopljena nagodba tj. sporazum o medijaciji počinje teći rok za plaćanje tj. podmirivanje poreznog potraživanja, a nakon kojega se medijacija okončava. Zakonodavac je „Reformskim dekretom“⁴¹⁶ želio standardizirati pravila o načinu plaćanja, a uz to valja napomenuti da se navedeni propis odnosi na načine plaćanja dospjelih iznosa nakon tzv. sporazumne revizije,

⁴¹³ Primjer zahtjeva za samozaštitu (tal. *Istanza di autotutela*) nalazi se u Prilogu C ovoga rada.

⁴¹⁴ Ferrari Massimiliano, *Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale*, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), *Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione*, op. cit., str. 344.

⁴¹⁵ *Ibid.*, str. 344-345.

⁴¹⁶ *Vidi bilj.* 382.

porezne medijacije po pritužbi i mirenje. Ranije je bilo dopušteno obročno plaćanje u najviše osam obroka odnosno do dvanaest u slučaju iznosa iznad 50.000 eura, i to sukladno odredbama prijašnjeg članka 48. Zakonodavnog dekreta br. 546. stavljenog izvan snage od prijašnjeg članka 17. *bis* stavka 8. istog propisa.⁴¹⁷ Prema važećem zakonodavstvu je pak dopuštena odgoda plaćanja iznosa u najviše osam tromjesečnih obroka jednakog iznosa ili u najviše šesnaest tromjesečnih obroka ako dospjeli iznosi prelaze 50.000 eura, sukladno odredbama članka 8. stavka 2. Zakonodavnog dekreta br. 218.⁴¹⁸ Međutim, pogodnost obročnog plaćanja prestaje kada dođe do neispunjenja plaćanja obroka ili neplaćanja jednog od obroka (osim prvog) u roku plaćanja, tj. do dospijeca sljedećeg obroka. Shodno članku 15. *ter* stavku 2. Predsjedničkog dekreta br. 602.⁴¹⁹ kao rezultat opozivanja prava na obročnu otplatu potraživanja, preostali dospjeli iznosi poreza, kamata i kazni upisuju se u registar (tal. *ruolo*),⁴²⁰ a kazna predviđena člankom 13. Zakonodavnog dekreta br. 471.,⁴²¹ povećava se za polovicu i primjenjuje se na preostali iznos (rezidualni dio) duga kao porez. Naposljetku, kako bi porezna tražbina bila u potpunosti namirena i medijacija ne bi bila sporna, moraju se platiti svi dospjeli iznosi. Medijacija se nakon sklapanja nagodbe tj. sporazuma ne može osporiti, jer ondje više nema interesa za poduzimanjem pravnih radnji, stoga bi svaka žalba kojom bi se osporavala provedena medijacija bila nedopuštena.⁴²²

4.4.8. PRIMJER *IN CONCRETO* TALIJANSKE POREZNE MEDIJACIJE

U ovome će se potpoglavlju s ciljem dobivanja još potpunije slike funkcioniranja i rješavanja talijanske porezne medijacije navesti i analizirati primjer kojega je opisao autor dott. Massimiliano Ferrari.⁴²³ Primjer koji će se ovdje obraditi odnosi se na postupak porezne medijacije pri Agenciji za prihode.

Prije navođenja svih detalja predmeta nužno je izdvojiti i odrediti koncizno ključne činjenice, pitanja strana u postupku te eventualne specifičnosti samog predmeta. Shodno tome kao

⁴¹⁷ Vidi bilj. 359. i 383.

⁴¹⁸ Decreto legislativo br. 218. od 19. lipnja 1997., Gazzetta Ufficiale br. 165. od 17. srpnja 1997.

⁴¹⁹ Vidi bilj. 400.

⁴²⁰ Vidi bilj. 397.

⁴²¹ Decreto legislativo br. 471. od 18. prosinca 1997., Gazzetta Ufficiale br. 5. od 8. siječnja 1998. - Supplemento ordinario br. 4.

⁴²² Ferrari Massimiliano, Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione, op. cit., str. 345.

⁴²³ Ovlašteni medijator pri talijanskoj Gospodarskoj komori, djeluje u okviru talijanske *Camere di Commercio di Lecco, Sondrio e Como* i stručnjak je iz područja poreznoga prava.

ključnu činjenicu ovoga predmeta može se izdvojiti sljedeće: porezni obveznik dobio je od Agencije za prihode obavijest o procjeni (tal. *avviso di accertamento*) koja se odnosi na usklađivanje uknjižbenog, katastarskog i hipotekarnog poreza za nekretninu (tal. *conguaglio imposte di registro, catastali ed ipotecarie*) koju su roditelji kupili u ožujku 2013. godine koji namjerava osporiti pretpostavke na kojima se temelji takva obavijest. Nadalje, kao ključno pitanje može se postaviti sljedeće: postoji li alternativno rješenje od sudskog koje dovodi do proglašenja nelegitimnosti ili pak do potvrđivanja rada vlasti (tal. *Autorità Giudiziaria*) od strane Porezne komisije? Kao specifičnosti ovoga predmeta može se izdvojiti sljedeće: (a) odnos porezne medijacije i žalbe (tal. *ricorso*); (b) elementi medijabilnosti poreznog zahtjeva tj. potraživanja te (c) u pogledu nagodbe tj. sporazuma o medijaciji uvjeti, ispunjenje i sadržaj istog.⁴²⁴

Po navođenju i izdvajanju bitnih činjenica, pitanja koja se javljaju te specifičnosti samog predmeta, nužno je krenuti analizirati činjenično stanje predmeta i u njemu pronaći odgovore i pojašnjenja. Autor ovoga primjera navodi činjenično stanje kako slijedi. U veljači 2016. gospodin Marco, nasljednik supružnika Riva, primio je od Agencije za prihode obavijest o procjeni koja se odnosi na plaćanje, putem usklađivanja poreza na upis tj. uknjižbu, katastar i hipoteku, a odnosi se na nekretninu koju su roditelji kupili u ožujku 2013. Gospodin Marco je od svojih roditelja kupio građevinsko zemljište, koje se nalazi u jednoj talijanskoj općini, po cijeni od 90.000,00 eura. Naknadno je platio neizravne poreze obračunate na tu vrijednost. Međutim, Agencija za prihode osporava plaćanje katastarskog i uknjižbenog poreza poreznog obveznika, tvrdeći da je tržišna vrijednost kuće i zemljišta viša i iznosi 195.000,00 eura, a što je znatno veći iznos od kupoprodajne cijene. Gospodin Marco zatim osporava navedenu obavijest o procjeni, žalbom upućenom provincijskoj Poreznoj komisiji. Izjavljena je žalba dana 30. ožujka 2016. Agenciji za prihode, s obrazloženjem da tržišna vrijednost ne može biti jedini element procjene za potrebe utvrđivanja uknjižbenog, katastarskog i hipotekarnog poreza. Dana 15. srpnja 2016. Agencija za prihode poziva gospodina Marca radi pokretanja postupka porezne medijacije. Porezni obveznik je pozvan da sudjeluje na sjednici zajedno sa svojim opunomoćenikom, tj. braniteljem (tal. *difensore*), dott. Massimilianom Ferrarijem, ovlaštenim računovođom. Sastanku organiziranom u Agenciji za prihode nazočio je i službenik Luca Rossi, kao predstavnik Ureda. Agencija za prihode tvrdila je da je dokumentirala, procjenom koju je izvršio tehničar koji je na licu mjesta obavio očevid, da

⁴²⁴ Ferrari Massimiliano, *Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale*, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), *Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione*, op. cit., str. 346.

tržišna vrijednost zemljišta i kuće koju je gospodin Marco kupio daleko premašuje onu po kojoj je posao sklopljen (iznos naveden u ugovoru o kupoprodaji) i željela je da porezni obveznik plati usklađeni iznos poreza s procijenjenom tržišnom cijenom nekretnina. Gospodin Marco je pak tvrdio da je porez već platio i da ne želi više ništa plaćati. Tvrdio je da je poštenu porezni obveznik i da nikada nije utajio porez Agenciji za prihode, pogotovo u ovom slučaju u kojem je uredno platio poreze obračunate prilikom prodaje. Opunomoćenik tj. branitelj gospodina Marca, dott. Ferrari, u prilog tezi svog klijenta istaknuo je da je prodano zemljište predmet služnosti u korist plinskog trgovačkog društva. Štoviše, isto graniči s javnim zemljištem koje se koristi kao groblje, stoga se pri procjeni vrijednosti moraju uzeti u obzir i ove okolnosti, kojima se drastično smanjuje vrijednost zemljišta.⁴²⁵

Dott. Ferrari stoga, nakon ovih tvrdnji, službeniku predaje tehničku dokumentaciju iz koje je vidljivo da prijenosna vrijednost vlasništva nad zemljištem, tj. prikazani iznos kupoprodaje, odgovara stvarnoj tržišnoj vrijednosti te da je stoga njegov klijent uredno platio porez. Nakon prikupljanja materijala tj. dokumentacije, službena osoba obavijestila je stranke da nije u mogućnosti samostalno donijeti odluku te da će o onome što je saznala tijekom sastanka izvijestiti nadređenog. Dott. Ferrari podsjetio je službenika Rossija da je njegov nadređeni već trebao biti prisutan na sastanku i da stoga na sljedećoj sjednici očekuje prisutnost nadređenog. Stoga, prvi medijacijski sastanak završava bez tzv. pomirbenih rješenja (tal. *soluzioni conciliative*). Na drugom sastanku medijacije koji je bio zakazan za 28. srpnja 2016. u Agenciji za prihode gospodin Marco još se jednom pojavljuje u pratnji svog opunomoćenika tj. branitelja, a službenik Agencije za prihode javlja da će im se uskoro pridružiti i ravnatelj dott. Alessandro Verdi. Službenik je na ovom sastanku izvijestio da je razgovarao sa svojim nadređenim, odnosno s odgovornom osobom Agencije za prihode, koja je prihvatila uzeti u obzir argumente gospodina Marca i ustvrdila da ne sumnja u njegovu dobru volju. Međutim, Agencija za prihode, nakon što je utvrdila veću vrijednost zemljišta, mora pristupiti obračunu viših poreza. Dott. Rossi izjavio je da je procijenio dokumentaciju koju je izradio dott. Ferrari zajedno sa svojim nadređenima i da je uzeo u obzir da zemljište graniči s područjem groblja, kao i površinska ograničenja, što je rezultiralo nižom vrijednošću od prethodno utvrđene. Dott. Ferrari, prije nego što je došao na drugi sastanak, obavijestio je svog klijenta o mogućim posljedicama medijacije. Ako se sporazum ne postigne, bilo bi potrebno izjaviti žalbu pred Poreznom komisijom, uz rizik snošenja znatnih troškova. Da je, s

⁴²⁵ Loc. cit.

druge strane, medijacija završila sporazumom, vjerojatno bi gospodin Marco bio prisiljen platiti porezni dodatak, ali to je rješenje moglo biti jeftinije od kasnije upravnosudske alternative. Nakon otprilike pola sata čekanja, dott. Alessandro Verdi, odgovoran za postupak, dolazi za medijacijski stol i objašnjava gospodinu Marcu da viša vrijednost na koju se obračunava porez proizlazi iz procjene koju je izradio stručnjak, ali da je Ured uzeo u obzir lokaciju nekretnine i namjerava predložiti plaćanje poreza na smanjenu vrijednost od 135.000,00 eura. Dott. Ferrari intervenirao je podsjećajući doktora Verdija da je pretpostavka na kojoj se temelji izračun katastarskih i uknjiženih poreza tržišna vrijednost i da je ta vrijednost rezultat cjenkanja između privatnih osoba. Isti porezni obveznik kaže da je spreman platiti 60 % inicijalno osporenog poreza, samo radi izbjegavanja troškova i rokova suđenja, a nikako zato što smatra da su zahtjevi Agencije za prihode osnovani.⁴²⁶

Dott. Rossi primio je na znanje ono što su strane rekle i pristao je dopustiti gospodinu Marcu plaćanje poreza na vrijednost od 114.000,00 eura sastavljanjem posebnog izvješća kojim se završava medijacija i poziva poreznog obveznika na plaćanja iznosa dospjelih potraživanja u roku od 20 dana. Završetak postupka medijacije ima učinak poništavanja poreznog potraživanja i stoga gospodin Marco neće morati u ovom slučaju ispunjavati nikakve obveze pred pokrajinskom Poreznom komisijom. U slučaju nepostizanja sporazuma, s druge strane, žalitelj bi, nakon što bi isteklo 90 dana obustave za medijaciju, morao podnijeti kopiju žalbe pokrajinskoj Poreznoj komisiji u roku od sljedećih 30 dana, a kako bi se pokrenuo daljnji pravni postupak.⁴²⁷

Na ovom konkretnom primjeru talijanske porezne medijacije mogu se uočiti sve prednosti koje ista pruža poreznim obveznicima. Naime, porezni obveznik je u više navrata dobio mogućnost izjašnjavanja i pružanja dokumentacije iz koje su razvidni dokazi na kojima temelji tvrdnje čime je omogućeno i njemu i njegovom opunomoćeniku aktivno sudjelovanje u postupku. Nadalje, omogućeno mu je da hijerarhijski nadređeni službenik procijeni situaciju i da se po pronalasku tzv. pomirbenog rješenja izbjegne sudska instanca, a samim time i povećati troškovi. Valja još dodatno istaknuti da je u pogledu tereta dokazivanja u ovom slučaju porezni obveznik postupio savjesno i odgovorno pruživši sve one činjenice bitne za oporezivanje koje su bitne poreznoj administraciji prilikom utvrđivanja odnosno u konkretnom slučaju revizije utvrđenog poreza. Naposljetku, učinak poništavanja prethodno utvrđene porezne obveze koji ima uspješni završetak porezne medijacije

⁴²⁶ Ibid., str. 347.

⁴²⁷ Ibid., str. 348.

izvrstan je primjer na koji se način treba odrediti učinak sporazumu odnosno nagodbi koja je postignuta u okviru postupka porezne medijacije.

4.4.9. O DEFLATORNIM INSTITUTIMA USMJERENIH K SMANJIVANJU BROJA POREZNIH SPOROVA U ITALIJI

U okviru ovoga potpoglavlja valja spomenuti i prezentirati i druge talijanske tzv. deflatorne institute usmjerene k smanjivanju broja poreznih sporova, a od kojih su neki već spomenuti u pogledu drugih oblika ADR-a. Međutim, radi sistematizacije talijanskih instituta ovdje će se prikazati svi najznačajniji instituti poreznoga zakonodavstva uvedenih s ciljem smanjivanja broja nastalih poreznih sporova tj. s ciljem bržeg rješavanja istih. Naime, još nedavno broj i složenost deflatornih instituta odnosno alata namijenjenih rješavanju sporova značajno su porasli. Njihova svrha je da se sporovi ne rješavaju putem sudskih postupaka, ali također i omogućiti poreznim vlastima brzu naplatu poreza. Utvrđeno je da je zakonodavac prilično dugo vremena vjerovao i pribjegavao putu tzv. dogovorenog načina utvrđivanja porezne obveze poreznog obveznika, smatrajući da bi nepokolebljiv stav ureda koji provodi porezni nadzor doveo do smanjenja pojave korupcije i utaje poreza. Takva su shvaćanja i rješenja rezultirala ipak iluzornim očekivanjima koja nisu dovela do željenih ciljeva. Povijesne reforme iz 90-ih godina 20. stoljeća zapravo su dovele do toga da se ova orijentacija pokoleba te da se prošla shvaćanja o nepokolebljivosti spomenutog ureda, što bi tobože dovelo do smanjenja korupcije i porezne utaje, polako odbaci u ropotarnicu povijesti. Prije svega to je bilo stupanje na snagu Zakona br. 241.,⁴²⁸ kojim je zakonodavac uredio odnose između uprave i građanina, a potom konkretnije propisivanje pravila sadržanih u Zakonu br. 212. iz 2000. (tzv. „Statut poreznog obveznika“; tal. *Statuto del contribuente*).⁴²⁹ Navedeni propisi, naime, odnos između poreznog obveznika i talijanske porezne a (tal. *Amministrazione finanziaria*) temelje na poštovanju transparentnosti, dijaloga i načela kontradiktornosti.⁴³⁰ Dalje će se, stoga, prikazati deflatorni instituti talijanskog poreznog zakonodavstva koji su proizašli iz promjene prošlovjekovnih shvaćanja, i to: (1) institut za samozaštitu (tal. *l'istituto dell'autotutela*); (2) sporazumna revizija (tal. *l'accertamento con adesione*); (3) sudsko mirenje (tal. *la conciliazione*

⁴²⁸ Legge br. 241. od 7. kolovoza 1990., Gazzetta Ufficiale br. 192. od 18. kolovoza 1990.

⁴²⁹ Legge br. 212. od 27. srpnja 2000., Gazzetta Ufficiale br. 177. od 31. srpnja 2000.

⁴³⁰ Ferrari Massimiliano, Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione, op. cit., str. 348.

giudiziale); (4) prihvaćanje akta (tal. *l'aquiescenza*); (5) prihvaćanje izvješća o sporovima (tal. *l'adesione ai processi verbali di contestazione*) te (6) prihvaćanje poziva za pojavljivanje i predviđanje pogodnijeg režima (tal. *l'adesione degli inviti a comparire e le previsioni di un regime agevolato*).

4.4.9.1. ISTITUT ZA SAMOZAŠTITU (*L'ISTITUTO DELL'AUTOTUTELA*)

Institut za samozaštitu (tal. *l'istituto dell'autotutela*)⁴³¹ dotaknut je *supra* pod 4.4.6. *Postupak porezne medijacije u Italiji*, a isti predstavlja tzv. deflatorsni institut koji ovlašćuje talijansku poreznu administraciju na poništenje ili opoziv izdanog poreznoj (posebnog) akta temeljem procjene prikladnosti bez uključivanja sudske vlasti u postupak. Stoga je rješavanje potencijalnih ili stvarnih sukoba koji nastaju s drugim subjektima u vezi s aktima ili potraživanjima aktivnost na koju je pozvana javna uprava. Treba naglasiti da se spomenuta procjena mogućnosti koja je svojstvena određenoj dozi upravne diskrecije, u biti mora temeljiti na pretpostavkama „(1) navodne nelegitimnosti (ili u slučaju nedostatka obrazloženja, izostavljenog potpisa ili nedostataka u obavijesti) i/ili neutemeljenosti (kada pogreška pada na kvantifikaciju oporezivog iznosa) isprave koja se poništava te (2) postojanja trenutnog javnog interesa za stavljanje akta izvan snage“.⁴³²

Institut samozaštite u talijansko je porezno zakonodavstvo prvo uveo Predsjednički dekret br. 287.,⁴³³ dok je sada reguliran Zakonom br. 656.⁴³⁴ te od Ministarskog dekreta br. 37.⁴³⁵ Ovlast

⁴³¹ Ovaj se institut može usporediti s ovlastima hrvatske Porezne uprave RH odnosno hrvatskih poreznih tijela koje proizlaze iz članka 182. OPZ-a. Naime, prema hrvatskom pozitivnopravnom poreznom zakonodavstvu, tek u slučaju podnošenja žalbe poreznog obveznika na rješenje poreznoga tijela, porezno tijelo koje je rješavalo predmet u prvome stupnju ima ovlast samostalno usvojiti žalbu izjavljenu od strane poreznoga obveznika te u skladu s time donijeti izmijenjeno rješenje sve dok drugostupanjsko upravno tj. porezno tijelo ne donese odluku o žalbi. Naime, prvostupanjsko porezno tijelo može u žalbenom postupku žalbu usvojiti i novim poreznim aktom zamijeniti porezni akt koji se žalbom pobija (1) ako ocijeni da je žalba opravdana i da nije nužno provoditi novi ispitni postupak bez provođenja dopunskog postupka te (2) ako ocijeni da je provedeni postupak bio nepotpun, a to je moglo biti od utjecaja na rješavanje ili ako žalitelj u žalbi iznosi takve činjenice i dokaze koji bi mogli biti od utjecaja na drukčije rješavanje stvari ili ako je žalitelju moralo biti omogućeno da sudjeluje u postupku ili ako je žalitelj propustio sudjelovati u postupku, ali je u žalbi opravdao to propuštanje uz provođenje dopunskog postupka. I protiv novoga poreznog akta porezni obveznik može podnijeti žalbu u žalbenom roku koji teče od dana zaprimanja izmijenjenog akta sukladno pravilima o računanju rokova.

⁴³² Ferrari Massimiliano, *Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale*, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), *Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione*, op. cit., str. 348-349.

⁴³³ Decreto del Presidente della Repubblica br. 287. od 27. ožujka 1992., *Gazzetta Ufficiale* br. 116. od 20. svibnja 1992. - Supplemento ordinario br. 75.

⁴³⁴ Legge br. 656. od 30. studenog 1994., *Gazzetta Ufficiale* br. 280. od 30. studenog 1994.

⁴³⁵ Decreto del ministro delle finanze br. 37. od 11. veljače 1997., *Gazzetta Ufficiale Serie Generale* br. 53. od 5. ožujka 1997.

samozaštite uredi mogu provoditi na ispravama izričito navedenim u članku 19. stavku 1. Zakonodavnog dekreta br. 546.,⁴³⁶ odnosno na obračunskim ispravama tj. ispravama o procjeni, izvršnim ispravama, odbijanja ili nevraćanja sredstava, protiv kojih bi bila dopuštena žalba poreznog obveznika Poreznoj komisiji. S druge strane, članak 2. stavak 1. Ministarskog dekreta br. 37. prikazuje slučajeve nelegitimnosti potrebne za utvrđivanje postojanja iste u odnosu na djelo koje je predmet zahtjeva za samozaštitu te se stoga isti mogu navesti na sljedeći način: „(a) pogreška osobe; (b) očita logička ili računska pogreška; (c) pogreška u poreznoj pretpostavci; (d) dvostruko oporezivanje; (e) nerazmatranje plaćanja poreza koje je redovito izvršavano; (f) nedostatak dokumentacije koji je naknadno otklonjen, a najkasnije do isteka propisanog roka; (g) postojanje preduvjeta za korištenje tzv. umanjenja, odbitaka ili povlaštenih režima koji su prethodno odbijeni te (h) materijalna pogreška poreznog obveznika, lako prepoznatljiva od strane uprave“. Procjena koju će uredi talijanske porezne administracije morati provesti mora biti konkretan odgovor kako na potrebu zaštite javnog interesa, tako i na interes građana, poreznih obveznika da budu podvrgnuti pravednom oporezivanju, i to ne samo sa željom koja je usmjerena isključivo k ponovnom uspostavljanju zakonitosti.⁴³⁷ Ovaj institut, dakle, može jednostavnije i pragmatičnije odgovoriti na potrebu smanjenja količine poreznih sporova. Shodno tome porezna administracija može odgovoriti na ono što se može identificirati kao poštovanje načela ekonomičnosti, uz formalno korektno provođenje upravnog/poreznog postupka i izbjegavanje vođenja sudskog postupka koji bi svakako bio neuspješan ako je i sam ured uvjeren i, štoviše, siguran da je izdani porezni akt pogrešan ili čak neutemeljen.⁴³⁸

Poništenje akata koje je izdala javna uprava može se izvršiti i po službenoj dužnosti i na zahtjev poreznog obveznika odnosno na temelju zahtjeva za samozaštitu (tal. *richiesta o istanza di autotutela*).⁴³⁹ Subjekt nadležan za poništenje akta je isti onaj ured koji ga je izdao, pa je samim time i nadležan za donošenje tzv. samozaštitne mjere, ali mogu postojati slučajevi u kojima poništenje provodi Ravnateljstvo Regionalne uprave za prihode (tal. *Direzione Regionale delle Entrate*) kojoj je navedeni ured podređen, i to ako se utvrdi ozbiljno nedjelovanje podređenog ureda. Sukladno odredbi članka 4. Ministarskog dekreta br. 37. provedba mjere o samozaštiti

⁴³⁶ Vidi bilj. 359. i 383.

⁴³⁷ Ferrari Massimiliano, *Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale*, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), *Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione*, op. cit., str. 349.

⁴³⁸ *Ibid.*, str. 350.

⁴³⁹ Primjer zahtjeva za samozaštitu (tal. *Istanza di autotutela*) nalazi se u Prilogu C ovoga rada.

zahtijeva nužno prethodno mišljenje Ravnateljstva Regionalnog ureda za prihode onda kada iznos poreza, kazni i srodnih dodataka koji podliježu poništenju premašuje iznos od 516.546,90 eura.⁴⁴⁰

Naposljetku, potrebno je spomenuti i moguće mjere samozaštite odnosno preciznije rečeno na koji način i kojim radnjama porezne administracije samozaštita može biti ostvarena. Prema talijanskom pozitivnom poreznom zakonodavstvu postoje četiri moguće mjere samozaštite. Prva mjera odnosi se na poništenje akta (tal. *annullamento d'ufficio*). Poništenje akta od strane ureda ima *ex tunc* učinak u odnosu na akt zahvaćenog nedostatkom legitimacije (npr. povreda zakona, nenadležnost, prekoračenje ovlasti), tj. s povratnim ili retroaktivnim učinkom i opozivnom vrijednošću. Poništenje može biti doneseno i u obliku tzv. „poništenja u svrhu ispravka pogreške“, kada se isprava koja sadrži nedostatak poništava i ponovno izdaje samo ako nisu protekli rokovi za odašiljanje obavijesti. Nadalje, druga mjera odnosi se na opoziv akta (tal. *revoca*). Ista se sastoji od povlačenja isprave, utoliko što se, pred novom ocjenom razloga i potreba izdavanja iste, utvrdi neumjesnost ili neosnovanost zahtjeva. Za razliku od prethodne poništenja, opoziv može imati učinak *ex nunc* u slučaju da je isprava koja se opoziva opće naravi ili povoljna za poreznog obveznika te, s druge strane, ima učinak *ex tunc* samo ako je akt nepovoljan za poreznog obveznika. Treća moguća mjera ostvarenja samozaštite jest ukidanje akta (tal. *rimozione*), koja nema nikada retroaktivni učinak i čije je donošenje opravdano nastalim razlozima legitimiteta. Naposljetku, četvrta i posljednja mjera kojom se može ostvariti samozaštita jest odricanje od oporezivanja u slučaju samoprocjene (tal. *rinuncia all'imposizione in caso di auto accertamento*). Ovlast za odricanje od oporezivanja temelji se na općenitim razmatranjima relativne i apsolutne ekonomičnosti, zbog malenih poreznih potraživanja i povezanih administrativnih troškova ili opet na temelju procjena u vezi s vjerojatnošću gubitka i posljedičnim nalogom za naknadu troškova postupka.⁴⁴¹

4.4.9.2. SPORAZUMNA REVIZIJA (L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE)

Sporazumna revizija (tal. *accertamento con adesione*) detaljno je analizirana *supra* pod 4.2.3. *Pregovori: talijanski primjer pregovora s poreznim obveznicima radi rješavanja poreznih sporova* u okviru oblika pregovora glede poreznoga spora. Naime, kao što je već naglašeno,

⁴⁴⁰ Ferrari Massimiliano, *Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale*, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), *Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione*, op. cit., str. 351.

⁴⁴¹ *Ibid.*, str. 350.

sporazumna revizija omogućuje talijanskoj poreznoj administraciji da pregovara s poreznim obveznikom o iznosu poreza koji isti mora platiti u okviru kontradiktornog postupka koji je slabašno reguliran zakonskim odredbama talijanskog poreznog zakonodavstva. Međutim, ovakav se pravni instrument uzevši u obzir već spomenute dileme ne bi trebao smatrati oblikom ADR-a *stricto sensu*, baš kao niti ostali deflatorni instituti, jer prije svega nema treće neutralne osobe koja bi mogla objektivno sagledati činjenično stanje i predložiti nepristrano obostrano prihvatljivo rješenje, a diskrecijska ovlast ureda porezne administracije čini se u mnogim slučajevima pretjeranom. No, imajući u vidu samu bit sporazumne revizije i svrhu, ista može biti svrstana i u određeni oblik pregovora o poreznom sporu s obzirom na to da ustvari ishod sporazumne revizije uglavnom ovisi o pregovaranju strana u sporu.⁴⁴²

Iako je sporazumna revizija već *supra* analizirana, ovdje će se iznijeti još nekoliko *specificuma* koje je potrebno posebno istaknuti. Institut sporazumne revizije u Italiji reguliran je Zakonom donetim dekretom br. 218.⁴⁴³ Sporazumna revizija sukladno navedenom propisu predstavlja deflatorni institut kojim se smanjuje brojnost poreznih sporova iznesenih pred Poreznim komisijama. Postupak sporazumne revizije počinje ili na inicijativu Ureda (promiče poziv na javljanje poreznom obvezniku, u kojem se navode porezna razdoblja koja podliježu razrezu, dan i mjesto javljanja radi utvrđivanja razreza poreza s obračunom) ili pak na inicijativu poreznog obveznika, a što može biti izvedivo u dva slučaja: „(a) u slučaju da je porezna administracija izvršila i dovršila uvide, inspekcije ili provjere, s pozitivnim ishodom te (b) u slučaju obavijesti o procjeni ili obavijesti o ispravku, kojoj ne prethodi poziv Ureda da se pojavi radi sporazumne revizije“.⁴⁴⁴ Nadalje, ne postoje posebni elementi koji ograničavaju objektivni opseg sporazumne revizije kao što je npr. postojanje i procjena oporezivog dohotka odnosno relevantnost i pripisivanje razdoblju. Ista se može odnositi na bilo koji aspekt procjene tj. utvrđivanja poreza, pa i na sintetičko određivanje ukupnog neto dohotka. Institut sporazumne revizije ostaje tako sastavni dio postupka utvrđivanja porezna, isti nema tzv. prijenosnu vrijednost (tal. *valore transattivo*), s obzirom na to da je cilj ovoga instituta doći do utemeljenijeg i razumnijeg određivanja porezne pretpostavke. Takva porezna pretpostavka uključuje ponuđene elemente (oporezive činjenice i događaje) od

⁴⁴² Vidi više u : Greggi, Marco, Žunić Kovačević, Nataša, Lights and shadows on the implementation of the alternative dispute resolution (ADR) system in the Italian and Croatian tax trial, op. cit., str. 381-383.

⁴⁴³ Vidi bilj. 418.

⁴⁴⁴ Ferrari Massimiliano, Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione, op. cit., str. 351-352.

strane poreznog obveznika u pogledu procjene oporezivog iznosa. Rasprava o tome mogu li se u sporazumnu reviziju uključiti i sporovi koji se tiču *an debeatura*, a ne samo *quantuma*, razriješana je stavom Agencije za prihode prema kojem slučajevi potpunog poništenja obavijesti o procjeni moraju biti ispravno formalizirani u smislu propisa koji regulira samozaštitu.⁴⁴⁵ Akti porezne administracije koji se mogu (re)definirati uz sporazumnu reviziju s poreznog obveznika jesu: „(a) akti koji se odnose na usklađivanja i procjene tj. utvrđivanje prihoda od poslovanja i samostalne djelatnosti i povezanog PDV-a; (b) akti koji se odnose na ispravke prijave fizičkih osoba i sintetičkog utvrđivanja dohotka sukladno *ex* članku 38. Predsjedničkog dekreta br. 600;⁴⁴⁶ (c) akti koji se odnose na službene provjere, u slučaju nepodnošenja prijave poreza; (d) akti koji se odnose na procjene temeljene na tzv. sektorskim studijama; (e) akti koji se odnose na dokumente o procjeni na temelju procjena ureda ili drugih tehničkih tijela; (f) akti koji se odnose na procjene temeljene na drugačijoj klasifikaciji dohotka ili njegovih komponenti te (g) akti koji se odnose na, općenito, sve druge situacije u kojima postoji spor (npr. o relevantnosti), a ostavljaju prostor za procjenu Uredu na temelju elemenata procjene koje nudi porezni obveznik“.⁴⁴⁷ Treba naglasiti da definicija poreza na dohodak/dobit (tal. *imposte sui redditi*) ima učinak i na porez na dodanu vrijednost, u odnosu na relevantne slučajeve i to u pogledu sporazumne revizije.⁴⁴⁸

Naposljetku, valja još spomenuti elemente sadržane u aktu sporazumne revizije, a oni su: (a) obrazloženje za svaki porez na kojima se temelji akt te (b) otpis (tal. *liquidazione*) viših poreza, kamata i kazni dospjelih ovisno o sporazumu/nagodbi.

4.4.9.3. SUDSKO MIRENJE (*LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE*)

Sudsko mirenje (tal. *conciliazione giudiziale*) predstavlja još jedan institut predviđen važećim zakonodavstvom, a on nalazi svoju promjenu u poreznom sporu koji je u tijeku, točnije spor između porezne administracije i poreznog obveznika mora već nastati da bi se spomenuti

⁴⁴⁵ Vidi: Agenzia delle entrate, Accertamento con adesione - Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 - Approfondimenti di aspetti concernenti la gestione dei procedimenti, Circolare br. 65/E od 28. lipnja 2001., dostupno na: <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getPrassiDetail.do?id={A1AF2687-73C0-4AFE-ADCF-FBBE654E0BA3}> (28. 8. 2023.).

⁴⁴⁶ Decreto del Presidente della Repubblica br. 600. od 29. rujna 1973., Gazzetta Ufficiale br. 268. od 16. listopada 1973.

⁴⁴⁷ Ferrari Massimiliano, Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione, op. cit., str. 352.

⁴⁴⁸ Ibid., str. 353.

institut mogao upotrijebiti u svrhu rješavanja poreznoga spora. Zapravo, njegov se *raison d'être* upravo sastoji u tome da se spor koji je već započeo privede kraju prije vremena, i to prije nego što sudac donese svoju presudu. Nekoliko je glavnih odrednica ovoga instituta koje valja istaknuti. U svrhu pokretanja postupka sudskog mirenja može biti podnesen zahtjev „izvan rasprave“ podnošenjem Poreznoj komisiji posebnog zajedničkog zahtjeva između Ureda i poreznog obveznika za potpuno ili djelomično mirenje spora,⁴⁴⁹ odnosno zahtjev „na raspravi“ koji porezni obveznik upućuje Poreznoj komisiji unutar 10 dana prije rasprave,⁴⁵⁰ te u tom slučaju sudac poziva stranke na mirenje i eventualno odgađa ročište za sklapanje sporazuma postignutom u postupku sudskog mirenja. Mirenje se može provesti pred pokrajinskim i/ili regionalnim Poreznim komisijama, dok se u slučaju mirenja primjenjuju administrativne sankcije u iznosu od 40 % iznosa koji se mogu izreći u prvom stupnju i 50 % u drugom stupnju u odnosu na iznos dugovanog poreza koji rezultira iz postupka mirenja. Ako se mirenje održi, sastavlja se posebno izvješće u kojem se navode dospjeli iznosi poreza, kazni i kamata, a izvješće o mirenju predstavlja pravnu osnovu za naplatu dospjelih iznosa, izravnim plaćanjem jednom uplatom ili u obrocima, uz davanje odgovarajućeg jamstva, ako je isto potrebno. Mirenje završava potpisivanjem sporazuma o mirenju i kada je to potrebno davanjem jamstva, a u roku od dvadeset dana od dana sastavljanja zapisnika mora se platiti cjelokupni dospjeli iznos ili prvi obrok, ovisno o postignutom sporazumu. Ured deponira zatim primjerak relevantne dokumentacije u Tajništvo Porezne komisije. Kada dođe do neispunjenja ili nedovoljnog plaćanja prvog ili jedinog obroka kojim se plaća dugovani iznos djelomično ili u cijelosti, ili nemogućnosti pružanja jamstva na zahtjev, Ured će imati pravo prisilno naplatiti dospjele iznose nakon potpisivanja sporazuma o mirenju, ali bez gubitka učinaka mirenja.⁴⁵¹

4.4.9.4. PRIHVAĆANJE AKTA (*L'AQUIESCENZA*)

Prihvaćanje akta (tal. *acquiescenza*) jest deflatorni institut talijanskog zakonodavstva koji je reguliran člankom 15. Zakonodavnog dekreta 218., a koji je kasnije integriran u Zakonski dekret

⁴⁴⁹ Članak 48. Zakonodavnog dekreta br. 546.

⁴⁵⁰ Članak 48. *bis* Zakonodavnog dekreta br. 546.

⁴⁵¹ Ferrari Massimiliano, *Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale*, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), *Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione*, op. cit., str. 354-355.

br. 185.,⁴⁵² i to člankom 27. stavkom 4 *ter*. Ovaj institut se također smatra primjenjivim na određene prekršaje koji se odnose na neizravne poreze od 2011. godine, budući da je prethodno zakonodavac isključio neizravne poreze (uknjižbeni porezi, donacije i nasljedstva) zaboravljajući pritom na hipotekarne i katastarske poreze i prekršaje u vezi s uknjižbom/nasljeđivanjem te donacijama neopravdano su do danas isključeni iz pristupa prednostima ovoga instituta. U slučaju (prešutnog) prihvaćanja akta od strane poreznog obveznika, sankcije izrečene nakon obavijesti o procjeni kojom se utvrđuje porez (tal. *avviso di accertamento*) ili obavijesti o likvidaciji (tal. *avviso di liquidazione*) smanjuju se na 1/3 ako porezni obveznik odustane od podnošenja žalbe ili formuliranja zahtjeva za pokretanje postupka sporazumne revizije (tal. *accertamento con adesione*). Tzv. „pojačani pristanak“ (tal. *acquiescenza rafforzata*) do 31. prosinca 2015. godine bilo je moguće koristiti u svrhu smanjenja sankcija na 1/6, isključivo ako radnjama poreznog obveznika nije prethodio postupak vođen po izvješću o sporu ili poziv na unakrsno ispitivanje. Treba još spomenuti i uvjete koji dopuštaju smanjenje sankcija na 1/3 izrečenih, a isti se mogu prikazati na sljedeći način: „(1) odricanje od prava na osporavanje obavijesti o procjeni ili obavijesti o likvidaciji; (2) odricanje od prava podnošenja zahtjeva za sporazumnu reviziju te (3) plaćanje u roku za podnošenje žalbe dospjelih iznosa poreza, kamata i penala umanjenih na 1/3“.⁴⁵³ Dakle, može se iz iznesenog zaključiti da je riječ o institutu koji favorizira i nagrađuje porezne obveznike koji se spremni odmah platiti dugovane iznose bez odugovlačenja i vođenja sporova. Na ovaj način porezni obveznik u zamjenu za prihvaćanje akta porezne administracije biva nagrađen umanjenim iznosima koje bi trebao platiti, a poreznom se obvezniku korištenje ovoga instituta može isplatiti plaćanjem puno manjih iznosa od onih koje bi bio u obvezi platiti da je potencijalno pokrenut spor na opisani način.

4.4.9.5. PRIHVAĆANJE IZVJEŠĆA O SPOROVIMA (*L' ADESIONE AI PROCESSI VERBALI DI CONTESTAZIONE*)

Prihvaćanje izvješća o sporovima (tal. *adesione ai processi verbali di contestazione*) označava deflatorski institut koji poreznim obveznicima nudi mogućnost izbjegavanja kontradiktornog postupka prihvaćanjem izvješća. S danom 1. siječnja 2016. godine ukinut je

⁴⁵² Decreto-Legge br.185. od 29. studenog 2008., Gazzetta Ufficiale br. 280. od 29. studenog 2008. - Supplemento ordinario br. 263.

⁴⁵³ Ferrari Massimiliano, Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione, op. cit., str. 356.

navedeni institut temeljem *ex* članka 1. stavka 637. slova c) točaka 1., 2. i 3. Zakona br. 190.⁴⁵⁴ Međutim, sukladno stavku 638. istog članka zakona nastavlja se primjenjivati na izvješća o porezu na dohodak/dobit i porezu na dodanu vrijednost dostavljena do 31. prosinca 2015. godine. No, ovaj institut omogućuje poreznom obvezniku da na temelju nalaza i sadržaja zaprimljene isprave sam definira svoj porezni odnos. Kada porezni obveznik odluči iskoristiti ovu mogućnost, ima pravo: „(a) na smanjenje sankcija na 1/6 (tj. na polovicu iznosa predviđenog u slučaju sporazumne revizije) te (b) na plaćanje u obrocima dospjelih iznosa bez davanja ikakvog jamstva“.⁴⁵⁵ Međutim, mogu se definirati samo postupci vođeni po izvješću o sporu koji: „(a) dopuštaju izdavanje djelomične procjene odnosno djelomičnog utvrđivanja te (b) sadrže nalaz o „značajnim“ kršenjima koja se odnose isključivo na zakonodavstvo o porezu na dohodak, IRAP-u i PDV-u“.⁴⁵⁶ Za pripremu navedenog prihvata tj. pristanka dovoljno je da porezni obveznik u roku od 30 dana od dostave izvještajnog obrasca u kojem mora izraziti pristanak, poreznoj administraciji pošalje poseban obrazac koji je dostupan na internetskim stranicama Agencije za prihode. Uz navedeno priopćenje koje je potrebno odaslati Agenciji za prihode, potrebno je priložiti presliku važeće osobne ili identifikacijske isprave poreznog obveznika. Praktična implikacija poštovanja izvješća predstavlja izdavanje „akta o utvrđivanju djelomične procjene tj. djelomičnog utvrđivanja“, koji sadrži elemente i obrazloženje na kojemu se temelji, ukidanje dodatnih poreza, sankcija i drugih eventualno dospjelih iznosa. O ovom aktu djelomičnog utvrđivanja mora se obavijestiti porezni obveznik u roku od 60 dana od dana podnošenja zahtjeva. Nakon dostavljanja obavijesti porezni obveznik dužan je uplatiti dugovane iznose u jednom obroku u roku od 20 dana od primitka dokumenta ili u više obroka, bez davanja jamstava, u najviše 8 tromjesečnih obroka u istom iznosu ili 12 ako dospjeli iznosi prelaze iznos od 51.645,69 eura, od kojih se prvi plaća u roku od 20 dana od dana obavijesti o aktu. Kamata se obračunava po zakonskoj stopi na iznos sljedećih obroka nakon prvog, a računa se od sljedećeg dana od dana dostave akta kojim se obavila djelomična procjena tj. djelomično utvrđivanje.⁴⁵⁷

⁴⁵⁴ Legge br. 190. od 23. prosinca 2014., Gazzetta Ufficiale Serie Generale br. 300. od 29. prosinca 2014. - Supplemento ordinario br. 99.

⁴⁵⁵ Ferrari Massimiliano, Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione, op. cit., str. 360.

⁴⁵⁶ Loc. cit.

⁴⁵⁷ Loc. cit.

4.4.9.6. PRIHVAĆANJE POZIVA ZA POJAVLJIVANJE I PREDVIĐANJE POGODNIJEG REŽIMA (*L'ADESIONE DEGLI INVITI A COMPARIRE E LE PREVISIONI DI UN REGIME AGEVOLATO*)

Naposljetku, prihvaćanje poziva za pojavljivanje i predviđanje pogodnijeg režima (tal. *adesione degli inviti a comparire e le previsioni di un regime agevolato*) jest zadnji značajni deflatorni institut u nizu. Porezni obveznik u vezi s aktima o procjeni tj. utvrđivanju poreza koji se odnose na izravne poreze, porez na dodanu vrijednost i druge neizravne poreze može imati koristi od navedenog deflatornog instituta. Porezni obveznik koji prihvati sadržaj poziva na saslušanje odnosno poziva za pojavljivanje, uključujući naznačeno porezno potraživanje i razloge koji su ga odredili, na taj način dobiva pristup pogodnijem režimu. Taj režim predviđa smanjenje kazne u iznosu od 1/3 iznosa i mogućnost plaćanja na rate bez predočenja jamstva. Utvrđivanje ovog instituta završava se pribavljanjem suglasnosti poreznog obveznika i uplatom dospjelih iznosa u roku od petnaest dana prije dana određenog za pojavljivanje. Navedenu suglasnost upotpunjava porezni obveznik slanjem određene obavijesti nadležnom uredu. U slučaju da želi nastaviti s plaćanjem u obrocima, unutar suglasnosti potrebno je navesti broj odabranih obroka uz prilaganje potvrde o uplati prvog, nekad ujedno i jedinog obroka. Maksimalan broj mogućih obroka je 8 tromjesečnih obroka u istom iznosu ili 16 tromjesečnih obroka bez predočenja bilo kakvog jamstva u slučaju da su iznosi veći od 50.000 eura. Također, u ovom slučaju, kao što je prethodno navedeno, iznosi sljedećih obroka nakon prvog uvećani su za tzv. odgodne kamate, jednake zakonskoj stopi, izračunatoj od dana koji slijedi nakon prvog plaćanja do datuma isteka svakog obroka.⁴⁵⁸

4.4.10. OCJENA USTAVNE DOPUSTIVOSTI POREZNE MEDIJACIJE U ITALIJI I TERET DOKAZIVANJA U POSTUPKU

Ustavna dopustivost porezne medijacije u Italiji nedvojbeno je jer niti jedna ustavna odredba u Italiji ne sprječava korištenje medijacije i drugih ADR oblika za rješavanje sporova, ali i zato što nema takvih izričitih ograda koje bi mogle spriječiti provođenje postupaka ADR-a u smislu zabrane odricanja dijela potraživanja prema poreznim obveznicima. Naime, medijabilnost u talijanskom primjeru određena zakonskim odredbama i takvo shvaćanje medijabilnosti poreznih akata nije ničime protivno talijanskim ustavnim odredbama. Dakle, može se zaključiti da bi isto

⁴⁵⁸ Loc. cit.

vrijedilo i za određivanje arbitrabilnosti, pa i za mogućnost korištenja drugih ADR oblika u rješavanju poreznoga spora.

Glede tereta dokazivanja u spomenutim postupcima u Italiji vrijede ista opća pravila kao i u svim ostalim poreznim postupcima. Međutim, značajna razlika razvidna je u korištenju deflatorskih instituta gdje je ponekad moguće da se porezna administracija odrekne dijela potraživanja prema poreznom obvezniku jer na taj način sprječava potencijalni postupak koji bi se vodio po osporavanju odluka porezne administracije, a ujedno i zato što kolokvijalno rečeno štedi novce i vrijeme.

O korisnosti porezne medijacije u Italiji govore sljedeći podatci. Do 31. prosinca 2012. godine od 47.740 podnesenih zahtjeva 23.395 je ispitano, a za ostale, koji su još bili u tijeku, čekao se rok za dovršetak postupka. Od već spomenutih zahtjeva 11.658 ili 49,8 % bilo je dovršeno, od čega je bilo i 6.504 (27,8 %) odbijenih i 5.233 s prijedlogom za medijaciju. Ograničeno na posljednja dva mjeseca 2012. godine, u kojima je medijacija postala potpuno operativna, smanjenje žalbi u odnosu na isto razdoblje 2011. iznosi 46,4 %.⁴⁵⁹ Dakle, već ova činjenica govori u prilog tome kako se mogu rasteretiti drugostupanjska tijela koja postupaju po žalbama, ali ujedno i olakšati u vremenskom i financijskom smislu poziciju poreznih obveznika dajući im mogućnost, ponekad i obvezu, rješavanja poreznoga spora poreznom medijacijom. Naravno, ostali deflatorski instituti uz poreznu medijaciju u Italiji zasigurno poboljšavaju položaj poreznih obveznika te omogućuju da se na još poneki, uglavnom izvansudski način, riješe porezni sporovi. Nakon ove analize može se zaključiti da porezna medijacija predstavlja ipak korak unaprijed u pogledu poboljšanja efikasnosti rješavanja poreznih sporova, baš kao i svi nabrojani deflatorski instituti koji služe smanjenju broja poreznih sporova preupravnim ili sudskim tijelima.

4.5. POREZNI OMBUDSMAN

Pučki pravobranitelj ili ombudsman jedna je od institucija koja nije poznata u svim zakonodavstvima različitih država. Nastanak ombudsmana povezuje se prije svega uz potrebu zaštite ljudskih prava u odnosu na rigidnu vlast monarha, a ne kao jedan od ADR oblika. Dakle, izvorna koncepcija jest zaštita potlačenih građana u odnosu na apsolutnu vlast koju utjelovljuje monarh. Uzimajući u obzir pozitivnopravno uređenje hrvatskoga zakonodavstva, može se uočiti

⁴⁵⁹ Fisco oggi, dostupno na: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dati-e-statistiche/articolo/mediazione-tributaria-obiettivo-centrato> (13. 9. 2023.).

jasna veza između nastanka ove institucije i današnje hrvatske percepcije pučkog pravobranitelja odnosno ombudsmana. Naime, „pučki pravobranitelj je opunomoćenik Hrvatskoga sabora za promicanje i zaštitu ljudskih prava i sloboda utvrđenih Ustavom RH, zakonima i međunarodnim pravnim aktima o ljudskim pravima i slobodama koje je prihvatila Republika Hrvatska“.⁴⁶⁰ Pučkog pravobranitelja upravo zbog njegovih zadataka i ovlasti od samog početka osmišljanja ove institucije karakterizira samostalnost i neovisnost u radu, jer bi u protivnom njegov rad bio besmislen i možda čak kontraproduktivan.⁴⁶¹ Definiranje pojma pučkog pravobranitelja ide u dva slična, ali ujedno i dijelom različita pravca. Prvo shvaćanje je da je pučki pravobranitelj ili ombudsman neovisni službenik koji je imenovan (najčešće od parlamenta, čiji je mandat neovisan, a djelovanje zaštićeno imunitetom) da istražuje pritužbe odnosno predstavke koje građani podnose protiv vlade ili javnih organizacija.⁴⁶² Drugo shvaćanje pučkog pravobranitelja odnosno ombudsmana donekle se odmiče od ove koncepcije pune samostalnosti i neovisnosti u radu, jer ga shvaća kao vladinog službenika koji saslušava i istražuje pritužbe tj. predstavke građana protiv drugih službenika ili vladinih agencija.⁴⁶³ Potonja uloga prema ovlastima i zadaćama ne razlikuje se nimalo od one kakvu mu određuje prvo shvaćanje odnosno definicija. Međutim, obavljanje takvih zadataka protiv vladinih agencija i drugih javnih odnosno državnih službenika dok je pučki pravobranitelj ili ombudsman istovremeno vladin službenik čini se potpuno neživotno, a njegov rad, posebno njegova neovisnost u radu, kompromitiran je pozicijom u vladi. Naime, teško je zamisliti situaciju u kojoj pozicija u vladi ne bi utjecala na rezultate istrage koje pučki pravobranitelj odnosno ombudsman donosi, jer bi donošenje nepovoljnih utvrđenja značilo ujedno i potencijalnu smjenu osobe koja obavlja takvu službu. Bilo kako bilo, njegove kontrolne odnosno nadzorne ovlasti skućene su na mogućnost utvrđenja nepravilnosti, ali ne i na izravno djelovanje sankcijama ili sličnim represivnim mjerama.

Povijesno gledano prvi ombudsman predviđen je Ustavom iz 1809. godine u Švedskoj pod nazivom *justitieombudsman*. Isti je radi svojih karakteristika i postignutih uspjeha predstavljao

⁴⁶⁰ Članak 2. stavak 1. Zakona o pučkom pravobranitelju, Narodne novine, br. 76/12.

⁴⁶¹ Sukladno članku 15. Zakona o pučkom pravobranitelju ovlasti pučkog pravobranitelja jesu davati preporuke, mišljenja, prijedloge i upozorenja tijelima. Komparativno gledano, pučki pravobranitelj može imati i puno većih ovlasti. No, u pravilu, pučki pravobranitelj istražuje, izvješćuje o rezultatima provedene istrage odnosno ispitnog postupka i naposljetku pomaže oštećenoj strani podnijeti tužbu ili drugi pravni podnesak. Također, pučki pravobranitelj može biti shvaćen i kao vladin službenik (kao u Švedskoj ili Novom Zelandu) imenovan za primanje i istraživanje pritužbi pojedinaca protiv zlostavljanja ili hirovitih postupaka javnih odnosno državnih službenika. Vidi: Merriam Webster, dostupno na: <https://www.merriam-webster.com/dictionary/ombudsman> (4. 9. 2023.).

⁴⁶² Collins Dictionary, dostupno na: <https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/ombudsman> (4. 9. 2023.).

⁴⁶³ Dictionary, dostupno na: <https://www.dictionary.com/browse/ombudsman> (4. 9. 2023.).

svojevrzni poticaj za uspostavu takvih institucija u suvremenim državama odnosno pravnim sustavima. Shodno podacima iz 1993. godine institucija ombudsmana uvedena je u pravni sustav i prihvatile su je 53 države. Na poticaj i po uzoru na švedski primjer parlamentarni ombudsmana, kasnije se institucija ombudsmana uvela i uspostavila u Finskoj 1919. godine, a zatim nakon Drugoga svjetskog rata i u ostalim državama, pa i u složenoj zajednici država u smislu nadnacionalne organizacija koja okuplja više država članica (ombudsman EU-a). Bez obzira na skučenost u ovlastima, šire prihvaćanje institucije ombudsmana sugerira na benefite te važnost u nadzoru nad radom javne uprave koja se očituje zaštitu ljudskih tj. građanskih prava, neovisno o političkoj i pravnoj strukturi zemlje u kojoj je usvojena. U ustrojstvo hrvatskog državnog i pravnog sustava Ustavom RH iz 1990. godine uvedena je tada za hrvatsku pravnu tradiciju nova institucija pučkog pravobranitelja, a sukladno članku 93. Ustava RH isti predstavlja opunomoćenika Hrvatskoga sabora za promicanje i zaštitu ljudskih prava i sloboda utvrđenih Ustavom, zakonima i međunarodnim pravnim aktima o ljudskim pravima i slobodama koje je prihvatila RH.⁴⁶⁴

Na tragu *supra* iznesenog o instituciji pučkog pravobranitelja odnosno ombudsmana u poreznom zakonodavstvu pojedinih država razvijen je porezni ombudsman, vrsta pučkog pravobranitelja koji je involviran na specifičan način u sprječavanje nastanka poreznih sporova ili u samo rješavanje poreznih sporova te čije je djelovanje usmjereno na ukazivanje neprihvatljivog načina rada državne uprave odnosno porezne administracije, s jedne strane, te na aktivno uključivanje u rješavanje poreznih sporova na specifičan način, s druge strane. Logika ovoga razvidna je iz iskonskog razloga osmišljanja institucije ombudsmana koja štiti građane od negativnog djelovanja javnih odnosno državnih službenika, a posebno u području poreznoga prava gdje je ponašanje službenika nerijetko rigidno uz nadređeni stav naspram poreznih obveznika. Shodno tome ovdje se može govoriti da je porezni ombudsman postao svojevrstan oblik ADR-a te da ga gdje god je moguće treba na taj način proučavati. U tom smislu u nastavku će se proučiti na primjerima Australije i Indije (koja je uvela i već ukinula instituciju poreznog ombudsmana) i analizirati ovlasti, djelovanje i uspješnost rada takve institucije. Ipak, s obzirom na pomoćnu i ograničenu ulogu koju ima porezni ombudsman, ne može se govoriti o obliku ADR-a u užem smislu.

⁴⁶⁴ Aviani, Damir, Kontrola uprave putem pučkog pravobranitelja, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 53., br. 1. (2016.), str. 140.

4.5.1. POREZNI OMBUDSMAN U AUSTRALIJI

U australsko je porezno zakonodavstvo još prije mnogo godina uvedena institucija poreznoga ombudsmana pod nazivom *taxation ombudsman* koji djeluje u okviru ureda glavnog inspektora za oporezivanje (engl. *Inspector-General of Taxation*; dalje u tekstu: IGT), a čije djelovanje spada pod nadležnost australske vlade (engl. *Australian Government*). IGT i poreznog ombudsmana stoga utjelovljuje isti službenik odnosno predstavlja ga isti ured. Funkcije i ovlasti IGT-a utvrđene su Zakonom o glavnom poreznom inspektoru (engl. *Inspector-General of Taxation Act*)⁴⁶⁵ iz 2003. zajedno s odgovarajućim izmjenama i dopunama koje su donesene 2015. vezane za ulogu poreznog ombudsmana, a koje se odnose na određene odredbe Zakona o pučkom pravobranitelju (engl. *Ombudsman Act*)⁴⁶⁶ iz 1976.⁴⁶⁷

Glavni porezni inspektor i porezni ombudsman (engl. *Inspector-General of Taxation and Taxation Ombudsman*; dalje u tekstu: IGTO) neovisni je službenik kojeg je imenovao generalni guverner Commonwealtha Australije da vodi važnu besplatnu službu za pomoć australskoj zajednici s poreznim sustavom. Na taj se način nastoji poboljšati poreznu administraciju i pomoći poreznim obveznicima s pritužbama na administrativne postupke Australskog poreznog ureda (engl. *Australian Taxation Office*; dalje u tekstu: ATO) i Odbora poreznih praktičara (engl. *Tax Practitioners Board*; dalje u tekstu: TPB). IGTO potpuno je neovisan u odnosu na ATO i TPB. IGTO sastoji se od poreznih stručnjaka i profesionalaca (poput pravnika, računovođa i ekonomista) koji razumiju i poznaju porezni sustav te pomažu poboljšati poreznu administraciju tako što: (a) pružaju pomoć poreznim obveznicima s upitima o njihovim porezima i glede dobivanja pomoći koja im je potrebna; (b) istražuju pritužbe poreznih obveznika i njihovih predstavnika u odnosu na ATO i TPB i (c) pregledavaju rad zakona i sustava porezne administracije te javno izvještavaju o danim preporukama nadležnom ministru, vladi, parlamentu, ATO-u i TPB-u. Važno je za naglasiti kako su usluge koje pruža IGTO besplatne za sve porezne obveznike, odnosno za pojedince bez opunomoćenika, porezne službenike, direktore i trgovačka društva bilo izravno ili putem svojih predstavnika.⁴⁶⁸

⁴⁶⁵ Federal Register of Legislation, dostupno na: <https://www.legislation.gov.au/Details/C2015C00236> (5. 9. 2023.).

⁴⁶⁶ Federal Register of Legislation, dostupno na: <https://www.legislation.gov.au/Details/C2021C00508> (5. 9. 2023.).

⁴⁶⁷ Inspector-General of Taxation, dostupno na: <https://www.igt.gov.au/about-us/our-legislation/> (5. 9. 2023.).

⁴⁶⁸ Inspector-General of Taxation, dostupno na: <https://www.igt.gov.au/about-us/> (5. 9. 2023.).

Porezni ombudsman može pomoći i istražiti poreznu pritužbu (engl. *taxation complaint*) protiv ATO-a ili TPB-a, a takva se pritužba može formalno istražiti i riješiti u dvije faze. U prvoj fazi porezni bi obveznik prije svega trebao pokušati riješiti svoju „zabrinutost“ izravno s ATO-om ili TPB-om podnošenjem službene pritužbe, dok bi se u drugoj fazi po nezadovoljavajućem odgovoru ATO-a ili TPB-a porezni obveznik mogao podnijeti poreznu pritužbu poreznom ombudsmanu odnosno poreznom pravobranitelju radi neovisne istrage. Shodno tome koraci za podnošenje pritužbe ATO-u ili TPB-u su sljedeći: (1) podnošenje jasno obrazložene pritužbe poreznoj administraciji ATO-a ili TPB-a kojom porezni obveznik izražava svoju zabrinutost i željeni ishod; (2) porezni obveznik trebao bi potom zaprimiti elektronički poruku ili poziv od ATO-a ili TPB-a kojim agencija potvrđuje primitak pritužbe te ujedno dostavlja referentni broj pritužbe te (3) ako porezni obveznik ne dobije odgovor trebao bi kontaktirati ATO ili TPB radi ustanovljavanja daljnjih koraka. Važno je pritom voditi evidenciju o referentnom broju pritužbe i datumu podnošenja pritužbe. ATO ili TPB može od poreznog obveznika zatražiti više informacija kako bi mogli procijeniti podnesenu pritužbu te ako porezni obveznik nije zadovoljan načinom na koji je obrađena pritužba ili ishodom ovoga postupka, o tome bi porezni obveznik opet trebao notificirati navedeno nezadovoljstvo ATO-u ili TPB-u. Međutim, u slučaju da se i dalje ne nazire zadovoljavajuće rješenje za poreznog obveznika, porezni ombudsman može pokušati u daljnjem postupku pomoći poreznom obvezniku. Stoga ako porezni obveznik ostane nezadovoljan nakon pokušaja rješavanja svoje službene pritužbe s ATO-om ili TPB-om, može dalje podnijeti detalje svoje pritužbe poreznom ombudsmanu kako bi on mogao determinirati načine na koje može pružati pomoć i podršku poreznom obvezniku, uz neizostavno dostavljanje ATO ili TPB referentnog broja pritužbe. Uz vjeru u pravednu, pravičnu i transparentnu administraciju poreznog sustava porezni ombudsman može istražiti pritužbu podnesenu u odnosu na ATO ili TPB, imajući u vidu da porezni ombudsman ima izravan pristup službenicima ATO-a, evidenciji i sustavima i tako isti može primjerice: (a) pregledati ATO-ovo djelovanje u pogledu povrata duga; (b) istražiti kašnjenja s obradom povrata ili plaćanja; (c) istražiti kašnjenja s obradom poreznih prijava; (d) pratiti kašnjenja u odgovorima uključujući prigovore; (e) potvrditi jesu li relevantne informacije uzete u obzir u konkretnom slučaju; (f) bolje razumjeti radnje i odluke koje donosi ATO ili TPB te (g) identificirati druge opcije koje možda porezni obveznik ima na raspolaganju, kao i agencije koje mu pritom mogu pomoći. Nasuprot tome, porezni ombudsman ne može: (a) pružiti savjet o tome kako strukturirati porezne poslove i (b) pomoći poreznom obvezniku u pogledu odluka drugih vladinih

agencija. Međutim, kako i ako porezni ombudsman ne može riješiti problem koji porezni obveznik očito ima, u suradnji s drugim agencijama i pružateljima usluga može mu pomoći odrediti koje mu tijelo odnosno agencija može na najbolji i najadekvatniji način pružiti pomoć. Dodatno, porezni obveznik može podnijeti pritužbu u pogledu IGTO-a, koja može predstavljati svojevrsnu žalbu na odluku koju je isti donio u vezi sa zahtjevom za istraživanje djelovanja ATO-a ili TPB-a koje su utjecale na poreznog obveznika. Pritužba na IGTO također može biti pritužba na uslugu ili ponašanje u poslovanju s poreznim obveznikom.⁴⁶⁹

Dakle, IGTO predstavlja neovisan zakonski ured koji teži poboljšanju primjene poreznih zakona za dobrobit zajednice te isti daje neovisne savjete i jamstvo (pojedinačnim poreznim obveznicima, agencijama ili zajednici općenito) kroz istragu, pregled i izvješćivanje da australski zakoni o poreznoj administraciji djeluju učinkovito i u skladu s očekivanjima zajednice. Potencijalne teme pregleda za istragu identificirane su iz angažmana s dionicima, tema pokrenutih u slučajevima pritužbi i predstavki upućenih uredu IGTO-a. IGTO tako pruža neovisne savjete vladi, surađujući s parlamentarnim odborima i relevantnim ministrima (osobito s rizničarom, pomoćnikom rizničara i ministrom mirovinskog osiguranja i financijskih usluga) prema potrebi. Treba istaknuti i da je izmjenama i dopunama od 1. svibnja 2015. uloga bavljenja poreznim pritužbama prenesena je s Ombudsmana Commonwealtha na IGTO s ciljem poboljšanja uloge IGTO-a u sustavnom pregledu i pružanju poreznim obveznicima specijalizirano i usmjereno rješavanje poreznih pritužbi za porezna pitanja.⁴⁷⁰

Slijedom svega navedenog na australskom primjeru vidljiva je poveznica s izvornim ciljem nastanka ombudsmana odnosno pučko pravobranitelja kao institucije, a to je zaštita građana od nezakonitih i nepravilnih postupanja javnih i državnih službenika. S druge strane, ovakvo nadovezivanje poreznog ombudsmana ograničava ovlasti postupanja poreznoga ombudsmana kada su u pitanju porezni sporovi. Naime, iz gore navedenog razvidno je da isti nema sankcijskih ovlasti, već da isti ima isključivo instruktivne ovlasti kojima utječe na rad australske porezne administracije. Bez obzira na tu činjenicu, instruktivno djelovanje poreznog ombudsmana ima utjecaj na postupanje službenika naspram poreznih obveznika zbog autoritativnog značaja preporuka i mišljenja koja porezni ombudsman dostavlja stranama u (potencijalnom) sporu i javno objavljuje radi izvješćivanja javnosti o stavovima poreznoga ombudsmana. Takva snaga autoriteta

⁴⁶⁹ Inspector-General of Taxation, dostupno na: <https://www.igt.gov.au/make-a-complaint/> (5. 9. 2023.).

⁴⁷⁰ Australian Taxation Office, dostupno na: <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Commitments-and-reporting/Our-scrutineers/Inspector-General-of-Taxation-and-Taxation-Ombudsman/> (5. 9. 2023.).

proizlazi prije svega iz činjenice da je porezni obveznik imenovan iz redova najuglednijih poreznih stručnjaka koji su svojim znanjem, iskustvom i dotadašnjim djelovanjem zavrijedili osobito poštovanje i ugled australske zajednice. Prema tome, kao što je već istaknuto, porezni ombudsman ne može biti shvaćen kao institucija koja bi predstavljala ADR oblik u užem smislu, gdje bi porezni ombudsman izravno donosio određene odluke bez obzira na njihovu (ne)obvezatnost, već se takva institucija ima shvatiti kao pomoćni instrument koji pomaže stranama u (potencijalnom) sporu da same iznađu obostrano prihvatljivo rješenje međusobnim uvažavanjem i poštovanjem.

4.5.2. POREZNI OMBUDSMAN U INDIJI

Institucija poreznog obveznika bila je predmet rasprava i jedno vrijeme na snazi i u Indiji, a u ovome radu bit će proučena zbog toga što indijski primjer uvođenja institucije poreznog ombudsmana pokazuje da se poreznom ombudsmanu mogu dodijeliti puno veće ovlasti u pogledu rješavanja poreznih sporova u odnosu na australski primjer. Na tragu zaštite poreznih obveznika od postupanja poreznih tijela i službenika Indija se odlučila na uvođenje poreznog ombudsmana pod nazivom *Income Tax Ombudsman*. Koncept poreznoga ombudsmana u Indiji temeljio se na klasičnom konceptu ombudsmana, tj. pučkog pravobranitelja prema kojemu takva institucija postupa po pritužbama ili predstavkama građana vezanim za odluke, djelovanje ili propuštanja djelovanja državne uprave.⁴⁷¹ Koncept poreznog ombudsmana, koji je bio relativno nov za odjel, predstavljao je još jedan korak vlade u rješavanju pritužbi javnosti i poboljšanju usluga poreznim obveznicima.⁴⁷²

Za rješavanje pritužbi koje se odnose na Odjel za porez na dohodak/dobit (engl. *Income Tax Department*), poput povrata dospjelog iznosa, porezni obveznik mogao se obratiti poreznom ombudsmanu. Porezni ombudsman bio je samostalan i stoga neovisan o nadležnosti Odjela za porez na dohodak/dobit. Većina pritužbi poreznom ombudsmanu rješavala se prilično brzo. Prema

⁴⁷¹ Vidi više u: Serrano, Fernando, *The Taxpayer's Rights and the Role of the Tax Ombudsman: an Analysis from a Spanish and Comparative Law Perspective*, *Intertax*, vol. 35., br. 5. (2007.), str. 331-340., dostupno na: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/35.5/TAXI2007037> (6. 9. 2023.).

⁴⁷² Godine 2008. spominjala se ogromna važnost ove institucije te se u svrhu informiranja javnosti odnosno upoznavanja javnosti s tadašnjom novom institucijom indijska vlada odlučila na donošenje informativne brošure u kojoj se navode detalji o ovlastima, postupanju i organizaciji rada poreznoga ombudsmana u Indiji. Tako je i navedeno da je za cijelu državu imenovano 12 poreznih ombudsmana u sljedećim gradovima: Mumbai, Delhi, Bengaluru, Lucknow, Chennai, Pune, Kolkata, Ahmedabad, Hyderabad, Chandigarh, Bhopal i Kochi. Vidi više u: *Income Tax India*, dostupno na: <https://incometaxindia.gov.in/Documents/ombudsman-publication.htm> (6. 9. 2023.).

tadašnjem indijskom zakonodavstvu pritužba se mogla podnijeti poreznom ombudsmanu na točno određenim osnovama na kojima se temeljila pritužba.⁴⁷³ Međutim, porezni ombudsman nije se miješao u postupak ako je za pitanje koje je predmet pritužbe već podnesena žalba, revizija, preporuka ili nalog bilo kojeg tijela za porez na dohodak/dobit ili žalbenog tijela ili suda. Tehnički problemi poput ponovnog izračunavanja ili odbitaka su stoga bila pitanja za žalbeni porezni/upravni postupak. Porezni ombudsman također nije uzimao u obradu pritužbu koja je bila predmet ranije nagodbe koju je sklopio porezni ombudsman. Što se postupka tiče podnositelj zahtjeva morao se prvo žaliti u pisanom obliku tijelima Odjela za porez na dohodak/dobit (službeniku za procjenu, dodatnom ili zamjeniku povjerenika), s relevantnim detaljima poput spominjanja službenika protiv kojeg se žali itd. Također, postoji i lokalna ili regionalna jedinica za žalbe pod vodstvom načelnika (Povjerenik ili generalni direktor poreza na dohodak/dobit). Ako u roku od 30 dana nije bilo odgovora, podnositelj žalbe mogao se obratiti uredu poreznog ombudsmana. U slučaju nezadovoljavajućeg odgovora IT odjela, pritužba poreznom ombudsmanu morala se podnijeti u roku od godinu dana od primitka odgovora. Pritužbu protiv službenika porezne uprave mogla je podnijeti sama osoba ili putem svog opunomoćenika, osobno ili pisanim putem poreznom ombudsmanu. Pritužbu je morao propisno potpisati podnositelj pritužbe (i njegov ovlaštenu predstavnik) s jasnim imenom, adresom, PAN-om podnositelja pritužbe, nazivom ureda i službenika Odjela za porez na dohodak/dobit protiv kojeg se pritužba podnosi, činjenicama argumentirati pritužbu i potkrijepiti je relevantnim dokumentima te pravno djelovanje koje se traži od poreznog ombudsmana. Ako je pritužbu izazvao službenik niži po rangu od poreznog službenika, tada se pritužba može odnositi na poreznog službenika koji je nadležan za tog službenika. Porezni ombudsman zatim je trebao odaslati obavijest, zajedno s kopijom pritužbe, Odjelu za porez na dohodak/dobit protiv kojeg je podnesena pritužba i nastojati riješiti pritužbu mirenjem ili medijacijom. Dakle, u ovome slučaju, za razliku od australskog primjera, porezni ombudsman bi praktički sudjelovao u jednom od mogućih ADR oblika rješavanja poreznih sporova

⁴⁷³ Kašnjenje u izdavanju povrata novca (na temelju načela "prvi došao prvi uslužen" i/ili nakon vremenskih ograničenja od 6 mjeseci (prema Građanskoj povelji), neprihvatanje pisama ili dokumenata poslanih odjelu, slanje pisama bez povratnica u slučaju povrata, neažuriranje zahtjeva i drugih registara koje dovodi do uznemiravanja procjenitelja, nedostatak transparentnosti u postupku odabira za ispitivanje i nepriopćavanje razloga za odabir slučaja za ispitivanje, odgoda u rješavanju slučajeva odricanja od kamata, zbrinjavanje prijave za ispravljanje u provođenju žalbenih naloga ili u dodjeli stalnog broja računa (engl. *Permanent Account Number*; PAN), odgoda oslobađanja zaplijenjenih poslovnih knjiga i imovine nakon što se provedu predmetni postupci po Zakonu o porezu na dohodak/dobit (engl. *Income-tax Act*), nekreditiranje plaćenog poreza uključujući porez odbijen na izvoru (engl. *Tax Deducted at Source*; TDS), nepridržavanje propisanog radnog vremena od strane službenika porezne administracije, neopravdano nepristojno ponašanje službenika poreznih tijela ili bilo koja druga administrativna pitanja.

kao treća neutralna osoba. Važno je za istaknuti i kako porezni ombudsman u Indiji nije bio vezan nikakvim zakonskim pravilima o dokazima i mogao je slijediti postupke koji mu se čine pravednima i prikladnima za rješavanje pritužbe, dok bi se sam postupak vodio po tzv. skraćenom postupku. Ako se pritužba ne bi riješila sporazumno u roku od mjesec dana od datuma primitka pritužbe, porezni ombudsman mogao je donijeti odluku nakon što bi strankama pružio razumnu priliku da iznesu svoj slučaj.⁴⁷⁴ Ovakvo shvaćanje shodno indijskom modelu poreznog ombudsmana predstavljalo je značajan odmak u odnosu na pravnu tradiciju i izvornu funkciju ombudsmana i to prije svega jer bi isti sudjelovao u postupcima mirenja ili medijacije kao treća neutralna osoba te ponajviše radi toga što je njegova odluka bila obvezujuća za Odjel za porez na dohodak/dobit.⁴⁷⁵

Iako je u Indiji institucija poreznog ombudsmana osnovana 2003., a porezni ombudsman kao takav nastao 2011. godine, ubrzo je i ukinuta.⁴⁷⁶ Središnja vlada imenovala je poreznog ombudsmana u regionalnim uredima među dužnosnicima da ispituje pritužbe vezane za djelovanje poreznog tijela. Budući da je djelovanje pučkog pravobranitelja bilo uređeno smjernicama i da nije postojao zakonski akt koji bi ga ovlastio različitim ovlastima, institucija poreznog ombudsmana bila je u praksi neučinkovita, a odluke samo savjetodavne naravi, jer nije bilo predviđene sankcije za neprovođenje odluke. Porezni ombudsman mogao je rješavati pritužbe putem sporazuma

⁴⁷⁴ Donesena odluka predstavljala je usmeni nalog koji se sastojao od uputa dotičnom Odjelu za porez na dohodak/dobit, kao što je izvršavanje njezinih obveza poput ubrzanja odgođenih predmeta, obrazloženja odluka, isprika podnositeljima pritužbi, simbolični iznos naknade koji ne prelazi određeni iznos za gubitak koji je pretrpio podnositelj pritužbe itd. Protiv odluke nije bila predviđena žalba. Odluka ipak nije mogla utjecati na visinu razreza poreza niti na izricanje kazni prema nacionalnom Zakonu o porezu na dohodak/dobit. Odluka je bila obvezujuća za Odjel poreza na dohodak/dobit, što čini značajan odmak od izvorne funkcije ombudsmana. Primjerak odluke dostavljao se podnositelju pritužbe i Odjelu za porez na dohodak/dobit protiv kojeg je podnesena pritužba. Ako podnositelj pritužbe ne bi dostavio svoje pismo prihvaćanja u roku od 15 dana imenovanom IT službeniku, odluka bi prestati važiti i ne bi više imala učinka. Odjel za porez na dohodak/dobit protiv kojeg je podnesena pritužba trebao bi tada, u roku od mjesec dana od datuma odluke, postupiti u skladu s odlukom poreznog ombudsmana.

⁴⁷⁵ Die Hard Indian, dostupno na: <https://diehardindian.com/income-tax-ombudsman/> (6. 9. 2023.).

⁴⁷⁶ Komparacije radi, Sjedinjene Američke Države imaju neovisnu organizaciju unutar porezne administracije koja se zove *Taxpayer Advocate Service* (TAS). Ona djeluje kao svojevrsan čuvar prava poreznih obveznika te tako štiti prava poreznih obveznika i promiče povjerenje poreznih obveznika u integritet i odgovornost porezne administracije i ima značajne neovisne ovlasti. Na čelu je Državni zastupnik poreznih obveznika, a lokalno je prisutan i dostupan putem Lokalnog zastupnika poreznih obveznika i Klinika za porezne obveznike s niskim primanjima. Slično tome, Ured ombudsmana poreznih obveznika (engl. *Office of the Taxpayers' Ombudsman*; OTO) osnovan je 2007. u Kanadi te je ovlašten pregledavati i rješavati pritužbe koje se odnose na usluge koje poreznim obveznicima pruža kanadska porezna administracija (engl. *Canada Revenue Agency*; dalje u tekstu: CRA), radeći tako na povećanju odgovornosti CRA-a u svojim uslugama i tretmanu te štiteći porezne obveznike putem neovisnih i objektivnih pregleda pritužbi vezanih uz usluge i sistemskih problema. Primjeri Sjedinjenih Američkih Država i Kanade pokazuju još jednom da je potreba zaštite poreznih obveznika od postupanja poreznih službenika velika te da je porezni ombudsman jedan dobar instrument kojim se na ispravan način i kvalitetnom regulacijom može doprinijeti promjeni ponašanja poreznih tijela odnosno službenika.

između podnositelja pritužbe i poreznog Odjela za porez na dohodak/dobit kroz mirenje i medijaciju ili donošenjem odluke, pri čemu simbolična naknada za gubitak koji je pretrpio podnositelj pritužbe ne bi bila značajna. Institucija poreznog ombudsmana za izravne (i neizravne) poreze sukladno proširenom shvaćanju ukinuta je, stoga, u veljači 2019. godine, dok se sadašnji sustav rješavanja poreznih pritužbi sastoji od Odjela za pritužbe na čelu sa službenicima Odjela.⁴⁷⁷ Bez obzira na neuspjeh indijskom pandana poreznog ombudsmana i na australsku ograničenu savjetodavnu ulogu poreznom ombudsmana valja zaključiti da je isti dobar instrument za poboljšano djelovanje poreznih službenika, a samim time i za smanjivanje broja poreznih sporova, kako onih koji su u nastajanju, tako i onih koji su već nastali. Primjeri Sjedinjenih Američkih Država i Kanade ukazuju na potrebu predviđanja institucije poreznog ombudsmana u poreznom zakonodavstvu, a primjer Indije ipak dokazuje da moguće sudjelovanje poreznog ombudsmana u postupcima mirenja ili medijacije kao treće neutralne osobe, čime bi isti bio duboko involviran i u postupke ADR-a koji bi se kao takvi mogli shvaćati u užem smislu riječi.

4.6. RANO NEUTRALNO VREDNOVANJE

Jedan od ADR oblika kojim se nastoji pomoći stranama u sporu u pronalasku obostrano prihvatljivog rješenja jest i onaj poznat pod nazivom rano neutralno vrednovanje (engl. *Early Neutral Evaluation*; dalje u tekstu: ENE). Takav se ADR oblik primjenjuje ponajviše u području trgovačkoga prava odnosno privatnopravne sfere i to prije pokretanja sudskog postupka. ENE je fleksibilan alternativni način za rješavanje ponajprije poslovnih sporova bez potrebe stranaka za pribjegavanjem klasičnom parničnom postupku ili pak arbitraži. Kao i kod drugih oblika ADR-a, jedan od glavnih razloga zašto bi se strane u sporu željele uključiti u ENE proces je ušteda vremena i novca.⁴⁷⁸ ENE također predstavlja neobvezujući oblik ADR-a, a u takvoj ranoj neutralnoj procjeni, neutralna (objektivna i neovisna treća) osoba, koja će vjerojatno biti sudac, umirovljeni sudac ili savjetnik, saslušava iskaze i analizira podneske svake strane te zatim iznosi svoje mišljenje o vjerojatnom ishodu eventualnog budućeg suđenja. Izneseno stajalište je bez obvezujućeg učinka. Ovaj će se postupak koristiti ipak najčešće na *ad hoc* osnovi kada se pojavi spor radi sprječavanja

⁴⁷⁷ Economic Times, dostupno na: <https://economictimes.indiatimes.com/wealth/personal-finance-news/tax-ombudsman-needed-to-protect-tax-payers-rights-eco-survey/articleshow/80577027.cms?from=mdr> (6. 9. 2023.).

⁴⁷⁸ Harper James, dostupno na: <https://harperjames.co.uk/article/guide-to-early-neutral-evaluation/> (8. 9. 2023.).

dugotrajnih suđenja.⁴⁷⁹ Dodatno, ENE se može kombinirati i s ostalim oblicima ADR-a poput medijacije i mirenja, imajući u vidu kompatibilnost ovoga koncepta s drugim oblicima ADR-a, a što ga čini primjenjivim za rješavanje različitih vrsta sporova.⁴⁸⁰ Kada je posrijedi porezni spor, određeni autori spominju mogućnost primjene ovoga oblika ADR-a za rješavanje istog, jer se suštinski ENE sastoji u davanju procjene i mišljenja poreznog stručnjaka. Međutim, ako bi se odredilo da bi takva treća neutralna osoba bila viši porezni službenik u istom ili nadređenom poreznom tijelu, onda ista ne bi bila posve neutralna te se ENE tada u poreznom pravu ne bi mogao shvatiti kao oblik ADR-a u užem smislu. Takva bi treća osoba svakako trebala biti neovisna o poreznom tijelu da bi se ENE mogao približiti onome što predstavlja ADR-u u užem smislu. Dodatno, i ovdje neobvezatnost danog mišljenja nakon obavljene provjere ne daje jamstvo rješavanja spora, pa bi s te strane bila upitna i sama učinkovitost ovoga oblika ADR-a.

⁴⁷⁹ Thomson Reuters Practical Law, dostupno na: [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/3-107-5903?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/3-107-5903?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true) (8. 9. 2023.).

⁴⁸⁰ Wilber Force, dostupno na: <https://www.wilberforce.co.uk/news/dispute-resolution-the-role-of-neutral-evaluation-in-mediation/> (8. 9. 2023.).

5. ADEKVATNOST ALTERNATIVNOG NAČINA RJEŠAVANJA POREZNIH SPOROVA U OKVIRU HRVATSKOG POREZNOG SUSTAVA

Nakon sistematizacije primjenjivih modela ADR-a u poreznome pravu, utemeljene na inozemnim iskustvima, slijedi provođenje testa adekvatnosti korištenja pogodnih ADR modela za rješavanje poreznih sporova u odnosu na pozitivnopravno uređenje poreznog sustava RH uz ocjenu potrebnih zakonskih izmjena. Test adekvatnosti podrazumijeva da određeni mehanizam za sprječavanje poreznoga spora odnosno da određeni oblik za rješavanje poreznih sporova nije protivan pozitivnim propisima nadređenim u hijerarhijskoj ljestvici pravne snage, tj. da propis koji regulira navedene mehanizme i oblike ADR-a nije protivan propisima više pravne snage.

Prije svega potrebno se osvrnuti i na već analizirane mehanizme za sprječavanje nastanka poreznih sporova. Naime, *supra* pod 2. *Pojmovno određenje i podjela mehanizama sprječavanja nastanka poreznih sporova* već je dana detaljna analiza pozitivnopravnog okvira mehanizama za sprječavanje nastanka poreznih sporova u hrvatskom poreznom zakonodavstvu. Uz mogućnost donošenja prethodnih obvezujućih mišljenja sukladno hrvatskom poreznom zakonodavstvu te postizanja sporazuma o transfernim cijenama, u hrvatskom se kontekstu može uočiti i jedan vrlo značajan, ali i dvojben instrument iz perspektive zaštite jednakosti poreznih obveznika u postupanju poreznih tijela, a riječ je o tzv. dodjeli posebnog statusa poreznim obveznicima. Dvojba, kao što je već izneseno, proizlazi iz ovlasti poreznih tijela koja se temelji na autonomiji volje, ali i na ispunjavanju određenih pretpostavki, a naziva se pravilo o posebnom statusu poreznog obveznika (engl. *horizontal monitoring*). U hrvatskom se kontekstu javljaju još dvije mogućnosti koje se odnose na fazu sprječavanja nastanka poreznih sporova, a one su zaključni razgovor u poreznom nadzoru te nagodba u okviru poreznog nadzora. Iako postoje još neke mogućnosti sprječavanja nastanka poreznoga spora u komparativnom smislu, valja primijetiti da su hrvatska zakonska rješenja u ovome pogledu zadovoljavajuća. Glede spomenutog testa adekvatnosti treba istaknuti da je, uz osim navedene dvojbe, potpuno opravdano uvoditi ovakve mehanizme u hrvatski porezni sustav. Naravno, uz ogradu da je potrebno uvijek imati na umu da uvijek kada se pojavi mogućnost diskrecijske ocjene treba imati propisane pretpostavke za donošenje odluke, ali i one koje ukidaju bilo kakav povlaštenu status poreznog obveznika. S obzirom na to da je hrvatsko porezno zakonodavstvo predvidjelo sve navedeno, i ova je dvojba na neki način razriješena te se po stavu autora svi spomenuti mehanizmi imaju smatrati adekvatnima za hrvatsko porezno

zakonodavstvo. Dodatno, komparativni mehanizmi razgovora prije podnošenja pravnoga lijeka (npr. prigovora ili žalbe) te angažmana neovisnog stručnjaka tijekom poreznoga nadzora ne čine se toliko značajnim. Razgovor prije podnošenja pravnoga lijeka mogao bi u jednom tijelu, osim onog vremenskog, odgovarati zaključnom razgovoru. Međutim, angažman neovisnog stručnjaka tijekom poreznog nadzora mogao bi predstavljati alat za bolje razumijevanje i osnovu za usuglašavanje stavova poreznog obveznika i poreznog tijela, a time bi isti ipak dao svoj doprinos sprječavanju nastanka poreznoga spora.

Nadalje, kada je posrijedi porezna arbitraža, treba naglasiti kako ona u Hrvatskoj u ovome trenutku nije moguća, kako zbog uskog shvaćanja arbitrabilnosti, tako i zbog izostalog pravnog uređenja porezne arbitraže u RH. Bez obzira na činjenicu što se hrvatski zakonodavac u tom smjeru još nije odlučio zakoračiti te što to brojne države nisu još niti razmotrile, poučen iskustvom, primjerice, Portugala, hrvatski bi zakonodavac mogao barem početi promišljati o poreznoj arbitraži kao o izvansudskoj mogućnosti za rješavanje poreznoga spora. Kako hrvatski ZA nije moguće primijeniti ni u kakvom smislu na rješavanje poreznoga spora, imajući u vidu posebnosti poreznog prava, ocjena autora je da je potrebno raditi na potpuno novom propisu, odnosno zakonskom okviru koji bi izrijeком regulirao isključivo poreznu arbitražu, a što bi zadovoljilo sve europske kriterije i načela u svrhu implementacije arbitražnog pravorijeka. Stav autora je da promjena načina shvaćanja arbitrabilnosti kao pojma ne bi utjecala na zakonitost i ustavnost provedene porezne arbitraže, dok bi *de lege ferenda* takva arbitraža bila potpuno adekvatna hrvatskom poreznom sustavu, ali i potrebama hrvatskih poreznih obveznika. Dodatno, glede ZM-a i mirenja u Hrvatskoj, već je *supra* iznesena ocjena ZM-a kao neprimjerenog poreznom sporu, iako bi mirenje kao takvo načelno bilo primjenjivo i adekvatno rješavanju poreznoga spora. Uz to, bilo bi potrebno zakonski urediti i proširiti postupak mirenja, da bi ono bilo adekvatno i za porezne sporove. Međutim, hrvatski zakonodavac odlučio se na ukidanje mirenja kao instituta koji je bio reguliran ZM-om te donio novi propis. Zaključno, medijacija do sada nije bila primjerena za rješavanje poreznih sporova, sukladno opet uskom shvaćanju pojma medijabilnosti. Talijanski i drugi komparativni primjeri ipak svjedoče da je medijacija primjerena i ipak korisna za rješavanje poreznih sporova u značajnoj mjeri, barem kada je riječ o predmetima čija je vrijednost spora, mala i koji najčešće predstavljaju najbrojniju skupinu sporova. Dosad je u hrvatskom zakonodavstvu medijacija bila primjerena trgovačkim i obiteljskim sporovima, a novim zakonskim uređenjem ostaje za vidjeti hoće li ista biti adekvatna i za potrebe poreznog prava. Dodatno, institucija pučkog pravobranitelja

u hrvatskom pozitivnom pravu nije uređena tako da bi bila adekvatna za posebno korištenje u rješavanju poreznih sporova bilo kroz svoje djelovanje, bilo kroz ostale oblike ADR-a, već su zadatci pučkog pravobranitelja ostali ograničeni na zaštitu ustavnih prava građana bez jasnih sankcijskih ovlasti.

Ministarstvo pravosuđa i uprave RH (dalje u tekstu MPU) dana 30. ožujka 2023. prezentiralo je Nacrt prijedloga zakona o mirnom rješavanju sporova,⁴⁸¹ kao osnovu za kreiranje novoga Zakona o mirnom rješavanju sporova (dalje u tekstu: ZMRS).⁴⁸² Kao pravnu osnovu za buduće donošenje ovoga zakona MPU navodi članak 2. stavak 4. podstavak 1. Ustava RH koji dopušta Hrvatskome saboru da samostalno odlučuje o uređivanju gospodarskih odnosa u RH. Razloge za donošenja novog ZMRS-a MPU nalazi u utvrđenim nedostacima primjene mirenja u praksi koje se provodilo po važećem ZM-u, a istaknuta reforma instituta mirenja kroz normativnu izmjenu provodi se shodno riječima MPU-a u okviru reforme sudskog postupka, radi povećanja ažurnosti i efikasnosti sudova. MPU dalje navodi kako se ZMRS-om propisuje i osnivanje Centra za mirno rješavanje sporova koji će u cilju ostvarenja svrhe zakona poticati razvoj kulture mirnog rješavanja sporova, tj. poslužiti za diseminaciju znanja o mirnom rješavanju sporova, dati suglasnost institucijama za mirno rješavanje sporova, dati suglasnost na programe edukacije za pojedine vrste mirnog rješavanja sporova, provoditi samostalno ili u suradnji s ovlaštenim institucijama stručno osposobljavanje i usavršavanje medijatora, voditi Registar medijatora, objavljivati informacije o mirnom rješavanju sporova i drugo. Dodatno, ZMRS široko definira područje mirnog rješavanja sporova te obuhvaća i medijaciju, zakonom uređene pregovore i druge oblike ADR-a, a osigurava i da se Centar za mirno rješavanje sporova može uključiti i u poticanje drugih metoda autonomnog rješavanja sporova.⁴⁸³

MPU u pogledu povijesnog konteksta razvoja mirnog rješavanja sporova podsjeća u Nacrtu prijedloga zakona o mirnom rješavanju sporova da je mirenje kao način rješavanja sporova prvi put regulirano u hrvatskom zakonodavstvu posebnim propisom 2003. godine ZM-om,⁴⁸⁴ koji je stupio na snagu 24. listopada 2003. godine, te da je nakon toga 2009. izmijenjen,⁴⁸⁵ dok je početkom 2011. godine donesen novi ZM⁴⁸⁶ koji je u cijelosti stupio na snagu danom pristupanja

⁴⁸¹ E-savjetovanja, dostupno na: <https://esavjetovanja.gov.hr/ECon/MainScreen?entityId=23058> (11. 9. 2023.).

⁴⁸² Zakona o mirnom rješavanju sporova, Narodne novine, br. 67/23.

⁴⁸³ E-savjetovanja, dostupno na: <https://esavjetovanja.gov.hr/ECon/MainScreen?entityId=23058> (11. 9. 2023.).

⁴⁸⁴ Zakon o mirenju, Narodne novine, br. 163/03.

⁴⁸⁵ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o mirenju, Narodne novine, br. 79/09.

⁴⁸⁶ Zakon o mirenju, Narodne novine, br. 18/11.

RH EU-u 1. srpnja 2013. godine. Također, MPU ističe da je opći zakonski okvir mirenja u RH donedavno obuhvaćao uz ZM i Zakon o parničnom postupku odnosno hrvatski ZPP.⁴⁸⁷ Napominje se da je pored navedenog općeg zakonskog okvira postojao i poseban zakonski okvir mirenja, a neki od propisa koji su ga obuhvaćali su Obiteljski zakon,⁴⁸⁸ Zakon o radu,⁴⁸⁹ Zakon o kaznenom postupku,⁴⁹⁰ Zakon o zaštiti potrošača,⁴⁹¹ Zakon o potrošačkom kreditiranju,⁴⁹² Zakon o kreditnim institucijama⁴⁹³ te Stečajni zakon.⁴⁹⁴

ZM iz 2011. uređivao je mirenje u građanskim, trgovačkim, radnim i drugim sporovima, i to u odnosu na prava kojima stranke mogu slobodno raspolagati, uz mogućnost proširenja primjene na druge sporove samo ako to odgovara prirodi pravnog odnosa iz kojeg proizlazi spor i ako posebnim zakonom za te sporove nisu propisana drugačija pravila. Cilj ZM-a je bio olakšati pristup mirenju, osigurati raspoloživost mirenja, jačati svijest o mirenju kroz poticanje primjene mirenja te osigurati uravnotežen odnos između mirenja i sudskog postupka. Nadalje, u odnosu na strukturu mirenja prema dosadašnjem uređenju mirenje je moglo biti sudsko mirenje i mirenje izvan suda. Mirenje izvan suda provodilo se pred institucijama za mirenje, a neke od njih bile su centri za mirenje pri Hrvatskoj gospodarskoj komori, Hrvatskoj odvjetničkoj komori, Hrvatskoj obrtničkoj komori, Hrvatskoj udruzi za medijaciju i dr. Također, ZM izmiritelje određuje kao osobe koje na temelju sporazuma stranaka provode postupak mirenja, dok im je Pravilnikom o registru izmiritelja i standardima za akreditiranje institucija za mirenje i izmiritelja⁴⁹⁵ omogućen dobrovoljan upis u Registar izmiritelja. Izmiritelj koji je shodno tome stekao certifikat od akreditirane institucije na temelju osnovne obuke za izmiritelje i upisao se u Registar izmiritelja predstavljao se u pravnom prometu kao registrirani izmiritelj. Unatoč svim dosadašnjim naporima koji su uključivali zakonodavne intervencije tj. noveliranje propisa te sve ostale aktivnosti poduzete u svrhu

⁴⁸⁷ Zakon o parničnom postupku, Službeni list SFRJ, br. 4/77., 36/77., 6/80., 36/80., 43/82., 69/82., 58/84., 74/87., 57/89., 20/90., 27/90., 35/91., i Narodne novine, br. 53/91., 91/92., 58/93., 112/99., 88/01., 117/03., 88/05., 02/07., 84/08., 96/08., 123/08., 57/11., 148/11., 25/13., 89/14., 70/19., 80/22. te 114/22.

⁴⁸⁸ Obiteljski zakon, Narodne novine, br. 103/15., 98/19., 47/20. i 49/23.

⁴⁸⁹ Zakon o radu, Narodne novine, br. 93/14., 127/17., 98/19., 151/22. i 64/23.

⁴⁹⁰ Zakon o kaznenom postupku, Narodne novine, br. 152/08., 76/09., 80/11., 121/11., 91/12., 143/12., 56/13., 145/13., 152/14., 70/17., 126/19., 126/19., 130/20. i 80/22.

⁴⁹¹ Zakon o zaštiti potrošača, Narodne novine, br. 19/22. i 59/23.

⁴⁹² Zakon o potrošačkom kreditiranju, Narodne novine, br. 75/09., 112/12., 143/13., 147/13., 09/15., 78/15., 102/15., 52/16. i 128/22.

⁴⁹³ Zakon o kreditnim institucijama, Narodne novine, br. 159/13., 19/15., 102/15., 15/18., 70/19., 47/20., 146/20. i 151/22.

⁴⁹⁴ Stečajni zakon, Narodne novine, br. 71/15., 104/17. i 36/22.

⁴⁹⁵ Pravilnikom o registru izmiritelja i standardima za akreditiranje institucija za mirenje i izmiritelja, Narodne novine, br. 59/11.

promoviranja mirenja, učinci razvoja mirenja u RH prema ocjeni MPU-a nisu u potpunosti zadovoljavajući. Kao razlog navodi se da i dalje nedostaje faktor povjerenja građana u mogućnost rješavanja spora mirenjem, dok građani i dalje više poklanjaju vjeru odluci suda. Broj sudaca i odvjetnika kao punomoćnika koji su aktivno uključeni u rješavanje sporova mirenjem je neznatan, a samim time građane se nije niti upućivalo mnogo u ovu mogućnost rješavanja spora. Sustav je u određenoj mjeri bio disperziran kroz više resora odnosno ministarstava (npr. Ministarstvo rada, mirovinskoga sustava, obitelji i socijalne politike bavi se mirenjem u kolektivnim radnim sporovima te mirenjem u obiteljskim sporovima, Ministarstvo gospodarstva i održivog razvoja bavi se mirenjem u potrošačkim sporovima i sl.), a institucije za mirenje nisu ni na koji način povezane, kao što su centri za mirenje pri komorama, udruge koje se bave mirenjem, odnosno izmiritelji pojedinci. Aktivnosti na promociji mirenja sporadične su i nisu bile u dovoljnoj mjeri praćene medijski, zbog čega građani nisu razumjeli u dovoljnoj mjeri dostupne informacije, dok se izmiritelji, odnosno institucije za mirenje, ne bave profesionalno mirenjem jer djelatnost izmiritelja nije bila regulirana te nisu bili dovoljno medijski eksponirani kako bi građani prepoznali mirenje kao primarni način rješavanja sporova. MPU novim ZMRS-om pokušava upravo povezati sve disperzirane postupke pod jedan krovni zakon, povezati institucije koje se bave mirenjem, regulirati djelatnost izmiritelja te ponajviše promovirati mogućnost mirnog rješavanja sporova, kako bi građani za rješavanje sporova koje imaju posvetili barem jednaku vjeru postupku mirnog rješavanja spora kao što je imaju u sudski postupak.⁴⁹⁶

Odredbom članka 1. stavka 1. ZMRS-a već odmah se ističe da se ZMRS-om uređuje mirno rješavanje sporova u građanskim, trgovačkim, radnim, obiteljskim, upravnim i drugim sporovima o pravima kojima stranke mogu slobodno raspolagati. Dakle, već je iz ove odredbe jasno da MPU nastoji izrijekom proširiti primjenu ZMRS-a i na upravne sporove, a što otvara svojevrsnu mogućnost i za početak shvaćanja poreznih sporova kao potencijalnih predmeta rješavanja spora u okviru određenog oblika ADR-a u RH. Međutim, formulacija da se temeljem ZMRS-a mogu rješavati na miran način sporovi „o pravima kojima stranke mogu slobodno raspolagati“ može rješavanje poreznih sporova opet izostaviti iz primjene ZMRS-a. Da je ZMRS zamišljen kao krovni propis koji uređuje mirno rješavanje sporova u RH, jasno je iz odredbe članka 1. stavka 2. ZMRS-a koja naglašava da se u postupcima mirnog rješavanja sporova uređenim posebnim zakonom na pitanja koja nisu drukčije uređena na odgovarajući način primjenjuju odredbe ZMRS-a. Ovakva

⁴⁹⁶ E-savjetovanja, dostupno na: <https://esavjetovanja.gov.hr/ECon/MainScreen?entityId=23058> (11. 9. 2023.).

formulacija daje ZMRS-u pravni položaj *lex generalis* u odnosu na sve ostale propise koji predstavljaju poseban zakonski okvir mirnog rješavanja sporova. Također, za primjenu odredbama ZMRS-a shodno članku 1. stavku 3. nije važno u kojoj državi stranke imaju prebivalište ili boravište odnosno sjedište.⁴⁹⁷ Svrha ZMRS-a je stvoriti uvjete za sporazumno rješavanje sporova, izbjegavanje nepotrebnog pokretanja sudskih postupaka te osiguravanje uravnoteženog odnosa između postupka mirnog rješavanja spora i sudskog postupka, dok se mirno rješavanje spora provodi prije ili tijekom sudskog postupka.⁴⁹⁸ Mirno rješavanje spora je u ZMRS-u definirano kao svaki izvansudski ili sudski postupak kojim stranke nastoje sporazumno riješiti spor, uključujući medijaciju i strukturirane pregovore.⁴⁹⁹ Dakle, osim što ZMRS postavlja otvorenu listu sporova koji se mogu riješiti sukladno njegovim odredbama i što *per se* označava krovni propis za sve postupke mirnog rješavanja spora, pojam mirnog rješavanja spora definira široko te u njega uključuje i medijaciju i strukturirane pregovore. Dakle, i sam pojam mirnog rješavanja spora označava više oblika ADR-a, a ne samo mirenje, kako na prvu implicira sam pojam. Kao ključna načela tumačenja ZMRS-a navedeno je načelo savjesnosti i poštenja te međunarodno prihvaćeni standardi mirnog rješavanja sporova izraženi u aktima EU-a, Ujedinjenih naroda i Vijeća Europe, a podredno i načela procesne suradnje, razmjernosti, dobrovoljnosti, učinkovitosti postupka, jednakog postupanja sa strankama, autonomije stranaka u postupku, povjerljivosti postupka i nepristranosti medijatora. Važno je za istaknuti i kako je ovim zakonom predviđeno osnivanje Centra za mirno rješavanje sporova, kao krovne institucije koja uvezuje sve ADR postupke u RH; uređene su institucije za medijaciju i obuka medijatora. U pogledu odnosa sudskog postupka, stranke su prije pokretanja parničnog postupka sukladno članku 9. stavku 1. ZMRS-a radi naknade

⁴⁹⁷ ZMRS uz sve spomenute težnje u sebe je inkorporirao i sljedeće propise EU-a:

1. Direktivu 2008/52/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 21. svibnja 2008. o nekim aspektima medijacije u građanskim i trgovačkim stvarima, SL L 136/3, 24. 5. 2008.;

2. Direktivu 2014/54/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o mjerama za lakše ostvarivanje prava zajamčenih radnicima u kontekstu slobode kretanja radnika, SL L 128/8, 30. 4. 2014. i

3. Direktivu (EU) 2019/1937 Europskog parlamenta i Vijeća od 23. listopada 2019. o zaštiti osoba koje prijavljuju povrede prava Unije, SL L 305/17, 26. 11. 2019.

⁴⁹⁸ Nakon što odluka nadležnog tijela o sporu postane pravomoćna i ovršna, u postupku mirnog rješavanja spora može se sporazumijevati o načinu i uvjetima provedbe odluke te o drugim pitanjima, a radi ostvarenja zacrtane svrhe ZMRS-a poticat će se i ohrabrivati korištenje postupaka mirnog rješavanja sporova i edukacija medijatora, a putem sredstava javnog priopćavanja, elektroničkih i drugih medija objavljivat će se informacije o tim postupcima, uključujući informacije o institucijama i medijatorima. Vidi: članak 3. ZMRS-a.

⁴⁹⁹ Sukladno zakonskim definicijama medijacija je svaki postupak, bez obzira na to provodi li se u sudu, instituciji za medijaciju ili izvan njih, u kojem stranke nastoje sporazumno riješiti spor uz pomoć jednog ili više medijatora koji strankama pomažu postići nagodbu, bez ovlasti da im nametnu obvezujuće rješenje, dok su strukturirani pregovori zakonom propisani ili dogovoreni postupci mirnog rješavanja spora u kojem stranke neposredno nastoje nagodbom riješiti svoj spor. Vidi: članak 4. ZMRS-a.

štete, osim postupka radi naknade štete iz radnog odnosa, dužne pokušati riješiti spor mirnim putem. Dakle, uvodi se opća obveza da je načelno za sve sporove potrebno prije sudskog postupka provesti postupak kojim se na miran način nastoji riješiti spor. Kada je riječ o medijaciji, ista se može provesti neovisno o tome vodi li se o predmetu spora sudski, arbitražni ili drugi postupak.⁵⁰⁰ Dodatno članak 24. ZMRS-a propisuje da stranke koje su u skladu sa ZMRS-om izabrale medijaciju radi pokušaja mirnog rješavanja spora ne gube zbog toga mogućnost pokretanja sudskog, arbitražnog ili drugog postupka zbog isteka zastarnog ili prekluzivnog roka, odnosno da rok zastare ne teče za vrijeme trajanja medijacije. Zaključno, bitno je napomenuti da je je sukladno članku 20. stavku 1. ZMRS-a nagodba sklopljena u medijaciji obvezujuća za stranke koje su je sklopile te da su one dužne pravodobno izvršiti obveze, ako su nagodbom iste preuzele određene obveze. Dakle, ovo predstavlja odmak od ponekih klasičkih koncepcija ADR-a, prema kojima nagodbe ili sporazumi koji su potekli iz ADR postupaka nisu bili obvezujući, ali svakako jača učinkovitost i važnost ovih postupaka u smislu da se istima spor konačno riješi. Dodatno, u istoj odredbi ZMRS-a propisuje se ovršnost odnosno prisilno izvršenje postignute nagodbe, u kasnijim odredbama i izvršenje nagodbi sklopljenih izvan RH, što daje dodatan poticaj i iskazuje posebnu želju zakonodavca da kroz ADR postupke sporovi budu konačno riješeni bez potrebe za kasnijim sudskim postupkom.

Unatoč kvalitetnim rješenjima valja se zapitati na koji način bi ovakav krovni propis bio upotrebljiv u upravnim odnosno poreznim sporovima. Naime, *in primis* shvaćanje medijabilnosti kao prava o kojima strane mogu slobodno raspolagati sužava mogućnost korištenja ZMRS-a za rješavanje većine upravnih sporova. Pritom se treba zapitati uključuje li ovo shvaćanje samo, primjerice, rješavanje sporova o koncesijama i sličnim upravnim predmetima u kojima postoji veća sloboda stranaka, ili će se ipak kroz pravnu praksu shvaćanje raspoloživosti prava proširiti. Naime, tek bi takvo širenje shvaćanja prava o kojima strane mogu raspolagati omogućilo upotrebu ZMRS-a za rješavanje i poreznih sporova. Međutim, i glede većine upravnih i glede poreznih sporova stav autora je da ovaj krovni propis ne može biti dovoljan za rješavanje takvih sporova, već je potrebno izmijeniti upravno i porezno zakonodavstvo. Takvim izmjenama omogućilo bi se s jedne strane korištenje ZMRS-a na adekvatan način za rješavanje upravnih i poreznih sporova, ali i detaljno reguliralo postupke ADR-a kojima bi se mogli rješavati navedeni sporovi. Dakle, valja zaključiti

⁵⁰⁰ Članak 12. ZMRS-a.

da je ZMRS sam po sebi neupotrebljiv za rješavanje javnopravnih sporova, ali je moguće da uz dodatnu regulaciju isti predstavlja *lex generalis* i za takve sporove.

6. ZAKLJUČAK

Po iskustvu država sve se više ističu problemi koji se pojavljuju tijekom provođenja poreznog postupka, a kako je naglašeno na početku rada, takvi se problemi odnosno teškoće najčešće pojavljuju u obliku dugotrajnosti postupka, ali i povišenih troškova vođenja postupka te nemogućnosti naplate potraživanja od strane nadležnih poreznih tijela. Nakon pokušaja identifikacije tj. definiranja uzroka takvim teškoćama, tj. problemima, pristupilo se pronalasku mogućih rješenja koja bi sačinjavala kvalitetan odgovor na postojeća otvorena pitanja. Pritom se kao najbolji odgovor na ove izazove ističu modeli unaprjeđenja efikasnosti i povećanja ekonomičnosti postupka drugih pravnih grana, posebno onih koji izvorno pripadaju privatnom pravu. Termin „efikasnost“ za potrebe rada shvaćen je u širem smislu, a uključuje kao glavne kriterije vremensku odrednicu, ekonomsku odrednicu te statistički stupanj korištenja određene alternativne metode odnosno modela sprječavanja i rješavanja poreznoga spora. Povećanje stupnja efikasnosti u sprječavanju odnosno rješavanju poreznih sporova sukladno shvaćanju termina efikasnosti koje je izneseno radi mjerljivosti iste logično slijedi promjenu ponašanja porezne administracije, a koja je uvjetovana predviđanjem novih poreznih instrumenata kojima se nastoji omogućiti unošenje u nacionalno porezno zakonodavstvo nov pravni koncept koji se javlja u komparativnom pogledu. Dakle, uz već dobro poznate mehanizme rješavanja sporova u poreznom postupku te u sudskom upravnom sporu, ADR se ističe kao za Hrvatsku nov pravni i porezni koncept koji uvjetuje i promjenu ponašanja porezne administracije naspram poreznih obveznika, ali koji utječe i na efikasnost rješavanja poreznih sporova. Naravno, uz spomenute ADR modele koji su alternativa klasičnom i tradicionalnom upravnosudskom postupku, treba spomenuti i mehanizme za sprječavanje nastanka poreznih sporova koji se vremenski primjenjuju prije nastanka spora te koji predstavljaju svojevrsnu alternativu klasičnom shvaćanju poreznoga postupka, a koji su utemeljeni na načelima kooperacije i dobre suradnje porezne administracije i poreznih obveznika. Naime, po dolasku shvaćanja da je suradnja prihodovno korisnija za državu te da se time osnažuje pravna sigurnost poreznih obveznika, ali i „bacanjem“ paradigme o rigidnoj i nepopustljivoj poreznoj administraciji, u ropotarnici povijesti ostavljen je znatan prostor razvitku i ostalih načela, poput reciprociteta, *fair play*a te zaštite prava poreznih obveznika uz povećanu *in bona fide* suradnju poreznih tijela i poreznih obveznika, a što uključuje i aktivnu ulogu poreznih obveznika u toj suradnji. No, prije isticanja glavnih odrednica mehanizama sprječavanja nastanka

poreznih sporova i modela ADR-a te ocjene njihove moguće primjene u hrvatskom poreznom zakonodavstvu, potrebno je po napisanom radu pokušati ponuditi odgovore na uvodno postavljena istraživačka pitanja i ocijeniti iznesene hipoteze nastavno na navedene teorijske i praktične probleme, ali i sam cilj istraživanja.

Kao teorijski problemi istraživanja identificirani su sljedeći nedostaci: 1. nedostatak sistematiziranosti odnosno cjelovite sistematizacije modela ADR-a koje bi bilo pogodno koristiti za rješavanje poreznih sporova; 2. problem formuliranja pravnih normi koje reguliraju ADR i mehanizme sprječavanja nastanka poreznih sporova bez kreiranja dvojbi u tumačenju, pogotovo kada je posrijedi implementacija postignutih sporazuma/nagodbi poreznih vlasti i poreznih obveznika te 3. ustavnost i zakonitost raspolaganja zahtjevima poreznih tijela za poreznim prihodima te postavljanje ograničenja dopustivosti raspolaganja istima. Ovim se radom po mišljenju autora otklanja problem nesistematiziranosti modela ADR-a u poreznom pravu imajući u vidu činjenicu da su nabrojani i analizirani praktički svi poznati i najvažniji ADR modeli koji mogu biti od koristi za rješavanja odnosno za sprječavanje nastanka poreznih sporova. Također, ovim se radom dijelom razrješava problem implementacije postignutih nagodbi ili sporazuma u okviru postupka nekog od modela ADR-a, budući da sam rad kroz komparativne primjere prikazuje i analizira (ne)obvezujuću narav postignutih nagodbi ili sporazuma, navodi tko ih donosi i supotpisuje te kakva je moguća daljnja primjena postignute nagodbe ili sporazuma u državi u kojoj je postignuta, ali i u državi u kojoj nije postignuta. Uz to treba napomenuti da se glede dvojbena tumačenja formuliranih pravnih normi uvijek treba kao i drugdje u poreznom zakonodavstvu tumačiti *in favorem* poreznih obveznika. Ustavna i zakonska dopustivost obrađena je na više mjesta u ovome radu te je jasno iznesen stav autora da je polazište ustavne i zakonske dopustivosti prije svega u shvaćanju raspoloživih prava strana u postupku, pa gdje god pravna teorija i zakonodavac prošire takvo shvaćanje i na porezne sporove, a propisi ustavne i zakonske snage se takvom proširenom shvaćanju ne protive, autor je mišljenja kako u tom slučaju nema mjesta neustavnosti ili nezakonitosti. Međutim, s obzirom na činjenicu da je porezni spor javnopravno područje, uvijek treba predvidjeti i određene ograde u pogledu primjene diskrecijskih ovlasti, poput kriterija za primjenu takvih ovlasti od strane javnopravnih tijela, ograničenja, alata za obustavu ADR postupka ili za poništavanje nagodbe ili sporazuma kada je utvrđena zloupotreba prava poreznih obveznika itd. S druge strane poreznom obvezniku, da bi korištenje ADR modela bilo potpuno ustavno, treba omogućiti pravo na kontradiktorni postupak, pravo na prezentiranje dokaza pred ADR tijelom, ali

i pravo na žalbu koja je ustavna kategorija. Dodatno, kako je u radu naglašeno, kao praktični problem može se pojaviti i po svojoj prirodi postupovno pitanje tereta dokazivanja. Načelno u ADR-u takav teret ne bi trebao nikada biti veći od onoga koji je određen nacionalnim odredbama o teretu dokazivanja iz OPZ-a kada je riječ o Hrvatskoj, ali se kao problem može u praktičnom dijelu pojaviti situacija u kojoj bi porezni obveznik snosio veći teret kada bi sudjelovao u određenom ADR postupku. Bitno je stoga osigurati bolji položaj poreznog obveznika ne namećući mu pretjerani teret dokazivanja, već ga ograničiti na one podatke koje porezna vlast nema u svojim službenim evidencijama ili do kojih međuresornom i/ili međudržavnom suradnjom ne može doći. Također, kao poticaj poreznim obveznicima za korištenje određenog ADR modela ne bi trebalo penalizirati eventualni raniji propust poreznog obveznika koji nije u poreznom postupku prezentirao određeni dokaz iz donekle neopravdanog razloga, kao što je to slučaj zbog npr. neznanja da je riječ o bitnoj činjenici za određivanje porezne obveze. Potonje bi zasigurno potaknulo porezne obveznike na pokretanje kakvog ADR postupka umjesto upravnosudskog u kojemu se redovito takvi dokazi ne uzimaju u obzir, a čime bi se vjerojatno dodatno smanjio pritisak na upravno sudovanje u smislu broja aktivnih predmeta te potaknulo utvrđivanje materijalne istine. Teorijska važnost rješavanja ovih problema odnosi se na analizu mogućnosti i dopustivosti te prepoznavanje prednosti osnaživanja poreznoga sustava novim mehanizmima sprječavanja nastanka i rješavanja poreznih sporova kroz formiranje novih poreznopravnih normi, a što bi na koncu osiguralo jasnu prednost kolaborativnog odnosa poreznih vlasti i poreznih obveznika nad ostalim vertikalno određenim pristupima. Nastavno na teorijsku važnost, praktična važnost rješavanja teoretskih problema sastoji se u povećanju povjerenja poreznih obveznika u rad državnih tijela, u povećanju vjerojatnosti uspjeha u rješavanju poreznoga spora za porezne obveznike te u ubrzavanju postupaka rješavanja poreznih sporova uz postizanje efikasnosti i ekonomičnosti rješavanja poreznih sporova. Cilj ovog istraživanja sastojao se u identifikaciji rješenja za teorijske i praktične izazove u poreznopravnim odnosima, dok svrha samog istraživanja predstavlja davanje jasnog pregleda mogućih pravnih instrumenata, kako bi se ojačalo znanje i svijest poreznih obveznika i poreznih službenika te zakonodavca o drugim, manje represivnim mehanizmima kojima se mogu postići isti ili još bolji i kvalitetniji rezultati. Autor je mišljenja da su cilj i svrha ovoga rada ispunjeni jer su se u radu uspješno identificirali teorijski i praktični problemi u poreznopravnim odnosima, kako u Hrvatskoj tako i u drugim državama sličnog državnog ustroja, kao i zato što će ovo istraživanje biti korisno i pravnim teoretičarima i pravnim

praktičarima radi stjecanja znanja o mehanizmima sprječavanja nastanka poreznih sporova, ali i o ADR modelima čija bi primjena načelno bila moguća zakonodavnim intervencijama u Hrvatskoj.

Istraživačka pitanja sačinjavaju tri skupa pitanja koja su bila nit vodilja prilikom izrade ovoga rada. Prvo se pitanje sastoji u pravnoj (ne)sigurnosti poreznih obveznika kao rezultat nemogućnosti procjene kakve će ishode imati postupanje porezne administracije i kakvim će se sve ovlastima u tom postupanju služiti, a što stvara neizvjesnost koja se odnosi na obveze koje će proizlaziti po završetku postupanja poreznih službenika. S time je povezano i drugo pitanje, čijim se odgovorom determiniraju uzroci takve pravne nesigurnosti, a isti mogu biti formalne i neformalne naravi, ovisno o tome jesu li zakonske neodređenosti u postupanju poreznih tijela namjeravano ostavljene ili su se pojavile određene prakse koje nisu svima poznate i koje nisu namjeravane. Posljednje i treće pitanje jest ono čiji odgovor logično daje alate kojima bi takva pravna nesigurnost bila riješena; sastoji se od prijedloga poboljšanja postojećih pravila kojima bi se unaprijedio položaj poreznih obveznika prije nastanka i tijekom poreznoga spora. Također, sastoji se i u predlaganju poreznih pravila *de lege ferenda* koja bi bila u praktičnoj primjeni, dakako, prihvatljivija bez prevelikih kontroverzi, a što u sebi uključuje i diseminaciju znanja o pravima i novim pravilima *in favorem* poreznih obveznika kojima bi se na ovaj način vratilo povjerenje u državni aparat.

Odgovori na navedena istraživačka pitanja mogu se svesti na nekoliko ključnih odrednica koje ujedno i karakteriziraju pravni koncept ADR-a, ali i mehanizme sprječavanja nastanka poreznih sporova. Određenim mehanizmom sprječavanja nastanka poreznih sporova, poput prethodnih obvezujućih mišljenja, na *supra* se opisan način značajno povećava stupanj pravne sigurnosti poreznih obveznika koji koristeći takve mehanizme mogu na jasan i nedvojben način predvidjeti svoja buduća prava, ali i obveze. ADR modeli namijenjeni rješavanju poreznih sporova također povećavaju stupanj pravne sigurnosti poreznih obveznika, jer u pravilu takvi postupci propisuju sve faze postupka te utječu na svijest poreznih službenika koji će znati da njihov rad može biti propitkivan i na izvansudski način, a čime će isti zasigurno voditi računa o tome da ovlasti koje koriste budu razmjerne naravi potrebe bez stvaranja pretjeranih neugodnosti poreznim obveznicima. Treba naglasiti i kako ne moraju svi mehanizmi za sprječavanje nastanka poreznoga spora doista i spriječiti nastanak poreznoga spora, kao što svi ADR modeli ne moraju nužno završiti obostrano prihvatljivim rješenjem napisanom u obliku nagodbe ili sporazuma. Međutim, pravna praksa drugih država govori u prilog tome da natpolovična većina ADR postupaka završi

negodbom ili sporazumom, kao i da mehanizmi za sprječavanje nastanka sporova u još većem postotku sprječavaju nastanak poreznoga spora i posljedično povećavaju ekonomsku aktivnost poreznih obveznika. Glede odgovora na drugo istraživačko pitanje, koje je povezano s prvim, treba istaknuti da se uzroci formalne prirode koji dovode do pravne nesigurnosti poreznih obveznika nalaze u propisima koji su nedovoljno određeni ili koji daju pretjerane ovlasti poreznim službenicima, a što znači da omogućavaju poreznim vlastima da na dnevnoj bazi promijene shvaćanje o poreznom tretmanu određene ekonomske aktivnosti te da u skladu s tom promjenom mijenjanju, smanjuju ili povećavaju, prava i obveze koje su poreznom obvezniku prvotno dodijelile. Uzroci pravne nesigurnosti neformalne prirode mogu se s druge strane pronaći u rigidnom i vertikalno određenom tj. nadređenom stavu poreznih službenika koji isti mogu imati u postupanju naspram poreznih obveznika i u izvršavanju javnih ovlasti. Baš su zato mehanizmi za sprječavanje nastanka poreznih sporova i ADR modeli za rješavanje poreznih sporova zasad idealan odgovor na ovakve uzroke pravne nesigurnosti, a što u konačnici ponovno rezultira jačanjem predvidljivosti prava i obveza poreznih obveznika. Alati poreznih obveznika kojima se jača pravna sigurnost, kao odgovor na treće postavljeno istraživačko pitanje, jesu upravo one ovlasti koje imaju na temelju propisa, a koje je potrebno predvidjeti za svaki mehanizam sprječavanja nastanka poreznih sporova odnosno ADR oblik pojedinačno. Primjerice, komparativno gledano, dobar instrument zaštite prava poreznog obveznika na pokretanje ADR postupka jest prijedlog tj. zahtjev koji može uputiti porezni obveznik u svrhu pokretanja porezne arbitraže u Portugalu, a pri čemu se porezna vlast ne može odvažiti odbivši pristupiti poreznoj arbitraži. Dakle, može se zaključiti da je upravo smanjivanje diskrecijskih ovlasti porezne vlasti početak jačanja stupnja pravne sigurnosti poreznih obveznika, ali i da se u svrhu ADR postupaka diskrecijske ovlasti moraju odrediti na adekvatan način kako bi se postupak mogao smisleno provoditi tj. rezultirati benefitima za obje strane u postupku.

Hipoteze istraživanja sačinjavaju tri skupa hipoteza formuliranih na sljedeći način. Prva hipoteza odnosno skup hipoteza odnosi se na pretpostavku je li opravdano uvođenje alternativnog načina rješavanja sporova u porezno pravo. Druga hipoteza sastoji se u određivanju uzroka zbog kojih se nastoje uvoditi novi modeli rješavanja poreznih sporova te sagledavanju mogućih zapreka glede uvođenja takvih modela u porezni sustav. Naposljetku, treća se hipoteza odnosi na definiranje korisnosti uvođenja takvih modela u porezni sustav s aspekta *cost-benefit* analize.

Naime, na sve tri navedene hipoteze moguće je pronaći potvrde kroz ovaj rad. Pretpostavka opravdanja uvođenja alternativnog načina rješavanja sporova u porezno pravo potvrđena je prije svega u prikazanom omjeru efikasnosti rješavanja poreznoga spora, ali i vidljivom promjenom djelovanja poreznih vlasti naspram poreznih obveznika koje sve više daju na važnosti istima, shvaćajući ih kao sve one fizičke ili pravne osobe koje doprinose svojim uplatama poreza državi i državnom sustavu u cjelini, a bez kojih opstanak države u ovakvim okvirima uređenja ne bi bio moguć. Nadalje, uzroci uvođenja ADR modela radi rješavanja poreznih sporova nalaze se u shvaćanju termina efikasnosti, odnosno u ubrzavanju postupka rješavanja spora, u smanjenju troškova vođenja spora i u većem uspjehu poreznih obveznika u ishodu spora. Također, jačanje stupnja pravne sigurnosti poreznih obveznika definitivno predstavlja potrebu uvođenja ADR-a u porezno zakonodavstvo, a to prije svega zbog uzroka formalne i neformalne prirode koji su navedeni u odgovorima na istraživačka pitanja. Kao moguće zapreke također su već navedene dvojbe oko ustavne i zakonske dopustivosti uvođenja ADR-a u porezno zakonodavstvo. Potonja treća hipoteza neminovno nalazi svoju potvrdu najviše u statističkim podacima koji ukazuju na to da, iako postupci ADR-a ne moraju nužno biti puno jeftiniji u početku, oni definitivno jesu ekonomski isplativiji, budući da su puno brži od klasičnih poreznih i upravnosudskih postupaka. Dakle, može se zaključiti da štednjom vremena porezni obveznici, ali i porezne vlasti, štede novac koji bi na izravan ili neizravan način bilo potrebno utrošiti na vođenje klasičnih postupaka, a što nudi samo po sebi zaključak da su modeli i postupci ADR-a itekako korisni i poželjni za uvođenje u porezno zakonodavstvo, čime se potvrđuje i potonja hipoteza.

Kako je *supra* naglašeno, porezni spor moguće je definirati kao prijepor koji nastaje između poreznog obveznika i poreznog tijela „u vezi s obračunom poreza, plaćanjem ili povratom poreza, premalo uplaćenim ili preplaćenim porezom, kao i u vezi s kaznama tj. sankcijama za nepoštovanje ili povredu poreznih obveza“.⁵⁰¹ Iako nema općeprihvaćene definicije poreznoga spora koja bi odredila obuhvat istoga, iz ovoga se istraživanja može zaključiti da porezni spor može biti shvaćen kao spor o činjenicama, primjenjivom pravu ili tumačenju te također kao spor o nadležnosti poreznih vlasti. Uz navedeno, porezni spor moguće je razlikovati u odnosu na činjenicu postojanja međunarodnog elementa kao nacionalni ili međunarodni porezni spor, ovisno o tome radi li se o sukobu nadležnosti poreznih vlasti različitih država i/ili o sporu oko primjenjivog prava različitih država. U hrvatskom pozitivnom zakonodavstvu zasad je moguće pronaći isključivo definiciju

⁵⁰¹ Law Insider, dostupno na: <https://www.lawinsider.com/dictionary/tax-disputes> (17.01.2024.).

upravnoga spora koja je puno šireg obuhvata u odnosu na porezni spor. Zakonitost odluka javnopravnih tijela o pravima, obvezama i pravnim interesima fizičkih i pravnih osoba i drugih stranaka te zakonitost postupanja javnopravnih tijela koje su navedene u definiranju upravnoga spora svakako mogu predstavljati i porezni spor. Međutim, ovakva definicija je za porezni spor preširoka te je autor stava da se treba pristupiti određivanju precizne definicije poreznoga spora za potrebe tumačenja i provedbe propisa pozitivnog poreznog zakonodavstva. Prva mogućnost sprječavanja nastanka ovih problema nalazi se u mehanizmima kojima bi se spriječilo nastanak poreznih sporova, a što predstavlja nulti stadij ili fazu koja u biti opisuje stanje stvari u kojem još nije došlo do spora budući da su stranke usmjerene u sprječavanje nastanka spora. Ovo je značajno i u pogledu razvitka svijesti o pravima poreznih obveznika te u pogledu razbijanja paradigme o superiornosti i nedodirljivosti tijela koja posjeduju javne ovlasti poput poreznih tijela. Suradnjom poreznih tijela i poreznih obveznika značajno se utječe i na sprječavanje izbjegavanja plaćanja poreza. Superioran odnos poreznih tijela naspram poreznih obveznika, prema nekim autorima, bio je prepreka k izgradnji efikasnijeg poreznog sustava.

U Hrvatskoj je razvoj mehanizama sprječavanja nastanka poreznih sporova već u značajnom zamahu, a što pokazuje i postojeće hrvatsko porezno zakonodavstvo. Naime, sprječavanje nastanka poreznih sporova sačinjava fazu kojom se na efikasan način nastoji povećati učinkovitost oporezivanja, suzbiti otpor plaćanju poreza te poreznu evaziju. Već je spomenuto da novi mehanizmi koji bi trebali biti djelotvorni u ovoj fazi trebaju biti upereni k formiranju bolje suradnje i jačanju međusobnog povjerenja između poreznih tijela i poreznih obveznika. Jedan od ovih mehanizama ostvaruje se kroz instrument prethodnih obvezujućih mišljenja koji je uveden u hrvatsko porezno zakonodavstvo, a u okviru spomenutih obvezujućih mišljenja može se reći da su se razvili i sporazumi o transfevnim cijenama koji se temelje na pozitivnoj identifikaciji načela nepristrane transakcije i koji također predstavljaju integralni dio hrvatskog poreznog sustava. Uz navedene mogućnosti donošenja prethodnih obvezujućih mišljenja te postizanja sporazuma o transfevnim cijenama, u hrvatskom se kontekstu može uočiti i jedan vrlo značajan instrument dodjele posebnog statusa poreznim obveznicima, a uz koji se u hrvatskom kontekstu javljaju još dvije mogućnosti koje se odnose na fazu sprječavanja nastanka poreznih sporova. To su zaključni razgovor u poreznom nadzoru te nagodba u okviru poreznog nadzora. U komparativnom pogledu mogu se uočiti još i razgovor prije podnošenja pravnoga lijeka poput prigovora ili žalbe te angažman neovisnog stručnjaka tijekom poreznoga nadzora kao mehanizmi namijenjeni

sprječavanju nastanka poreznih sporova. Uz sve dileme koje su *supra* razrađene i prezentiranu cjelokupnu analizu hrvatskog regulacijskog okvira mehanizama za sprječavanje nastanka poreznih sporova valja zaključiti kako je u hrvatskom kontekstu ova materija već dobro ugravirana u porezno zakonodavstvo. Međutim, problem koji i dalje postoji sastoji se u tome što porezni obveznici ne znaju za njih ili pak, iako su za njih načuli, nemaju jasnu predodžbu o njima kao o korisnim instrumentima kojima mogu puno brže riješiti nedoumice koje proizlaze iz poreznopravnog odnosno poreznodužničkog odnosa. Dodatno, problem postoji i u pogledu same primjene navedenih mehanizama, jer mnogi službenici ne znaju koristiti iste, ali i zato što u okviru Porezne uprave RH mala skupina ljudi brine o implementacije odredaba o takvim mehanizmima. Primjer tome jest i ograničenje u broju potencijalnih sklapanja mogućih sporazuma o dodjeli ili odobravanju posebnog statusa na godišnjoj razini te da svaki sporazum mora biti potpisan i odobren od strane samog ravnatelj Porezne uprave RH. Stoga je potrebno proširiti znanje o takvim mehanizmima, poticati porezne obveznike na korištenje istih, educirati porezne službenike o takvim mogućnostima i o potrebi za dobrom suradnjom s poreznim obveznicima te, povrh svega, proširiti i povećati kapacitete Porezne uprave RH kako bi što veći broj poreznih obveznika mogao koristiti spomenute mehanizme i ostvariti dobru suradnju s Poreznom upravom RH.

Uz mnogobrojne pokušaje sprječavanja nastanka poreznih sporova suvremenim mehanizmima utemeljenim na dobroj uzajamnoj suradnji poreznih obveznika i poreznih tijela, takvi ih mehanizmi neće nikada posve iskorijeniti. Naime, nije realno očekivati da će porezni sporovi nestati. Međutim, korisnost mehanizama koji su uvedeni u porezni sustav da bi spriječili nastanak poreznoga spora je u tome što imaju za cilj smanjenje broja poreznih sporova. Jednom kada do poreznog spora dođe zbog drugačije ili drukčije interpretacije porezno bitnih činjenica, očigledan je odmak od izvornog cilja sprječavanja nastanka poreznog spora na što brže i učinkovitije rješavanje nastalog spora kao pokušaja minimiziranja dugotrajnosti postupka i negativnih ekonomskih posljedica. U ovakvim okolnostima s promijenjenim ciljem javlja se potreba i za novim mehanizmima odnosno oblicima rješavanja poreznih sporova. Tako se i dolazi do ideja različitih izvansudskih oblika ADR-a s navedenim ciljem postizanja bolje efikasnosti u rješavanju poreznoga spora.

Dakle, drugi tip rješenja jest onaj koji se pojavljuje, temeljem kriterija vremena nastanka spora, nakon što je do spora već došlo. U tom vremenu u kojemu dolazi do prijepora između poreznih tijela i poreznih obveznika valja postaviti *focus* na sve one mehanizme koji imaju za cilj

i svrhu ubrzavanje nalaženja rješenja, smanjenje troškova i povećanje efikasnosti. Stoga se u ovome stadiju iz navedenih razloga nastoje detektirati i koristiti svi oni mehanizmi kojima bi se zaobišli nerijetko dugi i često skupi upravnosudski postupci. U tom kontekstu spominju se tzv. alternativni mehanizmi ili oblici rješavanja sporova odnosno ADR. Ovaj način rješavanja poreznih sporova razlikuje se od konvencionalnih mehanizama prvenstveno zato što naglašava volju obje strane da zajednički pronađu rješenje za spor. Dakle, uobičajeno je riječ o suglasju koje se postiže dobrovoljno između poreznog obveznika i poreznog tijela.

Kada je riječ o ADR modelima treba prije svega istaknuti koji od tih izvorno privatnopravnih modela mogu biti primijenjeni u rješavanju poreznih sporova, imajući u vidu njihova ključna obilježja te *specificume* javnopravne sfere. U Hrvatskoj nema primjera ADR modela koji se aktivno koriste u svrhu rješavanja poreznih sporova, pa se shodno tome pokušalo u radu odrediti koji od tih modela prije svega jesu prihvatljivi za hrvatsko porezno zakonodavstvo, odnosno u kojoj se mjeri isti mogu koristiti u rješavanju poreznoga spora. U komparativnom pregledu razvidno je da su u području poreznoga prava za rješavanje poreznih sporova ili za pomoć u rješavanju poreznih sporova korisni sljedeći ADR modeli: arbitraža, pregovori koji najčešće ne predstavljaju samostalni ADR oblik, mirenje, posredovanje ili medijacija, pučki pravobranitelj ili ombudsman te rano neutralno vrednovanje.

Stoga, radi značaja za hrvatsko nacionalno porezno zakonodavstvo koji mogu imati u pogledu potencijalnog uvođenja određenih oblika odnosno modela ADR-a primjenjivih u poreznim stvarima u isto, analizirani su sljedeći oblici tj. modeli alternativnog rješavanja poreznih sporova koji su najzastupljeniji u komparativnom smislu: porezna arbitraža, pregovori u poreznim predmetima, mirenje u poreznim predmetima, medijacija ili posredovanje u poreznim predmetima, porezni ombudsman te rano neutralno vrednovanje.

Prema već danom pregledu obilježja arbitraže kao alternativnog načina rješavanja sporova u privatnom pravu, u radu je bilo potrebno analizirati primjenjivost ovoga oblika alternativnog načina rješavanja sporova u području poreznoga prava. Naime, *supra* navedena obilježja arbitraže su sljedeća: dobrovoljnost, pravorijek je obvezujući uz ograničenu mogućnost revizije, treća strana tj. arbitar koji donosi odluku odabran je od strana u sporu, a koji predstavlja najčešće stručnjaka sa specijalizacijom iz područja o kojemu se odlučuje, umanjena je formalnost postupka, strane se mogu sporazumjeti o postupovnim pravilima i materijalnom pravu, prisutna je mogućnost svake strane prezentiranja dokaza za iznesene tvrdnje, pravorijek ponekad sadrži obrazloženje ovisno o

kojoj je arbitraži riječ te u privatnopravnim odnosima nema mogućnosti zahtijevanja sudske revizije.⁵⁰² Potrebno je stoga bilo istražiti onakvu vrstu arbitraže koja u središtu interesa tj. koja za svoj glavni predmet ima porezni spor. Takvu arbitražu bilo bi ispravno nazivati poreznom arbitražom. Također, za potrebe ovoga rada bilo je nužno postaviti *focus* na sporove između države tj. poreznih vlasti i poreznih obveznika koji se mogu rješavati arbitražnim putem. U poreznoj arbitraži treba pomiriti sva navedena obilježja s javnopravnim okvirom unutar kojega bi se smjestila arbitraža. Naime, potrebno je prilagoditi ova obilježja na prihvatljiv način, a nikako isključivo preslikati rješenja već znana u privatnom pravu. Samo na taj način može se ostvariti porezna arbitraža čija će obilježja biti javnopravna s primjesama privatnopravnih rješenja koja bi bila prihvatljiva i poreznim tijelima i poreznim obveznicima. Najidealniji način prikazivanja porezne arbitraže po mišljenju autora je bio kroz već postojeću poreznu arbitražu u komparativnom pogledu na primjeru Portugala, a u odnosu na koju se pokušala odrediti ocjena korisnosti porezne arbitraže kako je autor ovoga rada ocrtava.

Porezna arbitraža u Portugalu uvedena je u nacionalno pravo propisom iz 2011. godine, koji je odobrio pravni režim porezne arbitraže nazvan LRTA, u skladu sa zakonodavnim ovlaštenjem danim 2010. godine.⁵⁰³ Kada se analizira portugalska porezna arbitraža, ista propisuje četiri osnovna načela porezne arbitraže koja se nadovezuju na opća postupovna načela. Načela sadržana u odredbi članka 16. LRTA su: *audi alteram partem*; jednakost oružja; samostalnost arbitražnog suda u vođenju postupka i određivanju pravila kojih se treba pridržavati; usmenost i neposrednost; slobodno utvrđivanje činjenica i slobodno određivanje potrebnih dokaznih sredstava; suradnja i procesne dobre vjere i javnost. Načelo promptne i ubrzane pravde jedno je od vodećih načela u kontekstu porezne arbitraže, kako zbog činjenice da pokreće adresirane prilagodbe drugim načelima, tako i zbog toga što je moguće tvrditi da su načela pojednostavljenja postupka i neformalnosti više rezultat tj. posljedica načela promptne i ubrzane pravde negoli potpuno neovisna načela. Neka od navedenih načela nisu imanentna samo za arbitražni postupak, već i za ostale pravne postupke koji se mogu voditi.⁵⁰⁴

⁵⁰² Goldberg, Stephen B. ... [et al.], *Dispute Resolution: Negotiation, Mediation, and Other Processes*, op. cit., str. 4.

⁵⁰³ Villa-Lobos, Nuno, Carvalhais Pereira, Tânia, *The special nature of tax arbitration courts*, u: Villa-Lobos, Nuno, Carvalhais Pereira, Tânia, ur., *The Portuguese Tax Arbitration Regime*, op. cit., str. 23.

⁵⁰⁴ Vidi: Ribeiro, João Sérgio, *Principles of Tax Arbitration*, u: Villa-Lobos, Nuno, Carvalhais Pereira, Tânia, ur., *The Portuguese Tax Arbitration Regime*, op. cit, str. 18-20.

Prema LRTA-u, porezne arbitraže rješavaju porezni arbitražni sudovi koji su osnovani za svaki poseban slučaj pod okriljem CAAD-a. Prema tome, posebni arbitražni sud konstituira se za svaki spor i raspušta se kada taj spor završi. Arbitražni sudovi su suvereni subjekti čije je osnivanje izrijekom predviđeno portugalskim ustavnim aktom. Osim ustavne potpore, nema sumnje da su sudovi za porezne sporove, kao i svaki drugi porezni sud, sposobni obavljati pravosudne funkcije na neovisan način, bez podlijevanja pritiscima i utjecajima administrativnih ili političkih vlasti države.⁵⁰⁵ Porezni arbitražni sudovi u Portugalu imaju nadležnost nad nekoliko vrsta poreznih sporova koje pokreću porezni obveznici u svrhu dobivanja odluke o nezakonitosti određenih radnji, kao što su: (a) utvrđivanje poreza; (b) samoprocjena poreza; (c) porez po odbitku; (d) uplate poreza na račun; (e) porezna rješenja kojima se utvrđuje porezna osnovica kojima se ne utvrđuje porez i (f) porezne odluke kojima se utvrđuju vrijednosti nekretnina. U tri godine portugalski porezni arbitražni sudovi pozorno su provjeravali porezne procjene i druge porezne akte koji se odnose na najvažnije portugalske poreze, a posebno na porez na dobit, porez na dohodak, upravne pristojbe, porez na dodatnu vrijednost, porez na promet, lokalne poreze na nekretnine itd.⁵⁰⁶

U ocjeni korisnosti ovoga ADR modela za rješavanje poreznih sporova može se ići prema *supra* zadanim kriterijima: broj predmeta, troškovi i brzina rješavanja sporova. Osim statističke, vremenska komponenta je također u ovoj analizi bila neizostavna. Potreba za ubrzanjem poreznih postupaka i smanjenjem opterećenja sudova bila je važna u opravdavanju stvaranja poreznih arbitražnih sudova. Glavni cilj bio je da se o svakom slučaju odluči u roku od šest mjeseci od datuma koji je odredio porezni arbitražni sud. Međutim, kako bi vremenski okvir bio realan u složenijim slučajevima, dodan je još jedan skup pravila kako bi se ostavila otvorenom mogućnost produljenja, koje ipak nikada ne bi smjelo premašiti razdoblje od dodatnih šest mjeseci. Statistika trenutno pokazuje da je ovaj cilj postignut. Prosječno razdoblje rješavanja predmeta je 4,5 mjeseca, na temelju informacija CAAD-a dostupnih od siječnja 2015. Međutim, treba imati na umu da je situacija u klasičnim upravnim sudovima drugačija. U pravilu, za rješavanje predmeta potrebno je ne manje od tri ili četiri godine (a u mnogim slučajevima će trebati i više vremena) da se predmet riješi pravomoćnom presudom, osobito ako se radi o složenim predmetima. Predmeti s vrijednostima većim od milijun eura dobili su prioritet krajem 2011., ali žalbe su redovita pojava,

⁵⁰⁵ Vidi: Fernandes Ferreira, Rogério M., Calejo Guerra, José, Mègre Pires, José, *Tax Arbitration in Portugal: A New Tax Dispute Resolution Model*, op. cit., str. 191.

⁵⁰⁶ de Sousa da Camara, Francisco, *Arbitration as a Means of Resolving Tax Disputes*, op. cit., str. 498-499.

budući da je malo predmeta koji su pravomoćno riješeni u prvom stupnju, osobito kad imaju neku veću novčanu vrijednost.⁵⁰⁷

Iz prikazanih statističkih podataka u radu može se izvesti zaključak kako je porezna arbitraža prikladan oblik ADR-a koji pomaže poreznim obveznicima u postizanju većeg stupnja pravne sigurnosti uzimajući u obzir sve navedene kriterije tj. broj predmeta, troškove i brzinu rješavanja sporova, s jedne strane, te poreznim tijelima odnosno drugim državnim vlastima u postizanju propisanih tj. zadanih ciljeva radi kojih je uvedena porezna arbitraža, s druge strane. Stoga se može zaključiti kako je ovaj oblik ADR-a koristan, da zavrjeđuje posebnu pozornost i interes te da bi se trebalo ubuduće takav oblik pokušati implementirati i u druga porezna zakonodavstva, posebno u hrvatsko porezno zakonodavstvo koje ima sličnih poteškoća koje je imalo i portugalsko.

I u okviru porezne arbitraže kao oblika ADR-a valja analizirati kakvo je pozitivnopravno uređenje tereta dokazivanja. Općenito prema portugalskom poreznom zakonodavstvu, teret dokazivanja činjenica pada na one koji se na njih pozivaju odnosno na porezno tijelo ili na poreznog obveznika. Računovodstvena evidencija i drugi računovodstveni elementi, kada su propisno organizirani, pretpostavlja se da su istiniti. Međutim, ova se pretpostavka ne primjenjuje kada vođenje računovodstvenih evidencija nije dobro organizirano, kada porezni obveznik ne ispunjava obveze suradnje ili kada je prijavljeni prihod znatno ispod prihoda koji bi omogućio prikazano bogatstvo. U kaznenom postupku koji sadrži porezne implikacije, poput kaznenog djela porezne utaje, primjenjuju se načela presumpcije nevinosti i *in dubio pro reo*.⁵⁰⁸ Iz ovoga proizlazi da se i u poreznoj arbitraži primjenjuju pravila o teretu dokazivanja koja su uobičajena u poreznim postupcima u Portugalu. Međutim, razvidno je da je portugalski zakonodavac olakšao poziciju poreznih obveznika kada su posrijedi presumpcije istinitosti i točnosti računovodstvenih evidencija i drugih računovodstvenih elemenata. To znači da u uvjetima dobrog i organiziranog vođenja računovodstvenih evidencija i drugih računovodstvenih elemenata, u uvjetima suradnje s nadležnim poreznim tijelima i u uvjetima realnog prikazivanja prihoda tj. nepostojećeg nerazmjera između prihoda i imovine, porezni obveznik ne mora dokazivati ispravnost takvih računovodstvenih vrijednosti, već je to na poreznom tijelu. Međutim, treba imati na umu i opće

⁵⁰⁷ de Sousa da Camara, Francisco, Making a Choice in Portugal: Taking Your Case to the Tax Arbitration Tribunals or Tax Judicial Courts?, op. cit., str. 176-177.

⁵⁰⁸ Lexology, dostupno na: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=fc507871-c70e-46c4-b5b1-4843128e5fc7> (04.05.2023.).

pravilo dokazivanja onih činjenica na koje se poziva, pa bi se moglo zaključiti da će u slučaju pokretanja poreznog arbitražnog postupka teret dokazivanja za činjenice na kojima temelji tužbu ipak biti na poreznom obvezniku. Bilo kako bilo, iz prikazanog je vidljiva intencija portugalskog zakonodavca da se olakša teret dokazivanja kojega snosi porezni obveznik te da će se zasigurno ubuduće nastojati iznalaziti rješenja koja će imati za cilj ukinuti potrebu dokazivanja svih onih činjenica za koje već postoje dostatni dokazi kojima javna vlast može pokloniti vjeru, iako to ne znači da bi se na bilo koji način onemogućilo dokazivanje suprotnog odnosno drugačijeg činjeničnog stanja stvari.

Još jedan od oblika ADR-a koji omogućuje rješavanje poreznih sporova mimo klasičnog pravosudnog sustava jesu pregovori. Iako ih često karakterizira neformalnost i mogućnost odstupanja od trenutnih zahtjeva konsenzusom, moguće ih je urediti i zakonski na način da isti budu pogodni za korištenje u rješavanju nastalih poreznih sporova. Kod pregovaranja je vidljiva njegova privatnopravna narav, a ona je u privatnopravnim odnosima vidljiva iz sljedećih obilježja: pregovaranje je dobrovoljno, ako je postignut sporazum izvršiv poput ugovora, nema treće strane, neformalno je i nestrukturirano, neobvezujuće je prezentiranje dokaza, tvrdnji i interesa, rezultat uspješnih pregovora je obostrano obvezujući sporazum, a moguć je u privatnopravnim odnosima.⁵⁰⁹ Navedena obilježja imanentna pregovorima u privatnopravnim odnosima moraju biti na adekvatan način prilagođena i usklađena s općim i posebnim načelima upravnog i poreznog prava odnosno javnoga prava kao šireg pojma, a među koje je posebno važno spomenuti nužnu usklađenost s načelima zaštite javnoga interesa i jednakoga postupanja naspram poreznih obveznika.

Shodno navedenim obilježjima pregovora koji su privatnopravnog karaktera, valja proučiti na koji bi se način isti mogli prilagoditi da bi mogli biti primjenjivi u poreznom pravu. Naime, dobrovoljnost bi u rješavanju poreznih sporova na alternativan način trebala uvijek biti zajamčena posebno za porezne obveznike, pri čemu bi u načelu porezna vlast morala pristati na takav postupak ako ga zatraži porezni obveznik i ako su zadovoljeni svi kriteriji odnosno ako je poštovana procedura kojom se na zakonit i pravilan način inicira takav alternativni postupak. Kod pregovora važno je napomenuti da nema treće neutralne strane, a što je jedna od ključnih karakteristika diferencijacije pregovora od ostalih ADR oblika. U okviru poreznog prava ta činjenica nepostojanja treće neutralne strane koja na objektivan način može sagledati situaciju može biti

⁵⁰⁹ Goldberg, Stephen B. ... [et al.], *Dispute Resolution: Negotiation, Mediation, and Other Processes*, op. cit., str. 4.

dobra koliko i problematična. Nepostojanjem treće strane rješavanje spora može biti ubrzano jer npr. nema gubitka vremena radi procedure imenovanja treće strane, upoznavanja treće strane s detaljima poreznoga spora *etc.* Međutim, može biti i legalno dvojbeno te problematično zbog toga što npr. porezno tijelo može na određeni način favorizirati poreznog obveznika bez mogućnosti da netko neutralan pazi na zakonitost i ustavnost postupka i eventualnog sporazuma, nema mogućnosti da treća neutralna strana predloži kompromisno rješenje već postoji opasnost od propadanja pregovora zbog zadržavanja vlastitih pozicija *etc.* Dakle, pregovori bi se u načelu trebali voditi s istim poreznim tijelom koje je donijelo osporavane zaključke koji su doveli do poreznoga spora ili s neposredno nadređenim tijelom koje bi u potpunosti zastupalo tvrdnje i interese poreznoga tijela koje je donijelo osporavanje zaključke. Neformalnost i nestrukturiranost je u slučaju poreznoga prava ipak na neki način manja odnosno određena mjera formalnosti mora postojati, baš kao i strukturiranosti vođenja argumentiranih razgovora, pri čemu obje strane jedna drugoj u duhu dobre suradnje prezentiraju činjenice i dokaze koji su porezno relevantni. Napose, postignuti sporazum koji mogu izroditi pregovori mogao bi ovdje biti izvršiv kao upravni ugovor, a što znači da bi isti mogao biti raskinut ili čak prisilno izvršiv.

Pregovori kao oblik ADR-a u Sjedinjenim Američkim Državama uključuju izravan kontakt i dogovor između poreznog tijela tj. IRS-a i poreznog obveznika, stoga je kao odlično i ispravno rješenje bilo uvođenje kriterija za rješavanje poreznih predmeta pregovorima, posebno kada je u pitanju otpis dijela poreznog potraživanja. Dakle, ovakav oblik otpisa dijela poreznoga duga u skladu s izravnim dogovorom s poreznim obveznikom zasigurno predstavlja određenu vrstu vođenja pregovora s tijelom koje je odredilo poreznu obvezu ili mu je neposredno nadređeno, gdje se formalnost ograničava na popunjavanje obrazaca i podnošenju tražene dokumentacije, a načelo zaštite javnog interesa shvaća kao naplata barem većeg dijela poreznoga duga radi omogućavanja poreznom obvezniku da se ponovno aktivno uključi u gospodarske tokove (kao zaposlenik ili poslodavac). Ovakvo shvaćanje zaštite javnoga interesa zasigurno uključuje i zahtjev za očuvanje socijalne sigurnosti i samim time socijalnog mira. Također, kriteriji za otpis dijela duga odnosno za prihvaćanje kompromisne ponude koje primjenjuje IRS moraju biti jednaki za sve porezne obveznike, a tako se uostalom i osigurava očuvanje načela jednakog postupanja spram poreznih obveznika. U konkretnom slučaju je digitalizacija cijelog postupka i omogućavanje vlastite procjene ispunjavanja kriterija za podnošenje kompromisne ponude od značaja za ubrzavanje postupka na način da takva prethodna provjera ima odvrćajući učinak na sve one porezne

obveznike koji bi podnosili prijave, iako na njih nemaju pravo, i tako zakrčili sustav IRS-a. Shodno tome ovakav sustav može biti i definitivno jest od koristi za ubrzavanje rješavanja poreznih sporova, budući da se samim otpisom dijela poreznoga duga mogu spriječiti dugotrajni upravnosudski postupci, s jedne strane, te naplatiti veći dio potraživanja koje porezna vlast ima u odnosu na poreznog obveznika tj. poreznog dužnika, čime se osigurava i njegova pravna sigurnost, s druge strane. Treba istaknuti i da se ovakav model može primijeniti u svim onim državama koje svoje tumačenje javnoga interesa fleksibiliziraju u mjeri da odvagivanjem benefita i rizika ipak prevagne brža naplata dijela poreznoga duga kao prioritet javne vlasti te osiguranje socijalne sigurnosti i predvidljivosti budućih poreznih obveza poreznog obveznika kao jedna od maksima poreznoga postupka.⁵¹⁰ Analizirani oblici ADR-a koji se mogu supsumirati pod oblikom pregovora razvidni su i u Španjolskoj i u Italiji. Međutim, treba naglasiti da poznati španjolski primjeri pregovora čiji dogovor kao ishod pregovora rezultira oslobađanjem od kaznenopravnih sankcija nije dobar za sprječavanje budućih nepoželjnih ponašanja poreznih obveznika. S druge strane, dalo bi se zaključiti da je u Italiji do sada upravo sporazumna revizija kao oblik pregovora najuspješniji pravni instrument usmjeren na smanjenje aktivnosti sudova, iako se spomenuta sporazumna revizija ne može smatrati mehanizmom ADR-a shvaćenim *stricto sensu*. Bez obzira na samu složenost revizije, profesor Gregg smatra da se sporazumna revizija ipak ne bi trebala smatrati mehanizmom ADR-a, barem ne u užem smislu koncepta, i to iz više razloga. Čak i ako je kontradiktorni postupak nametnut tijekom pregovora, uključujući dužnost ureda tj. porezne administracije da točno odgovori na prigovore poreznih obveznika, jasno je da cijelim pravnim mehanizmom vodi te njime upravlja isti ured i u većini slučajeva isti pojedinci koji su izradili ponovnu ocjenu (ili proveli reviziju ili pak inspekciju). Nepristranost i neutralnost, stoga, apsolutno nedostaju tijekom cijelog procesa i tijekom pregovora, jer prema tome nedostaje treća neutralna strana koja na objektivan način može pomoći i usmjeriti strane u sporu k obostrano prihvatljivom rješenju poreznoga spora, a što je među ostalim i karakteristika pregovora promatranih kao oblik ADR-a. S jedne strane, porezni obveznik pregovara kako bi uživao u smanjenju poreza i kazni, dok s druge strane porezna administracija pregovara u osnovi kako bi brže dobila novac, spriječila potrebu obrane svog stajališta na sudu te na kraju ubrzala i poboljšala proces naplate poreza. Postoje, stoga, dobri razlozi objiju strana za postizanje sporazuma ili nagodbe, a to pomaže u

⁵¹⁰ Vidi više *supra* pod 4.2.1. Pregovori: američki primjer pregovora s poreznim obveznicima radi rješavanja poreznih sporova.

razumijevanju uspjeha formule, čak i ako su se u isto vrijeme pojavile neke kritike kroz godine. Većina kritika odnosi se na iznimnu diskrecionost ureda porezne administracije u dogovaranju i potpuni nedostatak publiciteta tj. javnosti u tom postupku. S druge strane, mnogi su uočili nerazmjer između navodno utajenog poreza zajedno s nerazumno visoko nametnutim kaznama i mogućnosti da se završi inspekcijski nadzor, pri čemu porezni obveznici uživaju izvanredni popust koji im zakon pruža. Mogla bi se također dogoditi za porezne obveznika nepovoljna situacija u kojoj bi porezna administracija ciljala visoko i u smislu navodno utajenog poreza i u smislu potencijalno primjenjivih kazni samo kako bi se osigurala povoljnija pozicija u svrhu započinjanja pregovora. Kako bi riješio ovu situaciju i uzimajući u obzir sve veći uspjeh sustava ADR-a u građanskopravnim parnicama, talijanski je zakonodavac intervenirao 2011. i 2015. godine u postupku ponovne procjene kako bi u mehanizme unio one aspekte nepristranosti i neutralnosti koji zapravo nedostaju tijekom pregovora.⁵¹¹

Mirenje je jedan od oblika ADR-a koji je privatnopravnog karaktera, a koji može na adekvatan način biti prilagođen za upotrebu u rješavanju poreznih sporova nastalih između poreznih obveznika i porezne vlasti. Kao što je već *supra* navedeno, mirenje je dobrovoljno ili obvezno ovisno o pravnom pitanju i državnom uređenju, strankama se pomaže postići nagodba bez imponiranja obvezujućeg rješenja, treća strana naziva se izmiritelj, trebaju se poštovati nepristranost, jednakost i pravičnost, postoji povjerljivost u postupanju koje karakterizira neformalnost, fleksibilnost te elastičnost. Također, postoje i interesna orijentacija te integralno viđenje odnosa kao karakteristike, neobvezatnost u smislu konsenzualnog rješenja spora, a najveća prednost mirenja sastoji se u brzini rješavanja sporova i niskih troškova.⁵¹² Sve ove karakteristike uobičajeno su prisutne u mirenju kojim se rješavaju sporovi privatnopravne naravi. No, za potrebe pisanja ovoga rada bilo je potrebno istražiti bi li mirenje koje sadržava ove karakteristike bilo primjenjivo u postupku kojim se rješava porezni spor ili bi ga bilo potrebno na određeni način prilagoditi posebnostima poreznoga prava (načelima i sl.). Sukladno već iznesenim općim obilježjima mirenja kao oblika ADR-a, valja primijetiti i naglasiti da ponovno postoji treća neutralna strana u postupku koja pomaže stranama u sporu iznaći obostrano prihvatljivo rješenje, a što na određen način mirenje čini oblikom ADR-a i u svom užem smislu. Iz analize primjera belgijskog poreznog zakonodavstva vidljivo je da je mirenje primjenjivo na: (1) izravne poreze

⁵¹¹ Vidi: Gregg, Marco, Žunić Kovačević, Nataša, Lights and shadows on the implementation of the alternative dispute resolution (ADR) system in the Italian and Croatian tax trial, op. cit., str. 381-382.

⁵¹² Goldberg, Stephen B. ... [et al.], Dispute Resolution: Negotiation, Mediation, and Other Processes, op. cit., str. 4.

(porez na dohodak, porez na dobit, porez na pravne osobe, porez na nerezidente, porez po odbitku na poslovanje, porez po odbitku na imovinu, porez na imovinu, porez na ceste), porez na registraciju vozila, eurovinjete, porez na automatizirane uređaje za zabavu, porez na igre na sreću i klađenje itd.; (2) PDV; (3) pristojbe za registraciju i porez na nasljedstvo; (4) prihod od imovine te (5) carine i trošarine. Važno je pritom naglasiti da bi, ako bi zahtjev poreznog obveznika bio odobren, nakon završetka postupka mirenja dvije strane mogle postići sporazum i na taj način izvansudski riješiti nastali porezni spor.⁵¹³ Ovakav oblik ADR-a bi prema belgijskom primjeru i iskustvu bio potpuno usklađen s ustavnim i zakonskim odredbama te bi se stoga moglo zaključiti da je ovdje riječ o korisnom obliku ADR-a koji u praksi djeluje.

Medijacija ili posredovanje uobičajeno je po svojim karakteristikama dobrovoljna, iako je u nekim državama obvezujuća za pojedine vrste sporova (npr. u Italiji za porezne sporove manje vrijednosti od 20.000 eura medijacija je obvezna). Ako je postignut sporazum u postupku medijacije izvršiv je poput ugovora, a ponekad je sporazum sadržan u sudskoj odluci. Medijator odnosno posrednik odabran je od strana u sporu, dok je sama medijacija neformalna i nestrukturirana, na djelu je neobvezujuće prezentiranje dokaza, tvrdnji i interesa. Rezultat uspješne medijacije jest obostrano obvezujući sporazum.⁵¹⁴ Sve su ovo karakteristike medijacije koja je pogodna za rješavanje privatnopravnih sporova. Međutim, komparativna iskustva drugih država pokazuju da su moguće prilagodbe medijacije kako bi ista bila pogodna za korištenje u rješavanju poreznih sporova.

Medijacija zahtijeva komunikacijske vještine i sposobnost izgradnje odnosa te upravo iz tog razloga medijator mora znati razumjeti stvarne zahtjeve stranaka, upravljati pregovaračkim stolom kao nepristrana tj. objektivna treća strana i prepoznati znakove „popuštanja“ stavova stranaka u postupku medijacije. Medijator odnosno posrednik mora posjedovati različite vještine: komunikaciju, pregovaranje, aktivno slušanje, umijeće postavljanja učinkovitih pitanja, a njegov je zadatak olakšati međusobno razumijevanje i stvoriti najbolje moguće uvjete da strane u sporu ponovno otvore kanale komunikacije s ciljem približavanja stavova i pronalaženja prihvatljivog rješenja. Naime, prije traženja dogovora potrebno je da strane dijele iste sadržaje tj. moraju se međusobno razumjeti kako bi onda mogle tražiti kontaktnu točku. S druge strane, mnogi medijatori

⁵¹³ Federal Public Service, Finance, dostupno na: https://finance.belgium.be/en/about_fps/structure_and_services/autonomous_departments/tax_conciliation/who_whta_when_why#q4 (27. 6. 2023.).

⁵¹⁴ Goldberg, Stephen B. ... [et al.], *Dispute Resolution: Negotiation, Mediation, and Other Processes*, op. cit., str. 4.

predstavljaju se kao tehničari i odmah se usmjeravaju na pravno rješenje stvari, ne obazirući se na činjenicu da su suparnici prije svega ljudi i da kao takvi imaju potrebe, interese, vrijednosti i emocije. Iako su ova razmatranja imanentna privatnopravnom karakteru medijacije, ista razmatranja mogu se proširiti i na porezno posredovanje ili medijaciju polazeći od pretpostavke da unatoč tome što postupku nedostaje lik posrednika barem u talijanskom primjeru, shvaćenog u građanskopravnom smislu kao neutralnu i nepristranu treću osobu, porezna administracija u svjetlu pozitivnopravnih izvora talijanskog zakonodavstva nositelj je tzv. medijabilnih potreba i interesa.⁵¹⁵

Porezna medijacija kao oblik ADR-a detaljno je analizirana na primjeru Italije. U skladu s novim propisima odnosno odredbama koje su na snazi utvrđivanje sporova koji su predmet pritužbe se odvija na temelju jedinstvenog kriterija odnosno vrijednosti predmeta spora koja ne prelazi 20.000 eura. Međutim, preduvjet za primjenu obveznog poreznog posredovanja tj. medijacije je osporavanje od strane poreznog obveznika propusta u radu Agencije za prihode i drugih subjekata. Širenje medijabilnih akata odnosno sadržaja takvih akata, baš kao i subjekata (poreznih tijela) s kojima se može provoditi medijacija svakako jesu napori talijanskog zakonodavca koje treba pozdraviti. Međutim, nepostojanje treće potpuno neutralne osobe ukazuje da se i ovdje ne može u potpunosti smatrati poreznu medijaciju oblikom ADR-a u užem smislu. Na konkretnom primjeru talijanske porezne medijacije koji je *supra* obrađen mogu se uočiti sve prednosti koje ista pruža poreznim obveznicima. Naime, porezni obveznik u više navrata može dobiti mogućnost izjašnjavanja i pružanja dokumentacije iz koje su razvidni dokazi na kojima temelji tvrdnje čime je omogućeno i njemu i njegovom opunomoćeniku, ako ga porezni obveznik ima, aktivno sudjelovanje u postupku. Nadalje, omogućeno mu je da hijerarhijski nadređeni službenik procijeni situaciju i da se po pronalasku tzv. pomirbenog rješenja izbjegne sudska instanca, a samim time i povećati troškovi. Valja još napomenuti da je ovdje potrebno da porezni obveznik postupi savjesno i odgovorno te da pruži tj. prezentira sve one činjenice bitne za oporezivanje koje su bitni poreznoj administraciji prilikom utvrđivanja odnosno revizije utvrđenog poreza. Naposljetku, učinak poništavanja prethodno utvrđene porezne obveze koji ima uspješni završetak porezne medijacije izvrstan je primjer na koji se način treba odrediti učinak sporazumu odnosno nagodbi koja je postignuta u okviru postupka porezne medijacije. Dodatno, treba istaknuti da u Italiji postoji i čitav

⁵¹⁵ Ferrari Massimiliano, Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione, op. cit., str. 333.

niz deflatorskih instituta usmjerenih k smanjivanju broja poreznih sporova, a što sačinjava integralni sustav koji teži smanjivanju broja poreznih sporova osobito pred sudovima uz posebni naglasak na dobru suradnju između poreznih obveznika i poreznih tijela.

Konačno, porezni ombudsman kao institucija odnosno oblik ADR-a koji može utjecati na smanjivanje broja poreznih sporova analiziran je na primjeru Australije i Indije. Naime, kao primjeri uzete su države koje su pravno uredile ovu instituciju na potpuno različiti način. U Australiji je porezni ombudsman shvaćen kao institucija odnosno osoba koja ponajprije djeluje snagom autoriteta, jer se sva njegova snaga očituje u određenoj vrsti izvješća koju sastavlja i objavljuje. Međutim, izostaju bitne ovlasti za djelovanje u konkretnim predmetima. U Indiji bi se uvođenje poreznog ombudsmana mogao definirati kao pokušaj, budući da je institucija ubrzo i ukinuta. Međutim, značaj analize indijskog primjera proizlazi ponajviše iz ovlasti koje su mu ondje bile dodijeljene, a one su mnogo značajnije s obzirom na to da je osobi koja predstavlja instituciju poreznog ombudsmana bilo omogućeno sudjelovanje u konkretnim postupcima ADR-a u kojima su se rješavali pojedini porezni sporovi.

U skladu s dosadašnjom pravnom analizom hrvatskog poreznog zakonodavstva proizlazi da niti jedan od ovih ADR modela nije primjenjiv ponajviše zbog načina pravnog rezoniranja koji je još uvijek zastario, a što posljedično rezultira izostankom regulacije određenog ADR modela. Naime, porezna arbitraža se prva izdvaja od ostalih ADR modela s obzirom na detaljnu portugalsku razradu i analizu. Naime, kada bi se hrvatski zakonodavac odlučio regulirati ovo područje novim zakonom koji bi obuhvatio sva pitanja koja su regulirana u Portugalu, nema dvojbe da bi *de lege ferenda* takav opći akt bio posve ustavno dopustiv jer porezna arbitraža ne znači *ipso facto* otpis poreznoga duga. Preduvjet donošenja novog zakona jest svakako promjena paradigme o nearbitrabilnosti poreznih sporova, a što bi na koncu dovelo i do uvođenja porezne arbitraže u hrvatsko porezno zakonodavstvo, ali i do toga da se jasno odrede kriteriji za moguće raspolaganje potraživanjem koje porezne vlasti imaju naspram poreznih obveznika. Nadalje, drugi po važnosti jest svakako ADR oblik porezne medijacije koji je u ovome radu obrađen po talijanskom primjeru i koji hrvatskom zakonodavcu, ali i pravnoj praksi, ukazuje na moguće šire shvaćanje medijabilnosti i mogućnosti raspolaganja s potraživanjem od strane porezne vlasti. Naime, na primjeru talijanske porezne medijacije vidljivi su kriteriji koje je potrebno zadovoljiti za otpis dijela poreznog potraživanja i novčanih kazni za počinjene porezne prekršaje. Propisivanje kriterija daje jasan signal da je raspoložba učinjena zakonito, ali i ustavno imajući na umu cilj smanjivanja

troškova dugotrajnih sudskih postupaka, a što u konačnici predstavlja *de facto* širenje shvaćanja medijabilnosti. Dodatno, kod porezne medijacije, kao i kod pregovora, ponekad mirenja i ranog neutralnog vrednovanja, treba istaknuti da kao ADR modeli ne moraju nužno niti predstavljati ADR modele u užem smislu riječi. Uži smisao riječi ADR modela obuhvaća prije svega nekoliko *conditio sine qua non*, a ti uvjeti su da je osoba koja vodi postupak i nudi rješenja različita od strana u sporu radi osiguravanja objektivnosti i nepristranosti i da se postupak vodi izvan suda. Prema shvaćanju autora čak i kad postupak ADR-a vodi osoba koja je nadređena položajem poreznom službeniku koji je rješavao predmet u istom ili nadređenom poreznom tijelu nije riječ o trećoj posve objektivnoj osobi, jer i ta nadređena službena osoba ili porezno tijelo neminovno vodi više računa o interesima poreznog tijela koje je izdalo osporeni akt tj. rješenje. U pregovorima je situacija posve jasna jer kod tog modela niti nema treće osobe, pa se presumira da strane u sporu same razgovaraju i pokušavaju pronaći obostrano prihvatljivo rješenje, bez obzira na identitet službenika i oznaku poreznog tijela koji se nalaze za pregovaračkim stolom. Bilo kako bilo i porezna arbitraža i porezna medijacija po mišljenju autora moguće su u Hrvatskoj isključivo ako bi se regulirali takvi ADR postupci s posebnim zakonima. Kada je riječ o mirenju razvidno je da je u Hrvatskoj ono terminološki, ali i ZMRS-om ukinuto, te da pojam mirnog rješavanja sporova obuhvaća više modela tj. oblika ADR-a. Međutim, iako se ZMRS nameće kao krovni zakon za rješavanje svih sporova, upravnih i drugih, bez posebne regulacije ADR modela koji bi regulirali rješavanje poreznih sporova i dijela upravnih sporova, takav se zakon na navedene sporove ne može samostalno primjenjivati, već može eventualno biti shvaćen kao *lex generalis* u odnosu na posebne zakone koji bi regulirali navedene postupke. Naposljetku, porezni ombudsman u Hrvatskoj ne bi imao svoj smisao osim zaštite građana odnosno poreznih obveznika od nezakonitih i nepravilnih djelovanja javnih vlasti tj. poreznih službenika Porezne uprave RH upozoravanjem, programskim djelovanjem i prijavljivanjem nezakonitosti i nepravilnosti drugim sudskim i upravnim tijelima. Međutim, eventualno predviđanje da porezni ombudsman može sudjelovati u ADR postupku, pa i kao treća neutralna strana ako je riječ o poreznom stručnjaku, mogla bi podići razinu ovlasti ombudsmana kao takvog i povećati njegov angažman u društvu. Također, moguće je i predviđanje sudjelovanja poreznog ombudsmana u postupku kao osobe koja ne vodi postupak i koja nije strana u postupku, već kao svojevrsnog promatrača koji svojim autoritetom i ugledom daje postupku na važnosti i svojim mišljenjem potiče strane na pronalazak obostrano prihvatljivog rješenja. Ipak, ocjena autora je da i u tom slučaju angažman u postupku ADR-a ne bi bio značajan, osim ako se

takvi postupci sa sudjelovanjem poreznog ombudsmana ne bi promovirali i poticali, a što je malo vjerojatno. U svakom slučaju djelovanje poreznog ombudsmana trebalo bi ubuduće predvidjeti i u području poreznoga prava kao zasebne institucije barem kroz kojekakvu pomoćnu ulogu, a možda i neku značajniju. Naposljetku, rano neutralno vrednovanje je moguće predvidjeti i u Hrvatskoj izmjenama barem OPZ-a ili kakvog *lex specialisa* koji regulira pojedine vrste poreznih oblika i ujedno sadržava poneke postupovne odredbe. Naime, ta treća osoba koja predstavlja poreznog stručnjaka s iskustvom trebala bi najprije biti shvaćena kroz pomoćnu ulogu u rasvjetljavanju činjenica bitnih za oporezivanje, a u što bi teorijski mogla biti uključena i u fazi prije nastanka spora. Međutim, kada spor već nastaje također neka treća neutralna osoba koja ima sve potrebne kvalifikacije može biti involvirana u ADR postupak, ali sad kao porezni stručnjak s iskustvom koji će ponovno analizirati sve činjenice bitne za oporezivanje, ponuditi svoje mišljenje, a ujedno s tim mišljenjem i potencijalno rješenje na sporna pitanja. Naravno, iako ponuđeno rješenje trebaju prihvatiti obje strane u sporu, u ovakvom se modelu ADR-a ističu stručnost i nepristranost, pa je za vjerovati kako bi strane u sporu prihvatile tumačenja činjenica stručnjaka i nagodbom odnosno sporazumom okončale spor. Imajući u vidu termin efikasnosti kako ga za potrebe ovoga rada shvaća autor, valja zaključiti kako su ADR postupci budućnost rješavanja poreznih sporova koji će diktirati i tempo gospodarskog poslovanja poreznih obveznika.

S obzirom na neistraženost ovoga područja unutar poreznoga prava, posebno u hrvatskim okvirima, ovim se radom težilo doprinijeti boljem razumijevanju važnosti ovih mehanizama, modela i postupaka, a što ujedno označava i jačanje svijesti o nastanku problema u smislu njegovog izvora. Ovo istraživanje obuhvatilo je i praksu poreznih tijela te upravnosudsku praksu, a koja je ukazala na sve *pro* i *contra* argumente uvođenja mogućih promjena u nacionalno porezno zakonodavstvo. Istraživanje će ovime zasigurno povećati znanje i svijest o novim načinima suradnje s poreznim obveznicima i o novim načinima sprječavanja nastanka te rješavanja poreznih sporova. Stoga autor smatra da je znanstveni doprinos ovoga rada značajan *de lege ferenda* s obzirom na to da zainteresirane čitatelje odnosno interesente ove tematike stavlja u bolji položaj u pogledu znanja o ADR-u u vremenu kada se bude nastojalo oformiti *novi corpus* pravnih pravila, a time će se i olakšati primjena pravnih normi u kvalitativnom smislu. Dotaknuta tematika u radu u većoj ili manjoj mjeri predstavlja izvorni znanstveni doprinos ovisno o tome je li riječ o identifikaciji i vršenju pregleda postojeće problematike ili o predlaganju rješenja problema. Slijedom svega navedenog za očekivati je da ovaj rad pronade svoj put u smislu primjene izvršenog

istraživanja u rješavanju praktičnih problema upravo iz razloga što interesenti u njemu mogu uvidjeti sve benefite koje pravna pravila *de lege ferenda* donose, a to su oni zbog kojih bi se uvelike olakšao rad poreznih tijela te pozicija poreznih obveznika ne smetnuvši s uma sveprisutni normativni zahtjev pravne sigurnosti kojeg mora sadržavati bilo kakvo pravno pravilo u modernom pravnom odnosno poreznom sustavu.

7. POPIS KRATICA I POKRATA

ADR	<i>Alternative Dispute Resolution</i>
APA	<i>Advance pricing agreement</i>
AT	<i>Autoridade Tributária e Aduaneira</i>
ATAD	<i>Anti Tax Avoidance Directive</i>
ATO	<i>Australian Taxation Office</i>
ATP	<i>Aggressive Tax Planning</i>
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
bilj.	bilješka
br.	broj
CAF	<i>Centri di Assistenza Fiscale</i>
CAAF	<i>Centri Autorizzati di Assistenza Fiscale</i>
cca.	<i>circa</i>
CEPEJ	<i>European Commission for the Efficiency of Justice</i>
CIR1992	<i>Code des Impôts sur le Revenu 1992</i>
CIRS	<i>Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares</i>
CJEU	<i>Court of Justice of the European Union</i>
CRA	<i>Canada Revenue Agency</i>
dott.	<i>dottore</i>
ECHR	<i>European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms</i>
ECT	<i>The Energy Charter Treaty</i>
EKLJP	Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda
ENE	<i>Early Neutral Evaluation</i>
engl.	engleski
et al.	<i>et alia</i>
etc.	<i>et cetera</i>
EU	Europska unija
FPS	<i>Federal Public Service</i>
fran.	francuski

GAAR	<i>General Anti-Avoidance Rule</i>
ibid.	<i>ibidus</i>
IGT	<i>Inspector-General of Taxation</i>
IGTO	<i>Inspector-General of Taxation and Taxation Ombudsman</i>
IMU	<i>Imposta municipale unica</i>
INPS	<i>Istituto nazionale della previdenza sociale</i>
IRAP	<i>Imposta regionale sulle attività produttive</i>
IRES	<i>Imposta sul reddito delle società</i>
IRPEF	<i>Imposta sul reddito delle persone fisiche</i>
IRS	<i>Internal Revenue Service</i>
IT	<i>Information Technology</i>
izd.	izdanje
LGT	<i>Lei Geral Tributária</i>
loc. cit.	<i>locus citatum</i>
LRTA	<i>Legal Regime of Tax Arbitration</i>
MAP	<i>Mutual Agreement Procedure</i>
MPU	Ministarstvo pravosuđa i uprave
MU	međunarodni ugovori
njem.	njemački
npr.	na primjer
NTCA	<i>Netherlands Tax and Customs Administration</i>
OECD	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>
OIB	osobni identifikacijski broj
op. cit.	<i>opus citatum</i>
OPZ	Opći porezni zakon
OTO	<i>Office of the Taxpayers' Ombudsman</i>
PAN	<i>Permanent Account Number</i>
PDV	porez na dodanu vrijednost
PDV ID	porez na dodanu vrijednost – identifikacijski broj
RAI	<i>Radiotelevisione italiana</i>
RH	Republika Hrvatska

SFRJ	Socijalistička Federativna Republika Jugoslavija
sl.	slično
SPJ	stalna poslovna jedinica
SRC	<i>The State Revenue Committee of the Ministry of Finance of the Republic of Kazakhstan</i>
str.	stranica
tal.	talijski
TAS	<i>Taxpayer Advocate Service</i>
TASI	<i>Tributo sui servizi indivisibili</i>
TCS	<i>Tax Conciliation Service</i>
TDS	<i>Tax Deducted at Source</i>
tj.	to jest
TPB	<i>Tax Practitioners Board</i>
TVA	<i>Taxe sur la Valeur Ajoutée</i>
tzv.	takozvani
UFEU	Ugovor o funkcioniranju Europske unije
UML	<i>UNCITRAL Model Law</i>
ur.	urednik/ci
USD	<i>United States Dollars</i>
vol.	volumen
vs.	<i>versus</i>
ZA	Zakon o arbitraži
ZM	Zakon o mirenju
ZMRS	Zakon o mirnom rješavanju sporova
ZPP	Zakon o parničnom postupku
ZUP	Zakon o općem upravnom postupku
ZUS	Zakona o upravnim sporovima

8. BIBLIOGRAFIJA

Knjige i članci:

1. Agenzia delle entrate, Accertamento con adesione - Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 - Approfondimenti di aspetti concernenti la gestione dei procedimenti, Circolare br. 65/E od 28. lipnja 2001., dostupno na:
<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getPrassiDetail.do?id={A1AF2687-73C0-4AFE-ADCF-FBBE654E0BA3}> (28. 8. 2023.).
2. Agenzia delle entrate, Mediazione tributaria – Chiarimenti e istruzioni operative, Circolare br. 9/E od 19. ožujka 2012., dostupno na:
<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getPrassiDetail.do?id={43924A12-1F40-462E-8CD8-55AC64AF24D3}> (28. 7. 2023.).
3. Agenzia delle entrate, Prevenzione e contrasto all'evasione - Indirizzi operativi, Circolare br. 16/E od 28. travnja 2016., dostupno na:
<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getPrassiDetail.do?id={4B284E92-14EC-45F9-9FF4-057162D102FF}> (27. 7. 2023.).
4. Agenzia delle entrate, Risposte a quesiti posti dalla stampa specializzata, Circolare br. 25/E od 19. lipnja 2012., dostupno na:
<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getContent.do?id=%7BCC1AB2D5-68E5-4B4B-BBE2-54BC31D0A8F3%7D> (18. 7. 2023.).
5. Alfredson, Tanya, Cungu', Azeta, Negotiation Theory and Practice: A Review of the Literature, EASYPol Module 179, FAO, 2008., dostupno na: <https://www.fao.org/3/a-bq863e.pdf> (14. 6. 2023.).
6. Altman, Zvi Daniel, Dispute Resolution under Tax Treaties, Amsterdam, IBFD, 2005.
7. Aviani, Damir, Kontrola uprave putem pučkog pravobranitelja, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 53., br. 1. (2016.), str. 139-164.
8. Bilić, Vanja, Alternativno rješavanje sporova i parnični postupak, Doktorski rad, Zagreb, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, 2008.
9. Bilić, Vanja, Predavanje: Drugačiji put do pravde, Hrvatska gospodarska komora - sektor za trgovinu 27. forum poslovanja nekretninama, str. 13-40. Hrvatska gospodarska komora,

- dostupno na: <https://www.hgk.hr/documents/predavanje-bilic591170ea2802e.pdf> (15. 2. 2021.).
10. Blažić, Helena, Usporedni porezni sustavi - oporezivanje dohotka i dobiti, Rijeka, Ekonomski fakultet u Rijeci, 2006.
 11. Cvenček, Matteo, Impact of the ATAD Directive on National Tax Legislations, Beau Bassin, Lambert Academic Publishing, 2020.
 12. Craver, Charles B., Classic Negotiation Techniques, IDAHO L. REV. 425., vol. 52, br. 2. (2016.), str. 425-462.
 13. da Rocha, Joaquim Freitas, Post-modern state, tax law and alternative dispute resolution mechanisms, u: Villa-Lobos, Nuno, Carvalhais Pereira, Tânia, ur., The Portuguese Tax Arbitration Regime, Coimbra, Almedina, 2015., str. 10-17.
 14. Deakin, Simon, The legal theory of finance: Implications for methodology and empirical research, Journal of Comparative Economics, vol. 41., br. 2. (2013.), str. 338-342.
 15. de la Feria, Rita, Vogenauer, Stefan, ur., Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of Eu Law?, Oxford and Portland, Oregon, Hart Publishing, 2011.
 16. Deloitte, Horizontal monitoring in Kazakhstan: Pilot project, 2021., dostupno na: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/kz/Documents/tax/TaxAlerts/Horizontal%20monitoring%20in%20Kazakhstan_Pilot%20project.pdf (19. 5. 2023.).
 17. de Sousa da Camara, Francisco, Arbitration as a Means of Resolving Tax Disputes, European Taxation, vol. 54., br. 11. (2014.), str. 491-505.
 18. de Sousa da Camara, Francisco, Making a Choice in Portugal: Taking Your Case to the Tax Arbitration Tribunals or Tax Judicial Courts?, Tax Notes International, vol. 78., br. 2. (2015.), str. 173-188.
 19. Docclo, Caroline, The Tax Disputes and Litigation Review: Belgium, 2023., dostupno na: <https://thelawreviews.co.uk/title/the-tax-disputes-and-litigation-review/belgium> (27. 6. 2023.).
 20. dos Santos Serra, Manuel, Fernando, Administrative and Tax arbitration – grounds and ethical perspective, u: Villa-Lobos, Nuno, Carvalhais Pereira, Tânia, ur., The Portuguese Tax Arbitration Regime, Coimbra, Almedina, 2015., str. 7-9.
 21. Farmer, Paul, Prohibition of Abuse of (European) Law: The Creation of a New General Principle of EU Law through Tax: A Response, u: de la Feria, Rita, Vogenauer, Stefan, ur.,

- Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of Eu Law?, Oxford and Portland, Oregon, Hart Publishing, 2011.
22. Fernandes Ferreira, Rogério M., Calejo Guerra, José, Mègre Pires, José, Tax Arbitration in Portugal: A New Tax Dispute Resolution Model, *The Comparative Law Yearbook of International Business*, vol. 35., br. 1. (2013.), str. 189-201.
 23. Ferrari Massimiliano, Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), *Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione*, Vicenza, Wolters Kluwer, 2018., str. 333-392.
 24. Gadžo, Stjepan, Primjena i tumačenje poreznog prava: teorijsko-normativne osnove, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, vol. 70., br. 2-3. (2020.), str. 373-406.
 25. Gadžo, Stjepan, Tax Procedure Law in Transition: Croatian Experience, u: *Law and Transition: Collection of Papers*, Beograd, Sveučilište u Beogradu, Pravni fakultet, 2017., str. 177-189.
 26. Goldberg, Stephen B., Sander, Frank E. A., Rogers, Nancy H., Cole, Sarah Rudolph, *Dispute Resolution: Negotiation, Mediation, and Other Processes*, IV. izdanje, New York, Aspen Publishers, 2003.
 27. Greggi, Marco, Žunić Kovačević, Nataša, Lights and shadows on the implementation of the alternative dispute resolution (ADR) system in the Italian and Croatian tax trial, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, vol. 38., br. 1. (2017.), str. 377-396.
 28. Harm, Mark Pit, *Dispute resolution in the EU*, Amsterdam, IBFD, 2018.
 29. Hrvatska enciklopedija, mrežno izdanje, Leksikografski zavod Miroslav Krleža, 2021., dostupno na: <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?ID=42742> (12. 4. 2023.).
 30. Huiskers-Stoop, Esther, Gribnau, Hans, Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model, *Journal of Tax Administration*, vol. 5., br. 1. (2019.), str. 66-110.
 31. Institut za javne financije i Porezni vjesnik, ur., *Porezni nadzor*, Zagreb, DENONA, 2016.
 32. Internal Revenue Service, Offer in Compromise, Form 656 Booklet, dostupno na: <chrome-extension://efaidnbmninnibpcjpcglclefindmkaj/https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf> (9. 6. 2023.).
 33. Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), *Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione*, Vicenza, Wolters Kluwer, 2018.

34. Jelčić, Božidar, Lončarić-Horvat, Olivera, Šimović, Jure, Arbutina, Hrvoje, Mijatović, Nikola, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Zagreb, Narodne novine, 2008.
35. Karayan, John E., Swenson, Charles W., *Strategic Business Tax Planning*, II. izdanje, Hoboken, John Wiley & Sons, 2007.
36. Koprić, Ivan, *Europski standardi i modernizacija upravnog sudovanja u Hrvatskoj*, str. 1-20., u: Koprić, Ivan, ur., *Europeizacija upravnog sudovanja u Hrvatskoj*, Zagreb, Institut za javnu upravu, 2014.
37. Kovač, Polonca, *Izzivi alternativnega reševanja sporov v upravnih razmerjih v Sloveniji in širše*, Zbornik znanstvenih razprav, vol. 76., br. 1. (2016.), str. 69-98.
38. Kovač, Polonca, *The potentials and limitations of tax dispute prevention and alternative resolution mechanisms*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 39., br. 4. (Posebni broj) (2018.), str. 1505-1531.
39. Langbroek, Philip, van den Bos, Kees, Thomas, Marc Simon, Milo, Michael, *Methodology of Legal Research: Challenges and Opportunities*, *Utrecht Law Review*, vol. 13, br. 3 (2017.), str. 1-8.
40. Lasić, Mile, *Arbitražno pravo*, Mostar, Sveučilište u Mostaru - Pravni fakultet, 2013.
41. Lederman, Leandra, „Civilizing Tax Procedure: Applying General Federal Learning to Statutory Notices of Deficiency”, *UC Davis Law Review*, Davis, University of California, vol. 30., br. 1. (1996.), str. 183-245.
42. Lončarić-Horvat, Olivera, Arbutina, Hrvoje, *Osnove međunarodnog poreznog prava*, Zagreb, Narodne novine, 2007.
43. Lonza, Paulino, *Postupak oporezivanja nerazmjera primitaka i izdataka fizičkih osoba i njegova uloga u istragama kaznenih djela*, *Porezni vjesnik*, vol. 27., br. 12. (2018.), str. 44-56.
44. Maganić, Aleksandra, Dika, Mihajlo, *Mogućnost rješavanja upravnih stvari arbitražom*, u: Galić, Ante, ur., *Novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi*, Zagreb, Organizator, 2018.
45. Mijatović, Nikola, *O nejasnoćama primjene porezne nagodbe u praksi*, *IusInfo*, dostupno na: <https://www.iusinfo.hr/aktualno/u-sredistu/o-nejasnocama-primjene-porezne-nagodbe-u-praksi-42254> (24. 5. 2023.).

46. Myrsky, Matti, Basic Research in Tax Law, Scandinavian Studies in Law (Sc.St.L.), vol. 44., br. 1. (2003.), str. 277-287.
47. Ochulor, Lawrence, The Dialectics of the Court of Appeal Pronouncements on Non-Arbitrability of Tax Disputes in Nigeria: Drawing a Distinction Between Tax and Contractual Disputes in Nigeria, dostupno na: <https://www.lca.org.ng/wp-content/uploads/2018/01/Arbitrability-of-Tax-Disputes-in-Nigeria-LCA-YAN-BLOG.pdf> (4. 5. 2023.).
48. Oppong-Febiri, Thomas, Basic Introduction to Alternative Dispute Resolution, dostupno na: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/http://mariancrc.org/wp-content/uploads/2014/08/Basic-Introduction-to-Alternative-Dispute-Resolution1.pdf> (7. 2. 2023.).
49. Padjen, Ivan, Metodologija pravne znanosti: pravo i susjedne discipline, Rijeka, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci, 2015.
50. Park, William W., Tax and Arbitration, Arbitration International, vol. 36. , br. 2. (2020.), str. 157-220.
51. Perrou, Katerina, Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution, Amsterdam, IBFD, 2014.
52. Pistone, Pasquale, de Goede, Jan J.P., ur., Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes, Amsterdam, IBFD, 2021.
53. Pistone, Pasquale, ur., Tax Procedures, Amsterdam, IBFD, 2020.
54. Rajko, Alen, Primjena pravila o teretu dokazivanja u upravnom postupku i upravnom sporu, IusInfo (2019), str. 1, dostupno na: <https://www.iusinfo.hr/strucni-clanci/CLN20V01D2019B1239> (15. 3. 2022.).
55. Ribeiro, João Sérgio, Principles of Tax Arbitration, u: Villa-Lobos, Nuno, Carvalhais Pereira, Tânia, ur., The Portuguese Tax Arbitration Regime, Coimbra, Almedina, 2015., str. 18-22.
56. Rihter, Ana, Načela poreznog/upravnog postupka, Porezni vjesnik, vol. 25., br. 1. (2016.), str. 38-45.
57. Rogić Lugarić, Tereza, Yasin, Alma, O alternativnom rješavanju sporova u poreznom pravu, Porezni vjesnik, vol. 25., br. 3. (2016.), str. 28-37.

58. Rogić Lugarić, Tereza, Čičin-Šain, Nevia, Alternativno rješavanje sporova u poreznom pravu: utopija ili rješenje?, Zagreb, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, vol. 64., br. 3. (2014.), str. 347-375.
59. Romano, Carlo, Advance Tax Rulings and Principles of Law - Towards a European a Tax Ruling System, Amsterdam, IBFD, 2002.
60. Rosado Pereira, Paula, The material scope of tax arbitration, u: Villa-Lobos, Nuno, Carvalhais Pereira, Tânia, ur., The Portuguese Tax Arbitration Regime, Coimbra, Almedina, 2015., str. 39-43.
61. Rozdeiczer, Lukasz, de la Campa, Alejandro Alvarez, Alternative Dispute Resolution Manual: Implementing Commercial Mediation, Danvers, The World Bank Group, 2006.
62. Schmulow, Andy D., The four methods of financial system regulation: An international comparative survey, Journal of Banking and Finance Law and Practice (JBFLP), vol. 26., br. 3. (2015.), str. 151-172.
63. Serrano, Fernando, The Taxpayer's Rights and the Role of the Tax Ombudsman: an Analysis from a Spanish and Comparative Law Perspective, Intertax, vol. 35., br. 5. (2007.), str. 331-340., dostupno na:
<https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/35.5/TAXI2007037> (6. 9. 2023.).
64. Staničić, Frane, Razlikovanje javnog interesa, općeg interesa i interesa Republike Hrvatske u kontekstu javnopravnih ograničavanja prava vlasništva, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 55., br. 1. (2018.), str. 111-129.
65. Stolz, Lesley, Debbie, Allen, Negotiation Strategies, dostupno na:
<https://pdfslide.net/documents/negotiation-preparation-lesley-stolz-debbie-allen-preparationpreparation-the.html?page=1> (14. 6. 2023.).
66. Šimac, Srđan, Mirenje - alternativni način rješavanja sporova, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci (1991.), vol. 27., br. 1. (2006.), str. 611-632.
67. Šinković, Zoran, Ekološki porezi, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 50., br. 4. (2013.), str. 953-976.
68. Tax and Customs Administration, Guide Horizontal Monitoring; Tax service providers, 2016., dostupno na: <https://www.moore-drv.nl/wp-content/uploads/2020/11/guide-horizon-monitoring.pdf> (18. 5. 2023.).

69. Terra, Ben J. M., Wattel, Peter J., *European Tax Law - Volume 1: General Topics and Direct Taxation*, Deventer, Wolters Kluwer, 2018.
70. Terra, Ben J. M., Wattel, Peter J., *European Tax Law*, 6. izd., Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2012.
71. Tucak, Ivana, Prikaz knjige Ivan Padjen, *Metodologija pravne znanosti: pravo i susjedne discipline*, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, 2015., *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, vol. 67., br. 2. (2017.), str. 355-361.
72. Učkar, Dean, Petrović, Danijel, *Efficiency of banks in Croatia*, *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta u Rijeci: časopis za ekonomsku teoriju i praksu*, vol. 39., br. 2. (2021.), str. 349-379.
73. Van de Velde, Elly, 'Tax rulings' in the EU Member States, Brussels, ECON Committee, 2015.
74. Van Doren, Jack, Roederer, Christopher J., *McDougal-Lasswell Policy Science: Death and Transfiguration*, *Richmond Journal of Global Law & Business*, vol. 11., br. 2. (2012.), str. 125-157.
75. Van Hout, Diana, Introduction, u: Pistone, Pasquale, de Goede, Jan J.P., ur., *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, Amsterdam, IBFD, 2021., str. xxv-xlix.
76. Vernazza, Marica, *Objašnjenje u povijesti*, *Filozofska istraživanja*, vol. 28., br. 4. (2008.), str. 913-928.
77. Vidas, Ivan, *Sklapanje upravnog ugovora radi obročnog plaćanja dospjelog poreznog duga*, *IusInfo*, dostupno na: <https://www.iusinfo.hr/aktualno/u-sredistu/sklapanje-upravnog-ugovora-radi-obrocnog-placanja-dospjelog-poreznog-duga-48129> (7. 6. 2023.).
78. Villa-Lobos, Nuno, *Carvalhais Pereira, Tânia, ur., The Portuguese Tax Arbitration Regime*, Coimbra, Almedina, 2015.
79. Villa-Lobos, Nuno, *Carvalhais Pereira, Tânia, The special nature of tax arbitration courts*, u: *Villa-Lobos, Nuno, Carvalhais Pereira, Tânia, ur., The Portuguese Tax Arbitration Regime*, Coimbra, Almedina, 2015. str. 23-38.
80. Visković, Nikola, *Teorija države i prava*, II. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb, Birotehnika, 2006.

81. Vukušić, Zdravko, Statistički porezni nadzor, Porezni vjesnik, vol. 21., br. 4. (2012.), str. 83-95.
82. Vukušić, Zdravko, Zaključni razgovor u poreznom nadzoru, Računovodstvo, revizija i financije, vol. 16., br. 3. (2013.), str. 125-130.
83. Ware, Stephen J., Alternative Dispute Resolution, Horn Book Series, Law Stamford University Cumberland School of Law, Saint Paul, 2001.
84. Whitehead, Simon, ur., The Tax Disputes and Litigation Review, 7. izd., London, Law Business Research, 2019.
85. Žunić Kovačević, Nataša, „Europeizacija“ hrvatskog poreznog postupovnog prava - o dosadašnjim ne/uspjesima kroz prizmu zadanih i imperativnih promjena, Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske, vol. V., br. 1. (2014.), str. 78-91.
86. Žunić Kovačević, Nataša, Bassegli Gozze, Vlaho, Dokazivanje u poreznim stvarima - porezni postupak i upravni spor, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 43., br. 3. (2022.), str. 873-896.
87. Žunić Kovačević, Nataša, Taxation and Development in Croatia, u: Taxation and Development - A Comparative Study, ur. Brown, B. Karen., Springer, 2017., str. 95-107.
88. Žunić Kovačević, Nataša, Upravnosudska kontrola u poreznim stvarima, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 53., br. 1. (2016.), str. 279-295.
89. Žunić Kovačević, Nataša, Prethodni sporazum o transfernim cijenama: stari izazovi ili nova era u poreznoj praksi, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 39., br. 1. (2018.), str. 457-476.
90. Žunić Kovačević, Nataša, Gadžo, Stjepan, National Report Croatia, u: Tax transparency, ur. Başaran Yavaşlar, Funda, Hey, Johanna, EATLP International Tax Series, Amsterdam, IBFD, 2019., str. 431-452.
91. Žunić Kovačević, Nataša, Gadžo, Stjepan, Porezni rizici spajanja i preuzimanja trgovačkih društava u Hrvatskoj: gdje je granica između legitimnog poslovnog restrukturiranja i agresivnog poreznog planiranja?, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 39., br. 4. (2018.), str. 1731-1747.
92. Žunić Kovačević, Nataša, Cvenček, Matteo, Porezna evazija i porezni nadzor u svjetlu Direktive o administrativnoj suradnji (DAC) i teret dokazivanja u pravnoj praksi, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 59., br. 3. (2022.), str. 549-573.

93. Žunić Kovačević, Nataša, Cvenček, Matteo, Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR, Hrvatska pravna revija, vol. 20., br. 7-8. (2020.), str. 79-94.
94. Žunić Kovačević, Nataša, Gadžo, Stjepan, Klemenčić, Irena, Flexible Multi-Tier Dispute Resolution: The Croatian Experience, u: Pistone, Pasquale, de Goede, Jan J.P., ur., Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes, Amsterdam, IBFD, 2021., str. 14-22.
95. Žunić Kovačević, Nataša, Prethodna obvezujuća porezna mišljenja - novi institut hrvatskoga poreznog postupka, Pravo i porezi, vol. 18., br. 5. (2016.), str. 3-13.
96. Žunić Kovačević, Nataša, Prethodna obvezujuća porezna mišljenja - novi institut hrvatskoga poreznog postupka, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 37., br. 1. (2016.), str. 267-289.
97. Žunić Kovačević, Nataša, Kovač, Polonca, Izazovi poreznog nadzora između pravila i prakse u Hrvatskoj i Sloveniji, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 44., br. 1. (2023.), str. 59-86.

Pravni izvori:

1. Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, Narodne novine (MU), br. 18/97., 6/99., 14/02., 13/03., 9/05., 1/06. i 2/10.
2. 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. i 05/14.
3. Costituzione della Repubblica Italiana, Gazzetta Ufficiale br. 298. od 27. 12. 1947.
4. Ugovor o funkcioniranju Europske unije (pročišćena verzija) [2016.], SL C 202.
5. Konvencija o ukidanju dvostrukog oporezivanja u vezi s usklađivanjem dobiti povezanih poduzeća (90/436/EEZ), SL L 225/10, 20. 8. 1990.
6. Uredba (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 9. listopada 2013. o Carinskom zakoniku Unije (preinačena), SL L 269, 10. 10. 2013.
7. Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta, SL L 193, 19. 7. 2016.

8. Direktiva Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri različitih država članica, SL L 225, 20. 8. 1990.
9. Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ, SL L 64/1, 11. 3. 2011.
10. Direktiva Vijeća 2014/107/EU od 9. prosinca 2014. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 359/1, 16. 12. 2014.
11. Direktiva Vijeća (EU) 2015/2376 od 8. prosinca 2015. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 332/1, 18. 12. 2015.
12. Direktiva Vijeća (EU) 2016/881 od 25. svibnja 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 146/8, 3. 6. 2016.
13. Direktiva Vijeća (EU) 2016/2258 od 6. prosinca 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu pristupa poreznih tijela informacijama o sprječavanju pranja novca, SL L 342/1, 16. 12. 2016.
14. Direktiva Vijeća (EU) 2018/822 od 25. svibnja 2018. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja u odnosu na prekogranične aranžmane o kojima se izvješćuje, SL L 139/1, 5. 6. 2018.
15. Direktiva Vijeća (EU) 2021/514 od 22. ožujka 2021. o izmjeni Direktive 2011/16/EU o administrativnoj suradnji u području oporezivanja, SL L 104/1, 25. 3. 2021.
16. Direktiva Vijeća (EU) 2017/1852 od 10. listopada 2017. o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europskoj uniji, SL L 265/1, 14. 10. 2017.
17. Direktiva 2008/52/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 21. svibnja 2008. o nekim aspektima medijacije u građanskim i trgovačkim stvarima, SL L 136/3, 24. 5. 2008.
18. Direktiva 2014/54/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o mjerama za lakše ostvarivanje prava zajamčenih radnicima u kontekstu slobode kretanja radnika, SL L 128/8, 30. 4. 2014.
19. Direktiva (EU) 2019/1937 Europskog parlamenta i Vijeća od 23. listopada 2019. o zaštiti osoba koje prijavljuju povrede prava Unije, SL L 305/17, 26. 11. 2019.

20. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o poreznom savjetništvu, „Narodne novine“, br. 114/23.
21. Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 42/20. i 114/22.
22. Zakon o potvrđivanju ugovora između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Talijanske Republike o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i sprečavanju izbjegavanja plaćanja poreza, Narodne novine, br. 10/00.
23. Zakon o parničnom postupku, Službeni list SFRJ, br. 4/77., 36/77., 6/80., 36/80., 43/82., 69/82., 58/84., 74/87., 57/89., 20/90., 27/90., 35/91., i Narodne novine, br. 53/91., 91/92., 58/93., 112/99., 88/01., 117/03., 88/05., 02/07., 84/08., 96/08., 123/08., 57/11., 148/11., 25/13., 89/14., 70/19., 80/22. te 114/22.
24. Zakon o arbitraži, Narodne novine, br. 88/01.
25. Zakon o mirenju, Narodne novine, br. 18/11.
26. Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine, br. 47/09.
27. Zakon o upravnim sporovima, Narodne novine, br. 20/10., 143/12., 152/14., 94/16. te 29/17.
28. Zakon o upravnim sporovima, Narodne novine, br. 20/10., 143/12., 152/14., 94/16., 29/17 te 110/21.
29. Zakon o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europskoj uniji, Narodne novine, br. 98/19.
30. Zakon o pučkom pravobranitelju, Narodne novine, br. 76/12.
31. Zakon o mirnom rješavanju sporova, Narodne novine, br. 67/23.
32. Zakon o mirenju, Narodne novine, br. 163/03.
33. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o mirenju, Narodne novine, br. 79/09.
34. Obiteljski zakon, Narodne novine, br. 103/15., 98/19., 47/20. i 49/23.
35. Zakon o radu, Narodne novine, br. 93/14., 127/17., 98/19., 151/22. i 64/23.
36. Zakon o kaznenom postupku, Narodne novine, br. 152/08., 76/09., 80/11., 121/11., 91/12., 143/12., 56/13., 145/13., 152/14., 70/17., 126/19., 126/19., 130/20. i 80/22.
37. Zakon o zaštiti potrošača, Narodne novine, br. 19/22. i 59/23.
38. Zakon o potrošačkom kreditiranju, Narodne novine, br. 75/09., 112/12., 143/13., 147/13., 09/15., 78/15., 102/15., 52/16. i 128/22.

39. Zakon o kreditnim institucijama, Narodne novine, br. 159/13., 19/15., 102/15., 15/18., 70/19., 47/20., 146/20. i 151/22.
40. Stečajni zakon, Narodne novine, br. 71/15., 104/17. i 36/22.
41. Pravilnikom o registru izmiritelja i standardima za akreditiranje institucija za mirenje i izmiritelja, Narodne novine, br. 59/11.
42. Pravilnik 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. i 156/22.
43. Decreto-Lei br. 10/2011. od 20. siječnja 2011., Diário da República br. 14/2011., Série I. od 20. siječnja 2011., str. 370-376.
44. Lei br. 3-B/2010. od 28. travnja 2010., Diário da República br. 82/2010., Série I. od 28. travnja 2010., str. 66-384.
45. Decreto-Legge br. 98. od 6. srpnja 2011., Gazzetta Ufficiale br. 164. od 16. srpnja 2011.
46. Decreto legislativo br. 546. od 31. prosinca 1992., Gazzetta Ufficiale br. 9. od 13. siječnja 1993.
47. Decreto legislativo br. 156. od 24. rujna 2015., Gazzetta Ufficiale Serie Generale br. 233. od 7. listopada 2015. - Supplemento ordinario br. 55.
48. Code des Impôts sur le Revenu 1992, dostupno na: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://finances.wallonie.be/files/NOSTRA/textes%20legaux/code%20des%20impots%20sur%20le%20revenu%20-%20exercice%202022.pdf> (27. 6. 2023.).
49. Legge br. 23. od 11. ožujka 2014., Gazzetta Ufficiale br. 59. od 12. ožujka 2014.
50. Decreto del Presidente della Repubblica br. 602. od 29. rujna 1973., Gazzetta Ufficiale br. 268. od 16. listopada 1973.
51. Codice di procedura civile, Regio Decreto br. 1443. od 28. listopada 1940., Gazzetta Ufficiale br. 253. od 28. listopada 1940.
52. Decreto legislativo br. 218. od 19. lipnja 1997., Gazzetta Ufficiale br. 165. od 17. srpnja 1997.
53. Decreto legislativo br. 471. od 18. prosinca 1997., Gazzetta Ufficiale br. 5. od 8. siječnja 1998. - Supplemento ordinario br. 4.
54. Legge br. 241. od 7. kolovoza 1990., Gazzetta Ufficiale br. 192. od 18. kolovoza 1990.

55. Legge br. 212. od 27. srpnja 2000., Gazzetta Ufficiale br. 177. od 31. srpnja 2000.
56. Decreto del Presidente della Repubblica br. 287. od 27. ožujka 1992., Gazzetta Ufficiale br. 116. od 20. svibnja 1992. - Supplemento ordinario br. 75.
57. Legge br. 656. od 30. studenog 1994., Gazzetta Ufficiale br. 280. od 30. studenog 1994.
58. Decreto del ministro delle finanze br. 37. od 11. veljače 1997., Gazzetta Ufficiale Serie Generale br. 53. od 5. ožujka 1997.
59. Decreto del Presidente della Repubblica br. 600. od 29. rujna 1973., Gazzetta Ufficiale br. 268. od 16. listopada 1973.
60. Decreto-Legge br.185. od 29. studenog 2008., Gazzetta Ufficiale br. 280. od 29. studenog 2008. - Supplemento ordinario br. 263.
61. Legge br. 190. od 23. prosinca 2014., Gazzetta Ufficiale Serie Generale br. 300. od 29. prosinca 2014. - Supplemento ordinario br. 99.
62. Prijedlog za davanje vjerodostojnog tumačenja članka 1. stavka 3. Zakona o pravu na pristup informacijama (Narodne novine, broj 25/13. i 85/15.), dostupno na: <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages//2016/Sjednice/2019/Kolovoz/173%20sjednica%20VRH//173%20-%2024.pdf> (5. 1. 2021.).
63. Ministarstvo financija - Porezna uprava, Mišljenje i tumačenje, Plaćanje dva različita poreza po dvije različite osnove, Klasa: 410-01/19-01/1603, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/19-2.
64. Ministarstvo financija, Porezna uprava – Središnji ured, Povelja o suradnji Porezne uprave i poreznih obveznika – Kodeks, 2014.
65. OECD (2013.), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), OECD Publishing. Dostupno na: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> (7. 3. 2019.).
66. UNCITRAL Arbitration Rules, UN, New York, 2013.
67. Recommendation Rec(2001)9 on alternatives to litigation between administrative authorities and private parties, dostupno na: <https://nums.rs/wp-content/uploads/2014/12/recommendation-rec20019-on-alternatives-to-litigation-between-administrative-authorities-and-private-parties.pdf> (21. 2. 2023.).
68. European Commission for the Efficiency of Justice (CEPEJ), CEPEJ(2007)15, 7. 12. 2007.
69. Ugovor o energetskej povelji, Lisbon, 17 December 1994, 2080 UNTS 95, 33 ILM 360 (1995).

70. Irish Tax and Customs, Bilateral Advance Pricing Agreement Guidelines, Tax and Duty Manual, br. 35-02-07 (2020.).
71. OECD (2017.), Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Dostupno na: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (16. 5. 2023.).

Sudske odluke i drugi akti:

1. Ustavni sud Republike Hrvatske, U-III A-591/2017 od 7. svibnja 2019.
2. Ustavni sud Republike Hrvatske, U-III/466/2015 od 25. siječnja 2018.
3. Presuda Upravnog suda Republike Hrvatske, Usl-180/14 od 10. lipnja 2015.
4. Visoki upravni sud Republike Hrvatske, Usž 2414/2015-2 od 3. ožujka 2016.
5. Visoki upravni sud Republike Hrvatske, Usž 590/2017-2 od 14. lipnja 2017.
6. Upravni sud u Splitu, Uslpn 36/2017-6 od 12. ožujka 2018.
7. Presuda od 7. rujna 2017., Equiom, C-6/16, EU:C:2017:641
8. Mišljenje nezavisnog odvjetnika Jána Mazáka od 26. travnja 2007. o presudi Elisa, C-451/05, EU:C:2007:253
9. Presuda od 13. ožujka 2007., Test Claimants, C-524/04, EU:C:2007:161
10. Corte della cassazione, Sezioni unite, presude od 23. 12. 2008., br. 30055, 30056 i 30057. Vidi pod 2.2. obrazloženje presude br. 30055, dostupno na: https://www.ilsole24ore.com/art/SoleOnline4/SpecialiDossier/2009/documenti-lunedì/13luglio/CASS_30055.pdf?cmd%3Dart (7. 4. 2019.).
11. Mišljenje nezavisnog odvjetnika Macieja Szpunara izneseno 8. travnja 2014. u predmetu C-377/13, ECLI:EU:C:2014:246.
12. Odluka od 30. travnja 2019. portugalskog Arbitražnog poreznog suda u postupku br. 598/2018-T u predmetu MK protiv Autoridade Tributária e Aduaneira.
13. Presuda od 18. ožujka 2021., MK, C-388/19, ECLI:EU:C:2021:212.
14. Presuda od 11. listopada 2007., Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600.
15. Presuda od 18. ožujka 2010., Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148.
16. Presuda od 19. studenoga 2015., Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765

Poveznice s mrežnih stranica:

1. Sudovi Republike Hrvatske, dostupno na: <https://sudovi.hr/hr/gradani/sudenje-u-razumnom-roku> (16.01.2024.)
2. Vrhovni sud Republike Hrvatske, dostupno na: chrome-extension://efaidnbmninnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.vsrh.hr/custompages/static/HRV/files/Statistika/VSRH_2018_GO_razumnirok.pdf (16. 1. 2024.)
3. Law Insider, dostupno na: <https://www.lawinsider.com/dictionary/tax-disputes> (17. 1. 2024.).
4. Metode znanstvenih istraživanja, Sveučilište u Zadru, dostupno na: http://www.unizd.hr/portals/4/nastavni_mat/1_godina/metodologija/metode_znanstvenih_istrazivanja.pdf (13. 12. 2020.).
5. Pravna tehnika, Pravni fakultet u Zagrebu, dostupno na: https://www.pravo.unizg.hr/_download/repository/Pravna_tehnika.pdf (13.12.2020.).
6. Porezna uprava, dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Stranice/lista-misljenja.aspx (3. 1. 2021.).
7. Cornell Law School, dostupno na: https://www.law.cornell.edu/wex/alternative_dispute_resolution (7. 2. 2023.).
8. Harvard Law School, 5 Good Negotiation Techniques: These underused negotiation techniques can help professional negotiators increase their bargaining power, dostupno na: <https://www.pon.harvard.edu/daily/negotiation-skills-daily/5-good-negotiation-techniques/> (14. 6. 2023.).
9. Oxford Reference, dostupno na: <https://www.oxfordreference.com/display/10.1093/acref/9780195369380.001.0001/acref-9780195369380-e-155> (20. 1. 2024.).
10. IusInfo, dostupno na: <http://www.iusinfo.hr/DailyContent/Topical.aspx?id=29042> (30. 3. 2019.).
11. Tayros Consulting, dostupno na: <https://tayros.bg/index.php/2021/04/03/levoluzione-delle-directive-administrative-cooperation-sullo-scambio-automatico-di-informazioni-fiscali-dalla-dac-1-alla-dac-7/> (15. 11. 2021.).

12. Ipsoa, dostupno na: <https://www.ipsoa.it/documents/fisco/fiscalita-internazionale/quotidiano/2021/03/25/direttiva-dac-7-gestori-piattaforme-digitali-diventano-collaboratori-fisco> (15. 11. 2021.).
13. Diritto Bancario, dostupno na: <https://www.dirittobancario.it/art/dac6-e-nuovi-obblighi-di-disclosure-preventiva-stato-dell-arte-e-spunti-operativi/> (15. 11. 2021.).
14. CAAD, dostupno na: <https://www.caad.org.pt/> (20. 4. 2023.).
15. Lexology, dostupno na: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=fc507871-c70e-46c4-b5b1-4843128e5fc7> (4. 5. 2023.).
16. Internal Revenue Service, dostupno na: <https://www.irs.gov/> (9. 6. 2023.).
17. Internal Revenue Service, An offer in compromise may help some taxpayers settle their tax bill, dosupno na: <https://www.irs.gov/newsroom/an-offer-in-compromise-may-help-some-taxpayers-settle-their-tax-bill> (9. 6. 2023.).
18. Internal Revenue Service, dostupno na: https://irs.treasury.gov/oic_pre_qualifier/ (9. 6. 2023.).
19. The Black Sea, dostupno na: <https://theblacksea.eu/stories/football-leaks-2018/tax-fraud-luka-modric/> (19. 6. 2023.).
20. Total Croatia News, dostupno na: <https://total-croatia-news.com/news/sport/luka-modric-admits-to-tax-fraud-accepts-suspended-prison-sentence/> (19. 6. 2023.).
21. British Broadcasting Corporation, dostupno na: <https://www.bbc.com/news/world-europe-46957605> (19. 6. 2023.).
22. Federal Public Service, Finance, dostupno na: https://finance.belgium.be/en/about_fps/structure_and_services/autonomous_departments/tax_conciliation/who_what_when_why#q4 (27. 6. 2023.).
23. Federal Public Service, Finance, dostupno na: https://finance.belgium.be/en/about_fps/structure_and_services/autonomous_departments/tax_conciliation/conciliation_procedure#q4 (28. 6. 2023.).
24. Federal Public Service, Finance, dostupno na: https://finance.belgium.be/en/about_fps/structure_and_services/autonomous_departments/tax_conciliation/practical_examples/experts#q4 (28. 6. 2023.).

25. Commercialista telematico, Accertamento con adesione o mediazione obbligatoria?, dostupno na: <https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2017/05/accertamento-con-adesione-o-mediazione-obbligatoria.html> (18. 7. 2023.).
26. Commercialista telematico, Mediazione tributaria e accertamento con adesione: quale conviene?, dostupno na: <https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2012/07/mediazione-tributaria-e-accertamento-con-adesione.html> (18. 7. 2023.).
27. Pagella politica, dostupno na: <https://pagellapolitica.it/articoli/quanto-vale-evasione-fiscale-italia-grafici> (27. 7. 2023.).
28. Ascolto Legale, L'estratto di ruolo, dostupno na: <https://ascoltolegale.it/l-estratto-di-ruolo/> (28. 7. 2023.).
29. Agenzia della entrate, Cartella di pagamento, dostupno na: <https://www.agenziaentrateriscossione.gov.it/it/Per-saperne-di-piu/documenti-della-riscossione/cartella/> (28. 7. 2023.).
30. Antonella Pedone, Le cartelle esattoriali dell'Equitalia: come impugnarle, dostupno na: <https://www.antonellapedone.com/guide/le-cartelle-esattoriali-dell-equitalia-come-impugnarle> (28. 7. 2023.).
31. Studio Tributario DLP, 3 motivi per cui l'intimazione di pagamento che ti hanno notificato potrebbe essere nulla, dostupno na, <https://www.studiotributariodlp.it/index.php/avvocato-tributarista/item/674-intimazione-pagamento-5-giorni-ricorso> (28. 7. 2023.).
32. Merriam Webster, dostupno na: <https://www.merriam-webster.com/dictionary/ombudsman> (4. 9. 2023.).
33. Collins Dictionary, dostupno na: <https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/ombudsman> (4. 9. 2023.).
34. Dictionary, dostupno na: <https://www.dictionary.com/browse/ombudsman> (4. 9. 2023.).
35. Federal Register of Legislation, dostupno na: <https://www.legislation.gov.au/Details/C2015C00236> (5. 9. 2023.).
36. Federal Register of Legislation, dostupno na: <https://www.legislation.gov.au/Details/C2021C00508> (5. 9. 2023.).
37. Inspector-General of Taxation, dostupno na: <https://www.igt.gov.au/about-us/our-legislation/> (5. 9. 2023.).

38. Inspector-General of Taxation, dostupno na: <https://www.igt.gov.au/about-us/> (5. 9. 2023.).
39. Inspector-General of Taxation, dostupno na: <https://www.igt.gov.au/make-a-complaint/> (5. 9. 2023.).
40. Australian Taxation Office, dostupno na: <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Commitments-and-reporting/Our-scrutineers/Inspector-General-of-Taxation-and-Taxation-Ombudsman/> (5. 9. 2023.).
41. Income Tax India, dostupno na: <https://incometaxindia.gov.in/Documents/ombudsman-publication.htm> (6. 9. 2023.).
42. Die Hard Indian, dostupno na: <https://diehardindian.com/income-tax-ombudsman/> (6. 9. 2023.).
43. Economic Times, dostupno na: <https://economictimes.indiatimes.com/wealth/personal-finance-news/tax-ombudsman-needed-to-protect-tax-payers-rights-eco-survey/articleshow/80577027.cms?from=mdr> (6. 9. 2023.).
44. Harper James, dostupno na: <https://harperjames.co.uk/article/guide-to-early-neutral-evaluation/> (8. 9. 2023.).
45. Thomson Reuters Practical Law, dostupno na: [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/3-107-5903?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/3-107-5903?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true) (8. 9. 2023.).
46. Wilber Force, dostupno na: <https://www.wilberforce.co.uk/news/dispute-resolution-the-role-of-neutral-evaluation-in-mediation/> (8. 9. 2023.).
47. Fisco oggi, dostupno na: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dati-e-statistiche/articolo/mediazione-tributaria-obiettivo-centrato> (13. 9. 2023.).
48. E-savjetovanja, dostupno na: <https://esavjetovanja.gov.hr/ECon/MainScreen?entityId=23058> (11. 9. 2023.).

9. POPIS TABLICA, PRIKAZA I SLIKA

Tablice:

1. Tablica 1. Najčešći oblici alternativnog načina rješavanja sporova. Izvor: konstruirano prema Goldberg, Stephen B., Sander, Frank E. A., Rogers, Nancy H., Cole, Sarah Rudolph, *Dispute Resolution: Negotiation, Mediation, and Other Processes*, IV. izdanje, New York, Aspen Publishers, 2003, str. 4-5.
2. Tablica 2. Predmet porezne medijacije u Italiji. Izvor: konstruirano prema Ferrari Massimiliano, *Gli strumenti deflattivi nel contenzioso fiscale*, u: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), *Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione*, Vicenza, Wolters Kluwer, 2018., str. 341.

Prikazi:

1. Prikaz 1. Potencijalne metode pravnog istraživanja financijskoga i poreznoga prava. Izvor: konstruirano prema Sveučilište u Zadru, dostupno na: http://www.unizd.hr/portals/4/nastavni_mat/1_godina/metodologija/metode_znanstvenih_istrazivanja.pdf (13. 12. 2020.).
2. Prikaz 2. Učenje o tumačenju pravnih pravila. Izvor: konstruirano prema Pravni fakultet u Zagrebu, dostupno na: https://www.pravo.unizg.hr/_download/repository/Pravna_tehnika.pdf (13. 12. 2020.).
3. Prikaz 3. Tumačenje pravnih pravila s obzirom na osobe koje to čine. Izvor: konstruirano prema Pravni fakultet u Zagrebu, dostupno na: https://www.pravo.unizg.hr/_download/repository/Pravna_tehnika.pdf (13. 12. 2020.).
4. Prikaz 4. Tumačenje pravnih pravila s obzirom na obveznu snagu određenog tumačenja. Izvor: konstruirano prema Pravni fakultet u Zagrebu, dostupno na: https://www.pravo.unizg.hr/_download/repository/Pravna_tehnika.pdf (13. 12. 2020.).
5. Prikaz 5. Tumačenje pravnih pravila s obzirom na izvođenje (tehniku) tumačenja. Izvor: konstruirano prema Pravni fakultet u Zagrebu, dostupno na: https://www.pravo.unizg.hr/_download/repository/Pravna_tehnika.pdf (13. 12. 2020.).

6. Prikaz 6. Viskovičeva klasifikacija metoda tumačenja. Izvor: konstruirano prema Visković, Nikola, Teorija države i prava, II. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb, Birotehnika, 2006., str. 237-263.
7. Prikaz 7. Pregled instrumenata za izbjegavanje nastanka poreznih sporova. Izvor: konstruirao autor prema pozitivnopravnim propisima i dostupnoj literaturi.
8. Prikaz 8. Ilustracija generalnih (općih) obilježja alternativnog načina rješavanja sporova. Izvor: konstruirao autor prema pozitivnopravnim propisima i dostupnoj literaturi.

Slike:

1. Slika 1. Rješavanje poreznih pitanja. Izvor: Karayan, John E., Swenson, Charles W., Strategic Business Tax Planning, II. izdanje, Hoboken, John Wiley & Sons, 2007., str. 442.
2. Slika 2. Pregled alternativnih oblika za rješavanje poreznih sporova. Izvor: Žunić Kovačević, Nataša, Cvenček, Matteo, Porezna evazija i porezni nadzor u svjetlu Direktive o administrativnoj suradnji (DAC) i teret dokazivanja u pravnoj praksi, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 59., br. 3. (2022.), str. 567.

10. PRILOZI

1. Prilog A. Ugovor o horizontalnom nadzoru (engl. *Individual Compliance Agreement (Covenant)*) u Nizozemskoj na engleskom jeziku. Izvor: Huiskers-Stoop, Esther, Gribnau, Hans, Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model, Journal of Tax Administration, vol. 5., br. 1. (2019.), str. 109-110.
-

Parties

This Agreement is concluded between:

- *[COMPANY]*, established in [address], represented by*[name]*

And the Netherlands Tax and Customs Administration (referred to as the Tax Administration), represented by

-*[name, position, Tax Administration]*

This agreement also applies to entities which are controlled by *[COMPANY]*. Parties have mutually agreed on the entities concerned. Together they will be referred to as *[X]*.

Introduction

Parties want to achieve an effective and efficient mode of operation. They aim for permanent actual insight into relevant events and fast decisions in order to increase legal certainty. The basic principles and the desired form of cooperation are laid down in this agreement.

The original Agreement is in the Dutch language and the Dutch text shall prevail.

1. Basic principles

- Parties base their relationship on trust, understanding and transparency.
- Rights and obligations pursuant to legislation and regulations are and will remain applicable without limitation.
- This Agreement is applicable to levying of all *[X]*'s Dutch National Taxes¹ and collection.

¹ Where appropriate this may include the application of the VAT Compensation Fund.

2. Agreements between [X] and the Tax Administration

[X]:

- Provides a system of internal control, internal audit and external audit aimed at preparing and filing acceptable tax returns²;
- Ensures timely payment of tax debts;
- Submits its view, taken or to be taken, on relevant (tax) matters to the Tax Administration as soon as possible. This applies to matters on which a difference of opinion may arise with the Tax Administration, for instance on a different interpretation of facts or matters of law. [X] actively provides the Tax Administration insight into all facts and circumstances, its views and its interpretation of the relevant legal consequences thereof;
- Promotes real time processing. Tax returns and declarations will be filed as soon as possible after the end of the tax period. Any information requested by the Tax Administration will be provided as soon as possible, in full and without ambiguity.

² An acceptable tax return conforms to legislation and regulations and contains no material misstatements.

The Tax Administration:

- Adjusts the form and intensity of its supervision to the quality of internal control, internal audit and external audit;
- Ensures timely payment of tax refunds;
- Issues its interpretation of the legal consequences as soon as possible after receipt of a point of view taken or to be taken, as much as possible in consultation with [X];
- Takes the relevant periods into account when giving its interpretation of the legal consequences;
- Discusses (relevant) fiscal and other matters with [X]; in particular matters on which a difference of opinion may arise from the Tax Administration's point of view;

- Will clarify and explain why specific information is requested from [X], and mutually agree on the response periods;
- Promotes real time processing. Assessments will be imposed as soon as possible after filing of tax returns and in consultation with [X] as much as possible.

Parties have found solutions for or agreed on issues relating to fiscal and other relevant matters from the past presently known to [X] and/or the Tax Administration in accordance with legislation and regulations, or have agreed on procedural arrangements.

3. Duration, regular evaluation and termination

This Agreement is made for an indefinite period of time. The Agreement will be evaluated periodically by [X] and the Tax Administration. If one of the parties wishes to terminate this Agreement, the other party will be informed in writing in advance of the reasons. Moreover, termination will not take place before oral consultation, this Agreement may be terminated with immediate effect.

4. Commencement date

This Agreement commences when both parties have signed.

On behalf of [COMPANY]

(Name)

(Position)

(Date)

On behalf of the Tax Administration

(Name)

(Position)

(Date)

2. Prilog B. Specijalna punomoć (tal. *Procura speciale*) u Italiji na talijanskom jeziku. Izvor: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), *Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione*, Vicenza, Wolters Kluwer, 2018., str. 529.

PROCURA SPECIALE EX ART. 63 D.P.R. N. 600/1973

Il/La sottoscritto/a _____ nato/a a _____ il _____ residente in _____ c.f. _____

[da utilizzare per persone fisiche]

[oppure]

Il/La sottoscritto/a _____ nella sua qualità di legale rappresentante della società/ente _____

con sede in _____

codice fiscale _____ p.IVA _____

iscritta al n. _____ Registro Imprese di _____

munito degli occorrenti poteri conferisce procura speciale a:

Dott./Rag. _____ nato _____ a il _____ residente/domiciliato a _____

iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di _____ al n. _____ e c.f. _____ affinché in nome e per conto di _____ [indicare gli estremi del procurato] abbia ad intervenire e lo rappresenti presso qualsiasi Agenzia delle Entrate o Ufficio Finanziario relativamente a [indicare gli estremi dell'atto e/o della pratica oggetto della presente procura speciale].

Conferisce pertanto al nominato procuratore ogni più ampio ed opportuno potere per l'esecuzione della presente procura, con promessa di rato e valido.

[Luogo e data]

[Firma del procurato]

Allegati:

- copia fotostatica documento di identità di [procurato]
 - copia fotostatica documento di identità [procuratore]
 - copia fotostatica tesserino ODCEC di [procuratore]
-

3. Prilog C. Zahtjev za samozaštitu (tal. *Istanza di autotutela*) u Italiji na talijanskom jeziku. Izvor: Isoni, Corinne, Pasquale, Fabrizio, (ur.), *Mediazione e conciliazione delle controversie: Strumenti ADR e tecniche di negoziazione*, Vicenza, Wolters Kluwer, 2018., str. 528.
-

ISTANZA DI AUTOTUTELA

ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE DI

Il Sottoscritto:

..... nato a (....) ilc.f.con domicilio fiscale in

assistito e difeso da nato a ilc.f., con studio in sito iniscritto a posta certificata

PREMESSO CHE

l'Agencia delle Entrate provvedeva a notificare allo scrivente, in data il n. concernente

CONSIDERATO

- che _____

- che _____

Tutto ciò considerato appare chiaro
che _____

Lo stesso scrivente pertanto

CHIEDE

che venga disposto l'annullamento del

Luogo, Data

(Firma)

11. ŽIVOTOPIS AUTORA S POPISOM OBJAVLJENIH RADOVA

OSOBNI PODACI

Ime i prezime	Matteo Cvenček
Adresa	G. Martinuzzi 8, 52470 Umag
Telefon	00385 (0) 98 990 4433
Elektronička pošta, Web adresa	matteo.cvencek@gmail.com
Nacionalnost	Talijanska
Državljanstvo	Hrvatsko i talijansko
Datum i mjesto rođenja	22. studenog 1995., Trst (Talijanska Republika)
Matični broj iz Upisnika znanstvenika	380254

RADNO ISKUSTVO

Datumi (od – do)	22. rujna 2022. -
Ustanova zaposlenja	ABER INTERNATIONAL d.o.o.
Naziv radnog mjesta	Voditelj pravnog odjela i pravni specijalist
Područje rada	Pravo društva, trgovačko pravo, porezno i upravno pravo
Aktivnosti i dužnosti	<ul style="list-style-type: none">• Pravno rukovođenje svih aktivnosti i zastupanje trgovačkog društva

Datumi (od – do)	1. studenog 2019. - 14. travnja 2021.
Ustanova zaposlenja	Pravni fakultet u Rijeci
Naziv radnog mjesta	Asistent
Područje rada	Financijsko pravo i financijska znanost, porezno pravo, međunarodno i europsko financijsko pravo
Aktivnosti i dužnosti	<ul style="list-style-type: none"> • održavanje vježbi i drugih oblika nastave • organizacija i obavljanje neposrednog rada sa studentima • dežurstvo na ispitima • stručno usavršavanje, odnosno publiciranje radova • znanstvenoistraživački rad na projektima • drugi poslovi po nalogu mentorice i dekanice

Datumi (od – do)	12. lipnja 2019. - 16. listopada 2019.
Ustanova zaposlenja	DANEX - UMAG, trgovina i turizam , d. o. o.
Naziv radnog mjesta	Savjetnik za pravna pitanja i odnose s javnošću
Područje rada	Trgovačko pravo, pravo društava i porezno pravo
Aktivnosti i dužnosti	<ul style="list-style-type: none"> • briga za zakonito sklapanje i izvršavanje ugovora • koordinacija i nadzor ostalih zaposlenika u izvršavanju radnih zadataka • organizacija i provođenje nabave • savjetovanje za javna istupanja i briga o ugledu trgovačkog društva • naplata potraživanja od korisnika usluga • provjera podataka korisnika usluga • ostala pravna pitanja i administrativni poslovi

ŠKOLOVANJE

Datumi (od – do)	2. ožujka 2020. – 2024.
Mjesto	Rijeka
Ustanova	Pravni fakultet u Rijeci
Zvanje	Doktorand

Datumi (od do)	21. srpnja 2014. - 12. lipnja 2019.
Mjesto	Rijeka
Ustanova	Pravni fakultet u Rijeci
Zvanje	Magistar prava (mag. iur.)

Datumi (od do)	6. rujna 2010. - 17. srpnja 2014.
Mjesto	Buje
Ustanova	Srednja škola „Vladimir Gortan“
Smjer	Opća gimnazija

Datumi (od do)	1. rujna 2004. - 29. lipnja 2009.
Mjesto	Umag
Ustanova	Osnovna glazbena škola Umag pri POU „Ante Babić“ Umag

Datumi (od do)	9. rujna 2002. - 24. lipnja 2010.
Mjesto	Umag
Ustanova	Talijanska osnovna škola „Galileo Galilei“

USAVRŠAVANJE

Datumi (od do)	9. ožujka 2023.
Mjesto	Rijeka
Ustanova	Pravni fakultet u Rijeci
Područje	Sudjelovanje na radionici „Izrada prikaza monografije” u organizaciji Pravnog fakulteta u Rijeci

Datumi (od do)	1. ožujka 2021. – 30. lipnja 2021.
Mjesto	Rim, Italija
Ustanova	Sveučilište u Rimu „Tor Vergata“, Pravni odjel (<i>Università degli Studi di Roma "Tor Vergata", Dipartimento di Giurisprudenza</i>)
Područje	Istraživanje za potrebe pisanja doktorske disertacije

Datumi (od do)	8. prosinca 2020.
Mjesto	Rijeka
Ustanova	Sveučilište u Rijeci
Područje	Prisustvo na <i>webinaru</i> „Izazovi i različiti pristupi izradi doktorskih disertacija na Sveučilištu u Rijeci“ u organizaciji Doktorske škole Sveučilišta u Rijeci

Datumi (od do)	01. listopad 2020. – 28. veljače 2021.
Mjesto	Rijeka
Ustanova	Pravni fakultet u Rijeci
Područje	Sudjelovanje u suradničkoj procjeni s ciljem unapređenja kvalitete visokoškolske nastave Odbora za osiguravanje i unaprjeđivanje kvalitete Pravnog fakulteta u Rijeci

Datumi (od do)	23. studenog 2020. - 26. studenog 2020.
Mjesto	Rijeka
Ustanova	Pravni fakultet u Rijeci
Područje	Stručni tečaj „Uvod u proučavanje talijanskog prava (<i>Introduzione allo studio del diritto italiano</i>)“

Datumi (od do)	26. i 27. veljače 2020. te 16. i 17. lipnja 2020.
Mjesto	Rijeka
Ustanova	Pravni fakultet u Rijeci
Područje	Radionica „Nastava usmjerena na studente: planiranje, poučavanje i vrednovanje na studijima prava“ u okviru projekta „ <i>Providentia Studiorum Iuris</i> – Unaprjeđenje kvalitete studiranja na pravnim fakultetima u Hrvatskoj“

Datumi (od do)	24. listopada 2019. – 29. listopada 2019.
Mjesto	Rijeka
Ustanova	Pravni fakultet u Rijeci
Područje	Stručni tečaj „Uvod u proučavanje talijanskog prava (<i>Introduzione allo studio del diritto italiano</i>)“

Datumi (od do)	28. studenog 2018. do 30. studenog 2018.
Mjesto	Rijeka
Ustanova	Pravni fakultet u Rijeci
Područje	Stručni tečaj „Uvod u proučavanje talijanskog prava (<i>Introduzione allo studio del diritto italiano</i>)“

Datumi (od do)	25. travnja 2018. – 27. travnja 2018.
Mjesto	Rijeka
Ustanova	Pravni fakultet u Rijeci
Područje	Stručni tečaj „Uvod u proučavanje talijanskog prava (<i>Introduzione allo studio del diritto italiano</i>)“

Datumi (od do)	27. i 28. travnja 2017. te 11. i 12. svibnja 2017.
Mjesto	Rijeka
Ustanova	Pravni fakultet u Rijeci
Područje	Stručni tečaj „Uvod u proučavanje talijanskog prava (<i>Introduzione allo studio del diritto italiano</i>)“

NAGRADE

Naziv nagrade	Nagrada Dekanice za uspjeh postignut u ak. god. 2018./19.
Dodjeljitelj	Pravni fakultet u Rijeci
Godina	2019.

Naziv nagrade	Nagrada Dekanice za uspjeh postignut u ak. god. 2017./18.
Dodjeljitelj	Pravni fakultet u Rijeci
Godina	2018.

Naziv nagrade	Nagrada Dekanice za uspjeh postignut u ak. god. 2016./17.
Dodjeljitelj	Pravni fakultet u Rijeci
Godina	2017.

OBJAVLJENI RADOVI

Naslov rada	„Porezna evazija i porezni nadzor u svjetlu Direktive o administrativnoj suradnji (DAC) i teret dokazivanja u pravnoj praksi“ u koautorstvu s prof. dr. sc. Natašom Žunić Kovačević
Vrsta rada	Pregledni rad
Nakladnik	Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu
Godina	2022.
Stranice	549-573.

Naslov rada	„Impact of the ATAD Directive on National Tax Legislations“ („Utjecaj ATAD direktive na nacionalna porezna zakonodavstva“)
Vrsta rada	Monografija/ekspertiza
Nakladnik	LAP LAMBERT Academic Publishing
Godina	2020.
Stranice	68.

Naslov rada	„Zabrana <i>on-line</i> igara na sreću kao posljedica poreznog zakonodavstva: (ne)opravdana ograničenja“
Vrsta rada	članak u časopisu
Časopis	Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 41., br. 2., 2020.
Godina	2020.
Stranice	653-666.

Naslov rada	„Stvaranje novih poreznih pravila pod utjecajem ATAD direktive s posebnim osvrtom na GAAR“, u koautorstvu s prof. dr. sc. Natašom Žunić Kovačević
Vrsta rada	članak u časopisu
Časopis	Hrvatska pravna revija, vol. 20., br. 7-8, 2020.
Godina	2020.
Stranice	79-94.

Naslov rada	„Automatizacija i rad robota kao novi izazov za suvremene porezne sustave“, u koautorstvu s doc. dr. sc. Stjepanom Gadžom
Vrsta rada	članak u časopisu
Časopis	Pravo i porezi, vol. 21., br. 9., 2019.
Godina	2019.
Stranice	59-62.

IZLAGANJA NA ZNANSTVENIM I STRUČNIM SKUPOVIMA

Tema izlaganja	Porez na promet nekretnina u Hrvatskoj i utvrđivanje tržišne vrijednosti nekretnine – izazovi i mogućnosti utaje poreza / <i>L'imposta sul trasferimento immobiliare in Croazia e l'accertamento del valore di mercato dell'immobile – sfide e possibilità per l'evasione fiscale</i>
Naziv skupa	Sjevernojadranski znanstveni kolokvij – aktualne pravne teme / <i>Giornata di studio del Nord Adriatico – temi giuridici di attualità</i>
Mjesto i datum	Rijeka (Pravni fakultet), 25. rujna 2023.
Tema izlaganja	Porezna evazija i porezni nadzor u svjetlu direktive o uzajamnoj suradnji u području oporezivanja (DAC) – utjecaj Covid pandemije na primjenu DAC 6 / <i>L'évasion fiscale et le contrôle fiscal à la lumière de la directive sur la coopération dans le domaine fiscal (DAC) – L'impact de la pandémie Covid 19 sur l'application de la directive DAC 6</i>
Naziv skupa	Hrvatsko-francuski upravno-pravni dani / <i>Journées juridiques et administratives franco-croates</i>
Mjesto i datum	Split, 15. i 16. studenog 2021.
Tema izlaganja	Rješavanje sporova u slučaju porezne evazije
Naziv skupa	27. Međunarodno savjetovanje pravnika “Petar Simonetti” (vlasništvo – obveze – postupak)
Mjesto i datum	Poreč, 10. i 11. studenog 2021.
Tema izlaganja	Teret dokazivanja u postupcima utvrđivanja i oporezivanja nerazmjera imovine / <i>L'onere della prova nei controlli per l'accertamento della sproporzione dei redditi e del patrimonio e l'imposizione</i>
Naziv skupa	Sjevernojadranski znanstveni kolokvij – aktualne pravne teme / <i>Giornata di studio del Nord Adriatico – temi giuridici di attualità</i>
Mjesto i datum	Rijeka (Pravni fakultet), 28. rujna 2021.

Tema izlaganja	Starenje u novom dobu povećanih troškova i oporezivanja / <i>Aging in a New Age of Increasing Costs and Taxation</i>
Naziv skupa	4. Međunarodna doktorska konferencija (Rijeka-Ljubljana-Graz) / <i>4th International PhD Conference (Rijeka-Ljubljana-Graz)</i>
Mjesto i datum	Sveučilište u Grazu, Austria, 10. lipnja 2021.

Tema izlaganja	Porezne reforme u Hrvatskoj uslijed krize uzrokovane Covidom-19 / <i>Le riforme fiscali in Croazia in seguito alla crisi causata dal Covid-19</i>
Naziv skupa	Sjevernojadranski znanstveni kolokvij – aktualne pravne teme / <i>Giornata di studio del Nord Adriatico – temi giuridici di attualità</i>
Mjesto i datum	Rijeka (Pravni fakultet), 21. rujna 2020.

Tema izlaganja	Oporezivanje robota / <i>Taxation of Robots / Besteuerung von Robotern</i>
Naziv skupa	Međunarodna studentska konferencija / <i>International Student Conference / Internationale Studententagung</i>
Mjesto i datum	Rijeka (Pravni fakultet), 28. svibnja 2019.

OSOBNJE VJEŠTINE I KOMPETENCIJE

Materinji jezik	Hrvatski
-----------------	----------

Strani jezici

Jezik	Talijanski
Govori	Odlično
Piše	Odlično
Čita	Odlično

Jezik	Engleski
Govori	Odlično
Piše	Odlično
Čita	Odlično

TEHNIČKE VJEŠTINE I KOMPETENCIJE

služenje osobnim računalom (MS Windows, MS Office)

VOZAČKA DOZVOLA

B kategorije

DODATNE INFORMACIJE

Suosnivač trgovačkog društva ABER INTERNATIONAL d.o.o., OIB: 47199562780, Pozioi 2, 52470 Umag.
Položen ispit iz Poreznoga prava (<i>Diritto Tributario</i>) na talijanskom jeziku pri Sveučilištu u Rimu „Tor Vergata“, Pravnom odjelu (<i>Università degli Studi di Roma "Tor Vergata", Dipartimento di Giurisprudenza</i>)
Prevoditelj Zbornika Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci za talijanski jezik, 2020.
Demonstrator na Katedri za financijsko pravo Pravnog fakulteta u Rijeci u ak. god. 2018./19.
Demonstrator na Katedri za financijsko pravo Pravnog fakulteta u Rijeci u ak. god. 2017./18.
Sudionik natjecanja <i>Moot Court Croatia</i> , 2018.
Osvojeno drugo mjesto na županijskom natjecanju Istarske županije iz talijanskog jezika u C kategoriji, 2013.
Član Talijanske unije - Zajednice Talijana Umag (<i>Unione Italiana - Comunità degli Italiani</i>) od 2008.
Natjecatelj Hrvatskog teniskog saveza od 2006. do 2008.