

Porezni nadzor

Hofman, Leonela

Undergraduate thesis / Završni rad

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:199:225702>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-29**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu
Pravni fakultet
Studijski centar za javnu upravu i javne financije

Hofman Leonela
POREZNI NADZOR
Završni rad
Mentor: prof. dr. sc. Hrvoje Arbutina

Zagreb, lipanj 2023.

Izjava o izvornosti

Ja, Leonela Hofman pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključiva autorica završnog rada te da u radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova te da se prilikom izrade rada nisam koristila drugim izvorima do onih navedenih u radu.

Leonela Hofman, v.r.

Sadržaj	
1. UVOD	1
2. UTVRĐIVANJE ČINJENICA U POREZNOM POSTUPKU	2
3. PROCJENA POREZNE OSNOVICE	3
4. POJAM POREZNOG NADZORA	4
5. SUDIONICI POREZNOG NADZORA.....	5
6. NAČELA POREZNOG NADZORA	6
7. DOPUSTIVOST POREZNOG NADZORA.....	7
8. PREDMET POREZNOG NADZORA	8
9. OBAVIJEST O POREZNOM NADZORU	9
10. TIJEK POREZNOG NADZORA	9
10.1. IZUZEĆE SLUŽBENIKA U POREZNOM NADZORU	11
10.2. ZAKLJUČNI RAZGOVOR.....	12
10.3. POSTUPAK U SLUČAJU SUMNJE NA POREZNO KAZNENO DJELO I PREKRŠAJ.....	12
10.4. IZRICANJE UPRAVNIH MJERA	13
11. AKTI U POREZNOM NADZORU	13
11.1. ZAKLJUČAK U POREZNOM NADZORU	13
11.2. ZAPISNIK O POREZNOM NADZORU.....	14
11.3. POREZNA NAGODBA.....	15
11.4. RJEŠENJE O POREZNOM NADZORU.....	17
12. PRAVNI LIJEKOVI	18
12.1. PRIGOVOR.....	18
12.2. ŽALBA.....	18
12.3. UPRAVNI SPOR	21
12.4. OBNOVA POSTUPKA	22
13. POSEBAN STATUS POREZNOG OBVEZNIKA	24
14. ZAKLJUČAK	26
LITERATURA.....	27
KORIŠTENI PROPISI.....	27

1. UVOD

Tema ovog rada je jedan od poslova koji obavlja Porezna uprava, a to je porezni nadzor odnosno nadzor poslovanja poreznih obveznika. Uz Poreznu upravu provode ga i Carinska uprava i ostala porezna tijela. U pravilu provodi se u sjedištu poreznog obveznika i u poslovnim prostorijama u kojima obavlja svoju djelatnost, da bi točnije utvrdili poreznu obvezu, odnosno radi provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje. Također, provodi se kako bi se spriječio i smanjio broj nedostataka i nepravilnosti u primjeni propisa, korištenja poreznih pogodnosti protivno svrsi kojoj je namijenjen, neprijavlivanja primitaka i u skladu s time neplaćanje poreza, zloupotrebe prava i sl. Osim što se želi osigurati pravednost za one koji uredno plaćaju porezne obveze, važna je i uloga poreza u punjenju državnog proračuna, čiji prihod je najznačajniji, a koristi se za opće dobro tj. u korist svih stanovnika. Bitno je uz to spomenuti i jedno obilježje poreza, a to je njegova prisilnost. Nadzor se provodi po službenoj dužnosti i porezni obveznici ne mogu utjecati na odluku o odabiru obveznika kod kojih će se nadzor provoditi. U nastavku rada biti će detaljnije razrađen pojam poreznog nadzora, tko ga provodi, koje osobe mogu biti uključene, kojih načela se mora pridržavati, na koji način se biraju porezni obveznici za nadzor, u kojem vremenskom periodu se može provoditi, na koji su način o tome obaviješteni obveznici, tijekom samog nadzora, utvrđivanje činjenica, izuzeće osoba ovlaštenih za provođenje nadzora, mogućnost procjene porezne osnovice, akti u poreznom nadzoru, pravni lijekovi, poseban status poreznog obveznika i drugo.

2. UTVRĐIVANJE ČINJENICA U POREZnom POSTUPKU

„Rješavanju svake upravne stvari prethodi faza postupka koju nazivamo dokazivanjem (jedan od načina utvrđivanja porezno bitnih činjenica) čija je svrha utvrđivanje činjenica koje su pravno relevantne za rješavanje određene upravne stvari.”¹ Kroz postupak dokazivanja najviše se ostvaruju načela ZUP-a²: utvrđivanja materijalne istine, zakonitosti, samostalnosti i slobodne ocjene dokaza. Teret dokaza za činjenice koje utemeljuju porez snosi porezno tijelo, a porezni obveznik za činjenice koje smanjuju ili ukidaju porez.³ Primjer vidimo iz sudske prakse: „Porezno tijelo nije dužno samo pribaviti podatke o izvorima sredstava za nabavu imovine, nego je i porezni obveznik dužan dostaviti podatke.”⁴ Tijekom postupka porezni obveznik je dužan sudjelovati u utvrđivanju činjeničnog stanja na način da potpuno i istinito iznosi činjenice bitne za oporezivanje te da za svoje tvrdnje ponudi dokaze.⁵ Što će biti predmet dokazivanja kreće pregledom poreznih prijava, financijskih izvještaja, informacija od trećih osoba, zahtjeva za obavljanje nadzora i sl., kako bi se odlučilo o informacijama koje treba ispitati. Koji će se dokazi uzeti u obzir odlučuje ovlaštena osoba za porezni nadzor slobodnom ocjenom, na temelju savjesne i brižljive ocjene svakog dokaza posebno i svih dokaza zajedno te na temelju rezultata cjelokupnog postupka.⁶ Odluka mora biti donesena u granicama dane ovlasti, sukladno svrsi radi koje je ovlast dana i na temelju materijalnih propisa za određeno područje (kojim se dokaznim sredstvima može utvrditi koja činjenica).⁷ Ovlaštena osoba je dužna svoju ocjenu dokaza obrazložiti tj. navesti razloge koji su bili odlučujući, jer sva dokazna sredstva, u pravilu, imaju jednaku dokaznu snagu.⁸ „Porezno tijelo koristi sva dokazna sredstva, a osobito (odnosno najčešće korištena): 1. prikuplja obavijesti od poreznog obveznika, drugog sudionika poreznog postupka i drugih osoba, 2. određuje vještake, 3. pribavlja isprave i spise, 4. izlazi na očevid.”⁹ 1. Može prikupljati obavijesti i od trećih osoba, što možemo vidjeti na primjeru sudske prakse: „Porezno tijelo u poreznom postupku koristi sva dokazna sredstva potrebna za utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje, pa tako i stanje u poslovnim knjigama

¹ Herak, Ana et al., Opći porezni zakon s komentarom i sudskom praksom, Zagreb, 2022. (u daljnjem tekstu: Herak, Ana et al., OPZ s komentarom i sudskom praksom), str. 176

² Zakon o općem upravnom postupku (redakcijski pročišćeni tekst, 'Narodne novine' br. 47/09, 110/21 (u daljnjem tekstu: ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21), čl. 5., 8. i 9.)

³ Opći porezni zakon (redakcijski pročišćeni tekst, 'Narodne novine' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22 (u daljnjem tekstu: OPZ 'NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22), čl. 88.)

⁴ Us-6662/2009 od 30. studenoga 2011. (citirano prema: Houška, Marica, Opći porezni zakon (Nar. nov., br. 115/16), Zagreb, 2018., str. 84)

⁵ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 69.)

⁶ ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 9. st. 2.)

⁷ Ibid., čl. 5.

⁸ Turčić, Zlatan, Komentar zakona o općem upravnom postupku, Zagreb, 2012., str. 36

⁹ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 77.)

dobavljača.”¹⁰ OPZ-om je propisana u čl. 84. i 85. mogućnost uskrate obavijesti o činjenicama bitnim za oporezivanje poreznog obveznika (npr. bračni drug poreznog obveznika, odvjetnici...) i uskrata obavijesti kod opasnosti samookrivljanja. Potrebno je spomenuti i pravnu pomoć u poreznim stvarima u kojem porezno tijelo može tražiti pomoć tijela državne uprave, tijela područne i lokalne samouprave, inozemnog poreznog tijela (međunarodna pravna pomoć) kako bi obavile radnje koje su potrebne za provedbu poreznog postupka (npr. obavljanje očevida). 2. U slučaju da ovlaštena osoba za porezni nadzor ne raspolaže s potrebnim stručnim znanjem, koje je potrebno da se utvrdi postojanje ili nepostojanje određene činjenice, dokaz se izvodi vještačenjem.¹¹ 3. „Porezno tijelo može tražiti predočenje poslovnih knjiga, evidencija, poslovne dokumentacije i drugih isprava od poreznog obveznika i drugih osoba kod kojih se one nalaze, te su ih dužni predočiti poreznom tijelu.”¹² Treba voditi računa o javnim i privatnim ispravama, poslovnim knjigama i evidencijama i propisima koji ih uređuju i sl., jer se oporezivanje temelji na podacima iz knjigovodstva i evidencija poreznog obveznika ako okolnosti ne upućuju na njihovu netočnost.¹³ Knjigovodstvo se mora voditi na način da stručna treća osoba može u primjerenom roku steći pregled nad poslovanjem poduzetnika te nastankom, razvojem i okončanjem poslovnih događaja.¹⁴ 4. „Kada službena osoba neposrednim opažanjem treba utvrditi činjenice i okolnosti, kako bi utvrdila i razjasnila određena pitanja relevantna za rješavanje porezne stvari promatrajući ili pregledavajući prostor, predmet, mjesto događanja i sl. obaviti će se očevid.”¹⁵ Uz navedena dokazna sredstva, ZUP-om su propisani i svjedoci i izjava stranke.

3. PROCJENA POREZNE OSNOVICE

„Ako porezno tijelo ne može utvrditi poreznu osnovicu na temelju poslovnih knjiga i evidencija, mora je procijeniti.”¹⁶ Procjena se primjenjuje u sljedećim slučajevima: ako porezni obveznik ne može predočiti knjige ili evidencije koje je dužan voditi prema poreznim zakonima, ako ne izdaje propisane račune ili ne vodi poslovne knjige točno, uredno i pravodobno, ako

¹⁰ Us-1638/2009 od 31. kolovoza 2011., (citirano prema: Houška, Marica, Opći porezni zakon (Nar. nov., br. 115/16), Zagreb, 2018., str. 78)

¹¹ Herak, Ana et al., OPZ s komentarom i sudskom praksom, str. 181 i 182

¹² OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 81. st. 1.)

¹³ Ibid., čl. 89.

¹⁴ Ibid., čl. 65.

¹⁵ Herak, Ana et al., OPZ s komentarom i sudskom praksom, str. 184

¹⁶ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 92. st. 1.)

podatke za oporezivanje ne može dokazati vjerodostojnom dokumentacijom, ako odbije sudjelovati u poreznom postupku ili onemogućava provedbu poreznog postupka i ako porezni obveznik koji vodi podatke u elektroničkom obliku ne postupi u skladu s odredbama čl. 67. OPZ-a.¹⁷ Kod procjene porezne osnovice, porezno tijelo polaziti će od: „1. raspoložive uredne poslovne dokumentacije (ako ona postoji, a nije proknjižena), 2. raspoložive uredne poslovne dokumentacije o poslovanju u određenom razdoblju kraćem od razdoblja oporezivanja (dnevnim, tjednim ili mjesečnim primicima), tako da se na temelju podataka o tom dijelu poslovanja procijeni porezna osnovica određenog razdoblja, 3. podataka i činjenica o ostvarenim primicima (dnevnim, tjednim ili mjesečnim) utvrđenih očevidom ili poreznim nadzorom, tako da se na temelju tih podataka procijeni porezna osnovica određenog razdoblja, 4. usporedbe iskazanih primitaka s primicima drugih poreznih obveznika koji obavljaju istu djelatnost na istoj ili sličnoj lokaciji ili usporedbe s prosječnim primitkom više poreznih obveznika iste djelatnosti na istoj ili sličnoj lokaciji, 5. podataka o mogućnostima isporuka dobara ili obavljanja usluga (instaliranog kapaciteta) utvrđenih očevidom ili poreznim nadzorom.”¹⁸ Porezna uprava procjenom će utvrditi osnovicu poreza na dohodak fizičke osobe, ako na temelju prikupljenih podataka utvrdi da fizička osoba raspolaže imovinom ili sredstvima za privatnu potrošnju koja višestruko premašuje primitke što ih je fizička osoba ostvarila tijekom godine, ako se ne odazove pozivu Porezne uprave ili ne dostavi vjerodostojne dokaze o izvorima stjecanja imovine.¹⁹ Porezno tijelo po slobodnoj ocjeni odlučuje koje će mjerilo ili više njih koristiti za procjenu porezne osnovice.²⁰ Dužno je obrazložiti koje metode i mjerila su korištena i zašto je dana prednost u odnosu na druge metode.²¹

4. POJAM POREZNOG NADZORA

„Porezni nadzor dio je porezno-pravnog odnosa u kojem Porezna uprava i Carinska uprava te druga porezna tijela provode postupak radi provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje poreznih obveznika i drugih osoba.”²² Postupak nadzora pokreće se po službenoj dužnosti, odlukom poreznog tijela i provode ga samo osobe ovlaštene za provedbu poreznog

¹⁷ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 92. st. 2.)

¹⁸ Ibid., čl. 92. st. 3.

¹⁹ Ibid., čl. 92. st. 4.

²⁰ Ibid., čl. 92. st. 5.

²¹ Herak, Ana et al., OPZ s komentarom i sudskom praksom, str. 193

²² OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 115.)

nadzora.²³ Normativni okvir uključuje: Opći porezni zakon (koji je ujedno i temeljni propis poreznog nadzora, ostali se primjenjuju supsidijarno), Zakon o općem upravnom postupku²⁴, zakone kojim se uređuju pojedine vrste poreza (npr. Zakon o porezu na dobit, Zakon o porezu na dodanu vrijednost), Zakon o poreznoj upravi, Zakon o računovodstvu, Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom i dr.²⁵ Porezni nadzor obuhvaća provjeru informacija o porezima, doprinosima (npr. doprinosi za mirovinsko i zdravstveno osiguranje) i drugim javnim davanjima. „Drugim javnim davanjima smatraju se carine, pristojbe, doprinosi, naknade za koncesije, novčane kazne za porezne prekršaje i sva davanja čije je utvrđivanje i/ili naplata i/ili nadzor prema posebnim propisima u nadležnosti poreznog tijela.”²⁶

5. SUDIONICI POREZNOG NADZORA

Sudionici poreznog nadzora su porezno tijelo i porezni obveznik. Porezni nadzor obavlja Sektor za nadzor pri Središnjem uredu Porezne uprave i Službe za nadzor na razini područnih ureda Porezne uprave koji se dalje dijele na odjele. „Porezni nadzor obavljaju porezni revizori, porezni inspektori i drugi državni službenici ovlaštene za provedbu poreznog nadzora. Za obavljanje pojedinih zadataka u vezi s poreznim nadzorom čelnik poreznog tijela može ovlastiti i druge stručno osposobljene osobe.”²⁷ Porezni obveznik može imenovati dvije osobe. Može imenovati osobu koja će u njegovo ime sudjelovati u utvrđivanju činjeničnog stanja bitnog za oporezivanje na način da daje obavijesti, predočava evidencije...o čemu je dužan obavijestiti porezno tijelo najkasnije do datuma početka poreznog nadzora utvrđenog u obavijesti o poreznom nadzoru.²⁸ Porezni obveznik može imenovati i opunomoćenika koji ga zastupa u okviru dobivene punomoći i može poduzimati radnje u poreznom postupku u njegovo ime.²⁹ „U okviru poreznog nadzora pravnih i fizičkih osoba koje obavljaju registriranu djelatnost opunomoćenik je stručna osoba iz redova odvjetnika ili poreznih savjetnika.”³⁰ Porezni obveznik dužan je o tome obavijestiti porezno tijelo najkasnije do datuma početka poreznog

²³ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb, 2022. (u daljnjem tekstu: Arbutina, Hrvoje et al., Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske), str. 280

²⁴ „Ako ovim Zakonom nije uređeno drugačije, na postupanje poreznih tijela primjenjuje se Zakon o općem upravnom postupku.” OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 4.)

²⁵ Arbutina, Hrvoje et al., Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske, str. 282

²⁶ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 2. st. 3.)

²⁷ Ibid., čl. 116.

²⁸ Ibid., čl. 122. st. 1.

²⁹ Ibid., čl. 17. st. 2.

³⁰ Ibid., čl. 17. st. 5.

nadzora.³¹ Bitno je sljedeće spomenuti neka prava i obveze sudionika u postupku koja će kasnije u tekstu biti detaljnije obrađena. Ovlašteni djelatnik poreznog nadzora koji vodi postupak dužan je poreznom obvezniku omogućiti ostvarivanje njegovih prava propisanih OPZ-om i ZUP-om, kao što su: pravo na očitovanje u poreznom nadzoru, pravo na uskratu davanja obavijesti, pravo na podnošenje zahtjeva za izuzeće ovlaštenog djelatnika, pravo na prigovor i žalbu, pravo na razgledavanje spisa, i sl.³² Neke od obveza poreznog obveznika su: vođenje poslovnih knjiga i evidencija, sudjelovanje u poreznom nadzoru, obveza prijave činjenica za utvrđivanje porezne obveze, omogućavanje obavljanje nadzora i sl. Slijede ovlasti i prava ovlaštenog djelatnika poreznog nadzora: ima pravo stupiti na zemljište i poslovne prostorije obveznika u kojima obavlja djelatnost, ima ih pravo pregledati, obaviti očevid, tražiti obavijesti poreznog obveznika o poslovanju u tuzemstvu i inozemstvu, ima pravo prikupljati podatke od trećih osoba, narediti otklanjanje utvrđenih nedostataka odnosno nepravilnosti i dr. I na kraju sljede dužnosti ovlaštenog djelatnika: mora se predstaviti poreznom obvezniku predocjenjem službene iskaznice, uzeti u obzir sve bitne činjenice, one koje idu na štetu i u korist poreznog obveznika, dužan je upozoravati obveznika na njegova prava i moguće posljedice, dužan je postupati prema načelima poreznog nadzora i sl.

6. NAČELA POREZNOG NADZORA

Jedan od čimbenika kvalitetnog provođenja poreznog nadzora je pridržavanje načela važnih u postupku poreznog nadzora. U suprotnom nepridržavanje može dovesti do nepotpunog i pogrešnog utvrđenog činjeničnog stanja, koje za sobom povlači posljedice podnošenja žalbe, pokretanje upravnog spora, poništenje rješenja i dr. Prema Vukšiću: „Osobe ovlaštene provoditi porezni nadzor dužne su pridržavati se: načela objektivnosti, prema kojem je osoba provoditelj nadzora dužna jednakom pozornošću promatrati sve činjenice što ih utvrđuje tijekom nadzora, bez obzira jesu li na štetu ili korist poreznog obveznika (čl. 121. st. 2. OPZ-a), zatim načela proporcionalnosti, prema kojem se nadzor usmjeruje samo činjenicama bitnima za utvrđivanje porezne obveze poreznog obveznika, a trajanje nadzora svodi u nužne granice (čl. 121. st. 3. OPZ-a), i na kraju načela očitovanja stranke (čl. 7. OPZ-a) koje obvezuje osobu koja provodi nadzor da poreznom obvezniku omogući očitovanje o činjenicama bitnim za oporezivanje, i to

³¹ Herak, Ana et al., OPZ s komentarom i sudskom praksom, str. 242

³² Vukšić, Zdravko, Podnošenje novih činjenica i dokaza u poreznom nadzoru, Hrvatska pravna revija, br. 6, 13(2013), str. 42

prije negoli donese akt o utvrđivanju poreznog duga,³³ kako bi obveznik zaštitio svoja prava i interese i omogućio poreznom tijelu stjecanje informacija o činjenicama važnim za donošenje odluke. Bitno je istaknuti i načela iz ZUP-a³⁴, koja se osobe ovlaštene za porezni nadzor moraju pridržavati: načelo zakonitosti, razmjernosti u zaštiti prava stranaka i javnog interesa, pomoći stranci, utvrđivanja materijalne istine, samostalnosti i slobodne ocjene dokaza, učinkovitosti i ekonomičnosti, pristupa podacima i zaštite podataka, zaštite stečenih prava stranaka, pravo stranke na pravni lijek i službena upotreba jezika i pisma.

7. DOPUSTIVOST POREZNOG NADZORA

Dopustivost poreznog nadzora temelji se na dva čimbenika, izboru poreznog obveznika i razdoblju poreznog nadzora. Prilikom odlučivanja o odabiru, porezna tijela dužna su voditi računa o poreznoj snazi poreznog obveznika, odnosno ekonomskoj mogućnosti udovoljavanja obveze plaćanja poreza, i objektivnim kriterijima na temelju procjene rizika koji mogu biti različiti, a posebno se uzima u obzir “povijest” udovoljavanja poreznim obvezama poreznog obveznika (npr. izvještaji o ranijim postupcima nadzora, jesu li kod obveznika utvrđene nepravilnosti, podnošenje poreznih prijava, bankovne informacije, financijski izvještaji, prijave građana i sl.)³⁵ Kod izbora poreznog obveznika za nadzor uzimaju se u obzir i postupci pokrenuti po nalogu drugih tijela, koja podrazumijevaju nadležno državno odvjetništvo, nadležan sud i sl., koji mogu dati nalog za provođenje poreznog nadzora.³⁶ Prioritet imaju veliki poduzetnici, prema Zakonu o računovodstvu,³⁷ porezni obveznici koji koriste porezne pogodnosti protivno svrsi zakona (OPZ- čl. 12.a: koriste porezni sustav kroz organizacijske oblike koji su oporezivi nižim propisanim poreznim stopama, a koji nisu bili namjenjeni za određenu skupinu poreznih obveznika...) i povezane osobe (OPZ- čl. 49.) jer predstavljaju veći rizik i imaju veću visinu poreza za državni proračun. Također u manjem postotku koristi se i metoda slučajnog odabira, koja svakom poreznom obvezniku daje jednake izgleda pri izboru za nadzor, putem koje se mogu otkriti novi rizici, novi načini otkrivanja, ali i novi načini njihove

³³ Vukšić, Zdravko, Kontrola kvalitete poreznog nadzora, Hrvatska pravna revija, br. 1, 8(2008), str. 53

³⁴ ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 5. - čl. 14.)

³⁵ Arbutina, Hrvoje et al., Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske, str. 284-285

³⁶ Herak, Ana et al., OPZ s komentarom i sudskom praksom, str. 237

³⁷ Zakon o računovodstvu (pročišćeni tekst zakona, NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22, čl. 5. st. 4. i 5.), propisuje da su Veliki poduzetnici oni koji prelaze granične pokazatelje u najmanje dva od tri uvjeta: ukupna aktiva 20.000.000,00 eura, prihod 40.000.000,00 eura i prosječan broj radnika tijekom poslovne godine-250 radnika. Veliki poduzetnici su i banke, štedne banke, stambene štedionice itd.

obrade.³⁸ Porezni nadzor može se obavljati kod svih poreznih obveznika i drugih osoba koje raspolažu činjenicama i dokazima bitnima za oporezivanje, a pritom oni ne mogu utjecati na odluku poreznog tijela o odabiru poreznog obveznika kod kojih će se nadzor provoditi.³⁹ Što se tiče razdoblja, „porezni nadzor se može obavljati u roku od tri godine od početka tijeka zastare prava na utvrđivanje porezne obveze, koja počinje teći istekom godine u kojoj je nastala porezna obveza.”⁴⁰ Iznimno, nadzor se može obavljati za razdoblje za koje nije nastupila zastara prava na utvrđivanje porezne obveze: u slučaju zloupotrebe prava iz članka 172. OPZ-a, u postupcima utvrđivanja razlike između stečene imovine i dokaznih sredstva za stjecanje te imovine prema propisima o porezu na dohodak, u postupcima suzbijanja poreznih prijevara i u postupcima pokrenutim po nalogu drugih tijela.⁴¹

8. PREDMET POREZNOG NADZORA

Predmet poreznog nadzora sastavni je dio Obavijesti o poreznom nadzoru, a “obuhvaća provjeru jedne ili više vrsta poreza te svih činjenica bitnih za oporezivanje, knjigovodstvenih isprava i evidencija, poslovnih događaja i svih drugih podataka, evidencija i isprava bitnih za oporezivanje.”⁴² Nadzor može obuhvaćati i one činjenice koje nisu u vezi s njegovom gospodarskom djelatnošću, ako je poduzetnik fizička osoba (primjerice, utvrđivanje izvora stjecanja imovine, ako nabava privatne imovine višestruko prelazi primitke koje je osoba ostvarila tijekom godine, a u tijeku poreznog nadzora nije dostavila vjerodostojne dokaze o stjecanju te imovine).⁴³ Takve činjenice mogu biti temelj za procjenu porezne osnovice. Predmet poreznog nadzora kod društva kapitala ili društva osoba obuhvaća provjeru odnosa bitnih za oporezivanje između člana društva i samog društva, u slučaju da takav odnos može utjecati na visinu porezne osnovice (može se odnositi na povlastice, popuste i druge oblike imovinske koristi koje društvo daje članu društva zbog povlaštenog položaja).⁴⁴ Porezni nadzor se ne može ponavljati za isti predmet odnosno istu vrstu poreza, doprinosa i drugih javnih davanja i isto razdoblje kod istog poreznog obveznika.⁴⁵

³⁸ Vukšić, Zdravko, Odabir poreznih obveznika za nadzor, *Pravo i porezi*, br. 12, 18(2009), str. 38

³⁹ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 117. st. 1., čl. 119. st. 2.)

⁴⁰ Ibid., čl. 117. st. 2., čl. 108. st. 2.

⁴¹ Ibid., čl. 117. st. 3.

⁴² Ibid., čl. 118. st. 1.

⁴³ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 118. st. 2.), Herak, Ana et al., *OPZ s komentarom i sudskom praksom*, str. 237

⁴⁴ Herak, Ana et al., *OPZ s komentarom i sudskom praksom*, str. 237

⁴⁵ Ibid., str. 238

9. OBAVIJEST O POREZNOM NADZORU

Obavijest o poreznom nadzoru mora biti dostavljena poreznom obvezniku ili osobi koja je imenovana od strane poreznog obveznika (opunomoćeniku) najkasnije osam dana prije početka poreznog nadzora.⁴⁶ Ako bi se ugrozila svrha poreznog nadzora, iznimno, ne primjenjuje se pravilo o uručenju u roku od osam dana, nego se obavijest uručuje neposredno prije početka poreznog nadzora.⁴⁷ Porezno tijelo samostalno odlučuje kada bi svrha poreznog nadzora mogla biti ugrožena odnosno, kada bi porezni obveznik od trenutka uručenja Obavijesti do početka poreznog nadzora mogao utjecati na izmjenu činjeničnog stanja (primjerice, ako je svrha poreznog nadzora provjera izdaje li porezni obveznik račune).⁴⁸ Obavijest o poreznom nadzoru porezni je akt, protiv kojeg žalba nije dopuštena. „Akt se mora dostaviti osobnom dostavom prema mjestu dostave, sudionicima poreznog postupka.”⁴⁹ Značenje i bitnost dostave ogleda se u trenutku pravilne dostave kojom nastaju važne pravne posljedice, primjerice da bi inspektor u poreznom nadzoru mogao poduzeti određene radnje u zakonom propisanom roku odnosno krenuti s poreznim nadzorom, mora znati kad je porezni obveznik primio porezni akt, rok za žalbu računa se od trenutka pravilne dostave poreznom obvezniku i sl.⁵⁰ „Obavijest iz stavka 1. ovog članka mora se izdati u pisanom obliku te sadržavati: 1. naziv poreznog tijela, broj i datum poreznog akta, 2. ime i prezime, odnosno naziv poreznog obveznika kome se upućuje, 3. pravni i činjenični temelj, 4. predmet poreznog nadzora ili druge radnje koje će se provesti u poreznom nadzoru, 5. razdoblje koje je predmet poreznog nadzora, 6. datum početka poreznog nadzora, 7. obvezu sudjelovanja poreznog obveznika u postupku i pravne posljedice zbog ometanja ili odbijanja poreznog nadzora, 8. potpis ovlaštene osobe ili elektronički potpis ili elektronički pečat poreznog tijela.”⁵¹

10. TIJEK POREZNOG NADZORA

Prije samog početka poreznog nadzora ovlaštena osoba za njegovu provedbu mora se predstaviti poreznom obvezniku predočenjem službene iskaznice ili pisanog ovlaštenja od

⁴⁶ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 120.)

⁴⁷ Ibid., čl. 120. st. 2.

⁴⁸ Herak, Ana et al., OPZ s komentarom i sudskom praksom, str. 239

⁴⁹ Arbutina, Hrvoje et al., Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske, str. 286

⁵⁰ Vukšić, Zdravko, Dostava akata poreznog nadzora, Informator, br. 5435, 08. travnja 2006., str. 12

⁵¹ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 120. st. 3.)

strane čelnika poreznog tijela.⁵² Ovlaštena osoba porezni nadzor treba obavljati s jednakom pozornošću u pogledu svih bitnih činjenica (koje mogu konačno smanjiti ili povećati poreznu obvezu), kako onih koje idu na štetu, tako i one koje idu u korist poreznog obveznika.⁵³ Trajanje poreznog nadzora treba ograničiti na nužnu mjeru, koje ovisi o raznim čimbenicima: veličini poreznog obveznika, razdoblju poreznog nadzora, predmetu poreznog nadzora, stručnosti ovlaštene osobe za provedbu, suradnji poreznog obveznika itd. Porezni obveznik mora, prema zahtjevu ovlaštene osobe, omogućiti obavljanje nadzora u sjedištu i na ostalim mjestima na kojima on ili druga osoba prema njegovoj ovlasti obavlja djelatnosti i poslove u vezi s kojima se obavlja porezni nadzor.⁵⁴ „Porezni obveznik u tu svrhu mora staviti na raspolaganje odgovarajuće mjesto za rad i potrebna pomagala.”⁵⁵ Porezni nadzor može se obavljati i u službenim prostorijama poreznog tijela ako ne postoji poslovni prostor koji je pogodan za njegovo obavljanje, u tom slučaju osoba ovlaštena za provedbu nadzora dužna je razgledati poslovne prostorije i to navesti u zapisniku o obavljenom nadzoru.⁵⁶ „Ovlaštena osoba za porezni nadzor ima pravo stupiti na zemljište i poslovne prostorije u kojima obveznik obavlja djelatnost te ih pregledati.”⁵⁷ Pritom ovlaštena osoba mora omogućiti nazočnost poreznom obvezniku odnosno njegovom opunomoćeniku ili zastupniku pri pregledavanju poslovnih prostorija.⁵⁸ Ovlaštena osoba ima pravo i privremeno oduzeti predmete, domaća ili strana sredstva plaćanja, vrijednosnice i dokumentaciju koji mogu u prekršajnom ili kaznenom postupku poslužiti kao dokaz.⁵⁹ „Porezni obveznik dužan je sudjelovati u utvrđivanju činjeničnog stanja bitnog za oporezivanje na način da daje obavijesti, predočava evidencije, poslovne knjige, poslovnu dokumentaciju i druge isprave ili imenuje osobu koja će to raditi u njegovo ime, o čemu je dužan obavijestiti porezno tijelo najkasnije do datuma početka poreznog nadzora utvrđenog u obavijesti.”⁶⁰ Ovlaštena osoba za porezni nadzor može zatražiti od poreznog obveznika da imenuje i druge osobe za davanje obavijesti i u skladu s tim zatražiti obavijesti od drugih zaposlenika poreznog obveznika ili od trećih osoba (te osobe dužne su dati obavijesti ovlaštenoj osobi za porezni nadzor bez pisanog zahtjeva), ako obavijesti obveznika ili imenovane osobe nisu dovoljne.⁶¹ Ovlaštene osobe obaviještavaju nadležno porezno tijelo

⁵² Herak, Ana et al., OPZ s komentarom i sudskom praksom, str. 240

⁵³ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 121. st. 2.)

⁵⁴ Ibid., čl. 121. st. 4.

⁵⁵ Ibid., čl. 121. st. 4.

⁵⁶ Ibid., čl. 121. st. 5.

⁵⁷ Ibid., čl. 121. st. 6.

⁵⁸ Ibid., čl. 121. st. 6.

⁵⁹ Zakon o Poreznoj upravi (redakcijski pročišćeni tekst 'Narodne novine' br. 115/16, 98/19, čl. 13. st. 2.)

⁶⁰ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 122. st. 1.)

⁶¹ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 122. st. 2. i 3.)

ako tijekom poreznog nadzora utvrde činjenice značajne za oporezivanje drugih osoba.⁶² Ovlaštena osoba za provedbu poreznog nadzora može proširiti nadzor na drugi predmet odnosno vrstu poreza i druga porezna razdoblja, o čemu donosi zaključak.⁶³ „Porezni nadzor obavlja se tijekom uobičajenog radnog vremena. Obavljanje nadzora izvan tog vremena dopustivo je ako porezni obveznik na to pristane ili ako to bezuvjetno nalaže svrha poreznog nadzora. Ako se započeta radnja u postupku ne može završiti tijekom radnog vremena poreznog obveznika, a porezni obveznik ne pristane na nastavak obavljanja nadzora nakon redovitog radnog vremena, porezno tijelo može izvršiti privremeno pečaćenje poslovnog ili skladišnog prostora. Mjera pečaćenja može trajati najdulje do početka radnog vremena poreznog obveznika prvog idućeg radnog dana. O privremenoj mjeri donosi se zaključak protiv kojeg nije dopuštena žalba.”⁶⁴

10.1. IZUZEĆE SLUŽBENIKA U POREZONOM NADZORU

„Izuzetom službene osobe u poreznom postupku osigurava se objektivnost vođenja postupka i rješavanja porezne stvari te se otklanja nepovjerenje poreznog obveznika prema toj osobi.”⁶⁵ Službenik poreznog tijela izuzet će se od obavljanja službenih radnji u poreznom postupku: „ako je sudionik postupka, bilo da je porezni obveznik ili porezni jamac, ako je srodnik sa sudionikom postupka ili zakonski zastupnik sudionika postupka, ako je zakonski zastupnik, opunomoćenik ili stručni pomagač sudionika postupka, ako je u poslovnom odnosu sa sudionikom, ako postoji vjerojatnost da će službenim radnjama steći neposrednu korist ili pretrpjeti štetu, te ako je u prvostupanjskom postupku sudjelovao u vođenju postupka ili u donošenju poreznog rješenja.”⁶⁶ Pojam srodnika propisan je u članku 56. st. 2. OPZ-a. „Ako postoji opravdana sumnja u nepristranost službene osobe, voditelj poreznog tijela izuzet će službenu osobu od obavljanja službenih radnji u tom postupku. Ako se sumnja u nepristranost voditelja poreznog tijela, o izuzeću odlučuje čelnik neposredno više ustrojstvene jedinice poreznog tijela.”⁶⁷ Zaključkom kojim je službena osoba izuzeta od vođenja postupka odnosno

⁶² Ibid., čl. 126. st. 11.

⁶³ Herak, Ana et al., OPZ s komentarom i sudskom praksom, str. 237

⁶⁴ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 121. st. 7.-10.)

⁶⁵ Herak, Ana et al., OPZ s komentarom i sudskom praksom, str. 135

⁶⁶ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 56. st. 1.)

⁶⁷ Ibid., čl. 56. st. 3.

rješavanja o upravnoj stvari, radi učinkovitosti u postupanju, treba odmah odrediti drugu službenu osobu koja će nastaviti vođenje postupka odnosno rješavanje.⁶⁸

10.2. ZAKLJUČNI RAZGOVOR

O ishodu poreznog nadzora, prije sastavljanja zapisnika, poreznom obvezniku ili osobi koju je on imenovao mora se omogućiti očitovanje o bitnim činjenicama i okolnostima koje su uzete u obzir tijekom poreznog nadzora.⁶⁹ Tijekom zaključnog razgovora raspravlja se o spornim činjenicama, pravnim ocjenama, zaključcima i njihovim učincima na utvrđivanje porezne obveze te se o tome sačinjava zabilješka.⁷⁰ Obveznik se poziva na zaključni razgovor pisanim pozivom uz koji se daje i pisana informacija o visini novoutvrđenih obveza s opisom činjenica i pravnih ocjena koje su bile od utjecaja na visinu tih novoutvrđenih obveza.⁷¹ Iznimno se zaključni razgovor neće obaviti ako tijekom poreznog nadzora nisu utvrđene nepravilnosti ili porezni obveznik razgovor izbjegava odnosno odbija i u nadzorima fiskalizacije i igara na sreću.⁷²

10.3. POSTUPAK U SLUČAJU SUMNJE NA POREZNO KAZNENO DJELO I PREKRŠAJ

Ako se tijekom poreznog nadzora pojavi sumnja da je porezni obveznik počinio kazneno djelo, podnosi se kaznena prijava državnom odvjetništvu koju je potrebno sastaviti jasno i precizno u skladu s važećim propisima pazeći na ispravnu klasifikaciju kaznenog djela.⁷³ Isto tako ako se pojavi sumnja na počinjenje prekršaja porezno tijelo obvezno je podnijeti optužni prijedlog vijeću za prekršajni postupak nadležnog poreznog tijela, uz koji se podnosi dokumentacija temeljem koje je utvrđen prekršaj, odnosno zapisnik utvrđen u postupku poreznog nadzora.⁷⁴ Po provedenom prekršajnom postupku donosi se rješenje (na koje je

⁶⁸ Turčić, Zlatan, Komentar zakona o općem upravnom postupku, Zagreb, 2012., str. 75

⁶⁹ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 125. st. 1)

⁷⁰ Ibid., čl. 125. st. 1.

⁷¹ Herak, Ana et al., OPZ s komentarom i sudskom praksom, str. 244

⁷² OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 125. st. 2.)

⁷³ Herak, Ana et al., OPZ s komentarom i sudskom praksom, str. 243

⁷⁴ Ibid.

dopuštena žalba u roku od osam dana od dana dostave rješenja) kojim se postupak obustavlja ili se okrivljenika proglašava krivim.⁷⁵

10.4. IZRICANJE UPRAVNIH MJERA

Porezno tijelo može rješenjem poreznom obvezniku zabraniti daljni rad s ciljem da onemogući nezakonito postupanje i ostvari pravilno uređenje porezno-pravnog odnosa u slučajevima: ako porezni obveznik ne izdaje račune, ne iskazuje isporuke dobara i usluga preko naplatnog uređaja, ne vodi poslovne knjige i evidencije radi oporezivanja prema propisima koji se primjenjuju u Republici Hrvatskoj, odbija sudjelovati u poreznom postupku, kada se ne odazove na poziv poreznog tijela i kada ne dopusti obavljanje poreznog nadzora.⁷⁶ Izrečena upravna mjera zabrane rada može trajati od 15 dana do 6 mjeseci kako bi bila razmjerna nezakonitom postupanju, a izvršava se pečaćenjem poslovnih prostorija u kojima porezni obveznik obavlja djelatnost, ali i opreme i sredstava koja mu služe za rad.⁷⁷ Bez obzira na promjenu pravne osobnosti poreznog obveznika, poslovni prostor ostaje zapečaćen u roku koji je određen u rješenju.⁷⁸ Moguće je protiv rješenja o upravnoj mjeri zabrane rada podnijeti žalbu, koja ne odgađa izvršenje rješenja.⁷⁹

11. AKTI U POREZNOM NADZORU

11.1. ZAKLJUČAK U POREZNOM NADZORU

Zaključkom se odlučuje o postupovnim pitanjima samo ako zakonom nije propisano donošenje rješenja⁸⁰ (npr. zaključak se donosi o proširenju poreznog nadzora, o privremenoj mjeri pečaćenja, o određivanju vještačenja i sl.). Obvezni sadržaj poreznog rješenja primjenjuje se i na zaključak.⁸¹ „Zaključak donosi službena osoba koja obavlja radnju u postupku pri kojoj se postavilo pitanje koje je predmet zaključka.”⁸² Ako se zaključkom nalaže izvršenje neke

⁷⁵ Herak, Ana et al., OPZ s komentarom i sudskom praksom, str. 319

⁷⁶ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 124. st. 1.)

⁷⁷ Ibid., čl. 124. st. 2. i 4.

⁷⁸ Ibid., čl. 124. st. 4.

⁷⁹ Ibid., čl. 124. st. 3.

⁸⁰ ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 77. st. 1.)

⁸¹ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 58. st. 6.)

⁸² ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 77. st. 2.)

radnje mora se odrediti i rok (tzv. službeni rok, koji se iz opravdanih razloga može produžiti) u kojem se ta radnja treba obaviti.⁸³ Zaključak se priopćuje usmeno, ali se može izdati u pisanom obliku ako je to nužno radi pravilnog vođenja postupka ili kad stranka to zatraži.⁸⁴ Protiv zaključka ne može se izjaviti žalba, već se može pobijati žalbom protiv rješenja kojim se rješava o upravnoj stvari.⁸⁵

11.2. ZAPISNIK O POREZNOM NADZORU

O poreznom nadzoru sastavlja se zapisnik koji treba sadržavati: 1. naziv poreznog tijela, broj i datum poreznog akta, 2. ime i prezime odnosno naziv poreznog obveznika, 3. pravni i činjenični temelj, 4. mjesto provođenja i vrijeme trajanja poreznog nadzora, 5. imena ovlaštenih osoba koje su nadzor provele, 6. vrste poreza i razdoblje obuhvaćenom nadzorom, 7. opis radnja, činjenica i dokaza provedenih u postupku po kojima su utvrđene nepravilnosti.⁸⁶ „Zapisnik se mora voditi uredno, u njemu se ništa ne smije dodati ili mijenjati, prekrižena mjesta moraju ostati čitljiva, a ako zapisnik ima više listova, svaka stranica mora biti označena rednim brojem i potpisana.”⁸⁷ Porezni obveznik ima pravo podnošenja prigovora (prava kojeg se može odreći) na zapisnik u roku koji je naveden, a koji ne može biti kraći od pet niti dulji od dvadeset dana, računajući od dana primitka zapisnika.⁸⁸ Ako je ovlaštena osoba za porezni nadzor odredila rok za prigovor kraći od dvadeset dana, uzimajući u obzir okolnosti situacije, može ga produžiti na zahtjev poreznog obveznika, ali ne dulje od zakonskog roka od dvadeset dana.⁸⁹ U slučaju neusvajanja prigovora i dokaza, porezno tijelo razloge neusvajanja treba navesti u obrazloženju poreznog rješenja.⁹⁰ Ako porezno tijelo prihvata prigovor ili nove činjenice i materijalne dokaze kao osnovane, koje mogu promijeniti činjenično stanje utvrđeno u zapisniku ili izmijeniti prijašnje pravne ocjene, o istome sastavlja dopunski zapisnik na koji se ne može podnijeti prigovor.⁹¹ Na temelju činjenica navedenih u zapisniku i dopunskom zapisniku o poreznom nadzoru donosi se porezno rješenje.⁹²

⁸³ Turčić, Zlatan, Komentar zakona o općem upravnom postupku, Zagreb, 2012., str. 198

⁸⁴ ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 77. st. 4.)

⁸⁵ Ibid., čl. 77. st. 5.

⁸⁶ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 126. st. 1. i 2.)

⁸⁷ Ibid., čl. 126. st. 3.

⁸⁸ Ibid., čl. 126. st. 4.

⁸⁹ Arbutina, Hrvoje et al., Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske, str. 283

⁹⁰ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 126. st. 5.)

⁹¹ Ibid., čl. 126. st. 6.

⁹² Ibid., čl. 126. st. 7.

11.3. POREZNA NAGODBA

Porezna nagodba se može sklopiti (u pisanom obliku) za novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora do uručenja zapisnika o obavljenom poreznom nadzoru između poreznog tijela i poreznog obveznika, koja se smatra sklopljenom potpisom stranaka.⁹³ Novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora mogu se utvrditi na dva načina: 1. procjenom, 2. temeljem vjerodostojne knjigovodstvene dokumentacije o poslovanju za određeno razdoblje u kojem je porezni obveznik propustio obračunati i uplatiti određena javna davanja.⁹⁴ „Predmet porezne nagodbe može biti: novoutvrđena porezna obveza u postupcima u kojima je porezna osnovica utvrđena procjenom, rok plaćanja novoutvrđenih obveza i smanjenje obveze po osnovi utvrđene zatezne kamate.”⁹⁵ Prihvaćanje novoutvrđene obveze (i zatezne kamate utvrđene u poreznom nadzoru za razdoblje od dana nastanka porezne obveze do dana zaključenja porezne nagodbe) od strane poreznog obveznika i njegovo odricanje od prava na korištenje pravnih lijekova uvjeti su za sklapanje porezne nagodbe.⁹⁶ Novoutvrđena obveza utvrđena procjenom može se smanjiti za ukupno 5%, a na preostali dio novoutvrđene porezne obveze po osnovi utvrđenih zatezних kamata u postupku poreznog nadzora, kao i općenito kada se obveze po osnovi utvrđenih zatezних kamata smanjuju prema odredbama čl. 104. OPZ-a, ovisno o iznosu i roku plaćanja, primjenit će se sljedeći kriteriji.⁹⁷ Za iznos koji se plaća na dan zaključenja nagodbe kamate se smanjuju razmjerno iznosu uplaćenih novoutvrđenih poreznih obveza od 10% do 100%, dok se za plaćanje cijeloga iznosa novoutvrđenih poreznih obveza ili ostatka iznosa u roku od 90 dana od dana sklapanja porezne nagodbe kamate smanjuju za 50%.⁹⁸ Ne mogu se smanjivati obveze po osnovi utvrđenih zatezних kamata koje proizlaze iz obveze uplate doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje niti novoutvrđene obveze koje se odnose na porez na dohodak, prirez porezu na dohodak i doprinose za obvezna osiguranja.⁹⁹ Porezna nagodba ne može se sklopiti niti ako je protivna propisima, javnom interesu ili pravima trećih osoba i ako je u tijeku poreznog nadzora utvrđeno postojanje sumnje o počinjenju kaznenog djela (u slučajevima kaznenih djela propisanih

⁹³ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 104. st. 1. i 7.)

⁹⁴ Mahović Komljenović, Mirjana, Sklapanje porezne nagodbe u postupcima poreznog nadzora, *Financije, pravo i porezi*, br. 8, 2019., str. 48

⁹⁵ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 104. st. 2.)

⁹⁶ *Ibid.*, čl. 104. st. 3. i 4.

⁹⁷ *Ibid.*, čl. 104. st. 5.

⁹⁸ *Ibid.*, čl. 104. st. 5.

⁹⁹ Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona (redakcijski pročišćeni tekst, '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, 156/22 (u daljnjem tekstu: Pravilnik o provedbi OPZ-a), čl. 80. st. 3., čl. 81. st. 4.)

Kaznenim zakonom, za koja će biti podnesena kaznena prijava nadležnom tijelu).¹⁰⁰ U Pozivu na zaključni razgovor u kojem se obavještava o visini novoutvrđenih obveza u poreznom nadzoru s opisom činjenica i pravnih ocjena, obavještava se i o mogućnosti za sklapanje porezne nagodbe.¹⁰¹ Porezni obveznik podnosi prijedlog za sklapanje porezne nagodbe u pisanom obliku na zaključnom razgovoru ili najkasnije u roku od osam dana od datuma održanog zaključnog razgovora nadležnom područnom uredu Porezne uprave koji je obavio porezni nadzor, a sadržava: ime i prezime, naziv, adresu i OIB poreznog obveznika, izjavu o prihvaćanju novoutvrđenih obveza u postupku poreznog nadzora, rok plaćanja novoutvrđenih poreznih obveza i izjavu o odricanju prava na korištenje redovnih i izvanrednih pravnih lijekova po predmetu nadzora.¹⁰² Ako je porezni obveznik spreman platiti samo dio novoutvrđene porezne obveze, može s poreznim tijelom sklopiti djelomičnu poreznu nagodbu.¹⁰³ Za preostali dio novoutvrđene porezne obveze porezni postupak će se nastaviti, a u izreci poreznog rješenja naznačit će se postojanje porezne nagodbe.¹⁰⁴ Porezna nagodba ima snagu izvršnog rješenja donesenog u postupku poreznog nadzora, a postaje i ovršna isprava i izvršava se prema pravilima o izvršenju poreznog rješenja ako porezni obveznik ne ispuni preuzete obveze i uvjete iz porezne nagodbe (u tom slučaju se novoutvrđene obveze (prema čl. 104. st. 4. OPZ-a) naplaćuju u cjelokupnom iznosu i uključuju zatezne kamate za razdoblje od dana sklapanja porezne nagodbe do dana plaćanja).¹⁰⁵ „Porezna nagodba mora sadržavati najmanje odredbe kojima se uređuju: svrha i predmet porezne nagodbe, prihvaćanje novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora od strane poreznog obveznika, rok u kojem se porezna obveza mora ispuniti, posljedice neispunjenja poreznom nagodbom utvrđenih obveza, odnosno nepoštivanja odredaba porezne nagodbe, prava, obveze i odgovornosti stranaka i odricanje poreznog obveznika izrijeckom od prava na korištenje pravnih lijekova.”¹⁰⁶

¹⁰⁰ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20,114/22, čl. 104. st. 8. i 9.)

¹⁰¹ Pravilnik o provedbi OPZ-a, čl. 82. st. 1., Mahović Komljenović, Mirjana, Sklapanje porezne nagodbe u postupcima poreznog nadzora, Financije, pravo i porezi, br. 8, 2019., str. 50

¹⁰² Pravilnik o provedbi OPZ-a, čl. 82. st. 2. i 3.

¹⁰³ Mahović Komljenović, Mirjana, Sklapanje porezne nagodbe u postupcima poreznog nadzora, Financije, pravo i porezi, br. 8, 2019., str. 47

¹⁰⁴ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20,114/22, čl. 104. st. 11.)

¹⁰⁵ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20,114/22, čl. 104. st. 10. i 12.) i Pravilnik o provedbi OPZ-a, čl. 82. st. 6.

¹⁰⁶ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20,114/22, čl. 105.)

11.4. RJEŠENJE O POREZnom NADZORU

Porezno rješenje je porezni akt kojim se odlučuje o pojedinačnim pravima i obvezama iz porezno-pravnog odnosa (odnosno o poreznoj stvari koja je predmet poreznog nadzora), koje se donosi na temelju činjenica utvrđenih u poreznom postupku, odnosno činjenica navedenih u zapisniku i u dopunskom zapisniku o poreznom nadzoru.¹⁰⁷ Porezni nadzor uvijek završava rješenjem koje se donosi u roku od 60 dana od dana isteka roka za prigovor na zapisnik, odnosno od dana uručenja dopunskog zapisnika.¹⁰⁸ Porezno rješenje donosi se u pisanom obliku i mora se označiti kao takvo, koje mora sadržavati: 1. naziv poreznog tijela, broj i datum rješenja, 2. uvod, izreku i obrazloženje, 3. uputu o pravnom lijeku (osporava se žalbom), 4. potpis ovlaštene osobe i otisak pečata ili elektronički potpis ili elektronički pečat poreznog tijela.¹⁰⁹ Uvod sadržava naziv poreznog tijela, propis o nadležnosti, kratku oznaku predmeta i datum donošenja poreznog rješenja, dok izreka sadržava ime i prezime, odnosno naziv poreznog obveznika, vrstu poreza, poreznu osnovicu, poreznu stopu i iznos utvrđenog poreza, razdoblje oporezivanja, nalog za uplatu poreza, rokove i uvjete plaćanja (uz to se obvezno navodi da žalba ne odgađa izvršenje rješenja ako to proizlazi iz odredaba OPZ-a ili posebnog propisa).¹¹⁰ U obrazloženju rješenja osobito se navodi utvrđeno činjenično stanje, jasan i precizan sažetak dokaznog postupka, razloge zbog kojih nije uvažen zahtjev stranke, porezne propise i razloge koji upućuju na odluku danu u izreci rješenja, porezni propis koji određuje da žalba ne odgađa izvršenje rješenja.¹¹¹ „Prvostupanjsko rješenje postaje izvršno istekom roka za žalbu ako žalba nije izjavljena, dostavom rješenja stranci ako žalba nije dopuštena, dostavom rješenja stranci ako žalba nema odgodni učinak, dostavom stranci rješenje kojim se žalba odbacuje ili odbija, danom odricanja stranke od prava na žalbu te dostavom stranci rješenje o obustavi postupka u povodu žalbe.”¹¹² Rješenje postaje izvršno istekom roka koji je određen da se radnja koja je predmet izvršenja izvrši,¹¹³ a podrazumijeva mogućnost prisilnog ostvarenja utvrđenog poreza koji nije dobrovoljno izvršen u određenom roku.

¹⁰⁷ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 126. st. 7., čl. 57. st. 3.)

¹⁰⁸ Ibid., čl. 126. st. 8.

¹⁰⁹ Ibid., čl. 98. st. 1. i 2.

¹¹⁰ Ibid., čl. 98. st. 3. i 4.

¹¹¹ Ibid., čl. 98. st. 5.

¹¹² ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 133. st. 2.)

¹¹³ Ibid., čl. 133. st. 4.

12. PRAVNI LIJEKOVI

12.1. PRIGOVOR

Prigovor je redovni pravni lijek koji se podnosi na nepravne akte u slučajevima u kojima je dopušten, na koji se na odgovarajući način primjenjuju odredbe o obliku, sadržaju i predaji žalbe.¹¹⁴ S obzirom da je žalba podnesak, prigovor se može podnijeti na način i u obliku za predaju podneska odnosno u pisanom obliku neposredno, poslati poštom, dostaviti elektroničkim putem ili usmeno izjaviti na zapisnik prvostupanjskom tijelu odnosno tijelu protiv čije odluke je prigovor upućen.¹¹⁵ O prigovoru odlučuje čelnik tijela rješenjem u roku od osam dana od dana izjavljivanja prigovora.¹¹⁶ Protiv rješenja podnositelj prigovora ima pravo žalbe ako postoji drugostupanjsko tijelo, ako ga nema protiv prvostupanjskog rješenja može se pokrenuti upravni spor, koji se može pokrenuti protiv rješenja drugostupanjskog tijela o prigovoru.¹¹⁷ Primjer prigovora na Zapisnik o poreznom nadzoru obrađen je supra.

12.2. ŽALBA

Žalba se podnosi Samostalnom sektoru za drugostupanjski upravni postupak kao unutarnjoj ustrojstvenoj jedinici Ministarstva financija koji o njoj i odlučuje, a predaje neposredno ili poštom preporučeno, odnosno izjavljuje na zapisnik prvostupanjskom poreznom tijelu.¹¹⁸ Podnosi se protiv poreznog akta kojim je odlučeno o pojedinačnim pravima i obvezama iz porezno-pravnog odnosa odnosno, protiv poreznog rješenja prvostupanjskog poreznog tijela.¹¹⁹ Žalba odgađa izvršenje rješenja do dostave rješenja o žalbi (iznimno, žalba ne odgađa izvršenje rješenja ako je ono doneseno neposrednim rješavanjem).¹²⁰ Ako se žalbom pobija samo pojedini dio rješenja, npr. točka kojom je utvrđena obveza plaćanja pojedinog poreza, ostali dijelovi rješenja koji se ne pobijaju postaju izvršni.¹²¹ Može se podnijeti tužba nadležnom sudu (koja ne

¹¹⁴ Turčić, Zlatan, Komentar zakona o općem upravnom postupku, Zagreb, 2012, str. 270

¹¹⁵ Turčić, Zlatan, Komentar zakona o općem upravnom postupku, Zagreb, 2012, str. 270, ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 72. st. 3.)

¹¹⁶ ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 122. st. 3.)

¹¹⁷ Ibid., čl. 122. st. 4.

¹¹⁸ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 181. st. 1., čl. 183.)

¹¹⁹ Ibid., čl. 178. st. 1.

¹²⁰ Ibid., čl. 186.

¹²¹ Herak, Ana et al., OPZ s komentarom i sudskom praksom, str. 313

odgađa izvršenje poreznog akta) protiv rješenja kojim je odlučeno o žalbi.¹²² Žalbu može podnijeti svaka osoba o čijim se pravima ili obvezama odlučivalo u prvostupanjskom poreznom postupku i svaka osoba koja za to ima pravni interes u roku od trideset dana od dana primitka rješenja.¹²³ U žalbi treba navesti tko je žalitelj (koji žalbu mora potpisati), porezni akt koji se pobija i žalbene razloge zbog kojih se zahtjeva poništenje, izmjena ili ukidanje tog poreznog akta, te dokaze kojima se žalba obrazlaže.¹²⁴ Ako žalba ne sadrži sve što je potrebno da bi se po njoj moglo postupiti, postupa se kao s neurednim podneskom, što znači da prvostupanjsko tijelo ne može odbaciti žalbu bez prethodnog upozorenja o nedostacima i mogućem odbacivanju žalbe ako se nedostaci ne uklone u zadanom roku.¹²⁵ Podnositelj može odustati od žalbe sve do otpreme rješenja o žalbi, te se time poništavaju sve pravne posljedice koje je podnesena žalba proizvela, npr. odgodu izvršenja do donošenja drugostupanjskog rješenja, kojim prvostupanjsko rješenje postaje izvršno donošenjem rješenja o obustavi postupka.¹²⁶ Prvostupanjsko tijelo ispituje je li žalba dopuštena, je li ju podnijela ovlaštena osoba i je li podnesena u roku. Ako ne ispunjava sve formalne pretpostavke neće ulaziti u meritum stvari i žalbu će odbaciti rješenjem, koje se može dalje pobijati žalbom o kojoj odlučuje drugostupanjsko tijelo.¹²⁷ Ako su ispunjene formalne pretpostavke za daljnje postupanje prvostupanjsko porezno tijelo će porezni akt izmijeniti tijekom postupka po žalbi: 1. ako ocijeni da je žalba opravdana i nije nužno provoditi novi ispitni postupak, 2. ako ocijeni da je provedeni postupak bio nepotpun, a to je moglo biti od utjecaja na rješavanje, 3. ako žalitelj iznosi takve činjenice i dokaze koji bi mogli biti od utjecaja na drukčije rješavanje stvari, 4. ako je žalitelju moralo biti dopušteno da sudjeluje u postupku, 5. ako je žalitelj propustio sudjelovati u postupku, ali je u žalbi opravdao to propuštanje.¹²⁸ Prvostupanjsko porezno tijelo će žalbu usvojiti i novim poreznim aktom zamijeniti porezni akt koji se žalbom pobija u slučaju iz točke 1. bez provođenja dopunskog postupka, dok u slučajevima od točke 2. do točke 5. uz provođenje dopunskog postupka.¹²⁹ Novi porezni akt može se pobijati žalbom, koji se može izmijeniti do donošenja odluke o žalbi.¹³⁰ Takvim postupanjem prvostupanjsko tijelo ima mogućnost samo otkloniti svoje možebitne propuste, što pridonosi načelu učinkovitosti i ekonomičnosti. Ako žalba ispunjava formalne pretpostavke i ako smatra žalbene navode neosnovanim za izmjenu

¹²² OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 178. st. 3. i 4.)

¹²³ Ibid., čl. 179. i 180.

¹²⁴ Ibid., čl. 181. st. 1., 3. i 4.

¹²⁵ Herak, Ana et al., OPZ s komentarom i sudskom praksom, str. 309

¹²⁶ Ibid., str. 313

¹²⁷ Ibid., str. 310

¹²⁸ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 182. st. 3.)

¹²⁹ Ibid., čl. 182. st. 4.

¹³⁰ Ibid., čl. 182. st. 5. i 6.

rješenja, prvostupanjsko tijelo dostavlja žalbu sa spisom predmeta drugostupanjskom tijelu na daljnje rješavanje.¹³¹ Drugostupanjsko tijelo prvo ispituje je li žalba dopuštena, pravodobna i izjavljena od ovlaštene osobe, ako nisu ispunjene sve pretpostavke, žalbu će odbaciti rješenjem.¹³² Ako žalba ispunjava te pretpostavke, drugostupanjsko tijelo dužno je ispitati zakonitost pobijanog akta u cijelosti i ocjeniti njegovu svrhovitost.¹³³ Ako utvrdi da je pobijani akt nezakonit, poništiti će taj porezni akt (u cijelosti ili djelomično) i samo riješiti stvar, u slučajevima: da su u prvostupanjskom postupku činjenice nepotpuno ili pogrešno utvrđene, ako se nije vodilo računa o pravilima postupka koja bi bila od utjecaja na rješavanje stvari, ako je izreka pobijanog rješenja nejasna ili je u proturječnosti s obrazloženjem i ako je pogrešno primijenjen propis na temelju kojeg se rješava stvar.¹³⁴ Kad je za donošenje novog poreznog akta nužno rješavanje prvostupanjskog poreznog tijela, s obzirom na prirodu stvari, a drugostupanjsko porezno tijelo utvrdi da rješenje treba poništiti, dostavit će predmet na ponovno rješavanje prvostupanjskom poreznom tijelu.¹³⁵ Poništavanjem rješenja, poništavaju se sve pravne posljedice koje je rješenje proizvelo. Drugostupanjsko tijelo odbit će žalbu: ako je postupak koji je prethodio rješenju pravilno proveden i rješenje je pravilno i na zakonu osnovano, ako je u prvostupanjskom postupku bilo nedostataka, ali nisu mogli utjecati na rješenje stvari, ako je prvostupanjsko rješenje na zakonu osnovano, ali zbog drugih razloga, a ne zbog onih koji su u rješenju navedeni.¹³⁶ Drugostupanjsko tijelo može izmijeniti prvostupanjsko rješenje, ali ga ne može izmijeniti na štetu podnositelja žalbe (iznimno, može izmijeniti na štetu samo iz razloga zbog kojih bi se to rješenje moglo oglasiti ništavim ili poništiti).¹³⁷ Ako se pobijani porezni akt izmijeni prije donošenja rješenja o žalbi, tada predmetom postupka postaje i novi porezni akt.¹³⁸ Mogu se u postupku po žalbi izvoditi dokazi, ako to odluči drugostupanjsko porezno tijelo zbog složenosti sporne stvari ili ako ocijeni da je to potrebno radi boljeg razjašnjavanja stanja stvari.¹³⁹ „Rješenje o žalbi porezno tijelo mora donijeti i dostaviti stranci najkasnije u roku od dva mjeseca računajući od dana predaje žalbe.”¹⁴⁰ Može se pokrenuti upravni spor protiv drugostupanjskog rješenja.¹⁴¹

¹³¹ Herak, Ana et al., OPZ s komentarom i sudskom praksom, str. 311

¹³² ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 114. st. 1.)

¹³³ Ibid., čl. 115. st. 1.

¹³⁴ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 189. st. 1.), ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 117. st. 1.)

¹³⁵ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 189. st. 2.)

¹³⁶ ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 116.)

¹³⁷ ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 118.)

¹³⁸ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 189. st. 5.)

¹³⁹ Ibid., čl. 189. st. 3.

¹⁴⁰ Ibid., čl. 189. st. 6.

¹⁴¹ ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 120. st. 4.)

12.3. UPRAVNI SPOR

Upravne sporove rješavaju upravni sudovi i Visoki upravni sud Republike Hrvatske.¹⁴² Pokreću se tužbom, kojom se može zahtijevati: poništavanje ili oglašivanje ništavom pojedinačne odluke, donošenje pojedinačne odluke koja nije donesena u propisanom roku, postupanje koje je tuženik sukladno propisima ili pojedinačnoj odluci obvezan izvršiti i oglašivanje ništavnim upravnog ugovora ili izvršenje obveze iz upravnog ugovora.¹⁴³ Upravni spor se može pokrenuti nakon što je iscrpljena svaka druga pravna zaštita propisana zakonom, a smatra se pokrenutim danom predaje tužbe sudu.¹⁴⁴ Kao što se protiv rješenja kojim je odlučeno o žalbi može podnijeti tužba nadležnom sudu.¹⁴⁵ Tužba nema odgodni učinak, osim kad je to propisano zakonom.¹⁴⁶ Tužba se podnosi sudu u pravilu u roku od 30 dana od dostave poreznog akta koji se osporava.¹⁴⁷ Sud će usvojiti tužbeni zahtjev ako utvrdi da je pojedinačna odluka javnopravnog tijela nezakonita, poništiti pobijanu odluku i samo riješiti stvar osim kada to ne može učiniti s obzirom na prirodu stvari ili je tuženik rješavao po slobodnoj ocjeni.¹⁴⁸ Porezno tijelo protiv čijeg je rješenja podnesena tužba nadležnom sudu može izmijeniti ili poništiti svoje rješenje do okončanja spora (samo ako se na taj način otklanja nezakonitost rješenja i ako se time porezni obveznik ne dovodi u lošiji položaj) iz razloga iz kojih bi sud mogao poništiti to rješenje.¹⁴⁹ Takvo porezno rješenje dostavlja se poreznom obvezniku i nadležnom sudu. Sud o žalbenom zahtjevu donosi presudu, prema slobodnom uvjerenju te na temelju razmatranja svih pravnih i činjeničnih pitanja.¹⁵⁰ Protiv presude upravnog suda dopuštena je žalba.

¹⁴² Zakon o upravnim sporovima (pročišćeni tekst zakona, NN 20/10, 143/12, 152/14, 94/16, 29/17, 110/21, čl. 12. st. 1.)

¹⁴³ Ibid., čl. 22. st. 1. i 2.

¹⁴⁴ Ibid., čl. 22. st. 5. i 6.

¹⁴⁵ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 178. st. 3.)

¹⁴⁶ Zakon o upravnim sporovima (pročišćeni tekst zakona, NN 20/10, 143/12, 152/14, 94/16, 29/17, 110/21, čl. 26. st. 1.)

¹⁴⁷ Ibid., čl. 24. st. 1.

¹⁴⁸ Ibid., čl. 58. st. 1.

¹⁴⁹ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 190. st. 1. i 2.)

¹⁵⁰ Zakon o upravnim sporovima (pročišćeni tekst zakona, NN 20/10, 143/12, 152/14, 94/16, 29/17, 110/21, čl. 55. st. 3.)

12.4. OBNOVA POSTUPKA

Obnova postupka je izvanredan pravni lijek koji se može pokrenuti kad se protiv rješenja ne može izjaviti žalba, odnosno ako se protiv prvostupanjskog rješenja ne može izjaviti žalba nakon isteka roka za žalbu kad žalba u tom roku nije izjavljena ili ako žalba nije dopuštena, dok se žalba protiv drugostupanjskog rješenja ne može izjaviti.¹⁵¹ Obnova se može pokrenuti i ako se protiv rješenja može pokrenuti upravni spor.¹⁵² Obnova postupka može se pokrenuti i protiv pravomoćnog rješenja (protiv kojeg se ne može izjaviti žalba niti pokrenuti upravni spor) donesenog u upravnom postupku i nakon dovršenog upravnog spora koji je bio pokrenut protiv rješenja donesenog u postupku za kojeg se obnova traži.¹⁵³ Obnova postupka može se pokrenuti na zahtjev stranke ili po službenoj dužnosti javnopravnog tijela (npr. porezno tijelo koje je donijelo rješenje) koje može pokrenuti postupak iz istih razloga kao i stranka, dok državni odvjetnik, odnosno drugo ovlašteno državno tijelo može tražiti obnovu uz jednake uvjete (isti razlozi i isti rokovi) kao i stranka.¹⁵⁴ Obnovu postupka moguće je pokrenuti u roku od tri godine od dana dostave rješenja stranci (objektivan rok, koji je zakonski i prekluzivan), nakon čijeg proteka se više ne može pokrenuti, i u roku od trideset dana od dana saznanja za razloge obnove ili od kad je stečena mogućnost upotrebe novih dokaza (subjektivni rok, vrijedi za stranku), nakon čijeg proteka se ne može pokrenuti obnova postupka, bez obzira na trajanje objektivnog roka.¹⁵⁵ Tijelo koje pokreće postupak po službenoj dužnosti to pravo gubi protekom objektivnog roka, jer za to tijelo ne vrijedi subjektivni rok.¹⁵⁶ Obnova postupka može se pokrenuti na zahtjev stranke ili po službenoj dužnosti i bez vremenskog ograničenja (u kojem ne vrijedi objektivan rok od tri godine, ali vrijedi subjektivni rok od trideset dana koji je prekluzivne naravi): 1. ako je rješenje doneseno na temelju lažne isprave ili lažnog iskaza svjedoka ili vještaka ili je posljedica kakvog kaznenog djela, 2. ako se rješenje temelji na presudi donesenoj u sudskom postupku, a ta je presuda pravomoćno ukinuta, 3. ako se rješenje temelji na prethodnom pitanju, a nadležni sud ili javnopravno tijelo o tom pitanju je kasnije odlučilo u bitnim točkama drukčije.¹⁵⁷ Postupak će se obnoviti jer tim razlozima rješenje gubi

¹⁵¹ Turčić, Zlatan, Komentar zakona o općem upravnom postupku, Zagreb, 2012., str. 273

¹⁵² Ibid., str. 273

¹⁵³ Ibid., str. 273

¹⁵⁴ ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 123. st. 1. i 4.), Arbutina, Hrvoje et al., Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske, str. 326

¹⁵⁵ Arbutina, Hrvoje et al., Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske, str. 327

¹⁵⁶ Ibid., str. 326-327

¹⁵⁷ ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 123. st. 2.)

svoju činjeničnu osnovicu.¹⁵⁸ Obnova postupka može se pokrenuti na zahtjev stranke ili po službenoj dužnosti u roku od tri godine od dana dostave rješenja stranci: 1. ako se sazna za nove činjenice ili stekne mogućnost da se upotrijebe novi dokazi koji bi, sami ili u vezi s već izvedenim i upotrijebljenim dokazima, mogli dovesti do drukčijeg rješenja da su te činjenice, odnosno dokazi bili izneseni, odnosno upotrijebljeni u prijašnjem postupku, 2. ako je rješenje povoljno za stranku doneseno na temelju neistinitih navoda stranke kojima je službena osoba dovedena u zabludu, 3. ako je rješenje donijela osoba koja nije bila ovlaštena za njegovo donošenje ili osoba koja je morala biti izuzeta, 4. ako je kolegijalno tijelo koje je donijelo rješenje nije rješavalo u propisanom sastavu ili ako za rješenje nije glasovala propisana većina, 5. ako osobi koja je trebala sudjelovati u svojstvu stranke nije bila dana mogućnost sudjelovanja u postupku, 6. ako stranku nije zastupao zakonski zastupnik, 7. ako osobi koja je sudjelovala u postupku nije bila dana mogućnost da se služi svojim jezikom ili pismom.¹⁵⁹ 1. Nove činjenice se odnose na one koje su postojale u vremenu vođenja prijašnjeg postupka, ali se tada za njih nije znalo, dok se pod novim dokazima smatraju dokazi za koje se u prijašnjem postupku nije znalo, ali i oni dokazi za koje se znalo, no nije ih se moglo iznijeti i upotrijebiti, a mogućnost iznošenja odnosno upotrebljavanja nastala je nakon okončanja postupka.¹⁶⁰ Prijedlog za obnovu postupka stranka predaje tijelu koje je donijelo rješenje, u pravilu će to biti prvostupanjsko javnopravno tijelo i drugostupanjsko javnopravno tijelo, na način propisan za predaju podnesaka (može se predati neposredno u pisanom obliku, poslati poštom, dostaviti u obliku elektroničke isprave ili predati usmenom izjavom na zapisnik).¹⁶¹ U prijedlogu stranka je dužna učiniti vjerojatnim razloge zbog kojih traži obnovu postupka i da je prijedlog podnesen u zakonskom roku.¹⁶² Prijedlog ne odgađa izvršenje rješenja po kojem se obnova traži, ali iznimno tijelo nadležno za odlučivanje o prijedlogu (tijelo koje je donijelo rješenje) može rješenjem odgoditi izvršenje dok se ne odluči o pitanju obnove postupka.¹⁶³ Protiv tog rješenja može se izjaviti žalba kad je o njemu odlučivalo prvostupanjsko tijelo, odnosno kad je o njemu odlučivalo drugostupanjsko tijelo, može se pokrenuti upravni spor.¹⁶⁴ Odgodu izvršenja u ovom slučaju može predložiti stranka u prijedlogu, a može odlučiti i službena osoba po službenoj dužnosti kad smatra da je to, iznimno, potrebno i opravdano.¹⁶⁵ Kad nadležno tijelo primi

¹⁵⁸ Turčić, Zlatan, Komentar zakona o općem upravnom postupku, Zagreb, 2012., str. 281-282

¹⁵⁹ ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 123. st. 1.)

¹⁶⁰ Turčić, Zlatan, Komentar zakona o općem upravnom postupku, Zagreb, 2012., str. 275-276

¹⁶¹ ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 124. st. 1., čl. 71. st. 3.)

¹⁶² Ibid., čl. 124. st. 2.

¹⁶³ Ibid., čl. 124. st. 3.

¹⁶⁴ Turčić, Zlatan, Komentar zakona o općem upravnom postupku, Zagreb, 2012., str. 285

¹⁶⁵ Ibid., str. 286

prijedlog za obnovu postupka ispituje je li prijedlog pravodoban i izjavljen od ovlaštene osobe (stranke ili državnog odvjetnika odnosno drugog ovlaštenog državnog tijela), te je li okolnost na kojoj se prijedlog temelji učinjena vjerojatnom.¹⁶⁶ Ako ti uvjeti nisu ispunjeni, rješenjem će odbaciti prijedlog, protiv kojeg podnositelj prijedloga može izjaviti žalbu kad ga je donijelo prvostupanjsko tijelo, odnosno pokrenuti upravni spor kad ga je donijelo drugostupanjsko tijelo.¹⁶⁷ „Ako su uvjeti za obnovu postupka ispunjeni, nadležno tijelo ispitat će mogu li okolnosti, odnosno dokazi koji se iznose kao razlog za obnovu dovesti do drukčijeg rješenja.”¹⁶⁸ Ako utvrdi da ne mogu, odbit će prijedlog rješenjem, protiv kojeg se može izjaviti žalba ili pokrenuti upravni spor, ovisno o tijelu koje donosi to rješenje.¹⁶⁹ Nadležno tijelo donijet će rješenje (koje odgađa izvršenje rješenja protiv kojeg je obnova dopuštena) kojim će dopustiti obnovu postupka i odrediti u kojem opsegu će se postupak obnoviti, ako ne odbaci ili odbije prijedlog za obnovu.¹⁷⁰ Nema ispitivanja prijedloga, pa ni njegova odbacivanja ili odbijanja, kad je riječ o obnovi postupka po službenoj dužnosti, nego se ispituje pravodobnost i vjerojatnost okolnosti koje bi mogle dovesti do drukčijeg rješenja.¹⁷¹ Kad je to u interesu ubrzanja postupka i prema okolnostima slučaja moguće, nadležno će tijelo, čim utvrdi postojanje uvjeta za obnovu, poduzeti one radnje postupka koje se imaju obnoviti, ne donoseći posebno rješenje kojim se obnova dopušta.¹⁷² Nakon provedene obnove postupka, nadležno tijelo donosi rješenje (o upravnoj stvari koja je bila predmet obnovljenog postupka), kojim može rješenje koje je bilo predmet obnove ostaviti na snazi ili ga zamijeniti novim rješenjem, u kojem će slučaju, s obzirom na okolnosti, prijašnje rješenje poništiti ili ukinuti.¹⁷³ Protiv rješenja donesenog u obnovljenom postupku može se izjaviti žalba samo kad je rješenje donijelo prvostupanjsko tijelo, a kad je rješenje donijelo drugostupanjsko tijelo može se pokrenuti upravni spor.¹⁷⁴

13. POSEBAN STATUS POREZNOG OBVEZNIKA

Porezna uprava može poreznom obvezniku odobriti posebni status, temeljem njegove pisane izjave o namjeri stjecanja posebnog statusa, u cilju promicanja dobrovoljnog ispunjavanja

¹⁶⁶ ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 126. st. 1.)

¹⁶⁷ Turčić, Zlatan, Komentar zakona o općem upravnom postupku, Zagreb, 2012., str. 288

¹⁶⁸ ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 126. st. 2.)

¹⁶⁹ Turčić, Zlatan, Komentar zakona o općem upravnom postupku, Zagreb, 2012., str. 289

¹⁷⁰ ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 126. st. 3.)

¹⁷¹ Turčić, Zlatan, Komentar zakona o općem upravnom postupku, Zagreb, 2012., str. 290

¹⁷² ZUP ('NN' br. 47/09, 110/21, čl. 126. st. 4.)

¹⁷³ Ibid., čl. 127. st. 1.

¹⁷⁴ Ibid., čl. 127. st. 2.

poreznih obveza i smanjenja administrativnog opterećenja poreznog nadzora.¹⁷⁵ Načelima dobrovoljnog ispunjavanja porezne obveze smatraju se: spremnost poreznog obveznika na zakonito, pravilno i pravovremeno ispunjavanje poreznih obveza i sposobnost za osiguravanje i provođenje učinkovite kontrole svojih poreznih obveza te njihovo unaprjeđivanje.¹⁷⁶ Načelom smanjenja administrativnog opterećenja poreznog nadzora smatra se da se u razdoblju trajanja posebnog statusa ne pokreću postupci poreznog nadzora.¹⁷⁷ Ciljevi u odobravanju posebnog statusa su: pravovremeno smanjenje poreznih rizika (svaki rizik koji može utjecati na smanjenje ili rezultirati smanjenjem naplate poreznih prihoda, npr. rizik podnošenja poreznih prijava i propisanih izvješća) kojima upravljaju porezni obveznici i Porezna uprava te poticanje poreznih obveznika na dobrovoljno ispunjavanje poreznih obveza sukladno poreznim propisima.¹⁷⁸ Porezni obveznik može steći poseban status pod sljedećim uvjetima: ako su mu za zadnje tri godine izdana revizorska mišljenja bez rezerve koje označavaju pozitivno mišljenje ovlaštenog revizora da financijski izvještaji daju istinit i fer prikaz, ako ima uspostavljen sustav unutarnje kontrole, ako će se obvezati da će obavještavati Poreznu upravu o svim poslovnim odlukama iz kojih bi mogli proizlaziti porezni rizici, ako se protiv članova uprave ne vodi kazneni postupak za kaznena djela za koja se progon vrši po službenoj dužnosti, ako se iz podataka kojima raspolaže Porezna uprava može očekivati da će porezni obveznik ispunjavati porezne obveze iz posebnog statusa.¹⁷⁹ Porezni obveznici stječu poseban status sklapanjem Sporazuma o dobrovoljnom ispunjavanju poreznih obveza s Poreznom upravom.¹⁸⁰ Postupak odobravanja posebnog statusa obuhvaća sljedeće korake: inicijativu za pokretanje postupka odobravanja posebnog statusa, stvaranje poreznog profila poreznog obveznika, prethodni razgovor s poreznim obveznikom, sklapanje Sporazuma o dobrovoljnom ispunjavanju poreznih obveza, ocjenjivanje postignutih rezultata i unaprjeđivanje postupka.¹⁸¹ Poseban status ukida se otkazivanjem Sporazuma koje može učiniti svaka ugovorna strana.¹⁸²

¹⁷⁵ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 70. st. 1.), Pravilnik o provedbi OPZ-a, čl. 55. st. 1.

¹⁷⁶ Pravilnik o provedbi OPZ-a, čl. 50. st. 1.

¹⁷⁷ Ibid., čl. 50. st. 2.

¹⁷⁸ Ibid., čl. 51. i 52.

¹⁷⁹ OPZ ('NN' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, čl. 70. st. 2.)

¹⁸⁰ Pravilnik o provedbi OPZ-a, čl. 53. st. 3.

¹⁸¹ Ibid., čl. 54.

¹⁸² Ibid., čl. 61. st. 1. i 2.

14. ZAKLJUČAK

U postupku poreznog nadzora bitna je pravilna primjena propisa i stalno usavršavanje znanja koje ovlaštene osobe za porezni nadzor moraju imati. Uz to je važan pravilan odnos između ovlaštenih osoba i poreznih obveznika koji bi se morao temeljiti na međusobnom poštovanju i povjerenju. Najveći razlog je u tome da se porezni nadzor provede u što kraćem roku uz ostale čimbenike koji utječu na trajanje nadzora, te da se činjenice mogu utvrditi na brži i jednostavniji način. Tu imamo i porezne obveznike koji ne žele plaćati porez, čine kaznena dijela i prekršaje, odnosno koji se protive plaćanju jer ne žele dijeliti svoju materijalnu korist, misle da je stopa određenog poreza previsoka i stavovi slični tome, pa samim time i otežavaju i produljuju postupak. Ukoliko porezni obveznik smatra da mu je porezna obveza netočno utvrđena, odnosno da je došlo do postupanja koje nije u skladu sa zakonom i ostalim propisima, može podnijeti pravne lijekove koji su u tom trenutku za određene akte dopušteni. Ukoliko bilo koja osoba ili tijelo dođu do saznanja o poreznim prekršajima, mogu to prijaviti Poreznoj upravi. Porezni obveznici ne mogu utjecati na odluku o odabiru poreznog obveznika za nadzor i ne bi trebali gledati na to kao “kaznu”, već provjeru pravilnosti ispunjavanja njihovih obveza. Ukoliko obveznici nisu sigurni u neki postupak, način prijavljivanja i iskazivanja u izvještajima, uvijek se mogu obratiti Poreznoj upravi. Isto vrijedi ako primjete nepristranost ovlaštene osobe. Da se postupak nebi zakomplicirao i da nebi došlo do nepovjerenja obveznika, bitno je da se ovlaštene osobe za porezni nadzor pridržavaju svih pravila i propisa.

LITERATURA

1. Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb, 2022.
2. Herak, Ana et al., Opći porezni zakon s komentarom i sudskom praksom, Zagreb, 2022.
3. Houška, Marica, Opći porezni zakon (Nar. nov., br. 115/16), Zagreb, 2018.
4. Mahović Komljenović, Mirjana, Sklapanje porezne nagodbe u postupcima poreznog nadzora, Financije, pravo i porezi, br. 8, 2019.
5. Turčić, Zlatan, Komentar zakona o općem upravnom postupku, Zagreb, 2012.
6. Vukšić, Zdravko, Dostava akata poreznog nadzora, Informator, br. 5435, 08. travnja 2006.
7. Vukšić, Zdravko, Kontrola kvalitete poreznog nadzora, Hrvatska pravna revija, br. 1, 8(2008)
8. Vukšić, Zdravko, Odabir poreznih obveznika za nadzor, Pravo i porezi, br. 12, 18(2009)
9. Vukšić, Zdravko, Podnošenje novih činjenica i dokaza u poreznom nadzoru, Hrvatska pravna revija, br. 6, 13(2013)

KORIŠTENI PROPISI

1. Opći porezni zakon (redakcijski pročišćeni tekst, 'Narodne novine' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22), 01.01. 2023.
2. Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona (redakcijski pročišćeni tekst, '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, 156/22), 01. 01. 2023.
3. Zakon o općem upravnom postupku (redakcijski pročišćeni tekst, 'Narodne novine' br. 47/09, 110/21), 01.01. 2022.
4. Zakon o Poreznoj upravi (redakcijski pročišćeni tekst 'Narodne novine' br. 115/16, 98/19), 01.01. 2020.
5. Zakon o upravnim sporovima (pročišćeni tekst zakona, NN 20/10, 143/12, 152/14, 94/16, 29/17, 110/21), 21.10. 2021.
6. Zakon o računovodstvu (pročišćeni tekst zakona, NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22), 01.01. 2023.