

DOKAZIVANJE U POREZNIH STVARIMA - POREZNI POSTUPAK I UPRAVNI SPOR

Prof. dr. sc. Nataša Žunić Kovačević*
Dr. sc. Vlaho Bassegli Gozze**

UDK 336.225.6
<https://doi.org/10.30925/zpfsr.43.3.17>
Ur.: 11. travnja 2022.
Pr.: 9. svibnja 2022.
Pregledni rad

Sažetak

S upravom se rađate i s upravom umirete. Navedeno odražava istinu po kojoj je ljudski život od njegovog početka pa do samoga kraja u doticaju s upravnim pravom, odnosno njegovim različitim granama ili područjima. Grana upravnog prava s kojom smo čini se najviše u doticaju je porezno pravo, iz kojeg razloga se, u smislu ovog rada, navedeni citat može nadopisati na način da s poreznim pravom živite. Stoga je za autore ovoga rada povod problematiziranju naslovne teme u otkriću da je tematika poreznoga procesnog prava u tuzemnoj ili inozemnoj komparativnoj stručnoj i znanstvenoj literaturi skromno zastupljena, pri čemu se stvaranju korpusa nadnacionalnoga poreznog procesnog prava obraća nedovoljna pozornost. Zbog toga je primarna namjera ovoga rada postaviti osnovne teze koje upozoravaju (pokazuju) na znatnu procesnu različitost poreznog prava u odnosu na opća procesna pravila. Želja je autora te teze nastavno argumentirano obraniti i pritom odgovoriti na pitanja zbog čega ona postoji, odnosno je li ona opravdana te ima li prostora za poboljšanje sustava? U pojedinim segmentima odgovora na postavljena pitanja prikazuje se smjer izgradnje nadnacionalnih poreznih procesnih pravila.

Ključne riječi: načelo utvrđenja materijalne istine; dokazivanje; opća procesna pravila; posebna pravila.

U ovom svijetu ništa nije izvjesno, osim smrti i poreza.¹

* Dr. sc. Nataša Žunić Kovačević, redovita profesorica, Sveučilište u Rijeci, Pravni fakultet; zunic@pravri.hr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6923-5658>.

** Dr. sc. Vlaho Bassegli Gozze, sudac Upravnog suda u Zagrebu, vbgozze@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0502-977X>.

1 Benjamin Franklin, 1706.-1790., američki državnik, filozof, izumitelj, fizičar, ekonomist i književnik.

1. UVOD

Uvodna misao ovoga rada pokazuje kako je porez u ovom svijetu apsolutno izvjestan, gotovo na razini smrti. Ipak u odnosu na ova dva pojma može se reći kako će Vas smrt, barem u ovom životu, pogoditi samo jednom, dok ćete se s porezom susresti skoro svakodobno i to ne samo kao pasivni obveznik, već i kada djelujete aktivno, tražeći umanjene ili točnije određene nekoga poreznog davanja čime posljedično dolazite u dodir s poreznim procesnim pravom. Motiv za pisanje ovoga rada mišljenje je autora da u znanosti, ali i u stručnim radovima, usprkos izvjesnosti i učestalosti s kojom se susrećete s poreznim procesnim pravom, ovoj temi nije dan zasluženi prostor. Stoga će autori ovoga rada prvotno pokušati dati općenit razlog zbog kojega zakonodavac specijalno i drukčije definira procesne odnose u različitim granama prava, navesti razloge zašto je to učinio u poreznom procesnom pravu, upozoriti na različitosti između pravila procesnog poreznog prava i nekih općenitih procesnih načela, pokušati odgovoriti zbog čega su ta specifična pravila propisana te konačno u nekim dijelovima pokušati ponuditi bolja rješenja od postojećih.

2. OPĆENITO O RAZLOZIMA USPOSTAVE SPECIJALNIH PRAVNIH PRAVILA

Polazna je ideja ovoga rada stav da su različita područja prava preslika raznolikosti života općenito, odnosno da je pravo kreirano u nakani države da uredi stvaran život, zbog čega je regulacija pravnih područja rezultat namjere koju zakonodavac u tom području ima i cilja kojeg želi postići. Autori ovog rada napominju kako se uprava bavi s gotovo svim aspektima ljudskoga djelovanja u kojem privatno dolazi u doticaj s javnim. Posljedično tomu niz je različitih grana upravnog prava koje zbog svojih osobitosti, imaju specijalne i različite norme. Stoga se ovisno o grani prava mijenjaju i relevantne činjenice koje je nužno utvrditi ili primijeniti i to ne samo u odnosu na materijalno pravne norme, već i na norme procesnog prava.

2.1. Procesno pravne norme ovise o cilju kojega zakonodavac želi postići u odnosu kojeg regulira

Ovakve procesne osobitosti pojavljuju se kod normiranja različitih uvjeta za priznavanje nekoga prava, primjerice zahtjev za dostavu dokaza života u mirovinskom pravu radi nastavnog stjecanja prava na mirovinu, formalizam javne nabave, ili neobrazložena mišljenja sigurnosnih agencija kao zapreka stjecanju hrvatskoga državljanstva. I dok su u pravilu specijalne procesne norme u drugim granama prava iznimke, odstupanja od općih pravila dokazivanja u poreznom pravu načelnoga su karaktera. Ponovljeno, takve osobitosti proizlaze iz smisla poreznog prava.²

Naime, nesporna je važnost postupka u pravu budući da je riječ o pretpostavci zakonitosti, formalne i materijalne, pri čemu se istodobno štite prava i interesi

2 Ivo Borković, Opći upravni postupak i poreznopravna postupovna pravila, *Hrvatska javna uprava* 1, br. 1(1999): 44.

stranaka postupka te objektivna zakonitost.³ Odstupanje od općih pravila postupka u upravnim stvarima zakonodavac omogućuje kad god je to nužno zbog specifičnosti određenih upravnih područja, a takvo je područje oporezivanja. Posebna procesna pravila u pojedinačnim poreznim stvarima istodobno otvaraju neka pitanja odnosa spram pravila općega upravnog prava. Naime, zakonodavac može ograničiti navedenu mogućnost ovisno o tome koliko je opći procesni okvir detaljan i sveobuhvatan, ali ovisno i o nužnosti uređenja posebnog upravnog područja u cijelosti. Kod hrvatskoga je poreznog prava dopušteno propisivanje posebnog postupka za to područje u cijelosti budući da je utvrđena nužnost takvog propisivanja, posebno na temelju naravi tog upravnog područja.⁴ Pritom valja naglasiti kako je u pravnoj teoriji odavno definirana i prepoznata ne samo mogućnost, već i tendencija uopće u upravnom pravu da se pravnim propisima građanima daju ne samo pogodnosti, već šire njihova subjektivna prava. Tendencija razvoja upozorava na ovo potonje, što je u teoriji upravnoga prava, u razmatranjima o subjektima upravnog prava, davno istaknuto, i prije više od pola stoljeća.⁵

2.2. *Općenito o načelima u pojedinim granama prava*

Pravna pravila koja imaju narav načela u pojedinoj grani prava ili narav općih pravnih načela izazov su u znanstvenom i stručnom smislu. Naime, kvalifikacija pravila kao načela nije jednostavna, a pitanje primjene istih pravila nejednako je riješeno u teoriji i praksi. U kontekstu poreznoga procesnog prava dvojbe su i veće.

Podrijetlo pravnih načela jedno je od nedostavno razriješenih pitanja pravne teorije.⁶ Pravna se načela određuju kao vrsta općih pravnih normi koja ima autoritet s visokom razinom obvezatnosti za pravne subjekte.⁷

Primjena načela kao izvor prava te izvor prava i obveza sudionika upravnih postupaka trebala bi biti nesporna, no sudska praksa najviših sudova u nacionalnim okvirima to dovodi u pitanje. Svakako treba razlikovati opća pravna načela kao važan segment svakoga uređenog pravnog sustava i poretka i nacionalnih i Europske unije (dalje: EU).⁸ Kada je riječ o nepisanim pravnim pravilima koja sadržavaju vrijednosti svojstvene pojedinom pravnom poretku ili o općim pravnim načelima

3 Borković, *Opći upravni postupak i poreznopravna postupovna pravila*, 43.

4 Vidi o osamostaljenju financijskog prava te poreznog prava više, Velimir Ivančević, *Institucije upravnog prava, Knjiga I* (Zagreb: Pravni fakultet, Centar za stručno usavršavanje i suradnju s udruženim radom, 1983.), 19; ali i o tendencijama ka promjeni od objektivne pravne norme u „formalnu afirmaciju subjektivnog prava građana da od uprave traže određeno ponašanje u njihovu korist“ Ivančević, *Institucije upravnog prava*, 170. Vidi i Boris Ljubanović, „Načelo traženja materijalne istine i upravni postupak“, *HKJU-CCPA* 19, br. 4 (2019): 659-675, posebno 661-662.

5 Ivančević, *Institucije upravnog prava*, 170.

6 Srđan Đorđević *et al.*, „Izvedenost pravnog načela“, *Pravo - teorija i praksa* br. 10-12 (2012): 82.

7 Đorđević *et al.*, *Izvedenost pravnog načela*, 89.

8 Vidi o upravnim postupcima, Dario Đerđa, „Pravila upravnog postupka u europskom pravu“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 33, br. 1 (2012): 109-144, posebno 115, <https://hrcak.srce.hr/87705>.

koja su svojstvena pravu Unije, kao izraz temeljnih vrijednosti europskog prava, posebno je Sud EU tumačeći odredbe Ugovora i sekundarnog prava u svojoj praksi, priznao postojanje većeg broja načela afirmirajući te pružajući zaštitu u primjeni općih pravnih načela Unije. Štoviše, u literaturi se navodi *presude Europskog suda nerijetko se pozivaju na uobičajenu praksu u drugim područjima, a što onda dovodi do upravnih načela opće naravi koja su nastala kao rezultat učestalog pozivanja u presudama donesenim u konkretnim slučajevima. Upravo zato se i može ustvrditi kako je sudska praksa Europskog suda najvažniji izvor općeg, tj. nesektorskog upravnog prava Unije.*⁹

Iako se u praksi nalazi na stajališta o tome da se odredbe načelne naravi ne primjenjuju izravno, odnosno da nisu izvor prava i obveza stranaka u postupku,¹⁰ ipak valja naglasiti da pretežu stajališta o tome da pravila načelne naravi jesu pravno obvezujuća te kao takva izvor prava i obveza, izravni su za stranke u postupku.¹¹ Apstraktne norme materijalnoga poreznog prava kao i norme načelne prirode o čijoj primjeni ovisi odluka o poreznoj odgovornosti uvjetuju nastupanje zakonom određenih materijalno pravnih posljedica ispunjenjem određenih pretpostavki, odnosno postojanjem ili nepostojanjem određenih činjenica.¹² Pravozaštitna funkcija činjenica je koja je istaknuta u sudskim postupcima,¹³ no prisutna je i u drugim, upravnim pa i poreznim postupcima. U ostvarivanju je navedene funkcije uvelike važno načelo traženja materijalne istine. Po mnogima autorima u pravnoj teoriji i literaturi, najvažnije je procesno načelo,¹⁴ uz isticanje relativnosti istine koja se utvrđuje. Pritom je relativnost veća što su veća ograničenja u traženju istine, a koja su predviđena procesnim propisima. U pravnoj se teoriji posebno naglašava da, u ostvarivanju načela traženja materijalne istine, pravila o formi postupanja trebaju osiguravati, a nikako ugrožavati saznanje istine u postupku.¹⁵ Načelo materijalne istine u općem upravnom postupku uređeno je na način da se prihvaćaju pravila koja otežavaju saznanje istine,¹⁶ a isto je i s istim u poreznom pravu.

9 Đerđa, *Pravila upravnog postupka u europskom pravu*, 122.

10 Primjerice, u području prava javnih davanja, konkretnije u kontekstu komunalne naknade Visoki upravni sud utvrđuje kako odredba načelne naravi samostalno i bez odgovarajućeg materijalnog propisa, ne čini valjanu osnovu za ostvarenje ovlaštenja i prava koje načelno pravilo uređuje. Vidi detaljnije, Visoki upravni sud Republike Hrvatske, poslovni broj: Usoz-71/19-7 od 25. listopada 2021., Narodne novine, br. 142/21.

11 Đerđa, *Pravila upravnog postupka u europskom pravu*, 125 i dr.

12 Tako o parničnom postupku, Mihajlo Dika, *Građansko parnično pravo - Utvrđivanje činjenica, VII. Knjiga*, (Zagreb: Narodne novine, 2018.), 1.

13 Vidi, Dika, *Građansko parnično pravo - Utvrđivanje činjenica*, 1-51 i dr.

14 Vidi, Ljubanović, *Načelo traženja materijalne istine i upravni postupak*, 661.

15 Siniša Triva i Mihajlo Dika, *Građansko parnično procesno pravo*, 7. izmijenjeno i dopunjeno izd. (Zagreb: Narodne novine, 2004.), 162 i dr. Vidi i, Ljubanović, *Načelo traženja materijalne istine i upravni postupak*, 664.

16 Ljubanović, *Načelo traženja materijalne istine i upravni postupak*, 664 i dr.

2.3. Razlozi specifičnosti procesnih normi u poreznom pravu

Smisao je poreznog prava regulacija oporezivanja, a čija je osnovna svrha oduvijek stjecanje na prihodovnoj strani proračuna. Ako se želi kreirati učinkoviti sustav za prikupljanje javnih prihoda, osnovna bi namjera prvotno bila (a koja je tada ista i kod svakoga zakonodavca koji kreira norme poreznoga procesnog prava) stvoriti sustav koji će biti oblikovan tako da prihod prikupi sveobuhvatno, odnosno u punom opsegu, uz izbjegavanje kreiranja porezne evazije i istodobno uz što manje troškova (cjelovito, ravnomjerno i ekonomično).

Iz potrebe za cjelovitošću, ili sveobuhvatnošću plaćanja poreza, a koji pretpostavlja oporezivanje svih poreznih obveznika u punom opsegu obveze, kreiran je porezni nadzor i to ne samo u užem smislu,¹⁷ već i općenito kao svaka kontrola činjenica bitnih za oporezivanje.

Zahtjev za kreiranje ravnomjernog sustava traži da oporezivanje stvara približno jednako opterećenje poreznim obveznicima, a koja okolnost umanjuje mogućnost stvaranja evazije. Autori ističu i da sustav poznaje izuzimanja ili dodatna opterećenja nekih grupa osoba, roba ili usluga, iz razloga postizanja određenoga gospodarskog učinka. Sve navedeno ovaj zahtjev stavlja u domenu ekonomske politike, ili politike općenito koje se neće razmatrati u ovome radu.

Treći element učinkovitoga sustava prikupljanja javnih prihoda je njegova ekonomičnost, a koja logično pretpostavlja i da nadzor tog prikupljanja bude za porezna tijela što jeftiniji. Polazišna je točka ovoga rada upravo stav da zahtjev za ekonomičnošću prikupljanja sredstava, posebno zahtjev ekonomičnosti u provođenju nadzora, utječe na procesni položaj poreznih obveznika i to njima na štetu. Prva i najuočljivija teza navodi se kako slijedi.

3. U POREZKOM PROCESNOM PRAVU OGRANIČENO JE NAČELO UTVRĐIVANJA MATERIJALNE ISTINE

Načelo traženja materijalne istine ograničeno je posebnim pravilima u poreznom procesnom pravu. Historijat razvoja poreznoga procesnog prava pokazuje da takva posebna pravila dobivaju na važnosti u posljednje vrijeme, ponajprije zbog promjena na međunarodnoj i europskoj razini koje se događaju kao posljedica globalnih borbi protiv neplaćanja poreza i poreznih utaja. Sudska praksa također ide u tom istom pravcu.¹⁸

3.1. O materijalnoj istini

Činjenice su izvod objektivne stvarnosti, ono što jeste, što postoji ili ne postoji i bez obzira na to je li takva okolnost ljudskom umu spoznatljiva. Stoga tvrdnja stranke, njen subjektivni stav o nekoj činjenici, ili o njoj osobna spoznaja

17 Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 42/20. (dalje: OPZ), čl. 115. st. 1.

18 Peter J. Wattel *et. al.*, *European Tax Law* (The Hague: Wolters Kluwer, 2019.), 351-354 i dr.

(a ne činjenica kao dio stvarnosti), može biti istinita ili neistinita. Subjektivni stav o nekoj činjenici različit je od osobe do osobe, odnosno kada se pojavi u upravnom ili sudskom postupanju, od stranke do stranke te ga stoga nazivamo stranačkom istinom. Druga je vrsta istine materijalna istina, a koju sud ili javno pravno tijelo mogu iznaći nakon provedenoga postupka i neovisno o traženju stranaka ili njihovim istinama.

„Što znači utvrditi ‘materijalnu istinu’ u sudskom postupku?“ Navodi teoretičara o njoj nikako nisu jedinstveni i u njima se isprepliću filozofski, psihološki, proceduralni i politički elementi. Ipak, rekonstrukcijom i povezivanjem tih raznih elemenata „materijalna istina“ mogla bi se definirati kao „suglasnost s čistom, izvanpravnim ‘stvarnošću’, koju na temelju najvećeg stupnja izvjesnosti može ‘otkriti’ jedino sud, i to neformalnim (nenormativnim) sredstvima, nesputan dispozicijama stranaka u postupku, u svrhu zaštite ‘općih’ javnih interesa“.¹⁹

Izraz materijalna istina, navodi se u teoriji i prvotno je poslužio za označavanje bitne, neformalne istine do koje se dolazi slobodnom ocjenom dokaza. Za razliku od formalne istine do koje se u prethodnom inkvizitornom postupku dolazilo primjenom, tzv. legalne ocjene dokaza.²⁰ Pritom je nužno istaknuti da gledište koje prevladava u procesnoj teoriji, je da istina koja se utvrđuje u sudskim postupcima ima relativan karakter. *Stoga su nazivi, osim materijalna, i subjektivna ili relativna istina. I prema Trivi argumenti koji ukazuju na tek relativnu istinitost ljudskih spoznaja važe i za saznanja i spoznaje suda stečene u parničnom postupku.*²¹

Zakon o općem upravnom postupku u svojim se temeljnim određenjima ne ograničava na utvrđivanje stranačkih istina, već kao primarno na utvrđivanje materijalne istine.

*U postupku treba utvrditi pravo stanje stvari i u tu se svrhu moraju utvrditi sve činjenice i okolnosti koje su bitne za zakonito i pravilno rješavanje upravne stvari.*²²

3.2. Materijalna istina u poreznom procesnom pravu

Ako se promotri porezno procesno pravo, kao glavni interes ovog rada, može se uočiti kako i OPZ obuhvaća normu koja pretpostavlja utvrđivanje materijalne istine.

*Porezno tijelo dužno je utvrđivati sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke, pri čemu je s jednakom pažnjom dužno utvrditi i one činjenice koje idu u prilog poreznog obveznika. Koje će se radnje u postupku poduzimati i u kojem opsegu, određuje porezno tijelo.*²³

Usporedivši navedenu odredbu OPZ, s određenjem iz ZUP-a, a koja uspostavljaju obvezu utvrđenja materijalne istine, može se uočiti da u njima sadržajno i ne postoji razlika. Naime oba propisa uspostavljaju obvezu javno pravnim tijelima da utvrde činjenice koje su bitne za zakonito donošenje odluke. Stoga će različitost u

19 Alan Uzelac, „Materijalna istina: iskrivljeno ogledalo jedne teorije istine u sudskom postupku“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu* 42, br. 4 (1992): 419-420, više 419-432.

20 Vidi tako, više o pojmu materijalne istine i načelu traženja materijalne istine i upravni postupak, Ljubanović, *Načelo traženja materijalne istine i upravni postupak*, 661-663 i dr.

21 Tako, Ljubanović, *Načelo traženja materijalne istine i upravni postupak*, 662.

22 Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine, br. 47/09., 110/21. (dalje: ZUP), čl. 8.

23 Čl. 6. st. 2. OPZ-a.

utvrđenju materijalne istine, ovisiti o sadržaju neke druge norme koja na drugi način može definirati što je pravno relevantno, odnosno o sadržaju zakonskoga teksta koji propisuje koje su to „činjenice bitne za zakonito donošenje odluke“.

*Porezno tijelo koristi sva dokazna sredstva potrebna za utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje, a osobito: prikuplja obavijesti od poreznog obveznika, drugog sudionika poreznog postupka i drugih osoba, određuje vještake, pribavlja isprave i spise te izlazi na očevid.*²⁴

*Oporezivanje se temelji na podacima iz knjigovodstva i na evidencijama poreznog obveznika koje se vode u skladu s člancima 62. do 67. Zakona, ako okolnosti pojedinog slučaja ne upućuju na njihovu netočnost.*²⁵

Ako se promotre citirane odredbe i pokuša se sintetizirati njihov sadržaj, može se zaključiti da je kod oporezivanja za donošenje „zakonite i pravilne odluke“ (čl. 6. st. 2. Zakona) nužno utvrditi isključivo „činjenice bitne za oporezivanje“ (čl. 77. Zakona), a koje se „temelje na podacima iz knjigovodstva“ (čl. 89. Zakona). U skladu s rezultatima ovog razmatranja i razlogom suprotnosti, može se zaključiti da podatci (dakle dokaz o činjenici) koji se nalaze izvan knjigovodstvenih evidencija, u postupku oporezivanja, iako materijalno postoje nisu bitne činjenice te su kao takve nebitne za donošenje zakonite i pravilne odluke. Stoga se zaključno može reći da je u skladu s pozitivnim propisima Republike Hrvatske načelo utvrđenja materijalne istine ograničeno i to sužavanjem područja iz kojeg je dopušteno utvrđivati činjenice, odnosno ograničeno je isključivo na podatke koji se nalaze u knjigovodstvenoj evidenciji poreznog obveznika. Takva su pravila očito odstupanje od pravila u kojem službena osoba treba utvrditi pravo stanje stvari.

Isto tako ograničenje utvrđenja materijalne istine u poreznom procesnom pravu proizlazi i iz okolnosti što na temelju specijalne norme i u situaciji u kojoj porezni obveznik dokazuje okolnosti koje umanjuju poreznu obvezu, porezno tijelo nije obvezno utvrđivati one činjenice koje poreznom obvezniku idu u korist (*amplius infra* pod t. 5 rada).

Ograničenje utvrđivanja materijalne istine na podatke iz knjigovodstvenih evidencija dovodi do sljedeće razlike između općih pravila procesa i poreznih procesnih pravila.

4. U POREZKOM PRAVU POSTOJE PRIMARNA I POMOĆNA DOKAZNA SREDSTVA, DOK PO OPĆIM PRAVILIMA TAKVA PODJELA NE POSTOJI

4.1. Općenito o dokaznim sredstvima

Dokaz ili dokazno sredstvo može se definirati kao sve ono što može pružiti informaciju o istinitosti tvrdnji o činjenici koja se dokazuje u postupku.²⁶ Vrste

24 Čl. 77. OPZ-a.

25 Čl. 89. OPZ-a.

26 Vladimir Pezo, ur., *Pravni leksikon* (Zagreb: Leksikografski zavod Miroslav Krleža, 2006.), 237.

dokaznih sredstava propisane su zakonom.

*Službena osoba u postupku utvrđuje činjenično stanje svim sredstvima prikladnim za dokazivanje te u tu svrhu može pribaviti isprave, saslušati svjedoke, pribaviti nalaz i mišljenje vještaka i obaviti očevid.*²⁷

Promatrajući pobrojana dokazna sredstva kako su ona definirana ZUP-om, može se primijetiti da su jednaka dokaznim sredstvima iz drugih grana prava te da Zakon o općem upravnom postupku (osim u dijelu javnih isprava)²⁸ ne daje nekom dokaznom sredstvu odlučujuću snagu u odnosu na druga dokazna sredstava. Stoga se može zaključiti da taj zakon pretpostavlja, da je svako od pobrojanih dokaznih sredstava - isprave, svjedoci, vještačenje, očevid „prikladno“ za utvrđenje pravno relevantnih činjenica.

*Koje će činjenice i okolnosti uzeti za dokazane utvrđuje službena osoba slobodnom ocjenom, na temelju savjesne i brižljive ocjene svakog dokaza posebno i svih dokaza zajedno te na temelju rezultata cjelokupnog postupka.*²⁹

4.2. Dokazna sredstva u poreznom pravu

Ako se promotre dokazna sredstva u poreznom procesnom pravu i usporede se s određenjem dokaznih sredstava iz ZUP-a, uočava se kako su pobrojana dokazna sredstva gotovo isto određena (svjedoci, vještaci, isprave i očevid).

*Porezno tijelo koristi sva dokazna sredstva potrebna za utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje, a osobito: prikuplja obavijesti od poreznog obveznika, drugog sudionika poreznog postupka i drugih osoba, određuje vještake, pribavlja isprave i spise te izlazi na očevid.*³⁰

Stoga će se nastavno u radu istaknuti samo neke posebnosti koje vrste dokaznih sredstava u poreznom procesnom pravu razlikuju od općih određenja. Prvu takvu posebnost nalazimo u dijelu zakona koji se odnosi na utvrđivanje činjenica u poreznom postupku i koji nosi naziv „davanje obavijesti“.

*U poreznom postupku porezno tijelo može koristiti obavijesti o činjenicama utvrđenima u jednom poreznom postupku, a koje mogu utjecati na utvrđivanje činjenica i okolnosti bitnih za oporezivanje drugoga poreznog obveznika.*³¹

Valjanost sličnog određenja, a koje naizgled ograničava pravo stranke da potpuno sudjeluje u postupku u kojem joj može biti kreirana obveza, razmatrao je i Europski sud koji je zauzeo stajalište kako načelo poštovanja prava na obranu ne sprječavaju porezna tijela da protiv osobe koriste dokaze dobivene u sklopu usporednoga postupka koji još nije okončan, kako bi se utvrdilo da je došlo do utaje poreza. Ipak sud ograničava takvu primjenu te navodi da ako se porezna tijela žele osloniti na rezultate dokaza iz drugih postupanja, tada poreznom obvezniku moraju odobriti pristup njima, kao i što mu moraju omogućiti da u postupku bude saslušan na nove okolnosti te konačno izričito uskladiti relevantne dokumente i njihovu važnost

27 Čl. 58. st. 1. ZUP-a.

28 Čl. 60. st. 2. ZUP-a.

29 Čl. 9. st. 1. ZUP-a.

30 Čl. 77. OPZ-a.

31 Čl. 79. st. 8. OPZ-a.

u svojoj odluci. Slijedom opisanoga, sud zaključuje da činjenica da su utvrđenja bila donesena u prethodnim odlukama, ne može osloboditi porezna tijela obveze da odgovarajući obrazlože svoja stajališta i pruže popratne dokaze u naknadnim odlukama koje se odnose na druge porezne obveznike. Naime, drukčiji bi pristup ozbiljno ugrozio pravo obrane poreznih obveznika na koje se odnose naknadni postupci.³²

Kao drugu specifičnost navodi se zakonodavno određenje kojim se poreznim tijelima daje ovlaštenje da odlučuju o izvođenju dokaza vještačenjem.

*Porezno tijelo odlučuje o potrebi vještačenja. Ako ne postoji opasnost od odgode, porezno tijelo treba obavijestiti sudionike poreznog postupka o osobi koju namjerava imenovati vještakom. Vještaci se imenuju iz reda poreznih savjetnika, a po potrebi iz reda sudskih vještaka odgovarajuće struke.*³³

Autori smatraju da bi *de lege ferenda* trebalo razmotriti dio određenja kojim se navodi da se „vještaci imenuju iz reda poreznih savjetnika“. Naime, takvo određenje po kojem se u postupku oporezivanja imenuje vještak iz reda poreznih savjetnika, a u postupanjima u kojima bi upravo porezna tijela morala imati specijalna stručna znanja i u kojim stvarima uostalom i postoji institut obvezujućeg mišljenja Središnjeg ureda Porezne uprave,³⁴ nema svoje praktično, ali ni logično utemeljenje. Suprotno tomu, mišljenje je autorica (autora) kako je korištenje ostalih „sudskih vještaka odgovarajuće struke“ i više no potrebno. Pritom je nužno posebno imati na umu postupak procjene poreznih osnovica, koje svoje utemeljenje ima u vrijednostima različitih stvari čije određenje vrijednosti pretpostavlja stručna znanja o predmetu koji se procjenjuje (*amplius infra*, t. 4. ovog rada).

Konačno i ponovno *de lege ferenda* ukazuje se na propis kojim se poreznom tijelu omogućuje da poreznom obvezniku odredi pribavljanje isprava iz službenih evidencija drugih javno pravnih tijela.

*Ako je za bržu i efikasniju provedbu poreznog postupka nužna isprava o činjenicama o kojima službenu evidenciju vodi drugo javnopravno tijelo, porezno tijelo može zatražiti da ispravu pribavi sam porezni obveznik.*³⁵

Upozorava se da je citirano određenje u izravnoj suprotnosti s određenjem iz ZUP-a³⁶ te da se njim i ponovno, olakšava procesna pozicija poreznim tijelima u odnosu na neka opće usvojena pravila postupanja.

Slijedom rezultata komparativnog ispitivanja, osim u opisanim dijelovima, može se zaključiti kako u formalnom smislu dokazna sredstva sadržana u OPZ-u nisu bitno suprotna dokaznim sredstvima određenim ZUP-om. Dakle, ne postoje neki specijalni instituti koji bi dokazna sredstva poreznog prava učinili različitim od tih sredstava u bilo kojem drugom upravnom postupku. Ipak zbog ograničenja područja u kojem će se utvrđivati pravno relevantne činjenice (oporezivanje se temelji na

32 Presuda od 17. prosinca 2015., *Webmindlicence*, C-419/14, EU:C:2015:832.

33 Čl. 80. st. 1. OPZ-a.

34 Zakon o poreznoj upravi, Narodne novine, 115/16., 98/19. (dalje: ZPU), čl. 9. st. 3.

35 Čl. 81. st. 4. OPZ-a.

36 Čl. 47. st. 2. ZUP-a.

podacima iz knjigovodstva),³⁷ neminovno dolazi do razlikovanja u dokaznoj snazi pojedinih dokaznih sredstava.

4.3. *Isprava kao primarno dokazno sredstvo poreznog prava*

Ponovljeno i iz uvodno navedenog smisla poreznog prava, a to je što učinkovitije, odnosno ekonomičnije postupanje, logičnim se čini namjera zakonodavca da porezni postupak učini formalnim postupkom u kojem će ograničiti mogućnost dokazivanja pravno relevantnih činjenica izvan knjigovodstvenih isprava, dakle izvan okolnosti koje bi svakoj trećoj osobi (odnosno poreznom inspektor) bile lako provjerljive.

*Knjigovodstvo se mora voditi u skladu s propisima i na način da stručna treća osoba može u primjerenom roku steći pregled nad poslovanjem poduzetnika te nastankom, razvojem i okončanjem poslovnih događaja.*³⁸

Stoga je uz postojanje citirane norme pomalo neočekivano da OPZ, kao temeljni propis poreznog prava, ne obuhvaća određenje koje bi izrijekom uspostavilo prvenstveni način dokazivanja ispravama, a kako je to određeno nekim drugim zakonima.

*Sud će u postupku pred trgovačkim sudovima u pravilu, utvrditi odlučne činjenice na temelju isprava.*³⁹

Iako OPZ u tom smislu ne sadržava izričitu odredbu (kao primjerice navedeni ZPP), autori smatraju kako se tumačenjem OPZ-a,⁴⁰ ali i promatranjem drugih specijalnih propisa kojima se određuju pojedine vrste poreza, može zaključiti kako se i u poreznom postupku pravno relevantne činjenice utvrđuju na temelju isprava.

Kao odredbu koja u općem poreznom zakonu govori u prilog tome i koja kod poreznog prava čini odmak od općih utvrđenja, navodi se već citirana odredba kojom se definira dokazna snaga knjigovodstva.

*Oporezivanje se temelji na podacima iz knjigovodstva i na evidencijama poreznog obveznika koje se vode u skladu s člancima 62. do 67. ovoga Zakona, ako okolnosti pojedinog slučaja ne upućuju na njihovu netočnost.*⁴¹

Promatrajući navedenu odredbu može se postaviti sljedeća pitanja: Proizlazi li već i iz samoga naslova određenja „Dokazna snaga knjigovodstva“, kako knjigovodstvene isprave imaju neku drukčiju dokaznu snagu u odnosu na ostala dokazna sredstva? Ako je odgovor na prethodno pitanje potvrđan sljedeće logično pitanje je, jesu li ostala dokazna sredstva uopće podobna za dokazivanje pravno relevantnih činjenica u poreznom procesnom pravu?

37 Čl. 89. OPZ-a.

38 Čl. 65. OPZ-a.

39 Zakon o parničnom postupku, Službeni list SFRJ, br. 4/77., 36/77., 36/80., 6/80., 69/82., 43/82., 58/84., 74/87., 57/89., 20/90., 27/90., 35/91., Narodne novine, br. 53/91., 91/92., 112/99., 129/00., 88/01., 117/03., 88/05., 2/07., 96/08., 84/08., 123/08., 57/11., 148/11. - službeni pročišćeni tekst, 25/13., 89/14., 70/19. (dalje: ZPP), v. čl. 492a.

40 Vidi više o tumačenju u poreznom pravu, Stjepan Gadžo, „Primjena i tumačenje poreznog prava: teorijsko-normativne osnove“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu* br. 2-3 (2020): 373-406. <https://doi.org/10.3935/zpfz.70.23.07>.

41 Čl. 89. OPZ-a.

Pritom autori upozoravaju kako OPZ detaljno propisuje načela vođenja knjigovodstva i evidencija, odnosno definira knjigovodstvene isprave i evidencije.

*Knjigovodstvo se mora voditi u skladu s propisima i na način da stručna treća osoba može u primjerenom roku steći pregled nad poslovanjem poduzetnika te nastankom, razvojem i okončanjem poslovnih događaja.*⁴²

*Knjiženja i druga evidentiranja treba obavljati potpuno, točno, pravodobno i uredno. Primitke i izdatke blagajne (gotovinski promet) treba bilježiti slijedom njihova nastanka svakodnevno. Bilježenje podataka u poslovne knjige mora se temeljiti na urednim i vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama. Smatra se da je isprava za knjiženje uredna kad se iz nje nedvosmisleno može utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja i njezin materijalni sadržaj, što znači narav, vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene povodom koje je sastavljena. Vjerodostojna je isprava ona koja potpuno i istinito odražava nastali poslovni događaj.*⁴³

Opisano normiranje još je detaljnije razrađeno Zakonom o računovodstvu, a koji uređuje način vođenja računovodstva, razvrstava poduzetnike i grupe poduzetnika, definira knjigovodstvene isprave i poslovne knjige, popis imovine i obveza itd. Njime je propisan niz normi koje zahtijevaju da poslovni subjekti vode svoje knjigovodstvene evidencije pravodobno, potpuno te tako da treća osoba svakodnevno iz njih može spoznati poslovni događaj i svoju gospodarsku bit. Konačno navedeni specijalan propis određuje i sankcioniranje poduzetnika ako se oni ne pridržavaju pravila o načinu vođenja poslovnih knjiga.

U odgovoru na ovim poglavljem postavljena pitanja navodi se kako je Visoki upravni sud Republike Hrvatske zauzeo stajalište kako je osnovano odbiti dokazne prijedloge za provođenje knjigovodstveno-financijskog vještačenja, kao i dokazni prijedlog za saslušanje predloženih svjedoka, uz činjenice koje su u sporu utvrđene uvidom u dokumentaciju koja prileži spisu predmeta upravnog postupka i upravnog spora, smatrajući da izjava svjedoka, bez odgovarajuće materijalne dokumentacije, nije i ne može biti vjerodostojan dokument. U obrazloženju tog stava navedeno je kako sud ima u vidu osnovno načelo poreznog postupka, načelo dokumentarnosti. Prema njemu se sve činjenice bitne za oporezivanje dokazuju poslovnom dokumentacijom, odnosno vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama koje porezni obveznik u postupku treba predati poreznom tijelu ili treba predložiti da se izvrši uvid u njih, već tijekom poreznog nadzora, a najkasnije pri podnošenju prigovora protiv zapisnika u poreznom nadzoru.⁴⁴

U skladu s citiranim dijelom odluke može se uočiti kako Visoki upravni Sud Republike Hrvatske uspostavlja dokumentarnost kao osnovno načelo poreznog postupka. Slični su stavovi zauzeti i u praksi postupanja Suda EU, primjerice u predmetu u kojem je sud odlučivao u povodu zahtjeva za prethodnu odluku koju je uputio Žalbeni sud u Albi, Republika Rumunjska.

U tom je predmetu razmatran slučaj u kojem je rumunjski državljani L. H. Vadan, u nekoliko poreznih razdoblja izgradio stambene komplekse te izvršio 96

42 Čl. 65. OPZ-a.

43 Čl. 66. OPZ-a.

44 Visoki upravni sud RH, Posl. br., Usž-476/17 od 23. ožujka 2017.

nekretninskih transakcija u protuvrijednosti iznosa od oko 4.100.000 €, čime je prešao zakonski prag za izuzeće od poreza na dodanu vrijednost. Stoga su porezna tijela zauzela stav kako se od 1. kolovoza 2006. gospodarstvenik morao registrirati kao obveznik poreza na dodanu vrijednost, na temelju čega su iz izlaznih računa nekretninskih transakcija, odredili osnovicu toga javnog davanja. Među strankama nije bila sporna okolnost određenja da nakon prelaska zakonskoga praga porezni obveznik mora biti terećen pripadajućim porezom na dodanu vrijednost, kao ni pravo takve osobnosti na odbitak pretporeza, odnosno poreznog priznavanja ulaznih troškova na temelju kojih je naknadno kreirana porezna osnovica. Slijedom navedenoga od poreznog obveznika zatražene su vjerodostojne knjigovodstvene isprave, odnosno ulazni računi koji su doveli do izlaznih transakcija. Obveznik nije mogao ponuditi dokumentaciju kojom bi dokazao ulazne transakcije, ali je dostavio nalaz i mišljenje dvojice neovisnih vještaka na temelju kojih je procijenjena ulazna vrijednost troškova koji su nesporno postojali. Argumenti tužitelja, koji je tražio povrat pretporeza na temelju procijenjenih ulaznih troškova, bili su usmjereni na stvarnu gospodarsku bit postojećeg odnosa, odnosno na okolnost kako su ulazni troškovi evidentno postojali, kako su bili izravno vezani za izlazne transakcije koje su dovele do određenja porezne osnovice te da je traženje izvornika računa, imajući na umu naprijed navedeno, pretjerani formalizam protivan načelu neutralnosti poreza na dodanu vrijednost, a koje traži da se poduzetnika oslobodi svih ulaznih troškova tog poreza.

Razmatrajući navedeno Sud EU zauzeo je jasan stav u kojem je naveo da porezni obveznik mora podnijeti objektivne dokaze da su mu drugi porezni obveznici prethodno stvarno isporučili robu i usluge za potrebe njegovih vlastitih transakcija koje podliježu porezu na dodanu vrijednost i za koje je on stvarno plaćen. Ti dokazi među ostalim mogu obuhvaćati dokumente koji se nalaze u posjedu dobavljača, ili pružatelja usluga od kojih je porezni obveznik kupio robu, ili usluge za koje je platio porez na dodanu vrijednost. Ipak procjena osnovice vještačenjem po potrebi može nadopuniti navedene dokaze ili povećati njihovu vjerodostojnost, ali ih ne može zamijeniti. Stoga kada porezni obveznik nije u mogućnosti podnijeti dokaz o iznosu plaćenog pretporeza podnošenjem računa, ili bilo kojega drugog dokumenta, ne može ostvariti pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost samo na temelju procjene vještačenjem.⁴⁵

Stoga je očito kako sudska praksa priznaje i drukčija pravila dokazivanja u poreznom postupku, odnosno prednost, ako ne isključivost, valjanim knjigovodstvenim ispravama, nad ostalim dokaznim sredstvima. Stavovi suda potvrđuju tezu ovog rada, odnosno tezu da načelo učinkovitosti utječe na procesna prava stranaka u poreznim postupcima.

45 Presuda od 21. studenoga 2018, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933.

5. PROCJENA KAO SPECIFIČNO I PRVENSTVENO DOKAZNO SREDSTVO NA STRANI POREZNIH TIJELA

I dok porezni obveznik mora dokazati kako njegova knjigovodstvena dokumentacija odražava stvarnu gospodarsku bit poslovanja, porezna tijela su u znatno boljem položaju. Ponovljeno, porezna tijela dokazuju činjenice koje utemeljuju novu ili uvećavaju postojeću poreznu obvezu. Prvotno temelj zbog kojeg su porezna tijela uopće ovlaštena utvrđivati drukčije stanje od onoga koje je evidentirano u poslovnim knjigama citirani je čl. 89. OPZ-a (kada okolnosti slučaja upućuju na netočnost knjigovodstvenih evidencija). U skladu s tim određenjem i u situaciji u kojoj porezna uprava utvrđuje poreznu obvezu, dokazna snaga knjigovodstvene isprave postaje u cijelosti nebitna. Napominjemo i da ocjenu o tome jesu li evidencije netočne donosi samo porezno tijelo.

Nadalje, uz opće određenje čl. 89. OPZ-a postoje i drugi propisi, a koji, u situacijama u kojima „okolnosti pojedinog slučaja upućuju na netočnost“, knjigovodstvene isprave kao osnovno dokazno sredstvo čine potpuno nebitnima.

Porezna uprava utvrđuje osnovicu poreza na promet nekretnina kao tržišnu vrijednost nekretnine, u pravilu, iz isprave o stjecanju ako je ukupan iznos naknade koju daje ili isplaćuje stjecatelj približno jednak cijenama koje se postižu ili se mogu postići na tržištu. Porezna uprava je ovlaštena procjenom utvrditi tržišnu vrijednost nekretnine ako je ukupan iznos naknade iz st. 2. i 3. ovoga članka manji od cijena koje se postižu ili se mogu postići na tržištu u trenutku nastanka porezne obveze. Procjenu tržišne vrijednosti nekretnine iz st. 4. ovoga članka utvrđuje službenik porezne uprave na temelju usporednih podataka o kretanju tržišnih vrijednosti sličnih nekretnina s približno istog područja u približno isto vrijeme.⁴⁶

Ako se razmotri navedeni propis može se zaključiti kako porezni obveznik može imati ispravu (ugovor o kupoprodaji) koju je ovjerio javni bilježnik, može imati i račun na ugovoreni iznos, dokaz o bankovnom transferu upravo ugovornog iznosa, može posjedovati i oglas kojim se nekretnina oglašavala u iznosu ugovorene vrijednosti, iskaz prodavatelja da je ugovorena cijena realna pa i vještačenje sastavljeno izvan upravnog postupka po njegovom nalogu. No, sve te isprave, od kojih bi neke bile valjana osnova knjiženja, u postupku određenja porezne osnovice bit će nebitne, „jer se tržišna vrijednost nekretnine utvrđuje temeljem usporednih podataka o kretanju tržišnih vrijednosti sličnih nekretnina s približno istog područja u približno isto vrijeme“.

Zanimljivo je istaknuti to da bi se, u skladu sa ZPP-om i ako bi stjecatelj posjedovao ulazni račun za kupnju poslovnog prostora na temelju kojeg je koristio pravo na odbitak pretporeza, smatralo da je postojanje tražbine i to upravo u iznosu koji je naznačen računom, u cijelosti dokazano.⁴⁷ I dok u skladu s tom odredbom postoji zakonska presumpcija valjanosti izdanog računa (pa dakle i iznosa koji je na njemu naznačen), u poreznom postupku takva presumpcija potpuno je irelevantna,

46 Zakon o porezu na promet nekretnina, Narodne novine, br. 115/16., 106/18. (dalje: ZPPN), v. čl. 9.

47 Čl. 221.b. ZPP-a.

budući da se osnovica utvrđuje procjenom.

Autori ističu i da je Sud EU u predmetu koji mu je upućen u povodu zahtjeva za prethodnu odluku Pokrajinskog poreznog suda u Italiji, Reggio Calabria, razmatrao pravilnost prednosti procjene osnovice na temelju sektorskih studija pred dokumentarnošću, kada postoje okolnosti koje upozoravaju da cijene u ispravama nisu u skladu sa stvarnim vrijednostima.

U tom predmetu *Fortunata Silvia Fontana*, kao obveznik poreza na dodanu vrijednost, bio je stranka postupka za ispravak iskazanog poreza, a koji je utemeljen na „sektorskoj studiji“. Sektorske studije, prema talijanskom nacionalnom pravu, su studije koje odobrava ministar i koje se javno objavljuju, a koje sadrže reprezentativne uzorke poreznih obveznika u pojedinim gospodarskim sektorima koji se prate da bi se odredili čimbenici koji su karakteristični za određenu aktivnost. Te se studije primjenjuju kada se utvrdi da su elementi navedeni u prijavi i njihovi prilozi, nepotpuni, lažni ili netočni.

Odlučujući o postavljenom pitanju, Sud EU zauzeo je stav da načelu proporcionalnosti poreza na dodanu vrijednost nisu protivni nacionalni propisi koji predviđaju da znatne razlike, između iznosa prihoda koje je prijavio porezni obveznik i prihoda utvrđenih induktivnom metodom, mogu dovesti do pokretanja postupka ispravka utemeljenih na sektorskim studijama, zbog čega one moraju biti točne, pouzdane i ažurirane. Pri tome je bitno da porezna uprava tijekom postupanja poreznom obvezniku osigura pravo na obranu, odnosno da mu omoguće osporiti točnost predmetne sektorske studije te s druge strane da objasni okolnosti zbog kojih bi eventualno prijavljeni prihod bio stvaran. Konačno Sud EU zaključuje da načelu proporcionalnosti, s obzirom na to da primjena sektorske studije za navedenoga poreznog obveznika podrazumijeva da on eventualno mora dokazati negativne činjenice, traži da zahtijevani standard dokazivanja na bude pretjerano visok.⁴⁸

Slijedom svega navedenoga, može se zaključiti kako je i bez obzira na materijalnu knjigovodstvenu dokumentaciju dopušteno osnovicu utvrditi na temelju komparativnih vrijednosti iz baza podataka koje moraju biti točne, pouzdane i ažurirane. I u Republici je Hrvatskoj porezna uprava ovlaštena procijeniti poreznu osnovicu.

*Ako porezno tijelo ne može utvrditi poreznu osnovicu na temelju poslovnih knjiga i evidencija, mora je procijeniti.*⁴⁹

Pri utvrđivanju porezne osnovice procjenom, porezno tijelo polazit će od: raspoložive uredne poslovne dokumentacije, ako ona postoji, a nije proknjižena; raspoložive uredne poslovne dokumentacije o poslovanju u određenom razdoblju kraćem od razdoblja oporezivanja (dnevnom, tjednim ili mjesečnim primicima), tako da se na temelju podataka o tom dijelu poslovanja procijeni porezna osnovica određenog razdoblja; podataka i činjenica o ostvarenim primicima (dnevnom, tjednim ili mjesečnim) utvrđenih očevitom ili poreznim nadzorom, tako da se na temelju tih podataka procijeni porezna osnovica određenog razdoblja; usporedbe iskazanih primitaka s primicima drugih poreznih obveznika koji obavljaju istu djelatnost na

48 Presuda od 21. studenoga 2018., *Fortunata Silvia Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932.

49 Čl. 92. st. 1. OPZ-a.

*istoj ili sličnoj lokaciji ili usporedbe s prosječnim primitkom više poreznih obveznika iste djelatnosti na istoj ili sličnoj lokaciji; podataka o mogućnostima isporuka dobara ili obavljanja usluga (instaliranog kapaciteta) utvrđenih očevidom ili poreznim nadzorom.*⁵⁰

Iako OPZ propisuje vještačenje kao dokazno sredstvo, u praksi svoga postupanja porezna tijela primjenu tog sredstva izbjegavaju te u pravilu primjenjuju procjenu. Ako se promotri način kako je koncipiran čl. 92. OPZ-a stječe se dojam da se voditelj postupka, odnosno porezni inspektor, postavlja u položaj koji je jako blizak položaju vještaka, jer procjenjuje okolnosti bez znanja specijalnih parametara koje u nekom sektoru mogu biti od utjecaja. Navedeno je ponovno posebnost poreznog procesnog prava.

Ova netipična uloga poreznog inspektora još je vidljivija kada se procjenjuje vrijednost robe, kao vrijednost porezne osnovice. Promatranjem odredbe proizlazi kako OPZ-om, ili izvan navedenih uvjeta i normama specijalnih propisa, nije detaljnije propisan postupak procjene, odnosno zakonom nije propisana primjena „sektorskih studija“ ili drugih sređenih baza podataka. Stoga se može postaviti pitanje na koji se način u Republici Hrvatskoj utvrđuje komparativna vrijednost robe koja se tada uzima za poreznu osnovicu?

Naime, Porezna uprava u postupku utvrđivanja porezne obveze kao poreznu osnovicu primjenjuje tržišnu cijenu motornog vozila u trenutku nastanka porezne obveze. Porezna uprava provjerava tržišnu cijenu iskazanu u ispravama o stjecanju, a ako utvrdi da ista nije realno iskazana, tržišnu cijenu utvrđuje na temelju usporedbe ili procjene.

S tim u vezi, Porezna uprava tržišnu cijenu motornih vozila utvrđuje primjenom aplikacije Euro TAX koja prati karakteristike vozila po godinama, zahtijeva dodatne podatke o vozilu pri izračunu te omogućuje izračun tržišnih vrijednosti za vozila starosti do 24 godine. Posebno skrećemo pažnju na to da aplikacija pri izračunu uzima u obzir veliki broj kriterija, prati vrijednosti rabljenih i novih motornih vozila kod brojnih auto-kuća i trgovaca motornim vozilima na domaćem tržištu te vrijednosti koje iskazuju prodavatelji na internetu, kako bi utvrđena vrijednost motornog vozila bila što realnija. Podaci o vozilima ažuriraju se u aplikaciji Euro TAX 6 puta godišnje, a zadnje ažuriranje izvršeno je 15 siječnja 2016. godine. Obzirom da aplikaciju Euro TAX primjenjuju i druge javne institucije, istu primjenjuje i Porezna uprava u svrhu ujednačenog postupanja.

*U slučaju kada se utvrđuje cijena oštećenog vozila ili se porezni obveznik ne slaže s utvrđenom cijenom motornog vozila, može o vlastitom trošku od stalnog sudskog vještaka ili stalnog sudskog procjenitelja zatražiti procjenu tržišne cijene motornog vozila. U tom slučaju dužan je dostaviti nalaz i mišljenje stalnog sudskog vještaka ili stalnog sudskog procjenitelja ispostavi Porezne uprave nadležnoj prema svom sjedištu ili prebivalištu u roku od 15 dana od dana stjecanja motornog vozila.*⁵¹

50 Čl. 92. st. 3. OPZ-a.

51 *Ministarstvo financija – Porezna uprava, Metodologija ovršnog postupka u poreznoj upravi (2016.), (neobjavljeno).*

Analizirajući citiranu metodologiju i u odgovoru na postavljeno pitanje, može se zaključiti da porezna tijela vrijednosti porezne osnovice, kao pravno relevantnu činjenicu, utvrđuju „primjenom aplikacije Euro TAX“. Aplikacija *EuroTAX* mrežna je aplikacija za procjenu vrijednosti rabljenih vozila izrađena na temelju kotacije vozila koje *EuroTAX* prikuplja analizom hrvatskoga tržišta i koja se aktualizira 12 puta godišnje. Aplikaciju *EuroTAX* razvilo je društvo *Eurotax d.o.o.*, sa sjedištem u Republici Sloveniji, Bleiweisova cesta 30, Ljubljana i u čijem je opisu djelatnosti navedeno da se bavi prikupljanjem informacija i podataka s tržišta, njihovom obradom i prosljeđivanjem u obliku računalnih programa za procjenu rabljenih vozila i kalkulaciju šteta.⁵²

Ne ulazeći u smislenost utvrđivanja porezne osnovice procjenom koja će se obaviti temeljem mrežne aplikacije društva sa sjedištem u inozemstvu, želi se pokazati i kako porezna tijela često koriste i druge kataloge, primjerice katalog vrijednosti vozila Centra za vozila Hrvatske, kao i da se za druge vrste roba, koje se procjenjuju kao porezna osnovica, koriste neki drugi, ponovno propisima nedefinirani katalogi.

Autori ponavljaju kako je teret dokaza kada se utemeljuje porezna obveza, dakle i kada se ona uvećava procjenom, na poreznim tijelima te da zakonom ili nekim drugim propisom, nije propisan način procjene vrijednosti. Promatrajući način postupanja poreznih tijela može se zaključiti kako porezna tijela, bez propisanog utemeljenja, sadržajno izjednačavaju različite kataloške vrijednosti sa službenim evidencijama javno pravnih tijela, jer podatke njih smatraju dokazanim, dok se poreznom obvezniku dopušta osporiti takva utvrđenja. Time i na temelju podataka sadržanih u katalozima teret dokaza ponovno se prebacuje na poreznog obveznika.

Mišljenje je autora da je opisano postupanje daleko od optimalnog rješenja te da bi sustav prvotno morao kreirati vlastite baze podataka o vrijednostima koje primjenjuje u svojim obvezujućim odlukama. Podredno i cijeneći opseg takvog posla mišljenje je autora da kada bi se u svrhu procjene porezne osnovice dopustila uporaba različitih kataloških vrijednosti tada bi takvo dopuštenje moralo biti izričito i jasno propisano. Naime primjena različitih kataloga koja ovisi o odluci konkretnoga voditelja i bez njezina jasnoga zakonskog ovlaštenja, očito dovodi do pravne nesigurnosti.

6. TERET DOKAZA U POREZNOJ PRAVU – RAZLIKE U ODNOSU NA OPĆA PRAVILA UPRAVNOG PRAVA

Teret dokaza u širem smislu smjer je sudu i strankama koje pravno relevantne činjenice u postupku moraju biti dokazane, da bi netko u sporu ostvario uspjeh. Ako na temelju općih pravila o dokazivanju nisu utvrđene odlučne činjenice, odnosno kada raspoloživim dokaznim sredstvima sudac nije uspio formirati određeno uvjerenje o postojanju odlučnih činjenica, on ne može odbiti izreći presudu te tada primjenjuje pravila o teretu dokazivanja u užem smislu. Stoga se teret dokaza u užem smislu definira kao instrument za prevladavanje činjenične neizvjesnosti, jer ovlašćuju suca da u slučaju dvojbe odlučuje kao da činjenica koja se dokazuje ne postoji, odnosno da

52 *Eurotaxhrvatska*, pristup 20. ožujka 2022., <http://www.eurotaxhrvatska.com>.

činjenicu utvrdi na štetu stranke koja je tu činjenicu trebala dokazati. Opće je pravilo dokazivanja, odnosno tereta dokaza da svaka strana dokazuje okolnosti na koje se poziva.⁵³

*Stranka je dužna iznijeti točno, istinito i određeno činjenično stanje na kojem temelji svoj zahtjev. Kad se ne radi o općepoznatim činjenicama, stranka je dužna za svoje navode ponuditi dokaze i po mogućnosti ih podnijeti. Ako stranka tako ne postupi, službena osoba zaključkom će je pozvati da to učini u primjerenom roku.*⁵⁴

*Stranke su dužne iznijeti činjenice na kojima temelje svoje zahtjeve i predložiti dokaze kojima se utvrđuju te činjenice.*⁵⁵

Ako bi se navedeno opće pravilo primijenilo na porezne predmete to bi značilo da u situaciji u kojoj porezna uprava smatra da neka knjigovodstvena isprava, kao što je, npr. ulazni račun, ne prikazuje stvarnu gospodarsku bit (primjerice da kupljena stvar nije korištena u poslovne svrhe), tada bi takvu okolnost morala i dokazati, primjerice, iskazom svjedoka ili očevitom u poslovnom prostoru. Suprotno navedenom, teret dokaza u poreznom pravu drukčije je normiran.

*U poreznom postupku teret dokaza snosi: porezno tijelo za činjenice koje utemeljuju porez, a u skladu s člankom 6. stavkom 2. ovoga Zakona, porezni obveznik za činjenice koje smanjuju ili ukidaju porez.*⁵⁶

Promatrajući citirani specijalan propis, uspostavlja se pravilo da kada se umanjuje porezna obveza (kupnja stvari u poslovne svrhe kreira pravo na povrat pretporeza i tereti dobit poslovanja), porezni obveznik mora dokazati gospodarsku bit svoga knjiženja, dakle vjerodostojnost i osnovanost svake knjigovodstvene isprave kojom je umanjio svoju obvezu. Stoga će u našem primjeru i suprotno općim pravilima, porezni obveznik morati dokazati da je stvar koju je kupio koristio isključivo u poslovne svrhe (bez obveze poreznih tijela da u tom smislu utvrđuju bilo koju okolnost).

Pritom autori upozoravaju da zakonsko određenje kojim se determinira stranka na kojoj je teret dokaza, nije isključivo slučaj poreznog procesnog prava.

*Teret dokaza u postupku utvrđivanja krivnje osumnjičenika, okrivljenika ili optuženika je na tužitelju, osim ako zakonom nije drukčije propisano.*⁵⁷

Citirana odredba posljedica je jednog od osnovnih načela kaznenog procesnog prava - presumpcije nevinosti, po kojoj je svatko nevin dok mu se pred nadležnim sudom ne dokaže suprotno. Iz ovoga razloga upravo je država, odnosno Državno odvjetništvo Republike Hrvatske, kao ovlaštenu tužitelj po ZKP-u (iznimno oštećenik), obvezan dokazati pravno relevantne činjenice koje terete okrivljenika.

Kako je ranije navedeno, u poreznom pravu zakonom je uspostavljen teret obvezniku da dokaže okolnosti koje umanjuju njegovu obvezu. Stoga se možda može reći da se u poreznom pravu kreira zrcalno suprotna situacija od one koncipirane

53 Dika, *Građansko parnično pravo - Utvrđivanje činjenica*, 771-778 i dr.

54 Čl. 47. st. 3. ZUP-a.

55 Čl. 7. st. 1. ZPP-a.

56 Čl. 88. OPZ-a.

57 Zakon o kaznenom postupku, Narodne novine, br. 152/08., 76/09., 80/11., 91/12., 143/12., 56/13., 145/13., 152/14., 70/17., 126/19., 126/19. (dalje: ZKP), v. čl. 3. st. 2.

ZKP-om, čime se kreira svojevrsna presumpcija krivnje, budući da porezni obveznik mora dokazati da je njegovo knjigovodstvo pravilno sastavljeno, odnosno da isprava kojom raspolaže prikazuje stvarnu gospodarsku bit odnosa koji dovodi do umanjenja njegove porezne obveze.⁵⁸

Iako se opisano porezno normiranje tereta dokaza može činiti pogrešnim, ono je odraz potrebe za sveobuhvatnošću i ekonomičnošću nadzora poreznih obveznika te je doista teško poimati neki drugi dokazni model u poreznom procesnom pravu. Naime, porezna tijela imaju zadaću da u zastarnim rokovima kontroliraju cjelokupnu gospodarsku aktivnost svih poreznih obveznika na području Republike Hrvatske (bili ti obveznici fizičke ili pravne osobnosti), od kojih su neki veliki obveznici sa znatnim brojem ulaznih transakcija. Stoga se opseg takvog zadatka, uz nametanje tereta poreznoj upravi da dokaže okolnosti za koje tvrdi da su suprotne evidentiranim ispravama, čini nemogućom zadaćom.

Autori napominju, da iako porezna uprava tijekom poreznog postupka može pozvati poreznog obveznika da dokaže vjerodostojnost (potpunost i točnost), bilo koje isprave na temelju koje umanjuje svoju poreznu obvezu te tražiti pojašnjenja, to ne utječe na obvezu porezne uprave da, u situaciji u kojoj odluči da ospori taj poslovni događaj, valjano obrazloži razloge svoje odluke, odnosno da obrazloži razloge zbog kojih smatra da porezni obveznik tijekom postupka koji je prethodio osporenom rješenju nije dokazao okolnosti koje umanjuju njegovu poreznu obvezu.

Nastavno razmatrajući naprijed citirano specijalno pravilo o teretu dokazivanja u poreznom pravu može se zaključiti da suprotno ranije opisanoj situaciji u kojoj se umanjuje porezna obveza i ako porezna uprava tvrdi da postoji događaj koji utemeljuje ili uvećava poreznu obvezu (utvrđenje porezne uprave da je porezni obveznik prodao stvar po nižoj cijeni od tržišne, zbog čega je potrebno uvećati poreznu osnovicu i iznos pripadajućeg poreza), teret je dokaza na strani porezne uprave. Budući da porezna tijela koja tvrde da knjigovodstvena dokumentacija nije valjana, odnosno da je nepotpuna, takvu tvrdnju moraju dokazati, pa je opisani slučaj u skladu s općim pravilima o teretu dokazivanja.

7. NERAZLIKOVANJE FIZIČKIH I PRAVNIH OSOBA U POSTUPKU DOKAZIVANJA ČINJENICA U POREZNO POSTUPKU

Sve navedeno uglavnom se odnosi na postupanja gdje su sudionici postupka odnosno porezni obveznici takve osobnosti koje su obveznici vođenja knjigovodstva, odnosno koje su navedene u čl. 4. Zakona o računovodstvu.

Stoga će se u ovom poglavlju pokušati odgovoriti na pitanje, kako se pravno relevantne činjenice dokazuju u postupku u kojem su stranke osobe koje nisu obvezne voditi knjigovodstvo. Ovo se pitanje učestalo s javlja kod utvrđivanja porezne obveze na temelju drugoga dohotka po osnovi razlike vrijednosti imovine i visine sredstava

58 Vidi o presumpciji nevinosti i pravu na obranu prema Povelji, i primjeni u poreznim stvarima, Wattel *et. al.*, *European Tax Law*, 99, Vidi, Charter of Fundamental Rights of the European Union, SL 326, 26.10.2012. (dalje: CFREU), 391-407.

kojima je stečena.

Drugim dohotkom smatra se primitak utvrđen kao razlika između vrijednosti stečene imovine i značajnih izdataka učinjenih osobito za luksuz, zabavu i rasonodu s jedne strane (dalje u tekstu: stečena imovina) i dokazane visine sredstava za njezino stjecanje i stjecanje tih izdataka s druge strane.⁵⁹

Autori ističu i kako je zakonodavac primjenu dokumentarnosti u tim postupanjima jasnije propisao nego u OPZ-u.

Izvori i iznosi sredstava kojima se dokazuje vrijednost stečene imovine moraju se temeljiti na vjerodostojnim ispravama, u protivnom ih Porezna uprava nije dužna prihvatiti valjanim. Ako porezni obveznik kao vjerodostojne isprave dostavlja isprave iz razdoblja koja su izvan rokova zastare, iste se mogu prihvatiti ako se iz svih objektivnih okolnosti može utvrditi njihova vjerodostojnost.⁶⁰

Promatrajući citiranu odredbu uočava se da je izmijenjena u odnosu na ranije zakonodavno određenje te je novim propisom jasno određeno da porezna uprava nije dužna prihvatiti valjanim dokaze koji nisu vjerodostojne isprave. Opravdanje takvoga zakonskog određenja vjerojatno je stav poreznih tijela da svaka nabava imovine mora ostaviti svoj materijalan trag stjecanja, dok iskazi stranaka i/ili svjedoka, nisu podobni za točno utvrđenje osnove.

Ako se takva određenja smatraju rigidnim autori upozoravaju kako se iz sadržaja navedene odluke Suda EU-a C-664/16, od 21. studenoga 2018., ne može razabrati je li L. H. Vadan bio, u trenutku kreiranja ulaznih troškova, obvezan voditi knjigovodstvo, odnosno posjedovati urednu knjigovodstvenu dokumentaciju. Isto tako se navodi i kako je Ustavni sud Republike Hrvatske potvrdio stav Visokog upravnog suda Republike Hrvatske, sadržan u odluci kojom je suđeno da je osnovano u poreznom postupku odbiti dokazne prijedloge saslušanjem svjedoka, koji bi mogli imati saznanja o stjecanju izvora imovine, onda kada takva izjava nije popraćena materijalnim dokazom ili ako je takav dokaz naknadno predan, budući da se oporezivanje, u skladu s čl. 79. OPZ/08, ponajprije temelji na urednoj i vjerodostojnoj dokumentaciji.⁶¹

Stoga i u skladu s naznačenom sudskom praksom, odnosno citiranom odredbom ZPDoh-a, proizlazi kako svaka osobnost, pa tada i ona koja nije obveznik knjigovodstva, mora i preko zastarnih rokova, čuvati materijalne dokaze o načinu stjecanja svoje imovine, budući da se u suprotnom izlaže riziku da ih porezno tijelo ne uzme valjanim. Iako naprijed navedeni argument, a koji je doveo do zakonodavne izmjene, donekle opravdava utvrđenu praksu, mišljenje je autora da u ovoj situaciji apsolutno vezivanje uz dokumentarnost nije dobro rješenje te da bi bilo životno razumno, u nekim pojedinačnim slučajevima, dopustiti određena odstupanja.

Naime, ako se razloži citirani članak ZPDoh-a, može se zaključiti da on pretpostavlja da svaka tvrdnja o stjecanju nekog izvora imovine mora biti utemeljena na vjerodostojnoj ispravi, zbog čega se prvotno može postaviti pitanje - što je to

59 Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20. (dalje: ZPDoh), čl. 76. st. 1.

60 ZPDoh, čl. 89. st. 9.

61 Ustavni sud Republike Hrvatske, Poslovni broj: U-III-181-184/19, od 20. ožujka 2019.

vjerodostojna isprava?

*Smatra se da je isprava za knjiženje uredna kad se iz nje nedvosmisleno može utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja i njezin materijalni sadržaj, što znači narav, vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene povodom koje je sastavljena. Vjerodostojna je isprava ona koja potpuno i istinito odražava nastali poslovni događaj.*⁶²

Autori pritom upozoravaju i na opću definiciju isprave.

*Isprava u širem smislu je svaki materijalni predmet na kojem je u propisanom obliku, slovima, brojkama, znakovima, slikama (simbolima), izražen određeni sadržaj i koji može služiti kao dokaz o određenom događaju, okolnosti ili činjenici (pismena, planovi, mape, poslovne knjige, potvrde, priznanice, snimke, elektronički zapisi i sl.).*⁶³

Stoga se može zaključiti kako je vjerodostojna isprava u skladu sa ZPDoh-om, ali i općenito u poreznom pravu, svaki materijalni predmet (moguće elektronički medij), na kojem je na razumljiv način, potpuno i istinito, izraženo mjesto, vrijeme i materijalni sadržaj nekoga poslovnog događaja. Napominje se i kako su knjigovodstvene isprave uglavnom privatne isprave te se njihova autentičnost i istinitost sadržaja prosuđuje po slobodnoj ocjeni, pri čemu, ako je potpis na privatnoj ispravi javno ovjеровljen, značenje javne isprave ima samo ta ovjera.

Polazeći od zakonskoga teksta zaključuje se da u pravilu u poreznom postupku za dokazivanje određene tvrdnje mora postojati njen materijalan dokaz, odnosno vjerodostojna isprava. Ipak i u smislu utvrđenja materijalne istine, mišljenje je autora da kako bi porezna tijela trebala prihvatiti i neko drugo, pomoćno dokazno sredstvo, a s pomoću kojeg se može povezati konkretno stjecanje s događajem koji se može dokazati vjerodostojnom ispravom, kao primarnim dokaznim sredstvom. Tako primjerice, *a limine* ne bi trebalo odbiti razmotriti iskaz obveznika da su mu roditelji posudili znatan novčani iznos, ako je obveznik uz takav iskaz dostavio vjerodostojnu ispravu (koja na njega i ne glasi), iz koje proizlazi kako su mu roditelji toga dana, ili nekoliko dana ranije, stekli odgovarajući gotovinski iznos. Stoga autori smatraju neživotnim automatizmom⁶⁴ utemeljiti poreznu obvezu isključivo na tome što obveznik nema potpunu vjerodostojnu dokumentaciju (u gornjem primjeru potvrdu bankovne transakcije između roditelja i potomka), a uvažavajući okolnost da u trenutku kada je prijenos novca bio izvršen, nije ni imao razlog, odnosno ni obvezu, posjedovati takve isprave.

62 Čl. 66. st.4. OPZ-a.

63 *Pravni leksikon*, 465. Vidi, Dika, *Građansko parnično pravo - Utvrđivanje činjenica*, 507-563.

64 Porezno tijelo ne može i ne smije ograničiti procesna prava poreznog obveznika pod izlikom veće ekonomičnosti poreznog postupka, velikoga broja poreznih postupaka ili pretpostavljenog javnog interesa u naplati poreza. Tako, Matjaž Remic, „Davčne zadeve in poseben upravni postopek z rabo ZUP“, u: *Davčno pravo med Teorijo in Prakso s komentarjem 70.-90. člena ZDavP-2*, ur. Polonca Kovač (Ljubljana: Uradni list, 2021.), 113.

8. ODNOS PRAVILA O DOKAZIVANJU IZ POREZNOG PRAVA S PRAVILIMA DOKAZIVANJA U UPRAVNOM SPORU

I dok dokazivanje u poreznom pravu poznaje ovim radom naznačene specifičnosti, dokazni postupak koji se provodi pred upravnim sudom (pa tada i u poreznom sporu), vodi se pravilima Zakona o upravnim sporovima, odnosno odredbama ZPP-a.⁶⁵ Slijedom navedenoga postavlja se pitanje koja procesna pravila koristi Sud i u kojoj situaciji u sporu pune jurisdikcije, utvrđuje pravno relevantne činjenice koje su trebale biti utvrđene u poreznom postupku?

Odgovor je na ovo pitanje složen. Naime, temeljna zadaća suda u upravnom sporu je ocjena zakonitosti osporenog rješenja te je ono zakonito ako su pravilno primijenjena dokazna pravila postupka koji je prethodio donošenju poreznog rješenja. Iako Sud u sporu pune jurisdikcije koristi dokazna pravila iz ZPP-a, trebao bi, kod ocjene zakonitosti odluke poreznih tijela pravno relevantne činjenice ocjenjivati s procesne pozicije kako je ona osmišljena OPZ-om. To znači da neće moći poništiti rješenje koje je utemeljeno na nekom specijalnom procesnom pravilu, (primjerice na okolnosti da porezni obveznik nije dokazao činjenice koje umanjuju obvezu), iako bi teret dokaza takve okolnosti po ZPP-u bio na poreznim tijelima.

Stoga kao odgovor na postavljeno pitanje autori zaključuju da će se za ocjenu zakonitosti u poreznom postupku provedenih procesnih radnji primjenjivati OPZ, dok će se za dokazne radnje koje se izvode u samom sporu, primjerice sudsko vještačenje, primjenjivati Zakon o upravnim sporovima, odnosno supsidijarno ZPP.

9. ZAKLJUČNA UTVRĐENJA

Na temelju rezultata ovog rada autori navode kako porezno pravo sadrži niz posebnih procesnih pravila, pa tako i pravila o dokazivanju u skladu s kojima su vjerodostojne isprave primarno dokazno sredstvo, dok su ostala dokazna sredstva (obavijesti, očevid i vještačenje), pomoćna dokazna sredstva koja samo nadopunjuju ili upućuju na primaran dokaz.

Isto tako autori zaključuju kako opisani sustav tereti isključivo poreznog obveznika koji želi umanjene porezne obveze, dok je ako se utemeljuje porezna obveza, dakle kada porezna uprava ima aktivnu ulogu, situacija posve suprotna. Naime, ako se utvrđuje porezna obveza razlog njenog utvrđivanja proizlazi iz stava kako je knjigovodstvena dokumentacija pogrešna ili nepotpuna. Zbog toga tada na strani porezne uprave primarnim i specijalnim dokaznim sredstvom postaje procjena osnovice, a koja se uglavnom temelji na komparativnim vrijednostima. U takvom postupanju nužno je osigurati pravo obveznika na pravnu zaštitu ili obranu, odnosno omogućiti mu da ospori točnost procjene ili da dokaže da postoje iznimne okolnosti zbog kojih je točno umanjene vrijednosti porezne osnovice. Autori smatraju i kako bi zakonodavac jasnije morao propisati postupak procjene porezne osnovice, budući da je porezna uprava obvezna dokazati okolnosti na kojima utemeljuje obvezu te da izostanak takvoga propisa dovodi do pravne nesigurnosti.

Nužno je zaključno ponoviti i kako je porezna uprava samo ako utemeljuje

obvezu, dakle ne i kada obveznik želi umanjiti obvezu, obvezna s jednakom pažnjom utvrditi i one činjenice koje idu u prilog poreznog obveznika, a što je logična posljedica okolnosti da porezna uprava kada obveznik želi umanjiti obvezu, ima pasivnu ulogu. Navedeno ju ne oslobađa obveze da razloge zbog kojih određenu činjenicu osporava, jasno naznači, odnosno obrazloži u osporenom rješenju.

Autori smatraju kako bi kod oporezivanja osoba koje nisu obveznici vođenja knjigovodstva dokumentarnost trebalo drukčije, odnosno blaže promatrati, budući da životno nije za očekivati da fizičke osobe ažurno čuvaju isprave koje dokazuju da su u prošlosti, pa i izvan zakonskih zastarnih rokova, stekle određenu imovinu.

Iako se očekuje da procesni propisi jamče pravnu sigurnost i ne ostavljaju prostora mogućim zloupotrebama te da se prekomjerno ne ograničava pravo na kontradiktorni i raspravni postupak, napose da se ne ograničava traženje istine u postupku uz neophodno izjavljivanje djelotvornih, učinkovitih pravnih lijekova protiv donesenih odluka, nužno je primijetiti da postupak koji sadrži posebna pravila koja ograničavaju utvrđivanje materijalne istine otvaraju prostor arbitrarnom donošenju odluka urušavanjem pravne zaštite i unatoč formalnoj i objektivnoj zakonitosti. Poteškoće i razočaranje važećim okvirom prikazane tematike poreznog procesnog prava možda su nastali dijelom i iz pristupa osnovnim načelima prava - upravnog prava i poreznog prava. Naime, načelo materijalne istine u oba aspekta - u prikupljanju dokaza i u ocjeni dokaza nije i ne smije biti shvaćeno kao neprikosnoveno. Nužno je zaključiti da nije riječ o apsolutnoj procesnoj kategoriji, već o kategoriji koja doživljava svoje preoblike zbog sve brojnijih iznimaka koje predviđa OPZ pod utjecajem nacionalnih, ali i širih europskih i globalnih kretanja u društvenom životu.

Zaključujući prethodna izlaganja i prikaze može se utvrditi da je porezno postupovno pravo osamostaljeno u cijelosti u odnosu na opće upravno procesno pravo. U tom osamostaljenju posebno se izdvajaju promjene koje se događaju u načelnim odredbama koje imaju svoje korijene u općem upravnom pravu te pravnoj teoriji, poput promjene u smislu jačanja raspravnog načela u odnosu na određujuće i prevladavajuće istražno načelo u pogledu dokazivanja i utvrđivanja činjenica te načela utvrđivanja materijalne istine. Navedeno načelo u niti jednom pravnom području, kao i sva druga načela, nema narav apsolutnoga načela ili procesne kategorije. Uz njega se pojavljuju i specijalna ili posebna pravila u poreznom procesnom pravu, kao što je načelo dokumentarnosti. Tako navedeno opće pravno načelo pod utjecajem globalnih, europskih i nacionalnih tendencija u promjenama društvenog života mijenja u poreznom pravu svoj sadržaj i važnost.

Konačno autori žele ponoviti temeljnu postavku ovoga rada u skladu s kojom je osnovna svrha kreiranja poreznoga prava prikupljanje sredstava radi javnih potreba. Ograničavajući i suprotan interes tomu je ublažavanje poreznog opterećenja radi izbjegavanja evazije, ali i čisto politički interes koji pretpostavlja održavanje vladajućih na položaju moći.

Stoga se možda teze koje se uspostavljaju ovim radom mogu promatrati kao kontrolne točke u skali navedenih suprotstavljenih interesa te se razmatrajući ih u budućem, sadašnjem ili prošlom vremenu može zaključiti na kojoj se poziciji nalazi porezni sustav, odnosno je li on trenutačno bliže položaju učinkovitog oporezivanja radi prikupljanja sredstava ili teži uspostavi pravilnijeg i pravednijeg sustava.

LITERATURA

1. Borković, Ivo. Opći upravni postupak i poreznopravna postupovna pravila. *Hrvatska javna uprava* 1, br. 1 (1999): 43-65.
2. Charter of Fundamental Rights of the European Union, SL 326, 26.10.2012.
3. Dika, Mihajlo. *Građansko parnično pravo - Utvrđivanje činjenica*. Zagreb: Narodne novine, 2018.
4. Đerđa, Dario. „Pravila upravnog postupka u europskom pravu“. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 33, br. 1 (2012): 109-144.
5. Đorđević, Srđan, Milica Torbica i Milica Župljanić. Izvedenost pravnog načela. *Pravo - teorija i praksa* br. 10-12 (2012): 81-94.
6. Eurotax <http://www.eurotaxhrvatska.com/>
7. Gadžo, Stjepan. „Primjena i tumačenje poreznog prava: teorijsko-normativne osnove“. *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, br. 2-3 (2020): 373-406. <https://doi.org/10.3935/zpř.70.23.07>
8. Ivančević, Velimir. *Institucije upravnog prava*. Zagreb: Pravni fakultet, Centar za stručno usavršavanje i suradnju s udruženim radom, 1983.
9. Ljubanović, Boris. „Načelo traženja materijalne istine i upravni postupak“. *Hrvatska i komparativna javna uprava* 19, br. 4 (2019): 659-675.
10. *Ministarstvo financija RH, Porezna uprava - Metodologija ovršnog postupka u poreznoj upravi* (2016).
11. Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 42/20.
12. Pezo, Vladimir, ur. *Pravni leksikon*. Zagreb: Leksikografski zavod Miroslav Krleža, 2006.
13. Presuda od 17. prosinca 2015., *Webmindlicence*, C-419/14, EU:C:2015:832.
14. Presuda od 21. studenoga 2018., *Fortunata Silvia Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932.
15. Presuda od 21. studenoga 2018., *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933.
16. Remić, Matjaž. „Davčne zadeve in poseben upravni postopek z rabo ZUP“. U: *Davčno pravo med Teorijo in Prakso s komentarjem 70.-90. člena ZDavP-2*, ur. Polonca Kovač, Ljubljana: Uradni list, 2021.
17. Triva, Siniša i Mihajlo Dika. *Građansko parnično procesno pravo*. 7. izmijenjeno i dopunjeno izd. Zagreb: Narodne novine, 2004.
18. Ustavni sud Republike Hrvatske, Poslovni broj: U-III-181-184/19. od 20. ožujka 2019.
19. Visoki upravni sud Republike Hrvatske, poslovni broj: Usov-71/19-7 od 25. listopada 2021.
20. Visoki upravni sud RH, Posl. br., Usz-476/17 od 23. ožujka 2017.
21. Wattel, Peter J., Otto C. R. Marres, Hein Vermuelen i Ben J. M. Terra. *European Tax Law. Vol. I. General Topics and Direct Taxation*. 7th ed. The Hague: Wolters Kluwer, 2019.
22. Zakon o kaznenom postupku, Narodne novine, br. 152/08., 76/09., 80/11., 91/12., 143/12., 56/13., 145/13., 152/14., 70/17., 126/19., 126/19.
23. Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine, br. 47/09., 110/21.
24. Zakon o parničnom postupku, Službeni list SFRJ, br. 4/77., 36/77., 36/80., 6/80., 69/82., 43/82., 58/84., 74/87., 57/89., 20/90., 27/90., 35/91., Narodne novine, br. 53/91., 91/92., 112/99., 129/00., 88/01., 117/03., 88/05., 2/07., 96/08., 84/08., 123/08., 57/11., 148/11. - službeni pročišćeni tekst, 25/13., 89/14., 70/19.
25. Zakon o poreznoj upravi, Narodne novine, br. 115/16., 98/19.
26. Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20.
27. Zakon o porezu na promet nekretnina, Narodne novine, br. 115/16., 106/18.
28. Zakon o upravnim sporovima, Narodne novine, br. 20/10., 143/12., 152/14., 94/16., 29/17., 110/21.

Nataša Žunić Kovačević*
Vlaho Bassegli Gozze**

Summary

PROOF IN TAX MATTERS - TAX PROCEDURE AND ADMINISTRATIVE DISPUTE

With administration you are born and with administration you die. This thought reflects the truth that human life from its beginning to the very end is in contact with administrative law, or its various branches or areas. The branch of administrative law with which we seem to be most in contact is tax law, for which reason, for the purpose and meaning of this paper, this quote can be added to the way - you live with tax law. Therefore, for the authors of this paper, the reason for problematizing the title topic is the discovery that the topic of tax procedural law in domestic or foreign comparative professional and scientific literature is modestly represented, with insufficient attention paid to the creation of a corpus of supranational tax procedural law. For this reason, the primary intention of this paper is to set out the basic theses that indicate that there is a significant procedural difference in tax law in relation to the issues of burden of proof and rules of evidence, with special diversity from general and administrative procedural rules.

Keywords: *the principle of “search for material truth”; burden of proof; rules of evidence; general rules of procedure; special rules.*

* Nataša Žunić Kovačević, Ph.D., Full Professor, University of Rijeka, Faculty of Law; zunic@pravri.hr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6923-5658>.

** Vlaho Bassegli Gozze, Ph.D., Judge of Administrative Court in Zagreb, vbgozze@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0502-977X>.