

Sveučilište u Zagrebu

Pravni fakultet

Katedra za financijsko pravo i financijsku znanost

Marija Zrinka Jurić

PROCJENA POREZNE OSNOVICE U SLUČAJU
NEPODNOŠENJA PRIJAVA

Diplomski rad

Mentor: Prof. dr. sc. Hrvoje Arbutina

Zagreb, ožujak 2024.

Sažetak

Porezno tijelo provodi postupak instituta procjene porezne osnovice ukoliko se provjerom poslovanja i sveukupne aktivnosti poreznog obveznika pokaže da nije ispravno utvrdio poreznu osnovicu i poreznu obvezu odnosno da nije dostavio zakonom propisane porezne prijave za porezno razdoblje, ako ne vodi poslovne knjige i evidencije propisane zakonom ili ih ne može predočiti na zahtjev porezne uprave ili poslovne knjige ne vodi točno, uredno i ažurno odnosno u skladu sa zakonskim propisima. Razlog za procjenu porezne osnovice može biti i neizdavanje računa kupcima, nepostojanje vjerodostojne poslovne i druge dokumentacije, onemogućavanje i nesudjelovanje poreznog obveznika u poreznom postupku ili kad je nerealno iskazana porezna osnovica kod npr. vrijednosti nekretnina ili pokretnina.

Summary

The tax authority carries out the procedure for the assessment of the tax base if, upon checking the operations and overall activities of the taxpayer, it is discovered that he has not correctly determined the tax base and tax liability, i.e. he has not submitted the legally required tax forms for the tax period, if he does not keep business books and records prescribed by law or cannot present them at the request of the tax administration, or does not keep business books accurately, orderly and up-to-date, i.e. in accordance with regulations. The reason for assessing the tax base can also be the failure to issue invoices to customers, the absence of credible business and other documentation, the obstruction of the tax procedure and taxpayer's avoidance of cooperation in it, or when the tax base is unrealistically declared for, for example, the value of real estate or movable property.

Ključne riječi: porezna osnovica, porezna obveza, procjena, porezna tijela, podnošenje prijave, točnost i istinitost podataka, izbjegavanje suradnje poreznog obveznika, činjenice bitne za oporezivanje, ponašanje poduzetnika

Keywords: tax base, tax liability, assessment, tax authorities, submission of forms, accuracy and veracity of data, taxpayer's avoidance of cooperation, facts important for taxation, entrepreneur's conduct

Izjava o izvornosti

Ja, Marija Zrinka Jurić pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključiva autorica diplomskog 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.

Marija Zrinka Jurić

Sadržaj:

| | |
|--|----|
| 1. Uvod..... | 1 |
| 2. Porezni subjekti..... | 2 |
| 2.1. Porezni obveznik..... | 2 |
| 2.2. Porezna tijela, postupanje i načela..... | 4 |
| 3. Prava i obveze poreznih obveznika..... | 6 |
| 4. Porezne prijave..... | 7 |
| 5. Porezna osnovica..... | 10 |
| 6. Institut procjene porezne osnovice..... | 12 |
| 6.1. Metode utvrđivanja porezne osnovice..... | 12 |
| 6.2. Zakonski okvir procjene porezne osnovice u OPZ-u članak 92..... | 15 |
| 6.2.1. Slučajevi procjene porezne osnovice..... | 15 |
| 6.2.2. Utvrđivanje porezne osnovice procjenom..... | 19 |
| 6.3. Porezni propisi koji propisuju procjenu porezne osnovice..... | 19 |
| 6.3.1. Porez na dodanu vrijednost..... | 20 |
| 6.3.2. Porez na dohodak..... | 21 |
| 6.3.3. Porez na dobit..... | 23 |
| 6.3.4. Porez na promet nekretnina..... | 25 |
| 7. Porezna tijela nadležna za provođenje postupka procjene..... | 26 |
| 7.1. Provođene procjene od strane ispostava porezne uprave..... | 27 |
| 7.2. provođenje procjene tijekom nadzora..... | 28 |
| 8. Razdoblje procjene..... | 29 |
| 9. Postupanje Porezne uprave u slučaju nepodnošenja propisanih poreznih prijava..... | 30 |
| 9.1. Prikupljanje činjenica bitnih za oporezivanje..... | 31 |
| 9.2. Procjena porezne osnovice na temelju prikupljenih činjenica..... | 32 |
| 9.2.1. Porezni obveznik se ponaša kao poduzetnik..... | 32 |
| 9.2.2. Porezni obveznik se ne ponaša kao poduzetnik..... | 33 |
| 9.2.3. Paušalne porezne osnovice..... | 35 |
| 10. Zaključak..... | 36 |

1. Uvod

Porezni postupak je jedan od najzahtjevnijih postupaka koji zahtijeva primjenu i koordinaciju različitih vrsta propisa i aktivnu ulogu poreznih obveznika. Porezni postupci jesu postupci po službenoj dužnosti, ali je većinom osnovni preduvjet sudjelovanje poreznih obveznika podnošenjem poreznih prijava kojima oni sudjeluju u utvrđivanju činjeničnog stanja.¹ Kroz sudjelovanje poreznog obveznika u poreznom postupku porezno tijelo pridržavajući se propisa i načela poreznog postupka utvrđuje prava i obveze poreznog obveznika. Sudjelovanje poreznog obveznika s podnošenjem poreznih prijava razlikuje porezni postupak od ostalih upravnih postupaka.

Sam postupak najčešće počinje dostavom obrazaca i prijava poreznih obveznika, od upisa u Registar poreznih obveznika podnošenjem obrasca za upis u RPO do obračunskih prijava, obrazaca i popratne dokumentacije. Porezno tijelo pritom postupa u dobroj vjeri da su podaci koje je obveznik iskazao na poreznim prijavama točni i istiniti. Kasnijim postupanjem odjela poreznih tijela provjeravaju se podaci koji iskazani na njima.

Ukoliko porezni obveznik ne podnese propisane obračunske prijave i obrasce i dostavi dokumentaciju tada porezno tijelo samo provodi postupak procjene porezne osnovice i utvrđuje poreznu osnovicu i obvezu. S pravom se postavlja pitanje da li je nepodnošenje prijava način porezne evazije. Cilj procjene porezne osnovice je zaduživanje iznosa porezne obveze, a koju porezni obveznik nije prijavio odnosno zaboravio je podnijeti prijavu. Tijelo nadležno za postupanje po nepodnošenju prijava je mjesno nadležna ispostava Porezne uprave kao tijelo koje ima prvi i neposredni kontakt sa poreznim obveznicima ili se provodi u tijeku nadzora.

U poreznom postupku procjene porezne osnovice i utvrđivanja obveze zbog nepodnošenja prijava u punom obliku dolaze do izražaja porezno-pravni i porezno-dužnički odnos između poreznih tijela i poreznih obveznika te kompleksnost primjene odgovarajućih poreznih i ostalih posebnih propisa i načela poreznog postupka.

¹ Herak, Ana drugi, Opći porezni zakon s komentarom i sudskom praksom, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 7c. 2022.

2. Porezni subjekti

Porezni subjekti su osobe koje aktivno ili pasivno sudjeluju u poreznom postupku. Aktivni porezni subjekti su tijela državne uprave, upravna tijela jedinica područne (regionalne) samouprave ili jedinica lokalne samouprave koji obavljaju poslove utvrđivanja, nadzora i naplate poreza. To su subjekti koji su ovlašteni uvoditi poreze i propisivati obvezu plaćanja poreza.

Pasivni porezni subjekti su fizičke ili pravne osobe koji su obvezni platiti porez. Oni iz svoje ekonomske snage izdvajaju iznos dužnog poreza. Zbog toga se nazivaju poreznim dužnikom.²

Temeljna prava i obveze poreznih tijela i poreznih obveznika utvrđena su Općim poreznim zakonom. Prema članku 6. OPZ-a Porezna uprava je dužna zakonito utvrđivati sva prava i obveze iz porezno-pravnog odnosa i sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke a pri tome je dužna s jednakom pažnjom utvrditi i one činjenice koje idu u prilog poreznog obveznika. U postupku Porezna uprava sama određuje koje će se radnje poduzimati i u kojem opsegu.

2.1. Porezni obveznik

OPZ-om je utvrđeno kako je porezni obveznik svaka osoba koja je kao takva određena zakonom kojim se uređuje pojedina vrsta poreza.³ On je svaka fizička ili pravna osoba koja je obvezna platiti porez. Zbog toga se naziva poreznim dužnikom. Sukladno posebnim poreznim propisima utvrđena je porezna osnovica na koju je porezno tijelo utvrdilo obvezu poreza.

Sam OPZ ne pruža jedinstvenu definiciju poreznog obveznika ni što ga određuje obveznikom nego upućuje da se kroz svaki posebni porezni propis ovisno da li se radi o porezu na dodanu vrijednost, dobit, dohodak, promet nekretnina i drugi samostalno

² Vukičević, Milan; Odobašić, Sandra, Osnove financija, Zaprešić: Visoka škola za poslovanje i upravljanje s pravom javnosti "Baltazar Adam Krčelić", 2012.

³ Opći porezni zakon, članak 14. (Redakcijski pročišćeni tekst, Narodne novine, br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22)

odredi pojam poreznog obveznika i stoga je moguće imati onoliko definicija poreznih obveznika koliko je poreza.⁴

Nadalje OPZ člankom 11. nameće fokus na gospodarsko tumačenje pravnih propisa koje predstavlja specifičnost poreznog prava i polazi se od cilja kojeg porezni propis mora ostvariti, a to je pravedno oporezivanje.⁵ Za utvrđivanje porezne obveze poreznog obveznika bitni su gospodarski učinci, neovisno o djelatnosti i da li je prihod, dohodak, dobit ili druga procjenjiva korist ostvarena bez pravne osnove.

Poreznog obveznika bi se moglo definirati i kao poduzetnika koji obavlja gospodarske djelatnosti sa svrhom stvaranja novostvorene vrijednosti odnosno poreznih dobara. Gospodarska djelatnost određuje poreznog obveznika poduzetnika kroz obavljanje gospodarske djelatnosti radi stjecanja procjenjivih koristi a porezno tijelo se pri svom postupanju pridržava načela gospodarske sposobnosti i poreze treba naplaćivati u skladu s gospodarskom snagom poreznog obveznika.⁶

Tako je Zakonom i Pravilnikom poreza dobit porezni obveznik određen da obuhvaća sve pravne i fizičke osobe koje u Republici Hrvatskoj obavljaju gospodarsku djelatnost. Pri tome ih se definira kao rezidente i nerezidente, a gospodarsku djelatnost kao onu koja se obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi.⁷

OPZ dalje člankom 44. povezuje gospodarsku djelatnost i poduzetnika kojeg određuje kao svaku fizičku ili pravnu osobu, udružene osobe ili imovinsku masu bez pravne osobnosti koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja prihoda, dohotka, dobiti i drugih gospodarski procjenjivih koristi.

⁴ Herak, Ana; Houška, Marica; Kelava, Marijan; Lacković, Vjeka; Plevnik, Petar; Radusin Lipošinić, Marijana; Rudić, Danijela; Šolić, Marina; Zlatar Gulan, Marijana, Opći porezni zakon s komentarom i sudskom praksom, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 7c. 2022.

⁵ Houška, Marica; Lončarić, Dina; Zlatar Gulan, Marijana; Plevnik, Petar, Porezni postupak, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 3a. 2021.

⁶ Šinković, Zoran, Načelo gospodarskog pristupa činjenicama bitnim za oporezivanje, Zbornik Pravnog fakulteta u Splitu, god. 55,1/2018., str. 201.-219.

⁷ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb, 2022.

2.2. Porezna tijela, postupanje i primjena načela

Općim poreznim zakonom određena je obveza poreznog tijela da se prilikom utvrđivanja prava i obveza dužno pridržavati i postupati po načelima poreznog postupka. Članak 3. OPZ-a određuje da porezno tijelo jest tijelo državne uprave, upravno tijelo jedinica područne (regionalne) samouprave ili upravno tijelo jedinica lokalne samouprave u čijem su djelokrugu poslovi utvrđivanja i/ili nadzora i/ili naplate poreza. Tijela državne uprave prilikom obavljanja navedenih poslova dužna su se u poreznim postupcima pridržavati svih odredaba OPZ-a.⁸

Porezno tijelo dužno je zakonito utvrđivati sva prava i obveze iz porezno-pravnog odnosa.⁹ Ono je dužno utvrditi sve činjenice bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke i s jednakom pažnjom utvrditi sve činjenice pa i one koje idu u prilog poreznog obveznika a same radnje koje poduzima ne smiju ići na štetu poreznih obveznika čime se ostvaruje načelo traženja materijalne istine.¹⁰

Pri tome samo određuje koje će radnje, kada i u kojem opsegu poduzeti u postupku.¹¹ Time se ne isključuje pravilo o teretu dokazivanja iz članka 88. OPZ-a, prema kojemu teret dokaza snosi porezno tijelo za činjenice kojima se utemeljuju porez, a za one koje smanjuju ili ukidaju porez teret dokaza snosi obveznik. Takvo postupanje je u skladu sa člankom 47. stavak 3. ZUP-a kojim je propisano da je stranka dužna iznijeti točno, istinito i određeno činjenično stanje na kojemu temelji svoj zahtjev te je dužna ponuditi dokaze i po mogućnosti ih podnijeti.

Porezno tijelo u postupku utvrđivanja prava i obveza iz porezno-dužničkog odnosa obavezno je postupati primjenjujući načelo zakonitosti i materijalne istine i nije dozvoljeno npr. postupati u skladu s načelom pravičnosti ili druge načine ali im se daje diskrecijsko pravo da samo odredi radnje i opseg radnji potrebnih za provođenje poreznog postupka. Porezno tijelo dok temeljem zakona provodi porezne postupke mora voditi brigu i o ekonomičnosti postupka i pritom utvrditi sva prava i obveze. U

⁸ Herak, Ana i drugi, Opći porezni zakon s komentarom i sudskom praksom, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 7c. 2022.

⁹ Opći porezni zakon, članak 6. stavak 1. (Redakcijski pročišćeni tekst, Narodne novine, br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22)

¹⁰ Herak, Ana i drugi, Porezni postupak Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 3a. 2021.

¹¹ Iz stavaka 1. i 2. članka 6. Općeg poreznog zakona

granicama svojih nadležnosti rješava predmete pridržavajući se zakonskih propisa koji uređuje područje njenog djelovanja a upravo takvim postupanjem osigurava se vladavina prava i načelo zakonitosti.

Sukladno Povelji o suradnji Porezne uprave i poreznih obveznika, Porezna uprava očekuje da će porezni obveznici slijediti i poštivati porezne postupke koji se primjenjuju pri obradi poreznih prijava, procjeni porezne obveze, poreznom nadzoru i naplati poreznog duga te primjeni kazni. Tijekom svih postupaka Porezna uprava će poštivati prava poreznih obveznika, a porezni obveznici će ispuniti svoje obveze pošteno i djelovati na takav način da ne ometaju porezne postupke.¹²

Također Porezna uprava u svrhu ostvarenja načela traženja istine potiče porezne obveznike na podnošenje poreznih prijava i upozorava sve sudionike postupka na njihova prava i obveze.

Porezni obveznici imaju posebni položaj u poreznom postupku a o zaštiti njihovih prava dužno je voditi računa i porezno tijelo. Sudjelovanjem poreznih obveznika u poreznom postupku na način da porezni obveznici podnose porezne prijave razlikuje se porezni postupak od ostalih upravnih postupaka. Porezni postupci jesu postupci po službenoj dužnosti, ali su utemeljeni na sudjelovanju poreznih obveznika podnošenjem poreznih prijava kojima oni sudjeluju u utvrđivanju činjeničnog stanja.¹³ Samim sudjelovanjem poreznih obveznika u poreznom postupku ostvaruje se načelo materijalne istine u utvrđuju prava i obveza.

Iako su za nesudjelovanje poreznih obveznika u poreznim postupcima propisane novčane kazne, cilj poreznog tijela nije kažnjavanje poreznih obveznika, već njihovo uključivanje u porezni postupak, čak i ako je jedini razlog izbjegavanje mogućih novčanih kazni.¹⁴

¹² Povelja o suradnji Porezne uprave i poreznih obveznika – Kodeks, Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava-Središnji ured, 2014.

¹³ Herak, Ana i drugi, Porezni postupak Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 3a. 2021.

¹⁴ Herak, Ana i drugi, Opći porezni zakon s komentarom i sudskom praksom, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 7c. 2022.

3. Prava i obveze poreznih obveznika

Porezno-pravni odnos obuhvaća prava i obveze u poreznom postupku poreznog tijela i poreznog obveznika. Općim poreznim zakonom su određena prava i obveze poreznih tijela i poreznog obveznika.

Porezni obveznik je dužan tijekom poreznog postupka sudjelovati u utvrđivanju činjeničnog stanja na način da potpuno i istinito iznosi činjenice bitne za oporezivanje te za svoje tvrdnje ponuditi dokaze.¹⁵ Porezni obveznik podnosi prijave koje se temelje na činjenicama i dokazima koji su poznati i kojima raspolaže porezni obveznik, dok porezno tijelo o njima stječe saznanje tek kad ih istakne i predoči porezni obveznik.¹⁶ Pri utvrđivanju činjenica bitnih za oporezivanje a tako i porezne osnovice, porezni obveznik je dužan sudjelovati u postupku dostavom dokumentacije i podnošenjem obračunskih i poreznih prijava te obrazaca. Podnošenjem porezne prijave i dostavom dokumentacije porezni obveznik ostvaruje pravo sudjelovanja u porezno-pravnom odnosu no to je istovremeno i njegova dužnost. Radi lakšeg ostvarivanja prava i obveza poreznim obveznicima je omogućeno elektroničko podnošenja prijava i druge dokumentacije putem ePorezna Porezne uprave. Podnošenje elektroničkim putem propisano je člankom 74. stavak 6. OPZ kao dužnost za porezne obveznike koji su razvrstani u srednje i velike poduzetnike u smislu Zakona o računovodstvu i svim obveznicima PDV-a.¹⁷

Usprkos olakšanoj komunikaciji, određeni porezni obveznici ne ispunjavaju svoje zakonske obveze pa Porezna uprava postupajući u dobroj vjeri dostavom obavijesti i poziva podsjeća obveznika na njegove obveze. Porezni obveznik je dužan pridržavati se propisanog načina podnošenja prijava jer u slučaju kada je porezni obveznik predao prijavu u papirnatom obliku a dužan ju je podnijeti elektroničkim putem porezno tijelo opravdano neće uvažiti predaju porezne prijave.¹⁸

¹⁵ Opći porezni zakon članak 14. (Redakcijski pročišćeni tekst, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22)

¹⁶ Herak, Ana i drugi, Opći porezni zakon s komentarom i sudskom praksom, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 7c. 2022.

¹⁷ Houška, Marica; Plevnik, Petar, Obveza korištenja ePorezne u poreznom postupku, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 3. 2023

¹⁸ Ibid.

Porezni obveznici su dužni izdavati račune te voditi poslovne knjige i evidencije radi oporezivanja prema propisima kojima se uređuje pojedina vrsta poreza¹⁹ (porez na dobit, porez na dodanu vrijednost, porez na dohodak), bez obzira jesu li te knjige i evidencije dužni voditi po drugim propisima i zbog drugih razloga. Uredno vođenje poslovnih knjiga i evidencija jedan je od bitnih elemenata dobivanja potpunih i pouzdanih podataka za utvrđivanje poreza, što je interes poreznog tijela, ali i poreznog obveznika, jer visinu poreza treba utvrditi na temelju poslovne dokumentacije i poslovnih knjiga.²⁰

Porezni obveznik je dužan obračunavati i plaćati porez u iznosu, na način i u roku sukladno propisu ili nalogu poreznog tijela i poreznom tijelu davati istinite i potpune podatke o svim činjenicama koje su potrebne za obračun, utvrđivanje i naplatu poreza.²¹

4. Porezne prijave

Porezna prijava je važno sredstvo prikupljanja činjenica bitnih za oporezivanje i utvrđivanja istine u poreznom postupku. Poreznu prijavu dužan je podnijeti porezni obveznik ili osoba koju na to pozove porezno tijelo. Poreznu prijavu podnosi sam porezni obveznik te se njezinim podnošenjem ostvaruje utvrđivanje relevantnih činjenica u poreznom postupku metodom vlastite prijave (direktna metoda).²² Cilj podnošenja porezne prijave je osiguranje podmirenja poreznih obveza u skladu sa gospodarskim mogućnostima poreznog obveznika.

Porezno tijelo je ovlašteno pozvati na podnošenje porezne prijave putem poziva upućenog točno određenom obvezniku, kada je poznato o kojem obvezniku se radi ili

¹⁹ Opći porezni zakon, članak 62. (Redakcijski pročišćeni tekst, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22)

²⁰ Houška, Marica; Zlatar Gulan, Marijana, Utvrđivanje porezne osnovice procjenom, TEB, Financije, pravo i porezi, Zagreb, 9/21.

²¹ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb, 2022.

²² Šimović, Jure; Arbutina, Hrvoje; Mijatović, Nikola; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja, Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, 2010.

javnim priopćenjem kada poziv upućuje većem broju obveznika.²³ Poziv javnim priopćenjem se upućuje prvenstveno zbog ekonomičnosti, izvanrednih okolnosti (npr. corona mjere) i u slučaju značajnih izmjena poreznih propisa kako bi se obveznike obavijestilo o njihovim pravima i posljedicama nepostupanja. Pozvani obveznik je dužan odazvati se pozivu i u roku naznačenom u pozivu podnijeti traženu prijavu.

Člankom 73. stavkom 4. OPZ-a određen je opći rok za podnošenje prijava, dva mjeseca od isteka zakonom propisanog određenog razdoblja oporezivanja osim ako posebnim propisima nije drugačije uređeno. Rokovi za poduzimanje radnji ili podnošenje poreznih prijava određeni u posebnim poreznim propisima kao u Zakonu o porezu na dohodak, Zakonu o porezu na dobit, Zakonu o porezu na dodanu vrijednost i dr. imaju prednost pred primjenom općeg roka iz OPZ-a.

Podnošenjem prijava omogućava se sudjelovanje poreznog obveznika u poreznom postupku. Porezni obveznik prijavu može predati osobno u službenim prostorijama poreznog tijela, elektronički putem ePorezna, poslati poštom ili ovlastiti drugu osobu da za njega preda prijavu.

Porezni obveznici dužni su u roku podnositi redovno i kontinuirano porezne i obračunske prijave kojima utvrđuju poreznu obvezu po završetku mjesečnog, tromjesečnog (kvartalnog), godišnjeg razdoblja ili izvanredno povodom novog događaja, prekida, prestanka ili na drugi način utvrđenog poreznog razdoblja.

Sama porezna prijava se podnosi na obrascu. Posebnim zakonima ili pravilnicima utvrđuje se oblik i sadržaj obrazaca poreznih prijava. Ukoliko je propisano da porezni obveznik u poreznoj prijavi sam obračunava porez tada je riječ o obračunskoj prijavi.²⁴ Tu se posebno ističu slijedeće redovne obračunske prijave: Obrazac PDV mjesečni ili kvartalni obrazac, Prijava PD (Prijava poreza na dobit), Obrazac PD-NN (Prijava poreza na dobit prema novčanom načelu), Obrazac PD-PO (Izvješće o obračunu poreza na dobit u paušalnom iznosu) i Obrazac PD-DOP (Izvješće o obvezi doprinosa

²³ Houška, Marica; Lončarić, Dina; Zlatar Gulan, Marijana; Plevnik, Petar, Porezni postupak, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 3a. 2021.

²⁴ Opći porezni zakon, članak 74.stavak 1. (Redakcijski pročišćeni tekst, Narodne novine, br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20,114/22)

s osnove obavljanja druge djelatnosti), SR (Obračun spomeničke rente), Obrazac TZ 1 (Članarina turističkim zajednicama), JOPPD obrazac (Izvješće o primicima, porezu na dohodak i prirezu te doprinosima za obvezna osiguranja), Obrazac DOH (Godišnja prijava poreza na dohodak), Obrazac ZPP-DOH (Obrazac za priznavanjem prava u posebnom postupku), Obrazac PO-SD (Izvješće o paušalnom dohotku od samostalnih djelatnosti i uplaćenom paušalnom porezu na dohodak i prirezu poreza na dohodak), Obrazac PP-MI-PO (Izvješće o obračunu poreza na potrošnju) i drugi.

Ako je propisano da se porez prijavljuje obračunskom prijavom, tada je opće pravilo da donošenje poreznog rješenja nije potrebno. U toj situaciji utvrđivanje poreza rješenjem je izuzetak, primjenjiv u tri situacije:

- 1) ako je to zakonom propisano (*lex specialis*),
- 2) ako se rješenjem utvrđuje drugačiji iznos poreza od onoga koji je porezni obveznik sam obračunao, ili
- 3) ako porezni obveznik nije predao obračunsku prijavu.²⁵

Podaci u poreznoj i obračunskoj prijavi moraju biti točni i istiniti i u skladu s načelom postupanja u dobroj vjeri. Točni podaci su oni koji potpuno određeno odražavaju činjenično stanje bez korištenja neodređenih izraza (nekoliko, približno, otprilike) a istiniti oni koji ne odstupaju od činjeničnog stanja.²⁶

Uz neke prijave treba biti priložena i određena dokumentacija, tako je prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost obveznik uz prijavu PDV dužan podnijeti i knjigu UR-a, odnosno evidenciju o primljenim računima.

Ukoliko porezno tijelo koje vodi prvostupanjski postupak zatraži drugu dokumentaciju potrebnu za donošenje zakonite i pravilne odluke ona se može dostaviti i naknadno a sve do donošenja poreznog rješenja.

²⁵ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb, 2022.

²⁶ Herak, Ana i drugi, Opći porezni zakon s komentarom i sudskom praksom, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 7c.

5. Porezna osnovica

Porezna osnovica je kvalitativna i kvantitativna konkretizacija predmeta oporezivanja.²⁷ Ona je različita kod različitih vrsta poreza i osnove za uvođenje porezne obveze vezane uz imovinu, poslovne aktivnosti i financijske transakcije. Tako imovinski prihod kao poreznu osnovicu čini svota imovinskih prihoda svih poreznih jedinica izraženih u novcu kod kupoprodaje nekretnina, pokretnina, nasljeđivanja i darova a sama porezna osnovica je vrijednost kupljene, naslijeđene ili na dar primljene imovine.²⁸

Porezna obveza se obračunava po utvrđenoj poreznoj osnovici te oslobođenjima i olakšicama. Porezna osnovica služi za obračunavanje poreza i kao takva može se smatrati najvažnijim elementom oporezivanja. Najčešće je utvrđena u novcu a samo iznimno u nekoj mjernoj jedinici.²⁹

Porezno opterećenje poreznog obveznika ovisi o poreznoj osnovici, mogućim oslobođenjima i olakšicama i primijenjenoj poreznoj stopi a posljedično ekonomska snaga kojom porezni obveznik raspolaže poslije oporezivanja.³⁰

Porezna osnovica u praksi može biti paušalna i stvarna.

Prilikom utvrđivanja paušalne porezne osnovice ne uzimaju se u obzir svi relevantni podaci nego samo neki najvažniji elementi. Ovisno o broju elemenata poreznog objekta koji se uzimaju prilikom procjene visine osnovice paušalna porezna osnovica može biti djelomična (parcijalna), uzima se manji broj ili zbirna (sumarna) kada se uzima veći broj elemenata.³¹

Kod stvarne porezne osnovice oporezivanje se obavlja na osnovi podataka koji trebaju odraziti stvarnu ekonomsku snagu poreznog obveznika.³² Porezni obveznik je dužan u skladu sa zakonskim propisima voditi svoje poslovne knjige. Prilikom utvrđivanja

²⁷ Vukičević, Milan; Odošić, Sandra, Osnove financija, Zprešić: Visoka škola za poslovanje i upravljanje s pravom javnosti "Baltazar Adam Krčelić", 2012.

²⁸ Ibid.

²⁹ Jelčić, Božidar; Lončarić-Horvat, Olivera; Šimović, Jure; Arbutina, Hrvoje, Mijatović, Nikola, Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2008.

³⁰ Ibid.

³¹ Ibid.

³² Jelčić, Božidar i drugi, Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2008.

stvarne porezne osnovice od strane poreznog tijela istražuje se, provjerava i ocjenjuje više elemenata i činjenica relevantnih za njezino utvrđivanje.

Pri utvrđivanju porezne osnovice porezni obveznik je dužan sudjelovati dostavom dokumentacije i podnošenjem poreznih prijava i obrazaca.³³

Usprkos utvrđenim obvezama poreznog obveznika, nepodnošenje prijava i drugih propisanih prijava, obrazaca i dokumentacije koje su vezane uz obračunske prijave za utvrđivanje obveze poreza je postalo učestala pojava.

Porezna uprava i bez posjedovanja relevantne dokumentacije, koju je trebao dostaviti porezni obveznik, ipak može utvrditi poreznu osnovicu putem instituta procjene porezne osnovice. Zakonskim propisima, prvenstveno Općim poreznim zakonom i posebnim propisima, kao Zakonom o porezu na dobit, Zakonom o porezu na dodanu vrijednost, Zakonom o porezu na dohodak, Zakonom o doprinosima, Zakonom o porezu na promet nekretnina i drugim je točno propisano kada i pod kojim uvjetima se može napraviti procjena porezne osnovice.

Ministarstvo financija, Porezna uprava, Središnji ured, je dana 18.06.20021. donio Uputu o procjeni obveze poreza na dobit te ostalih javnih davanja u slučaju nepodnošenja godišnjih obrazaca za utvrđivanje obveze poreza na dobit i/ili ostalih povezanih obračunskih prijava u kojoj navedeno da Porezna uprava pokreće postupke procjene porezne osnovice ovisno da li se radi o poreznim obveznicima za koje se prema dostupnim evidencijama može utvrditi da redovito posluju odnosno da li se porezni obveznik ponaša kao poduzetnik ili se radi poreznim obveznicima za koje se može pretpostaviti da su prestali poslovati, ali nisu podnijeli zaključne porezne prijave kada se smatra da se porezni obveznik ne ponaša kao poduzetnik. Zavisno o ponašanju obveznika postupak procjene provodi nadležno organizacijsko tijelo Porezne uprave. U slučaju da se obveznik ponaša kao poduzetnik za provođenje postupka nadležna je Služba za nadzor, a ako se ne ponaša nadležna je ispostava Porezne uprave.

³³ Houška, Marica; Zlatar Gulan, Marijana, Utvrđivanje porezne osnovice procjenom, TEB, Financije, pravo i porezi, Zagreb, 9/21.

6. Institut procjene porezne osnovice

Institut procjene porezne osnovice primjenjuje su u točno određenim slučajevima koji se mogu opisati kao izbjegavanje suradnje poreznog obveznika s poreznim tijelom prilikom utvrđivanju činjeničnog stanja.³⁴ Porezno tijelo postupak procjene porezne osnovice primjenjuje u zakonom propisanim razlozima i okolnostima zbog utvrđivanja što točnije porezne osnovice poreznim obveznicima koji ne podnose porezne prijave ili ne ispunjavaju zakonske obveze vođenja poslovnih knjiga i evidencija ili su u postupku nadzora od Porezne uprave utvrđene druge nepravilnosti.

Porezno tijelo će razmotriti sve činjenice i podatke o poreznom obvezniku u dostupnim evidencijama, te provjeriti raspolaže li porezni obveznik s poslovnom dokumentacijom o svom poslovanju i koliki je dio te dokumentacije vjerodostojan za postupak utvrđivanja porezne osnovice.³⁵

U slučaju da se temeljem poslovnih knjiga i evidencija ne može utvrditi porezna osnovica porezno tijelo će provesti postupak procjene porezne osnovice.

Opći porezni zakon daje ovlasti poreznom tijelu procijeniti poreznu osnovicu ako je ne može utvrditi na temelju poslovnih knjiga i evidencija. Člankom 92. određen je sam institut procjene, slučajevi procjene, način prikupljanja i vrste dokumentacije.

6.1. Metode utvrđivanja porezne osnovice

Više izvora s područja oporezivanja³⁶ govori o načinima utvrđivanja činjenica bitnih za utvrđivanja porezne osnovice te poznaje više načina utvrđivanje porezne osnovice, odnosno pet metoda:

³⁴ Houška, Marica; Lončarić, Dina; Zlatar Gulan, Marijana; Plevnik, Petar, Porezni postupak, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 3a. 2021.

³⁵ Herak, Ana i drugi, Opći porezni zakon s komentarom i sudskom praksom, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 7c.

³⁶ Jelčić, Božidar; Lončarić-Horvat, Olivera; Šimović, Jure; Arbutina, Hrvoje, Mijatović, Nikola, Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2008.; Šimović, Jure; Arbutina, Hrvoje; Mijatović, Nikola; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja, Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, 2010.;

Vukičević, Milan, Odošić, Sandra, Osnove financija, Zaprešić: Visoka škola za poslovanje i upravljanje s pravom javnosti "Baltazar Adam Krčelić", 2012.;

Houška, Marica; Zlatar Gulan, Marijana, Procjena porezne osnovice, Porezni vjesnik, Zagreb, br.9/2021.;

- indicijarna ili automatska metoda utvrđuje poreznu osnovicu prema lako uočljivim činjenicama, vanjskim znakovima, koji su pokazatelj porezne sposobnosti, odnosno ekonomske i porezne snage poreznog obveznika. Tako se u prošlosti oporezivanje obavljalo prema dužini ili težini predmeta, broju prozora, vrata, dimnjaka dok se danas na primjer, porez na cestovna motorna vozila plaća na temelju emisije ugljičnog dioksida (CO₂) izražene u gramima po kilometru, prodajne cijene motornog vozila, snage motora u kilovatima, obujma motora u kubičnim centimetrima i razine emisije ispušnih plinova.³⁷;

- direktna ili metoda vlastite prijave znači da se porezna osnovica utvrđuje na temelju podataka koje je sam porezni obveznik dostavio poreznom tijelu. Porezni obveznik je dužan voditi poslovne knjige a podaci u njima moraju biti vjerodostojni, uredni i ažurno vođeni. Zakonskim propisima utvrđena je dužnost poreznog obveznika da prijavi određene činjenice, događaj, podatke o rezultatu svoje djelatnosti kao i druge podatke temeljem kojih nadležno porezno tijelo utvrđuje poreznu osnovicu.

- indirektna ili metoda prijave druge osobe znači da je porezno tijelo utvrdilo poreznu osnovicu na osnovu podataka dobivenih iz drugih izvora. Ti izvori ili osobe su različiti od poreznog obveznika ali su zbog prirode posla koje obavljaju i podacima kojima raspoložu upoznati s činjenicama koje se uzimaju u obzir prilikom utvrđivanja porezne osnovice i obveze (banke, knjigovodstva i računovodstva, poslodavci za zaposlenike, porezna tijela drugih država i dr.).

- službena ili administrativna metoda primjenjuje se kada Porezna uprava sama utvrđuje poreznu osnovicu. Ta metoda se primjenjuje kada sam porezni obveznik nije prikupio podatke i dostavio poreznu prijavu ili kada Porezna uprava ne prihvati kao točne podatke koje je u poreznoj prijavi dostavio porezni obveznik.

Houška, Marica; Zlatar Gulan, Marijana, Utvrđivanje porezne osnovice procjenom, TEB, Financije, pravo i porezi, Zagreb, 9/21.;

Rekaš, Ružica, Procjena porezne osnovice u poreznom nadzoru, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, br.7-8/2019.;

Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb, 2022.

³⁷ Zakon o posebnom porezu na motorna vozila, Članak 10. (Redakcijski pročišćeni tekst, Narodne novine, br. 15/13, 108/13-Ispravak, 115/16, 127/17, 121/19);

- metoda uspoređivanja, komparacije ili parifikacije se primjenjuje kada za određenog poreznog obveznika nedostaju podaci (ne može ih se dobiti od poreznog obveznika ili drugih osoba ili porezno tijelo njima ne raspolaže) odnosno kada se dostavljeni podaci ne mogu ocijeniti kao pouzdani.³⁸

Tom metodom porezna osnovica se utvrđuje tako da se ona uspoređi sa osnovicom koju je iskazao porezni obveznik koji obavlja jednaku djelatnost i uz jednake ili približno jednake uvjete, npr. u istoj ulici, u sličnom prostoru i sa sličnom opremljenošću, itd. Bitno je naglasiti kako se kod primjene metode parifikacije polazi od pretpostavke da su dva porezna obveznika, koji obavljaju jednaku djelatnost pod jednakim uvjetima, postigli jednake ili gotovo jednake učinke poslovanja.³⁹

Temeljem tih usporednih podataka dobiva se porezna osnovica. U procjeni porezne osnovice uvijek se polazi od raspoloživih podataka, odnosno nastoji se naći što više uporišnih točaka ili stvarnih podataka, kako bi se što manje moralo posezati za diskrecijskom ocjenom.⁴⁰

Metodu parifikacije treba razlikovati od utvrđivanja porezne osnovice na temelju tzv. zakonske presumpcije. Kod zakonske presumpcije pretpostavlja se da određene činjenice postoje ako postoje i neke druge činjenice koje su s pretpostavljenim činjenicama u uzročnoj i logičnoj vezi. Tako se pretpostavlja da prihod obrtnika i osoba koji obavljaju samostalnu djelatnost ne može biti niži od plaće zaposlenih osoba u istoj ili sličnoj djelatnosti npr. prihod sudskog tumača i plaća zaposlenog prevoditelja.⁴¹

³⁸ Jelčić, Božidar i drugi, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008.

³⁹ Houška, Marica; Zlatar Gulan, Marijana, *Procjena porezne osnovice*, *Porezni vjesnik*, Zagreb, br.9/2021.

⁴⁰ Houška, Marica; Zlatar Gulan, Marijana, *Utvrđivanje porezne osnovice procjenom*, TEB, Financije, pravo i porezi, Zagreb, 9/21.

⁴¹ Jelčić, Božidar i drugi, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008.

6.2. Zakonski okvir procjene porezne osnovice u OPZ-u članak 92.

Da bi se procjena porezne osnovice mogla smatrati zakonitom i pravilnom, porezno je tijelo dužno dokazati da je postojala neka od propisanih pretpostavki za obavljanje procjene, ali također je dužno dati i potpun, jasan i obrazložen nalaz o metodi i mjerilima temeljem kojih je procjena porezne osnovice izvršena u određenom iznosu. Iz nalaza poreznog tijela moraju biti vidljivi svi podaci na kojima je porezno tijelo temeljilo visinu procjene porezne osnovice.⁴²

Utvrđivanje porezne osnovice procjenom uređeno je kroz više posebnih propisa i to Zakonom o porezu na dobit, Zakonom o porezu na dodanu vrijednost, Zakonom o porezu na promet nekretnina, Zakonom o porezu na dohodak, Zakonom o doprinosima, Zakonom o trošarinama i drugim.

Opći porezni zakon je temeljni zakon kojim su propisana jedinstvena pravila postupanja u poreznim postupcima te je tako osigurana ujednačenost postupanja u svim poreznim postupcima pa i utvrđivanja porezne osnovice procjenom.

Odredbama tih propisa postavljena je zakonska osnova kada i na koji način porezno tijelo može procijeniti poreznom obvezniku poreznu osnovicu za porezno razdoblje.

Člankom 92. Općeg poreznog zakona dana je ovlast poreznom tijelu da procijeni poreznu osnovicu ako je ne može utvrditi temeljem poslovnih knjiga i evidencija. Njime je propisano pet slučajeva kada je porezno tijelo ovlašteno koristiti institut i okvir postupanja prilikom procjene.

6.2.1. Slučajevi procjene porezne osnovice

Porezni obveznici su dužni voditi poslovne knjige, evidencije i izdavati račune. Knjigovodstvo moraju voditi u skladu s propisima na način da stručna osoba u primjerenom roku može steći pregled nad poslovanjem poduzetnika te činjenica koje su bitne prilikom utvrđivanja porezne obveze.

⁴² Houška, Marica; Zlatar Gulan, Marijana, Utvrđivanje porezne osnovice procjenom, TEB, Financije, pravo i porezi, Zagreb, 9/21.

Općim poreznim zakonom člankom 92. stavkom 1. i 2. propisano u kojim se slučajevima porezno tijelo može koristiti institutom procjene porezne osnovice i to :

1. Ako porezni obveznik ne može predočiti knjige ili evidencije koje je dužan voditi prema poreznim zakonima. Porezni obveznici su dužni izdavati račune te voditi poslovne knjige i evidencije radi oporezivanja prema propisima kojima se uređuje pojedina vrsta poreza (porez na dodanu vrijednost, porez na dohodak), bez obzira jesu li te knjige i evidencije dužni voditi po drugim propisima i zbog drugih razloga.⁴³

Ta situacija je prepoznata u slučaju kada na poziv poreznog tijela porezni obveznik trgovačko društvo ne dostavlja knjige pod isprikom da se iste nalaze kod knjigovodstvenog servisa, vlasnik kojeg je na izdržavanju zatvorske kazne.

Obostrani interes poreznog tijela i poreznog obveznika je uredno vođenje poslovnih knjiga i evidencija. Porezno tijelo utvrđuje visinu poreza iz dobivenih potpunih i pouzdanih podataka na temelju uredno vođene poslovne dokumentacije i poslovnih knjiga koju je dostavio porezni obveznik.

2. Ako porezni obveznik ne izdaje propisane račune ili ne vodi poslovne knjige točno, uredno i pravodobno. Tako je kod poreznog obveznika ugostitelja neposrednim opažanjem ugostiteljskog objekta prilikom nadzora fiskalizacije utvrđeno da isporuke dobara i usluga za vrijeme pub kviza nisu evidentirane putem naplatnog uređaja odnosno da nisu izdavani računi već su te usluge i dobra naplaćene u gotovini.

Odredbe članka 66. OPZ-a propisuju da se knjiženja i druga evidentiranja treba obavljati potpuno, točno, pravodobno i uredno. Primitke i izdatke iz blagajne (gotovinski promet) treba bilježiti slijedom njihova nastanka svakodnevno, a bilježenje podataka u poslovne knjige mora se temeljiti na urednim i vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama.

Isprava za knjiženje se smatra urednom kada se iz nje nedvosmisleno može utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja i njezin materijalni sadržaj, a to znači narav, vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene povodom koje je sastavljena.

Vjerodostojna je ona isprava koja potpuno i istinito odražava nastali poslovni događaj.

⁴³ Houška, Marica; Zlatar Gulan, Marijana, Procjena porezne osnovice, Porezni vjesnik, Zagreb, br.9/2021

Knjiženja i druga evidentiranja ne smiju se mijenjati tako da se prvotni sadržaj više ne može utvrditi, a ne smiju se obaviti ni takve izmjene da bude neizvjesno jesu li provedene odmah ili naknadno.

Evidencije o dnevnom gotovinskom prometu moraju se voditi na mjestu na kojem se ti primici ostvaruju i u svakom trenutku moraju biti dostupne poreznom tijelu u postupku poreznog nadzora.

Poslovne knjige, izuzev evidencija o dnevnom gotovinskom prometu, vode se pravodobno ako su njima osigurani podaci bitni za pravodobno utvrđivanje i prijavljivanje (izvješćivanje) te podmirenje poreznih obveza.

Poslovne knjige i evidencije moraju se voditi sukladno načinu oporezivanja poreznog obveznika prema načelima urednog knjigovodstva. Obveznici poreza na dohodak vode jednostavno, a obveznici poreza na dobit dvojno knjigovodstvo.

Poslovne knjige i druge evidencije mogu se voditi i u elektroničkom obliku, ako ti oblici knjigovodstva i primijenjeni postupci odgovaraju temeljnim načelima urednog knjigovodstva.⁴⁴

Porezni obveznici su se dužni pridržavati i odredaba koje propisuju način vođenja i čuvanja poslovnih knjiga i dokumentacije; upotrebe jezika i pisma; obveze popisa imovine; obveza na početku poslovanja te krajem svake poslovne godine; provođenje popisa pri promjeni cijena ili poreznih stopa; postupaka prilikom statusnih promjene kao i prilikom otvaranja postupka stečaja ili likvidacije te poštivati rokove čuvanja poslovnih knjiga i evidencija.

3. Ako porezni obveznik podatke za oporezivanje ne može dokazati vjerodostojnom dokumentacijom; npr. porezni obveznik trgovačko društvo registrirano za obavljanje konzultantskih usluga sa jednim zaposlenim djelatnikom je dostavio samo popis osoba koji su obavljali usluge bez druge popratne dokumentacije.

Bilježenje podataka u poslovne knjige mora se temeljiti na urednim i vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama. Obveznik je dužan voditi poslovne knjige na način da osigura kontrolu unesenih podataka, ispravnost unosa podataka, čuvanje podataka, mogućnost korištenja podataka, mogućnost dobivanja uvida u promet i stanja na

⁴⁴ Opći porezni zakon, Članak 66. (Redakcijski pročišćeni tekst, Narodne novine, br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22);

računima glavne knjige te mogućnost uvida u vremenski slijed obavljenog unosa poslovnih događaja.⁴⁵

4. Ako porezni obveznik odbije sudjelovati u poreznom postupku ili onemogućava provedbu poreznog postupka; npr. porezni obveznik ne dopušta ulazak poreznim inspektorima u poslovni prostor kako bi se mogao obaviti nadzor, odbija potpisati zapisnik o očevidu, ne dostavlja traženu dokumentaciju.

Porezni obveznik je obvezan sudjelovati i u postupku poreznog nadzora sam ili može imenovati osobu koja će u njegovo ime sudjelovati u utvrđivanju činjeničnog stanja. U postupku poreznog nadzora i u utvrđivanju činjeničnog stanja bitnog za oporezivanje sudjeluje davanjem obavijesti, predočavanjem evidencije, poslovnih knjiga, poslovne dokumentacije i drugih isprava.

Porezni obveznik je dužan sudjelovati u poreznom postupku u utvrđivanju činjeničnog stanja te potpuno i istinito iznositi činjenice bitne za oporezivanje i ponuditi dokaze.

Porezni obveznik u postupku iznosi činjenice koje mogu utjecati na rješavanje porezne stvari, daje potrebne podatke, osporava točnost navoda koji se ne slažu s njegovim navodima te brani svoja prava i zakonom zaštićene interese.

Porezno tijelo i porezni obveznik kao sudionici porezno-pravnog odnosa dužni su postupati u dobroj vjeri, odnosno postupati savjesno, pošteno i u skladu sa zakonom te iz toga slijedi obveza poreznog obveznika da istinito i potpuno iznosi činjenice bitne za oporezivanja i da priloži dokaze kako bi se mogla provjeriti vjerodostojnost njegovih tvrdnji.

5. Ako porezni obveznik koji vodi podatke u elektroničkom obliku ne postupi u skladu s odredbama članka 67. OPZ-a; npr. porezni obveznik i osobe koje za poreznog obveznika vode poslovne knjige, a koji podatke vode u elektroničkom obliku, dostave ih putem pošte u papirnatom obliku.

OPZ-om je striktno određeno da porezni obveznik i osobe koje za poreznog obveznika vode poslovne knjige u elektroničkom obliku ne mogu ni u kojem slučaju dostaviti podatke u papirnatom obliku. To se odnosi na obvezu dostave podataka u elektroničkom obliku za poslovne knjige, evidencije, izvješća i druge podatke koji

⁴⁵ Zakon o računovodstvu (Redakcijski pročišćeni tekst, Narodne novin', br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20-Ispravak, 114/22, 82/23)

izravno ili neizravno utječu na utvrđivanje porezne osnovice i obveze a time se istovremeno omogućuje pristup i nadzor podataka.

6.2.2. Utvrđivanje porezne osnovice procjenom

Nadalje Općim poreznim zakonom u članku 92. stavku 3. propisano je da porezno tijelo pri utvrđivanju porezne osnovice procjenom polazi 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 (dnevnom, 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 (dnevnom, tjednim ili mjesečnim) utvrđenim 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.

Porezno tijelo po slobodnoj ocjeni odlučuje koje će mjerilo ili više njih koristiti za procjenu porezne osnovice a porezni obveznik ne može utjecati na njihov izbor.

6.3. Porezni propisi koji propisuju procjenu porezne osnovice

Za porezna tijela u postupku procjene nužna su interdisciplinarna znanja u području poreznog prava, upravnog prava, građanskog prava, trgovačkog prava, prava društva, računovodstva, financija i slično.⁴⁶

⁴⁶ Šinković, Zoran, Načelo gospodarskog pristupa činjenicama bitnima za oporezivanje, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 55., br. 1., 2018., str. 201 – 219;

U poreznom postupku procjene porezne osnovice i utvrđivanja obveze zbog nepodnošenja prijava u punom obliku dolaze do izražaja porezno-pravni i porezno dužnički odnos između poreznih tijela i poreznih obveznika te kompleksnost primjene odgovarajućih poreznih i ostalih posebnih propisa i načela poreznog postupka.

Porezno tijelo dužno je sagledati sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke ovisno da li se procjenjuje osnovica poreza na dodanu vrijednost, dohotka, dobiti, nekretnina i dr. Institut procjene osnovice prvenstveno je uređen Općim poreznim zakonom kojim je osigurana ujednačenost postupanja u svim poreznim postupcima i kroz posebne propise i to Zakonom o porezu na dodanu vrijednost, Zakonom o porezu na dohodak, Zakonom o porezu na dobit, Zakonom o porezu na promet nekretnina, Zakonom o doprinosima i drugim propisima.

6.3.1. Porez na dodanu vrijednost

Obveze vođenja knjigovodstva poreznog obveznika određena je Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost člankom 162. u kojemu se navodi da porezni obveznik mora svome knjigovodstvu osigurati sve podatke potrebne za točno, pravilno i pravodobno obračunavanje i plaćanje PDV-a. Temelj za knjigovodstveno evidentiranje porezno značajnih događaja, promjena i činjenica su odgovarajuće isprave kao što su obračuni izvršenih i primljenih isporuka, izdani i primljeni računi, isprave o uvozu i izvozu (carinske deklaracije), isprave o plaćanjima i naplati kao i sve druge isprave bitne za obračun i plaćanje PDV-a i korištenje prava na odbitak pretporeza. Knjigovodstvo poreznog obveznika i knjige izdanih i primljenih računa kao i evidencije propisane za posebni postupak oporezivanja marže moraju se voditi prema načelima točnosti, urednosti i pravodobnosti prema Zakonu o računovodstvu i drugim propisima koji uređuju vođenje knjiga.

Člankom 85. Zakona o porezu na dodanu vrijednost uređeno je podnošenje prijave PDV-a te u stavku 1. propisano da porezni obveznik mora za razdoblje oporezivanja utvrditi obvezu PDV-a i iskazati je u prijavi PDV-a u kojoj se navode svi podaci potrebni za obračunavanje PDV-a odnosno ukupnu vrijednost oporezivih transakcija i iznos PDV-a i pretporeza po stopama PDV-a te ukupnu vrijednost oslobođenih

transakcija i transakcija koje ne podliježu oporezivanju. Stavkom 6. propisano je da prijavu PDV-a mora predati nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svome sjedištu odnosno prebivalištu ili uobičajenom boravištu na propisanom obrascu do 20-og dana u mjesecu koji slijedi po završetku razdoblja oporezivanja. Stavkom 8. je uveden institut procjene osnovice i to ukoliko porezni obveznik u propisanom roku ne podnese prijavu PDV-a ili nema propisanu dokumentaciju i porezne evidencije, Porezna uprava može procijeniti ili utvrditi poreznu obvezu.

Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost u članku 173. stavku 10. propisano je da ako porezni obveznik u propisanom roku ne podnese prijavu PDV-a ili nema propisanu dokumentaciju i porezne evidencije, Porezna uprava može procijeniti obvezu PDV-a na temelju obavljenog nadzora, usporedbom s poreznim obveznikom koji obavlja sličnu djelatnost ili na temelju drugih podataka o poslovanju poreznog obveznika. Također mogućnost procjene porezne osnovice regulirana je i člankom 30. stavkom 4. Pravilnika o PDV-u, kojim se propisuje da Porezna uprava ili Carinska uprava mogu procijeniti osnovicu za obračun PDV-a pri stjecanju ako se utvrdi da je iskazana vrijednost novog prijevoznog sredstva pri stjecanju neopravdano niska.

6.3.2. Porez na dohodak

Institut procjene osnovice poreza na dohodak uređen je kroz više članaka Zakona o porezu na dohodak.

Osnovna odredba za postupanje u slučajevima kada se ne podnesu godišnje porezne prijave do kraja veljače tekuće godine za prethodnu godinu i ako su u prijavi iskazani netočni i nepotpuni podaci ovlašćuje porezno tijelo da procjeni poreznu osnovicu se nalazi u članku 48. stavak 4. koji propisuje da se obveznicima poreza na dohodak koji su obvezni podnijeti godišnju poreznu prijavu, a istu ne podnesu ili ako su podaci iz godišnje porezne prijave netočni ili nepotpuni, porez na dohodak utvrđuje procjenom.

Odredba koja se odnosi na procjenu dohotka od imovine u članku. 60. propisuje da ako pri utvrđivanju dohotka od imovine i imovinskih prava iz članka 56. ovoga Zakona zakupnina, najamnina, primitak od imovinskih prava te primitak od otuđenja

nekretnina i imovinskih prava nije prijavljen ili nije prijavljen u tržišnom iznosu, dohodak će utvrditi Porezna uprava prema tržišnim cijenama u mjestu u kojemu se nekretnina nalazi, mjestu u kojemu se imovinsko pravo daje na korištenje, odnosno u mjestu u kojemu se imovinsko pravo otuđuje.

Sama procjena osnovice u slučaju nerazmjera između primitaka i imovine je od osobite važnosti i uređena je i člankom 92. OPZ-a koji propisuje da će se procjena porezne osnovice primijeniti u slučaju da porezni obveznik ne sudjeluje u postupku i daje poreznom tijelu diskrecijsko pravo pri utvrđivanju, odnosno da po slobodnoj ocjeni odlučuje koje će mjerilo ili više njih koristiti za procjenu porezne osnovice.

Stavkom 4. određeno je da ako Porezna uprava 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, Porezna uprava pozvat će fizičku osobu da dostavi dokaze o izvorima stjecanja imovine. Ako se fizička osoba ne odazove pozivu ili ne dostavi vjerodostojne dokaze o izvorima stjecanja imovine, Porezna uprava će procjenom utvrditi osnovicu poreza na dohodak fizičke osobe.

U postupcima utvrđivanja obveze poreza na dohodak i drugih poreza te nesrazmjera između primitaka i imovine od iznimne važnosti je prikupljanje i usporedba podataka, koje je propisano člancima 88. i 89. Zakona o porezu na dohodak.

Tako je u članku 88. propisano da je Porezna uprava, zbog pravilnog utvrđivanja obveze poreza na dohodak i drugih poreza, dužna je tijekom poreznog razdoblja uspoređivati podatke o fizičkim osobama kojima raspolaže i na temelju uspoređenih podataka prikupiti ostale podatke bitne za oporezivanje.

Usporedbu podataka provodi na temelju svih podataka o ostvarenom dohotku, ostvarenih primitaka koji se ne smatraju dohotkom, drugih neoporezivih primitka i tražbina, podataka o nabavljenoj nepokretnoj, pokretnoj i drugoj imovini te drugim izdacima fizičkih osoba i njihovim obvezama tijekom poreznog razdoblja. Usporedbu obavlja na temelju podataka s kojima raspolaže, podataka koje priopći porezni obveznik i podataka iz drugih izvora.

Za svrhe iz usporedbe podataka Porezna uprava je obvezna ustrojiti evidencije o imovini poreznih obveznika na temelju podataka iz svojih evidencija, evidencija tijela državne uprave i evidencija jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Samo prikupljanje podataka uređeno je člankom 89. koji propisuje da je radi usporedbe podataka Porezna uprava dužna prikupiti javno dostupne podatke o poreznim obveznicima, kao i podatke o imovini dostupne kroz sustave za razmjenu podataka između nadležnih institucija i Porezne uprave. Kroz postupak provjere može pozvati poreznog obveznika da popuni obrazac Izjava fizičke osobe o izvorima stjecanja imovine, tražiti i razmjenjivati podatke s drugim javno pravnim tijelima te tražiti podatke od drugih osoba sukladno odredbama posebnog propisa.

Odredba članka 67. stavak 12. koja se odnosi na procjenu dohotka od kapitala propisuje da ako dohodak od kapitala po osnovi kapitalnih dobitaka nije utvrđen ili nije prijavljen po tržišnim cijenama, dohodak će utvrditi Porezna uprava prema tržišnim cijenama. Sam dohodak od kapitala po osnovi kapitalnih dobitaka čini razlika između ugovorene prodajne cijene, odnosno primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti imovine koja se otuđuje i nabavne vrijednosti.

Člankom 82. poreznim obveznicima kojima je propisano utvrđivanje paušalnog dohotka i paušalnog poreza na dohodak utvrđuje se godišnji porez u paušalnom iznosu po stopi od 10%. Razlika godišnjeg paušalnog poreza za uplatu ili za povrat utvrđuje se na temelju izvješća koje porezni obveznik podnosi Poreznoj upravi najkasnije u roku od 15 dana od dana isteka godine za koju se izvješće podnosi. Porezni obveznik je obvezan razliku godišnjeg paušalnog poreza uplatiti s danom podnošenja izvješća. Ukoliko porezni obveznici paušalnog dohotka ne podnesu izvješća ili u izvješću prikažu netočne ili nepotpune podatke, stavkom 7. propisana je procjena porezne osnovice odnosno da će se porez na dohodak utvrditi procjenom.

6.3.3. Porez na dobit

Člankom 5. Zakona o porezu na dobit propisana je porezna osnovica kao dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema ostalim odredbama Zakona.

U poreznu osnovicu ulazi i dobit od likvidacije ili drugog postupka kojim porezni obveznik okončava poslovanje sukladno posebnim propisima, prodaje, promjene

pravnog oblika i podjele poreznog obveznika, a porezna osnovica se utvrđuje prema tržišnoj vrijednosti imovine što je sukladno članku 18. kojim je određeno da se imovina na kraju razdoblja likvidacije ili drugog postupka kojim porezni obveznik okončava poslovanje sukladno posebnim propisima, procjenjuje po tržišnoj vrijednosti.

Sama porezna osnovica utvrđuje se na temelju podataka evidentiranih u poslovnim knjigama koje se vode u skladu s propisima o računovodstvu i financijskim izvješćima koje se sastavljaju na temelju tih propisa (bilanca, račun dobiti i gubitka),⁴⁷ ako nije drugačije određeno Zakonom o porezu na dobit.

Člankom 35. propisana je obveza, rokovi podnošenja prijave i popratne dokumentacije i plaćanja obveze poreza na dobit.

Porezni obveznik podnosi Poreznoj upravi prijavu poreza na dobit za porezno razdoblje i plaća porez na dobit u roku u kojemu podnosi poreznu prijavu a najkasnije četiri mjeseca nakon isteka razdoblja za koje se utvrđuje porez na dobit.

Veliki i srednji poduzetnici prijavu obavezno podnose elektroničkim putem ePorezna. Uz prijavu obavezno se podnosi bilanca i račun dobiti i gubitka te ostala pripadajuća dokumentacija a prvenstveno bruto bilanca.

Nadalje se određuje procjena porezne osnovice i obveze u slučajevima kada se porezni obveznik ponaša kao poduzetnik ili ne ponaša.

Tako je stavkom 8. propisano da ako porezni obveznik ne podnese poreznu prijavu obveza poreza na dobit utvrdit će se procjenom u skladu s općim poreznim propisom, uzimajući u obzir dostupne podatke iz prethodnih poreznih razdoblja, osobito ostvarene prihode, utvrđene porezne obveze, imovinu te stanje računa kod banaka. A stavkom 9. da ako se iz svih objektivnih okolnosti može utvrditi da se porezni obveznik ne ponaša kao poduzetnik, porezna obveza će se utvrditi procjenom kao da je došlo do okončanja postupka likvidacije ili drugog postupka kojim porezni obveznik okončava poslovanje u skladu s posebnim propisima.

⁴⁷ Zakon o porezu na dobit (Redakcijski pročišćeni tekst, Narodne novine, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22);

6.3.4. Porez na promet nekretnina

Člancima 9. do 11. Zakona o porezu na promet nekretnina propisana je osnovica, način utvrđivanja i procjena tržišne vrijednosti nekretnine.

Člankom 9. propisano da je osnovica poreza na promet nekretnina tržišna vrijednost nekretnine u trenutku nastanka porezne obveze. Porezna uprava utvrđuje osnovicu poreza na promet nekretnina kao tržišnu vrijednost nekretnine, u pravilu, iz isprave o stjecanju ako je ukupan iznos naknade koju daje ili isplaćuje stjecatelj približno jednak cijenama koje se postižu ili se mogu postići na tržištu. Ukupnim iznosom naknade smatra se sve ono što stjecatelj ili druga osoba za stjecatelja da ili plati za stjecanje nekretnine, kao što je isplata u novcu, ustupljene druge nekretnine, stvari ili prava, preuzeti dugovi bivšeg vlasnika i drugo.

Porezna uprava je ovlaštena procjenom utvrditi tržišnu vrijednost nekretnine, ako je ukupan iznos naknade, koju je dao ili isplatio stjecatelj, manji od cijena koje se postižu ili se mogu postići na tržištu u trenutku nastanka porezne obveze. Procjenu tržišne vrijednosti nekretnine utvrđuje službenik Porezne uprave na temelju usporednih podataka o kretanju tržišnih vrijednosti sličnih nekretnina s približno istog područja u približno isto vrijeme.

Iznimno, ako se nekretnina stječe kroz postupak javnog natječaja, javne prodaje (dražbe) ili u stečajnom postupku uz odgovarajuću primjenu odredaba propisa o ovrsi kojima je uređena ovrha na nekretnini te postupcima u kojima je jedan od sudionika postupka pravna osoba u većinskom vlasništvu Republike Hrvatske ili Republika Hrvatska, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, tijela državne vlasti, ustanove čiji je jedini osnivač RH ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, ukupnim iznosom naknade smatra se sve ono što stjecatelj ili druga osoba za stjecatelja da ili plati za stjecanje nekretnine.

Odredbama članaka 10. i 11. propisano je da ako se radi o nekretnini za koju nema usporednih podataka procjena tržišne vrijednosti nekretnine provodi se vještačenjem stručne osobe koju imenuje pročelnik područnog ureda Porezne uprave. Vlasnik, odnosno posjednik nekretnine obvezan je ovlaštenoj osobi dopustiti pristup na zemljište i građevine radi procjene tržišne vrijednosti nekretnine.

Pri zamjeni nekretnina osnovica poreza na promet nekretnina utvrđuje se za svakog sudionika u zamjeni, i to prema tržišnoj vrijednosti nekretnine koju pojedini sudionik stječe zamjenom.

7. Porezna tijela nadležna za provođenje postupka procjene

Porezna uprava provodi postupak procjene porezne osnovice ukoliko se provjerom poslovanja i sveukupne aktivnosti poreznog obveznika pokaže da nije ispravno utvrdio poreznu osnovicu i poreznu obvezu odnosno da nije dostavio zakonom propisane porezne prijave za porezno razdoblje, ako ne vodi poslovne knjige i evidencije propisane zakonom ili ih ne može predložiti na zahtjev porezne uprave ili poslovne knjige ne vodi točno, uredno i ažurno odnosno u skladu sa zakonskim propisima.

Također razlog za procjenu porezne osnovice može biti i neizdavanje računa kupcima, nepostojanje vjerodostojne poslovne i druge dokumentacije, onemogućavanje i nesudjelovanje u poreznom postupku ili kad je nerealno iskazana porezna osnovica kod npr. vrijednosti nekretnina ili pokretnina.

Porezna tijela prilikom procjene porezne osnovice postupaju unutar zakonskih okvira OPZ-a kao temeljnog zakona i posebnih propisa te se služe propisanim i raspoloživim podacima i činjenicama.

Prvenstveno porezno tijelo polazi od raspoložive dokumentacije poreznog obveznika ali se može poslužiti i metodom parifikacije, tj. usporedbom sa drugim poreznim obveznikom ili indicijarnom metodom kada raspolaže podacima o mogućnostima isporuke dobara ili obavljanja usluga.

U slučaju kada Porezna uprava iz prikupljenih podataka utvrdi da fizička osoba raspolaže imovinom ili sredstvima za privatnu potrošnju koja višestruko premašuje primitke što ih je ostvarila tijekom godine pozvat će osobu da dostavi dokaze o izvorima stjecanja imovine, odnosno da sudjeluje u postupku utvrđivanja činjeničnog stanja tako da potpuno i istinito iznese činjenice bitne za oporezivanje i ponudi dokaze. Ukoliko se osoba ne odazove pozivu ili ne dostavi vjerodostojne dokaze o izvorima

stjecanja imovine, Porezna uprava će procjenom utvrditi osnovicu poreza na dohodak.⁴⁸

Poreznom obvezniku je u interesu da se porezna osnovica utvrdi realno, istinito i točno, a to se može samo na temelju njegovih podnijetih poreznih prijava te njegovom poštivanju zakonskih obveza o vođenju poslovnih knjiga i posjedovanju vjerodostojne poslovne dokumentacije.⁴⁹

Posljednjih godina sve vidljivije je da veliki broj poreznih obveznika ne poštuje obvezu vođenja poslovnih knjiga i evidencija te podnošenja poreznih i obračunskih prijava i druge dokumentacije. Na taj način porezni obveznici izbjegavaju suradnju s Poreznom upravom prilikom utvrđivanja točnog činjeničnog stanja.

Porezna uprava ima sve preduvjete da zakonski raspoloživim mjerama utvrdi poreznu osnovicu i poreznu obvezu za određeno porezno razdoblje.

Kada Porezna uprava provjerom poslovanja poreznog obveznika i njegovih nepodnesenih poreznih prijava i izvješća u redovnom postupku nadležne ispostave ili postupku nadzora utvrdi da postoje nepravilnosti u poslovanju poreznog obveznika uslijed kojih nije moguće utvrditi njegovu poreznu osnovicu i na njoj utemeljenu poreznu obvezu, obvezna je prema odredbama važećih zakonskih propisa institutom procjene porezne osnovice utvrditi poreznu obvezu za porezno razdoblje.

7.1. Provođenje postupka procjene od strane ispostava Porezne uprave

Zakonom o Poreznoj upravi propisana je stvarna nadležnost ispostava područnih ureda Porezne uprave. U nadležnosti ispostava Porezne uprave su između ostalog poslovi zaprimanja poreznih prijava, utvrđivanje pravodobnosti, zakonitosti i pravilnosti podnesenih poreznih prijava i obrada poreznih prijava; utvrđivanje osnovice poreza,

⁴⁸ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb, 2022.; Houška, Marica; Zlatar Gulan, Marijana, Procjena porezne osnovice, Porezni vjesnik, Zagreb, br.9/2021;

Opći porezni zakon, Članak 92. stavak 4. (Redakcijski pročišćeni tekst, Narodne novine, br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20,114/22)

⁴⁹ Rekaš, Ružica, Procjena porezne osnovice u poreznom nadzoru, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, br.7-8/2019.

doprinosa i drugih javnih davanja, utvrđivanje porezne obveze i obveze za uplatu doprinosa, evidentiranje poreznih obveza i obveza doprinosa u poreznim evidencijama, povrat i preknjiženje poreza i doprinosa; provođenje postupaka neizravnog nadzora i provjere; praćenje naplate; utvrđivanje i analiza rizika u poštivanju poreznih propisa, ispunjavanju poreznih i drugih obveza i izdavanje prekršajnih naloga i podnošenje optužnih prijedloga.⁵⁰

Nadležna ispostava Porezne uprave po izostanku predaje prijave započinje postupak utvrđivanja činjenica, pisanim pozivom ili slanjem obavijesti kroz ePoreznu za dostavom prijave ili dokumentacije pa u slučaju neodazivanja pozvanih obveznika, donošenja rješenja, kojim se procjenjuje porezna osnovica i do podnošenja optužnih prijedloga protiv poreznog obveznika i odgovorne osobe.

Prilikom provođenja postupka Porezna uprava se oslanja na dostupne podatke iz informacijskog sustava i na zatražene podatke od samog obveznika ili drugih tijela (fina, banke) a posebno na podatke iz prethodnih poreznih razdoblja, ostvarene prihode, utvrđene porezne obveze, imovinu te stanja računa kod banaka.

U postupku procjene porezne osnovice uspoređuju se prijave poreza za prethodna obračunska razdoblja (PDV, PD, JOPPD i ostale), promet po žiro-računu, javno objavljeni godišnji financijski i drugi izvještaji, bruto bilance, druge porezne i obračunske prijave, utvrđeno stjecanje dugotrajne imovine, podaci iz fiskalizacije, OIB sustav, upiti o imovini i promet po tekućem računu osnivača ili člana društva.

7.2. Provođenje procjene tijekom nadzora

Postupak procjene porezne osnovice najčešće se provodi u tijeku poreznog nadzora. Porezni nadzor se može provoditi u roku od tri godine od početka tijeka zastare prava

⁵⁰ Zakon o Poreznoj upravi, Članak 11. (Narodne novine, br. 115/16 i 98/19)

na utvrđivanje porezne obveze pa se za to razdoblje u poreznom nadzoru može obaviti i procjena porezne osnovice i obveze.

Samo u iznimnim slučajevima kod zlouporabe prava, u postupcima utvrđivanja razlike između stečene imovine i dokazanih sredstava za stjecanje te imovine prema propisima o porezu na dohodak, u postupcima suzbijanja poreznih prijevара i u postupcima pokrenutim po nalogu drugih tijela može se provoditi i za razdoblje za koje nije nastupila zastara prava na utvrđivanje porezne obveze.⁵¹

U postupku nadzora u procjeni porezne osnovice uvijek se polazi od raspoloživih podataka koji se utvrde u nadzoru i stvarnih znanja o poreznom obvezniku i njegovom poslovanju, kako bi porezno tijelo što manje koristilo diskrecijska pravila kod procjene. Cilj je utvrditi što realniju i točniju poreznu osnovicu, kako bi ona bila najpribližnija onoj vrijednosti porezne osnovice da ju je prijavio sam porezni obveznik na temelju vođenja poslovnih knjiga, poslovne evidencije i dokumentacije.⁵²

8. Razdoblje procjene

Poreznu osnovicu procjenjuje se za razdoblje jedne godine, ako se obračun poreza obavlja godišnje. Kada procjenu treba obaviti tijekom inspekcijskog nadzora, razdoblje može biti i dulje od jedne godine, s tim da se procjena obavlja za svaku kalendarsku godinu, zato što se poreznu obvezu, pa i poreznu osnovicu utvrđuje godišnje. Kada se u nadzoru utvrdi da porezni obveznik nije vodio poslovne knjige više godina, osnovicu za svaku godinu treba utvrditi odnosno procijeniti odvojeno. Međutim, razdoblje za koje se procjenjuje poreznu obvezu može biti i drugačije,⁵³ kao kod posebnog poreza na motorna vozila i poreza na promet nekretnina.

⁵¹ Herak, Ana; Houška i drugi, Opći porezni zakon s komentarom i sudskom praksom, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 7c. 2022.

⁵² Rekaš, Ružica, Procjena porezne osnovice u poreznom nadzoru, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, br.7-8/2019.

⁵³ Houška, Marica; Zlatar Gulan, Marijana, Utvrđivanje porezne osnovice procjenom, TEB, Financije, pravo i porezi, Zagreb, 9/21.

9. Postupanje Porezne uprave u slučaju nepodnošenja propisanih prijava

Postupak procjene porezne osnovice obavlja nadležna organizacijska jedinica Porezne uprave koja provodi provjeru ili postupak nadzora u slučaju da poduzetnik i dalje posluje odnosno ipak podnosi neke prijave kao npr. PDV prijavu, JOPPD obrazac, izdaje fiskalne račune ali ne podnosi prijavu poreza na dobit. O takvim poduzetnicima prvu informaciju prikupljaju ispostave nadležne za konkretnog poduzetnika.

Člankom 35. Zakona o porezu na dobit propisano je da ako porezni obveznike ne podnese poreznu prijavu, obveza poreza na dobit će se utvrditi procjenom u skladu s općim poreznim propisom, uzimajući u obzir dostupne podatke iz prethodnih poreznih razdoblja a osobito ostvarene prihode, utvrđene porezne obveze, imovinu te stanje računa kod banaka.

Ako se iz svih okolnosti može utvrditi da se porezni obveznik ne ponaša kao poduzetnik, porezna obveza će se utvrditi procjenom kao da je došlo do okončanja postupka likvidacije ili drugog postupka kojim porezni obveznik okončava poslovanje u skladu s posebnim propisima.

Ukoliko poduzetnik u tijeku određenog poreznog razdoblja ne podnose prijavu poreza na dobit, ali je dostavljao JOPPD i PDV-a obrasce s iskazanim isporukama iz toga proizlazi da obavlja djelatnost i tako se ponaša kao poduzetnik. Takva saznanja ispostava prosljeđuje poreznom nadzoru radi daljnjeg postupanja.

U slučaju da poduzetnik u tijeku određenog razdoblja uopće ne podnosi porezne prijave i obrasce, a provjerom sudskog registra utvrđeno je da pravna osoba i dalje postoji, ispostava sama provodi postupak procijene porezne osnovice na temelju dostupnih podataka.

Prilikom procjene porezne osnovice potrebno je pregledati sve stavke na raspolaganju koje potencijalno upućuju na neprijavljenu, a postojeću poreznu obvezu od dostupnih podataka u Informacijskom sustavu Porezne uprave (dalje u tekstu: ISPU), prometa po žiro računu, financijskih izvještaja dostavljenih fini za javnu objavu, prijave poreza na promet nekretnina i pokretnina i drugim dostupnim podacima.

9.1. Prikupljanje činjenica bitnih za oporezivanje

Člankom 100. OPZ-a propisano je da ako se porez prijavljuje obračunskom prijavom, tada se porez utvrđuje rješenjem ako je to zakonom propisano ili ako se njime utvrđuje drugačiji iznos poreza od onoga koji je porezni obveznik sam obračunao ili ako porezni obveznik nije predao obračunsku prijavu.

Način postupanja po nepodnesenoj obračunskoj poreznoj prijavi poduzetnika i način postupanja u postupku procjene porezne osnovice su za Poreznu upravu dva različita poslovna procesa postupanja.

Tako je i za slučaj procjene porezne osnovice za dio ili cijelu poreznu obvezu poreza te ostalih povezanih javnih davanja u visini obveze koja je poznato poreznom tijelu iz ostalih dostupnih izvora i to donošenjem rješenja na temelju članka 100. stavka 3. Zakona o općem upravnom postupku (Narodne novine br. 47/09; dalje ZUP) propisan poseban poslovni proces postupanja.

Cilj procjene porezne osnovice je u što kraćem roku zadužiti minimalni iznos porezne obveze koja je poznata Poreznoj upravi, a ostala je neprijavljena od strane poduzetnika. Ako pozvani (putem poziva ili obavijesti) poduzetnik ne podnese traženu prijavu poreza Porezna uprava će pokrenuti postupak prikupljanja činjenica bitnih za procjenu porezne osnovice prema podacima koji su joj dostupni.⁵⁴

Procjena porezne osnovice i obveze u slučaju nepodnošenja porezne prijave, kod većine nepodnositelja prijava, može se utvrditi temeljem dostupnih podataka iz ISPU i prema podnescima koje je porezni obveznik u prethodnim ili tekućom poreznom razdoblju podnio Poreznoj upravi ili u drugim tijelima.

Procjena npr. poreza na dobit se može utvrditi ako postoji jedan dostupan izvor od npr. prijava poreza na dobit za prethodno obračunsko razdoblje, promet po žiro računu,

⁵⁴ Ministarstvo financija, Porezna uprava, Središnji ured, Uputa, Procjena obveze poreza na dobit te ostalih javnih davanja u slučaju nepodnošenja godišnjih obrazaca za utvrđivanje obveze poreza na dobit i/ili ostalih povezanih obračunskih prijava, Zagreb, 18.06.2021.

godišnji financijski izvještaji za tekuće ili prethodno razdoblje, bruto bilanca, prijave poreza na dodanu vrijednost, utvrđeno stjecanje dugotrajne imovine, podaci iz fiskalizacije, obrazac PD-IPO, OIB sustav, upiti o imovini, promet po tekućem računu osnivača ili člana društva ili obveznika poreza na dobit do bilo kojeg drugog dostupnog podatka iz kojega je vidljivo da postoji porezna obveza koja nije prijavljena.

9.2. Procjena porezne osnovice na temelju prikupljenih činjenica

Središnji ured Porezne uprave je dana 18.06.2021. izdao uputu za procjenu obveze poreza na dobit te ostalih javnih davanja u slučaju nepodnošenja godišnjih obrazaca za utvrđivanje obveze poreza na dobit i/ili ostalih povezanih obračunskih prijava kojom određuje da se zavisno od prikupljenih činjenicama bitnih za oporezivanje iz dostupnih evidencija i prema uočenom ponašanju poreznog obveznika može se pretpostaviti da li se:

1. Porezni obveznik se ponaša kao poduzetnik ili
2. Porezni obveznik se ne ponaša kao poduzetnik.

9.2.1. Porezni obveznik se ponaša kao poduzetnik

Smatra se da se porezni obveznik ponaša kao poduzetnik kada ne podnosi redovito sve zakonom propisane porezne prijave i obrasce.

Kada Porezna uprava uoči da porezni obveznik ne podnosi sve zakonom propisane porezne prijave ili obrasce, odnosno da porezni obveznik sam odlučuje i podnosi određene porezne prijave i obrasce smatra se da je porezni obveznik još uvijek aktivan i obavlja djelatnost iako takvim postupanjem protivno ciljevima i svrsi poreznih propisa čini prekršaj. U tom slučaju postupak procjene porezne osnovice ne provodi nadležna ispostava Porezne uprave nego služba poreznog nadzora.

Ponašanje poreznog obveznika na način da sam odlučuje, ovisno o svojim potrebama, koje će a koje ne porezne prijave i obrasce podnijeti, ni u kojem slučaju ne može biti opravdano i takve situacije izbjegavanja mogu dovesti i do utaje poreza.

Dostupni podaci iz prethodnih poreznih razdoblja, poreznih prijave a posebno iz godišnjih financijskih izvještaja (bilanca, račun dobiti i gubitka), bruto bilance i PDV obrasca mogu biti pokazatelji namjernog izbjegavanja plaćanja poreza. Kod poreznih obveznika za koje se može pretpostaviti da su prestali poslovati vrlo je važno doći do podataka o postojanju imovine koja bi se u slučaju redovnog postupka prestanka poslovanja unovčila prodajom ili izuzela za vlastite potrebe.

Služba poreznog nadzora provodi i postupke procjene porezne osnovice kada se nakon provedene statusne promjene na Trgovačkom sudu ne podnesu prijave za društva za koja su prestala postojati ili iz kojih se podjelom izdvojila imovina i uz postojanje pravnog slijednika.

9.2.2. Porezni obveznik se ne ponaša kao poduzetnik

Porezni obveznik se ne ponaša kao poduzetnik kada ne podnosi propisane porezne prijave i obrasce.

Kada se u postupku prikupljanja činjenica bitnih za oporezivanje uoči kako porezni obveznik više ne podnosi propisane porezne prijave i obrasce niti bira neke određene koje će podnijeti, može se zaključiti da se porezni obveznik više ne ponaša kao poduzetnik. U ovom slučaju postupak procjene porezne osnovice i obveze provodi nadležna ispostava Porezne uprave.

U slučaju kada se porezni obveznik više ne ponaša kao poduzetnik postupak procjene porezne osnovice provodi se isključivo zbog nepodnošenja poreznih i obračunskih prijave, a ne zbog utvrđene ili pretpostavljene nepravilnosti u vođenju poslovnih knjiga ili neiskazivanja poreznih obveza.

Sama procjena se provodi uspoređivanjem prikupljenih podataka i činjenica prema kojima se pretpostavlja mogući poslovni događaji.

Postupak procjene porezne osnovice kada se porezni obveznik više ne ponaša kao poduzetnik je pojednostavljen i utemeljen na prikupljenim podacima i činjenicama bitnim za oporezivanje iz dostupnih evidencija.

Prvi korak ispostave Porezne uprave je da se slanjem obavijesti putem ePorezne a onda i pisanog poziva potakne poreznog obveznika da dostavi porezne i obračunske prijave, odnosno da sam porezni obveznik utvrdi poreznu osnovicu i obvezu.

Porezna uprava iz prikupljenih i dostupnih podataka ne može utvrditi istu poreznu osnovicu i obvezu koja bi bila utvrđena da je podnesena porezna i obračunska prijava, ali barem može procijeniti da je porezna obveza trebala nastati s obzirom da je porezni obveznik izbjegao podnošenje obračunskih poreznih prijava.

U slučaju kada se obveznik ne ponaša kao poduzetnik nije moguće propisati jedinstvenu formulu i način procjene porezne osnovice i obveza jer se ovisno o dostupnim podacima može ponuditi više opcija za procjenu. Budući da je u postupku procjene polazna pretpostavka kako porezni obveznik nepodnošenjem porezne prijave izbjegava poreznu obvezu, procjenom se ne može pretpostaviti negativna porezna osnovica i nepostojanje obveze, iako je porezni obveznik možda u prethodnim razdobljima imao negativnu poreznu osnovicu.

Postupak procjene porezne osnovice koju provodi ispostava Porezne uprave treba biti jednostavan i kratak. Porezna osnovica se utvrđuje iz ograničenih podataka a porezni obveznici su kroz zakonske propise upoznati s načinima utvrđivanja porezne osnovice u slučaju nepodnošenja poreznih prijavi i kako će tijekom postupka imati mogućnost sudjelovanja u postupku.

U postupku procjene potrebno je provjeriti sve podatke koji upućuju na neprijavljenu a postojeću poreznu osnovicu jer se temeljem njih vrši procjena porezne osnovice i obveze koja je poznata Poreznoj upravi, a ostala je neprijavljena od strane obveznika. Po utvrđenim činjenicama Porezna uprava donosi rješenje i to na temelju članka 100. stavka 3. Zakona o općem upravnom postupku. Takvo rješenje je privremeno porezno rješenje i eventualna žalba poreznog obveznika ne odgađa izvršenje rješenja i zaduženje iznosa procijenjene porezne obveze. Isto takvim privremenim rješenjem se ne onemogućava daljnje postupanje Porezne uprave a i poreznom obvezniku se omogućava sudjelovanje u postupku ukoliko podnese žalbu.

U slučaju ako se iz svih objektivnih okolnosti može utvrditi da se porezni obveznik ne ponaša kao poduzetnik i ne podnese poreznu prijavu porezna obveza će se utvrditi kao da je došlo do okončanja postupka likvidacije ili drugog postupka kojim porezni obveznik okončava poslovanje u skladu s posebnim propisima.⁵⁵

⁵⁵ Zakon o porezu na dobit (Redakcijski pročišćeni tekst, Narodne novine, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22);

Procjena porezne osnovice utvrđuje se tako da se zadnji dan poreznog razdoblja za koji nije podnesena porezna prijava smatra zadnjim danom poslovanja, sastavljaju se zaključna financijska izvješća i utvrđuje porezna obveza. Također je u poreznu osnovicu potrebno uključiti svu neunovčenu imovinu (materijalnu, nematerijalnu, zalihe, vrijednosne papire i sl.) i to po tržišnoj vrijednosti, ako se prema bilo kojim prethodno dostavljenim izvještajima može utvrditi postojanje te imovine.

Poseban primjer je višegodišnje nepodnošenja poreznih i obračunskih prijava uz prethodno podnošenje „praznih“ poreznih prijava kada porezna uprava samo sastavlja službenu bilješku u kojoj navodi da nema podataka iz kojih bi bila vidljiva porezna osnovica i obveza te, ako okolnosti ostanu iste, tako treba utvrditi i za naredna porezna razdoblja.

9.2.3. Paušalne porezne osnovice

Paušalne porezne osnovice utvrđuju se kad obveznik ne podnosi propisane porezne prijave i obrasce. Postupak procjene je izrazito pojednostavljen jer se porezna osnovica utvrđuje paušalno. Većinom su to obveznici kojima je propisano utvrđivanje paušalnog dohotka i paušalnog poreza na dohodak, udruge i neprofitne organizacije. Porezna osnovica procjenjuje se u iznosu kakvom je bila zadužena u prethodnim razdobljima, osim ako se na temelju dostupnih podataka i izvješća procjeni da se zbog više ostvarenih prihoda treba utvrditi veći iznos paušalno utvrđene porezne obveze.

Prilikom procjene porezne osnovice u obzir se uzimaju dostupni ugovori, podaci iz Obrasca prijava činjenica bitnih za oporezivanje, iz godišnjih financijskih izvještaja za neprofitne organizacija ili bilo koji drugi dostupni podatak. Postupak procjene porezne osnovice i obveze također je brz i jednostavan.

10. Zaključak

Primjena instituta procjene porezne osnovice omogućila je poreznim tijelima a posebno Poreznoj upravi da utvrdi činjenice bitne za oporezivanje, poreznu osnovicu i obvezu i naplati porez kada porezni obveznik izbjegava izvršiti svoje obaveze.

Porezni postupci zahtijevaju aktivnu ulogu poreznog obveznika i ispunjavanje zakonom propisanih obveza podnošenja poreznih i obračunskih prijava, obrazaca, posebnih evidencija i druge dokumentacije, izdavanje računa i uredno, točno i pravodobno vođenje poslovnih knjiga i evidencija.

Usprkos više mogućnosti i načina podnošenja prijava i to osobno u službenim prostorijama porezne uprave, elektronički putem ePorezna, poštom ili ovlaštenjem druge osobe, sve veći broj poreznih obveznika zaboravlja podnijeti porezne i obračunske prijave.

U tom slučaju institutom procjene porezne osnovice omogućuje se Poreznoj upravi da bez sudjelovanja obveznika i posjedovanja prijave i dokumentacije može utvrditi poreznu osnovicu i obvezu. Postupak procjene i utvrđivanja obaveze provodi Porezna uprava pridržavajući se točno određenih odredaba zakonskih propisa prvenstveno Općeg poreznog zakona i Zakona o općem upravnom postupku i posebnih propisa, kao Zakona o porezu na dobit, Zakona o porezu na dodanu vrijednost, Zakona o porezu na dohodak, Zakona o doprinosima, Zakona o porezu na promet nekretnina i drugim. Iako se postupak procjene porezne osnovice i utvrđivanja obaveze provodi sa ciljem naplate poreza prilikom provođenja postupka, Porezna uprava je dužna utvrditi sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke i s jednakom pažnjom utvrditi i one činjenice koje idu u prilog poreznog obveznika.

Primjenom instituta procjene osnovice postiže se i jednakost svih poreznih obveznika tako da se štite porezni obveznici koji uredno, točno i pravodobno podnose prijave i podmiruju svoje obaveze i koji opravdano podnose prigovore na porezne obveznike koji izbjegavaju izvršavanje svojih obaveza.

Literatura:

1. Houška, Marica; Zlatar Gulan, Marijana, Procjena porezne osnovice, Porezni vjesnik, Zagreb, br.9/2021.
2. Houška, Marica; Zlatar Gulan, Marijana, Utvrđivanje porezne osnovice procjenom, TEB, Financije, pravo i porezi, Zagreb, 9/21.
3. Ministarstvo financija, Porezna uprava, Središnji ured, Uputa, Procjena obveze poreza na dobit te ostalih javnih davanja u slučaju nepodnošenja godišnjih obrazaca za utvrđivanje obveze poreza na dobit i/ili ostalih povezanih obračunskih prijava, Zagreb, 18.06.2021.
4. Rekaš, Ružica, Procjena porezne osnovice u poreznom nadzoru, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, br.7-8/2019.
5. Herak, Ana; Houška, Marica; Kelava, Marijan; Lacković, Vjeka; Plevnik, Petar; Radusin Lipošinić, Marijana; Rudić, Danijela; Šolić, Marina; Zlatar Gulan, Marijana, Opći porezni zakon s komentarom i sudskom praksom, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 7c. 2022.
6. Houška, Marica; Lončarić, Dina; Zlatar Gulan, Marijana; Plevnik, Petar, Porezni postupak, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 3a. 2021.
7. Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb, 2022.
8. Arbutina Hrvoje, Rogić Lugarić Tereza, Osnove poreznog prava, Narodne novine, Zagreb, 2017.
9. Jelčić, Božidar; Lončarić-Horvat, Olivera; Šimović, Jure; Arbutina, Hrvoje, Mijatović, Nikola, Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2008.
10. Šimović, Jure; Arbutina, Hrvoje; Mijatović, Nikola; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja, Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, 2010.
11. Vukičević, Milan, Odobašić, Sandra, Osnove financija, Zaprešić: Visoka škola za poslovanje i upravljanje s pravom javnosti "Baltazar Adam Krčelić", 2012.
12. Opalić, Dražen; Lončar, Gordana, Privremena porezna rješenja u posebnom postupku i moguće postupanje poreznih obveznika nakon zaprimanja privremenih poreznih rješenja, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 6. 2018.
13. Šinković, Zoran, Načelo gospodarskog pristupa činjenicama bitnim za oporezivanje, Zbornik Pravnog fakulteta u Splitu, god. 55,1/2018., str. 201.-219.

14. Povelja o suradnji Porezne uprave i poreznih obveznika – Kodeks, Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava -Središnji ured, 2014.

15. Houška, Marica; Plevnik, Petar, Obveza korištenja ePorezne u poreznom postupku, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 3. 2023.

Propisi:

1. Opći porezni zakon (Redakcijski pročišćeni tekst, 'Narodne novine' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22)
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, a106/21, 144/21, 156/22)
3. Zakon o računovodstvu (Redakcijski pročišćeni tekst, 'Narodne novine', br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20-Ispravak, 114/22, 82/23)
4. Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Redakcijski pročišćeni tekst, 'Narodne novine', br. 73/13, 148/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23; Rješenje USRH 99/13, 153/13)
5. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Redakcijski pročišćeni tekst, 'Narodne novine', br. 79/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20, 1/21, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23)
6. Zakon o porezu na dohodak (Redakcijski pročišćeni tekst, 'Narodne novine' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 151/22)
7. Pravilnik o porezu na dohodak (Redakcijski pročišćeni tekst, 'Narodne novine' br. 10/17, 128/17, 106/18, 1/19, 80/19, 1/20, 74/20, 1/21, 102/22, 112/22, 156/22, 1/23, 56/23)
8. Zakon o porezu na dobit (Redakcijski pročišćeni tekst, 'Narodne novine' br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22)
9. Pravilnik o porezu na dobit (Redakcijski pročišćeni tekst, 'Narodne novine' br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20, 1/21, 156/22)
10. Zakon o doprinosima (Redakcijski pročišćeni tekst, 'Narodne novine' br. 84/08, 152/08, 94/09, 18/11, 22/12, 144/12, 148/13, 41/14, 143/14, 115/16, 106/18, 33/23);

11. Zakon o porezu na promet nekretnina (Redakcijski pročišćeni tekst, 'Narodne novine' br. 115/16, 106/18)
12. Zakon o posebnom porezu na motorna vozila (Redakcijski pročišćeni tekst, 'Narodne novine', br. 15/13, 108/13-Ispravak, 115/16, 127/17, 121/19)
13. Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija (Redakcijski pročišćeni tekst, 'Narodne novine', br. 97/20, 101/21, 78/23)
14. Zakon o poreznoj upravi NN 115/16, 98/19
15. Zakon o općem upravnom postupku (Redakcijski pročišćeni tekst, 'Narodne novine' br. 47/09, 110/21)