

Postupak utvrđivanja nezakonitosti odluka o lokalnim porezima

Stipić, Bernardica

Postgraduate specialist thesis / Završni specijalistički

2023

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Law / Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:199:058929>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-11**



Repository / Repozitorij:

[Repository Faculty of Law University of Zagreb](#)





Sveučilište u Zagrebu

Pravni fakultet

Bernardica Stipić

**POSTUPAK UTVRĐIVANJA
NEZAKONITOSTI ODLUKA O LOKALNIM
POREZIMA**

ZAVRŠNI RAD

Mentor:

prof. dr. sc. Tereza Rogić Lugarić

Zagreb, 2023.

POSTUPAK UTVRĐIVANJA NEZAKONITOSTI ODLUKA O LOKALNIM POREZIMA

SAŽETAK

Zakonom o lokalnim porezima (ZLP) reguliran je sustav utvrđivanja i naplate većine lokalnih poreza kao izvora financiranja jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Osim što propisuje poreze čiji prihodi pripadaju jedinicama područne (regionalne) samouprave (porez na nasljedstva i darove, porez na cestovna motorna vozila, porez na plovila i porez na automate za zabavne igre), ZLP propisuje i poreze koji pripadaju jedinicama lokalne samouprave (prerez porezu na dohodak, porez na potrošnju, porez na kuće za odmor i porez na korištenje javnih površina) za koje je karakteristično da jedinice lokalne samouprave same odlučuju hoće li ih uvesti. Osim izbora hoće li uvesti poreze, jedinice lokalne samouprave ovlaštene su u odluci o lokalnim porezima propisati visinu poreza, stopu poreza, nadležno tijelo za utvrđivanje poreza i drugo, ali u granicama propisanim ZLP-om. Iako ZLP jasno propisuje što su jedinice lokalne samouprave ovlaštene propisati odlukom o lokalnim porezima, u praksi se pokazalo da one izlaze iz tih okvira. Obzirom da odluke o lokalnim porezima podliježu nadzoru, tijelo koje provodi nadzor nadležno je poduzeti određene mjere kako bi se odluke o lokalnim porezima uskladile sa ZLP-om. Najčešće nepravilnosti u odlukama o lokalnim porezima odnose se na rokove donošenja odluka, prepisivanje odredbi iz ZLP-a ili drugih propisa, propisivanje kažnjavanja, načina dokazivanja i slično. U slučaju kada nadležno tijelo (Porezna uprava) utvrdi navedene nepravilnosti, dostavlja uputu jedinici lokalne samouprave sa opisom utvrđenih nepravilnosti i rokom za izmjenu odluke o lokalnim porezima. Jedinica lokalne samouprave može postupiti po toj uputi i uskladiti svoju odluku sa ZLP-om, no ako to ne učini, Porezna uprava obustavlja takvu odluku od primjene i podnosi zahtjev za ocjenu zakonitosti Visokom upravnom sudu. Postupajući po zahtjevu, Visoki upravni sud može donijeti presudu kojom ukida odluku u cijelosti ili djelomično ako utvrdi da osporavana odluka nije suglasna sa zakonom ili donijeti presudu kojom odbija zahtjev ako utvrdi da je osporavana odluka suglasna sa zakonom. Nadzor nad odlukom o lokalnim porezima provodi i općinski načelnik/gradonačelnik koji ima ovlaštenje obustaviti odluku od primjene ako utvrde nepravilnosti, u kom slučaju obavještava Poreznu upravu. U praksi se događa da i zainteresirani građani iniciraju postupak za ocjenu zakonitosti pred Visokim upravnim sudom.

KLJUČNE RIJEČI: lokalni porezi; odluke o lokalnim porezima; ocjena zakonitosti općih akata; nadzor tijela državne uprave; Visoki upravni sud

ZAHVALE

Zahvaljujem svojoj mentorici prof.dr.sc. Terezi Rogić Lugarić na ukazanom povjerenju, pomoći i vodstvu pri izradi ovog rada.

Također, zahvaljujem dr.sc. Ireni Klemenčić na pomoći tijekom studiranja i strpljenju kojeg je imala za nas studente.

Hvala kolegici Mariji Marinović koja je svojim radom bila inspiracija za temu ovog rada.

Najveće hvala mojim roditeljima Vladi i Mari i bratu Bernardu koji su mi uvijek bili oslonac. Hvala im na razumijevanju i nesebičnoj podršci tijekom studiranja.

Bernardica Stipić

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je postdiplomski specijalistički rad isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog rada, te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

U Zagrebu, 2. studeni 2023.

SADRŽAJ

| | |
|--|-----|
| 1. Uvod | 1 |
| 2. Decentralizacija | 4 |
| 2.1. Fiskalna decentralizacija | 7 |
| 2.2. Fiskalna autonomija..... | 9 |
| 3. Financiranje jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave u Republici Hrvatskoj .. | 13 |
| 3.1. Porezi kao prihodi jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave | 16 |
| 4. Nadzor zakonitosti općih akata jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave..... | 22 |
| 4.1. Upravni nadzor zakonitosti odluka o lokalnim porezima..... | 23 |
| 4.2. Nadzor općinskog načelnika/gradonačelnika | 29 |
| 4.3. Sudska ocjena zakonitosti općih akata jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave | 31 |
| 5. Nezakonite odluke ili odredbe u odlukama o lokalnim porezima..... | 36 |
| 5.1. Postupak javnog savjetovanja | 37 |
| 5.2. Objavljivanje odluke o lokalnim porezima u službenom glasilu | 41 |
| 5.3. Rokovi donošenja te stupanje na snagu odluka o lokalnim porezima | 42 |
| 5.4. Porezna osnovica | 62 |
| 5.5. Nadležno tijelo..... | 67 |
| 5.6. Sankcije u odlukama o lokalnim porezima | 73 |
| 5.7. Donošenje više odluka kojima se uređuje plaćanje lokalnih poreza | 78 |
| 5.8. Prepisivanje odredbi iz drugih propisa | 83 |
| 5.9. Propisivanje suvišnih odredbi | 88 |
| 5.10. Dokazivanje..... | 92 |
| 5.11. Iznosi lokalnih poreza i oslobođenja od plaćanja poreza | 95 |
| 6. ZAKLJUČAK | 108 |

POPIS KRATICA

| | |
|----------------|---|
| JLP(R)S | Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave |
| OPZ | Opći porezni zakon |
| Porezna uprava | Ministarstvo financija, Porezna uprava |
| Povelja | Europska povelja o lokalnoj samoupravi |
| RH | Republika Hrvatska |
| Ustav RH | Ustav Republike Hrvatske |
| Ustavni sud RH | Ustavni sud Republike Hrvatske |
| VUS | Visoki upravni sud Republike Hrvatske |
| Zakon o LP(R)S | Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi |
| ZLP | Zakon o lokalnim porezima |
| ZPPI | Zakon o pravu na pristup informacijama |
| ZUP | Zakon o općem upravnom postupku |
| ZUS | Zakon o upravnim sporovima |

1. Uvod

Najčešća definicija poreza je da se radi o najvažnijem i najizdašnjem prihodu države te da porezi predstavljaju nužan uvjet postojanja i uspješnog funkcioniranja države. Dakle, ističe se povezanost države i poreza no definicija poreza kao prihoda države samo je djelomično točna. Porezi ne moraju biti isključivo prihodi države što pokazuje činjenica da dio prihoda od poreza u Republici Hrvatskoj (dalje: RH) pripada i jedinicama lokalne i regionalne (područne) samouprave (dalje: JLP(R)S). Ti porezi nazivaju se lokalni porezi. Država (RH) ima značajnu ulogu kod reguliranja poreza, ona je ta koja donosi propise kojima se uređuje porezni sustav JLP(R)S-a, no u određenoj mjeri JLP(R)S-ima prepušta uređenje nekih lokalnih poreza što znači da imaju fiskalnu autonomiju u uvođenju poreza, određivanju visine poreza, stope poreza, nadležnog poreznog tijela itd. Ta autonomija ograničena je propisima više snage što znači da odluke kojima se uređuju lokalni porezi, a koje donose JLP(R)S-i, moraju biti u skladu s tim propisima te u konačnici podliježu nadzoru nadležnih tijela.

Kroz rad će se prikazati najbitnije odredbe Zakona o lokalnim porezima (dalje: ZLP) koji je stupio na snagu 1. siječnja 2017., a koji je donesen kao sistemski zakon kojim se uređuje područje lokalnih poreza. Između ostalog, ZLP sadrži odredbe koje se odnose na poreze čiji prihod pripada jedinicama lokalne samouprave (općinama i gradovima).

Tema ovog rada su porezi čiji prihodi pripadaju jedinicama lokalne samouprave (JLS), a koje one mogu uvesti i pri tome imaju ovlast propisati iznos stope poreza, visinu poreza, nadležno tijelo za utvrđivanje poreza i drugo. Ta ovlast je ograničena odnosno ZLP jasno propisuje koje su ovlasti jedinica lokalne samouprave kod propisivanja pojedinih poreza.

Cilj ovog rada je istražiti kako JLS u praksi primjenjuju ovlasti koje su im dane ZLP-om. Naime, uz dodijeljenu mogućnost da JLS samostalno uređuju određena pitanja vezana za lokalne poreze donošenjem odluka o lokalnim porezima dolazi i odgovornost da primjena te ovlasti bude u skladu sa važećim propisima, prvenstveno ZLP-om. Isto tako prikazat će se i nadzor odluka o lokalnim porezima od strane nadležnih tijela.

Kroz rad će se prikazati različita područja u kojima jedinice donose nezakonite odluke te će se pokušati odgovoriti na pitanje jesu li kroz primjenu porezne autonomije jedinice lokalne

samouprave spremne na veću samostalnost u propisivanju lokalnih poreza. Veća samostalnost bi u praksi mogla značiti propisivanje tko je porezni obveznik, oslobođenja od plaćanja poreza, što je porezna osnovica, visina poreza bez ograničenja propisanog zakonom i sl.

Uzimajući u obzir problem istraživanja i ciljeve rada, korištene su sljedeće metode: metoda analize, pojmovna metoda, normativna metoda, dogmatska metoda te induktivna metoda.

Za početak će se obraditi pojam decentralizacije, a posebice pojam fiskalne decentralizacije. Također će se obraditi pojam fiskalne autonomije te porezne autonomije kao dijela fiskalne autonomije. Potom će se prikazati način financiranja JLP(R)S-a kratkim prikazom normativnih odredbi Ustava Republike Hrvatske (dalje: Ustav RH), Europske povelja o lokalnoj samoupravi te Zakona o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi. Nadzor zakonitosti općih akata prikazat će se kroz normativno uređenje uz prikaz primjera iz prakse.

U nedostatku istraživanja na ovu temu, analizirat će se odluke o lokalnim porezima objavljene na internet stranici Porezne uprave. Naime, JLS-i su obvezni dostaviti svoju odluku o lokalnim porezima na objavu na Internet stranicu Porezne uprave zbog čega ona predstavlja najveću bazu tih odluka. Odluke su analizirane u vremenskom razdoblju kraj listopada i početak studenog 2022. Osim toga, analizirat će se presude VUS-a koje su donese povodom zahtjeva za ocjenu zakonitosti. VUS također objavljuje presude na svojoj Internet stranici zbog čega su pretražene presude koje su objavljene od uspostavljanja tog suda (2013.).

Rad se može podijeliti u tri glavna dijela.

Prvi dio rada (poglavlja 2.-3.) bavi se teoretskim pojmovima kao što su decentralizacija i fiskalna autonomija te izvorima prihoda JLP(R)S-a dok je u nastavku prikazana fiskalna autonomija u RH.

Drugi dio rada (poglavlje 4.) odnosi se na nadzor odluka o lokalnim porezima i to od strane Porezne uprave odnosno općinskog načelnika/gradonačelnika. Ta tijela nadležna su za obustavu odluke o lokalnim porezima od primjene dok Visoki upravni sud Republike Hrvatske (dalje: VUS), kao jedino tijelo koje može odlučiti o zakonitosti, ne donese odluku. Naime, posljedica porezne autonomije JLS-a je donošenje odluka o lokalnim porezima te je iste potrebno nadzirati kako bile u skladu s važećim propisima.

Treći dio rada (poglavlje 5.) odnosi se na samu analizu odluka o lokalnim porezima u smislu njihove zakonitosti. Naime, s obzirom na autonomiju uređenja lokalnih poreza, postoji i mogućnost njihova uređenja poreza na način koji nije u skladu s propisima višeg ranga. U praksi su primijećeni različiti razlozi zbog kojih se može pokrenuti zahtjev za ocjenu zakonitosti odluka o lokalnim porezima. Primjerice to se može odnositi na postupak javnog savjetovanja, objavljivanja odluka u službenim glasilima, rokova donošenja odluka o lokalnim porezima, propisivanje odredbi na koje jedinice lokalne samouprave nisu ovlaštene (tko je porezni obveznik, što je porezna osnovica, kažnjavanje obveznika...), prepisivanje odredbi iz različitih propisa, propisivanje dokaznog postupka i drugo.

Završno poglavlje donosi zaključke rada.

2. Decentralizacija

Generalno se nadležnost neke države u obavljanju poslova može podijeliti na poslove središnje države i poslove lokalne države odnosno lokalnih jedinica. Tako Gjidara ističe da uloga središnje države nije u tome da ona sama čine sve, već da delegira određene poslove drugim tijelima. Uloga središnje država treba biti u stvaranju javne politike, praćenje provedbe te kontrolu te politike. Uz to, državi pripada uloga osmišljavanja, savjetovanja, stručnog znanja i pružanja potrebne financijske podrške.¹ S druge strane, lokalne jedinice ograničene su na manja geografska područja koja su uglavnom osnovana zbog administrativnih i političkih razloga. Iako se u stručnoj literaturi mogu pronaći različite zadaće lokalnih jedinica kao što su primjerice opskrba javnim dobrima i uslugama te poboljšanje životnog standarda stanovnika, za ovaj rad bitno je istaknuti financiranje odnosno pronalaženje načina financiranja kako bi se osigurali prihodi za nesmetano obavljanje poslova lokalnih jedinica.²

Navedeno opisuje decentralizaciju koja se uobičajeno definira kao odnos središnje i nižih razina vlasti u kojem je na niže razine prenesen određeni opseg poslova koje one obavljaju prema propisima koje određuje središnja vlast. Treba naglasiti da one pri tome podliježu nadzoru zakonitosti, ali ne i svrhovitosti izvršavanja povjerenog im djelokruga poslova kao u nekim drugim procesima, npr. dekoncentraciji. Pri tom je, kako naglašava Arbutina, nižim razinama vlasti dana određena samostalnost u domeni financiranja povjerenih im zadataka.³ Može se reći da je decentralizacija svojevrsan transfer „moći i novca” od središnje razine na onu nižu, lokalnu.⁴

Postoje različite vrste decentralizacije, a u financijskoj teoriji najčešće se ističu tri oblika:

1. politička – predstavlja skup ustavnih amandmana i izbornih reformi, a cilj joj je da građani i njihovi izabrani predstavnici imaju veću moć u procesu odlučivanja
2. administrativna – podrazumijeva prenošenje administracije i pružanja javnih usluga na niže razine vlasti

¹ Više u Gjidara M., (2017.) Prinosi raspravi o decentralizaciji i teritorijalnom ustroju unitarne države. Informator, br. 6469.

² Više u Bajo, A., Jurlina Alibegović, D. (2008.). Javne financije lokalnih jedinica vlasti. Zagreb: Školska knjiga.

³ Više u Jelčić, B., Lončarić-Horvat O., Šimović, J. et. al. (2008.). Financijsko pravo i financijska znanost. Zagreb: Narodne novine. 639-666.

⁴ Više u Krtalić, S. i Gasparini, A. (2007). Kako pristupiti fiskalnoj decentralizaciji?. Economic research - Ekonomska istraživanja, 20 (2), 104-115.

3. fiskalna – predstavlja prijenos ovlasti i odgovornosti za pružanje javnih funkcija sa središnje na niže razine vlasti. Lokalne jedinice moraju raspolagati određenim prihodima, ali moraju imati i određene ovlasti u trošenju istih. O fiskalnoj decentralizaciji će biti više riječi u posebnom poglavlju ovog rada.

Kao četvrti oblik decentralizacije navodi se i ekonomska ili tržišna decentralizacija koja predstavlja prijenos odgovornosti za javne funkcije s javnog na privatni sektor.⁵

Kao osnovni razlog za povećanje stupnja decentralizacije u državi ističe se bolje zadovoljavanje javnih potreba stanovnika u skladu s njihovim sklonostima i potrebama za javnim dobrima i uslugama, poticanje razvoja (posebno lokalnog i regionalnog) i učinkovito upravljanje javnim sredstvima. Lokalna razina vlasti se i percipira kao razina koja je najbliža stanovnicima kao izravnim korisnicima javnih usluga i dobara i stoga će najučinkovitije prepoznati i zadovoljavati najveći dio različitih javnih potreba.⁶ Rogić Lugarić navodi da se decentralizacija može promatrati i kao usporedni proces jačanja odgovornosti lokalnih jedinica za ukupnu kakvoću i “ponudu” javnih usluga na lokalnom području.⁷

Osim navedenih, postoje i drugi razlozi za uspostavljanje decentraliziranih razina vlasti primjerice prijenos političkog utjecaja na građane kao i obavljanje javnih usluga na jeftiniji način. Ovdje treba uzeti u obzir da su neka istraživanja pokazala da su unitarne države decentraliziranije od federalnih država.⁸

Postoje i određene prepreke odnosno problemi povezani s provođenjem decentralizacije. Marčetić i Lopižić ističu neke od tih problema, a to su izostanak političke podrške povezan s nepostojanjem vizije o ulozi koju bi država trebala imati u novom društvenom poretku i nedostatka suglasnosti o raspodjeli javnih poslova između različitih teritorijalnih razina i ovlastima koje bi trebale biti u isključivoj nadležnosti lokalnih vlasti. Također, lokalne jedinice nemaju dostatne (financijske, pravne, ljudske i organizacijske) resurse kako bi mogle preuzeti obavljanje niza javnih

⁵ Više u npr. Bajo A., Primorac, M., Drezgic S. (2020.). Fiskalni federalizam. U: Bajo A., Blažić H., Burnać P. (ur.) *Financije županija, gradova i općina*. Zagreb. Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet. 89-120; Krtalić, S. i Gasparini, A. (2007). Kako pristupiti fiskalnoj decentralizaciji?. *Economic research - Ekonomska istraživanja*, 20 (2), 104-115.

⁶ Više u Jurlina Alibegović D., (2011.). Treba li istraživati decentralizaciju i upravljanje na lokalnoj i regionalnoj razini?. *Informator*, br. 5954.

⁷ Više u Rogić Lugarić, T. (2005). Normativna decentralizacija u Hrvatskoj i njezine granice. *Društvena istraživanja*, 14 (6 (80)), str. 1188.

⁸ Primjerice Altavilla C. Comparing Fiscal (De)Centralization and Multilevel Governments in Different Institutional Settings: A comparative study of Argentina and Denmark (2000-2010) (http://aei.pitt.edu/102667/1/EDAP_2020_02.pdf; pristupljeno 4. listopada 2023.).

poslova. Problem predstavlja i velik broj lokalnih jedinica s malim brojem stanovnika, nepovjerenje prema javnim institucijama, nevoljkost građana da sudjeluju u obavljanju javnih poslova, te očekivanje da će se problemi riješiti odozgo, a ne vlastitom lokalnom inicijativom.⁹ Osim toga, Yimenu navodi da decentralizacija sama po sebi neće riješiti nejednakost među lokalnim jedinicama već da je za to potrebno usmjeriti ulaganja u manje razvijene lokalne jedinice kako bi sustigle one razvijenije.¹⁰

Vežano za ulogu države treba spomenuti i temeljne teorijske funkcije javnih financija:

- alokacijska
- distribucijska
- stabilizacijska.

Kod alokacijske funkcije, uloga države ogleda se u tome da se na optimalan način usmjere raspoloživa sredstva i upotrijebe gospodarski resursi radi pribavljanja javnih i privatnih dobara. Drugačije rečeno, država je ta koja mora osigurati ponudu javnih dobara i usluga na svojem području.

Distribucijska funkcija odnosi se na djelovanje države na način da instrumentima javnih financija mijenja raspodjelu dohodaka, bogatstva i potrošnje koja se ostvaruje na tržištu radi zadovoljenja brojnih distribucijskih ciljeva, uglavnom socijalne naravi. Kao najbolji primjer za distribucijsku funkciju može se navesti porezna politika. Npr. to bi bilo progresivno oporezivanje koje podrazumijeva više stope poreza na dohodak za građane koji više zarađuju. Osim poreznom politikom, država također i politikom transfera utječe na preraspodjelu dohotka.

Stabilizacijska funkcija javnih financija analizira utjecaj države na makroekonomska kretanja. Država putem mjera ekonomske politike djeluje na različite ciljeve ekonomske politike (visoka zaposlenost, stabilnost cijena i tečaja...).

Sve tri funkcije javnih financija moraju biti međusobno koordinirane s time da središnja državna vlast mora imati nadzor nad stabilizacijskom i distribucijskom funkcijom, a nižim razinama vlasti treba prepustiti alokacijsku funkciju javnih financija. Teorijska preporuka je da mjere fiskalne politike moraju biti pažljivo odabrane, pravovremene i ciljane kako bi se ostvarili ciljevi ekonomske politike.¹¹

⁹ Više u Marčetić, G. i Lopižić, I. (2017). Utjecaj procesa decentralizacije na jačanje personalnih kapaciteta hrvatske lokalne i područne (regionalne) samouprave. *Hrvatska i komparativna javna uprava*, 17 (3), 407-435.

¹⁰ Više u Yimenu B. (2023.) *Measuring and explaining fiscal de/centralization: Empirical evidence from Ethiopia, 1995–2020* (<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/pad.2020>; pristupljeno 4. listopada 2023.).

¹¹ Više u Šimurina, N., Šimović, H., Mihelja Žaja, M. et. al. (2012.). *Javne financije u Hrvatskoj*. Zagreb: Ekonomski fakultet Zagreb.

2.1. Fiskalna decentralizacija

Polazeći od navedene činjenice da se određeni poslovi iz nadležnosti države mogu uspješnije obaviti ako se ta nadležnost povjeri lokalnoj jedinici, potrebno je osigurati financijska sredstva za obavljanje tih poslova. S tim u svezi treba razlikovati fiskalno centralizirane i decentralizirane sustave. Oba sustava imaju svojih prednosti koji su prikazani u tablici 1.

Tablica 1. Prednosti centraliziranih i decentraliziranih sustava

| Centralizirani sustav | Decentralizirani sustavi |
|--|---|
| - osigurava određeni standard obavljanja usluga svakoj lokalnoj jedinici | - omogućuju lokalnim jedinicama autonomiju |
| - primjenjuje jednake poreze | - pojačavaju zainteresiranost lokalnih uprava |
| - usmjerava raspodjelu na regionalnoj i osobnoj razini | - sredstvo su nadzora nad preraspodjelom |

Izvor: Fiscal Policies in Economics in Transition, Edited by Vito Tanzi, International Monetary Fund, Washington, D.C. 1992. str. 345 iz: Jelčić, B., Lončarić-Horvat O., Šimović, J. et. al. (2008.). Financijsko pravo i financijska znanost. Zagreb: Narodne novine. 639-666.

Fiskalna decentralizacija prijenos je pojedinih fiskalnih ovlasti (prihoda, rashoda, zaduživanja) sa središnje na lokalne jedinice. Tako Rogić Lugarić ističe fiskalnu odgovornost kao važan element decentralizacije, a pokriva dva ključna aspekta:

1. podjelu ovlasti trošenja i izvora prihoda između nacionalne, regionalne i lokalne vlasti te
2. ovlasti regionalnih i lokalnih vlasti da odrede svoje prihode i rashode.

Znači učinkovito obavljanje decentraliziranih funkcija podrazumijeva da lokalne jedinice raspolažu primjerenim sredstvima koja dolaze iz različitih izvora. Ključno je da se fiskalna decentralizacija uskladi s mjerama fiskalne politike na makroplanu koju provodi središnja vlast. Istodobno se mora protegnuti i na „poduzetničku“ autonomiju lokalne jedinice kojom ona ostvaruje posredne financijske učinke izvan sheme fiskalne decentralizacije.¹²

U stručnoj literaturi mogu se naći različite podjele prednosti i nedostataka fiskalne decentralizacije. Najsistematičnijim prikazima smatramo onaj autora Kratlić i Gasparini¹³ te ga stoga iznosimo u cijelosti. Međutim, radi preglednosti isti će se prikazati u tablici.

¹² Više u Rogić Lugarić, T., (2005) Normativna decentralizacija u Hrvatskoj i njezine granice. Društvena istraživanja, 14(6), 1175-1198 u: Bajo, A., Klemenčić, I. i Primorac, M. (2016). Asimetrična decentralizacija na primjeru odabranih država članica Europske unije. Hrvatska i komparativna javna uprava, 16 (1), str. 34.

¹³ Kratlić, S. i Gasparini, A. (2007). Kako pristupiti fiskalnoj decentralizaciji?. Economic research - Ekonomska istraživanja, 20 (2), 104-115.

Tablica 2. Prednosti i nedostaci fiskalne decentralizacije

| Prednosti | Nedostaci |
|---|---|
| Eliminacija „uskih grla” u odlučivanju koje uzrokuju planiranje i kontrola na centralnoj razini | Utjecaj na makroekonomsku stabilnost (neki zagovaraju da porezni sustav treba biti pod kontrolom središnje razine, osobito u zemljama u razvoju, dok drugi zastupaju tezu da fiskalna decentralizacija potiče makroekonomsku stabilnost jer donosi visoki stupanj participacije građana uz visoki stupanj ograničenja lokalnog proračuna što dovodi do nižih deficita na lokalnoj razini) |
| Približavanje potrebama i željama građana | Investicije središnje razine stvaraju mnogo eksternalija (u sklopu nacionalne politike ekonomskog razvoja) dok one lokalne razine doprinose poboljšanju kvalitete življenja građana određene jedinice (projekte koje treba financirati bira se na lokalnoj razini, uz veliku participaciju građana) |
| Poboljšanje opskrbe dobrima/uslugama | Potencijal izjednačavanja puno je veći u centraliziranom sustavu jer raspolaže cjelokupnim iznosom javnih prihoda |
| Oslobađanje ministarstva od rutinskih zadataka i omogućava im fokusiranje na politiku | Nedovoljni fiskalni prihodi centralne razine |
| Omogućuje inovativnost, kreativnost i eksperimentiranje na lokalnoj razini | Smanjenje kvalitete usluge u pojedinim jedinicama zbog nedovoljnog fiskalnog kapaciteta |
| Povećava političku stabilnost i nacionalnu koheziju kroz poboljšanu kontrolu javnih programa na lokalnoj razini | Prijenos odgovornosti bez adekvatnog prijenosa sredstava na lokalnu razinu |
| Mobilizacija javnih prihoda (kroz proširenje poreznih oblika) | Kompliciranija koordinacija lokalnih politika |
| Izjednačavanje veličine lokalnih jedinica zbog migracija (ako raste porezno opterećenje u jednom gradu, građani će odseliti u grad s nižim poreznim opterećenjem) | Prisvajanje određenih funkcija od strane lokalnih moćnika |
| | Međusobno nepovjerenje između privatnog i javnog sektora što narušava kooperaciju na lokalnoj razini |

Izvor: Krtalić, S. i Gasparini, A. (2007). Kako pristupiti fiskalnoj decentralizaciji?. Economic research - Ekonomska istraživanja, 20 (2), str. 109-110.

Uspjeh fiskalne decentralizacije ovisit će o brojnim faktorima, a prilikom kreiranja politika u obzir treba uzeti i navedene prednosti i nedostatke te ih prilagodit pojedinoj državi. Tako Bahl ističe da će zagovornici isticati prednosti fiskalne decentralizacije, ali da treba biti oprezan jer se fiskalna decentralizacija ne može smatrati rješenjem za probleme gospodarskog razvoja pogotovo u manje razvijenim državama jer takve države nisu u mogućnosti iskoristiti njene prednosti.¹⁴

2.2. Fiskalna autonomija

Bird navodi da je ključ za funkcionalnu fiskalnu decentralizaciju da središnja država odluči koliko autonomije želi prenijeti na lokalne vlasti.¹⁵ Osim autonomije u odlučivanju o namjeni prihoda za financiranje javnih dobara i usluga, autonomija lokalnih jedinica može se sastojati i u tome da samostalno utvrđuju osnovice i stope poreznih i neporeznih prihoda, a što se u teoriji naziva fiskalna autonomija. Naime, najčešća podjela izvora prihoda lokalnih jedinica vlasti je na:

1. neporezne – primjerice različite vrste naknada, pristojbe, kazne, parafiskaliteti, kapitalni prihodi i primici od financijske i nefinancijske imovine
2. porezne – primjerice porez na dohodak od fizičkih osoba, porez na imovinu, porezi na potrošnju (opći i selektivni), porezi na kućanstva i glavarine, porez na dobit...

Karakteristika neporeznih prihoda je laka identifikacija korisnika kao i područja naplate, a prihodi se uglavnom mogu koristiti samo za zakonski definiranu namjenu.¹⁶

Vezano za porezne prihode treba istaknuti lokalne poreze koji pružaju lokalnim jedinicama najveći stupanj autonomije u odlučivanju o namjeni prihoda za financiranje javnih dobara i usluga na svom području. Tako Jurlina Alibegović definira poreznu autonomiju kao sposobnost grada da utvrđuje porezne stope i porezne osnovice bez vanjskog utjecaja. Lokalna jedinica odnosno grad samostalno određuje kako će trošiti prihode, ali i pružati usluge koje zahtijevaju građani koji žive

¹⁴ Više u Bahl, R. W. (2008.) Opportunities and Risks of Fiscal Decentralization: A Developing Country Perspective. (https://scholarworks.gsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1169&context=econ_facpub; pristupljeno 5. listopada 2023.).

¹⁵ Više u Bahl, R. (2008.) The Pillars Of Fiscal Decentralization. ([https://www.shareweb.ch/site/DDLGN/Documents/The%20pillars%20of%20fiscal%20decentralization_Bahl%20\(2008\).pdf](https://www.shareweb.ch/site/DDLGN/Documents/The%20pillars%20of%20fiscal%20decentralization_Bahl%20(2008).pdf); pristupljeno 6. listopada 2023.).

¹⁶ Više u Šuman Tolić M., Bajo A., Primorac, M. (2020.) Izvori prihoda jedinica vlasti. U: Bajo A., Blažić H., Burnać P. (ur.) Financije županija, gradova i općina. Zagreb. Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet. str. 209-246.

u gradu i poduzetnici koji posluju u toj sredini.¹⁷ Može se reći da se radi podvrsti fiskalne autonomije.

U tablici 3. prikazani su izvori financiranja povezani uz stupanj fiskalne autonomije koji je omogućen nižim razinama vlasti.

Tablica 3. Izvori financiranja i rangiranje po stupnju fiskalne autonomije

| Izvori financiranja | Karakteristike |
|------------------------------------|--|
| 1. isključivi porezi | svi elementi oporezivanja su pod nadzorom decentraliziranih jedinica |
| 2. mješoviti porezi | obveznik i osnovica su određeni na nacionalnoj razini, ali su stope pod nadzorom decentraliziranih jedinica |
| 3. neporezni prihodi | decentralizirane jedinice mogu propisivati naplatu naknada, dok središnja vlast može propisivati koje su naknade dozvoljene te odrediti načela kojima se decentralizirane jedinice trebaju rukovoditi pri određivanju visine tih naknada |
| 4. podijeljeni porezi | stope i osnovice određene su na nacionalnoj razini, s tim da niža razina vlasti može izvršiti određeni utjecaj na dio prihoda koji joj pripada ili na iznos koji dobiva svaka razina vlasti |
| 5. potpore (dotacije) opće namjene | središnja vlast određuje udio koji dobivaju decentralizirane jedinice (što obično ima redistributivnu svrhu), ali decentralizirane jedinice mogu odrediti kako će se sredstva trošiti |
| 6. specifične potpore (dotacije) | iznos dotacije može biti određen na razini središnje vlasti ili može ovisiti o odlukama o izdacima decentraliziranih jedinica, ali središnja vlast u svakom slučaju određuje načine upotrebe sredstava |

Izvor: Jelčić, B., Lončarić-Horvat O., Šimović, J. et. al. (2008.). *Financijsko pravo i financijska znanost*. Zagreb: Narodne novine. str. 647.

Porezna teorija pokazuje da za lokalne jedinice nisu prikladni svi porezni oblici, a trebaju zadovoljiti i neke kriterije specifične za lokalnu razinu. U nastavku su neki od kriterija koje ističu Bajo i Jurlina Alibegović:

- stabilnost prihoda - lokalni porezi moraju osigurati redovite priljeve
- pravednost - iznos porezne obveze treba uskladiti s poreznom snagom poreznog obveznika
- alokacijska i lokacijska neutralnost – porezi ne smiju potaknuti migracije
- osnovica ne smije biti mobilna
- izdašnost prihoda
- jednostavnost za ubiranje

¹⁷ Više u Jurlina Alibegović, D., (2021.). Porezna autonomija hrvatskih gradova prije svibanjskih lokalnih izbora. *Informator*, br. 6671: 1 – 4.

- transparentnost - porezni obveznici trebaju vidjeti vezu između plaćenih poreza i koristi javnih dobara.¹⁸

U vezi porezne autonomije treba istaknuti i kriterije za njezino utvrđivanje:

1. formalni - predstavlja stupanj samostalnosti kod ovlaštenja na uvođenje poreza i propisivanje elemenata tog poreza

2. materijalni – predstavlja izdašnost poreza stavljenih u nadležnost lokalnih jedinica i raspodjelu prikupljenih poreza između središnje države i lokalnih jedinica.

Formalni i materijalni kriteriji su važni zbog ocjene sadržajne komponente porezne autonomije. Ako porezi koji su stavljeni i u punu formalnu nadležnost lokalnih jedinica nisu izdašni, porezna autonomija decentraliziranih razina vlasti ostaje samo formalne naravi i lokalne jedinice ne mogu ispuniti svoje zadatke ili ovisiti o drugim izvorima financiranja.¹⁹

Vezano za raspodjelu poreznih ovlaštenja formalnog aspekta porezne autonomije, prema Bajo i Jurlina Alibegović stupanj fiskalne samostalnosti može biti:

- jako ograničen - lokalne vlasti nemaju zakonsku mogućnost utvrđivanja porezne osnovice i porezne stope niti jednog poreza
- ograničen - lokalne vlasti imaju zakonsku mogućnost utvrđivanja osnovice ili stope manje značajnih poreza
- manje ograničen - lokalne vlasti mogu utvrđivati stopu barem jedne izdašne vrste poreza uz ograničenja koja propisuju više razine vlasti
- neznatno ograničen - lokalne vlasti mogu utvrđivati stopu jedne vrste izdašnog poreza uz mala ili bez ikakvih ograničenja
- bez ograničenja - lokalne vlasti mogu utvrđivati osnovice i stope poreza za više od jedne vrste izdašnog poreza.²⁰

Navedeno je prikazano u sljedećoj tablici.

Tablica 4. Klasifikacija poreza lokalnih jedinica prema stupnju autonomije u odnosu prema središnjoj vlasti

¹⁸ Više u Bajo, A., Jurlina Alibegović, D. (2008.). Javne financije lokalnih jedinica vlasti. Zagreb: Školska knjiga.

¹⁹ Više u Jelčić, B., Lončarić-Horvat O., Šimović, J. et. al. (2008.). Financijsko pravo i financijska znanost. Zagreb: Narodne novine. 639-666.

²⁰ Više u Šuman Tolić M., Bajo A., Primorac, M. (2020.) Izvori prihoda jedinica vlasti. U: Bajo A., Blažić H., Burnać P. (ur.) Financije županija, gradova i općina. Zagreb. Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet.

| | | |
|-----------------------|--|---|
| Lokalna autonomija | Lokalne jedinice utvrđuju: - stope i osnovicu poreza | Najveći pristup vlastitim izvorima prihoda. To obično uključuje naknade i pristojbe. |
| | - samo stopu poreza | Nužan i dovoljan uvjet za vlastite prihode. |
| | - samo osnovicu poreza | Odnosi se samo na autonomiju lokalnih jedinica u utvrđivanju poreznih izuzeća koja umanjuju poreznu osnovicu. |
| Ograničena autonomija | Lokalne jedinice utvrđuju stope poreza u granicama koje je utvrdila središnja država. | Središnja država definira najvišu i najnižu stopu poreza. |
| | Porez se dijeli između središnje države i lokalnih jedinica vlasti samo ako to odobre lokalne jedinice vlasti. | Pojavljaju se kada lokalne jedinice prikupljaju poreze i dio poreza šalju središnjoj državi. |
| | Porez se dijeli u utvrđenim postocima, koje određuje središnja država. | Potpuna kontrola središnje države. |
| Bez autonomije | Središnja država utvrđuje stopu i osnovicu prihoda lokalnih jedinica vlasti. | Prati se politička decentralizacija. |

Izvor: Šuman Tolić M., Bajo A., Primorac, M. (2020.) Izvori prihoda jedinica vlasti. U: Bajo A., Blažić H., Burnać P. (ur.) Financije županija, gradova i općina. Zagreb. Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet. str. 211.

3. Financiranje jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave u Republici Hrvatskoj

Državna vlast u RH ustrojena je na načelu diobe vlasti na zakonodavnu, izvršnu i sudbenu, a ograničena je Ustavom RH²¹ zajamčenim pravom na lokalnu i područnu (regionalnu) samoupravu. U članku 128. Ustava RH, između ostalog, propisano je da se građanima jamči pravo na lokalnu i područnu (regionalnu) samoupravu, a to pravo ostvaruje se preko lokalnih odnosno područnih (regionalnih) predstavničkih tijela. Nadalje, članak 129. Ustava RH propisuje da su jedinice lokalne samouprave općine i gradovi, a jedinice područne (regionalne) samouprave su županije dok je člankom 129.a propisano da jedinice lokalne samouprave obavljaju poslove iz lokalnog djelokruga kojima se neposredno ostvaruju potrebe građana dok jedinice područne (regionalne) samouprave obavljaju poslove od područnog (regionalnog) značenja.²²

Europska povelja o lokalnoj samoupravi (dalje: Povelja)²³, koja je dio unutarnjeg prava RH, navodi kako su lokalne jedinice jedan od glavnih temelja svakog demokratskog sustava te da je pravo građana sudjelovati u upravljanju javnim poslovima jedno od demokratskih načela koja se ostvaruju najneposrednije na lokalnoj razini.

Članak 19. Zakona o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi (dalje: Zakon o LP(R)S)²⁴ propisuje da općine i gradovi u svom samoupravnom djelokrugu obavljaju poslove lokalnog značaja kojima se neposredno ostvaruju potrebe građana, a koji nisu Ustavom RH ili zakonom dodijeljeni državnim tijelima i to osobito poslove koji se odnose na uređenje naselja i stanovanje, prostorno i urbanističko planiranje, komunalno gospodarstvo, brigu o djeci, socijalnu skrb, primarnu zdravstvenu zaštitu, odgoj i osnovno obrazovanje, kulturu, tjelesnu kulturu i šport, zaštitu potrošača, zaštitu i unapređenje prirodnog okoliša, protupožarnu i civilnu zaštitu, promet na svom području te ostale poslove sukladno posebnim zakonima.

²¹ Narodne novine, br. 56/90, 135/97, 08/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 05/14

²² U RH je ustrojeno ukupno 555 jedinica lokalne samouprave (od čega 428 općina i 127 gradova) te 20 županija. Tim brojkama treba dodati i Grad Zagreb tako da je u RH sveukupno 576 jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. (<https://mpu.gov.hr/o-ministarstvu/ustrojstvo/uprava-za-politicki-sustav-i-opcu-upravu/lokalna-i-podrucna-regionalna-samouprava/popis-zupanija-gradova-i-opcina/22319> (Pristupljeno: 5. listopada 2022.)).

²³ Povelja je potpisana u Strasbourg 15. listopada 1985. Potvrđena je u RH i to Zakonom o potvrđivanju Europske povelje o lokalnoj samoupravi (Narodne novine - Međunarodni ugovori broj 14/97) te se s primjenom započelo 1. veljače 1998.

²⁴ Narodne novine, br. 33/01, 60/01, 129/05, 36/09, 36/09, 109/07, 125/08, 150/11, 144/12, 123/17, 98/19, 144/20

Nadalje, članak 20. Zakona o LP(R)S propisuje da županija u svom samoupravnom djelokrugu obavlja poslove od područnoga (regionalnog) značaja, a osobito poslove koji se odnose na obrazovanje, zdravstvo, prostorno i urbanističko planiranje, gospodarski razvoj, promet i prometnu infrastrukturu, održavanje javnih cesta, planiranje i razvoj mreže obrazovnih, zdravstvenih, socijalnih i kulturnih ustanova, izdavanje građevinskih i lokacijskih dozvola, drugih akata vezanih uz gradnju te provedbu dokumenata prostornog uređenja za područje županije izvan područja velikoga grada te ostale poslove sukladno posebnim zakonima.

Što se tiče financiranja, članak 131. Ustava RH propisuje da JLP(R)S imaju pravo na vlastite prihode kojima slobodno raspolažu u obavljanju poslova iz svojeg djelokruga. Prihodi JLP(R)S moraju biti razmjerni njihovim ovlastima predviđenim Ustavom RH i zakonom, a RH je dužna pomagati financijski slabije jedinice lokalne samouprave.

Članak 9. Povelje bavi se financijskim izvorima lokalnih jedinica. Propisuje da će lokalne jedinice imati, u okviru državne gospodarske politike, pravo na odgovarajuće svoje prihode kojima će slobodno raspolagati u obavljanju svojih ovlasti, a prihodi moraju biti razmjerni njihovim ovlastima predviđenim ustavom i zakonom. Dio prihoda lokalnih jedinica mora proizlaziti iz lokalnih poreza i naknada čije stope, u granicama utvrđenim zakonom, same određuju.

Zakonom o financiranju JLP(R)S-a²⁵ uređeni su izvori sredstava i financiranje poslova iz samoupravnog djelokruga JLP(R)S-a, raspodjela prihoda od poreza na dohodak, fiskalno izravnanje JLP(R)S-a te financiranje decentraliziranih funkcija. JLP(R)S-i se financiraju prihodima od poreza (zajednički porez i lokalni porezi), od pomoći te iz vlastitih i namjenskih prihoda sukladno posebnim propisima.

Dakle, jedinice lokalne samouprave i jedinice područne (regionalne) samouprave imaju prihode kojima u okviru svoga samoupravnog djelokruga slobodno raspolažu te ti prihodi moraju biti razmjerni s poslovima koje obavljaju navedene jedinice.

Prema članku 68. Zakona o JLP(R)S, prihodi JLP(R)S-a su:

1. općinski, gradski, odnosno županijski porezi, prirez, naknade, doprinosi i pristojbe,
2. prihodi od stvari u njezinom vlasništvu i imovinskih prava,

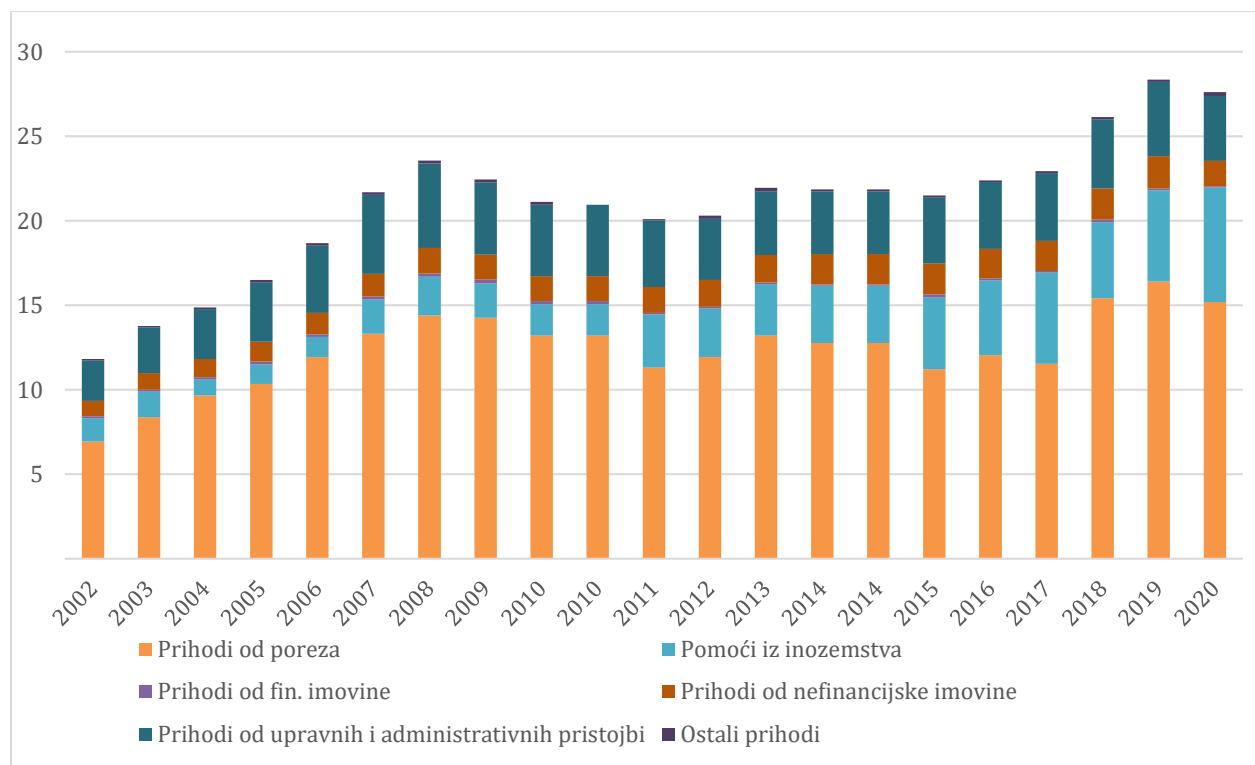
²⁵ Narodne novine, br. 127/17, 138/20, 151/22

3. prihodi od trgovačkih društava i drugih pravnih osoba u njezinom vlasništvu, odnosno u kojima ima udio ili dionice,
4. prihodi od naknada za koncesije,
5. novčane kazne i oduzeta imovinska korist za prekršaje koje sama propiše u skladu sa zakonom,
6. udio u zajedničkom porezu,
7. sredstva pomoći RH predviđena u državnom proračunu,
8. drugi prihodi određeni zakonom.

Položaj Grada Zagreba uređen je posebnim zakonom - Zakonom o Gradu Zagrebu²⁶, a također ima sličnu strukturu prihoda kojima u okviru svog djelokruga slobodno raspolaže.

Kako to izgleda u konkretnim brojkama, prikazano je u grafikonu 1., a vidljivo je da se najviše prihoda prikuplja od poreza što naglašava njihovu važnost u sustavu financiranja JLP(R)S.

Grafikon 1. Izvori prihoda lokalnih jedinica od 2002. do 2020. godine (u mlrd. kuna)



Izvor: izračun autorice na temelju podataka iz Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima (Obrazac PR-RAS) za godine 2002.-2020.²⁷

²⁶ Narodne novine, br. 62/01, 125/08, 36/09, 119/14, 98/19, 144/20

²⁷ Izvještaji su javno dostupni na internet stranici Ministarstva financija, <https://mfin.gov.hr/istaknute teme/lokalna-samouprava/financijski-izvjestaji-jlp-r-s/203> (Pristupljeno 26. veljače 2023.).

3.1. Porezi kao prihodi jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave

U RH većina lokalnih poreza uređena je Zakonom o lokalnim porezima²⁸ (dalje: ZLP). Tim zakonom uređuje se sustav utvrđivanja i naplate lokalnih poreza kao izvora financiranja JLP(R)S.

Porezi uređeni ZLP-om mogu se podijeliti na:

- poreze jedinica područne (regionalne) samouprave i
- poreze jedinica lokalne samouprave.

Navedeni porezi prvenstveno se razlikuju po tome što prihod od poreza jedinica područne (regionalne) samouprave u cijelosti pripada jedinici područne (regionalne) samouprave (županiji), dok prihod od poreza jedinica lokalne samouprave u cijelosti pripada jedinici lokalne samouprave (općini ili gradu).

Od ostalih poreza koji pripadaju JLP(R)S-ima treba navesti porez na dohodak koji predstavlja zajednički porez čiji se prihod dijeli između općina, gradova i županija²⁹. Porez na promet nekretnina također se smatra lokalnim porezom jer prihod u cijelosti pripada jedinici lokalne samouprave, a uređen je posebnim zakonom – Zakonom o porezu na promet nekretnina³⁰. Bitna razlika u odnosu na ostale lokalne poreze je ta što je sve vezano za porez na dohodak i porez na promet nekretnina propisano od strane države odnosno ne postoji autonomija JLP(R)S-a u propisivanju bilo kojih elemenata poreza.

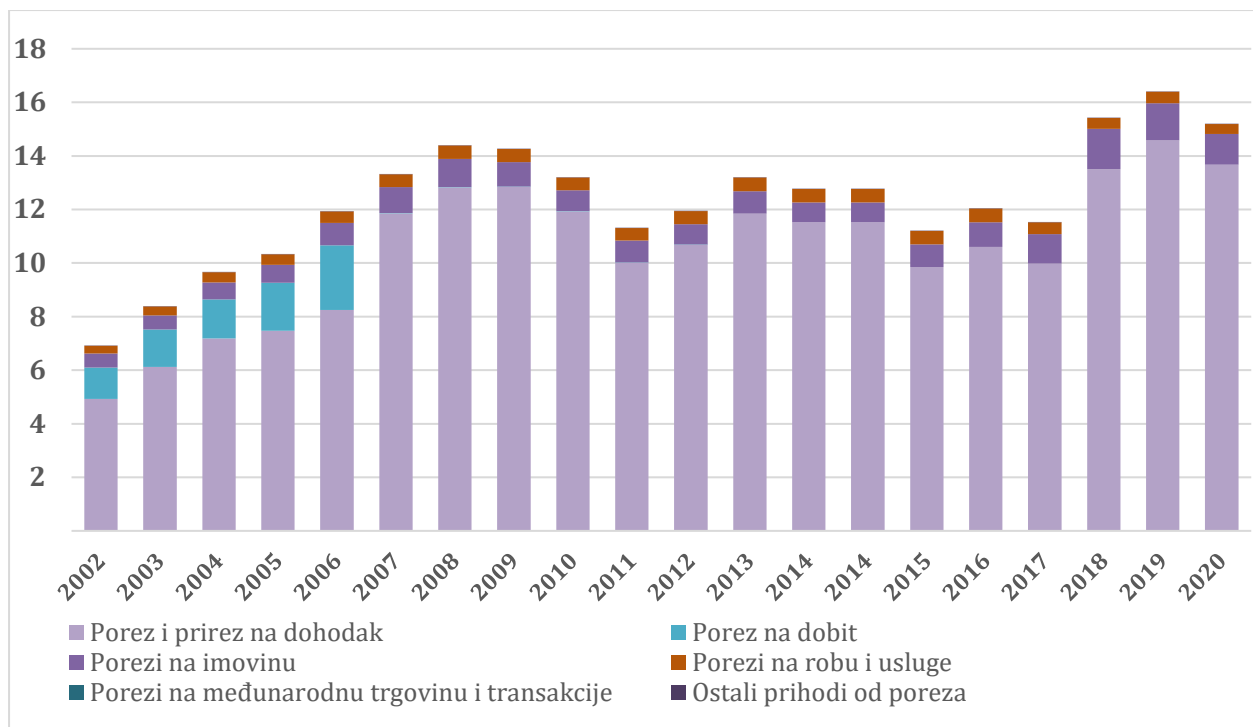
Kako izgleda struktura prihoda lokalnih poreza, prikazano je u grafikonu 2.

Grafikon 2. Struktura poreznih prihoda JLP(R)S od 2002. do 2020. godine (u mlrd. kuna)

²⁸ Narodne novine, br. 115/16, 101/17, 114/22. Napomena: Tijekom pisanja rada odnosno 5. listopada 2023. stupio je na snagu Zakon o izmjenama i dopuni ZLP-a (Narodne novine, br. 114/23), međutim, u ovom radu je fokus na odlukama koje su jedinice lokalne samouprave donijele u skladu sa ZLP-om (Narodne novine, br. 115/16, 101/17 i 114/22) i koje su na snazi do 31. prosinca 2023.

²⁹ Porez na dohodak uređen je Zakonom o porezu na dohodak (Narodne novine, br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 151/22).

³⁰ Narodne novine br. 115/16, 106/18



Izvor: izračun autorice na temelju podataka iz Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima (Obrazac PR-RAS) za godine 2002.-2020.³¹

Iz grafikona je vidljivo da je najvažniji izvor prihoda JLP(R)S-a porez na dohodak, koji doprinosi oko 90% svih poreznih prihoda i nešto više od polovice ukupnih prihoda. Preostali porezi čine samo oko 6% ukupnog prihoda.³²

Sukladno članku 3. ZLP-a, porezi jedinica područne (regionalne) samouprave (županija) su:

- porez na nasljedstva i darove,
- porez na cestovna motorna vozila,
- porez na plovila i
- porez na automate za zabavne igre.

Karakteristika navedenih poreza je da sve bitne elemente za oporezivanje (porezni obveznik, porezna osnovica, visina/stopa poreza...) propisuje ZLP. Jedinicama područne (regionalne) samouprave ostavljena je samo djelomična mogućnost autonomije i to u dijelu koji

³¹ Izvještaji su javno dostupni na internet stranici Ministarstva financija, <https://mfin.gov.hr/istaknute teme/lokalna-samouprava/financijski-izvjestaji-jlp-r-s/203> (Pristupljeno 26. veljače 2023.).

³²https://mpu.gov.hr/UserDocImages/dokumenti/Strategije,%20planovi,%20izvje%C5%A1%C4%87a/Nacionalni%20plan%20razvoja%20javne%20uprave%20za%20razdoblje%20od%202022_2027.pdf (Pristupljeno: 7. ožujka 2023.).

se odnosi na propisivanje nadležnog poreznog tijela. Naime, poslove u vezi s utvrđivanjem i naplatom poreza jedinica područne (regionalne) samouprave prvenstveno, osim poreza na automate za zabavne igre³³, obavljaju nadležna tijela jedinica područne (regionalne) samouprave. Članak 41. stavak 4. ZLP-a propisuje da Ministarstvo financija, Porezna uprava (dalje: Porezna uprava) može obavljati poslove u vezi s utvrđivanjem i naplatom poreza na temelju odluke predstavničkog tijela jedinice područne (regionalne) samouprave, uz prethodnu suglasnost ministra financija, osim poreza na cestovna motorna vozila.

Članak 20. ZLP-a određuje da jedinice lokalne samouprave (općine i gradove) mogu uvesti sljedeće poreze:

- prirez porezu na dohodak,
- porez na potrošnju,
- porez na kuće za odmor i
- porez na korištenje javnih površina.

Koje su poreze jedinice lokalne samouprave u RH najčešće odlučile uvesti, vidljivo je iz tablice u nastavku.

Tablica 5. Broj jedinica lokalne samouprave po županijama koje su uvele pojedine lokalne poreze

³³ Poslove u svezi s utvrđivanjem i naplatom poreza na automate za zabavne igre obavlja isključivo Porezna uprava.

| Regije | Županije | Broj općina/ gradova | Porez na potrošnju | Porez na kuće za odmor | Porez na korištenje javnih površina | Prerez porezu na dohodak |
|-----------------------|----------------------------|-------------------------|-----------------------|------------------------------|--|--------------------------------|
| Zagreb | Grad Zagreb | 1 | 0 | 1 | 0 | 1 |
| Sjeverna Hrvatska | Međimurska | 25 | 20 | 13 | 19 | 2 |
| | Varaždinska | 28 | 27 | 23 | 25 | 27 |
| | Koprivničko- križevačka | 25 | 23 | 9 | 23 | 2 |
| Središnja Hrvatska | Zagrebačka | 34 | 26 | 33 | 21 | 31 |
| | Karlovačka | 22 | 22 | 22 | 15 | 12 |
| | Sisačko- moslavačka | 19 | 18 | 17 | 8 | 11 |
| | Krapinsko- zagorska | 32 | 30 | 29 | 28 | 10 |
| | Bjelovarsko- bilogorska | 23 | 22 | 17 | 20 | 7 |
| Slavonija | Osječko- baranjska | 42 | 37 | 29 | 31 | 26 |
| | Vukovarsko- srijemska | 31 | 30 | 22 | 19 | 19 |
| | Požeško- slavonska | 10 | 10 | 9 | 2 | 8 |
| | Brodsko- posavska | 28 | 27 | 23 | 12 | 18 |
| | Virovitičko- podravska | 16 | 15 | 10 | 15 | 4 |
| Istra | Istarska | 41 | 41 | 41 | 32 | 29 |
| Primorje i Lika | Primorsko- goranska | 36 | 34 | 36 | 22 | 11 |
| | Ličko- senjska | 12 | 12 | 11 | 9 | 10 |
| Dalmacija | Zadarska | 34 | 34 | 32 | 6 | 8 |
| | Šibensko- kninska | 20 | 20 | 18 | 12 | 17 |
| | Splitsko- dalmatinska | 55 | 52 | 48 | 27 | 33 |
| | Dubrovačko- neretvanska | 22 | 19 | 20 | 15 | 15 |
| Ukupno | | 556 | 519 | 463 | 361 | 301 |

Izvor: Tablicu izradila autorica temeljem podataka na internetskoj stranici Porezne uprave (podaci: listopad 2022.).

Iz tablice je vidljivo da se najveći broj jedinica lokalne samouprave odlučilo uvesti porez na potrošnju (93%). Slijedi ga porez na kuće za odmor za čije se uvođenje odlučilo 89% jedinica lokalne samouprave. Prerez porezu na dohodak odlučilo je uvesti 83% jedinica lokalne samouprave dok je porez na korištenje javnih površina odlučilo uvesti 78% jedinica lokalne samouprave.

Osim što jedinice lokalne samouprave mogu odlučiti o uvođenju nekog poreza, mogu odlučiti i o nadležnom tijelu, stopi, visini poreza i dr., a što je detaljnije pojašnjeno u tablici 6.

Tablica 6. Vrste poreza jedinice lokalne samouprave i ovlasti jedinica lokalne samouprave

| Vrste poreza | Odlukom se utvrđuje: |
|-------------------------------------|---|
| prireza porezu na dohodak | - visina stope prireza porezu na dohodak |
| porez na potrošnju | - visina stope poreza na potrošnju - nadležno porezno tijelo za utvrđivanje i naplatu poreza |
| porez na kuće za odmor | - visina poreza na kuće za odmor (ovisno o mjestu, starosti, stanju infrastrukture te drugim okolnostima bitnim za korištenje kuće za odmor) - nadležno porezno tijelo za utvrđivanje i naplatu poreza |
| porez na korištenje javnih površina | - što se smatra javnom površinom - visina, način i uvjete plaćanja poreza - nadležno porezno tijelo za utvrđivanje i naplatu poreza |

Izvor: Izradila autorica sukladno ZLP-u.

Odluka predstavničkog tijela jedinice lokalne samouprave o uvođenju nekog poreza, odluka o promjeni visine/stope poreza, kao i odluka predstavničkog tijela jedinice lokalne samouprave da će Porezna uprava ili druga jedinica lokalne samouprave ili jedinica područne (regionalne) samouprave obavljati poslove u vezi s utvrđivanjem i naplatom poreza za tu jedinicu lokalne samouprave može se mijenjati najkasnije do 15. prosinca tekuće godine, a primjenjuje se od 1. siječnja iduće godine. Navedeni rok odnosi se i na odluku predstavničkog tijela jedinice područne (regionalne) samouprave o prijenosu nadležnosti utvrđivanja i naplate poreza na Poreznu upravu.

Treba napomenuti i da predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave može tijekom godine donositi odluke o prirezu poreza na dohodak koje se moraju objaviti u "Narodnim novinama", a stupaju na snagu prvoga dana u mjesecu nakon mjeseca u kojem su objavljene. Poslove utvrđivanja i naplate prireza porezu na dohodak obavlja Porezna uprava jer se prirez veže uz porez na dohodak, a koji utvrđuje i naplaćuje Porezna uprava.

Zaključno, lokalne jedinice u RH nisu potpuno autonomne u utvrđivanju osnovice i stope poreznih prihoda, a što je prikazano u tablici 7. Lokalne jedinice u RH imaju potpunu autonomiju samo za porez na korištenje javnih površina, dok kod poreza na potrošnju, poreza na kuće za

odmor i prireza porezu na dohodak lokalne jedinice same određuju porezne stope odnosno visinu poreza uz ograničenja koja je postavila središnja država. Znači, na razini lokalnih jedinica (gradova i općina) isključivost je ublažena dvjema mogućnostima: izborom uvođenja lokalnih poreza (zakonom utvrđenih) i propisivanjem visine stopa lokalnih poreza (unutar zakonom utvrđenih granica), ali na razini županija središnja država je ta koja je propisala poreze i odredila visinu njihove stope.³⁴ S druge strane, bez obzira na stupanj autonomije lokalnih jedinica u normiranju elemenata oporezivanja, prihodi od poreza pripadaju isključivo lokalnim jedinicama.

Tablica 7. Porezna autonomija JLP(R)S u RH, (2020.)

| Porezni oblik | POREZNE STOPE ODREĐUJE | | |
|-------------------------------------|------------------------|---|--------------------|
| | Središnja vlast | JLP(R)S u okviru granica koje određuje središnja država | JLP(R)S samostalno |
| Zajednički porez | | | |
| Porez na dohodak | x | | |
| Županijski porez | | | |
| Porez na nasljedstva i darove | x | | |
| Porez na cestovna motorna vozila | x | | |
| Porez na plovila | x | | |
| Porez na automate za zabavne igre | x | | |
| Općinski i gradski porezi | | | |
| Porez na korištenje javnih površina | | | x |
| Porez na kuće za odmor | | x | |
| Prirez porezu na dohodak | | x | |
| Porez na potrošnju | | x | |
| Porez na promet nekretnina | x | | |

Izvor: Šuman Tolić M., Bajo A., Primorac, M. (2020.) Izvori prihoda jedinica vlasti. U: Bajo A., Blažić H., Burnać P. (ur.) *Financije županija, gradova i općina*. Zagreb. Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet. str. 230.

³⁴ Više u Rogić Lugarić, T. (2011.) *Financiranje jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave*. U: J. Kregar i drugi, *Decentralizacija*. Zagreb. Centar za demokraciju i pravo Miko Tripalo, Sveučilišta tiskara Zagreb.

4. Nadzor zakonitosti općih akata jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave

U prethodnom poglavlju navedeno je da predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave može donijeti odluku o uvođenju nekog poreza. Takve odluke moraju biti u skladu sa ZLP-om, no postoji mogućnost i da odluke (ili odredbe odluke) o lokalnim porezima nisu u skladu sa ZLP-om, ali i drugim propisima. Kako izgleda postupak nadležnih tijela kada se uoče nepravilnosti u odlukama jedinice lokalne samouprave, bit će prikazano u nastavku.

Središnja vlast intervenira u lokalno odlučivanje i postupanje putem državnog nadzora. Opći akti se odnose na široki krug adresata te je ključno da su osigurani pravni mehanizmi koji će osigurati učinkovitu zaštitu njihove ustavnosti i zakonitosti.³⁵ Dakle, država obavlja nadzor nad zakonitošću rada i akata tijela JLP(R)S.

Sukladno članku 78.a Zakona o LP(R)S, nadzor zakonitosti rada predstavničkog tijela obavlja tijelo državne uprave nadležno za lokalnu i područnu (regionalnu) samoupravu te ako utvrdi nepravilnosti u radu predstavničkog tijela, donosi odluku kojom sjednicu predstavničkog tijela ili njezin dio proglašava nezakonitom, a akte donesene na sjednici proglašava ništavim.³⁶

Članak 79. Zakona o LP(R)S propisuje da nadzor nad zakonitosti općih akata koje u samoupravnom djelokrugu donose predstavnička tijela općina, gradova i županija obavljaju nadležna tijela državne uprave, svako u svojem djelokrugu, sukladno posebnom zakonu.

Dakle, tijela državne uprave su ministarstva³⁷, a sukladno Zakonu o ustrojstvu i djelokrugu tijela državne uprave³⁸, Ministarstvo pravosuđa i uprave obavlja upravne i stručne poslove koji se odnose na ustrojstvo i djelokrug lokalne i područne (regionalne) samouprave (članak 10.) dok Ministarstvo financija obavlja upravne i druge poslove koji se odnose na porezni sustav i poreznu politiku (članak 8.). Slijedom navedenoga, nadzor zakonitosti rada predstavničkog tijela obavlja Ministarstvo pravosuđa i uprave, a nadzor nad primjenom ZLP-a i propisa donesenih na temelju

³⁵ Više u Serdar, K., (2020). Ovlasti tijela državne uprave u postupku nadzora zakonitosti općih akata lokalnih predstavničkih tijela. Pravo i porezi, br. 5: 95-101.

³⁶ Iako nije tema ovog rada, treba spomenuti da je ovo još jedan od načina kako se odluke o lokalnim porezima mogu proglasiti ništavim.

³⁷ Propisano člankom 4. Zakona o sustavu državne uprave (Narodne novine broj 66/19).

³⁸ Narodne novine broj 85/20, 21/23

njega provodi Ministarstvo financija odnosno Porezna uprava koja djeluje u sklopu Ministarstva financija.

4.1. Upravni nadzor zakonitosti odluka o lokalnim porezima

Članak 79. Zakona o LP(R)S propisuje da je predsjednik predstavničkog tijela dužan dostaviti statut, poslovnik, proračun ili drugi opći akt nadležnom tijelu državne uprave u čijem je djelokrugu opći akt zajedno s izvatkom iz zapisnika koji se odnosi na postupak donošenja općeg akta propisan statutom i poslovnikom, u roku od 15 dana od dana donošenja općeg akta. Primjenjujući navedenu odredbu na odluke o lokalnim porezima, to bi značilo da je predstavničko tijelo dužno odluku o lokalnim porezima dostaviti Poreznoj upravi zajedno sa izvatkom iz zapisnika u roku od 15 dana od dana donošenja te odluke.

No, članak 43. ZLP-a propisuje drugačiji (kraći) rok pa su tako sukladno tom zakonu JLP(R)S dužne odluku svog predstavničkog tijela vezanu za lokalne poreze dostaviti Poreznoj upravi u roku od osam dana od dana njezina donošenja radi objave na internet stranici Porezne uprave, ali i radi preuzimanja ovlasti za utvrđivanje i naplatu poreza ako je to propisano tom odlukom. S obzirom na to da ZLP predstavlja *lex specialis* u odnosu na Zakon o LP(R)S, JLP(R)S bi trebale dostavljati odluke o lokalnim porezima u roku propisanom ZLP-om.

Dostava odluke o lokalnim porezima Poreznoj upravi prvi je korak u nadzoru odluke. Dostavom odluka može se vrlo brzo utvrditi nezakonitost i spriječiti posljedice takve odluke. Pogotovo iz razloga što se dostava odluke ne veže uz objavu u službenom glasilu te se odluke dostavljaju gotovo odmah po donošenju i nije potrebno čekati objavu u službenom glasilu koja je uvjet za stupanje na snagu odluke. No, i u slučajevima kada Porezna uprava naknadno sazna za odluku o lokalnim porezima ostaje joj mogućnost nadzora. Znači, nadzor se može provoditi bez vremenskog ograničenja.

Kada Porezna uprava ocijeni da su odredbe odluke o lokalnim porezima u suprotnosti sa ZLP-om, bez odgode će dati uputu predstavničkom tijelu u kojoj će biti ukazano u čemu je nedostatak i način na koji nedostatak ili nepravilnost treba ukloniti. Rok za otklanjanje nedostataka ili nepravilnosti je 15 dana od primitka upute. Navedeno je propisano člankom 80. Zakona o LP(R)S. Dakle, jedinici lokalne samouprave³⁹ dana je mogućnost da prije pokretanja ocjene

³⁹ Što se tiče odluka jedinica područne (regionalne) samouprave u vezi lokalnih poreza, ZLP daje ovlast da one mogu povjeravati poslove u vezi s utvrđivanjem i naplatom poreza Poreznoj upravi/drugoj jedinici

zakonitosti pred Visokim upravnim sudom Republike Hrvatske (dalje: VUS) otkloni nedostatke u odluci o lokalnim porezima u skladu s uputom nadležnog tijela.

U ostavljenom roku od 15 dana predstavničko tijelo trebalo bi se sastati te ukloniti nedostatke navedene u uputi. Uklanjanje nedostataka može se sastojati primjerice od donošenja nove odluke o lokalnim porezima, izmjene ili dopune postojeće odluke. Obzirom na tako kratak rok koji je primjeren činjenici da je potrebno što prije takvu nezakonitu odluku (ili odredbu odluke) uskladiti sa ZLP-om, postavlja se pitanje što je s primjenom drugih propisa koji se odnose na sam postupak donošenja odluke. Tako sukladno članku 11. Zakona o pravu na pristup informacijama⁴⁰ (dalje: ZPPI) postoji obveza provođenja javnog savjetovanja kod donošenja nove ili izmjene/dopune odluke o lokalnim porezima. Javno savjetovanje, u pravilu, mora trajati 30 dana što bi značilo da se ne može ispoštovati rok za izmjenu odluke u roku 15 dana i naizgled su ova dva zakona (Zakon o LP(R)S i ZPPI) u suprotnosti. Međutim, stajalište povjerenika za informiranje je da za izmjene i dopune akata koje se odnose na tehničko usklađivanje sa aktima više razine nije potrebno provoditi savjetovanje, uz uvjet da se izmjene odnose samo na izmjenu tehničkog karaktera. Razlog tome je to što u tom slučaju građani nemaju mogućnost svojim prijedlozima utjecati na sadržaj odluke te javno savjetovanje nema svrhu. U slučaju da se uz usklađivanje s drugim aktima mijenja i dopunjuje i druge segmente akta, nužno je provesti savjetovanje sukladno propisanom zakonskom okviru.⁴¹ Dakle, za usklađivanje odluke o lokalnim porezima sa ZLP, u pravilu, ne treba provoditi javno savjetovanje te u tom pogledu nema zapreka da jedinica lokalne samouprave donese odluku u ostavljenom roku od 15 dana.

Ako predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave postupi prema uputi Porezne uprave te izmijeni odluku u skladu sa ZLP-om, takva odluka postaje valjana, odnosno ne dolazi do obustave odluke.

Postoje i slučajevi kada predstavničko tijelo ne postupi po uputi Porezne uprave i ne otkloni uočene nedostatke u zadanom roku te Porezna uprava poduzima sljedeći korak odnosno donosi odluku o obustavi od primjene odluke o lokalnim porezima ili pojedinih odredaba odluke (članak

područne (regionalne) samouprave te nisu tema ovog rada. Pretpostavka je autorice da su odlukom jedinica područne (regionalne) samouprave kojom se propisuje povjeravanje poslova minimalne šanse za povredom ZLP-a.

⁴⁰ Narodne novine, br. 25/13, 85/15, 69/22

⁴¹<https://www.pristupinfo.hr/wp-content/uploads/2018/10/PI-Smjernice-za-savjetovanja-s-javno%C5%A1%C4%87u-%C4%8DI.-11-ZPPI.pdf?x57830> str. 2; (Pristupljeno 5. listopada 2022.)

80. Zakona o LP(R)S). Odluka o obustavi mora biti obrazložena. Mogućnost obustave predviđena je u zaštiti javnog interesa. U slučaju obustave radi se privremenom prestanku mogućnosti primjene općeg akta, a do koje dolazi zbog toga što ovlašteni nositelj kontrole akta (izvršno tijelo, tijelo državne uprave) sumnja u njegovu ispravnost tj. ustavnost i zakonitost te je iskoristio pravo da ga obustavi od primjene.⁴²

Rok za donošenje odluke o obustavi je 60 dana od isteka roka od 15 dana u kojem je jedinica lokalne samouprave morala ukloniti nedostatke.

Odluka o obustavi dostavlja se bez odgode predsjedniku predstavničkog tijela koje je donijelo odluku o lokalnim porezima, općinskom načelniku/gradonačelniku te Ministarstvu pravosuđa i uprave.

Zakonom o LP(R)S nije propisan rok stupanja na snagu odluke o obustavi. Postavlja se pitanje stupa li takva odluka na snagu danom donošenja, danom dostave jedinici lokalne samouprave, danom objave u službenom glasilu jedinice lokalne samouprave ili Porezna uprava, kao donositelj takve odluke, određuje datum stupanja na snagu. Svaki od tih rokova ima određene nedostatke.

Ako odluka stupa na snagu danom donošenja, o tome će jedinica lokalne samouprave dobiti obavijest tek zaprimanjem takve odluke što može značiti i odgodu o saznanju od nekoliko dana.

Ako odluka stupa na snagu danom dostave jedinici lokalne samouprave, o tome će Porezna uprava dobiti obavijest tek zaprimanjem potpisane dostavnice (dakle, opet sa zakašnjenjem od nekoliko dana).

Ako odluka stupa na snagu danom objave u službenom glasilu jedinice lokalne samouprave, datum obustave ovisit će o izlasku službenog glasila.

Treba uzeti u obzir i da su u nekim slučajevima potrebne i prilagodbe u aplikativnom sustavu nadležnog poreznog tijela te da i to zahtijeva određeno vrijeme pripreme zbog čega je također bitan dan stupanja na snagu odluke.

⁴² Više u Tropina Ž., (2021). Promjene u sustavu lokalne samouprave. Prilog časopisu Računovodstvo, revizija i financije, br. 2: 33-43.

U svakom slučaju, s obzirom na to da Zakonom o LP(R)S nije propisan datum stupanja na snagu odluke o obustave, o njemu odlučuje Porezna uprava kao donositelj takve odluke i potrebno ga je prilagoditi pojedinoj situaciji jer nije ista situacija kada se obustavlja odredba koja se odnosi na porez na kuće za odmor (godišnji porez) ili odredba koja se odnosi na prirez porezu na dohodak (utvrđivanje na mjesečnoj razini).

Odluka o obustavi obvezno se objavljuje u službenom glasilu jedinice. Primjer jedne tako objavljene odluke može se pronaći u Službenom vjesniku Grada Varaždina broj 5/21.⁴³

⁴³ https://glasila.hr/upload_data/site_files/svgv521.pdf (Pristupljeno: 10. prosinca 2022.)

AKTI MINISTARSTVA

PU003603909

Na temelju članka 80.b Zakona o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi („Narodne novine“, br. 33/01., 60/01., 129/05., 109/07., 125/08., 36/09., 150/11., 144/12., 19/13. – pročišćeni tekst, 137/15. – ispravak, 123/17., 98/19. i 144/20.), Ministarstvo financija, Porezna uprava je dana 14. svibnja 2021. donijelo

ODLUKU

Obustavlja se od primjene:

- članak 3. stavci 1., 2., 4. i 5., članak 4. i članak 5. stavci 1., 2., 4. i 5. Odluke o porezima Grada Varaždina KLASA: 021-06/17-01/92, URBROJ: 2186/01-10/2-17-2, koja je donesena na 4. sjednici Gradskog vijeća Grada Varaždina održanoj 14. rujna 2017. godine;

- Odluka o izmjeni Odluke o porezima Grada Varaždina KLASA: 410-01/19-01/2, URBROJ: 2186/01-02-19-3, koja je donesena na 20. sjednici Gradskog vijeća Grada Varaždina održanoj 15. srpnja 2019. godine.

Obrazloženje

U Narodnim novinama broj 99/17. objavljena je Odluka o porezima Grada Varaždina KLASA: 021-06/17-01/92, URBROJ: 2186/01-10/2-17-2, koja je donesena na 4. sjednici Gradskog vijeća Grada Varaždina održanoj 14. rujna 2017. godine.

Na temelju izvršenog uvida u Odluku o porezima Grada Varaždina utvrđeno je da se odredbe članka 3. stavci 1., 2., 4. i 5., članka 4. i članka 5. stavci 1., 2., 4. i 5. navedene Odluke odnose na pitanja koja nisu u djelokrugu jedinice lokalne samouprave odnosno da je navedenim odredbama Gradsko vijeće Grada Varaždina uredilo pitanja koja, prema odredbi članka 42. stavka 1. Zakona o lokalnim porezima („Narodne novine“, br. 115/16. i 101/17.), nije ovlašteno uređivati. Navedenom odredbom Zakona o lokalnim porezima propisano je da ako predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave odluči uvesti neki od lokalnih poreza, ono svojom odlukom utvrđuje:

1. za potrebe plaćanja prireza porezu na dohodak, visinu stope prireza porezu na dohodak,
 2. za potrebe plaćanja poreza na potrošnju, visinu stope poreza na potrošnju i nadležno porezno tijelo za utvrđivanje i naplatu poreza,
 3. za potrebe plaćanja poreza na kuće za odmor, visinu poreza na kuće za odmor, a ovisno o mjestu, starosti, stanju infrastrukture te drugim okolnostima bitnim za korištenje kuće za odmor, i nadležno porezno tijelo za utvrđivanje i naplatu poreza,
 4. za potrebe plaćanja poreza na korištenje javnih površina, što se smatra javnom površinom, visinu, način i uvjete plaćanja poreza na korištenje javnih površina, kao i nadležno porezno tijelo za utvrđivanje i naplatu poreza,
- a ostala pitanja bitna za utvrđivanje i naplatu lokalnih poreza uređena su propisima više pravne snage tj. Zakonom o lokalnim porezima i Općim poreznim zakonom („Narodne novine“, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20. i 42/20.).

Nadalje, u Narodnim novinama broj 72/19. objavljena je Odluka o izmjeni Odluke o porezima Grada Varaždina KLASA: 410-01/19-01/2, URBROJ: 2186/01-02-19-3, koja je donesena na 20. sjednici Gradskog vijeća Grada Varaždina održanoj 15. srpnja 2019. godine. Navedenom odlukom izmijenjen je članak 7. stavak 12. Odluke o porezima Grada Varaždina na način da gradonačelnik može radi poticanja gospodarstva i turizma u gradskoj jezgri Grada, a na temelju mišljenja upravnog odjela nadležnog za gospodarstvo i turizam i Turističke zajednice Grada Varaždina, donijeti zaključak kojim će

se osloboditi obrtnike, trgovačka društva i udruge sa sjedištem ili prebivalištem na području Grada Varaždina, plaćanja poreza na korištenje javne površine do 3 m² za izlaganje i promociju robe i usluga ispred svojih poslovnih prostora. Budući da se način i uvjeti plaćanja poreza na korištenje javnih površina uređuju odlukom predstavničkog tijela jedinice lokalne samouprave donesenom na temelju Zakona o lokalnim porezima nema pravne osnove da se odlukom propisuje kako gradonačelnik može donijeti zaključak kojim će pojedine obveznike plaćanja poreza na korištenje javnih površina osloboditi plaćanja navedenog poreza.

Ministarstvo financija, Porezna uprava je Gradu Varaždinu dostavilo uputu KLASA: 410-01/20-01/1361, URBROJ: 513-07-21-01-20-2 od 15. srpnja 2020., kojom je zatraženo da se uklone uočeni nedostaci i da se o učinjenome povratno izvjesti Ministarstvo financija, Porezna uprava. Dopsom KLASA: 363-05/20-01/22, URBROJ: 2186/01-06/7-21-11 od 8. siječnja 2021. Grad Varaždin je izvjestio Ministarstvo financija, Poreznu upravu da nije izmijenio odluku o porezima.

Obzirom da Gradsko vijeće Grada Varaždina nije postupilo u skladu s danom uputom i ispravilo utvrđene nepravilnosti odnosno da nije Odluku o porezima Grada Varaždina te Odluku o izmjeni Odluke o porezima Grada Varaždina uskladio sa Zakonom o lokalnim porezima, odlučeno je kao u izreci.

KLASA: 410-01/20-01/1361
URBROJ: 513-07-21-01-21-6

Zagreb, 14. svibnja 2021.



Kada Porezna uprava donese odluku o obustavi, sukladno članku 82. Zakona o LP(R)S-a, podnosi VUS-u zahtjev za ocjenu zakonitosti odluke o lokalnim porezima u roku od 30 dana od donošenja odluke o obustavi. Dakle, odluka o obustavi od primjene odluke o lokalnim porezima na snazi je do donošenja odluke VUS-a o zakonitosti predmetnog općeg akta. Povodom postupka nadzora zakonitosti Odluke o općinskim porezima Općine Pokupsko⁴⁴ (kojom su u konačnici ukinute određene odredbe iz te Odluke) u presudi VUS-a navedeno je da

sud smatra potrebnim istaknuti kako osporene odredbe nisu prestale važiti zbog toga što su obustavljene od primjene na temelju ZoLP(R)S, kako to pogrešno smatra općinski načelnik.⁴⁵

Prema tome, sporne odredbe nisu prestale važiti donošenjem odluke Porezne uprave, već su i dalje važeće (samo se ne primjenjuju) dok odluku o tome ne donese VUS. VUS je jedini nadležan ocjenjivati zakonitost općih akata pa tako i odluka o lokalnim porezima.

⁴⁴ Glasnik Zagrebačke županije, br. 45/17 i 48/19

⁴⁵ Poslovni broj: Usoz-143/20-5 od 24. siječnja 2022. (Narodne novine broj 22/22)

O podnošenju zahtjeva za ocjenu zakonitosti odluke o lokalnim porezima Porezna uprava obavještava bez odgode predsjednika predstavničkog tijela koje je donijelo obustavljenu odluku o lokalnim porezima, općinskog načelnika/gradonačelnika te Ministarstvo pravosuđa i uprave.

Ako Porezna uprava ne podnese VUS-u zahtjev za ocjenu zakonitosti odluke o lokalnim porezima u roku od 30 dana, obustava od primjene odluke o lokalnim porezima prestaje istekom tog roka.

Treba navesti i mogućnost uklanjanje nezakonitosti koja se sastoji od stavljanje van snage odluke o lokalnim porezima kao u sljedećem primjeru. Slijedom upute Porezne uprave iz kolovoza 2020. kojim je Porezna uprava ukazala jedinicama lokalne samouprave na najčešće nepravilnosti u njihovim odlukama kojima se uređuje plaćanje lokalnih poreza, Grad Poreč donio je Odluku o stavljanju izvan snage Odluke o oslobađanju od plaćanja poreza na korištenje javnih površina kao i Odluku o stavljanju izvan snage Odluke o odgodi dospijeca poreza na potrošnju. Navedene odluke o oslobađanju odnosno odgodi plaćanja donesene su u ožujku 2020. zbog izvanrednih okolnosti uzrokovanih koronavirusom. Dakle, u ovom slučaju Porezna uprava uputila je jedinicama lokalne samouprave generalne preporuke vezano za odluke o lokalnim porezima te je Grad Poreč samoinicijativno stavio van snage nezakonite odluke.

4.2. Nadzor općinskog načelnika/gradonačelnika

Porezna uprava nije jedino tijelo koje provodi nadzor na odlukama o lokalnim porezima. Osim što odluku o lokalnim porezima mora dostaviti Poreznoj upravi, odredbom članka 42. Zakona o LP(R)S propisano je da ju je predsjednik predstavničkog tijela dužan bez odgode dostaviti i općinskom načelniku/gradonačelniku (izvršnom tijelu) što je bitno iz razloga jer isti također imaju mogućnost obustaviti od primjene odluku predstavničkog tijela. Dakle, osim što je izvršno tijelo nadležno za predlaganje općih akata, ono ih ima mogućnost i obustaviti ako ocijeni da je odlukom o lokalnim porezima povrijeđen zakon ili drugi propis. U tom slučaju općinski načelnik/gradonačelnik donijet će odluku o obustavi te odluke u roku od 8 dana od dana njezina donošenja.

Nakon što donese odluku o obustavi, općinski načelnik/gradonačelnik ima pravo zatražiti od predstavničkog tijela da u roku od osam dana od donošenja odluke o obustavi otkloni uočene nedostatke u odluci. Ako predstavničko tijelo ne otkloni uočene nedostatke, općinski načelnik/

gradonačelnik dužan je bez odgode o tome obavijestiti Poreznu upravu i dostaviti joj odluku o obustavi općeg akta.

Članak 80.a Zakona o LP(R)S propisuje da u roku od 30 dana od zaprimanja odluke o obustavi općinskog načelnika/gradonačelnika, Porezna uprava donosi:

1. odluku o potvrdi odluke općinskog načelnika/gradonačelnika o obustavi ako odluku ocijeni osnovanom ili
2. odluku o ukidanju odluke općinskog načelnika/gradonačelnika o obustavi ako odluku ocijeni neosnovanom.

Odluka o potvrdi odnosno odluka o ukidanju odluke dostavljaju se bez odgode predsjedniku predstavničkog tijela koje je donijelo opći akt, općinskom načelniku/gradonačelniku te Ministarstvu pravosuđa i uprave. Također te se odluke moraju objaviti u službenom glasilu jedinice lokalne samouprave.

Tako je Gradsko vijeće Grada Crikvenice, na sjednici održanoj 2. prosinca 2021., donijelo Odluku o izmjeni i dopuni Odluke o porezima Grada Crikvenice⁴⁶. Već 10. prosinca 2021. gradonačelnik Grada Crikvenice donosi Odluku o obustavi od primjene općeg akta Gradskog vijeća Grada Crikvenice⁴⁷ kojom je obustavio od primjene Odluku o izmjeni i dopuni Odluke o porezima Grada Crikvenice. Kao razlog obustave navedena je povreda ZPPI-ja, Zakona o proračunu i ZLP-a⁴⁸. U odluci kojom se obustavlja opći akt navodi se da je Gradsko vijeće dužno uočene nedostatke ukloniti, odnosno poništiti donesenu Odluku u roku od osam dana te ako Gradsko vijeće ne postupi sukladno tome, gradonačelnik će obavijestiti nadležno tijelo državne uprave i dostaviti mu Odluku o obustavi općeg akta. U Odluci o obustavi općeg akta zaključuje se:

Sukladno članku 50. Statuta Grada Crikvenica gradonačelnik je odgovoran za ustavnost i zakonitost obavljanja poslova koji su u njegovom djelokrugu. Predmetna Odluka nije zakonita niti pravno utemeljena stoga je zakonska obveza gradonačelnika obustava iste od primjene.

S obzirom na to da je u Službenim novinama Grada Crikvenice objavljena Odluka o ocjeni osnovanosti Odluke o obustavi od primjene općeg akta Gradskog vijeća Grada Crikvenice⁴⁹ može

⁴⁶ Službene novine Grada Crikvenice broj 118/21, Narodne novine br. 144/21

⁴⁷ Narodne novine br. 144/21

⁴⁸ Odlukom se mijenja visina stope prireza porezu na dohodak, ali i propisuje sporna odredba kojom se u 2022. obveznici plaćanja poreza na potrošnju oslobađaju plaćanja tog poreza.

⁴⁹ Službene novine Grada Crikvenice broj 127/22

se zaključiti da Gradsko vijeće nije uklonilo nedostatke u ostavljenom roku te da je gradonačelnik obavijestio Poreznu upravu koja je potvrdila odluku gradonačelnika Grada Crikvenice o obustavi.

Kada Porezna uprava donese odluku o potvrdi odluke općinskog načelnika/gradonačelnika o obustavi, sukladno članku 82. Zakona o LP(R)S-a podnosi VUS-u zahtjev za ocjenu zakonitosti odluke o lokalnim porezima.

Za kraj ovog dijela treba napomenuti da izvršno tijelo jedinice lokalne samouprave ne sudjeluje u redovnom postupku nadzora. U redovnom postupku nadzora sudjeluju nadležno tijelo državne uprave te VUS. U nastavku bit će više riječi o postupku ocjene zakonitosti pred VUS-om.

4.3. Sudska ocjena zakonitosti općih akata jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave

Još je Zakonom o lokalnoj samoupravi i upravi iz 1992.⁵⁰ bilo propisano da nadzor nad zakonitošću rada i općih akata predstavničkih tijela jedinica lokalne samouprave u njihovom samoupravnom djelokrugu obavljaju organi središnje državne uprave svaki u svom djelokrugu.⁵¹ Ako bi organ središnje državne uprave ocijenio da je opći akt kojeg je donijelo predstavničko tijelo jedinica lokalne samouprave u suprotnosti s ustavom ili zakonom, bio je dužan obustaviti od izvršenja opći akt te predložiti Vladi RH da pokrene postupak pred Ustavnim sudom RH za ocjenu ustavnosti spornog općeg akta. Ako Vlada RH ne bi pokrenula taj postupak u roku od 30 dana od dana obustave izvršenja općeg akta, prestala bi obustava izvršenja općeg akta.

Ustavni sud RH je temeljem Ustava RH postupao kao nadležan za odlučivanje o suglasnosti drugih propisa s Ustavom RH i zakonom jer do stupanja na snagu Zakona o upravnim sporovima (dalje: ZUS)⁵² nije postojalo sudsko tijelo nadležno za kontrolu zakonitosti općih akata tijela JLP(R)S i druge pravne osobe s javnim ovlastima.⁵³ Ustavni sud RH je u odnosu na opće akte tijela javnih vlasti djelovao vodeći se načelom „nužde” te je na sebe preuzimao objektivnu kontrolu zakonitosti općih akata u svim onim slučajevima kad je njihovo otklanjanje iz pravnog

⁵⁰ Narodne novine broj 90/92

⁵¹ Takva odredba je s određenim izmjenama ostala i do danas. Izmijenio se naziv tijela pa se organi središnje države danas nazivaju tijela državne uprave odnosno ministarstva.

⁵² ZUS je stupio na snagu 1. siječnja 2012. (Narodne novine, br. 20/10, 143/12, 152/14, 94/16).

⁵³ Više u Rješenju Ustavnog suda RH: U-II-5157/2005 i dr. od 5. ožujka 2012. (Narodne novine broj 41/12).

sustava bilo nužno zbog očuvanja temeljnih vrijednosti ustavnog poretka RH.⁵⁴ Zbog toga je Ustavni sud RH u svojoj praksi opće akte javnopravnih tijela podvodio pod određenje „drugog propisa” u smislu članka 125. alineje 2. Ustava RH. Pod „drugim propisom”, u smislu navedene ustavne odredbe, podrazumijeva se općenormativni akt donesen unutar zakonskog ovlaštenja od strane nadležnog tijela državne vlasti radi provedbe zakona, odnosno propis kojeg tijela JLP(R)S-a i druge pravne osobe s javnim ovlastima donose unutar svog djelokruga utvrđenog Ustavom RH i zakonom, a koji uređuje odnose na općenit način i koji se odnosi, u pravilu, na neodređeni krug adresata. Tek nakon stupanja na snagu ZUS-a ocjena zakonitosti općih akata JLP(R)S-a, pravne osobe koja ima javnu ovlast i pravne osobe koja obavlja javnu službu, u nadležnosti je VUS-a. VUS se time pridružio Ustavnom sudu RH kao sudu koji ima ovlast vršiti apstraktnu kontrolu. Njegova nadležnost šira je od ustavnosudske jer je nadležan za ocjenu zakonitosti internih i eksternih općih akata JLP(R)S-a, pravnih osoba s javnim ovlastima i pravnih osoba koje obavljaju javnu službu. Ustavni sud RH nadležan je „samo” za ocjenu suglasnosti s Ustavom i zakonom eksternih „drugih propisa”.⁵⁵

4.3.1. Akt koji podliježe ocjeni zakonitosti

Člankom 3. ZUS-a propisano je da je jedan od predmeta upravnog spora ocjena zakonitosti općeg akta JLP(R)S. Akt koji podliježe ocjeni zakonitosti određen je:

- donositeljem (predstavničko tijelo općine, grada i županije)⁵⁶
- sadržajem (samoupravnim djelokrugom i drugim zakonom i statutom određeni poslovi uređeni su na općenit način, a odnosi se na neodređeni krug adresata)
- javnom objavom (prije stupanja na snagu općeg akta obvezna je objava u službenom glasilu).⁵⁷

Upravni spor koji se vodi o ocjeni zakonitosti općih akata vodi se radi zaštite objektivne zakonitosti te se u tom sporu ispituje suglasnost općeg akta sa zakonom, a ne ispituje se povreda pojedinačnih subjektivnih prava podnositelja zahtjeva, već se ta zaštita ostvaruje u upravnom sporu koji se pokreće tužbom na temelju ZUS-a.⁵⁸

⁵⁴ Više u Staničić, F., Britivc Vetma B., Horvat B. (2017). Komentar Zakona o upravnim sporovima. Zagreb: Narodne novine.

⁵⁵ Više u Staničić, F., Britivc Vetma B., Horvat B. (2017). Komentar Zakona o upravnim sporovima. Zagreb: Narodne novine.

⁵⁶ Donositelji općih akata ponekad mogu biti i izvršna tijela, ali moraju biti izrijekom ovlašteni na to.

⁵⁷ Više u Krajnović, M. (2022). Izrada općih akata u praksi. Informator, br. 6740-6741: 16 – 19.

⁵⁸ Rješenje Poslovni broj: Usoz-34/2014-7 od 29. travnja 2014.

4.3.2. Pokretanje postupka pred Visokim upravnim sudom

Treba napomenuti da ocjenu zakonitosti odluka o lokalnim porezima može pokrenuti (osim Porezne uprave, kako je ranije opisano) i fizička ili pravna osoba ili skupina osoba povezanih zajedničkim interesom ako je poreznim rješenjem koji se temelji na odluci o lokalnim porezima došlo do povrede njihova prava ili pravnog interesa, a što je propisano člankom 17. ZUS-a. Zahtjev se podnosi u roku od 30 dana od dostave poreznog rješenja sukladno članku 83. ZUS-a. Članak 85. ZUS-a propisuje da će VUS rješenjem odbaciti zahtjev za ocjenu zakonitosti i o tome obavijestiti podnositelja ako utvrdi:

1. da akt koji se zahtjevom osporava nije opći akt,
2. da je akt koji se zahtjevom osporava propis kojeg je ocjena zakonitosti u nadležnosti Ustavnog suda RH,
3. da je zakonom osigurana druga zaštita od nezakonitosti općeg akta,
4. da je zahtjev podnijela neovlaštena osoba,
5. da je zahtjev nepravodoban.

Također, postupak ocjene zakonitosti općeg akta VUS može pokrenuti po službenoj dužnosti, na temelju obavijesti građana, pučkog pravobranitelja ili na zahtjev suda (članak 83. ZUS-a).

Dakle, u navedenim slučajevima, legitimacija za pokretanje objektivnog upravnog spora pripada samo osobama koje mogu dokazati pojedinačni pravni interes za osporavanje zakonitosti općeg akta, ali ostaje opcija da stranka može VUS-u podnijeti inicijativu za pokretanje spora te sud može pokrenuti postupak po službenoj dužnosti.⁵⁹

4.3.3. Odlučivanje o zahtjevu

O zakonitosti za ocjenu zakonitosti odluke o lokalnim porezima VUS odlučuje na javnoj sjednici i to u vijeću od pet sudaca, a što je propisano člankom 14. ZUS-a. Već je ranije navedeno što je predmet ocjene zakonitosti - je li akt donijelo tijelo ovlašteno zakonom, je li akt donesen u zakonom propisanom postupku te je li opći akt u skladu sa zakonom. U slučaju ispunjenih procesnih pretpostavaka, za meritorno odlučivanje o zahtjevu, VUS donosi:

⁵⁹ Više u Vezmar Barlek, I. (2015). Aktualna pitanja ocjene zakonitosti općih akata. Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, 36 (1), 547-556.

1. **presudu kojom ukida opći akt** u cijelosti ili djelomično ako utvrdi da osporavani opći akt nije suglasan sa zakonom (članak 86. ZUS-a). U slučaju odluka o lokalnim porezima, to bi značilo da ukinuta odluka o lokalnim porezima (ili ukinute odredbe) prestaje važiti danom objave presude VUS-a u "Narodnim novinama" što znači da presuda ima učinak *ex nunc*. Odluka VUS-a djeluju *erga omnes* pa je nužno da se javnost s njima i upozna što se postiže objavom u "Narodnim novinama". U "Narodnim novinama" se ne objavljuju ostale odluke, primjerice odluke kojima se obustavlja postupak no iste se mogu naći na internet stranici VUS-a⁶⁰

ili

2. **presudu kojom odbija zahtjev** ako utvrdi da je osporavani opći akt suglasan sa zakonom (članak 57. ZUS-a).

Moguće je da tijekom postupka pred VUS-om jedinica lokalne samouprave donese novu odluku o lokalnim porezima ili izmijeni postojeću na način da osporene odredbe budu usklađene sa ZLP-om, slijedom čega prestaju postojati pretpostavke za vođenje daljnjeg postupka. Pretpostavka za vođenje postupka postojanje je odluke o lokalnim porezima (ne može se ukinuti akt kojeg više nema) te će u takvim slučajevima VUS obustaviti postupak sukladno članku 88. ZUS-a.

Budući da je osporavana Odluka/19. prestala važiti, valjalo je (...) obustaviti postupak.⁶¹

Neki autori mišljenja su da bi trebalo razmisliti o propisivanju mogućnosti donošenja presude kojom bi VUS imao ovlasti deklarirati da je osporavani opći akt za vrijeme svojeg važenja bio nezakonit⁶² sa čime se slažemo. Ovakve presude mogle bi imati edukativni karakter koje bi upućivale jedinice lokalne samouprave na donošenje odluka o lokalnim porezima u skladu sa ZLP-om.

Također i u slučaju kada podnositelji zahtjeva za ocjenu zakonitosti iz bilo kojeg razloga odustanu od njega, VUS može obustaviti postupak, ali ga može i nastaviti.

⁶⁰ <https://sudovi.hr/hr/vusrh/sudska-praksa/sudska-praksa>

⁶¹ Rješenje Poslovni broj: Usoz-131/20-5 od 25. siječnja 2021.

⁶² Više u Vezmar Barlek, I. (2015). Aktualna pitanja ocjene zakonitosti općih akata. Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, 36 (1), 547-556.

4.3.4. Zahtjev za izmjenu pojedinačne odluke zbog ukidanja općeg akta

Donošenje nezakonite odluke o lokalnim porezima ima utjecaj na fizičke i pravne osobe koje su obuhvaćene tom odlukom. Stoga će im biti u interesu da po ukidanju odluke ili pojedine odredbe odluke zatraže izmjenu pojedinačne odluke koja se temelji na toj odluci. Članak 87. ZUS-a ovlašćuje podnositelja zahtjeva da podnese zahtjev nadležnom tijelu za izmjenu pojedinačne odluke kojom je povrijeđeno njegovo pravo ili pravni interes odgovarajućom primjenom odredaba o obnovi upravnog postupka u roku od tri mjeseca od dana objave presude u „Narodnim novinama”. Navedeni rok je prekluzivan što znači da istekom roka stranka gubi pravo na poduzimanje određene pravne radnje.⁶³ Znači, obnova upravnog postupka može se tražiti samo ako je opći akt ukinut.

Tako je VUS obustavio postupak jer je podnositeljev zahtjev bio utemeljen na razlozima zbog kojih je VUS u drugom postupku ukinuo odredbu odluke o lokalnim porezima te je u rješenju naveo da

Sud smatra potrebnim naglasiti da podnositelj ima pravo u skladu s člankom 87. ZUSa, nadležnom javnopravnom tijelu podnijeti zahtjev za izmjenu pojedinačne odluke donesene primjenom ukinutog članka 6. osporavane Odluke, u roku od tri mjeseca od dana objave presude ovoga Suda, poslovni broj: Usoz-32/18-8 od 29. travnja 2019. u „Narodnim novinama“.⁶⁴

Dakle, odluka VUS-a kojom je ukinut opći akt odnosno pojedina njegova odredba nema izravan učinak na prava i pravne interese podnositelja zahtjeva za ispitivanje zakonitosti općeg akta. Podnositelju zahtjeva to znači tek mogućnost preispitivanja pojedinačne odluke kojom su povrijeđena njegova prava i pravni interesi i u svezi s kojom je inicirao postupak ocjene općeg akta.⁶⁵

S obzirom na to da se odredba ZUS-a odnosi na podnositelje zahtjeva za ocjenu zakonitosti, znači da sve ostale pravne i fizičke osobe kojima su povrijeđena prava ne uživaju pravnu zaštitu i nemaju mogućnost zatražiti izmjenu pojedinačnih odluka. Navedeno se odnosi i na slučajeve kada postupak za ocjenu zakonitosti pokrene Porezna uprava.

⁶³ Više u Rajko, A. (2012). Novi upravni spor i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave: zastupanje, ustrojstveno-kadrovske pripreme, zakonitost općih akata. Zagreb: Novi informator. 33-56.

⁶⁴ Rješenje Poslovni broj: Usoz-90/18-6 od 28. lipnja 2019.

⁶⁵ Više u Staničić, F., Britvić Vetma B., Horvat B. (2017). Komentar Zakona o upravnim sporovima. Zagreb: Narodne novine.

5. Nezakonite odluke ili odredbe u odlukama o lokalnim porezima

JLP(R)S donose normativne akte koji su ustvari podzakonski akti kojima se uređuju odnosi samoupravnog djelokruga. JLP(R)S moraju zadovoljiti određene pretpostavke za izradu općih akata:

- izravno zakonsko ovlaštenje
- određeni sadržaj
- vremensko i prostorno djelovanje akta.

Razlikujemo dvije vrste ovlaštenja za donošenje općih akata - izravno i neizravno. Razlikuju se po tome da li se točno naznačuje koje će tijelo i kojom vrstom pravnog propisa propisati pojedinu materiju ili će se u hijerarhijski višem pravnom propisu označiti samo vrsta pravnog propisa kojim će se određena materija regulirati. Primjerice ZLP propisuje: *Visinu poreza na kuće za odmor propisuje svojom odlukom predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave.*; *Što se smatra javnom površinom svojom odlukom propisuje predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave.*; *Predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave svojom odlukom utvrđuje...* itd. Donošenje općih akata podrazumijeva određeni postupak, a na koji način će se donijeti opći akt JLP(R)S propisano je u poslovnicima skupština, odnosno gradskih i općinskih vijeća.

Kada se govori o vrstama akata koje donose JLP(R)S u okviru svoje nadležnosti te ispunjavajući svoja prava i obveze, predstavnička tijela JLP(R)S donose: statute, poslovnike, odluke, proračune i godišnje obračune proračuna, pravilnike, planove i programe, preporuke, zaključke, rješenja i druge opće akte. Od navedenih akata, za ovaj rad bitne su odluke koje donose JLP(R)S. Radi se vrsti akata koju donose predstavnička tijela općina, gradova i županija, a koji uređuju društveni odnosi značajni za građane, pravne osobe, udruge građana i druge pravne subjekte. Može se reći da se aktima uređuju pitanja od općeg interesa za općinu, grad ili županiju.⁶⁶

U prethodnom poglavlju navedene su ovlasti jedinica lokalne samouprave kod propisivanja lokalnih poreza kao i sam postupak ocjene zakonitosti. Unatoč tome što ZLP jasno propisuje što

⁶⁶ Više u Vitez Pandžić, M. (2010.) Regulatorni sustavi u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave s posebnim osvrtom na Požeško-slavonsku županiju – Priručnik. Požega: https://www.vup.hr/_Data/Files/15111875257332.pdf (Pristupljeno: 24. veljače 2023.).

jedinice lokalne samouprave mogu propisati svojim odlukama o lokalnim porezima (Tablica 6.), dovoljno je pogledati nekoliko slučajno odabranih odluka objavljenih na internetskoj stranici Porezne uprave⁶⁷ te pronaći nepravilnosti u tim odlukama. Jedinice lokalne samouprave ne poštuju okvire zadane ZLP-om te u svojim odlukama o lokalnim porezima propisuju i odredbe za koje nisu ovlaštene, a što takve odluke (ili pojedine odredbe odluke) čini nezakonitim. Već sam Ustav RH člankom 5. propisuje da zakoni moraju biti u suglasnosti s Ustavom RH, a ostali propisi i s Ustavom RH i sa zakonom. Iz navedenoga proizlazi da svi donositelji normativnih akata (uključujući i JLP(R)S) moraju paziti da su akti koje donose budu u skladu s Ustavom RH i zakonom. Uzimajući u obzir činjenicu da odluke o lokalnim porezima, kao opći akti javnopravnih tijela, mogu činiti izvore prava, sadržajno ne smiju biti protivne sadržaju višeg pravnog akta.

U nastavku su prikazani različiti primjeri odluka o lokalnim porezima koje su nezakonite ili koje sadrže takve odredbe. Osim očitih nesuglasja odluka o lokalnim porezima sa ZLP-om, prikazat će se i drugi mogući razlozi za ocjenu nezakonitosti pred VUS-om temeljem drugih propisa. Takav je primjerice ZPPI koji propisuje postupak javnog savjetovanja za opće akte JLP(R)S-a, a kojim postupkom se želi postići transparentno uključivanje javnosti u donošenje propisa. Načelo javnosti postiže se i kroz objave odluka o lokalnim porezima u službenim glasilima. Dakle, javnost se upoznaje sa sadržajem odluke o lokalnim porezima prije donošenja same odluke, ali i nakon donošenja odluke o lokalnim porezima i putem ta dva instituta (javno savjetovanje i javna objava) javnost može reagirati na povrede zakonitosti.

Bit će prikazane i odluke VUS-a objavljene na internetskoj stranici⁶⁸ od 2013. do 2022. vezane za ocjenu zakonitosti odluka o lokalnim porezima, ali i drugih općih akata čiji bi se razlozi za nezakonitost mogli primijeniti i na odluke o lokalnim porezima.

5.1. Postupak javnog savjetovanja

Kako je već navedeno, postupak javnog savjetovanja propisan je ZPPI-jem. Savjetovanje sa zainteresiranom javnošću dio je procesa donošenja novih zakona, drugih propisa ili akata. Ono podrazumijeva uključivanje zainteresirane javnosti u proces donošenja odluka na način da je se informira o prijedlozima novih zakona, drugih propisa ili akata i zatraži mišljenje o njima. Svrha uključivanja zainteresirana javnost u postupak donošenja raznih propisa je očekivanje da će ta

⁶⁷https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=gru23 (Pristupljeno: 17. listopada 2022.)

⁶⁸ <https://sudovi.hr/hr/vusrh/sudska-praksa/sudska-praksa>

javnost doprinijeti kvaliteti propisa i time učinkovitost odluka vlasti i uprave, a uz to povećati razinu njihove prihvaćenosti i primjene.⁶⁹ U svrhu provedbe savjetovanja mogu se koristiti različite metode, primjerice, organiziranje javnih rasprava, savjetodavnih sastanaka, provođenje anketa.⁷⁰

U članku 11. ZPPI-ja propisano je da su JLP(R)S dužne provoditi savjetovanje s javnošću pri donošenju podzakonskih propisa. Savjetovanje s javnošću JLP(R)S provode preko internetske stranice ili preko središnjeg državnog internetskog portala za savjetovanje s javnošću i to objavom nacrt propisa, općeg akta odnosno drugog dokumenta, s obrazloženjem razloga i ciljeva koji se žele postići donošenjem propisa, akta ili drugog dokumenta te pozivom javnosti da dostavi svoje prijedloge i mišljenja. Savjetovanje s javnošću u pravilu traje 30 dana⁷¹. Po isteku roka za dostavu mišljenja i prijedloga objavljuje se izvješće o savjetovanju s javnošću, koje sadrži zaprimljene prijedloge i primjedbe te očitovanja s razlozima za neprihvatanje pojedinih prijedloga i primjedbi. Prema tome, postupanje suprotno navedenom predstavlja povredu ZPPI-ja.

Pred VUS-om se našao zahtjev za ocjenu zakonitosti Odluke o izmjeni i dopuni Odluke o porezima Grada Imotskoga⁷². Podnositelji zahtjeva za ocjenu zakonitosti istaknuli su da je navedena Odluka donesena protivno članku 11. ZPPI-ja jer za nacrt Odluke prethodno nije provedeno savjetovanje sa zainteresiranom javnošću koje bi u pravilu trebalo trajati 30 dana niti je objavljen razlog za donošenje kao ni ciljevi koji se žele postići savjetovanjem. VUS se složio s navedenim te ukinuo Odluku što je obrazložio na sljedeći način:

Predmetna odluka je opći akt jedinice lokalne samouprave kojom se neposredno uređuju pitanja od interesa za građane i pravne osobe na području Grada I., stoga je jedinica lokalne samouprave u postupku donošenja predmetnog općeg akta kojima se uređuju navedena pitanja, bila dužna postupati prema odredbi članka 11. ZPPI-ja.⁷³

Drugi primjer zahtjeva za ocjenu zakonitosti ne odnosi se na lokalne poreze već na komunalne djelatnosti, ali je bitan zbog stajališta VUS-a u pogledu trajanja savjetovanja s javnošću

⁶⁹ Više u Musa, A. i Fulir, M. (2019). Savjetovanja s javnošću u hrvatskim regulatornim agencijama. Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku, (1-2/2019), 7-26.

⁷⁰ <https://savjetovanja.gov.hr/o-savjetovanjima/najcesca-pitanja/98> (Pristupljeno: 19. rujan 2022.)

⁷¹ Iznimka su slučajevi kada se savjetovanje provodi sukladno propisu kojim se uređuje postupak procjene učinaka propisa što ovdje ne može biti slučaj jer članak 2. Zakona o procjeni učinaka propisa (Narodne novine broj 44/17) propisuje da je postupak procjene učinaka propisa postupak pripreme i izrade nacrt prijedloga zakona (!) kroz analizu izravnih učinaka, s ciljem odabira optimalnog zakonskog rješenja ili za poduzimanje drugih aktivnosti i mjera.

⁷² Službeni glasnik Grada Imotskog broj 14/20

⁷³ Presuda Poslovni broj: Usoz-119/21-7 od 24. listopada 2022. (Narodne novine broj 134/22)

te je za očekivati da bi se takve presude donosile i u slučajevima ocjene zakonitosti odluka o lokalnim porezima.

Radi se o odluci koja je bila objavljena na javnom savjetovanju, ali u skraćenom trajanju. Kako je naprijed navedeno, javno savjetovanje provodi se sa zainteresiranom javnošću u pravilu u trajanju od 30 dana, uz objavu razloga za donošenje i ciljeva koji se žele postići savjetovanjem. Grad Beli Manastir donio je Odluku o obavljanju dimnjačarskih poslova⁷⁴ za koju je provedeno savjetovanje s javnošću od 4. do 10. prosinca 2015. što znači da je savjetovanje trajalo samo sedam dana. Grad Beli Manastir obrazložio je da je skratio vrijeme javnog savjetovanja zbog nepoznatog datuma određivanja sjednice, a kako bi se na vrijeme moglo pripremiti izvješće o provedenom postupku savjetovanja kao sastavni dio obrazloženja prijedloga Odluke. VUS u presudi⁷⁵ navodi da

s obzirom da je Zakon kao pravilo trajanja savjetovanja s javnošću odredio 30 dana, prema ocjeni ovog Suda odstupanje od pravila dopušteno je samo u iznimnim i opravdanim okolnostima. Suprotno tumačenje odnosno dopuštanje širokog tumačenja iznimke od pravila, moglo bi dovesti u pitanje primjenu propisanog roka uopće.

VUS je kao argument takve presude naveo i smjernice Povjerenika za informiranje (koji je nadležan za tumačenje i nadzor ZPPI-ja) za primjenu članka 11. ZPPI-a⁷⁶ u kojima se navodi kako savjetovanje s javnošću može trajati kraće od propisanog samo onda kad su nastupili izvanredni uvjeti zbog kojih nije moguće provesti savjetovanje u zakonskom roku i u tom slučaju je razloge za skraćeno trajanje savjetovanja nužno jasno obrazložiti u obrazloženju uz dokument koji se stavlja na savjetovanje. U smjernicama se navodi kako skraćeno trajanje savjetovanja nije prihvatljivo ako se ono događa uslijed nekvalitetnog planiranja rada u tijelu.

Zbog navedenog propusta u postupku donošenja općeg akta Sud je, ne ocjenjujući zakonitost općeg akta s materijalnopravnog aspekta, Odluku ukinuo.

Treba napomenuti da se javno savjetovanje sa zainteresiranom javnošću može provoditi putem portala eSavjetovanja (<https://savjetovanja.gov.hr>), a koristi ga veći broj tijela, primjerice tijela državne uprave, agencije, komore te druga državna tijela. Ostala tijela, primarno JLP(R)S,

⁷⁴ Službeni glasnik Grada Belog Manastira broj 9/15

⁷⁵ Presuda broj: Usov-120/16-5 od 28. veljače 2017. (Narodne novine broj 29/17)

⁷⁶ Klasa: 008-01/14-01/01, urbroj: 401-01/13-16-01 od 21. prosinca 2016. (<https://www.pristupinfo.hr/wp-content/uploads/2018/10/PI-Smjernice-za-savjetovanja-s-javno%C5%A1%C4%87u-%C4%8DI.-11-ZPPI.pdf?x57830>Pristupljeno: 5. listopada 2022)

provode javno savjetovanje putem vlastitih internetskih stranica⁷⁷. Povjerenik za informiranje u nekoliko je zadnjih izvješća o provedbi ZPPI-ja⁷⁸ istaknuo potrebu za mogućnošću proširenja provedbe javnog savjetovanja putem portala eSavjetovanja (centraliziranog sustava) i za tijela lokalne i regionalne razine.

Vlada RH u srpnju 2022. godine usvojila je Akcijski plan za provedbu inicijative Partnerstvo za otvorenu vlast u RH za razdoblje 2022. - 2023.⁷⁹, koji, između ostalog, sadrži mjeru *Poticanje provedbe inicijative partnerstvo za otvorenu vlast na lokalnim razinama*. Mjera uključuje i uspostavu internetskog sustava za provedbu savjetovanja s javnošću na lokalnoj i područnoj (regionalnoj) razini koji će biti integriran u već postojeći sustav eSavjetovanja. Na taj način područnim (regionalnim) i lokalnim jedinicama osigurat će se mogućnost da objavljuju svoja savjetovanja, odnosno u konačnici bi sva online savjetovanja sa svih razina javne vlasti građanima bila dostupna na jednom mjestu. Ista mjera bila je predviđena i Akcijskim planom za provedbu inicijative Partnerstvo za otvorenu vlast u razdoblju do 2020. godine⁸⁰, no nije realizirana te ostaje za vidjeti hoće li se planiranom roku (lipanj 2024.) provesti ova mjera.

Provedba ove mjere bit će korisna i Poreznoj upravi u nadzoru zakonitosti odluka o lokalnim porezima jer će na jednom mjestu biti objedinjena javna savjetovanja za sve jedinice lokalne samouprave. Trenutna kontrola javnih savjetovanja te reakcija u smislu komentara na nacrt odluke o lokalnim porezima kako bi se spriječilo donošenje nezakonite odluke u praksi je nemoguća jer bi to zahtijevalo da Porezna uprava svakodnevno prati internetske stranice svih jedinica lokalne samouprave.

⁷⁷ Više o Izvješću o provedbi Zakona o pravu na pristup informacijama za 2020. na <https://pristupinfo.hr/wp-content/uploads/2021/04/1.-Izvjescje-o-provedbi-ZPPI-za-2020.pdf?x57830> (Pristupljeno: 21. listopada 2022.).

⁷⁸ <https://pristupinfo.hr/dokumenti-i-publikacije/izvjescja-o-provedbi-zppi/> (Pristupljeno: 21. listopada 2022.).

⁷⁹ <https://udruge.gov.hr/UserDocImages/dokumenti/Akcijski%20plan%20za%20provedbu%20inicijative%20Partnerstvo%20za%20otvorenu%20vlast%20u%20Republici%20Hrvatskoj%202022.-2023.pdf> (Pristupljeno: 21. listopada 2022.).

⁸⁰ <https://udruge.gov.hr/UserDocImages/dokumenti/AP%20POV%203.%20-%20do%202020.pdf> (Pristupljeno: 21. listopada 2022.).

5.2. Objavljivanje odluke o lokalnim porezima u službenom glasilu

Članak 73. Zakona o LP(R)S propisuje da prije nego što stupi na snagu opći akt obavezno se objavljuje u službenom glasilu jedinice⁸¹ kako bi se svi na koje se odnosi mogli upoznati s njegovim sadržajem. Ako općina i grad nema svoje službeno glasilo, opći akt općine i grada objavljuje se u službenom glasilu županije. Dakle, uvjet za stupanje na snagu je objava u službenom glasilu.

Osim što su jedinice lokalne samouprave obvezne objavljivati opće akte u službenim glasilima temeljem Zakona o LP(R)S, to su obvezne i temeljem članka 10. ZPPI-ja koji propisuje da su JLP(R)S obvezne na svojim internetskim stranicama na lako pretraživ način i u strojno čitljivom obliku objavljivati propise koji se odnose na njihovo područje rada. Osim toga, JLP(R)S su dužne opće akte u elektroničkom obliku dostavljati u Središnji katalog službenih dokumenata RH⁸² radi njihove trajne dostupnosti (članak 10.a ZPPI-ja).

ZLP ne propisuje obvezu objave odluke o lokalnim porezima u službenom glasilu, no ako takva odluka sadrži odredbu o prirezu poreza na dohodak, člankom 42. propisano je da se odluka mora objaviti u „Narodnim novinama” koje su službeno glasilo RH. Treba napomenuti da se navedeno odnosi i na izmjene i/ili dopune odluke o lokalnim porezima.

Iako se u sljedećem primjeru radi o općem aktu internog karaktera (akt koji djeluje prema unutra), a ne o općem aktu koje donosi predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave (kao što je odluka o lokalnim porezima), iz obrazloženja presude može se zaključiti da bi neobjavljivanje odluke o lokalnim porezima u službenom glasilu bio razlog za postupak ocjene zakonitosti takve odluke.

VUS je ukinuo⁸³ Pravilnik o unutarnjem redu Jedinственog upravnog odjela Općine Fažana temeljem zahtjeva podnositelja koji je obavijestio sud o nezakonitosti tog Pravilnika. Podnositelj navodi da, između ostalog, Pravilnik nije u skladu s odredbama Zakona o LP(R)S jer nije objavljen u službenom glasilu jedinice lokalne samouprave. Donositelj akta očitovao se da je Pravilnik opći

⁸¹ U praksi se mogu naći različiti nazivi službenih glasila: službeni glasnik, glasnik, službene novine, službeni vjesnik, županijski glasnik itd.

⁸² Središnji katalog je na internetu javno dostupan alat koji korisnicima omogućuje trajan i besplatan pristup službenim dokumentima različitih tijela javne vlasti s jednoga mjesta. Dostupan je na: <https://sredisnjikatalogrh.gov.hr/>.

⁸³ Presuda Poslovni broj: Usoz-75/21-9 od 21. ožujka 2022. (Narodne novine broj 53/22)

akt internog karaktera te da se na takav akt koji donosi izvršno tijelo jedinice lokalne samouprave, konkretno načelnik Općine, ne primjenjuju odredbe o objavi u službenom glasilu, već je dovoljna objava općeg akta na oglasnoj ploči. VUS se nije složio s tim stajalištem te je ocijenio nezakonitim Pravilnik u cijelosti jer objava općeg akta na oglasnoj ploči ne može zamijeniti zakonom propisanu obvezu njegove objave u službenom glasilu.

Budući da je člankom 27. Pravilnika propisano da (...) će se objaviti na oglasnoj ploči Jedinственог upravnog odjela, Pravilnik, kao i njegove Izmjene i dopune, nije objavljen na zakonom propisani način i nije stupio na snagu.

Međutim, važno je ukazati i na drugačiju praksu VUS-a. VUS je odbacio zahtjev za ocjenu zakonitosti Odluke o izmjeni Odluke o visini plaća i naknada za dužnosnike Općine K. kao nedopušten te nije niti raspravljao u sličnom predmetu.⁸⁴

Iz odredbe članka 73. Zakona o LP(R)S (Narodne novine, broj 19/2013.-pročišćeni tekst) proizlazi da je opći akt JLP(R)S određen donositeljem, a to je predstavničko tijelo jedinice lokalne ili područne samouprave, sadržajem, a to je reguliranje u okviru djelokruga jedinice lokalne, odnosno područne samouprave, te javnom objavom kao neophodnom pretpostavkom stupanja na snagu.

S obzirom na to da opći akt nije bio javno objavljen, stajalište VUS-a bilo je da nije stupio na snagu te nije niti mogao biti predmetom ocjene zakonitosti u upravnom sporu. Ovim je VUS utvrdio da odluka nije niti stupila na snagu, no ona je ipak egzistirala u pravnom poretku i očito se primjenjivala. Za nadati se da su ovakve (ranije) odluke VUS-a napuštene te da je kasnija promjena stajališta VUS-a, odnosno ukidanje takvih odluka, smjer kako će postupati kod zahtjeva za ocjenu zakonitosti u slučaju neobjavlivanja općeg akta u službenom glasilu.

5.3. Rokovi donošenja te stupanje na snagu odluka o lokalnim porezima

Poseban problem u odlukama o lokalnim porezima predstavljaju rokovi koji se odnose na donošenje odluka o lokalnim porezima. Za potrebe ovog rada rokovi će biti podijeljeni u redovne i izvanredne. Redovni rokovi su vezani za mogućnost donošenja ili izmjene odluke o lokalnim porezima najkasnije do 15. prosinca tekuće godine s primjenom od 1. siječnja iduće godine, odnosno ako se radi o prirezu porezu na dohodak, mogućnost izmjene tijekom čitave godine s

⁸⁴Poslovni broj:Usoz-324/2013-5 od 25. listopada 2013.
<https://sudovi.hr/sites/default/files/dokumenti/2019-10/Usoz-324-2013-RO.A..pdf> (Pristupljeno: 21. listopada 2022.)

time da takva odluka stupa na snagu prvoga dana u mjesecu nakon mjeseca u kojem je objavljena u „Narodnim novinama“. Ostali rokovi će biti opisani u dijelu o izvanrednim rokovima. Posljedično za ovu temu veže se i propisivanje stupanja na snagu odluka, što će također biti obrađeno u ovom dijelu rada.

5.3.1. Redovni rokovi

Odluka o lokalnim porezima može se mijenjati najkasnije do 15. prosinca tekuće godine, a primjenjuje se od 1. siječnja iduće godine sukladno članku 42. ZLP-a. Dakle, predstavničko tijelo JLS može tokom čitave godine održati sjednicu vijeća predstavničkog tijela te na njoj donijeti novu odluku ili izmijeniti/dopuniti postojeću odluku o lokalnim porezima kojom će propisati da stupa na snagu 1. siječnja iduće godine. Sve odluke o lokalnim porezima donesene nakon 15. prosinca tekuće godine ne primjenjuju se od 1. siječnja iduće godine, već od godine iza te. Primjerice Grad Zaprešić je na sjednici održanoj 22. prosinca 2020. donio Odluku o izmjenama Odluke o porezima Grada Zaprešića⁸⁵ za koju je propisao da stupa na snagu 1. siječnja 2021., a tom Odlukom ukinut je porez na potrošnju. Donošenjem odluke iza 15. prosinca 2020., Grad Zaprešić zakasnio je s donošenjem Odluke koja će se primjenjivati od 1. siječnja 2021. Ova Odluka mogla je, sukladno ZLP-u, stupiti na snagu tek 1. siječnja 2022. dok se u čitavoj 2021. trebao i dalje utvrđivati porez na potrošnju unatoč tome što ga je Grad Zaprešić htio ukinuti.

5.3.1.1. Prirez porezu na dohodak

Potpuno drugačija situacija je kada predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave tijekom godine donese/izmijeni/dopuni odluku koja se odnosi na prirez porezu na dohodak koja se mora objaviti u „Narodnim novinama“, a stupa na snagu prvoga dana u mjesecu nakon mjeseca u kojem je objavljena. U takvim slučajevima preporučljivo je da jedinice lokalne samouprave ne propisuju kalendarski dan kada odluka o prirezu porezu na dohodak stupa na snagu već da propišu neutralnu formulaciju kako odluka *stupa na snagu prvoga dana u mjesecu nakon mjeseca u kojem je objavljena u „Narodnim novinama“*. Naime, objava će ovisiti o planu objavljivanja „Narodnih novina“, a nije nužno da će se termin objave podudarati s datumom navedenim u odluci pogotovo ako jedinica lokalne samouprave ne dostavi odluku na vrijeme kako bi se objavila.

Kalendarsko propisivanje dana stupanja na snagu odredbe o prirezu može se primijeniti u slučaju kada jedinica lokalne samouprave želi propisati stupanje na snagu odredbe o prirezu na određeni datum u budućnosti. Primjerice, Općina Veliki Bukovec je na sjednici održanoj u siječnju

⁸⁵ Narodne novine broj 145/20

2019. donijela Odluku o izmjenama i dopunama Odluke o općinskim porezima Općine Veliki Bukovec⁸⁶ kojom je izmijenila odredbe vezane za prirez porezu na dohodak te propisala da ta Odluka stupa na snagu 1. travnja 2019. Odluka je objavljena u "Narodnim novinama" u veljači 2019., no budući da je odluka sadržavala određeni datum stupanja na snagu odredbe o prirezu, po mišljenju autorice, nema zapreke da ova Odluka stupi na snagu kako je i njome propisano (dakle ne nužno prvoga dana u mjesecu nakon mjeseca u kojem je objavljena u "Narodnim novinama"). Bitno je da je Odluka objavljena u "Narodnim novinama" kako i propisuje ZLP te se time ispunjava svrha obavještanja poslodavaca o visini stope prireza porezu na dohodak.

Kako je već navedeno, stupanje na snagu odredbi o prirezu porezu na dohodak veže se s objavom „Narodnim novinama” stoga je nezakonita odredba koja veže stupanje na snagu s objavom u nekom drugom glasilu. Primjerice, Odlukom o lokalnim porezima Općine Donji Lapac⁸⁷ propisano je da odredbe vezane za prirez porezu na dohodak stupaju na snagu prvoga dana u mjesecu nakon mjeseca objave u Županijskom glasniku.

5.3.1.2. Uvođenje eura

RH je potpisivanjem Ugovora o pristupanju RH Europskoj uniji⁸⁸ preuzela obvezu uvođenja eura kao službene valute u RH nakon što budu ispunjeni propisani uvjeti.⁸⁹ Vijeće Europske unije u srpnju 2022. donijelo je Odluku o usvajanju eura u Hrvatskoj kojom je utvrdilo da RH ispunjava sve potrebne uvjete za uvođenje eura kao službene valute u RH i da će euro postati službena novčana jedinica i zakonsko sredstvo plaćanja u RH na dan 1. siječnja 2023.⁹⁰ Radi zamjene hrvatske kune eurom provedeno je niz aktivnosti vezanih za izmjene propisa koji su sadržavali iznose u kunama pa je tako u rujnu 2022. donesen Zakon o izmjenama ZLP-a.⁹¹ Zakon je objavljen u „Narodnim novinama“, a stupio je na snagu na dan uvođenja eura kao službene valute u RH⁹².

⁸⁶ Narodne novine broj 17/19

⁸⁷ Županijski glasnik Ličko senjske županije broj 30/22

⁸⁸ Narodne novine - Međunarodni ugovori broj 2/12

⁸⁹ Iz obrazloženja Konačnog prijedloga Zakona o uvođenju eura kao službene valute u Republici Hrvatskoj https://sabor.hr/sites/default/files/uploads/sabor/2022-04-28/101301/PZE_256.pdf (Pristupljeno: 8. studenoga 2022.).

⁹⁰ Narodne novine broj 85/22

⁹¹ Narodne novine broj 114/22

⁹² Ustavni sud RH je u svom Izvješću broj: U-X-80/2005 od 1. lipnja 2006. naveo da se, sukladno Ustavu RH, može propisati stupanje na snagu zakona i nastupom određenog događaja (dakle osim određivanjem dana, mjeseca i godine tj. kalendarski).

Između ostalog, navedenim Zakonom izmijenjene su odredbe koje se odnose na iznose lokalnih poreza (članci 4., 11., 14., 18. i 26. ZLP-a) kao i iznose novčanih kazni u prekršajnim odredbama koje se odnose lokalne poreze (članci 54.-56. ZLP-a). Međutim, ovim izmjenama ZLP-a jedinice lokalne samouprave nisu obvezane na izmjene svoje odluke o lokalnim porezima, odnosno odredbe u odlukama koje sadrže iznose u kunama već će se takve odredbe izmijeniti pri idućim redovnim izmjenama odluke. Novčani iznosi u kunama u odlukama o lokalnim porezima preračunavaju se uz primjenu fiksnog tečaja konverzije i bez zaokruživanja na nižu desetnicu obzirom na to da se pravilo vezano za zaokruživanje na nižu desetnicu primjenjuje samo i isključivo na odredbe o novčanim kaznama prekršajne i kaznene naravi.

Jedinice lokalne samouprave koje do 15. prosinca 2022. nisu izmijenile odredbe vezane za kunu u odluci o lokalnim porezima primjenjuju fiksni tečaj konverzije kod preračunavanja valute.

Neke jedinice lokalne samouprave odlučile su se na izmjene svojih odluka o lokalnim porezima nevezano za euro, ali pri tome nisu vodile računa o promjeni valute od 1. siječnja 2023. Odlukom o lokalnim porezima Općine Udbina⁹³ propisane su odredbe o porezu na kuće za odmor te porezu na korištenje javnih površina s iznosima u kunama, a navedena Odluka stupa na snagu 1. siječnja 2023., odnosno na dan uvođenja eura kao službene valute u RH. S obzirom na to da se datum stupanja na snagu Odluke poklapa s danom uvođenja eura, odredbe s iznosima poreza trebale su biti propisane u eurima umjesto u kunama jer od 1. siječnja 2023. kuna više nije službeno sredstvo plaćanja u RH.

S druge strane, neke jedinice lokalne samouprave ipak su se odlučile na izmjene svojih odluka zbog uvođenja eura. Odluka o općinskim porezima Općine Breznički Hum⁹⁴ propisuje odredbe o porezu na kuće za odmor i porezu na korištenje javnih površina s iznosima u eurima, ali propisuje i to da će odluka stupiti na snagu prvoga dana u mjesecu nakon mjeseca u kojem je objavljena u "Narodnim novinama" (objavljena je u listopadu 2022.). Iako je sama odredba o stupanju na snagu nezakonita jer odluka sukladno ZLP-u može stupiti na snagu tek 1. siječnja 2023., odluka bi i u slučaju stupanja na snagu 1. studenoga 2022. bila nezakonita jer bi sadržavala odredbe u eurima tj. valuti koja nije službena valuta u RH do 1. siječnja 2023.

⁹³ Narodne novine broj 126/22

⁹⁴ Narodne novine broj 126/22

5.3.2. Izvanredni rokovi

Do 1. siječnja 2017. prethodno važeći Zakon o financiranju JLP(R)S-a⁹⁵ primarno je uređivao izvore sredstava i financiranje poslova iz samoupravnog djelokruga JLP(R)S-a. Tim Zakonom bile su propisane i vrste poreza JLP(R)S-a kao jedan od izvora njihova financiranja. Kako bi iz naziva propisa bio razvidan njegov sadržaj, krajem 2016. predloženo je dijeljenje odredbi tog Zakona na odredbe o financiranju te na odredbe o lokalnim porezima. Odredbe o lokalnim porezima izdvojene su u zasebni propis (ZLP) tako da se njime ustvari nisu uvele nove vrste poreza već su iste preuzete iz Zakona o financiranju JLP(R)S-a.⁹⁶ Izuzetak je porez na nekretnine koji je predstavljao novost u poreznom sustavu RH, a koji je bio propisan ZLP-om. Posljedično, iz Zakona o financiranju JLP(R)S brisane su odredbe koje su preuzete u ZLP.

Jedinstvenim metodološko-nomotehničkim pravilima za izradu akata koje donosi Hrvatski sabor⁹⁷ propisano je u članku 20. da se prijelaznim odredbama u pravilu uspostavlja odnos između novoga propisa i propisa koji se stavlja izvan snage njegovim stupanjem na snagu i to glede njegova djelovanja na slučajeve, situacije i odnose koji su nastali za vrijeme dok je bio na snazi prijašnji propis. Kada je odredbama glavnog dijela propisa utvrđeno ovlaštenje za donošenje podzakonskog propisa, tada u prijelaznim odredbama treba propisati rok u kojem će se taj propis donijeti, pri čemu treba utvrditi daljnju primjenu propisa koji su doneseni na temelju propisa koji se stavljaju izvan snage, kako ne bi došlo do pravne praznine. Tako je propisano i ZLP-om.

5.3.2.1. Rok donošenja odluka nakon stupanja na snagu Zakona o lokalnim porezima

Prijelaznim odredbama ZLP-a propisano je da je predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave koje se odlučilo na uvođenje nekog od lokalnih poreza bilo obvezno do 30. lipnja 2017.⁹⁸ donijeti novu odluku kojom propisuje plaćanje lokalnih poreza, a odluka donesena na temelju "starog" Zakona o financiranju JLP(R)S primjenjivala se samo do donošenja nove odluke i to u dijelovima koji nisu u suprotnosti s odredbama ZLP-a.⁹⁹ Navedeni rok bio je iznimka od redovnog roka za donošenje odluka o lokalnim porezima (15. prosinca tekuće godine).

⁹⁵ Narodne novine, br. 117/93, 69/97, 33/00, 73/00, 127/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07, 73/08, 25/12, 147/14, 100/15

⁹⁶ Više u obrazloženju Konačnog prijedloga Zakona o izmjenama Zakona o financiranju JLP(R)S, PZ 39: https://www.sabor.hr/sites/default/files/uploads/sabor/2019-01-18/081052/PZ_39.pdf.

⁹⁷ Narodne novine broj 74/15

⁹⁸ ZLP je propisao da se odluke moraju donijeti do 30. lipnja 2017. no nije propisao kada takve odluke stupaju na snagu. U tom slučaju može se primjeniti rok koji su propisale JLS svojom odlukom.

⁹⁹ Iz mišljenja Porezne uprave: https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/misljenje33/Display.aspx?id=19715 (Pristupljeno: 2. studenoga 2022.).

Kako su odredbe o lokalnim porezima preuzete iz Zakona o financiranju JLP(R)S u ZLP, ovlast za propisivanje odluka proizlazi iz ZLP-a. Iz navedenoga proizlazi da bilo potrebno i odluke jedinica lokalne samouprave minimalno prilagoditi zahtjevu da se pozivaju na odredbe ZLP-a u dijelu ovlasti za donošenje.¹⁰⁰ Prema tome, u novim odlukama o lokalnim porezima trebalo je minimalno izmijeniti pozivanje na ovlast za donošenje te odluke donesene nakon 1. siječnja 2017. ne smiju sadržavati pozivanja na Zakon o financiranju JLP(R)S kao što je to u primjeru važeće odluke Općine Novigrad koja propisuje:

Općinski porezi plaćaju se na području Općine Novigrad, a prema Zakonu o financiranju JLP(R)S i prema ovoj Odluci.¹⁰¹

Općina Klakar nije donijela novu odluku sukladno ZLP-u, već je u postojećoj odluci iz 2001.¹⁰² preambulu koja glasi:

Na temelju članka 30. Zakona o financiranju lokalne i područne (regionalne) samouprave ("Narodne novine" broj 117/93, 69/97, 33/00, 73/00, 127/00 i 59/01) i članka 26. Statuta općine Klakar ("Službeni vjesnik Brodsko posavske županije" broj 11/01), Općinsko vijeće na 6. sjednici održanoj 21. prosinca 2001. godine, donijelo je (...)

izmijenila novom odlukom¹⁰³ na sljedeći način:

Na temelju članka 42. stavak 1., članka 67. ZLP-a ("Narodne novine" broj 115/16) i članka 29. Statuta općine Klakar i Statutarne odluke o izmjeni i dopuni statuta općine Klakar (Službeni vjesnik Brodsko-posavske županije 12/09 i 6/13), Općinsko vijeće Općine Klakar na svojoj 31. sjednici održanoj 30. ožujka 2017. donosi (...).

VUS je takvu odluku Općine Klakar ukinuo¹⁰⁴ obrazlažući da iz ZLP-a proizlazi da je Općina Klakar bila dužna do 30. lipnja 2017. donijeti novu odluku o lokalnim porezima,

usklađenu s odredbama ZLP-a iz 2016. i još tu novu odluku do 15. prosinca 2017. uskladiti s izmjenom ovog zakona iz 2017., što Općina Klakar nesporno do danas nije

¹⁰⁰ Više u Vuraić Kudeljani, M., Prutzer, N. (2017). *Porez na nekretnine i lokalni porezi*. Zagreb: TIM4PIN.

¹⁰¹ Odluka o općinskim porezima Općine Novigrad (Službeni glasnik Zadarske županije broj 4/17)

¹⁰² Odluka o općinskim porezima (Službeni vjesnik Brodsko - posavske županije broj 17/01)

¹⁰³ Odluka o izmjeni Odluke o općinskim porezima Općine Klakar (Službeni vjesnik Brodsko-posavske županije broj 8/17)

¹⁰⁴ Presuda Poslovni broj: Usovz-138/20-3 od 30. studenoga 2020. (Narodne novine broj 7/21)

učinila zbog čega važeća Odluka o izmjeni, koja nije usklađena s naprijed navedenim odredbama ZLP-a, nije zakonita.

VUS je također istaknuo da je njegovo stajalište da

ako novi zakon propisuje obvezu donošenja općeg akta za njegovo provođenje, nije dopušteno umjesto donošenja takvog općeg akta mijenjati odnosno dopunjavati opći akt donesen na temelju zakona koji je prestao važiti.

Općina Klakar nije usamljeni slučaj. Slično je napravila i Općina Erdut koja je krajem 2017. donijela Odluku o izmjeni i dopuni Odluke o prirezu porezu na dohodak Općine Erdut¹⁰⁵ te njome izmijenila odluku¹⁰⁶ iz 2006.

Općina Petrovsko je nakon stupanja na snagu ZLP-a dva puta mijenjala odluku iz 2002. odnosno nije donijela novu odluku sukladno ZLP-u.¹⁰⁷

Neke jedinice lokalne samouprave morale su, osim pozivanja na ispravnu pravnu osnovu, mijenjati i same odredbe o lokalnim porezima te ga prilagoditi ZLP-u, no nisu ni to napravile. Tako Odluka o porezima Općine Gornji Bogičevci¹⁰⁸ sadrži sljedeće poreze:

1. prirez porezu na dohodak
2. porez na potrošnju
3. porez na tvrtku ili naziv
4. porez na kuće za odmor
5. porez na korištenje javnih površina
6. porez na neobrađeno obradivo poljoprivredno zemljište
7. porez na neizgrađeno građevno zemljište
8. porez na neiskorištene poduzetničke nekretnine

Porez na tvrtku ili naziv ukinut je stupanjem na snagu ZLP-a (1. siječnja 2017.). Za porez na neobrađeno obradivo poljoprivredno zemljište, porez na neizgrađeno građevno zemljište i porez na neiskorištene poduzetničke nekretnine pokrenut je postupak za ocjenu suglasnosti s Ustavom RH te su ti porezi ukinuti još davne 2007. godine s obzirom na to da je Ustavni sud RH smatrao da imaju obilježja kaznenih poreza.¹⁰⁹ Podnositelj zahtjeva smatrao je problematičnim da se pri primjeni navedenih poreza ne vodi računa o ekonomskoj snazi poreznih obveznika, ni o načelima

¹⁰⁵ Narodne novine broj 130/17

¹⁰⁶ Odluka o prirezu porezu na dohodak (Narodne novine broj 53/06)

¹⁰⁷ Odluka o općinskim porezima (Službeni glasnik Krapinsko - zagorske županije, br. 9/02 , 44/17, 6/20)

¹⁰⁸ Službeni vjesnik Brodsko-posavske županije broj 7/02

¹⁰⁹ Narodne novine broj 26/07

jednakosti i pravednosti u oporezivanju. Također, ističe da je za plaćanje poreza na imovinu relevantna činjenica da ta imovina postoji i da je neka osoba posjeduje, a ne način na koji njome raspolaže, tj. koristi li je vlasnik ili ne.

Dakle, Općina Gornji Bogičevci nije donijela odluku o lokalnim porezima od davne 2002. unatoč kasnijim izmjenama zakona koji su propisivali ovo područje ili je nije dostavila Poreznoj upravi.

Zaključno, uvidom u odluke o lokalnim porezima objavljene na internet stranici Porezne uprave u promatranom razdoblju od 28. listopada do 2. studenoga 2022. vidljivo je da još uvijek osamnaest¹¹⁰ jedinica lokalne samouprave nije dostavilo svoje odluke Poreznoj upravi koje su usklađene sa ZLP-om. Radi se o odlukama koje donesene sukladno prethodno važećem Zakonu o financiranju JLP(R)S-a, znači odlukama donesenim prije 1. siječnja 2017. Članak 67. ZLP-a je u Prijelaznim i završnim odredbama propisao obvezu da se do 30. lipnja 2017. donesu odluke o lokalnim porezima te se lokalni porezi ne mogu utvrđivati na temelju odluka koje su donesene na temelju prethodno važećeg Zakona o financiranju JLP(R)S-a. Odredbe iz tog Zakona koje su se odnosile na lokalne poreze više nisu na snazi (brisane su tj. ukinute su) te za isto nema pravne osnove. Primjenjivati se mogu samo odluke koje su donesene na temelju ZLP-a.

U vezi navedenoga Ustavni sud RH ističe da prestankom važenja zakona kao pravne osnove za donošenje drugog propisa, prestaju važiti i drugi propisi doneseni u svrhu provedbe zakona ako u prijelaznim i završnim odredbama novog zakona nije drugačije određeno.¹¹¹ Stajalište je Ustavnog suda RH da se vremensko produljenje (prijelaznim i završnim odredbama „novog” zakona) važenja drugog propisa, donesenog za izvršenje i/ili provedbu „starog” zakona (koji je prestao važiti), u pojedinom slučaju može opravdati nužnošću zaštite pravne sigurnosti kao sastavnog dijela načela vladavine prava – jedne od najviših vrednota ustavnog poretka, u ograničenom razdoblju koje nastupa nakon prestanka važenja „starog” zakona i vremena potrebnog da nadležna tijela donesu propise radi izvršenja i/ili provedbe „novog” zakona. Ipak, to ne otklanja obvezu donošenja „novih” propisa radi izvršenja i/ili provedbe „novog” zakona (kojim je takva ovlast odnosno obveza izrijekom propisana). Obveza proizlazi i iz načela pravne sigurnosti kao sastavnog dijela vladavine prava (najviša vrednota ustavnog poretka RH). Tako

¹¹⁰ Radi se o sljedećim jedinicama lokalne samouprave: Đulovac, Nova Rača, Sirač, Gornji Bogičevci, Okučani, Mljet, Pojezerje, Virje, Gornja Stubica, Novi Golubovec, Mursko Središće, Pribislavec, Erdut, Lokve, Baška voda, Sućuraj, Vrbanja i Žumberak.

¹¹¹ Odluka Ustavnog suda Broj: U-II-2074/2001 od 9. travnja 2003. (Narodne novine broj 67/03)

korištenje „novim” zakonom propisane ovlasti, za donošenje „novih” provedbenih propisa u svrhu dopune ili izmjene provedbenih propisa „starog” (nevažećeg) zakona, kojih je važenje privremeno produljeno, dovodi u pitanje vladavinu prava, ali i načelo ustavnosti i zakonitosti.¹¹²

VUS je također u jednoj presudi¹¹³ naveo da donošenje općeg akta za provedbu zakona nakon proteka zakonom određenog roka za njegovo donošenje nepovoljno utječe na ostvarivanje načela zakonitosti.

Međutim, unatoč tome, protekom zakonskog roka u kojemu je opći akt trebao biti donesen (...), nije prestalo ovlaštenje dano (...) za njegovo donošenje te protek zakonom propisanog roka za donošenje općeg akta ne predstavlja zapreku za donošenje toga općeg akta budući da se iz odredaba (...) ne može zaključiti da bi zbog prekoračenja roka za donošenje općeg akta prestalo ovlaštenje za njegovo donošenje.

5.3.2.2. Rok za donošenje odluka nakon ukidanja poreza na nekretnine

ZLP je inicijalno sadržavao odredbe o uvođenju poreza na nekretnine koje su trebale stupiti na snagu 1. siječnja 2018., a jedinice lokalne samouprave su za potrebe plaćanja tog poreza bile obvezne donijeti odluku do 30. studenoga 2017., njome utvrditi područja zona u gradu, odnosno općini, vrijednost boda (B), koeficijent zona (Kz) za pojedine zone, koeficijent namjene (Kn), rokove plaćanja te pod kojim uvjetima se za socijalno ugrožene građane može namiriti utvrđena porezna obveza kao i izvore sredstava iz kojih će se namiriti utvrđena porezna obveza.

Porez na nekretnine bio je uređen kao lokalni porez, a 2017. bila je godina pripreme uvođenja tog poreza. Porez je bio obavezan, odnosno jedinici lokalne samouprave nije bila dana mogućnost da odluči želi li uvesti ovaj porez – on je po sili zakona bio uveden i morao se naplaćivati. Predstavljao je zamjenu za tri davanja (komunalna naknada, porez na kuće za odmor¹¹⁴ i „direktna“ spomenička renta¹¹⁵) koja bi se njegovim naplaćivanjem ukinula.¹¹⁶ U

¹¹² Više u Odluci Ustavnog suda RH broj: U-II-687/2011 od 11. srpnja 2017. (Narodne novine broj 90/17).

¹¹³ Poslovni broj: Usovz 21/19-4 od 27. ožujka 2019. (Narodne novine broj 49/19)

¹¹⁴ ZLP je u Prijelaznim i završnim odredbama sadržavao odredbu kojom je bilo propisano da će se odredbe o porezu na kuće za odmor propisane tim zakonom prestati primjenjivati s 1. siječnja 2018.

¹¹⁵ Spomenička renta je oblik prihoda od izravnog ili neizravnog gospodarskog iskorištavanja graditeljske baštine koji se prikuplja sa svrhom investiranja u obnovu kulturne baštine radi trajnog očuvanja i zaštite njezinih spomeničkih obilježja (<https://gov.hr/hr/spomenicka-renta/1458>; Pristupljeno: 15. studenog 2022.).

¹¹⁶ Više u Pratzler, N. (2017). Porez na nekretnine - zašto je uveden i zašto je ukinut? Financije, pravo i porezi, br. 12: 21-25.

listopadu 2017. Zakonom o izmjenama ZLP-a¹¹⁷ brisane su odredbe o porezu na nekretnine te je taj lokalni porez ukinut. Ukidanje poreza na nekretnine značilo je zadržavanje davanja koja je trebao zamijeniti (uključujući porez na kuće za odmor) te su izmjenama ZLP-a brisane odredbe kojima je propisan prestanak važenja odredbi o porezu na kuće za odmor s 1. siječnja 2018. U skladu s tim izmjenama, jedinice lokalne samouprave koje su u svojim odlukama propisale odredbe o porezu na nekretnine, odnosno koje su propisale ukidanje poreza na kuće za odmor (zbog uvođenja poreza na nekretnine) sa stupanjem 1. siječnja 2018., dužne su bile uskladiti svoje odluke do 15. prosinca 2017. s odredbama ZLP-a. Međutim, dio jedinica lokalne samouprave to je propustio učiniti te se u važećim odlukama o lokalnim porezima još uvijek mogu pronaći odredbe vezane za porez na nekretnine.

Odluka o gradskim porezima Grada Solina¹¹⁸ još uvijek sadrži poglavlje *Porez na nekretnine* koji sadrži odredbu:

Sva pitanja utvrđivanja, evidentiranja, nadzora, naplate i ovrhe poreza na nekretnine utvrdit će se posebnom Odlukom Gradskog vijeća Grada Solina do 30. studenog 2017. godine.

Navedeno ne predstavlja toliki problem jer se takva odredba ne primjenjuje (iako i dalje postoji obveza brisanja takve odredbe iz odluke), koliki problem predstavljaju odluke o lokalnim porezima koje su propisale da ukidaju porez na kuće za odmor s 1. siječnja 2018., a koje ga i dalje naplaćuju. Jedinice lokalne samouprave previdjele su da takvu odredbu treba brisati iz odluke o lokalnim porezima ako su željele utvrđivati taj porez i nakon 1. siječnja 2018. jer takva odredba nije automatski brisana ukidanjem poreza na nekretnine.

Općina Viškovo u Odluci o općinskim porezima¹¹⁹ propisala je da odredbe vezane za kuće za odmor prestaju važiti 1. siječnja 2018. godine, a što je bilo u skladu sa ZLP-om sukladno kojem je taj porez trebao biti ukinut s 1. siječnja 2018. Ako Općina Viškovo nije donijela novu odluku kojom se ukida navedena odredba¹²⁰, odredbe o porezu na kuće za odmor više nisu na snazi te Općina nema pravne osnove naplaćivati porez na kuće odmor nakon 1. siječnja 2018.

¹¹⁷ Narodne novine broj 101/17

¹¹⁸ Narodne novine broj 69/17

¹¹⁹ Službene novine Općine Viškovo broj 4/17

¹²⁰ Prema podacima s internet stranice Porezne uprave nema izmjene odluke (Pristupljeno: 15. listopada 2022).

Općina Donji Kukuruzari u Odluci o općinskim porezima¹²¹ propisala je da odredbe vezane uz porez na kuće za odmor prestaju važiti danom uvođenja poreza na nekretnine. Kako ukidanje poreza na kuće za odmor nije vezala za određeni datum već događaj, Općina Kukuruzari ima pravnu osnovu za naplatu poreza kuće za odmor, međutim, i dalje ima obvezu brisanja odredbi vezanih za porez na nekretnine iz svoje Odluke.

5.3.2.3. Produžen zakonski rok zbog izvanrednih okolnosti uzrokovanih koronavirusom (COVID-19)

Rokovi za donošenje odluke o lokalnim porezima izmijenjeni su tijekom izvanrednih okolnosti uzrokovanih koronavirusom (COVID-19)¹²² kada se različitim mjerama nastojalo pomoći poduzetnicima i građanima.

Tako je i Opći porezni zakon¹²³ (dalje: OPZ) u ožujku 2020. dopunjen člankom 107.a kojim se propisalo što su „posebne okolnosti”. Radi se događaju ili određenom stanju koje se nije moglo predvidjeti i na koje se nije moglo utjecati, a koje ugrožava život i zdravlje građana, imovinu veće vrijednosti, znatno narušava okoliš, narušava gospodarsku aktivnost ili uzrokuje znatnu gospodarsku štetu. OPZ je propisao (pod određenim uvjetima) mogućnost odgode i/ili obročne otplate poreznih obveza, oslobođenje obveze plaćanja javnih davanja za sufinancirane neto plaće, oslobođenje u cijelosti ili djelomično podmirivanja poreznih obveza... Temeljem navedene odredbe dopunjen je Pravilnik o provedbi OPZ-a¹²⁴ koji je propisao oslobođenje od podmirivanja poreznih obveza odlukama jedinica lokalne samouprave. Naime, predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave odluku o lokalnim porezima moglo je mijenjati do 31. siječnja 2021. (umjesto do 15. prosinca 2020. što bi bilo u skladu sa ZLP-om) i to isključivo s primjenom u 2021. Dodatno, odlukom se moglo privremeno staviti izvan snage odredbe o porezu na potrošnju i/ili porezu na korištenje javnih površina¹²⁵ za određene mjesece u 2021. Takva Odluka bi se primjenjivala od prvoga dana mjeseca nakon mjeseca u kojem je donesena te bila na snazi do kraja 2021. Nakon isteka određenih mjeseci u 2021. ili cijele 2021., jedinice lokalne samouprave koje su propisale oslobođenja za određene mjesece ili izmijenile odluke samo za 2021., nastavile bi primjenjivati

¹²¹ Službeni vjesnik broj 36/18

¹²² Svjetska zdravstvena organizacija proglasila je globalnu pandemiju uzorkovanu koronavirusom 11. ožujka 2020. (<https://www.who.int/director-general/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020>; Pristupljeno: 11. studenoga 2022.).

¹²³ Narodne novine, br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22

¹²⁴ Pravilnik o dopunama Pravilnika o provedbi OPZ-a (Narodne novine broj 144/20)

¹²⁵ Od lokalnih poreza izuzeti od oslobođenja su prirez porezu na dohodak i porez na kuće za odmor. Prirez porezu na dohodak izuzet je iz razloga što se isti može mijenjati tijekom čitave godine dok se porez na kuće za odmor plaća na godišnjoj razini te nije moguće oslobođenje za određene mjesece.

ranije odredbe odluke o lokalnim porezima. Dopuna Pravilnika stupila je na snagu prvoga dana od dana objave u "Narodnim novinama" (24. prosinca 2020.). S obzirom na to da se nije moglo očekivati da će jedinice lokalne samouprave sazvati sjednice predstavničkog tijela u kratkom razdoblju do kraja 2020. i donijeti (izmjene/dopune) odluke o lokalnim porezima temeljem Pravilnika, bilo je za očekivati da će odluke o lokalnim porezima biti donesene tijekom siječnja 2021. te stupiti na snagu 1. veljače 2021. (*od prvoga dana mjeseca nakon mjeseca u kojem su donijete*).

Međutim, u praksi su se donosile odluke s retroaktivnim odredbama. Primjerice, Općina Bistra je na sjednici održanoj 27. siječnja 2021. donijela Odluku o II. izmjeni Odluke o porezima Općine Bistra¹²⁶ kojom je propisala da se odredbe o porezu na potrošnju stavljaju van snage u razdoblju od 1. siječnja do 31. svibnja 2021. Članak 90. Ustava RH uređuje da povratno djelovanje mogu imati samo pojedine zakonske odredbe (ne i cijeli zakon ili njegov dio), i to isključivo iz posebnih opravdanih razloga. Dakle, osim zakonskih, povratno djelovanje ne smiju imati odredbe drugih vrsta općih akata. Za njih vrijedi apsolutna zabrana povratnog djelovanja. Smisao ustavnog načela zabrane povratnog djelovanja propisa osiguravanje je pravne sigurnosti kao jednog od temeljnih aspekata vladavine prava. Osim Ustava RH, i članak 73. Zakona o LP(R)S izričito propisuje da opći akt ne može imati povratno djelovanje.

Slična situacija bila je i sa Odlukom o dopuni Odluke o lokalnim porezima Grada Petrinje. Navedena Odluka donesena je na sjednici održanoj 30. siječnja 2021., a sadrži odredbu kojom se propisuje da se za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2021. obustavlja u cijelosti utvrđivanje i naplata svih gradskih poreza.¹²⁷ Dakle, i u ovom slučaju radi se o nepridržavanju propisa kojima se zabranjuje retroaktivnost općih akata.

Razvidno je da se obje odluke nisu mogle primjenjivati prije 1. veljače 2021. obzirom na zabranu retroaktivnosti jer bi primjena općeg akta prije njegovog stupanja na snagu dala tom aktu povratni učinak, odnosno stvorila obveze i prije nego je akt stupio na snagu što je i potvrdio i VUS u jednoj svojoj odluci.¹²⁸ VUS smatra da nezakonitost završne odredbe o stupanju na snagu ne dovodi do nezakonitosti cijele odluke te se u nedostatku posebne odredbe o stupanju općeg akta na snagu treba primijeniti opće pravilo prema kojem je opći akt stupio na snagu osmi dan od dana

¹²⁶ Službeni glasnik Općine Bistra broj 1/21

¹²⁷ Narodne novine broj 9/21

¹²⁸ Presuda broj: Usov-90/17-7 od 30. siječnja 2018. (Narodne novine broj 24/18)

njegove objave s tim da je *vacatio legis* počeo teći prvi dan nakon objave akta. S obzirom na to da je VUS donio presudu koja se odnosi na jedinicu lokalne samouprave primjenjujući Zakon o LP(R)S-u, slijedeći istu logiku može se zaključiti da bi u slučaju odluka o lokalnim porezima bio primijenjen rok propisan ZLP-om, odnosno u navedenim slučajevima rok iz dopune Pravilnika o provedbi OPZ-a (*od prvoga dana mjeseca nakon mjeseca u kojem su donijete*).

5.3.3. Stupanje na snagu odluke o lokalnim porezima

Članak 73. Zakona o LP(R)S propisuje da opći akt stupa na snagu najranije osmi dan od dana njegove objave. Iznimno, općim se aktom može iz osobito opravdanih razloga odrediti da stupa na snagu prvog dana od dana objave. Ove odredbe Zakona o LP(R)S razlog su zbog kojeg jedinice lokalne samouprave propisuju da odluka o lokalnim porezima stupa na snagu osmi dan od objave u službenom glasilu (npr. *Ova Odluka stupa na snagu osam dana od dana objave u "Službenom vjesniku Varaždinske županije"*.¹²⁹).

S druge strane, ZLP kao posebni zakon kojim se uređuju lokalni porezi propisuje drugačije stupanje na snagu kojeg bi se jedinice lokalne samouprave morale držati kod propisivanja odredbe o stupanju na snagu. Tako ZLP u članku 42. propisuje da se odluka o lokalnim porezima, kao i odluka predstavničkog tijela JLP(R)S-a da Porezna uprava ili druga jedinica lokalne samouprave/jedinica područne (regionalne) samouprave obavlja poslove u vezi s utvrđivanjem i naplatom poreza JLP(R)S, može mijenjati najkasnije do 15. prosinca tekuće godine, a primjenjuje se od 1. siječnja iduće godine.

Jedina iznimka je odluka o prirezu poreza na dohodak, koja se mora objaviti u „Narodnim novinama”, a stupa na snagu prvoga dana u mjesecu nakon mjeseca u kojem je objavljena. Kada jedinica lokalne samouprave odluči primijeniti sva navedena pravila o stupanju na snagu dobije se sljedeći hibrid završne odredbe:

Ova Odluka objavit će se u „Narodnim novinama” i „Službenom vjesniku Varaždinske županije”, stupa na snagu u roku od osam dana od dana objave u „Službenom vjesniku Varaždinske županije”, a primjenjuje se od 1. siječnja 2023. godine, osim

¹²⁹ Odluka o općinskim porezima Općine Vinica (Službeni vjesnik Varaždinske županije broj 92/17)

odredbi o prirezu poreza na dohodak (članak 3.) koje stupaju na snagu prvoga dana u mjesecu nakon mjeseca u kojem su objavljene u „Narodnim novinama”¹³⁰.

Ovdje treba istaknuti izričaje koji se mogu naći u odredbama ZLP-a, a koji potencijalno dodatno unose konfuziju kod propisivanja stupanja na snagu odluke o lokalnim porezima. ZLP navodi da se odluka *primjenjuje* od 1. siječnja iduće godine dok kod prireza porezu na dohodak navodi se da odluka *stupa na snagu*. Tako se u nekim odlukama jedinica lokalne samouprave može naći odredba slična ovoj:

Ova Odluka stupa na snagu osam dana od dana objave u “Službenom vjesniku Varaždinske županije”, a primjenjuje se od 1. siječnja 2022.¹³¹

Ustavnom sudu RH su zbog sličnog normativnog sadržaja u završnim odredbama nekih zakona podneseni prijedlozi za pokretanje postupka za ocjenu suglasnosti s Ustavom RH.¹³² Ustavni sud je povodom toga utvrdio da zakonodavna praksa kojom je zakonima propisan dan njihova stupanja na snagu uz istodobnu odgodu početka njihove primjene dovodi do pojave neustavnosti koja se očituje u tome da su u pravnom poretku RH istodobno na snazi dva zakona koja uređuju pravne odnose u istovjetnom pravnom području – onaj raniji (koji je na snazi i primjenjuje se) i onaj kasniji (koji je također na snazi, ali se ne primjenjuje). Stupanje na snagu zakona predstavlja vremenski određen trenutak od kojega zakon počinje pravno djelovati, obvezujući svojim odredbama one na koje se odnosi, uz mogućnost primjene sankcije u slučaju njihovog nepoštovanja. Ustav RH poznaje samo institut stupanja na snagu zakona, ali ne i institut (odgođene) primjene zakona koji je stupio na snagu. Ustavno je pravilo da zakoni stupaju na snagu najranije osmog dana od dana objave u „Narodnim novinama”. Vremensko razdoblje od dana objave zakona do dana njegova stupanja na snagu (vakacija) potrebno je da bi se s odredbama novog zakona upoznali i za njegovu primjenu pripremili adresati na koje se odnosi.

Zakon mora stupiti na snagu točno određenog dana, što ujedno znači da se od tog dana mora početi primjenjivati. Zakonske odredbe koje propisuju odgođeni početak primjene zakona koji je stupio na snagu ne udovoljavaju zahtjevima načela vladavine prava, osobito načelu pravne sigurnosti objektivnog pravnog poretka. Iz svega navedenoga može se zaključiti da se danom

¹³⁰ Odluka o gradskim porezima Grada Varaždinskih Toplica (Narodne novine broj 134/22)

¹³¹ Odluka o općinskim porezima Općine Visoko (Narodne novine broj 145/21)

¹³² Izvješće broj: U-X-80/2005 od 1. lipnja 2006. (Narodne novine broj 64/06)

stupanja na snagu propis počinje i primjenjivati te nije dopušteno različito odrediti dan stupanja na snagu i dan početka primjene.¹³³

Sve odredbe zakona ne moraju stupiti na snagu istodobno. Za pojedine glave i/ili odredbe zakona može se odrediti vremenski različito stupanje na snagu ovisno o normativnom sadržaju zakona i o drugim pretpostavkama koje je potrebno osigurati za njegovu provedbu. Ustavni sud RH ističe da je važno samo to da stupanjem na snagu zakona ili pojedinih njegovih glava/odredbi istodobno započne i njihova primjena.

Kako ne bi bilo nedoumica u praksi, Ustavni sud RH navodi da se navedena utvrđenja na odgovarajući način odnose i na druge (podzakonske) propise čije je donošenje u nadležnosti drugih tijela državne vlasti, tijela JLP(R)S i pravnih osoba s javnim ovlastima.

Kako je već navedeno, odluka o prirezu poreza na dohodak mora se objaviti u „Narodnim novinama” (kako bi činjenica obveze uvođenja ili izmjene plaćanja prireza bila dostupna poslodavcima), a stupa na snagu prvoga dana u mjesecu nakon mjeseca u kojem je objavljena.

VUS je ukinuo¹³⁴ odredbu članka 22. stavka 1. Odluke o gradskim porezima Grada Požege¹³⁵ koja je glasila: *Ova Odluka stupa na snagu osam dana od dana objave u Službenim novinama Grada Požege*. Naime, Odluka o gradskim porezima Grada Požege bila je u suprotnosti s tada važećim Zakonom o financiranju JLP(R)S-a¹³⁶ koji je u članku 95. propisivao da se odluka grada o prirezu na porez na dohodak mora se objaviti u „Narodnim novinama”, a stupa na snagu osmog dana od objave. Dakle, Odluka o gradskim porezima propisivala je drugačiji način stupanja na snagu u odnosu na Zakon o financiranju JLP(R)S-a. Odluka je objavljena u skladu sa Zakonom o LP(R)S-u¹³⁷ u Službenim novinama Grada Požege, broj 4/07 od 5. travnja 2007. i, prema odredbi iz Odluke, stupila je na snagu osmog dana od objave (13. travnja 2007.). S druge strane, Odluka je objavljena i u „Narodnim novinama“ broj 40/07 od 18. travnja 2007. te sukladno Zakonu o financiranju JLP(R)S-a stupila na snagu 26. travnja 2007. VUS u svojoj presudi zaključuje:

¹³³ Više u Krajnović, M. (2022). Izrada općih akata u praksi. Informator, br. 6740-6741: 16 – 19.

¹³⁴ Presuda broj: Usov-41/2012-6 od 19. ožujka 2013. (Narodne novine broj 43/13)

¹³⁵ Narodne novine broj 40/07

¹³⁶ Narodne novine, br. 117/93, 69/97, 33/00, 73/00, 127/00, 59/01, 107/01, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07-Odluka Ustavnog suda

¹³⁷ Narodne novine, br. 33/01, 129/05, 109/07

Propisavši stupanje na snagu navedene Odluke osmog dana od dana njezine objave u Službenim novinama Grada Požege, Gradsko vijeće Grada Požege postupilo je suprotno izričitoj odredbi Zakona jer prije objave u Narodnim novinama Odluka o gradskim porezima Grada Požege nije mogla stupiti na snagu.

Ovakav slučaj pokazuje zašto je bitno pravilno propisati odredbe o stupanju na snagu. Sve suprotno tome dovodi do pravne nesigurnosti s obzirom na to da dolazi do nesuglasja u tumačenju dana stupanja na snagu odluke, a samim time i nejasnoća u primjeni odluke kod poreznih obveznika.

Već je ranije navedeno da iznimno opći akt može, iz osobito opravdanih razloga, stupiti na snagu prvog dana od dana objave, a što je propisano Zakonom o LP(R)S tek krajem 2017. Do tada su opći akti (iznimno) mogli stupiti na snagu danom objave. Ustavni sud RH je obrazložio razloge zašto to nije prihvatljivo.¹³⁸ Ustav RH propisuje da „zakon stupa na snagu najranije osmi dan od dana njegove objave...” i samo iznimno dopušta mogućnost da se *vacatio legis* drugačije odredi „zbog osobito opravdanih razloga”. Ustavni sud RH smatra da je formulacija „*Ovaj Zakon stupa na snagu danom objave*” nesuglasna s Ustavom RH kao i načelom vladavinom prava zbog toga što otvara mogućnost da zakon stupi na snagu i prije trenutka njegove objave u „Narodnim novinama”. Prema spornoj formulaciji, takav zakon stupa na snagu u 00.00 sati na dan kad je službeni list publiciran, neovisno o tome što je službeni list stvarno publiciran kasnije tog dana. Prema Ustavnom sudu RH, najkraće dopušteno vakacijsko razdoblje iznosi jedan dan odnosno prvi dan nakon objave zakona u „Narodnim novinama”. To ustavno pravilo ujedno je i opće pravno pravilo o računanju rokova u pravu, pri čemu se rokovi računaju na dane, a ne na sate. Iako se ovo mišljenje Ustavnog suda RH odnosi na zakone, istovjetno pravilo primjenjivo je i na druge propise.

5.3.3.1. Izmjene odluka tijekom 2020. zbog izvanrednih okolnosti uzrokovanih koronavirusom (COVID-19)

Tijekom 2020., a zbog izvanrednih okolnosti uzrokovanih koronavirusom (COVID-19), jedinice lokalne samouprave tijekom godine mijenjale su (ili planirale mijenjati) odluke o lokalnim porezima i to s datumima stupanja na snagu koji nisu u skladu sa ZLP-om.

¹³⁸ Odluka i Rješenje Ustavnog suda RH broj: U-I-3845/2006 i U-I-5348/2012 od 23. siječnja 2013. (Narodne novine broj 12/13)

Primjerice, Općina Donja Voća je na sjednici održanoj 19. svibnja 2020. donijela Odluku o izmjenama i dopunama Odluke o općinskim porezima Općine Donja Voća¹³⁹ kojom propisuje da se porez na potrošnju plaća po stopi od 1% u periodu od lipnja do prosinca 2020. kao mjera ublažavanja negativnih gospodarskih posljedica izazvanih epidemijom virusa COVID-19. Nadalje, tom Odlukom korisnici javne površine oslobođeni su plaćanja poreza na korištenje javne površine u 2020.

Grad Ogulin donio je na sjednici održanoj dana 23. travnja 2020. Odluku o oslobađanju plaćanja poreza na korištenje javnih površina i poreza na potrošnju¹⁴⁰ kojom je obveznike plaćanja tih poreza oslobodio od plaćanja u razdoblju od 1. travnja 2020. godine do 30. lipnja 2020.

Odlukom o dopuni Odluke o općinskim porezima Općine Konjščina¹⁴¹, donesenoj na sjednici održanoj 20. ožujka 2020., propisano je da se u slučaju nastupanja posebnih okolnosti koje podrazumijevaju događaj ili određeno stanje koje se nije moglo predvidjeti i na koje se nije moglo utjecati, a koje ugrožava život i zdravlje građana, imovinu veće vrijednosti, znatno narušava okoliš, gospodarsku aktivnost ili uzrokuje znatnu gospodarsku štetu, može odobriti privremeno, potpuno ili djelomično oslobođenje od plaćanja općinskih poreza na temelju pisanog zahtjeva ili po službenoj dužnosti.¹⁴²

Općina Donja Voća i Općina Konjščina kao pravnu osnovu donošenja navedenih odluka navode ZLP dok se Grad Ogulin poziva na članak 107.a OPZ-a.

Porezna uprava je u vezi takvih odluka o lokalnim porezima donijela mišljenje¹⁴³ u kojem se navodi da je donesen Zakon o dopuni OPZ-a¹⁴⁴ kojim se zbog novonastalih okolnosti uzrokovanih epidemijom virusa COVID-19 nastoji olakšati poslovanje poduzetnicima koji mogu doći u poteškoće uzrokovane nastupom posebnih okolnosti, a što je propisano već ranije spomenutim člankom 107.a. Provedba članka 107.a OPZ-a propisana je Pravilnikom o provedbi

¹³⁹ Službeni vjesnik Varaždinske županije broj 31/20

¹⁴⁰ Službeni glasnik Karlovačke županije broj 22/20

¹⁴¹ Narodne novine broj 46/20

¹⁴² Ova Odluka stavljena je van snage Odlukom o stavljanju izvan snage Odluke o dopuni Odluke o općinskim porezima Općine Konjščina (Narodne novine broj 102/20).

¹⁴³ Klasa: 410-01/20-01/1060; Ur.br.: 513-07-21-01-20-1 od 5. svibnja 2020. https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/misljenje33/Display.aspx?id=19706 (Pristupljeno: 12. listopada 2022.)

¹⁴⁴ Zakon o dopuni OPZ-a donesen je u ožujku 2020., a objavljen je u Narodnim novinama br. 32/20.

OPZ-a¹⁴⁵ koji je mijenjan nekoliko puta uslijed okolnosti izazvanih koronavirusom. Tim izmjenama Pravilnika propisano je da se poreznom obvezom u postupku odgode i/ili obročne otplate dospjele porezne obveze uslijed nastupa posebnih okolnosti smatra obveza poreza i drugih javnih davanja¹⁴⁶, izuzev carina i trošarina, koju utvrđuju porezna tijela¹⁴⁷. Dospjelom poreznom obvezom smatra se svaka obveza koja prema posebnim propisima dospijeva do isteka roka od tri mjeseca nakon stupanja na snagu članka 107.a OPZ-a¹⁴⁸.

S obzirom na to da je člankom 52. ZLP-a propisano da se na postupak utvrđivanja i naplate poreza iz ZLP-a te druga postupovna pitanja koja nisu uređena ZLP-om primjenjuje zakon kojim je uređen porezni postupak (OPZ), upravna tijela jedinica lokalne ili područne (regionalne) samouprave u čijem su djelokrugu poslovi utvrđivanja, nadzora i naplate lokalnih poreza su, kao i ispostave Porezne uprave, dužne postupati u skladu sa člankom 107.a OPZ-a te omogućiti poreznim obveznicima odgodu i/ili obročnu otplatu dospjele porezne obveze, pod uvjetima i na način kako je to propisano Pravilnikom o provedbi OPZ-a.

Prema tome, nije bilo pravne osnove da predstavničko tijelo jedinice lokalne ili područne (regionalne) samouprave donese odluku kojom se odgađa dospijeće plaćanja lokalnih poreza, omogućava obročna otplata dospjelih obveza s osnove lokalnih poreza i/ili kojima se određene porezne obveznike oslobađa plaćanja lokalnih poreza za vrijeme trajanja mjera Stožera civilne zaštite RH donesenih uslijed epidemije virusa COVID-19, a koje nisu u skladu s OPZ-om i Pravilnikom o provedbi OPZ-a. Također, nije bilo pravne osnove da se odluka predstavničkog tijela jedinice lokalne samouprave kojom se mijenja ili dopunjuje važeća odluka o lokalnim porezima, donesena u tekućoj godini, primjenjuje prije 1. siječnja sljedeće godine (konkretno 1. siječnja 2021.), a kako je propisano ZLP-om (uz iznimku odluke o prirezu porezu na dohodak).

Dakle, upravna tijela jedinice lokalne samouprave u čijem su djelokrugu poslovi utvrđivanja i/ili nadzora i/ili naplate poreza trebala su samo postupati u skladu sa OPZ-om i Pravilnikom o provedbi OPZ-a te provesti porezni postupak temeljem ovlasti koje su im dane tim propisima i omogućiti poreznim obveznicima odgodu i/ili obročnu otplatu dospjele porezne obveze, kao i

¹⁴⁵ 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

¹⁴⁶ Javna davanja u smislu OPZ-a su porezi i druga javna davanja.

¹⁴⁷ Porezna tijela su tijela državne uprave, upravna tijela jedinice područne (regionalne) samouprave ili upravna tijela jedinice lokalne samouprave u čijem su djelokrugu poslovi utvrđivanja i/ili nadzora i/ili naplate poreza.

¹⁴⁸ Odredbe članka 107.a OPZ-a stupile su na snagu 20. ožujka 2020.

oslobođenje podmirivanja poreznih obveza, ali nije bilo pravne osnove za donošenjem posebnih odluka o tome.

Uporište za navedeno mišljenje Porezne uprave nalazi se i u presudi¹⁴⁹ VUS-a koji je ukinuo članak 12. Odluke o mjerama pomoći gospodarstvu i građanima Grada Dugog Sela radi ublažavanja negativnih posljedica epidemije bolesti COVID-19¹⁵⁰ koji glasi:

Pravne i fizičke osobe koje pružaju ugostiteljske usluge na području Grada Dugog Sela oslobađaju se plaćanja poreza na potrošnju u razdoblju od 01. svibnja do 31. prosinca 2020.

Podnositelj zahtjeva za ocjenu zakonitosti smatrao je da navedena odredba nije usklađena s kriterijima propisanim Pravilnikom o provedbi OPZ-a¹⁵¹. Navedeni Pravilnik propisuje oslobođenje od plaćanja poreza (što uključuje i porez na potrošnju) u posebnim okolnostima i to za porezne obveze koje podnositelju zahtjeva za korištenjem mjera dospijevaju počevši od 1. travnja 2020. do isteka roka od tri mjeseca od stupanja na snagu članka 107.a OPZ-a. Uvjete za određivanje mjera plaćanja poreza u posebnim okolnostima određuje porezno tijelo prebivališta ili sjedišta obveznika i to na temelju obrazloženog zahtjeva u kojem se navode činjenice na temelju kojih će porezno tijelo moći ocijeniti je li podnositelj zahtjeva učinio vjerojatnim i/ili dokazao postojanje pokazatelja nemogućnosti plaćanja dospjelih poreznih obveza, to jest da ima pad prihoda/primitaka u mjesecu koji prethodi mjesecu podnošenja zahtjeva za mjere plaćanja poreza najmanje 20% u odnosu na isti mjesec prethodne godine ili ako učini vjerojatnim da će mu prihodi/primitci u narednom razdoblju od tri mjeseca od mjeseca podnošenja zahtjeva pasti najmanje 20% u odnosu na isto razdoblje prethodne godine. VUS utvrđuje da predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave nije ovlašteno obveznika osloboditi od plaćanja poreza u posebnim okolnostima i kad se radi o izvornom prihodu te jedinice lokalne samouprave jer je izričitom odredbom članka 107.a OPZ-a propisano da se, ako posebne okolnosti utječu na mogućnost podmirivanja poreznih obveza, dospijeće poreznih obveza nastalih i/ili dospjelih sukladno posebnim propisima, može odgoditi i/ili se može odobriti njihova obročna otplata. Zaključno, VUS je utvrdio da je donošenjem članka 12. Odluke predstavničko tijelo Grada Dugog Sela prekoračilo svoje ovlasti te da ta odredba nije u suglasnosti sa OPZ-om i Pravilnikom o provedbi OPZ-a.

¹⁴⁹ Poslovni broj: Usoz-124/20-6 od 30. studenoga 2020. (Narodne novine broj 7/21)

¹⁵⁰ Službeni glasnik Grada Dugog Sela broj 4/20

¹⁵¹ Narodne novine, br. 45/19, 35/20, 43/20, 50/20, 70/20, 74/20

Grad Makarska je tijekom 2020. donijela Odluku o rasterećenju od obveza plaćanja poreza na korištenje javnih površina na području Grada Makarske¹⁵², Odluku o djelomičnom oslobađanju od plaćanja poreza na korištenje javnih površina na području Grada Makarske¹⁵³ te Odluku o gradskim porezima Grada Makarske¹⁵⁴ (koja sadrži odredbu o umanjenju visine poreza na korištenje javnih površina za 25% u 2021. zbog posebnih okolnosti nastalih u uvjetima proglašene epidemije bolesti COVID-19) za koje je također pokrenut postupak ocjene zakonitosti. Međutim, VUS je te postupke obustavio rješenjima donesenim početkom 2022., a kao razlog naveo da su se navedene odluke odnosile na 2020. i 2021. slijedom čega odredbe tih odluka više nisu na snazi te su prestale pretpostavke za vođenje postupka.

Nastavno na mišljenje Porezne uprave, primjerice gradovi Pula¹⁵⁵ i Labin¹⁵⁶ donijeli su odluke o stavljanju izvan snage odluka o oslobađanju od plaćanja poreza na korištenje javnih površina kao i odluke o stavljanju izvan snage odluka o odgodi dospijeća poreza na potrošnju koje su donijeli u ožujku 2020.

Gradska skupština Grada Zagreba je na sjednici održanoj 27. listopada 2020. donijela Odluku o mjerama za ublažavanje negativnih posljedica na poslovanje ugostitelja i obrtnika na području Grada Zagreba uzrokovanih epidemijom bolesti COVID-19¹⁵⁷ (dalje: Odluka o mjerama) kojom se propisuje oslobođenje od plaćanja poreza na potrošnju po stopi od 2% za ugostitelje i obrtnike obveznike tog poreza. Odluka je stupila na snagu prvi dan nakon objave u službenom glasilu (31. listopada). Stupanjem na snagu te odluke u pravnom sustavu postojale su istodobno dvije odluke na snazi: Odluka o lokalnim porezima i o prirezu porezu na dohodak Grada Zagreba¹⁵⁸ kojom je bio propisan porez na potrošnju kao lokalni porez Grada Zagreba i Odluka o mjerama kojom je propisano oslobođenje od plaćanja tog poreza što je stvaralo pravnu nesigurnost. U obavijesti¹⁵⁹ objavljenoj na internetskoj stranici Porezne uprave navodi se da će se utvrditi je li Odluka o mjerama donesena u skladu s propisima kojima se uređuje porezni postupak dok su obveznici poreza na potrošnju bili dužni i dalje obračunavati porez na potrošnju po stopi od 2% i iskazivati ga na računima. Međutim, Porezna uprava stornirala je zaduženi iznos poreza

¹⁵² Službeni glasnik Grada Makarske broj 9/20

¹⁵³ Službeni glasnik Grada Makarske broj 7/20

¹⁵⁴ Službeni glasnik Grada Makarske broj 17/20

¹⁵⁵ Službene novine Grada Pule broj 14/20

¹⁵⁶ Službene novine Grada Labina broj 14/20

¹⁵⁷ Službeni glasnik Grada Zagreba broj 27/20

¹⁵⁸ Narodne novine, br. 28/17, 122/17

¹⁵⁹ <https://www.porezna-uprava.hr/Stranice/Vijest.aspx?NewsID=3023&List=Vijesti> (Pristupljeno: 13. listopada 2022.)

na potrošnju po službenoj dužnosti sukladno oslobađanju plaćanja poreza na potrošnju iz Odluke o mjerama. Obrazloženje za ovakav način postupanja bilo je izbjegavanje dodatnih troškova prilagodbe sustava koje bi porezni obveznici mogli imati zbog primjene Odluke o mjerama. Grad Zagreb ubrzo nakon toga donio je odluku¹⁶⁰ kojom je brisao porez na potrošnju iz svoje odluke s primjenom od 1. siječnja 2021. što je bilo u skladu sa ZLP-om.

5.4. Porezna osnovica

Porezna osnovica predstavlja polaznu osnovu za plaćanje poreza. Ona je u slučaju lokalnih poreza propisana ZLP-om, osim za porez za korištenje javnih površina kod kojeg jedinice lokalne samouprave imaju ovlast samostalno propisati što se smatra poreznom osnovicom, odnosno što je javna površina.

Iako se sljedeći primjer odnosi na lokalni porez koji više nije na snazi zanimljiv je zbog postupanja VUS-a u slučaju kada jedinice lokalne samouprave prelaze granice svojih ovlasti.

Porez na tvrtku ili naziv bio je propisan prethodno važećim Zakonom o financiranju JLP(R)S-a¹⁶¹, a ukinut je od 1. siječnja 2017. u cilju smanjenja administrativnog opterećenja poduzetnika. Članak 42. Zakona o financiranju JLP(R)S-a propisivao je da su obveznici poreza na tvrtku ili naziv pravne i fizičke osobe koje su obveznici poreza na dobit ili poreza na dohodak i registrirani su za obavljanje djelatnosti. Ako navedene osobe u svom sastavu imaju poslovne jedinice (prodavaonice, pogone, radionice, prodajna mjesta), obveznici su poreza na tvrtku za svaku poslovnu jedinicu. Isto je bilo propisano (prepisano) i u članku 13. Odluke o općinskim porezima Općine Bibinje¹⁶². Odlukom o izmjeni i dopuni Odluke o općinskim porezima Općine Bibinje¹⁶³ izmijenjena je navedena odredba na način da je propisano da u slučaju da su

osobe koje u svom sastavu imaju poslovne jedinice (prodavaonice, pogone, radionice, prodajna mjesta, **bankomate**...) obveznici poreza na tvrtku za svaku poslovnu jedinicu.

Znači odredba je u odnosu na izvornu izmijenjena na način da su pod poslovne jedinice dodani bankomati odnosno proširena je porezna osnovica poreza na tvrtku ili naziv. Podnositelj

¹⁶⁰ Narodne novine broj 140/20

¹⁶¹ Narodne novine, br. 117/93, 92/94, 69/97, 33/00, 73/00, 127/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07, 7/3/08, 25/12

¹⁶² Službeni glasnik Zadarske županije broj 1/02

¹⁶³ Službeni glasnik Zadarske županije broj 17/09

zahtjeva za ocjenu zakonitosti smatrao je da je takvo propisivanje poslovnih jedinica suprotno tada važećim propisima (Zakonu o financiranju JLP(R)S i OPZ-u) te da je

bankomat po svojoj prirodi stalno mjesto poslovanja radi kombinacije uskladištenja i isporuke gotovog novca te se obavljaju samo djelatnosti od pomoćnog značenja za podnositelja, što se ne smatra poslovnom jedinicom.

Podnositelj zahtjeva smatra da je odredba suprotna i Zakonu o kreditnim institucijama koji propisuje koje su osnovne, a koje dodatne financijske usluge te ne navodi mrežu bankomata kao poslovnu jedinicu koja bi obavljala djelatnost.¹⁶⁴

VUS je u presudi¹⁶⁵ naveo definiciju obveznika poreza na tvrtku ili naziv iz Zakona o financiranju JLP(R)S-a te dodao i da OPZ¹⁶⁶ propisuje da se poslovnom jedinicom smatra stalno mjesto poslovanja preko kojeg se poslovanje društva obavlja u cijelosti ili djelomično, a posebno mjesto stvarne uprave, podružnica, ured, tvornica, radionica, rudnik, naftni ili plinski izvor, kamenolom ili bilo koje drugo mjesto iskorištavanja prirodnih bogatstava. Gradilište ili građevinski ili montaži projekt čini stalnu poslovnu jedinicu samo ako traje dulje od šest mjeseci. Nadalje, stalnom poslovnom jedinicom ne smatra se:

- 1) korištenje objekata isključivo za uskladištenje, izlaganje ili isporuku dobara ili robe koji pripadaju društvu,
- 2) održavanje zaliha dobara ili robe koje pripadaju društvu isključivo radi skladištenja, izlaganja ili isporuke,
- 3) održavanje zaliha dobara ili robe koje pripadaju društvu isključivo radi prerade koje obavlja drugo društvo,
- 4) održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo radi kupnje dobara ili robe ili radi prikupljanja podataka za društvo,
- 5) održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo radi obavljanja bilo koje druge djelatnosti pripremnog ili pomoćnog značenja za društvo,
- 6) održavanje stalnog mjesta poslovanja radi kombinacije djelatnosti spomenutih u točkama od 1. do 5., pod uvjetom da cjelokupna djelatnost stalnog mjesta poslovanja, koja je posljedica te kombinacije, ima pripremono ili pomoćno značenje.

VUS je zaključio da

¹⁶⁴ Narodne novine broj 149/13

¹⁶⁵ Poslovni broj: Usoz-1/2012-6 od 26. studenog 2013. (Narodne novine broj 149/13)

¹⁶⁶ Narodne novine, br. 147/08, 18/11, 78/12, 136/12

temeljem zakona koji regulira određeno pravno područje, odlukom jedinice lokalne samouprave mogu se na usuglašen način razraditi zakonske odredbe, ali se ne mogu uvoditi nova prava ili stvarati i proširivati obveze, što proizlazi iz prirode odluke kao hijerarhijski nižeg akta u odnosu na zakon.

Nadalje, u presudi VUS-a navodi se da je *bankomat(...)* *elektromehanički uređaj(...)*, a ne *organizacijski oblik* slijedom čega je VUS ukinuo odredbu članka 13. u dijelu koji se odnosi na bankomate.

Idući primjeri odnosi se na porez na korištenje javnih površina za koji je jedinicama lokalne samouprave dana ovlast da mogu svojom odlukom utvrditi što se smatra javnom površinom, visinu, način i uvjete plaćanja poreza na korištenje javnih površina kao i nadležno porezno tijelo za utvrđivanje i naplatu poreza.

Što se smatra javnom površinom regulirano je sljedećim propisima:

1.) člankom 60. Zakona o komunalnom gospodarstvu¹⁶⁷ koji razlikuje dvije vrste javnih površina:

- javne prometne površine na kojima nije dopušten promet motornim vozilima (trgovi, pločnici, javni prolazi, javne stube, prečaci, šetališta, uređene plaže, biciklističke i pješačke staze, pothodnici, podvožnjaci, nadvožnjaci, mostovi i tuneli, ako nisu sastavni dio nerazvrstane ili druge ceste)

- javne zelene površine su parkovi, drvoredi, živice, cvjetnjaci, travnjaci, skupine ili pojedinačna stabla, dječja igrališta s pripadajućom opremom, javni športski i rekreacijski prostori, zelene površine uz ceste i ulice, ako nisu sastavni dio nerazvrstane ili druge ceste odnosno ulice i sl.

2.) člankom 3. Zakona o prostornom uređenju¹⁶⁸ koji propisuje da je površina javne namjene svaka površina čije je korištenje namijenjeno svima i pod jednakim uvjetima (javne ceste, nerazvrstane ceste, ulice, biciklističke staze, pješačke staze i prolazi, trgovi, tržnice, igrališta, parkirališta, groblja, parkovne i zelene površine u naselju, rekreacijske površine i sl.).

Ovim odredbama zajedničko je da se odnose na površine koje su javno dobro i u nadležnosti jedinice lokalne samouprave te je ZLP prepustio jedinicama lokalne samouprave da same propišu što će se smatrati javnom površinom u smislu plaćanja poreza na korištenje javnih

¹⁶⁷ Narodne novine, br. 68/18, 110/18, 32/20

¹⁶⁸ Narodne novine, br. 153/13, 65/17, 114/18, 39/19, 98/19

površina. Odredba kojom se jedinicama lokalne samouprave daje ta samostalnost u propisivanju u praksi je značilo i propisivanje različitih odredbi u vezi toga, što se u konačnici i nije uvijek pokazalo zakonitim.

Tako je VUS ocjenjivao zakonitost odluke¹⁶⁹ Općine Čeminac te ukinuo odredbe odluke povezane s porezom za korištenje javnih površina¹⁷⁰. Tom Odlukom propisano je što se smatra javnom površinom, i to:

- javne prometne površine: ceste, pješačke i biciklističke staze, otnesnice i druge površine koje su namijenjene kretanju ljudi i vozila, a za čije je održavanje i upravljanje nadležna Općina Čeminac;
- javne zelene površine: parkovi, šetališta, drvoredi, živice, cvjetnjaci, rekreacijske površine, zelenilo uz objekte, spomenici, dječja igrališta i druge slične površine za čije je održavanje i upravljanje nadležna Općina Čeminac;
- druge slične površine za čije je održavanje i upravljanje nadležna Općina Čeminac.

Između ostalog, Odlukom je propisano i da se taj porez plaća za namjene navedene u tablici 8.

Tablica 8: Iznosi poreza za korištenje javnih površina općine Čeminac

| R.br. | NAČIN UPORABE JAVNIH POVRŠINA | IZNOS |
|-------|--|---|
| 8. | Uporaba javnih prometnih površina kako slijedi | |
| | 8.1. Traktori | |
| | do 26 kW do 55 kW do 110 kW do 146 kW do 183 kW preko 183 kW | 75,00 kn godišnje 150,00 kn godišnje 300,00 kn godišnje 400,00 kn godišnje 500,00 kn godišnje 750,00 kn godišnje |
| | 8.2. Motorna vozila s dvije osovine visine iznad 1,90 m, kojima najveća dopuštena masa ne prelazi 3.500 kg | 300,00 kn godišnje/ 20,00 kn jednokratno |
| | 8.3. Motorna vozila s dvije osovine visine ispod 1,90 m, koja vuku priključno vozilo, neovisno o broju osovina i visini priključnog vozila | 500,00 kn godišnje/ 50,00 kn jednokratno |

¹⁶⁹ Službeni glasnik Općine Čeminac broj 7/17

¹⁷⁰ Presuda Poslovni broj: Usoz-32/18-8 od 29. travnja 2019. (Narodne novine broj 61/19)

| | |
|--|--|
| 8.4. Motorna vozila s dvije ili tri osovine, najveće dopuštene mase preko 3.500 kg | 750,00 kn godišnje/ 75,00 kn jednokratno |
| 8.5. Motorna vozila s dvije osovine, najveće dopuštene mase preko 3.500 kg, koja vuku priključno vozilo s jednom osovinom | 900,00 kn godišnje/ 90,00 kn jednokratno |
| 8.6. Motorna vozila s četiri ili više osovina, najveće dopuštene mase preko 3.500 kg | 1.000,00 kn godišnje/ 100,00 kn jednokratno |
| 8.7. Motorna vozila s dvije osovine, najveće dopuštene mase preko 3.500 kg, koja vuku priključno vozilo s dvije i više osovina | 1.200,00 kn godišnje/ 125,00 kn jednokratno |
| 8.8. Motorna vozila s tri osovine, najveće dopuštene mase preko 3.500 kg, koja vuku priključno vozilo, neovisno o broju osovina priključnog vozila | 1.500,00 kn godišnje/ 150,00 kn jednokratno |
| 8.9. Priključna transportna vozila za traktore, ovisno o nosivosti do 3 tone do 5 tona do 10 tona više od 10 tona | 30,00 kn godišnje 50,00 kn godišnje 100,00 kn godišnje 150,00 kn godišnje |
| 8.10. Priključna vozila i oruđa koja se vuku na kotačima | 50,00 kn godišnje |
| 8.11. Kombajni i slični strojevi | 150,00 kn godišnje |

Izvor: Odluka o općinskim porezima Općine Čeminac (Službeni glasnik Općine Čeminac broj 7/17)

VUS je smatrao spornim dio Odluke koji se odnosi na plaćanja poreza na korištenje javnih za ceste koje su uvrštene u javne površine.

Imajući na umu da su javne ceste javno dobro u općoj uporabi u vlasništvu RH, da su njihov status kao i status nerazvrstanih cesta, te upravljanje i način njihova financiranja uređen Zakonom o cestama¹⁷¹, ovaj Sud zaključuje da nije bilo zakonskog uporišta u odredbama ZLP-a za propisivanje naknade za uporabu javnih površina-cesta za motorna i priključna vozila kako je to propisano u dijelu članka 6. od rednog broja 8. 8.1 do 8.11 Odluke o porezima općine Čeminac. Naime, godišnji porez za uporabu javnih prometnih površina (...) u suštini odgovara godišnjoj naknadi za uporabu javnih cesta koja se plaća pri registraciji motornih i priključnih vozila propisanih u članku 86. stavku 1. točki 1. ZOC.

U pojedinim odlukama o lokalnim porezima mogu se naći sljedeće odredbe:

¹⁷¹ Narodne novine, br. 84/11, 22/13, 54/13, 148/13, 92/14, 110/19, 144/21

- Javna površina u smislu ove Odluke je javna površina koju definira Odluka o komunalnom redu ("Službeni glasnik Općine Končanica", broj 1/05 i 4/09) te Odluka o trgovini na malo izvan prodavaonica ("Službeni glasnik Općine Končanica", broj 5/09).¹⁷²
- Što se smatra javnom površinom definirano je Pravilnikom o davanju na privremeno korištenje javnih površina na području Općine Vela Luka.¹⁷³
- Javnom površinom u smislu ove Odluke smatraju se javne površine propisane Odlukom o komunalnom redu („Službeni glasnik Međimurske županije“, broj 2/04).¹⁷⁴

S obzirom na to da je ZLP-om dana ovlast jedinicama lokalne samouprave dana da propišu što se smatra javnom površinom, po mišljenju autorice odluke o lokalnim porezima trebaju sadržavati definiciju javnih površina, a ne upućivati na druge propise.

5.5. Nadležno tijelo

Vezano za nadležna tijela, kod odluka o lokalnim porezima, treba razlikovati dvije vrste:

1. nadležno tijelo za donošenje odluke o lokalnim porezima
2. nadležno tijela za utvrđivanje, nadzor i naplatu poreza.

5.5.1. Nadležni donositelj odluke o lokalnim porezima

Zakon o LP(R)S propisuje da predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave donosi odluke (članak 35.), dok je izvršno tijelo zaduženo za pripremu prijedloga te odluke te u konačnici izvršava ili osigurava izvršavanje odluke predstavničkog tijela (članak 48.). ZLP propisuje da predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave svojom odlukom utvrđuje visinu ili stopu poreza i nadležno porezno tijelo za utvrđivanje i naplatu poreza, a što je propisano člankom 42. Navedenim propisima jasno je propisana nadležnost pojedinih tijela vezano za donošenje odluke o lokalnim porezima.

Odluka o općinskim porezima Općine Jalžabet¹⁷⁵ koju je donijelo Općinsko vijeće Općine Jalžabet propisuje visinu poreza na korištenje javnih površina, ali također propisuje i da se za

¹⁷² Odluka o lokalnim porezima Općine Končanica (Narodne novine broj 112/17)

¹⁷³ Odluka o porezima Općine Vela Luka (Službeni glasnik Općine Vela Luka, br. 16/21, 17/22)

¹⁷⁴ Odluka o porezima Općine Vratišinec (Službeni glasnik Međimurske županije, br. 9/17 i 13/17)

¹⁷⁵ Službeni vjesnik Varaždinske županije broj 50/17

prigodne manifestacije (npr. Šlingani dani, proštenja i slično) visina poreza utvrđuje posebnom odlukom načelnika, a ne može biti manja od redovne cijene.

Grad Pazin propisao je da visinu, način i uvjete plaćanja poreza na korištenje javnih površina za vrijeme održavanja manifestacija koje organizira Grad ili su od značenja za Grad određuje gradonačelnik Grada Pazina o čemu donosi zaključak. Također, visinu, način i uvjete plaćanja poreza na korištenje javnih površina koji nisu propisani Odlukom o porezima Grada Pazina određuje gradonačelnik Grada Pazina o čemu donosi zaključak.¹⁷⁶ Gradonačelnik je ovlašten da može izvršiti promjenu namjene pojedine javne površine i zone utvrđene samom Odlukom u slučajevima hitne potrebe ili kada to nalažu posebni interesi Grada.

Gradonačelnik Grada Omiša ovlašten je donositi i blaže kriterije za oslobađanje od plaćanja gradskih poreza, a što je propisano Odlukom o gradskim porezima.¹⁷⁷

U navedenim primjerima odlukama o lokalnim porezima daje se ovlast izvršnim tijelima da odlučuju o lokalnim porezima, a što je suprotno Zakonu o LP(R)S-u i ZLP-u. Predstavničko tijelo ne može ovlastiti općinskog načelnika ili gradonačelnika (izvršno tijelo) da donosi opće akte, odnosno odluke o lokalnim porezima. Za tako donesenu odluku ne bi postojao mehanizam kontrola zakonitosti od strane VUS-a što može dovesti do zlouporabe ovlastima.¹⁷⁸ Izvršno tijelo može donositi opće akte samo ako je na to ovlašteno posebnim zakonom ili statutom lokalne jedinice, i to samo tzv. interne opće akte. Dakle, predstavničko tijelo (skupština) ne može na izvršno tijelo (općinski načelnik ili gradonačelnik) prenositi ovlasti koje je predstavničkom tijelu dodijelio zakonodavac.¹⁷⁹

Osim toga, ranije navedena Odluka o gradskim porezima Grada Omiša sadrži ovlast gradonačelnika da daje potrebna tumačenja i napatke za provedbu te Odluke. Takvu odredbu sadrži i Odluka o lokalnim porezima Grada Poreča-Parenzo¹⁸⁰ koja propisuje da će gradonačelnik

¹⁷⁶ Odluka o porezima Grada Pazina (Narodne novine, br. 41/17, 118/17)

¹⁷⁷ Odluka o gradskim porezima (Narodne novine, br. 84/17, 8/18)

¹⁷⁸ Više u Šikić, M. i Crnković, M. (2016). Upravnosudska i ustavnosudska kontrola zakonitosti akata jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, 37 (1), 423-447.

¹⁷⁹ Više u Krajnović, M. (2022). Izrada općih akata u praksi. Informator, br. 6740-6741: 16 – 19.

¹⁸⁰ Službeni glasnik Grada Poreča-Parenzo, br. 18/17, 5/18 i 20/19

po potrebi donositi pravilnike, napatke i načelne stavove za provođenje te Odluke. U vezi tumačenja odluka o lokalnim porezima treba navesti Odluku Ustavnog suda RH¹⁸¹ u kojoj stoji da Ustavni sud smatra važnim istaknuti da donositelji (podzakonskih) propisa nisu ovlašteni donositi vjerodostojna tumačenja propisa. Naime, vjerodostojno tumačenje po svojoj naravi proizvodi pravne učinke od dana stupanja na snagu propisa, što znači da ima povratno djelovanje. Prema članku 89. stavku 4. Ustava, drugi propisi državnih tijela i tijela koja imaju javne ovlasti ne mogu imati povratno djelovanje.

5.5.2. Nadležno porezno tijelo

OPZ, kao *lex generalis*, u članku 3. propisuje da je porezno tijelo tijelo državne uprave, upravno tijelo jedinice područne (regionalne) samouprave ili upravno tijelo jedinice lokalne samouprave u čijem su djelokrugu poslovi utvrđivanja i/ili nadzora i/ili naplate poreza. S obzirom na to da se OPZ primjenjuje kao supsidijarni propis tj. ako posebnim zakonom nije određeno drugačije, kod propisivanja poreznih tijela za lokalne poreze primjenjuje se ZLP. U članku 41. ZLP-a propisano je da poslove u vezi s utvrđivanjem i naplatom poreza jedinica lokalne samouprave obavljaju nadležna tijela JLP(R)S. Dakle, nadležno porezno tijelo za utvrđivanje i naplatu poreza na kuće za odmor, poreza na potrošnju i poreza na korištenje javnih površina je, u pravilu, tijelo jedinice lokalne samouprave. Jedinica lokalne samouprave može svojom odlukom poslove utvrđivanja i naplate navedenih poreza povjeriti odnosno prenijeti ovlast:

- drugoj jedinici lokalne samouprave (uz prethodnu suglasnost predstavničkog tijela jedinice lokalne samouprave kojoj se poslovi povjeravaju)
- jedinici područne (regionalne) samouprave (uz prethodnu suglasnost predstavničkog tijela jedinice područne (regionalne) samouprave kojoj se poslovi povjeravaju) ili
- Poreznoj upravi (uz prethodnu suglasnost ministra financija).

Preduvjet za prijenos ovlasti je suglasnost drugog poreznog tijela.

Tako je, primjerice, Skupština Istarske županije donijela Odluku o davanju prethodne suglasnosti za obavljanje poslova utvrđivanja i naplate lokalnih poreza¹⁸². Tom odlukom daje se prethodna suglasnost za obavljanje poslova utvrđivanja i naplate poreza od strane Istarske županije za gradove i općine s područja Istarske županije (Labin, Rovinj, Vodnjan, Bale, Barban, Cerovlje, Gračišće i drugi). Prethodna suglasnost daje se na neodređeno vrijeme, a u slučaju

¹⁸¹ Broj: U-II-3438/2005 od 16. svibnja 2007. (Narodne novine broj 58/07)

¹⁸² Službene novine Istarske županije broj 10/17

opoziva Odluke, odluka vijeća grada ili općine kojom se na temelju navedene suglasnosti poslovi prenose na Istarsku županiju, kao i sama suglasnost, ostaju na snazi do 31. prosinca godine u kojoj je suglasnost opozvana. Uvjeti, opseg i naknada za obavljanje poslova utvrđivanja i naplate poreza uređuju se međusobnim sporazumom Istarske županije i jedinica lokalne samouprave, a nakon donošenja odluka predstavničkih tijela gradova i općina o povjeravanju poslova Istarskoj županiji. Poslove obavlja upravno tijelo Istarske županije nadležno za poslove utvrđivanja i naplate županijskih poreza.

Ovlast se na Poreznu upravu prenosi temeljem Suglasnosti da Porezna uprava može obavljati poslove utvrđivanja, evidentiranja, nadzora, naplate i ovrhe radi naplate poreza JLP(R)S (dalje: Suglasnost)¹⁸³ kojom je ministar dao načelnu suglasnost svim JLP(R)S-ima da poslove utvrđivanja i naplate poreza mogu prenijeti na Poreznu upravu. Suglasnost je dana na neodređeno vrijeme, a u slučaju opoziva Suglasnosti, odluka predstavničkog tijela JLP(R)S kojom se na temelju Suglasnosti poslovi prenose na Poreznu upravu, kao i sama Suglasnost, ostaju na snazi do 31. prosinca godine u kojoj je Suglasnost opozvana.

S tim u vezi, nezakonita je odredba u Odluci o obavljanju poslova utvrđivanja, evidentiranja, nadzora, podataka radi naplate općinskih poreza Općine Bednja u 2018. godini¹⁸⁴ kojom se propisuje da se ovlašćuje općinski načelnik da može u ime i za račun Općine Bednja potpisati ugovor s Poreznom upravom radi obavljanja poslova utvrđivanja, evidentiranja i nadzora radi naplate poreza na potrošnju. Poslove vezane za lokalne poreze jedinice lokalne samouprave povjeravaju Poreznoj uprave temeljem Suglasnosti, a ne sklapanjem posebnog ugovora.

Odlukom o porezima Grada Ploča¹⁸⁵ propisano je da ako Ministarstvo financija opozove suglasnost Poreznoj upravi za ubiranje poreza na potrošnju, Porezna uprava će taj posao raditi do kraja godine u godini kada je suglasnost opozvana. Kako je već navedeno, Suglasnost je donio ministar financija te je njome dao načelnu suglasnost svim jedinicama lokalne samouprave da poslove utvrđivanja i naplate poreza mogu prenijeti na Poreznu upravu. Dakle, ne radi se o suglasnosti kojom je Ministarstvo financija ovlástilo Poreznu upravu kako Grad Ploče navodi u svojoj Odluci.

¹⁸³ Narodne novine broj 1/17

¹⁸⁴ Službeni vjesnik Varaždinske županije broj 69/17

¹⁸⁵ Službeni glasnik Grada Ploča broj 6/17, Narodne novine broj 119/18

Jedinica lokalne samouprave ne mora prenijeti ovlast za poslove utvrđivanja, evidentiranja, nadzora, naplate i ovrhe radi naplate poreza jedinica lokalne samouprave u cijelosti. Može propisati da dio poreza utvrđuje i naplaćuje Porezna uprava dok za dio poreza može sama utvrđivati porez. Primjerice, Općina Jalžabet je poslove utvrđivanja, evidentiranja, nadzora, naplate i ovrhe radi naplate poreza na potrošnju prenijela nadležnoj ispostavi Porezne uprave, dok poslove utvrđivanja, evidentiranja, nadzora, naplate i ovrhe radi naplate poreza na kuće za odmor i poreza na korištenje javnih površina obavlja Jedinostveni upravni odjel Općine Jalžabet.¹⁸⁶ Općina Jalžabet nije usamljena u ovakvom mješovitom propisivanju nadležnog poreznog tijela.

Međutim, kod propisivanja ovlasti za poslove utvrđivanja, evidentiranja, nadzora, naplate i ovrhe radi naplate poreza jedinica lokalne samouprave bitno je jasno propisati tu odredbu kako ne bi došlo do nejasnoća kao u Odluci o općinskim porezima Općine Biskupija¹⁸⁷. U toj Odluci propisano je da obvezu plaćanja poreza na korištenje javne površine utvrđuje Jedinostveni upravni odjel Općine Biskupija, ali da rješenje o razrezu poreza na korištenje javnih površina donosi nadležna ispostava Porezne uprave. OPZ propisuje da porezno tijelo na temelju činjenica utvrđenih u poreznom postupku donosi porezno rješenje. Dakle, nadležna ispostava Porezne uprave utvrđivat će činjenice prilikom donošenja poreznog rješenja, a ne Jedinostveni upravni odjel Općine Biskupija kako je navedeno u Odluci.

Odlukom o lokalnim porezima Općine Kravarsko¹⁸⁸ nije propisano tko je nadležno porezno tijelo za porez na korištenje javnih površina. U dijelu Odluke koji sadrži ovlaštenje za naplatu poreza stoji sljedeće:

Stvarno i mjesno nadležna ustrojstvena jedinica Porezne uprave Ministarstva financija je nadležno porezno tijelo za utvrđivanje i naplatu lokalnih poreza, osim poreza na korištenje javnih površina.

Navedeno je također ispravno budući da je nadležno porezno tijelo sukladno ZLP-u prvenstveno upravno tijelo jedinice lokalne samouprave, a u slučajevima kada se ta ovlast prenosi na drugo porezno tijelo, to je potrebno i propisati odlukom. Ako jedinica lokalne samouprave ne propiše nadležno porezno tijelo, može se smatrati da će ona sama utvrđivati lokalni porez.

¹⁸⁶ Odluka o općinskim porezima Općine Jalžabet (Službeni vjesnik Varaždinske županije broj 50/17)

¹⁸⁷ Narodne novine broj 128/22

¹⁸⁸ Narodne novine broj 94/17

5.5.2.1. Turistička zajednica kao porezno tijelo?

Gradsko vijeće Grada Varaždina donijelo je Odluku o mjerama pomoći pravnim osobama, fizičkim osobama-obrtnicima te udrugama koje koriste prostore u vlasništvu Grada Varaždina¹⁸⁹. Tom odlukom je Grad Varaždin zbog nastupanja posebnih okolnosti izazvanih virusom COVID-19 od plaćanja poreza za korištenje javne površine za postavu terase za 2020. godinu oslobodilo sve pravne ili fizičke osobe koje obavljaju ugostiteljsku djelatnost u čvrstom objektu uz koji se, u pravilu, nalazi terasa tog ugostiteljskog objekta, a za postavu koje su prethodno ispunjeni uvjeti. Navedena odluka donesena je krajem travnja 2020. dok je u lipnju 2020. Gradsko vijeće Grada Varaždina donijelo Odluku o dopuni Odluke o mjerama pomoći pravnim osobama, fizičkim osobama-obrtnicima te udrugama koje koriste prostore u vlasništvu Grada Varaždina¹⁹⁰ u kojoj je dodao novu odredbu kojom propisuje da su u slučaju organiziranja "Špancirfesta 2020" u organizaciji Turističke zajednice Grada Varaždina, sve pravne ili fizičke osobe koje obavljaju ugostiteljsku djelatnost dužne za korištenje javne površine za postavu terase podnijeti zahtjev Turističkoj zajednici i platiti porez za korištenje javne površine za postavu terase u skladu s rješenjima koje će izdati Turistička zajednica za površinu terase i cjeniku Turističke zajednice.

Iz ove Odluke proizlazi da Turistička zajednica Grada Varaždina postaje porezno tijelo što nije u skladu sa ZLP-om, ali ni OPZ-om. "Špancirfest 2020" nije se održao pa odluka nije primijenjena u praksi.

Iako se vezano za turističke zajednice mogu naći različite teorije radi li se o pravnim osobama s javnim ovlastima, postavlja se pitanje mogu li i takve pravne osobe biti nadležno porezno tijelo. Člancima 33. i 34. Zakona o sustavu državne uprave propisano je da se pravnim osobama s javnim ovlastima posebnim zakonom mogu povjeriti poslovi neposredne provedbe zakona u prvom stupnju i drugi upravni i stručni poslovi. Poslovi državne uprave povjeravaju se pravnim osobama s javnim ovlastima ako:

- je to nužno za provedbu pravno obvezujućih akata Europske unije
- se povjeravanjem određenih poslova državne uprave osigurava njihovo učinkovitije obavljanje uz dokazivo manje troškove ili
- obavljanje određenih poslova državne uprave zahtijeva osobite tehničke ili stručne uvjete koje nije moguće osigurati u tijelima državne uprave bez znatnog povećanja troškova.

¹⁸⁹ Službeni glasnik Grada Varaždina broj 4/20

¹⁹⁰ Službeni glasnik Grada Varaždina broj 5/20

ZLP-om je propisano da poslovi utvrđivanja, nadzora i naplate poreza obavljaju upravna tijela jedinice lokalne ili područne (regionalne) samouprave ili ispostave Porezne uprave iz čega proizlazi da nema zakonske osnove temeljem koje bi se obavljanje poslova utvrđivanja i naplate poreza povjerilo pravnoj osobi s javnim ovlastima.

5.5.2.2. Udruga kao porezno tijelo?

Ranije je navedeno da je Općinsko vijeće Općine Jalžabet nezakonito ovlastilo izvršno tijelo na donošenje odluke o visini poreza na korištenje javnih površina, ali tom Odlukom je također propisalo i ovlast općinskog načelnika da odobri privremenu uporabu javne površine i oslobodi obveznika plaćanja poreza na korištenje javne površine, u svrhu održavanja akcije zaštite okoliša, humanitarne, kulturne, sportske i druge akcije. U tom slučaju moguće je prepustiti naplatu nekoj udruzi iz Općine. Iako je odredba nejasno napisana, proizlazi da, sukladno ovoj Odluci porezno tijelo može postati i udruga, što je suprotno ZLP-u jer porezna tijela mogu biti upravna tijela jedinice lokalne ili područne (regionalne) samouprave ili ispostave Porezne uprave.

5.6. Sankcije u odlukama o lokalnim porezima

Opći akt lokalnih jedinica ne može sadržavati kaznene odredbe već samo prekršajne i to samo za povrede propisa koje one donose na temelju svoje nadležnosti utvrđene Ustavom RH i zakonom. Lokalne jedinice mogu propisivati samo novčane kazne pri čemu je raspon tih kazni propisan Prekršajnim zakonom.¹⁹¹

5.6.1. “Kazneni” porez

Presudom VUS-a¹⁹² ukinut je 14. stavak 2. Odluke o gradskim porezima i prirezu porezu na dohodak Grada Otočca¹⁹³ koji je propisivao plaćanje poreza za korištenje javnih površina bez odobrenja nadležnog tijela. U tom se slučaju porez na korištenje javnih površina plaćao u deseterostrukom iznosu od propisanog iznosa. Podnositelj zahtjeva za ocjenu zakonitosti smatrao je takvu odredbu nezakonitom budući da ovlast jedinice lokalne samouprave da općim aktom uređuje područje utvrđivanja i naplate lokalnih poreza proizlazi iz ZLP-a. Također, pojam poreznog

¹⁹¹ Više u Krajnović, M. (2022). Izrada općih akata u praksi. Informator, br. 6740-6741: 16 – 19.

¹⁹² Poslovni broj: Usoz-122/20-5 od 24. svibnja 2021. (Narodne novine broj 76/21)

¹⁹³ Službeni vjesnik Grada Otočca br. 4/17, 1/18

obveznika određen je ZLP-om tako da jedinica lokalne samouprave nije ovlaštena uređivati to pitanje.

Pravne i fizičke osobe mogu koristiti javnu površinu samo na temelju valjane pravne osnove odnosno akta raspolaganja vlasnika u vidu odobrenja javnopravnog tijela jedinice lokalne samouprave, koje mora sadržavati sve elemente na temelju kojih se utvrđuje visina porezne obveze odnosno naknade.

Podnositelj zahtjeva smatrao je da je nastanak porezno-pravnog odnosa „uvjetovan” izdavanjem odobrenja iz čega slijedi da se pod korištenjem javne površine, koje je podložno oporezivanju, ne može podvesti svako korištenje već samo ono koje je utemeljeno na odobrenju nadležnog tijela. Neovlašteno korištenje javne površine ne može biti predmetom oporezivanja, već se o njemu može odlučivati isključivo u okviru Odluke o komunalnom redu koja za takvo postupanje predviđa izricanje upravnih mjera i prekršajnih kazni.

VUS je zaključio da se člankom 14. stavkom 2. Odluke sankcionira protupravno korištenje javnih površina u Gradu Otočcu.

Propisivanje „kaznenog” poreza, tj. poreza u deseterostrukom iznosu od iznosa kojeg plaćaju osobe koje javnu površinu koriste na temelju odobrenja nadležnog tijela, suprotno je smislu i svrsi oporezivanja. Pored toga, valja naglasiti da takav, „kazneni” porez, nije predviđen ZLP-om na temelju kojega je osporavana Odluka donesena.

VUS nadalje navodi da je korištenje javnih površina, kao i pravne posljedice neovlaštenog korištenja javnih površina (uklanjanje objekata postavljenih na javnu površinu bez odobrenja nadležnog tijela kao i novčane kazne), uređeno Odlukom o komunalnom redu Grada Otočca.

Postavljanje kioska ili pokretne naprave bez odobrenja ili protivno odobrenju nadležnog tijela, Odlukom o komunalnom redu Grada Otočca propisano je kao prekršaj za koji je predviđena novčana kazna od 100,00 do 2.000,00 kn za fizičku osobu, novčana kazna od 100,00 do 1.000,00 kn za fizičku osobu obrtnika i osobu koja obavlja drugu samostalnu djelatnost koja je počinila prekršaj u vezi s obavljanjem obrta ili druge samostalne djelatnosti te novčana kazna od 500,00 do 10.000,00 za pravnu osobu.

Razvidno je da je Grad Otočac u konačnici propisao dvostruko kažnjavanje za protupravno korištenje javne površine, jedno propisano Odlukom o gradskim porezima i prirezu porezu na dohodak, a drugo Odlukom o komunalnom redu.

Slične nezakonite odredbe imaju i još neke jedinice lokalne samouprave. Prije nego je VUS ukinuo spornu odredbu iz Odluke o općinskim porezima Općine Čeminac¹⁹⁴, ista je glasila:

Za korisnike javne površine koji javnu površinu koriste bez Rješenja Jedininstvenog upravnog odjela porez će se razrezati na temelju zapisnika komunalnog redara u 50 % većem iznosu od iznosa utvrđenog ovom Odlukom.

Kako ZLP-om nisu propisane novčane kazne za prekršaje u iznosu od 50% povećanog poreza zbog korištenja javne površine bez rješenja poreznog tijela, VUS je zaključio da nema zakonske osnove za propisivanje takve sankcije.

Osim toga neispunjavanjem određene novčane obveze ne može se povećati sama novčana obveza.

Odluka o općinskim porezima Općine Zrinski Topolovac¹⁹⁵ sadrži odredbu kojom se kažnjava porezni obveznik ako javnu površinu koristi bez odobrenja do 15 dana te mu se porez na korištenje javnih površina povećava za 50%. Ako porezni obveznik javnu površinu koristi bez odobrenja od 15 do 30 dana, porez na korištenje javnih površina povećava se za 100%.

Korisniku javne površine za postavu ugostiteljske terase u Gradu Labinu, koji je u protekloj godini bio kažnjen zbog nepridržavanja Odluke o lokalnim porezima Grada Labina¹⁹⁶, porez na korištenje javne površine za postavu ugostiteljske terase za tekuću godinu uvećava za svaku izrečenu kaznu za 10%, a najviše do 50%.

Ako porezni obveznik javnu površinu koristi bez odobrenja do 15 dana u Općini Podgora, porez na korištenje javnih površina povećava se za 50%, dok se porez na korištenje javnih površina povećava se za 100% ako porezni obveznik javnu površinu koristi bez odobrenja od 15 do 30 dana.¹⁹⁷ Porezni obveznik kojemu su kao korisniku javne površine u prethodnoj kalendarskoj godini izrečene mjere od strane komunalnog redara (obvezni prekršajni nalog, rješenje o uklanjanju) zbog nepridržavanja propisa kojima je uređen način korištenja javne površine, porez na korištenje javnih površina uvećava se za tekuću godinu, za svaku izrečenu mjeru za 10%, a najviše do 50%.

¹⁹⁴ Službeni glasnik Općine Čeminac broj 7/17

¹⁹⁵ Službeni glasnik Općine Zrinski Topolovac broj 8/22

¹⁹⁶ Odluka o lokalnim porezima Grada Labina (Narodne novine, br. 123/19, 27/21)

¹⁹⁷ Odluka o lokalnim porezima Općine Podgora (Glasnik - službeno glasilo Općine Podgora broj 20/21)

Općina Sveti Križ Začretje u svojoj je Odluci o porezima¹⁹⁸ propisala da će pravna ili fizička osoba platiti trostruki iznos poreza propisan tom odlukom ako započne ili nastavi koristiti javnu površinu samovoljno bez dozvole nadležnog tijela.

Sve navedene odredbe u odlukama o lokalnim porezima nezakonite su te bi ih jedinice lokalne samouprave trebale brisati iz svojih odluka, a iz presuda VUS-a za Grad Otočac i Općinu Čeminac vidljivo je da bi u slučaju podnošenja zahtjeva za ocjenu zakonitosti takve odredbe bile ukinute.

5.6.2. Prekršajne odredbe

Prekršajni zakon¹⁹⁹ u članku 1. propisuje da je prekršaj ponašanje kojim se tako povređuje ili ugrožava javni poredak, društvena disciplina i društvene vrijednosti zajamčene i zaštićene Ustavom RH, međunarodnim pravom i zakonima čija zaštita nije moguća bez prekršajnog sankcioniranja, a njihova se zaštita ne ostvaruje kaznenopravnom prisilom.

Člankom 191. OPZ-a propisan je porezni prekršaj kao prekršaj propisan OPZ-om, ali i posebnim zakonima o pojedinim vrstama poreza (kao što je i ZLP).

Odluka o općinskim porezima Općine Janjina²⁰⁰ propisuje da se novčanom kaznom u iznosu od 500,00 kn do 25.000,00 kn kažnjava prekršitelj:

- a) pravna ili fizička osoba koja ne obračunava ili ne uplati porez na potrošnju u propisanom roku,
- b) pravna ili fizička osoba koja ne dostavi podatke za obračunavanje poreza na kuću za odmor i odmarališta.

Za navedene prekršaje odgovorna osoba u pravnoj osobi kažnjava se novčanom kaznom u iznosu od 1000,00 kuna do 10.000,00 kuna.

Navedene odredbe Općina Janjina prepisala je iz prethodno važećeg Zakona o financiranju JLP(R)S-a²⁰¹ dok se ZLP-om propisuju drugačiji iznosi novčanih kazni. Sukladno članku 56. ZLP-a, novčanom kaznom od 260,00 do 3310,00 eura (ranije 2000,00 do 25.000,00 kuna) kaznit će se za prekršaj pravna osoba:

¹⁹⁸ Službeni glasnik Krapinsko - zagorske županije, br. 24/17, 43/17

¹⁹⁹ Narodne novine, br. 107/07, 39/13, 157/13, 110/15, 70/17, 118/18

²⁰⁰ Narodne novine broj 3/18

²⁰¹ Narodne novine, br. 117/93, 33/00, 73/00, 59/01, 107/01, 117/01-ispravak, 150/02, 147/03, 132/06, 73/08, 25/12, 147/14, 100/15

1. koja ne obračuna i ne uplati porez na potrošnju odnosno koja ne preda obrazac PP-MI-PO u propisanom roku
2. koja ne dostavi podatke za utvrđivanje poreza na kuće za odmor.

Ako je navedene prekršaje počinila fizička osoba obrtnik ili fizička osoba koja obavlja drugu samostalnu djelatnost kaznit će se novčanom kaznom od 130,00 do 1990,00 eura (ranije 1000,00 do 15.000,00 kuna). Za navedene prekršaje kažnjava se fizička osoba novčanom kaznom od 10,00 do 660,00 eura (ranije 100,00 do 5.000,00 kuna) dok se odgovorna osoba u pravnoj osobi kažnjava novčanom kaznom od 130,00 do 1320,00 eura (ranije 1000,00 do 10.000,00 kuna).

Dakle, samim ZLP-om propisane su prekršajne odredbe te jedinice lokalne samouprave nemaju ovlast propisivanja istih u svojim odlukama slijedom čega su takve odredbe nezakonite.

Nadalje, postojanje ponašanja koje je suprotno zakonu pretpostavlja i njegovo sankcioniranje za što je potrebna nadležnost određenog tijela. Tako u prekršajnim predmetima sude općinski sudovi i Visoki prekršajni sud RH dok se posebnim zakonom može propisati stvarna nadležnost tijela državne uprave za vođenje prekršajnog postupka u prvom stupnju. Uredbom o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija²⁰² propisano je da su unutar Porezne uprave (kao tijela državne uprave) ustrojeni, između ostalog, područni uredi. U područnim uredima ministar financija, na prijedlog ravnatelja Porezne uprave, imenuje vijeća za prekršajni postupak, a ta vijeća provode prvostupanjski prekršajni postupak.

Kako je već navedeno, porezni prekršaj propisan je člankom 191. OPZ-a, a na prekršajni postupak primjenjuju se odredbe Prekršajnog zakona. Porezno tijelo prekršajni postupak pokreće:

1. po službenoj dužnosti ili
2. na temelju optužnog prijedloga ovlaštenog tužitelja.

Porezno tijelo može izdati prekršajni nalog²⁰³ bez vođenja glavne rasprave odnosno postupka.

Rezultat provedenog prekršajnog postupka je rješenje o prekršaju kojim se postupak:

1. obustavlja ili
2. okrivljenika proglašava krivim.

Na rješenje o prekršaju dopuštena je žalba koja se podnosi u roku od osam dana od dana dostave rješenja. O žalbi rješava Visoki prekršajni sud RH.²⁰⁴

²⁰² Narodne novine, br. 97/20, 101/21

²⁰³ Radi se odluci o prekršaju koja se može izdati i prije i nakon pokretanja prekršajnog postupka.

²⁰⁴ Više u Prekršajnom zakonu i u Houška, M., Lončarić, D., Zlatar Gulan M. et. al. (2021). Porezni postupak. Zagreb: Institut za javne financije.

U već ranije spomenutoj Odluci Općine Janjina propisano je da postupak za izricanje kazne u prvom stupnju za prekršaj zbog povreda odredaba Odluke pokreće, vodi i donosi rješenje ispostava Porezne uprave u Dubrovniku, no navedeno nije ispravno. U tom slučaju može postojati samo nadležnost područnog ureda sukladno Uredbi o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija. Ipak, razloge pogrešnog propisivanja nadležnog tijela za donošenje rješenja o prekršaju u ovoj Odluci treba potražiti u samom ZLP-u jer je ta odredba prepisana iz ZLP-a. Naime, prije izmjena ZLP-a²⁰⁵ (i brisanja) članak 57. ZLP-a propisivao je da

postupak za izricanje kazne u prvom stupnju za prekršaje zbog povreda odredbi ovoga Zakona pokreće, vodi te donosi rješenje o prekršaju nadležna ispostava Porezne uprave.

Znači, sam ZLP je krivo propisivao tko je nadležno tijelo za vođenje prekršajnog postupka. U izmjenama ZLP-a taj članak je brisan bez posebnog obrazloženja, no i dalje se takva odredba može pronaći u odlukama jedinica lokalne samouprave koje su prepisivale odredbe iz ZLP-a.

Dodatno je Općina Janjina Odlukom propisala da se protiv rješenja može izjaviti žalba Središnjem uredu Porezne uprave. Nadležno drugostupanjsko tijelo u prekršajnom postupku odnosno ono koje postupa po žalbi je Visoki prekršajni sud RH, a ne Središnji ured Porezne uprave.

5.7. Donošenje više odluka kojima se uređuje plaćanje lokalnih poreza

Sukladno članku 42. ZLP-a, ovlasti jedinica lokalne samouprave glede propisivanja lokalnih poreza mogu se podijeliti na:

1. odredbe o lokalnim porezima
2. odredbe o nadležnom poreznom tijelu.

ZLP ne predviđa donošenje više odluka kojima se uređuje plaćanje pojedinih lokalnih poreza te bi sve u svezi oporezivanja pojedinim lokalnim porezom trebalo biti propisano u odluci kojom je propisano plaćanje toga poreza, odnosno kojom je taj porez uveden. Donošenje jedne odluke kojom se uređuju sva pitanja u vezi oporezivanja lokalnim porezima propisano je radi osiguranja transparentnosti prema poreznim obveznicima, a koji bi u tom slučaju iz jedne odluke predstavničkog tijela jedinice lokalne samouprave te iz ZLP-a mogli iščitati sve bitno za plaćanje lokalnih poreza na području određene jedinice lokalne samouprave. Uvidom u jednu odluku

²⁰⁵ Narodne novine broj 101/17

poreznim obveznicima trebalo bi biti razvidno koje lokalne poreze je predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave odlučilo uvesti, koje su stope odnosno visina tih poreza te tko je nadležno porezno tijelo za njihovo utvrđivanje i naplatu.²⁰⁶

U praksi su se prije 1. siječnja 2017. mogli naći slučajevi donošenja više zasebnih odluka o lokalnim porezima. Primjerice, Općina Vrbnik imala je čak četiri odluke o lokalnim porezima: Odluku o porezu na potrošnju, Odluku o porezu na kuće za odmor, Odluku o porezu na tvrtku ili naziv²⁰⁷ te Odluku o porezu na korištenje javnih površina²⁰⁸. No takve primjere moguće je pronaći i nakon 1. siječnja 2017.

Općina Stara Gradiška u svojoj Odluci o porezima²⁰⁹ propisuje koji porezi pripadaju Općini Stara Gradiška (prireza porezu na dohodak, porez na potrošnju, porez na kuće za odmor, porez na korištenje javnih površina i porez na nekretnine). Vezano za prirez porezu na dohodak propisuje se tko je porezni obveznik, dok je za visinu stope prireza porezu na dohodak propisano da će se utvrditi posebnom odlukom. Dakle, Općina Stara Gradiška donijela je dodatno i Odluku o visini stope prireza porezu na dohodak²¹⁰ kojom se također propisuje tko je porezni obveznik, visina stope te nadležno porezno tijelo. S obzirom na to da je ZLP-om već propisano tko je porezni obveznik kao i nadležno porezno tijelo, Općina Stara Gradiška nije imala ovlasti propisivati te odredbe, dok je stopu prireza trebala propisati u Odluci o porezima umjesto donošenja zasebne odluke.

Odluka o porezima Općine Vrpolje²¹¹ propisuje odredbe vezane za porez na potrošnju dok se za porez na korištenje javnih površina propisuje tko je porezni obveznik, što se podrazumijeva pod javnim površinama, dok će se sva pitanja utvrđivanja i naplate poreza na korištenje javnih površina utvrditi posebnom odlukom. Zbog toga je donesena Odluka o porezu na korištenje javnih površina na području općine Vrpolje²¹² u kojoj se ponavlja tko je porezni obveznik, što se podrazumijeva pod javnim površinama te su dodane odredbe vezane za visinu poreza i nadležno porezno tijelo.

²⁰⁶Iz mišljenja Porezne uprave https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/misljenje33/Display.aspx?id=19715 (Pristupljeno: 2. studenoga 2022.).

²⁰⁷ Sve tri odluke objavljene u Službenim novinama Primorsko-goranske županije broj 24/01.

²⁰⁸ Službene novine Primorsko-goranske županije br. 24/01, 26/06, 30/07, 19/10

²⁰⁹ Službeni vjesnik Općine Stara Gradiška broj 2/17

²¹⁰ Narodne novine broj 38/17

²¹¹ Službeni vjesnik Brodsko-posavske županije, br. 11/17, 23/17

²¹² Službeni vjesnik Brodsko-posavske županije broj 23/17

Odlukom o porezima Općine Bednja²¹³ propisuju se vrste poreza u Općini Bednja, obveznici plaćanja, porezna osnovica, stope i visina poreza, način obračuna te način plaćanja poreza. Vezano za poslove utvrđivanja, evidentiranja, nadzora, naplate i ovrhe radi naplate prireza porezu na dohodak i poreza na potrošnju propisano je da obavlja Porezna uprava (do donošenja posebne odluke Općinskog vijeća) dok obračun i naplatu poreza na kuće za odmor i poreza za korištenje javnih površina vrši Općina Bednja. Odluka je stupila na snagu 1. siječnja 2018., a Općina Bednja dodatno je donijela i Odluku o obavljanju poslova utvrđivanja, evidentiranja, nadzora, podataka radi naplate općinskih poreza Općine Bednja u 2018. godini²¹⁴. Tom Odlukom propisano je da se obavljanje poslova utvrđivanja, evidentiranja, nadzora, podataka radi naplate poreza na potrošnju prenosi na Poreznu upravu. Ovdje se radi o nepotrebnom donošenju dodatne odluke samo za 2018. s obzirom na to da je Odlukom o porezima Općine Bednja već propisano da će poslove naplate poreza na potrošnju obavljati Porezna uprava, a 2018. ne predstavlja nikakvu iznimku od toga.

Teško je naći razloge zašto pojedine jedinice lokalne samouprave donose više odluka kojima se propisuju lokalni porezi. Razlog za donošenje posebne odluke o prirezu porezu na dohodak mogao bi biti taj što se odluka vezana za prirez porezu na dohodak objavljuje u „Narodnim novinama” dok za ostatak lokalnih poreza to ne mora biti slučaj već je takve odluke dovoljno objaviti u službenim glasilima.

U slučaju donošenja posebne odluke koja se odnosi na porez na korištenje javnih površina razlog druge (nove) odluke treba potražiti u opsežnosti propisivanja te materije. ZLP je dao najšire ovlasti jedinicama lokalne samouprave u pogledu propisivanja odredbi vezanih za porez na korištenje javnih površina te pojedine odluke u tom dijelu imaju i veći broj odredbi. Problem je što pojedine jedinice lokalne samouprave koriste odluku o lokalnim porezima kako bi uredile i pitanje korištenja javnih površina, a što nije u skladu sa ZLP-om. Primjerice, Odluka o porezu na korištenje javnih površina Grada Malog Lošinja²¹⁵ ima 53 članka što je u rangu nekih zakona. Tom Odlukom propisuju se lokacije za postavljanje objekata, uvjeti i način davanja na korištenje javnih površina, postupak davanja na korištenje javnih površina, nadzor nad korištenjem javnih površina, kaznene odredbe i druga pitanja u svezi korištenja javnih površina u vlasništvu Grada Malog

²¹³ Službeni vjesnik Varaždinske županije broj 69/17

²¹⁴ Službeni vjesnik Varaždinske županije broj 69/17

²¹⁵ Službene novine, br. 7/12, 12/12, 28/12, 5/14, 8/15, 32/15, 7/16, 13/18, 28/18, 30/19, 36/20

Lošinja. Jedan dio Odluke odnosi se i na porez na korištenje javnih površina što je takva Odluka samo i trebala propisivati u skladu sa ovlastima iz ZLP-a. Ostala pitanja uređena tom Odlukom trebala su biti predmet zasebne odluke u skladu s posebnim propisima koji uređuju to područje (propisi o trgovini, ugostiteljskoj djelatnosti...).

5.7.1. Razni akti koji sadrže odredbe o lokalnim porezima

U vezi donošenja odluka, treba napomenuti da se lokalni porezi propisuju isključivo odlukama o lokalnim porezima te nije zakonito lokalne poreze propisivati drugim odlukama kao što su napravile sljedeće jedinice lokalne samouprave.

Općina Kraljevec na Sutli u svojoj Odluci o općinskim porezima²¹⁶ propisuje da se porez na korištenje javnih površina plaća sukladno odredbama Odluke o prodaji robe izvan prodavaonica.

Grad Medulin donio je Odluku o lokalnim porezima Općine Motovun – Montona²¹⁷ kojom propisuje da će u roku od 60 dana od dana donošenja te Odluke donijeti posebnu odluku kojom će se urediti način, kriteriji, visina zakupnine, zone, objekti i usluge te druga pitanja korištenja javnih površina na području Općine Motovun – Montona (članak 26.). Pozivajući se na tu odredbu te na ZLP kao pravne osnove, Grad Medulin donio je Odluku o korištenju javnih površina²¹⁸. Ovdje treba naglasiti da ZLP ne daje ovlast za donošenje odluka koje se odnose na korištenje javnih površina, a ni odluka o lokalnim porezima ne može biti pravna osnova za donošenje te odluke. VUS je ukinuo²¹⁹ Odluku o nerazvrstanim cestama Općine Gračišće koja nije donesena temeljem valjane pravne osnove, a autorica je mišljenja da bi navedena Odluka Općine Medulin također bila ocijenjena kao nezakonita.

Grad Trogir u Odluci o gradskim porezima²²⁰ propisuje visinu poreza na korištenje javnih površina, ali također propisuje da visinu, način i uvjete plaćanja poreza na korištenje javnih površina koja nisu definirana Pravilnikom o visini zakupnine i drugim uvjetima za zakup javnih površina Grada Trogira²²¹ određuje gradonačelnik, o čemu donosi zaključak. Prema navedenom

²¹⁶ Službeni glasnik Koprivničko-križevačke županije broj 49a/17

²¹⁷ Narodne novine, br. 2/18, 60/18, 65/20

²¹⁸ Službeni glasnik Općine Motovun broj 2/19

²¹⁹ Presuda Poslovni broj: Usoz-129/20-10 od 24. listopada 2022. (Narodne novine broj 137/22)

²²⁰ Narodne novine broj 119/20, Službeni Glasnik Grada Trogira broj 26/21

²²¹ Službeni Glasnik Grada Trogira, br. 3/18, 8/19, 16/19, 11/20

Grad Trogir tim Pravilnikom propisuje porez na korištenje javnih površina što nije u skladu sa ZLP-om jer se porez na korištenje javnih površina uređuje odlukom o lokalnim porezima.

Neke jedinice lokalne samouprave su za pojedine odredbe o porezu na korištenje javnih površina odlučile uputiti na druge odluke. Primjerice, Općina Končanica propisuje da je javna površina definirana Odlukom o komunalnom redu i Odlukom o trgovini na malo izvan prodavaonica.²²² I Odluka o porezima Općine Karojba²²³ propisuje da se javnim površinama smatraju zemljišta definirana Odlukom o komunalnom redu. Navedeno treba biti propisano odlukom o lokalnim porezima jer za to postoji ovlast u ZLP-u.

5.7.2. Odluke o neuvođenju ili neprikupljanju poreza

Jedinice lokalne samouprave same odlučuju o uvođenju lokalnih poreza.

Općina Belica u svojoj Odluci o porezima²²⁴ propisuje da nema lokalne poreze. Općina Kotoriba donijela je Zaključak o neprikupljanju lokalnih poreza²²⁵ kojim propisuje da se lokalni porezi utvrđeni ZLP-om (prirezi porezu na dohodak, porez na potrošnju, porez na kuće za odmor i porez na korištenje javnih površina) ne prikupljaju na području Općine Kotoriba.

Kako nema potrebe da se takve odluke (zaključci) donose, tako nema potrebe ni da jedinice lokalne samouprave propisuju da ne uvide pojedine poreze. U Odluci o lokalnim porezima Općine Ružić²²⁶ propisane su vrste poreza koje pripadaju Općini Ružić, obveznici plaćanja, porezne stope i osnovica, visina poreza, način obračuna i plaćanja poreza. Nadalje, Odluka propisuje da Općini pripadaju sljedeći porezi: prirez porezu na dohodak, porez na potrošnju, porez na kuće za odmor i porez na korištenje javnih površina. Potom se u odredbi koja se odnosi na porez na kuće za odmor navodi da se utvrđuje da Općina Ružić ne uvodi porez na kuće za odmor. Isti slučaj je i s porezom na korištenje javnih površina za koji se također utvrđuje da ga Općina Ružić ne uvodi.

²²² Odluka o lokalnim porezima Općine Končanica (Narodne novine broj 112/17)

²²³ Narodne novine, br. 41/17 i 132/17

²²⁴ Narodne novine broj 124/19

²²⁵ Službeni glasnik Međimurske županije (Napomena: nema navedenog broja glasila)

²²⁶ Narodne novine broj 69/19

Zakupci javnih površina u Gradu Županja plaćaju zakupninu za korištenje javnih površina temeljem Odluke o zakupu zemljišta na javnim površinama²²⁷, ali propisano je da nemaju obvezu plaćanja poreza na plaćenu zakupninu.²²⁸

Dakle, sukladno ZLP-u jedinice lokalne samouprave donose odluke o lokalnim porezima kada ih uvode te nije potrebno propisivati da jedinica lokalne samouprave pojedini porez (ili sve njih) ne prikuplja.

5.8. Prepisivanje odredbi iz drugih propisa

Čest je slučaj i da jedinice lokalne samouprave prepisuju odredbe iz drugih propisa. Ako je odredba propisana ZLP-om ili nekim drugim propisom, isto nije potrebno ponovno propisivati (odnosno prepisivati) odlukom o lokalnim porezima. Razloge zašto jedinice lokalne samouprave prepisuju odredbe drugih propisa u svojim odlukama treba potražiti u namjeri da sve informacije koje zanimaju porezne obveznike budu na jednom mjestu odnosno u odluci o lokalnim porezima, no isto se može riješiti i na drugi način, primjerice objavom svih potrebnih informacija na internetskoj stranici općine/grada, tiskanjem informativnih letaka i slično.

No, i u slučajevima prepisivanja odredbi iz drugih propisa, one bi morale biti identične prepisanim odredbama iz razloga što su takve odredbe na snazi do njihova brisanja iz odluka po uputi nadležnog tijela odnosno do ukidanja presudom VUS-a. Međutim, praksa to opovrgava.

Tako su pojedine općine uvele i „nove” poreze. Odlukom o općinskim porezima Općine Janjina²²⁹ kao općinski porez propisan je *porez na kuće za odmor, stambene objekte i odmarališta*. Kao lokalni porez Općine Sukošan propisan je *porez na javne površine*²³⁰ dok se Odluci o gradskim porezima²³¹ Grada Omiša može pronaći i *porez na javno prometne površine*.

U nastavku je nekoliko primjera nepotrebnog prepisivanja odredbi iz ZLP-a.

²²⁷ Službeni vjesnik Grada Županja broj 04/99, 01/02, 09/11, 5/12

²²⁸ Odluka o gradskim porezima Grada Županje (Narodne novine, br. 72/17, 134/20, 140/20-ispravak, Službeni glasnik Grada Županje, br. 6/17, 3/18)

²²⁹ Narodne novine broj 3/18

²³⁰ Odluka o lokalnim porezima Općine Sukošan (Službeni glasnik Općine Sukošan broj 9/19)

²³¹ Narodne novine, br. 84/17, 8/18 i 121/19

Općina Gornja Vrba u svojoj Odluci o općinskim porezima²³² propisuje da je osnovica poreza na potrošnju prodajna cijena pića po kojoj se pića prodaju u ugostiteljskim objektima, bez poreza na dodanu vrijednost. Obračunsko razdoblje poreza na potrošnju je od prvog do posljednjeg dana u mjesecu. Porezni obveznik utvrđenu obvezu poreza na potrošnju iskazuje na obrascu PP-MI-PO i predaje ga do 20. dana u mjesecu za prethodni mjesec. Utvrđenu obvezu porezni obveznik dužan je platiti do posljednjeg dana u mjesecu za prethodni mjesec. Sve navedeno već je propisano člancima 22. i 23. ZLP-a te je Općina Vrba samo prepisala odredbe iz propisa višeg ranga.

Općina Fažana u Odluci o lokalnim porezima propisuje da se porez na kuće za odmor ne plaća:

- na kuće za odmor koje se ne mogu koristiti zbog ratnih razaranja i prirodnih nepogoda (poplava, požar, potres i sl.) te zbog starosti i trošnosti,
- na kuće za odmor dok su u njima smješteni prognanici i izbjeglice,
- na odmarališta u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave koje služe za smještaj djece do 15 godina starosti.²³³

Navedena oslobođenja također su već propisana u članku 27. ZLP-a i nema potreba niti jedinica lokalne samouprave ima ovlasti dodatno ih propisivati odlukom o lokalnim porezima.

Odluka o općinskim porezima Općine Jakovlje²³⁴ propisuje dva roka za prijavu podataka o kućama za odmor. Prvi rok koji je propisan Odlukom je rok koji je propisan i člankom 49. ZLP-a što znači do 31. ožujka godine za koju se utvrđuje porez na kuće za odmor. Također je Odlukom propisano da su vlasnici kuća za odmor dužni prijaviti nekretnine Općini Jakovlje do kraja kalendarske godine. Ovako propisane odredbe o dostavi podataka nejasne su za porezne obveznike jer su propisana dva roka i dva različita tijela za dostavu istih podataka.

Slična situacija je i s Odlukom o porezima Općine Kanfanar²³⁵ koja sadrži odredbu prema kojoj je obveznik poreza na kuće za odmor dužan Upravnom odjelu za proračun i financije Istarske županije dostaviti podatke koji se odnose na mjesto gdje se nalazi objekt, korisnu površinu, podatke o poreznom obvezniku te druge podatke do 31. listopada godine za koju se utvrđuje porez

²³² Službeni vjesnik Brodsko-posavske županije broj 27/17

²³³ Narodne novine broj 130/17

²³⁴ Narodne novine broj 132/17

²³⁵ Službeni glasnik Općine Kanfanar, br. 4/17, 7/17, Narodne novine broj 127/19

na kuće za odmor. Rok propisan ovom Odlukom nije u skladu sa ZLP-om koji propisuje da obveznik poreza na kuće za odmor mora nadležnom poreznom tijelu dostaviti podatke o kući za odmor do 31. ožujka godine za koju se utvrđuje porez na kuće za odmor. S obzirom na to da ZLP propisuje i novčane kazne ako se podaci ne dostave u zakonskom roku (31. ožujak) u ovom slučaju obveznici su i u prekršaju postupajući sukladno Odluci Općine Kanfanar.

5.8.1. Pravilnik o uvjetima, opsegu i naknadi za obavljanje poslova utvrđivanja, evidentiranja, nadzora, naplate i ovrhe radi naplate poreza jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave

Općina Ivanska je u svojoj odluci²³⁶ propisala da Poreznoj upravi pripada naknada u iznosu 5% ukupno naplaćenih prihoda, temeljem Pravilnika o uvjetima, opsegu i naknadi za obavljanje poslova utvrđivanja, evidentiranja, nadzora, naplate i ovrhe radi naplate poreza JLP(R)S. Osim toga, Porezna uprava dužna je Općini Ivanska dostavljati zbirna izvješća o saldu nenaplaćenih potraživanja poreza i to najkasnije:

- do 5. veljače tekuće godine, sa stanjem da dan 31.12. prethodne godine
- do 5. srpnja tekuće godine, sa stanjem da dan 30.06. tekuće godine.

U odluci se još navodi i da se ovlašćuje nadležna organizacija platnog prometa zadužena za raspoređivanje javnih prihoda (FINA) da naknadu Ministarstvu financija, Poreznoj upravi obračuna i uplati u državni proračun i to do zadnjeg dana u mjesecu za protekli mjesec.

Članak 4. Pravilnika o uvjetima, opsegu i naknadi za obavljanje poslova utvrđivanja, evidentiranja, nadzora, naplate i ovrhe radi naplate poreza JLP(R)S vezano za visinu naknade za obavljanje poslova vezanih za naplatu poreza propisuje da ako je jedinica lokalne samouprave prenijela poslove utvrđivanja, evidentiranja, nadzora, naplate i ovrhe radi naplate svih ili pojedinih lokalnih poreza, Poreznoj upravi pripada naknada u iznosu 5% od ukupno naplaćenih prihoda. Predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave svojom odlukom daje ovlast nadležnoj organizaciji platnog prometa zaduženoj za raspoređivanje uplaćenih prihoda korisnicima da naknadu Poreznoj upravi obračuna i uplati u državni proračun i to do zadnjeg dana u mjesecu za protekli mjesec, a što je propisano člankom 5. Nadalje, Pravilnik u članku 7. propisuje i da Porezna uprava dostavlja izvješća jedinici lokalne samouprave, i to:

1. zbirna izvješća o utvrđenim i naplaćenim lokalnim porezima do 15. dana u mjesecu, za prethodni mjesec

²³⁶ Službeni vjesnik Općine Ivanska broj 7/17

2. zbirna izvješća o saldu nenaplaćenih potraživanja poreza i to najkasnije:

- do 28. veljače tekuće godine, sa stanjem na dan 31. prosinca prethodne godine,
- do 31. srpnja tekuće godine, sa stanjem na dan 30. lipnja tekuće godine.

Znači, Općina Ivanska prepisala je odredbe Pravilnika, no određene odredbe iz ZLP-a je izmijenila. Propisala je da su rokovi dostave izvješća o saldu nenaplaćenih potraživanja poreza do 5. veljače tekuće godine (sa stanjem na dan 31. prosinca prethodne godine) odnosno do 5. srpnja tekuće godine (sa stanjem na dan 30. lipnja tekuće godine). ZLP propisuje rokove za navedena izvješća do 28. veljače tekuće godine, odnosno do 31. srpnja tekuće godine.

Općina Čepin u svojoj Odluci o lokalnim porezima²³⁷ propisuje da poslove utvrđivanja, evidentiranja, nadzora, naplate i ovrhe radi naplate prireza porezu na dohodak u cijelosti prenosi na Poreznu upravu te da Poreznoj upravi za obavljanje tih poslova pripada naknada u iznosu 5% ukupno naplaćenih prihoda. Članak 41. ZLP-a propisuje da poslove u svezi s utvrđivanjem i naplatom prireza porezu na dohodak isključivo obavlja Porezna uprava. Porezna uprava može, na temelju odluke predstavničkog tijela jedinice lokalne samouprave, uz prethodnu suglasnost ministra financija, obavljati poslove utvrđivanja, evidentiranja, nadzora, naplate i ovrhe radi naplate svih ili pojedinih poreza koji pripadaju jedinicama lokalne samouprave i to vrijedi za: porez na potrošnju, porez na kuće za odmor i porez na korištenje javnih površina. U tom slučaju joj za obavljanje navedenih poslova pripada naknada u iznosu 5% od ukupno naplaćenih prihoda. Prirez porezu na dohodak utvrđuje se zajedno sa porezom na dohodak, a članak 5. Zakona o financiranju JLP(R)S-a²³⁸ propisuje da za troškove obavljanja poslova utvrđivanja, evidentiranja, naplate, nadzora i ovrhe poreza na dohodak Poreznoj upravi pripada naknada 1% od ukupno naplaćenih prihoda. Znači, za poslove utvrđivanja, evidentiranja, nadzora, naplate i ovrhe radi naplate prireza porezu na dohodak nije propisano da Poreznoj upravi pripada naknada kako je propisano Odlukom Općine Čepin.

5.8.2. Opći porezni zakon

Osim što se prepisuju odredbe iz „matičnih propisa”, jedinice lokalne samouprave prepisuju odredbe i iz drugih zakona. Tako Odluka o lokalnim porezima Općine Selca²³⁹ sadrži odredbe prepisane iz OPZ-a. U Odluci se navodi da se prema OPZ-u smatra da porezni obveznik

²³⁷ Službeni glasnik Općine Čepin, br. 15/17, 23/17, Narodne novine broj 93/17

²³⁸ Narodne novine, br. 127/17 i 138/20

²³⁹ Službeni glasnik Općine Selca broj 7/18

ima prebivalište ondje gdje ima stan u vlasništvu ili posjedu neprekidno najmanje 183 dana u jednoj godini. Ako porezni obveznik ima prebivalište u tuzemstvu i inozemstvu, smatra se da ima prebivalište u tuzemstvu. Nadalje, Odluka propisuje da se prema odredbama OPZ-a smatra da porezni obveznik ima uobičajeno boravište u onome mjestu u kojem se zadržava pod okolnostima na temelju kojih se može zaključiti da on u tome mjestu ili na tom području ne boravi samo privremeno. Uobičajenim boravištem smatra se stalan ili vremenski povezan boravak u trajanju od najmanje 183 dana u jednoj godini. Za određivanje uobičajenog boravišta nisu važni kratkotrajni prekidi boravka koji ne traju dulje od jedne godine.

Općina Vrsi u Odluci o lokalnim porezima²⁴⁰ u dijelu koji se odnosi na porez na kuće za odmor također prepisuje odredbe iz OPZ-a. U Odluci se navodi da univerzalni pravni sljednik u cijelosti preuzima pravni položaj pravnog prednika, osim obveza po osnovi izrečenih novčanih kazni pravnom predniku te da su nasljednici dužni platiti obveze iz porezno-dužničkog odnosa do visine vrijednosti naslijeđene imovine, osim obveza po osnovi izrečenih kazni ostavitelju.

Takve odredbe treba brisati iz odluka jer jedinice lokalne samouprave nisu ovlaštene uređivati navedena područja. Naime, pitanje prebivališta odnosno uobičajenog boravišta je uređeno člankom 43. OPZ-a dok je pitanje pravnih sljednika propisano člankom 24. OPZ-a.

5.8.3. Zakon o vlasništvu i drugim stvarnim pravima

ZLP ne propisuje na koji način se izračunava korisna površina kuće za odmor. Međutim, ni predstavničkom tijelu jedinice lokalne samouprave nije ostavljena mogućnost da svojom odlukom uredi to pitanje već isključivo može propisati visinu poreza na kuće za odmor unutar raspona propisanog ZLP-om kao i nadležno tijelo za utvrđivanje tog poreza. Korisna površina kuće za odmor se, za potrebe utvrđivanja poreza na kuće za odmor, izračunava na način propisan odredbom članka 74. Zakona o vlasništvu i drugim stvarnim pravima²⁴¹ prema kojem je korisna površina ukupna podna površina stana ili druge samostalne prostorije, umanjena za širinu zidova koji je prekidaju. Postavlja se pitanje što se sve smatra korisnom površinom pa se tako prilikom njezina izračunavanja ne uzimaju se u obzir podrumске i tavanačke prostorije koje po svojoj opremi nisu prikladne za stambene ili poslovne svrhe, kao ni stubišta, otvoreni balkoni i terase, a isto vrijedi i za druge dijelove nekretnine koji su pripadak nekog stana ili druge samostalne prostorije

²⁴⁰ Službeni glasnik Općine Vrsi broj 7/18

²⁴¹ Narodne novine, br. 91/96, 68/98, 137/99, 22/00, 73/00, 129/00, 114/01, 79/06, 141/06, 146/08, 38/09, 153/09, 143/12, 152/14, 81/15, 94/17

(otvoreni balkoni, terase, podrumne ili tavanae prostorije, kućni vrtovi, mjesta za ostavljanje najviše do dva motorna vozila po pojedinom stanu ili drugoj samostalnoj prostoriji). Korisna se površina u pravilu izračunava prema glavnom projektu koji je sastavni dio građevinske dozvole ili koji je potvrđen po nadležnom tijelu, ali ako netko učini vjerojatnim da postoje znatnija odstupanja od tog projekta, korisnu površinu je potrebno izračunati prema stvarnom stanju.

Dakle, korisna površina izračunava se sukladno odredbama Zakona o vlasništvu i drugim stvarnim pravima te isto nije potrebno propisivati odlukom o lokalnim porezima. Međutim, jedinice lokalne samouprave navedeno ipak to propisuju odnosno prepisuju. Primjerice, Odlukom o općinskim porezima Općine Marijanci²⁴² propisano je da je korisna površina ukupna podna površina stana ili druge samostalne prostorije, umanjena za širinu zidova, koji ju prekidaju. Nadalje, u Odluci se navodi da se prigodom izračunavanja korisne površine neće uzeti u obzir podrumne i tavanae prostorije, koje po svojoj opremi, nisu prikladne za stambene ili poslovne svrhe, te stubišta, otvoreni balkoni i terase. Korisna površina, u pravilu, izračunava se prema glavnom projektu, koji je sastavni dio građevinske dozvole ili koji je potvrđen po nadležnom tijelu. U slučaju znatnijih odstupanja od projekta iz prethodnog stavka, korisna površina izračunava se prema stvarnom stanju.

5.9. Propisivanje suvišnih odredbi

Osim što su se jedinice lokalne samouprave odlučile na prepisivanje različitih propisa u svojim odlukama, također je vidljivo iz njihovih odluka da propisuju i odredbe koje nisu ovlaštene propisivati u svojim odlukama o lokalnim porezima.

U Odluci o gradskim porezima²⁴³ Grada Nove Gradiške propisano je da će za korištenje javnih površina za postavljanje pokretnih naprava privremenog karaktera (kiosci, štandovi i sl.), pravne i fizičke osobe plaćati naknadu sukladno odredbama Odluke o korištenju građevinskog zemljišta i javnih površina u Gradu Nova Gradiška. Mogućnost propisivanja naknade ne proizlazi iz ovlasti danih ZLP-om.

²⁴² Narodne novine broj 13/18

²⁴³ Novogradiški glasnik broj 2a/17

Tako bi i Odluka o porezu na korištenje javnih površina Grada Malog Lošinja²⁴⁴ trebala sadržavati samo odredbe o porezu na korištenje javnih površina, no ona propisuje i odredbe koje se primarno odnose na zakup javne površine, kao što su npr. lokacije za postavljanje objekata, uvjeti i način davanja na korištenje javnih površina, postupak davanja na korištenje javnih površina, nadzor nad korištenjem javnih površina, kaznene odredbe i druga pitanja u svezi korištenja javnih površina. Čak i ono što bi takva odluka trebala propisivati (što se smatra javnom površinom), propisano je drugom odlukom (*Javna površina u smislu ove odluke smatra se javna površina utvrđena Odlukom o komunalnom redu Grada Malog Lošinja*).

Odluka o općinskim porezima Općine Tribunj²⁴⁵ propisuje naknadu za pravo puta i pravo služnosti javnim površinama. Odlukom je propisano da se za izgradnju, polaganje i održavanje telekomunikacijskih instalacija kojih investitor nije Općina Tribunj ili polaganje telekomunikacijskih vodova kroz izgrađenu infrastrukturu u vlasništvu Općine, utvrđuje naknada za pravo puta. Nadalje, za izgradnju, polaganje i održavanje energetske i drugih instalacija kojih investitor nije Općina Tribunj ili polaganje energetske i drugih vodova kroz izgrađenu infrastrukturu u vlasništvu Općine Tribunj, utvrđuje se pravo služnosti javnim površinama. Visina naknade te način plaćanja naknade na temelju izdane potvrde o pravu puta na nekretnini u vlasništvu Općine Tribunj i to za kabelsku kanalizaciju, elektroničke komunikacijske vodove koji se postavljaju izvan kabelske kanalizacije i stupove nadzemne komunikacijske mreže utvrđuje se sukladno Pravilniku o potvrdi i naknadi za pravo puta.

Odluka o općinskim porezima općine Sikirevci²⁴⁶ sadrži odredbu o tome što obuhvaća područje općine. Propisano je da područje općine Sikirevci obuhvaća naselja: Sikirevci i Jaruge. Što obuhvaća područje Općine Lovas (naselje Lovas i naselje Opatovac) također je propisano Odlukom o općinskim porezima Općine Lovas²⁴⁷. Navedeno je već propisano Zakonom o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj²⁴⁸ te se isto ne propisuje odlukom o lokalnim porezima.

²⁴⁴ Službene novine, br. 7/12, 12/12, 28/12, 5/14, 8/15, 32/15, 7/16, 13/18, 28/18, 30/19, 36/20

²⁴⁵ Narodne novine, br. 77/17, 128/17

²⁴⁶ Službeni vjesnik Brodsko-posavske županije broj 15/17

²⁴⁷ Narodne novine broj 79/17

²⁴⁸ Narodne novine, br. 86/06, 125/06, 16/07, 95/08, 46/10, 145/10, 37/13, 44/13, 45/13, 110/15

Odluka o porezima Grada Metkovića²⁴⁹ sadrži odredbe o plaćanju električne energije. U Odluci se navodi da se u slučaju kada se u korištenju javne površine koristi i električna energija iz elektro ormarića u vlasništvu Grada, korisnik je dužan platiti paušal za korištenje električne energije u iznosu:

- štandovi, kućice i šatori do 2 kW 40,00 kn/dan
- štandovi, kućice i šatori od 2 do 5 kW 100,00 kn/dan
- štandovi, kućice i šatori preko 5 kW 100,00 kn/dan, odnosno 20 kn/dan za svaki naredni kW
- promotivne akcije, prezentacije i drugi programi 500,00 kn/dan
- priključak pozornice 1.000,00 kn/dan.

Nadalje, Odluka propisuje i oslobođenja od plaćanja paušala za korištenje električne energije te su oslobođeni:

- 1) podnositelji zahtjeva koji su oslobođeni plaćanja upravnih pristojbi prema Zakonu o upravnim pristojbama,
- 2) političke stranke,
- 3) sportski klubovi,
- 4) organizatori sportskih i humanitarnih akcija,
- 5) ustanove i trgovačka društva kojih je Grad osnivač,
- 6) organizatori programa kojih je pokrovitelj Grad Metković, a koje imaju sjedište ili prebivalište na području Grada Metkovića, te za projekte i manifestacije od interesa za Grad Metković.

Grad Metković nema ovlasti propisivati plaćanje korištenje električne energije odlukom o lokalnim porezima.

Odluka o porezima Grada Imotskoga²⁵⁰ sadrži odredbe o ovrsi kojima upućuje na Zakon o porezu na dohodak (*Ukoliko se dospjeli porez ne plati u roku, isti se naplaćuje prisilno prema odredbama o prisilnoj naplati poreza propisanim Zakonom o porezu na dohodak*). Zakon o porezu na dohodak²⁵¹ niti ne propisuje odredbe o ovrsi već isti u tom dijelu upućuje na OPZ koji predstavlja zajedničku osnovu poreznog sustava (članak 90.: *Glede utvrđivanja, naplate, povrata poreza, žalbenog postupka, zastare i prekršajnog postupka primjenjuju se odredbe zakona kojim je uređen opći porezni postupak, osim ako je ovim Zakonom drugačije uređeno i zakona kojim se uređuje prekršajni postupak*).

²⁴⁹ Narodne novine broj 127/19

²⁵⁰ Narodne novine, br. 89/17, 105/17, 131/20, 29/21

²⁵¹ Narodne novine, br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20

U vezi gore navedenih odredbi iz odluka o lokalnim porezima za koje nema ovlasti u ZLP-u, može se očekivati da bi bile ukinute u slučaju podnošenja zahtjeva za ocjenu njihove zakonitosti. To se može zaključiti temeljem jedne presude²⁵² VUS-a koji je ukinuo članak 11. i članak 13. stavke 5. i 6. Odluke o općinskim porezima Općine Pokupsko²⁵³. Tim odredbama bilo je propisano:

- člankom 11.: Kućom za odmor smatra se svaka zgrada ili dio zgrade ili stan koji se koriste povremeno ili sezonski (uključujući i klijeti u kojima vlasnik nema prijavljeno stalno prebivalište). Kućom za odmor, u smislu Zakona ne smatraju se gospodarstvene zgrade koje služe za smještaj poljoprivrednih strojeva, oruđa i drugog pribora. Ukoliko se zgrada koristi i kao gospodarski objekt i kao kuća za odmor, porez se razrezuje samo na dio zgrade koji se koristi za odmor.

- člankom 13. stavcima 5. i 6.: Vlasnici kuća za odmor dužni su prijaviti nekretnine Općini Pokupsko do kraja kalendarske godine. Izmjene podataka vezane uz namjenu ili veličinu korisne površine kuće za odmor, evidentiraju se u bazi podataka na temelju zapisnika komunalnog redara. Podnositelj zahtjeva za ocjenu zakonitosti navodi da je djelokrug predstavničkog tijela jedinice lokalne samouprave propisan ZLP-om (utvrđivanje visine poreza na kuće za odmor i nadležno porezno tijelo), dok su ostala pitanja bitna za utvrđivanje i naplatu poreza na kuće za odmor, uređena propisima više pravne snage, tj. ZLP-om i OPZ-om. VUS je u presudi naveo da pravilno podnositelj zahtjeva zaključuje da je osporenim odredbama predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave uredilo pitanja koja na temelju mjerodavnog Zakona nije nadležno uređivati.

Općina Krnjak propisala je Odlukom o općinskim porezima²⁵⁴ da općinski porezi čine prihod Proračuna Općine Krnjak, a uplaćuju se na žiro-račun Općine Krnjak IBAN: HR 26 2402006 1821600002. Podatak o uplatnom računu navodi se u rješenju o porezu te ga nije potrebno navoditi u odluci o lokalnim porezima, a isti je sadržan i u naputku o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba koji se donosi za pojedinu godinu temeljem zakona o izvršavanju Državnog proračuna koji se donosi za svaku godinu.

Kad se govori o приходима od poreza, namjena ovih prihoda nije ničim ograničena. Radi se o prednosti poreza u odnosu na druga davanja, primjerice komunalnu naknadu koja je

²⁵² Poslovni broj: Usoz-143/20-5 od 24. siječnja 2022. (Narodne novine broj 22/22)

²⁵³ Glasnik Zagrebačke županije, br. 45/17, 48/19

²⁵⁴ Narodne novine broj 68/17, Službeni glasnik broj 8/17

namjenski prihod. Međutim, Odlukom o porezima Grada Klanjca²⁵⁵ propisano je da će se sredstva prikupljena od prireza porezu na dohodak koristiti za izgradnju potrebne komunalne infrastrukture na području Grada Klanjca. Odluka o gradskim porezima Grada Pregrade²⁵⁶ sadrži odredbu prema kojoj će se prirez porezu na dohodak koristiti kao namjenski prihod u iznosu od 60% za rekonstrukciju i izgradnju nerazvrstanih cesta i ulica te 40% za izgradnju i održavanje komunalnih infrastrukturnih objekata na području Grada Pregrade. Člankom 91. Zakona o komunalnom gospodarstvu²⁵⁷ propisano je da je komunalna naknada novčano javno davanje koje se plaća za održavanje komunalne infrastrukture. Predstavlja prihod proračuna jedinice lokalne samouprave koji se koristi za financiranje održavanja i građenja komunalne infrastrukture, a može se koristiti i za druge namjene propisane Zakonom o komunalnom gospodarstvu. Ovakvim propisivanjem namjene prihoda od lokalnog poreza, daju mu se svojstva komunalne naknade, no ostaje na jedinicama lokalne samouprave da same utvrđuju namjenu prihoda od poreza. U svakom slučaju, odredbama o namjeni prihoda od poreza nije mjesto u odluci o lokalnim porezima.

5.10. Dokazivanje

Članak 52. ZLP-a propisuje da se na postupak utvrđivanja i naplate lokalnih poreza te druga postupovna pitanja koja nisu uređena ZLP-om primjenjuje zakon kojim je uređen porezni postupak odnosno OPZ. Na sve ono što nije uređeno OPZ-om, supsidijarno se primjenjuje Zakon o općem upravnom postupku (dalje: ZUP)²⁵⁸ koji je opći postupovni propis što je propisano člankom 4. Dakle, OPZ je posebni propis u odnosu na ZUP. Porezni postupci su postupci koji se u pravilu provode po službenoj dužnosti što znači da se provode neovisno o volji poreznih obveznika. Ipak, kako bi se utvrdilo činjenično stanje propisuje se obveza sudjelovanja poreznih obveznika u provedbi poreznih postupaka. Člankom 88. OPZ-a propisano je da u poreznom postupku teret dokaza snosi:

1. porezno tijelo za činjenice koje utemeljuju porez
2. porezni obveznik za činjenice koje smanjuju ili ukidaju porez.

Članak 6. OPZ-a propisuje da je porezno tijelo dužno 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

²⁵⁵ Narodne novine, br. 68/17, 12/18

²⁵⁶ Narodne novine broj 69/17

²⁵⁷ Narodne novine, br. 68/18, 110/18, 32/20

²⁵⁸ Narodne novine, br. 47/09, 110/21

opsegu, određuje porezno tijelo u skladu sa OPZ-om i ZUP-om. S obzirom na to da je porezni postupak već propisan tim propisima nije potrebno isto propisivati i odlukama jedinica lokalne samouprave, no pojedine jedinice lokalne samouprave to su napravile.

Odlukom o općinskim porezima Općine Kapela²⁵⁹ propisano je da ako se utvrdi da je obveznik dao netočne podatke za utvrđivanje porezne obveze ili ako porezni obveznik iz bilo kojeg drugog razloga zatraži izlazak na očevid, općinski načelnik svojom odlukom imenovat će tročlano povjerenstvo koje će na terenu utvrditi pravo stanje stvari.

Općina Vela Luka u svojoj Odluci o porezima²⁶⁰ propisuje detaljan način dokazivanja činjenice korištenja nekretnine za stalno stanovanje (što posljedično znači da se ne radi o kući za odmor). To mogu biti uz osobnu iskaznicu (formalno prijavljeno prebivalište) ostali dokazi, kao što su: putovnica, mjesto i visina nastanka troška električne energije, vode, telefona, plaćanje odvoza smeća mjesečno ili paušalno, mjesto registracije osobnog automobila ili dr. prijevoznog sredstva, mjesto prijema poštanske pošiljke, izjava svjedoka, dokaz o mjestu zaposlenja i mjestu podnošenja porezne prijave, ugovor o najmu, dokaz o mjestu izabranog obiteljskog liječnika, dokaz o mjestu školovanja djece odnosno pohađanja dječjeg vrtića, dokaz o mjestu prebivališta uže obitelji, rješenje o kategorizaciji objekta za iznajmljivanje, porezno rješenje o utvrđivanju poreza od najma i zakupa i svi drugi raspoloživi podaci.

U postupku dokazivanja statusa kuće za odmor za Općinu Župu dubrovačku²⁶¹ tijelo koje vrši razrez poreza može tražiti i dostavu dokumentacije u kojoj se utvrđuje: mjesto i visina nastanka troška električne energije, vode, telefona, RTV pristojbe i to radi utvrđivanja neuobičajene (smanjene) potrošnje, prijem poštanskih pošiljaka (osobno ili putem punomoćnika), potvrdu o zasnovanom radnom odnosu, izjave svjedoka, prijava zdravstvenog osiguranja, potvrda o odabranom liječniku primarne zdravstvene zaštite, potvrdu o upisu djece u dječji vrtić i školu i svi drugi raspoloživi podaci kako bi se utvrdilo radi li se o kući za odmor. Neuobičajena (smanjena) potrošnja smatra se ona vrijednost mjesečne potrošnje koja je manja za najmanje pedeset posto od vrijednosti mjesečne potrošnje ostvarene u mjesecu u kojem je ostvarena najveća vrijednost potrošnje u tekućoj (kalendarskoj) godini.

²⁵⁹ Službeni glasnik Općine Kapela broj 10/19

²⁶⁰ Službeni glasnik Općine Vela Luka, br. 16/21 i 17/22

²⁶¹ Odluka o lokalnim porezima (Narodne novine, br. 115/19, 125/19)

Odlukom o općinskim porezima Općine Štefanje²⁶² propisano je da u slučaju da vlasnik kuće za odmor ne dostavi Općini podatke o kući za odmor, površinu kuće koja podliježe porezu utvrđuje izmjerom ovlaštena osoba Općine Štefanje. Ako vlasnik kuće za odmor ne dozvoli izmjeru kuće ovlaštenoj osobi, površinu koja podliježe oporezivanju ovlaštena osoba utvrdit će množenjem tlocrtnih dimenzija kuće za odmor s brojem etaža.

Odlukom o općinskim porezima Općine Budinščina²⁶³ propisano je da činjenicu starosti i trošnosti određene kuće za odmor zbog koje se određeni porezni obveznik oslobađa plaćanja poreza na kuće za odmor utvrđuje posebno povjerenstvo od tri člana koje imenuje Općinski načelnik, a koje utvrđuje stanje kuće te stupanj useljivosti.

Kriteriji po kojima je moguće predložiti oslobađanje:

- da nema priključka na komunalnu infrastrukturu (priključak na električnu mrežu, vodovodnu mrežu)
- da kuća nije podobna za stanovanje, tj. da zbog trošnosti i starosti ona predstavlja opasnost za vlasnika ili korisnika, a u tom slučaju će se vlasnika kuće osloboditi plaćanja poreza za kuću u godini utvrđivanja stanja pa sve dok se kuća ne dovede u stanje upotrebljivosti.

Sukladno Odluci o lokalnim porezima Općine Jasenice²⁶⁴ jedinstveni upravni odjel dužan je periodično, a najmanje dva puta u godini vršiti radnje terenskih izvida radi redovitog ažuriranja službene evidencije kuća za odmor o čemu se sastavlja službena zabilješka komunalnog redara ili komunalnog izvidnika.

Iako jedinice lokalne samouprave nemaju ovlast odlukom propisivati način dokazivanja, pitanje dokazivanja pojavilo se pred VUS-om. VUS je odbio zahtjev za ocjenu zakonitosti²⁶⁵ podnositeljice koja je smatrala spornim način dokazivanja koji je propisan Odlukom o gradskim porezima Gradskog vijeća Grada Labina²⁶⁶. U Odluci je bilo propisano da je vlasnik kuće dužan u postupku dokazivanja statusa kuće za odmor osim osobne iskaznice predložiti sljedeće dokaze: putovnicu, mjesto i visinu utroška električne energije, vode, telefona, pretplate na TV i radio prijemnike, prijam pošte, potvrdu o mjestu rada, izjavu o izabranom liječniku, izjave svjedoka,

²⁶² Narodne novine broj 52/19

²⁶³ Službeni glasnik Krapinsko-zagorske županije broj 42/17

²⁶⁴ Narodne novine broj 93/18

²⁶⁵ Poslovni broj: Usoz-80/16-8 od 15. prosinca 2017. <https://sudovi.hr/sites/default/files/dokumenti/2019-10/Usoz-80-2016-O.A.pdf> (Pristupljeno 23. studenoga 2022.)

²⁶⁶ Službene novine Grada Labina, br. 11/01, 17/04

mjesto podnošenja porezne prijave i druge dokaze podobne za ocjenu i utvrđivanje vremena korištenja kuće ili stana u kuće za odmor. S obzirom na to da Zakon o financiranju JLP(R)S-a²⁶⁷ propisuje da porez na kuće za odmor plaćaju vlasnici ako zgradu ili dio zgrade ili stan koriste povremeno ili sezonski, VUS smatra da je navedenim Zakonom dana mogućnost općinama i gradovima da status, odnosno način korištenja predmetne nekretnine utvrdi svim dokaznim sredstvima prikladnim za utvrđivanje te odlučne činjenice.

Nadalje, valja istaknuti da se i prema ocjeni ovoga Suda činjenica korištenja određene nekretnine koja služi kao kuća za odmor može dokazivati svim dokaznim sredstvima propisanim odredbama ZUP-a.

Odredbama ZUP-a propisana su dokazna sredstva koja se mogu upotrijebiti u cilju pravilnog i potpunog utvrđivanja činjeničnog stanja u upravnom postupku u koje spadaju, isprave, saslušanje svjedoka, pribavljanja nalaza i mišljenja vještaka, provođenje očevida, kao i izjave samih stranaka.

Dakle, kako se status predmetne kuće za odmor može dokazivati svim sredstvima prikladnim za utvrđivanje načina korištenja kuće za odmor,

VUS je smatrao da nema nesuglasja s odredbama Zakona o financiranju JLP(R)S (u vrijeme donošenja presude važeći zakon koji je uređivao porez na kuće za odmor).

5.11. Iznosi lokalnih poreza i oslobođenja od plaćanja poreza

Odlukom o lokalnim porezima propisuju se stope ili visina lokalnih poreza za:

1. prirez porezu na dohodak: stope do 10%, do 12%, do 15% i do 18%
2. porez na potrošnju: stopa do 3%
3. porez na kuće za odmor: od 0,66 do 1,99 eura
4. porez na korištenje javnih površina: iznos propisuje jedinica lokalne samouprave, nema ograničenja propisnih ZLP-om.

ograničenja propisnih ZLP-om.

Jedinice lokalne samouprave mogu propisivati stopu ili visinu lokalnih poreza samo unutar ZLP-ovih ograničenja. Uz visinu poreza vezano je plaćanje poreza pa tako i oslobođenja od plaćanja o čemu će također biti riječi u nastavku.

²⁶⁷ Narodne novine, br. 117/93, 69/97, 33/00, 73/00, 127/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07, 73/08, 25/12, 147/14, 100/15

5.11.1. Iznosi lokalnih poreza

Odlukom o lokalnim porezima Općine Kršan²⁶⁸ propisano je da se porez na potrošnju plaća po stopi do 3% na osnovicu koju čini iznos prodajne cijene bez poreza na dodanu vrijednost. Člankom 24. ZLP-a propisao je da je maksimalna stopa porez na potrošnju 3% odnosno da se taj porez plaća po stopi do 3% što znači da je jedinica lokalne samouprave propisuje točan iznos stope, a ne maksimalni iznos kako je to propisala Općina Kršan. Za pretpostaviti je da se ovdje radi o pogrešci u pisanju, ali jedinica lokalne samouprave bi u tom slučaju trebala napraviti ispravak odluke.

Jedinice lokalne samouprave mogu propisivati različite stope poreza na potrošnju tijekom godine i to nije u suprotnosti sa ZLP-om. Primjerice, to je napravio Grad Novalja koji je propisao²⁶⁹ da se porez na potrošnju plaća:

- po stopi od 1% za razdoblje od 1. siječnja do 31. ožujka i od 1. listopada do 31. prosinca
- po stopi od 3% za razdoblje od 1. travnja do 30. rujna.

Odlukom o općinskim porezima Kule Norinske²⁷⁰ bilo je propisano da se porez na kuće za odmor plaća godišnje, u iznosu od 20,00 kuna/m² korisne površine kuće za odmor na cijelom području Općine Kula Norinska. Ovaj iznos viši je od ZLP-om propisanog maksimalnog iznosa poreza na kuće za odmor koji iznosi 1,99 eura (15,00 kuna)/m² korisne površine kuće za odmor (članak 26.), slijedom čega je i pokrenut postupak za ocjenu zakonitosti navedene odredbe. VUS nije odlučivao o zahtjevu za ocjenu zakonitosti ove odluke već je postupak obustavljen²⁷¹ jer je u međuvremenu Općina Kula Norinska donijela novu odluku²⁷² kojom je propisala iznos od 5,00 kuna/m² korisne površine kuće za odmor, a koji je u skladu sa ZLP-om.

Grad Kaštela propisao je iznos visine poreza na kuće za odmor po m² korisne površine kuće za odmor ovisno o njenoj starosti i to:

- 12,00 kuna – na kuće za odmor starosti do 20 godina
- 8,00 kuna – na kuće za odmor starosti 20 i više godina.²⁷³

²⁶⁸ Službeno glasilo Općine Kršan broj 18/17

²⁶⁹ Odluka o porezima Grada Novalje (Službeni glasnik Ličko-senjske županije br. 31/17, 27/18, 33/19)

²⁷⁰ Službeni glasnik Dubrovačko-neretvanske županije broj 1/20

²⁷¹ <https://sudovi.hr/sites/default/files/dokumenti/2021-03/Usoz-131-2020-RO.A..pdf> (Pristupljeno: 14. studenoga 2022.)

²⁷² Službeni glasnik Dubrovačko-neretvanske županije broj 11/20

²⁷³ Odluka o gradskim porezima (Narodne novine broj 61/17)

Dodatno su propisali da se vlasnici kuća za odmor starosti 40 i više godina oslobađaju od plaćanja poreza na kuće za odmor u visini od 50 % iznosa propisanog za kuće za odmor starosti 20 i više godina. Ovakvo umanjeње bi značilo da iznos poreza za vlasnike kuća za odmor starosti 40 i više godina iznosi 4,00 kune/m² korisne površine kuće za odmor (50% od 8,00 kuna). ZLP propisuje da minimalni iznos poreza na kuće za odmor iznosi 0,66 eura(5,00 kuna)/m² korisne površine kuće za odmor (članak 26.), što znači da je Grad Kaštela propisao iznos koji nije u skladu sa ZLP-om. Naknadno je Grad Kaštela uskladio svoju odluku sa ZLP-om te nova odredba glasi: Porez na kuće za odmor plaća se po m² korisne površine kuće za odmor ovisno o njenoj starosti i to:

- 12,00 kuna – na kuće za odmor starosti do 20 godina
- 8,00 kuna – na kuće za odmor starosti od 20 do 40 godina
- 5,00 kuna - na kuće za odmor starosti od 40 i više godina.²⁷⁴

Odlukom o porezima Općine Vela Luka²⁷⁵ propisano je da se, ovisno o stanju infrastrukture na području na kojem se nalazi kuća za odmor, za obveznike plaćanja poreza na kuću za odmor, propisuju djelomična oslobađanja (umanjenja) od plaćanja poreza na kuću za odmor i to zbog nepostojanja:

- a) električne energije i javne rasvjete za 5%,
- b) tekuće vode za 5%,
- c) asfaltirane ceste za 5%.

Sukladno ZLP-u, Općina Vela Luka ovlaštena je propisati iznos visine poreza na kuće za odmor, a ne umanjeња na opisani način tako da je po mišljenju autorice navedena odredba nezakonita.

Porez na kuće za odmor u Općini Blato plaća se u iznosu od 15,00 kuna po m² korisne površine kuće za odmor, dok se građani sa stalnim mjestom prebivališta na području Općine Blato djelomično oslobađaju plaćanja poreza na kuće za odmor te im porez na kuću za odmor za m² iznosi 5,00 kuna.²⁷⁶ Osim što je Općina Blato nezakonito propisala oslobodjenje ovisno o prebivalištu poreznog obveznika, dodatno je propisala da se ovisno o stanju infrastrukture na području na kojem se nalazi kuća za odmor propisuju djelomična oslobađanja (umanjenja) od plaćanja poreza na kuću za odmor i to zbog nepostojanja:

²⁷⁴ Službeni glasnik Grada Kaštela broj 19/22

²⁷⁵ Službeni glasnik Općine Vela Luka, br. 16/21 i 17/22

²⁷⁶ Odluka o općinskim porezima (Službeni glasnik Općine Blato broj 1/18)

- a) asfaltiranih prometnica za 15%;
- b) tehničkih uvjeta za priključenje električne energije i javne rasvjete za 20%;
- c) tehničkih uvjeta za instaliranje vodovodnog priključka za 20%;
- d) tehničkih uvjeta za instaliranje telefonskog priključka za 5%.

Iako ZLP dopušta mogućnost propisivanja različitih iznosa poreza na kuće za odmor ovisno o stanju infrastrukture, ovim umanjenjima bi (i u slučaju da je oslobođenje za građane sa stalnim mjestom prebivališta zakonito) visina poreza bila ispod minimalno propisane ZLP-om.

Porez na kuće za odmor u Općini Novigrad plaća se u visini 12,00 kn po m² korisne površine kuće za odmor. Međutim, ako porezni obveznik ne dostavi podatke o korisnoj površini određen je jedinstveni iznos poreza na kuće za odmor u iznosu od 840,00 kn godišnje.²⁷⁷ Ovakvo propisivanje visine poreza na kuće za odmor nema uporište u ZLP-u koji propisuje samo maksimalnu i minimalnu visinu poreza kuće za odmor po m² korisne površine kuće za odmor.

Kod poreza na korištenje javnih površina ZLP je omogućio propisivanja tog poreza na način da jedinice lokalne samouprave mogu propisati visinu, način i uvjete plaćanja poreza na korištenje javnih površina. U praksi se tolika samostalnost nije pokazala kao najbolje rješenje te jedinice lokalne samouprave propisuju različite odredbe vezane za ovaj porez.

Odredbe koje bi se smatrale u skladu sa ZLP-om (po mišljenju autorice) bile bi odredbe koje propisuju visinu poreza za korištenje javnih površina u određenom iznosu. Primjerice, Općina Hercegovac propisala je da se porez na korištenje javnih površina plaća mjesečno:

- za kioske i natkrivene prostore na području Hercegovca 12,00 kn/m²
- ostali prostor u Hercegovcu 10,00 kn/m²
- ostale površine izvan naselja Hercegovac 5,00 kn/m².²⁷⁸

S druge strane, veći dio jedinica lokalne samouprave veže visinu poreza na korištenje javnih površina uz naknadu koja se plaća za zakup te površine pa se tako primjerice u Općini Blato porez na korištenje javnih površina plaća po stopi od 20% na iznos naknade koja se plaća za korištenje javnih površina sukladno zaključenom ugovoru o zakupu javnih površina.²⁷⁹ Grad Trogir u Odluci o gradskim porezima²⁸⁰ propisuje visinu poreza na korištenje javnih površina na

²⁷⁷ Odluka o općinskim porezima Općine Novigrad (Službeni glasnik Zadarske županije broj 4/17)

²⁷⁸ Odluka o općinskim porezima Općine Hercegovac (Službeni glasnik Općine Hercegovac, br. 2/17,4/17)

²⁷⁹ Odluka o općinskim porezima (Službeni glasnik Općine Blato broj 1/18)

²⁸⁰ Narodne novine broj 119/20, Službeni Glasnik Grada Trogira broj 26/21

način da se isti plaća po stopi od 10 % na iznos naknade koju pravna ili fizička osoba plaća za korištenje javnih površina. U ovim slučajevima obveznik ne može znati unaprijed visinu poreza iz odluke o lokalnim porezima već će ona ovisiti o iznosu zakupa.

Koliki će biti porez na korištenje javnih površina u Općini Dubrava nije jasno iz same Odluke o općinskim porezima²⁸¹ koja propisuje da porez na korištenje javnih površina plaćaju pravne i fizičke osobe koje koriste javne površine na području Općine Dubrava za postavljanje objekata i naprava privremenog karaktera po stopi od 20%. U nastavku odluke propisano je što se smatra javnom površinom, tko je obveznik poreza te oslobođenja od plaćanja poreza na korištenje javnih površina. Ostaje nejasno što je osnovica na koju se plaća 20%. Za pretpostaviti je da je osnovica iznos ugovorene naknade koja se plaća za korištenje javnih površina, no taj bitan podatak Općina Dubrava propustila propisati u svojoj Odluci.

Općina Rovišće propisuje da se porez na korištenje javnih površina plaća kod izdavanja dozvole za korištenje javne površine. Također je propisano da se porez na korištenje javnih površina ne plaća za korištenje javnih površina za koju se plaća naknada za korištenje ili druga naknada temeljem posebnog ugovora.²⁸² Iako navedeno izgleda kao oslobođenje od plaćanja poreza, ustvari se ne naplaćuju dva davanja za korištenje javne površine.

Poseban su problem visine poreza na korištenje javnih površina koje uopće nisu propisane odlukama o lokalnim porezima kao i one koje propisuje nenadležno tijelo. Primjerice gradonačelnik Grada Pazina donosi zaključak o visini, načinu i uvjetima plaćanja poreza na korištenje javnih površina koji nisu propisani Odlukom o porezima Grada Pazina²⁸³.

Navedenom Odlukom o porezima Grada Pazina propisano je i da u slučajevima kada dva ili više podnositelja zahtjeva podnesu zahtjev za korištenje javne površine koji se odnosi na istu površinu, odnosno ako ima dva ili više zainteresiranih za korištenje iste javne površine, Grad Pazin provodi usmenu javnu dražbu nakon koje izabire ponuditelja koji je ponudio najviši iznos poreza. Općina Funtana propisuje da se visine poreza na korištenje javnih površina koje su daju na korištenje putem natječaja smatraju početnim porezom²⁸⁴.

²⁸¹ Narodne novine, br. 65/17, 121/17

²⁸² Odluka o općinskim porezima Općine Rovišće (Županijski glasnik broj 10/17)

²⁸³ Narodne novine, br. 41/17, 118/17

²⁸⁴ Odluka o lokalnim porezima Općine Funtana - Fontane (Službeni glasnik Općine Funtana, br. 5/17, 2/18)

Iz navedenoga proizlazi da je iznos poreza na korištenje javnih površina nepoznat (ili je poznata početna visina), odnosno bit će utvrđen tek po završetku postupka licitacije što nije u skladu za ZLP-om koji je dao ovlast jedinicama lokalne samouprave da visinu poreza na korištenje javnih površina propišu odlukom o lokalnim porezima te su jedinice lokalne samouprave to trebale i učiniti.

5.11.2. Oslobođenja od plaćanja poreza

U odlukama o lokalnim porezima mogu se naći i odredbe o neplaćanju lokalnih poreza koje propisuju različite razloge za oslobođenje.

Kada se govori o oslobođenjima od plaćanja lokalnih poreza, najčešće se radi o oslobođenju od plaćanja poreza na kuće za odmor i poreza na korištenje javnih površina. Kod poreza na korištenje javnih površina razlozi za oslobođenje su različiti, ali isti, u pravilu, nisu suprotni ZLP-u iz razloga što je ZLP najmanje ograničenja dao kod propisivanja ovog poreza. Kod plaćanja poreza na kuće za odmor to nije slučaj i samo su ZLP-om propisana moguća oslobođenja od plaćanja toga poreza. No, u odlukama o lokalnim porezima kao razlozi za oslobođenje od plaćanja poreza mogu se pronaći primjerice iznajmljivanje, prebivalište poreznog obveznika, nasljeđivanje i drugi. Razlog ovako šarolikom propisivanju raznih oslobođenja vezano za porez na kuće za odmor treba potražiti u starom zakonu koji je uređivao lokalne poreze (Zakon o financiranju JLP(R)S), a koji je propisivao da se odlukom općine ili grada mogu propisati i druga oslobođenja od plaćanja poreza na kuće za odmor iz gospodarstvenih i socijalnih razloga (znači nisu mogli biti bilo koji razlozi). Ključno je da propisivanje oslobođenja od plaćanja poreza na kuće za odmor više nije u nadležnosti predstavničkog tijela jedinice lokalne samouprave te svaka odluka koja sadrži odredbe kojima se propisuje oslobođenje od plaćanja poreza na kuće za odmor nije u skladu sa ZLP-om stoga podliježe ocjeni zakonitosti.²⁸⁵

Od oslobođenja od plaćanja poreza na kuće za odmor treba razlikovati različite visine poreza na kuće za odmor (ovisno o mjestu, starosti, stanju infrastrukture te drugim okolnostima bitnim za korištenje kuće za odmor), a koje su dopuštene. Navedeno predstavlja mogućnost, no ne i obvezu jedinica lokalne samouprave. VUS je odbio zahtjev za ocjenu zakonitosti²⁸⁶ članka 15. stavka 1. Odluke o gradskim porezima Grada Novog Vinodolskog²⁸⁷ koji glasi:

²⁸⁵ Više u Stipić, B., Marinović, M.(2022.): Porez na kuće za odmor. Porezni vjesnik, br. 11: 35 – 50.

²⁸⁶ Rješenje Poslovni broj: Usoz-135/16-5 od 25. svibnja 2017.

²⁸⁷ Službene novine Primorsko-goranske županije br. 30/01, 43/07, 42/14

Porez na kuće za odmor pravne i fizičke osobe koje su vlasnici kuće za odmor na području Grada Novi Vinodolski plaćaju u godišnjoj visini od 15,00 kn po jednom četvornom metru korisne površine kuće za odmor na području naselja: Novi Vinodolski, Povile, Klenovica, Smokvica Krmpotska i Sibinj Krmpotski.

Stavkom 2. istog članka propisano je da se na području ostalih naselja Grada Novog Vinodolskog porez plaća u godišnjoj visini od 5,00 kuna po jednom četvornom metru korisne površine kuće za odmor. Dakle, Grad Novi Vinodolski je zbog nejednakog stanja infrastrukture u zaobalju u odnosu na priobalje propisao različitu visinu poreza za objekte u zaobalju u odnosu na priobalje. Podnositelj zahtjeva za ocjenu zakonitosti smatrao je da je navedena odredba koja propisuje da se porez na kuću za odmor plaća u visini od 15,00 kuna po 1 m² korisne površine u suprotnosti sa Zakonom o financiranju JLP(R)S²⁸⁸ jer Grad Novi Vinodolski nije u konkretnom slučaju vodio računa o okolnostima bitnim za korištenje kuće za odmor. Istaknuo je da nije moguće da svi položaji mjesta kuće u okviru jednog naselja od 4005 stanovnika s izrazito visokim udjelom kuća za odmor u ukupnom broju građevina kao i cijelim četvrtima u kojima se nalaze gotovo isključivo kuće za odmor urbanistički jednako vrijedne. Tada važeći Zakon o financiranju JLP(R)S propisivao je u članku 36. da se porez na kuće za odmor plaća od 5,00 do 15,00 kuna po jednom četvornom metru korisne površine kuće za odmor, dok visinu poreza propisuje svojom odlukom općina ili grad. Općina ili grad propisuje visinu poreza za kuće za odmor ovisno o mjestu, starosti, stanju infrastrukture te drugim okolnostima bitnim za korištenje kuće za odmor²⁸⁹. VUS nije smatrao spornim navedenu odredbu Odluke jer

kada je propisana visina unutar zakonskih okvira, kao što je to u konkretnom slučaju, iako se radi o najvišem mogućem iznosu, ovaj sud ocjenjuje da se radi o odluci koja je u skladu sa zakonom na temelju kojeg je donesena.

U nastavku su prikazani različiti nezakoniti razlozi za oslobođenje.

5.11.2.1. Iznajmljivanje

Odluka o općinskim porezima Općine Štefanje²⁹⁰ propisuje da kada pravna ili fizička osoba – građanin ima u vlasništvu dvije ili više kuća ili stanova, od kojih jednu koristi za stanovanje u mjestu prebivališta, a u drugom ili istom mjestu ima kuću ili stan koji koristi povremeno ili sezonski,

²⁸⁸ Narodne novine, br. 117/93, 69/97, 73/00, 127/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03, 132/06, 27/07, 73/08, 25/12, 107/14, 100/05

²⁸⁹ Isto je propisano i sada važećim ZLP-om.

²⁹⁰ Narodne novine broj 52/19

te ostale kuće ili stanovi smatraju se kućom za odmor i za iste se plaća porez na kuće za odmor, izuzev ako nisu prijavljene u druge namjene (iznajmljivanje, poslovne svrhe...).

Odluka o porezima Općine Podgorač²⁹¹ modificirala je postojeće oslobođenje propisano ZLP-om te propisuje da se porez na kuće za odmor ne plaća na kuće za odmor za vrijeme dok su u njima smješteni prognanici i izbjeglice, osim ako isti ne plaćaju najamninu.

U Općini Vela Luka vlasnici kuća za odmor, za koje imaju rješenje o odobrenju pružanja ugostiteljskih usluga u domaćinstvu, ne plaćaju porez na kuće za odmor za objekte koje iznajmljuju turistima.²⁹²

Odlukom o općinskim porezima Općine Tkon²⁹³ propisano je slično oslobođenje, ali uz preciziranje dokaza koje je potrebno dostaviti poreznom tijelu. U Odluci se navodi da porez na kuće za odmor ne plaćaju vlasnici nekretnina poslovne namjene koji u istoj nekretnini obavljaju registriranu djelatnost pružanja usluga smještaja te po toj osnovi stječu dobit odnosno dohodak.

Vidljivo je da su nerijetki slučajevi da jedinice lokalne samouprave propisuju da se u slučaju plaćanja poreza na dohodak ostvarenog obavljanjem djelatnosti iznajmljivanja i organiziranja smještaja u turizmu ne plaća porez na kuće za odmor (misli se za istu nekretninu). U vezi s tim, Porezna uprava izdala je mišljenje²⁹⁴ u kojem navodi da su porez na kuće za odmor i porez na dohodak u paušalnom iznosu po osnovi djelatnosti iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima te organiziranja kampova dva različita poreza koji se utvrđuju s dvije različite osnove, odnosno na temelju dva različita zakona. Porez na kuće za odmor utvrđuje se s osnove vlasništva kuće za odmor, a porez na dohodak u paušalnom iznosu s osnove obavljanja djelatnosti iznajmljivanja. Prema tome, u slučaju da porezni obveznik ostvaruje uvjete za plaćanje poreza na dohodak u paušalnom iznosu po osnovi iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima, i organiziranjem kampova, Porezna uprava donosi rješenje kojim se utvrđuje godišnji paušalni dohodak, godišnji paušalni porez na dohodak i prirez porezu na dohodak. Isto tako, porez na kuće za odmor plaćaju vlasnici kuća za odmor ako je jedinica lokalne samouprave na području koje se kuća nalazi iskoristila svoje pravo iz ZLP-a na uvođenje poreza na kuće za odmor.

²⁹¹ Narodne novine broj 126/17, Službeno glasilo Općine Podgorač broj 6/17

²⁹² Odluka o porezima Općine Vela Luka (Službeni glasnik Općine Vela Luka, br. 16/21, 17/22)

²⁹³ Službeni glasnik Općine Tkon broj 11/19

²⁹⁴ Klasa: 410-01/19-01/1603, Urbroj: 513-07-21-01/19-2 od 7. listopada 2019. https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/misljenje33/Display.aspx?id=19672 (Pristupljeno: 3. studenoga 2022.)

Činjenica da se kuća za odmor koristi za iznajmljivanje nije od utjecaja na utvrđivanje poreza na kuće za odmor. ZLP-om nisu propisana druga oslobođenja²⁹⁵ od plaćanja poreza na kuće za odmor (uključujući oslobođenje od plaćanja poreza na kuće za odmor u dijelu koji se iznajmljuje gostima i na koji se plaća porez na dohodak u paušalnom iznosu) niti je istim predviđeno diskrecijsko pravo odlučivanja o obveznicima plaćanja navedenog poreza.²⁹⁶ Ipak, treba spomenuti da je prethodno važećim Zakonom o financiranju JLP(R)S-a bilo propisano da jedinice lokalne samouprave mogu odlukom propisati i druga oslobođenja od plaćanja poreza na kuće za odmor iz gospodarstvenih i socijalnih razloga (članak 37.) slijedom čega se u starom mišljenju Porezne uprave navodi:

Zakonom nije predviđeno oslobođenje od plaćanja poreza na kuće za odmor u dijelu koji se iznajmljuje gostima i na koji se plaća porez na dohodak u paušalnom iznosu. Ako isto oslobođenje nije predviđeno ni odlukom jedinice lokalne samouprave, porezni obveznik ne ostvaruje pravo na oslobođenje od plaćanja poreza na kuće za odmor.²⁹⁷

Iz gore navedenoga može se zaključiti da su jedinice lokalne samouprave zadržale naviku propisivanja oslobođenja od plaćanja poreza na kuće za odmor i nakon što je ZLP stupio na snagu, a koji više ne propisuje tu mogućnost.

5.11.2.2. Prebivalište

U nastavku su prikazane nezakonite odredbe o oslobođenju od plaćanja poreza na kuće za odmor zbog prebivališta.

Odluka o porezima Općine Vela Luka²⁹⁸ nezakonito je propisala da se za građane sa stalnim mjestom prebivališta na njezinom području plaćanje poreza na kuće za odmor regulira svake godine posebnom odlukom Općinskog vijeća slijedom čega je Općina Vela Luka u ožujku 2022. donijela Odluku o oslobađanju plaćanja poreza za kuće za odmor za 2022.²⁹⁹ koja se odnosila na građane sa stalnim mjestom prebivališta na području Općine Vela Luka.³⁰⁰

²⁹⁵ Osim oslobođenja od plaćanja poreza koja se odnose na: kuće za odmor koje se ne mogu koristiti zbog ratnih razaranja i prirodnih nepogoda (poplava, požar, potres) te starosti i trošnosti, kuće za odmor za odmor za vrijeme dok su u njima smješteni prognanici i izbjeglice, odmarališta u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave koja služe za smještaj djece u dobi do 15 godina (članak 27. ZLP-a).

²⁹⁶ Više u Stipić, B., Marinović, M.(2022.): Porez na kuće za odmor. Porezni vjesnik, br. 11: 35 – 50.

²⁹⁷ Iz mišljenja Ministarstva financija Klasa: 410-15/12-01/1 od 31. srpnja 2012.

²⁹⁸ Službeni glasnik Općine Vela Luka broj 16/21

²⁹⁹ Službeni glasnik Općine Vela Luka broj 4/22

³⁰⁰ U listopada 2022. donesena je Odluka o stavljanju van snage Odluke o oslobađanju plaćanja poreza na kuću za odmor (Službeni glasnik Općine Vela Luka broj 17/22).

Odluka o općinskim porezima³⁰¹ Općine Blato propisuje da se porez na kuće za odmor plaća u iznosu od 15,00 kuna po četvornom metru korisne površine kuće za odmor. Navedena odredba je u skladu sa ZLP-om no u nastavku Odluke propisano je nezakonito oslobođenje za građane sa stalnim mjestom prebivališta na području općine Blato koji se tom Odlukom djelomično oslobađaju plaćanja poreza na kuće za odmor u visini od 10,00 kuna po četvornom metru korisne površine te im porez na kuću za odmor za jedan metar četvorni iznosi 5,00 kuna.

Odlukom o općinskim porezima³⁰² Općine Sveti Đurđ propisano je da porez na kuće za odmor ne plaćaju vlasnici objekata koji imaju prebivalište na području Općine Sveti Đurđ, što dokazuju potvrdom o prebivalištu. Sličnu odredbu ima i Općina Tkon u svojoj odluci koja propisuje da porez na kuće za odmor ne plaćaju vlasnici objekata koji imaju prebivalište i stvarno žive na području Općine Tkon.³⁰³

Navedene odredbe treba brisati iz odluka o lokalnim porezima jer za takvo propisivanje oslobođenja ne postoji uporište u ZLP-u.

5.11.2.3. Nasljeđivanje

Nasljeđivanje je također jedan od razloga propisivanja nezakonitog oslobođenja od plaćanja poreza na kuće za odmor o čemu više u primjerima u nastavku.

Odlukom o porezima Općine Zemunik Donji³⁰⁴ propisano je da se porez na kuće za odmor ne plaća na kuće za odmor koje su vlasnici naslijedili u prvom nasljednom redu ako nasljednik ima stalno prebivalište na području Općine Zemunik Donji.

Grad Vrbovsko je u Odluci o lokalnim porezima³⁰⁵ propisao da se porez na kuće za odmor plaća godišnje u iznosu od 12,00 kuna po jednom četvornom metru korisne površine kuće za odmor na cijelom području Grada Vrbovskog. Dodatno je snižen porez na kuće za odmor stečene nasljedstvom i koje su starije od 50 godina te se u tom slučaju plaća u visini od 6,00 kn po jednom četvornom metru korisne površine. Ako je kuće za odmor stečena nasljedstvom, a njihovi vlasnici

³⁰¹ Službeni glasnik Općine Blato broj 1/18

³⁰² Službeni vjesnik Varaždinske županije broj 66/17

³⁰³ Odluka o općinskim porezima Općine Tkon (Službeni glasnik Općine Tkon broj 11/19)

³⁰⁴ Službeni glasnik Općine Zemunik Donji broj 5/17

³⁰⁵ Narodne novine, br. 42/17, 116/17

imaju prebivalište na području Grada Vrbovskog porez se plaća u visini od 5,00 kn po jednom četvornom metru korisne površine.

Članak 17. Odluke o gradskim porezima Grada Makarske³⁰⁶ glasio je:

Porez na kuće za odmor čiji vlasnik je rođen u Gradu Makarskoj ili je postao vlasnikom nasljeđivanjem od svojih roditelja koji su živjeli u Gradu Makarskoj iznosi 5,00 kn po četvornom metru korisne površine, a za sve ostale iznosi 15,00 kn godišnje po jednom četvornom metru korisne površine kuće za odmor.

Navedenu odredbu ukinuo je VUS³⁰⁷ obrazlažući kako općina ili grad propisuju visinu poreza na kuću za odmor ovisno o mjestu, starosti, stanju infrastrukture te drugim okolnostima bitnim za korištenje kuće za odmor, a visina može biti u rasponu od 5,00 do 15,00 kn po jednom četvornom metru korisne površine.

Činjenica da je netko rođen u Gradu Makarskoj ili je postao vlasnikom nasljeđivanjem od svojih roditelja koji su živjeli u Gradu Makarskoj nije zakonom propisan razlog za utvrđivanje manje visine poreza na kuće za odmor.

Treba napomenuti da se radi o odluci grada koja je donesena temeljem starog Zakona o financiranju JLP(R)S koji je propisivao mogućnost da jedinica lokalne samouprave propiše oslobođenje od plaćanja poreza na kuće za odmor iz gospodarstvenih i socijalnih razloga (članak 37.). Međutim Grad Makarska nije poštivao navedenu odredbu jer je manji iznos poreza na kuće za odmor bio posljedica mjesta rođenja vlasnika odnosno prebivališta roditelja vlasnika koji je stekao vlasništvo kuće za odmor nasljeđivanjem, a ne gospodarstvenih i socijalnih razloga.

Manja visina poreza kuće za odmor može ovisiti samo o mjestu, starosti, stanju infrastrukture te drugim okolnostima bitnim za korištenje kuće za odmor.

5.11.2.4. Ostali razlozi oslobođenja

Odluka o općinskim porezima Općine Orle³⁰⁸ sadrži nezakonitu odredbu prema kojoj se odlukom Općine mogu propisati i druga oslobođenja od plaćanja poreza na kuće za odmor iz gospodarstvenih i socijalnih razloga te kako se zahtjev za oslobađanje plaćanja podnosi pismeno Općini Orle u roku 15 dana od dana primitka rješenja. Općinsko vijeće može osloboditi plaćanja na prijedlog općinskog načelnika uz obrazloženje. I važeća Odluka o općinskim porezima Općine

³⁰⁶ Službeni glasnik Grada Makarske broj 12/04

³⁰⁷ Presuda Poslovni broj: Usoz-81/16-7 od 25. svibnja 2017. (Narodne novine broj 55/17)

³⁰⁸ Narodne novine broj 74/19

Udbina³⁰⁹ još uvijek sadrži odredbu prema kojoj općinsko vijeće može donijeti rješenje o oslobađanju od plaćanja poreza na kuće za odmor iz gospodarskih ili socijalnih razloga. Navedene odredbe nisu u skladu sa ZLP-om odnosno nezakonite su.

Pojedine jedinice lokalne samouprave vezale su oslobođenje od plaćanja uz površinu kuće za odmor. Odlukom o porezima Općine Radoboj³¹⁰ propisano je da se porez na kuće za odmor ne plaća na kuće za odmor čija je korisna površina manja od 12m². Sličnu odredbu sadrži i Odluka o općinskim porezima Općine Orle³¹¹ kojom je propisano da se porez na kuće za odmor plaća na objekte bruto površine veće od 20 m² (uključujući sve etaže objekta) iz čega proizlazi da su svi objekti manje površine oslobođeni plaćanja poreza na kuće za odmor.

Odlukom o općinskim porezima općine Janjina³¹² prošireno je oslobođenje propisano ZLP-om pa je tako uz odredbu o neplaćanju poreza na kuće za odmor koje se ne mogu koristiti zbog ratnih razaranja i prirodnih nepogoda (poplava, požar, potres) te starosti i trošnosti dodano i oslobođenje koje se odnosi na zaštićene spomenike kulture.

Invalidi Domovinskog rata u Gradu Ninu bili su (do izmjene odluke) oslobođeni obveze plaćanja poreza na kuće za odmor jer je isto bilo propisano Odlukom o porezima Grada Nina³¹³.

Osim kod poreza na kuće za odmor, nepravilnosti se mogu naći i kod poreza na korištenje javnih površina. ZLP je kod poreza na korištenje javnih površina dao ovlaštenje jedinici lokalne samouprave da propiše način i uvjete plaćanja poreza na korištenje javnih površina što je posljedično omogućilo i propisivanje razloga za oslobođenje od plaćanja toga poreza. Razlozi za oslobođenje su različiti:

- Od plaćanja poreza na korištenje javnih površina oslobođene su JLP(R)S te ustanove čiji su osnivači JLP(R)S, neprofitne udruge, sportski klubovi i ustanove s područja Općine Kalinovac, kada javnu površinu koriste za potrebe djelatnosti za koje su osnovane.

³⁰⁹ Županijski glasnik Ličko-senjske županije broj 32/17

³¹⁰ Službeni glasnik Krapinsko - zagorske županije, br. 27/17, 52a/17

³¹¹ Narodne novine broj 74/19

³¹² Narodne novine broj 3/18

³¹³ Službeni glasnik Grada Nina broj 2/19

Poreza na korištenje javnih površina oslobođeno je korištenje javne površine u humanitarne svrhe, za prikupljanje potpisa radi održavanja referenduma, za organiziranje manifestacija i drugih događanja od interesa za Općinu (...)³¹⁴

- (...) u svrhu razvoja poljoprivrede i gospodarstva obiteljska poljoprivredna gospodarstva s područja Općine oslobođena su plaćanja poreza na korištenje javnih površina kada na javnim površinama na području Općine prodaju vlastite proizvode.³¹⁵
- Za period mjeseca siječnja, veljače, ožujka, studenog i prosinca ne plaća se porez na korištenje javnih površina za postavljanje ugostiteljske terase.³¹⁶

Navedena oslobođenja su u skladu sa ZLP-om jer je na transparentan način propisano u kojim slučajevima se obveznici oslobađaju plaćanja poreza na korištenje javnih površina.

Međutim, propisivanje odredbi kojima oslobođenje ovisi o (diskrecijskoj) odluci izvršnog tijela, nije u skladu sa ZLP-om. Takav slučaj je odluka³¹⁷ Općine Tinjan koja propisuje da jedinstveni upravni odjel uz suglasnost općinskog načelnika može odrediti dio javne površine koji će se dati na korištenje bez plaćanja poreza ili uz popust, ako je to u javnom interesu.

Zanimljiv primjer je Grad Koprivnica koji je uveo³¹⁸ porez na potrošnju te propisao oslobođenje od plaćanja tog poreza za JLP(R)S te ustanove čiji su osnivači JLP(R)S. Sukladno ZLP-u obveznik poreza na potrošnju je pravna i fizička osoba koja pruža ugostiteljske usluge. S obzirom na to da JLP(R)S te ustanove čiji su osnivači JLP(R)S ne pružaju ugostiteljske usluge, ova odredba bila bi nezakonita iz više razloga te bi ju trebalo brisati iz Odluke.

³¹⁴ Odluka o općinskim porezima Općine Kalinovac (Službeni glasnik Koprivničko-križevačke županije, br. 11/17, 21/17)

³¹⁵ Odluka o općinskim porezima Općine Novigrad Podravski (Službeni glasnik Koprivničko - križevačke županije, br. 16/17, 18/19)

³¹⁶ Odluka o porezu na korištenje javnih površina Grada Malog Lošinja (Službene novine, br. 7/12, 12/12, 28/12, 5/14, 8/15, 32/15, 7/16, 13/18, 28/18, 30/19, 36/20)

³¹⁷ Odluka o porezu na korištenje javne površine na području Općine Tinjan (Službene novine Općine Tinjan broj 7/18)

³¹⁸ Odluka o gradskim porezima, Glasnik Grada Koprivnice broj 1/17

6. ZAKLJUČAK

Lokalnoj vlasti povjereni su određeni poslovi jer ona najbliža stanovnicima i može najbolje prepoznati i zadovoljavati najveći dio različitih javnih potreba. Uz dodjeljivanje tih poslova treba osigurati i novčana sredstva za njihovo obavljanje, a bitno je da ta sredstva potiču iz različitih izvora. Jedan od tih izvora prihoda mogu biti porezi čiji prihod pripada JLP(R)S, a najizdašniji je prihod od poreza na dohodak.

Od ostalih poreza treba istaknuti lokalne poreze propisane ZLP-om. Porezi jedinica područne (regionalne) samouprave obvezni su porezi te županijama nije dana mogućnost odnosno ovlast da samostalno odlučuju o uvođenju tih poreza. To su porez na nasljedstva i darove, porez na cestovna motorna vozila, porez na plovila i porez na automate za zabavne igre.

Za razliku od županija, JLS-i (općine i gradovi) mogu samostalno odlučivati o uvođenju prireza porezu na dohodak, poreza na potrošnju, poreza na kuće za odmor i poreza na korištenje javnih površina. Dodatno im je dana ovlast da normiraju pojedine elemente tih poreza pa tako u slučaju ako se odluče na uvođenje svih ili samo nekih od navedenih lokalnih poreza, predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave svojom odlukom može propisati npr. visinu stope, visinu poreza, nadležno porezno tijelo ... Ostala pitanja vezana za navedene poreze (tko je porezni obveznik, što je porezna osnovica i dr.) uređeni su ZLP-om te u tom pogledu ne postoji porezna autonomija JLS-a u njihovu propisivanju.

U RH ustrojeno je ukupno 555 JLS-a, od toga 428 općina i 127 gradova, a velika većina njih odlučila je iskoristiti mogućnost prikupljanja prihoda od lokalnih poreza odnosno donijele su odluku kojom su propisale vrste poreza koje uvode te su normirale pojedine elemente oporezivanja. Analiza odluka o lokalnim porezima koje su donijela predstavnička tijela JLS-a pokazala je brojne nedostatke u takvim odlukama. Nedostaci se mogu podijeliti u one vezane za sam postupak donošenja te nedostatke u sadržaju odluka.

Kod samog postupka donošenja odluka zamijećeno je nedovoljno trajanje postupka javnog savjetovanja što utječe na transparentnost samih odluka. Naime, javno savjetovanje je zamišljeno kao ostvarenje participacije građana u donošenju propisa kako i njihovim sudjelovanjem u kreiranju javnih politika te izostanak tog dijela postupka može utjecati na kvalitetu propisa te

njihovu prihvaćenost od građana. Naime, sami građani bi već u ovoj fazi mogli uočiti nezakonitosti u samoj odluci te reagirati kroz komentare na propis.

Što se tiče samih nedostataka odnosno nezakonitosti u sadržaju odluka o lokalnim porezima, prema mišljenju autorice, oni se mogu podijeliti u lakše i teže nedostatke.

Kao lakši nedostatak može se navesti nedonošenje odluke u zakonom propisanom roku pod uvjetom da se radi o neznatnom odstupanju od roka propisanog zakona, primjerice to može iznositi kašnjenje do par dana iz opravdanih razloga. Iako JLS imaju mogućnost donošenja odluke o lokalnim porezima tijekom čitave godine, oni tu mogućnost najčešće iskorištavaju krajem godine iz razloga što se tada donosi proračun te tada planiraju svoje prihode i rashode slijedom čega donose ili mijenjaju odluke o lokalnim porezima zbog čega probijaju zakonski rok za dan-dva. S druge strane, kašnjenja duža od tjedan dana uz moguće propisivanje retroaktivnog stupanja na snagu odluke, može se smatrati nepoznavanjem osnovnih ustavnih odredbi i nije prihvatljivo.

Nastavno na nedostatke vezane za rokove, gotovo je pravilo da JLS propisuju stupanje na snagu odluke o lokalnim porezima u roku 8 dana od objave u službenom glasilu umjesto od 1. siječnja (izuzev prireza porezu na dohodak), što bi se također moglo smatrati manjim nedostatkom obzirom da jedinice lokalne poreze taj rok propisuju slijedom propisa koji se odnosi na njih (Zakona o LP(R)S) te ne uzimaju u obzir ZLP, kao *lex specialis*. Treba napomenuti da iako je takva odluka stupila na snagu, ona će se u praksi primjenjivati tek od 1. siječnja jer je tako propisao ZLP.

Prepisivanje odredbi iz ZLP-a ili nekog drugog propisa bi se također moglo smatrati lakšim nedostatkom pod uvjetom da su takve odredbe u neizmijenjenom obliku, no prepisivanje odredbi na način da se mijenja primjerice definicija porezne osnovice, propisuje iznos poreza van zakonom propisanog maksimuma ili propisivanje turističke zajednice kao nadležnog poreznog tijela bi se smatralo ozbiljnim nedostatkom u odluci. Naime, donositelji odluka o lokalnim porezima trebali bi poznavati osnovno pravilo kod donošenja podzakonskih propisa, a to je da oni trebaju biti usklađeni s propisima višeg ranga. Prepisivanje odredbi iz drugih propisa u odluci o lokalnim porezima JLS opravdaju činjenicom da su tako građani upoznati sa svim odredbama koje se odnose na lokalne poreze te su sve informacije na jednom mjestu.

Poseban slučaj je propisivanje oslobođenja. Treba istaknuti da ZLP ne ovlašćuje JLS za propisivanje oslobođenja. Iako je takva mogućnost postojala temeljem ranijeg zakona, ona više

ne postoji i nove odluke se u tom dijelu moraju uskladiti sa važećim zakonom. Korištenjem oslobođenja određene kategorije stanovništva stavljaju se u povoljniji položaj u odnosu na ostale građane, a za to nema uporišta u ZLP-u.

Donošenje više odluka o lokalnim porezima na način da je svaki lokalni porez propisan posebnom odlukom pripadalo bi u lakše nedostatke.

S obzirom na brojnost prikazanih nezakonitih odluka o lokalnim porezima u ovom radu, činjenicu da su rijetke odluke koje su usklađene sa ZLP-om kao i opetovano donošenje nezakonitih odluka unatoč uputama Porezne uprave, proizlazi da jedinice lokalne samouprave nisu shvatile važnost donošenja zakonitih odluka o lokalnim porezima kao propisa koji predstavlja izvor prava stoga niti su pridale važnosti da svoje odluke usklade s propisima više pravne snage. Treba uzeti u obzir i da su JLS sklone prepisivanju odluka jedne od drugih što također pridonosi velikom broju odluka sa nezakonitim odredbama.

ZLP-om su propisane i prekršajne odredbe u slučaju postupanja suprotno ZLP-u, no ni to nije spriječilo jedinice da donose odluke o lokalnim porezima koje nisu u skladu sa ZLP-om. Također, dostupni su i drugi mehanizmi kojima se nastoji odluku o lokalnim porezima uskladiti sa ZLP-om što je ponajprije uputa Porezne uprave o nedostacima u odluci dok kao zadnji korak postoji mogućnost podnošenja ocjene zakonitosti odluke pred VUS-om. Zasada nema velik broj presuda VUS-a koje se odnose na lokalne poreze, ali to se može pripisati činjenici da JLS ipak postupaju sukladno uputama Porezne uprave i usklađuju svoje odluke sa ZLP-om. Osim toga, analizirajući relativno malen broj presuda VUS-a kroz godine, ne može se isključiti mogućnost da se nadzor nije sustavno provodio zbog čega je u praksi teško ispravljati nedostatke koje se godinama toleriraju.

S obzirom na sve navedeno, nameće se zaključak da slijedom prikazanih primjera nezakonitih odluka JLS trenutno nisu spremne na veću autonomiju u propisivanju lokalnih poreza te da im i sadašnje ovlasti predstavljaju problem u praktičnoj primjeni. Eventualna ovlast da jedinice lokalne samouprave same propisuju tko je porezni obveznik, što je porezna osnovica, odredbe o oslobođenju i sl. mogla bi u praksi značiti još više nezakonitih odluka koje će egzistirati u pravnom sustavu do njihove izmjene ili ukidanja.

S druge strane, ako se analizira učestalost težih i lakših nedostataka, može se primijetiti da su najčešće one odluke koje imaju lakše nedostatke primjerice prepisivanje odredbi iz drugih propisa ili propisivanje roka za stupanje na snagu 8 dana od objave u službenom glasilu. Ovo daje nadu da treba razmotriti da se JLS-ima ipak da veća porezna autonomija u doglednoj budućnosti. Za početak bi Porezna uprava, kao nadzorno tijelo, trebala uložiti napore u edukaciji JLS-a. Ovo se može izvršiti kroz objave osnovnih informacija o lokalnim porezima na svojoj internet stranici kao i eventualnu objavu predložaka odluka o lokalnim porezima. Također, treba razmisliti o objavi presuda VUS-a o lokalnim porezima jer nije za očekivati da će JLS-i pratiti objave na službenoj stranici VUS-a što bi u konačnici mogla biti korisna informacija JLS-ima koje odredbe su nezakonite slijedom čega će imati „preventivni vodič“ te ih neće niti propisivati.

Dakle, sadašnje ovlasti jedinica lokalne samouprave u pogledu lokalnih poreza nije uputno proširivati dok je, s druge strane, potrebno uložiti dodatni napor u usklađivanju trenutno važećih odluka o lokalnim porezima sa ZLP-om. Dodatno je potrebno pojačati edukaciju službenika JLS-a kako bi se u budućnosti mogla razmotriti veća porezna autonomija.

Literatura

Knjige i časopisi

Bajo, A., Jurlina Alibegović, D. (2008.). *Javne financije lokalnih jedinica vlasti*. Zagreb: Školska knjiga

Houška, M., Lončarić, D., Zlatar Gulan M. et. al. (2021). *Porezni postupak*. Zagreb: Institut za javne financije

Jelčić, B., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J. et. al. (2008.). *Financijsko pravo i financijska znanost*. Zagreb: Narodne novine

Staničić, F., Britvić Vetma B., Horvat B. (2017). *Komentar Zakona o upravnim sporovima*. Zagreb: Narodne novine

Šimurina, N., Šimović, H., Mihelja Žaja, M. et. al. (2012.). *Javne financije u Hrvatskoj*. Zagreb: Ekonomski fakultet Zagreb

Vuraić Kudeljan, M., Pratzner, N. (2017). *Porez na nekretnine i lokalni porezi*. Zagreb: TIM4PIN

Bajo A., Primorac, M., Drezgić S. (2020.). Fiskalni federalizam. U: Bajo A., Blažić H., Burnać P. (ur.) *Financije županija, gradova i općina*. Zagreb. Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet. 89-120.

Rajko, A. (2012). Novi upravni spor i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave: zastupanje, ustrojstveno-kadrovske pripreme, zakonitost općih akata. U: Mahović Komljenović M., Medvedović D., Rajko A. et al. *Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave - primjena ZUS-a, propisa o financiranju jedinica i preoblikovanju trgovačkih društava u djelatnosti voda i odvodnje*. Zagreb: Novi informator. 33-56.

Rogić Lugarić, T. (2011.). *Financiranje jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave* U: J. Kregar i drugi. *Decentralizacija*. Zagreb. Centar za demokraciju i pravo Miko Tripalo, Sveučilišta tiskara Zagreb. 63-83.

Šuman Tolić M., Bajo A., Primorac, M. (2020.). Izvori prihoda jedinica vlasti. U: Bajo A., Blažić H., Burnać P. (ur.) *Financije županija, gradova i općina*. Zagreb. Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet. 209-246.

Bajo, A. i Primorac, M. (2014). Fiskalna decentralizacija i fiskalna neravnoteža u državama članicama Europske unije. *Hrvatska i komparativna javna uprava*, 14 (2), 427-464.

Bajo, A., Klemenčić, I. i Primorac, M. (2016). Asimetrična decentralizacija na primjeru odabranih država članica Europske unije. *Hrvatska i komparativna javna uprava*, 16 (1), 31-54.

Krtalić, S. i Gasparini, A. (2007). Kako pristupiti fiskalnoj decentralizaciji?. *Economic research - Ekonomska istraživanja*, 20 (2), 104-115.

Marčetić, G. i Lopižić, I. (2017). Utjecaj procesa decentralizacije na jačanje personalnih kapaciteta hrvatske lokalne i područne (regionalne) samouprave. *Hrvatska i komparativna javna uprava*, 17 (3), 407-435.

Musa, A. i Fulir, M. (2019). Savjetovanja s javnošću u hrvatskim regulatornim agencijama. *Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku*, (1-2/2019), 7-26.

Rogić Lugarić, T. (2005). Normativna decentralizacija u Hrvatskoj i njezine granice. *Društvena istraživanja*, 14 (6 (80)), 1175-1198.

Šikić, M. i Crnković, M. (2016). Upravnosudska i ustavnosudska kontrola zakonitosti akata jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, 37 (1), 423-447.

Vezmar Barlek, I. (2015). Aktualna pitanja ocjene zakonitosti općih akata. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, 36 (1), 547-556.

Gjidara M., (2017.) Prinosi raspravi o decentralizaciji i teritorijalnom ustroju unitarne države. *Informator*, br. 6469

Jurlina Alibegović, D., (2021.). Porezna autonomija hrvatskih gradova prije svibanjskih lokalnih izbora. *Informator*, br. 6671: 1 – 4.

Jurlina Alibegović D., (2011.). Treba li istraživati decentralizaciju i upravljanje na lokalnoj i regionalnoj razini?. *Informator*, br. 5954

Krajnović, M. (2022). Izrada općih akata u praksi. *Informator*, br. 6740-6741: 16 – 19.

Pratzer, N. (2017). Porez na nekretnine - zašto je uveden i zašto je ukinut? *Financije, pravo i porezi*, br. 12: 21-25.

Serdar, K., (2020). Ovlasti tijela državne uprave u postupku nadzora zakonitosti općih akata lokalnih predstavničkih tijela. *Pravo i porezi*, br. 5: 95-101.

Stipić, B., Marinović, M.(2022.): Porez na kuće za odmor. *Porezni vjesnik*, br. 11: 35 – 50.

Tropina Ž., (2021). Promjene u sustavu lokalne samouprave. *Prilog časopisu Računovodstvo, revizija i financije*, br. 2: 33-43.

Pravni propisi

Jedinstvena metodološko-nomotehnička pravila za izradu akata koje donosi Hrvatski sabor. *Narodne novine*, br. 74/15

Opći porezni zakon. *Narodne novine*, br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22

Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona. *Narodne novine*, br. 5/19, 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

Pravilnik o uvjetima, opsegu i naknadi za obavljanje poslova utvrđivanja, evidentiranja, nadzora, naplate i ovrhe radi naplate poreza jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. *Narodne novine*, br. 1/17

Prekršajni zakon. *Narodne novine*, br. 107/07, 39/13, 157/13, 110/15, 70/17, 118/18

Suglasnost da Porezna uprava može obavljati poslove utvrđivanja, evidentiranja, nadzora, naplate i ovrhe radi naplate poreza jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. *Narodne novine*, br. 1/17

Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija. *Narodne novine*, br. 97/20, 101/21

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

Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. *Narodne novine*, br. 117/93, 69/97, 33/00, 73/00, 127/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07, 73/08, 25/12, 147/14, 100/15

Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. *Narodne novine*, br. 127/17, 138/20, 151/22

Zakon o Gradu Zagrebu. *Narodne novine*, br. 62/01, 125/08, 36/09, 119/14, 98/19, 144/20

Zakon o komunalnom gospodarstvu. *Narodne novine*, br. 68/18, 110/18, 32/20

Zakon o lokalnim porezima. *Narodne novine*, br. 115/16, 101/17, 114/22

Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi. *Narodne novine*, br. 33/01, 60/01, 129/05, 36/09, 36/09, 109/07, 125/08, 150/11, 144/12, 123/17, 98/19, 144/20

Zakon o lokalnoj samoupravi i upravi. *Narodne novine*, br. 90/92

Zakon o općem upravnom postupku. *Narodne novine*, br. 47/09, 110/21

Zakon o potvrđivanju Europske povelje o lokalnoj samoupravi. *Narodne novine – Međunarodni ugovori*, br. 14/97, 4/08

Zakon o pravu na pristup informacijama. *Narodne novine*, br. 25/13, 85/15, 69/22

Zakon o porezu na promet nekretnina. *Narodne novine*, br. 115/16, 106/18

Zakon o porezu na dohodak. *Narodne novine*, br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 151/22

Zakon o prostornom uređenju. *Narodne novine*, br. 153/13, 65/17, 114/18, 39/19, 98/19

Zakon o sustavu državne uprave. *Narodne novine*, br. 66/19

Zakon o upravnim sporovima (Narodne novine, br. 20/10, 143/12, 152/14, 94/16 - OIRUSRH, 29/17 i 110/2)

Zakonu o ustrojstvu i djelokrugu tijela državne uprave. *Narodne novine*, br. 85/20, 21/23

Zakon o vlasništvu i drugim stvarnim pravima. *Narodne novine*, br. 91/96, 68/98, 137/99, 22/00, 73/00, 129/00, 114/01, 79/06, 141/06, 146/08, 38/09, 153/09, 143/12, 152/14, 81/15, 94/17

Internetske stranice

Altavilla C. Comparing Fiscal (De)Centralization and Multilevel Governments in Different Institutional Settings: A comparative study of Argentina and Denmark (2000-2010) (http://aei.pitt.edu/102667/1/EDAP_2020_02.pdf; pristupljeno 4. listopada 2023.)

Bahl, R. W. (2008.) Opportunities and Risks of Fiscal Decentralization: A Developing Country Perspective.

(https://scholarworks.gsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1169&context=econ_facpub; pristupljeno 5. listopada 2023.)

Bahl, R. (2008.) The Pillars Of Fiscal Decentralization. ([https://www.shareweb.ch/site/DDLGN/Documents/The%20pillars%20of%20fiscal%20decentralization_Bahl%20\(2008\).pdf](https://www.shareweb.ch/site/DDLGN/Documents/The%20pillars%20of%20fiscal%20decentralization_Bahl%20(2008).pdf); pristupljeno 6. listopada 2023.)

e-Građani. Spomenička renta. <https://gov.hr/hr/spomenicka-renta/1458> (Pristupljeno: 15. studenog 2022.)

e-Savjetovanja. Najčešća pitanja. <https://savjetovanja.gov.hr/o-savjetovanjima/najcesca-pitanja/98> (Pristupljeno: 19. rujan 2022.)

Hrvatski sabor. Konačni prijedlog Zakona o izmjenama Zakona o financiranju JLP(R)S, PZ 39: https://www.sabor.hr/sites/default/files/uploads/sabor/2019-01-18/081052/PZ_39.pdf (Pristupljeno: 27. listopada 2022.)

Hrvatski sabor. Konačni prijedlog Zakona o uvođenju eura kao službene valute u Republici Hrvatskoj https://sabor.hr/sites/default/files/uploads/sabor/2022-04-28/101301/PZE_256.pdf (Pristupljeno: 8. studenoga 2022.)

Ministarstvo financija. Financijski izvještaji JLP(R)S. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima (Obrazac PR-RAS) za godine 2002.-2020. <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/lokalna-samouprava/financijski-izvjestaji-jlp-r-s/203> (Pristupljeno: 26. veljače 2023.)

Ministarstvo pravosuđa i uprave. Popis županija, gradova i općina. <https://mpu.gov.hr/o-ministarstvu/ustrojstvo/uprava-za-politicki-sustav-i-opcu-upravu/lokalna-i-podrucna-regionalna-samouprava/popis-zupanija-gradova-i-opcina/22319> (Pristupljeno: 5. listopada 2022.)

Ministarstvo pravosuđa i uprave. Nacionalni plan razvoja javne uprave za razdoblje od 2022_2027. https://mpu.gov.hr/UserDocImages/dokumenti/Strategije,%20planovi,%20izvje%C5%A1%C4%87a/Nacionalni%20plan%20razvoja%20javne%20uprave%20za%20razdoblje%20od%202022_2027.pdf (Pristupljeno: 7. ožujka 2023.)

Porezna uprava. Regulatorna. https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19715 (Pristupljeno: 2. studenoga 2022.)

Porezna uprava. Regulatorna. https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19706 (Pristupljeno: 12. listopada 2022.)

Porezna uprava. Regulatorna. https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=gru23 (Pristupljeno: 17. listopada 2022.)

Porezna uprava. Regulatorna. https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19672 (Pristupljeno: 3. studenoga 2022.)

Porezna uprava. Vijesti. <https://www.porezna-uprava.hr/Stranice/Vijest.aspx?NewsID=3023&List=Vijesti> (Pristupljeno: 13. listopada 2022.)

Povjerenik za informiranje. Izvješća o provedbi ZPPI. <https://pristupinfo.hr/wp-content/uploads/2021/04/1.-Izvjescje-o-provedbi-ZPPI-za-2020.pdf?x57830> (Pristupljeno: 21. listopada 2022.)

Povjerenik za informiranje. Upute, smjernice, obrasci. <https://www.pristupinfo.hr/wp-content/uploads/2018/10/PI-Smjernice-za-savjetovanja-s-javno%C5%A1%C4%87u-%C4%8DI.-11-ZPPI.pdf?x57830> (Pristupljeno: 5. listopada 2022.)

Visoki upravni sud RH. Sudska praksa. <https://sudovi.hr/hr/vusrh/sudska-praksa/sudska-praksa> (pristupljeno listopad/studeni 2022.)

Vitez Pandžić, M. (2010.) Regulatorni sustavi u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave s posebnim osvrtom na Požeško-slavonsku županiju – Priručnik. Požega: https://www.vup.hr/_Data/Files/15111875257332.pdf (Pristupljeno: 24. veljače 2023.)

Vlada Republike Hrvatske. Ured za udruge. Akcijski plan za provedbu inicijative Partnerstvo za otvorenu vlast u razdoblju do 2020. godine. <https://udruge.gov.hr/UserDocImages/dokumenti/AP%20POV%203.%20-%20do%202020.pdf> (Pristupljeno: 21. listopada 2022.)

Vlada Republike Hrvatske. Ured za udruge. Akcijski plan za provedbu inicijative Partnerstvo za otvorenu vlast u Republici Hrvatskoj 2022.-2023. <https://udruge.gov.hr/UserDocImages/dokumenti/Akcijiski%20plan%20za%20provedbu%20inicijative%20Partnerstvo%20za%20otvorenu%20vlast%20u%20Republici%20Hrvatskoj%202022.-2023.pdf> (Pristupljeno: 21. listopada 2022.)

Yimenu B. (2023.) Measuring and explaining fiscal de/centralization: Empirical evidence from Ethiopia, 1995–2020 (<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/pad.2020>; pristupljeno 4. listopada 2023.)

World Health Organization. <https://www.who.int/director-general/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020>; (Pristupljeno: 11. studenoga 2022.)

POPIS TABLICA

Tablica 1. Prednosti centraliziranih i decentraliziranih sustava

Tablica 2. Prednosti i nedostaci fiskalne decentralizacije

Tablica 3 Izvori financiranja i rangiranje po stupnju fiskalne autonomije

Tablica 4. Klasifikacija poreza lokalnih jedinica prema stupnju autonomije u odnosu prema središnjoj vlasti

Tablica 5. Broj jedinica lokalne samouprave po županijama koje su uvele pojedine lokalne poreze

Tablica 6. Vrste poreza jedinice lokalne samouprave i ovlasti jedinica lokalne samouprave

Tablica 7. Porezna autonomija JLP(R)S u RH, (2020.)

Tablica 8. Iznosi poreza za korištenje javnih površina općine Čeminac

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1. Izvori prihoda lokalnih jedinica od 2002. do 2020. godine (u mlrd. kuna)

Grafikon 2. Struktura poreznih prihoda JLP(R)S od 2002. do 2020. godine (u mlrd. kuna)