



Primjena načela 'reformatio in peius' u poreznom pravu

Ovaj članak raspravlja o primjeni načela 'reformatio in peius' u poreznom pravu i može li Porezna uprava na slučaj primijeniti jedan skup materijalno-pravnih odredbi namećući poreznom obvezniku određeni iznos dodatne porezne obveze u prvom stupnju, a nakon što je drugostupanjsko tijelo prihvatilo žalbu i poništilo prvostupanjsko rješenje, nametnuti isti iznos dodatne porezne obveze sada primjenjujući potpuno različit skup materijalno-pravnih odredbi na iste činjenične okolnosti i dokaze.

Iako, prema mom mišljenju, vjerojatno najmanje 90% presuda hrvatskog upravnog sudišta u porezno-pravnim predmetima ima malo, ako išta, uporišta u zakonu ili veze s pravnim položajem poreznog obveznika (ako ćemo se na ovom mjestu poslužiti eufemizmom), u vrlo rijetkim slučajevima takve presude mogu biti iznenađujuće pozitivne.

Zabrana primjena načela 'reformatio in peius' znači da podnošenje žalbe kao pravnog lijeka ne može za žalitelja pri odlučivanju o žalbi nekog upravnog tijela ili upravnog suda prouzročiti gori ishod nego da žalba uopće nije podnesena. Postavlja se pitanje dopušta li hrvatsko upravno procesno pravo primjenu načela 'reformatio in peius' i pod kojim uvjetima.

U konkretnom slučaju radi se o kompaniji (nazovimo je 'naša') koja nije obveznik PDV-a, odnosno ne može odbiti pretporez, a druga kompanija pruža usluge našoj kompaniji. Tijekom poreznog nadzora porezni inspektori su utvrdili da usluge nisu pružene te da stoga naša kompanija nema pravo na odbitak pretporeza. Iznosi naknada plaćeni za primljene usluge nisu osporeni, a unatoč činjenici da je naša kompanija prezentirala opsežne dokumentarne dokaze da dnevno prima predmetne usluge, naloženo joj je u izdanom prvostupanjskom rješenju da ispravi cijeli iznos odbijenog pretporeza te da na navedeni iznos obračuna i plati zateznu kamatu.

Naša kompanija podnijela je žalbu drugostupanjskom tijelu (formalno neovisno tijelo unutar Ministarstva financija, kao i Porezna uprava). Žalba je usvojena, a prvostupanjsko rješenje poništeno. Bilo je lako poništiti prvostupanjsko rješenje jer je porezni obveznik na uvjerljiv način demonstrirao brojne dokumentarne dokaze o pružanju usluga. Gotovo sam zaboravio, naša kompanije nije imala zaposlenike. Stoga je bilo očito da je ukupno poslovanje moralo imati vanjsku podršku.

Tako je žalba usvojena, prvostupanjsko rješenje poništeno, a slučaj je vraćen natrag prvostupanjskom tijelu (Porezna uprava) na ponovni postupak.

Iznenađujuće (ili ne), u ponovljenom postupku Porezna uprava prihvatila je argumentaciju drugostupanjskog tijela i samog poreznog obveznika. Tada su, međutim, izdali novo prvostupanjsko rješenje zaračunavajući isti iznos poreznom obvezniku, sada primjenjujući potpuno drukčiju skupinu materijalno-pravnih odredbi na iste činjenične okolnosti. Sada su ustvrdili - potpuno pravilno, ali prekasno – da naša kompanija ne obavlja oporezive isporuke te stoga, izvan svake sumnje, nije ovlaštena odbiti pretporez.

Iako je to novo stajalište Porezne uprave bilo ispravno s materijalno-pravnog gledišta, s procesno-pravnog stajališta bilo je bitno pogrešno. Unatoč tome što su pred sobom imali isti skup činjenica, propustila je zauzeti taj stav kad je donosila prvo rješenje, a naša kompanija smatrala je da je novim prvostupanjskim rješenjem stavljena u pravno neizvjestan i nedopušten položaj. Može se zamisliti neodređeni broj promjene stajališta porezne uprave u odnosu na isti skup činjeničnih okolnosti svaki

put kad se usvoji žalba, što razara samu bit instituta žalbe. Povrh toga, takva nepravdna mogućnost stvara kod poreznog obveznika strah od žalbe jer bi rezultat žalbe mogao biti nepovoljniji nego što je utvrđen rješenjem prvostupanjskog tijela. Imajući to na umu naša kompanija je ponovno uložila žalbu. Drugostupanjsko tijelo odbilo je žalbu potvrđujući novo prvostupanjsko rješenje izdano od prvostupanjskog tijela (Porezna uprava). Naša kompanija podnijela je tužbu Upravnom sudu.

Neočekivano (ali ispravno), Upravni sud prihvatio je tužbu obrazlažući to ovako:

„Kako prvostupanjsko tijelo u ponovljenom poreznom postupku koje je provelo na osnovi rješenja po kojem je žalba poreznog obveznika prihvaćena, a rješenje prvostupanjskog tijela poništeno nije utvrdilo nove činjenice u odnosu na prvi porezni postupak, a u ponovljenom poreznom postupku je prvostupanjsko tijelo donijelo novo rješenje štetno za tužitelja (porezni obveznik), Sud nalazi da je prvostupanjsko tijelo djelovalo suprotno zakonu“

Odluka Upravnog suda temeljila se na Zakonu o općem upravnom postupku (1991.) koju je u načelu branio primjenu načela 'reformatio in peius'. Primjena načela 'reformatio in peius' dopuštena je u izuzetnim slučajevima određenim člancima 263, 266 i 267:

1. Poništenje i ukidanje rješenja po pravu nadzora
2. Izvanredno ukidanje rješenja
3. Proglašenje rješenja ništavnim

Stupanjem na snagu novog Zakona o općem upravnom postupku (2009., danas na snazi), primjena načela 'reformatio in peius' određena je člancima 118, 128 i 129:

1. Proglašenje rješenja ništavnim
2. Poništenje rješenja

Tako u slučaju naše kompanije ona nije bila dužna platiti dodatni iznos novca jer je prvostupanjsko rješenje bilo poništeno, a Sud je utvrdio da novo rješenje ne može biti nepovoljno za poreznog obveznika ako se temelji na istom skupu činjenica kao u prvom poreznom postupku.

Zaključak: načelo 'reformatio in peius' treba primjenjivati vrlo usko. Porezna uprava koja djeluje kao prvostupanjsko tijelo ili drugostupanjsko tijelo kad odlučuje od žalbi poreznog obveznika ne može donijeti novo rješenje koje bi bilo nepovoljnije za poreznog obveznika kad se u ponovljenom postupku bavi istim skupom činjenica. Ostaje pitanje što se događa kad u ponovljenom postupku porezna uprava utvrdi nove činjenice koje se odnose na slučaj, a te činjenice nisu utvrđene u prvom postupku iz razloga koji se ne mogu pripisati namjeri poreznog obveznika, već nepažnji Porezne uprave?

Hrvoje Zgombić, 22.11.2020.