

Organizacija i ovlaštenje porezne uprave u poreznom postupku

Krčmar, Patricija

Undergraduate thesis / Završni rad

2024

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:199:127196>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-01-07**



Repository / Repozitorij:

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





REPUBLIKA HRVATSKA
SVEUČILIŠTE U ZAGREBU
PRAVNI FAKULTET



Patricija Krčmar

DIPLOMSKI RAD

**ORGANIZACIJA I OVLAŠTENJA POREZNE UPRAVE U
POREZNOM POSTUPKU**

Mentor:

prof.dr.sc. Hrvoje Arbutina

Zagreb, 2024.

Diplomski/završni rad u word formatu

Unutar diplomskog rada u Word-u Student potpisuje Izjavu o izvornosti koja je sastavni dio diplomskog/završnog rada:

Izjava o izvornosti

Ja, Patricija Krčmar pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključivi autorica diplomskog rada/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.

Patricija Krčmar, v.r.

SADRŽAJ

1.	UVOD	6
2.	POREZNI POSTUPAK	7
2.1.	Općenito o poreznom postupku	7
2.2.	Načela poreznog postupka	8
2.2.1.	<i>Načelo zakonitosti</i>	8
2.2.2.	<i>Načelo zabrane povratne primjene poreznih propisa</i>	8
2.2.4.	<i>Načelo očitovanja poreznog obveznika</i>	9
2.2.5.	<i>Načelo postupanja u dobroj vjeri</i>	9
2.2.6.	<i>Načelo gospodarstvenog pristupa činjenicama bitni za oporezivanje</i>	9
3.	ZAŠTITA LJUDSKIH PRAVA I SLOBODA U POREZNOG POSTUPKU	9
3.1.	Općenito o zaštiti ljudskih prava i sloboda	9
3.2.	Pravo na nepovredivost osobnosti (načelo obveze čuvanja porezne tajne)	10
3.1.2.	<i>Pravo na zaštitu ljudskog dostojanstva</i>	10
3.1.3.	<i>Pravo na informiranje</i>	11
4.	SUDIONICI POREZNO-PRAVNOG ODNOSA	11
4.1.	Općenito o sudionicima porezno-pravnog postupku, porezno-pravnom odnosu te porezno-dužničkom odnosu, njegovim sudionicima i pravima koja iz njega proizlaze ...	11
4.2.	Porezno tijelo	13
4.3.	Porezni obveznik	13
4.4.	Druge osobe određene zakonom	14
4.4.1.	<i>Opunomoćenik</i>	14
4.4.2.	<i>Pomagač</i>	14
4.4.3.	<i>Porezni savjetnik</i>	15
4.4.4.	<i>Zakonski zastupnik</i>	15
4.4.5.	<i>Upravitelj imovinom</i>	16
4.4.6.	<i>Zastupnik po službenoj dužnosti</i>	16
5.	NADLEŽNOST POREZNIH TIJELA	16
5.1.	Općenito o pojmu nadležnosti	16
5.2.	Vrste nadležnosti	16
5.2.1.	<i>Stvarna nadležnost</i>	17
5.2.2.	<i>Mjesna nadležnost</i>	18
6.	UTVRĐIVANJE ČINJENICA BITNIH ZA OPOREZIVANJE	19
6.1	Općenito	19
6.2	Dužnosti i prava sudionika u postupku za utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje	19

6.2.1. <i>Dokazna sredstva</i>	21
7.1. Pojam inspekcijskog nadzora	22
7.3. Dopustivost inspekcijskog nadzora	23
7.4. Predmet inspekcijskog nadzora	24
7.5. Načela inspekcijskog nadzora.....	24
7.5.1. <i>Načelo objektivnosti</i>	25
7.5.2. <i>Načelo proporcionalnosti</i>	25
7.5.3. <i>Načelo očitovanja stranke</i>	25
7.5.4. <i>Načelo zaštite prava građana i zaštite javnog interesa</i>	25
7.6. Vrste inspekcijskog nadzora	26
7.7. Vremensko razdoblje obuhvaćeno inspekcijskim nadzorom.....	26
7.9. Tijek inspekcijskog nadzora	28
7.10. Pravo poreznog obveznika na prigovor tijekom inspekcijskog nadzora.....	29
8. OVRŠNI POSTUPAK U POREZNOM PRAVU	30
8.1 Pojam ovrhe	30
8.2. Načela ovrhe	30
8.2.1. <i>Načelo zabrane prekomjernosti</i>	31
8.2.2. Načelo zaštite dostojanstva ovršenika	31
8.3. Sudionici ovrhe	31
8.4. Pravna osnova ovrhe	31
8.5. Objekt ovrhe	33
8.6. Pretpostavke za provođenje ovrhe	33
8.7. Postupci u vezi s ovrhom	33
8.7.1 Pretpostavke za obustavu ovrhe.....	33
8.8. Oblici provođenja ovrhe	34
8.9. Provedba ovrhe prema načinu pljenidbe objekta ovrhe ovršenika.....	34
9. PRAVNA SREDSTVA.....	38
9.1. Pojam pravnog sredstva	38
9.2. Vrste pravnih sredstava.....	39
9.3. Redovno pravno sredstvo (žalba)	39
9.3.1. <i>Općenito</i>	39
9.3.2. Pravo na podnošenje žalbe	39
9.3.3. Razlozi za podnošenje žalbe	40
9.3.4. Rok za podnošenje žalbe, načini predaje žalbe, oblik i elementi.....	40
9.4. Tijela ovlaštena rješavati u povodu žalbe.....	41

9.4.1. Ovlaštenja prvostupanjskog tijela u povodu žalbe	41
9.4.2. Radnje drugostupanjskog tijela u žalbenom postupku	43
9.5. Sudionici u žalbenom postupku	44
9.6. Pravni učinak žalbe	45
10. IZVANREDNA PRAVNA SREDSTVA.....	45
10.1. Obnova postupka.....	45
10.2. Zahtjev za zaštitu zakonitosti	46
10.3. Poništavanje i ukidanje poreznog akta po pravu nadzora	47
10.4. Proglašavanje poreznog akta ništavim	47
10.5. Izvanredno ukidanje poreznog akta	48
10.6. Mijenjanje i poništavanje poreznog rješenja u vezi s upravnim sporom.....	49
10.7. Ukidanje i mijenjanje poreznog akta uz pristanak ili po zahtjevu stranke	49
11. UPRAVNI SPOR	50
12. ZAKLJUČAK.....	53
13. LITERATURA.....	54

1. UVOD

Porezno pravo u pravnom smislu je samostalna pravna disciplina koja sadrži norme koje uređuju prava i obveze sudionika porezno-pravnog odnosa.

Svaka je država na temelju svoje suverenosti samostalna u organizaciji vlastitog poreznog sustava (određivanju broja i vrste poreza, utvrđivanju visine poreznog opterećenja, određivanju poreznih olakšica i oslobođenja).

Porezno pravo možemo podijeliti na:

- nacionalno porezno pravo (porezno pravni propisi odnose se na imovinu, koju su fizičke i pravne osobe ostvarile na području određene države),
- međunarodno porezno pravo (obuhvaća ugovore o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja) i
- supranacionalno porezno pravo (obuhvaća pravne propise kojima se uređuju porezno-pravna pitanja poreznih subjekata supranacionalne zajednice).

Porezno pravo je javno pravo jer uređuje porezno-pravne odnose između države, županije, općine i gradova s jedne strane te fizičkih i pravnih osoba s druge strane.

Dio je financijskog prava i specifično je upravno pravo - specifičnosti se odnose prvenstveno na porezni postupak (prijem, razrez i naplatu poreza).

Porezno je pravo je javno-dužničko pravo jer je porezni odnos sličan privatno-pravnom odnosu (zahtjev imovinskopravne naravi) te je povezano sa socijalnim pravom (ostvarenje socijalnih ciljeva u državi - egzistencijskih minimum odnosno osobni dobitak koji se ne oporezuje).

2. POREZNI POSTUPAK

2.1. Općenito o poreznom postupku

Porezni postupak je specifični upravni postupak. Odredbama poreznog postupka uređuje se provedba zahtjeva iz porezno-pravnog odnosno porezno-dužničkog odnosa - izvršavaju se propisi materijalnog prava.

Postupovne radnje kojima se izvršavaju materijalni porezni propisi su utvrđivanje i naplata poreza.

Svi utvrđeni međusobni zahtjevi sudionika porezno-pravnog odnosa koji se nalaze u materijalnim poreznim propisima primjenom određeni pravni pravila (postupovni porezni propisi) moraju se ostvariti - *conditio sine quanon*.

Različitost poreznog postupka u odnosu na opći upravni postupak očituje se u tome što je predmet poreznog postupka rješavanje odnosa bitno različitih od ostalih upravno-pravnih odnosa.

U nizu posebnosti ističe se i pažljiviji nadzor nad određenim pravima poreznog obveznika odnosno dužnika kao i o zaštiti istih.

Slijedom navedenog u poreznom se postupku primjenjuju određena načela i mjere koje se ne primjenjuju u upravnom postupku.

S obzirom na činjenicu da sudionici porezno-dužničkog odnosa imaju pravo na zahtjeve materijalne naravi nameće se potreba za primjenom posebnih mjera u poreznom postupku (inspekcijski nadzor, ovrha, jamstvo za vjerodostojnost poslovnih knjiga...).

Pojmom porezni postupak obuhvaćene su i postupovne odredbe koje se uz poreze odnose i na druga javna davanja (carine, pristojbe, doprinose...).

Postupovne odredbe koje se na području Republike Hrvatske primjenjuju na sva navedena javna davanja sadržana su u Općem poreznom zakonu objavljenom u Narodnim novinama.

Općim poreznim zakonom uređen je onaj poseban dio upravnog postupka koji se odnosi na provođenje razreza i naplate poreza.

Opći porezi zakon je *lex specialis* u odnosu na Zakon o općem upravnom postupku - njegova je pravna snaga iznad navedenog Zakona koji vrijedi za ostale upravno-pravne odnose.

Odredbe Zakona o općem upravnom postupku primjenjuju se na području poreznog postupka samo na pitanja koja nisu riješena Općim poreznim zakonom (supsidijarno). Opći porezi zakon je i *lex generalis* u odnosu na propise materijalnog poreznog prava te istovremeno daje tim propisima prednost primjene pred Općim poreznim zakonom.

2.2. Načela poreznog postupka

Pri utvrđivanju i naplati poreza potrebno je poštivati načela.

2.2.1. Načelo zakonitosti

Porezna tijela koja su ovlaštena za vođenje poreznog postupka dužna su zakonito utvrditi sva prava i obveze u porezno-pravnom odnosu.

Djelovanje poreznih tijela mora biti usmjereno prvenstveno na ostvarivanje ciljeva i zadataka pravne države, a nakon toga na ostvarivanje fiskalnih ciljeva.

Porezna su tijela odgovorna za pravednu i pravilnu naplatu poreza kao i za svako nezakonito primjenjivanje poreznih pogodnosti.

2.2.2. Načelo zabrane povratne primjene poreznih propisa

U postupku oporezivanja porezna su tijela dužna primjenjivati samo one porezne propise koji su bili na snazi u trenutku nastanka porezne činjenice na kojima se temelji porezna obveza.

Navedeni se načelom štiti pravna sigurnost poreznih obveznika.

2.2.3. Načelo utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje

Porezno tijelo po službenoj je dužnosti obavezno utvrditi sve činjenice koje su bitne za oporezivanje i donošenje zakonite i pravilne odluke.

Porezno tijelo dužno je s jednakom pažnjom utvrditi sve činjenice koje idu u korist poreznom obvezniku kao i one koje idu na teret poreznog obveznika.

Opseg i poduzimanje pojedinih radnji u postupku određuje porezno tijelo na temelju objektivnosti.

Dužnost je poreznog tijela savjetovati poreznog obveznika i obavijestiti ga o poduzimanju određenih postupovnih radnji.

2.2.4. Načelo očitovanja poreznog obveznika

Prije donošenja poreznog akta kojim se utvrđuju prava i obveze poreznog obveznika, porezno tijelo dužno je omogućiti poreznom obvezniku očitovanje o svim činjenicama i okolnostima koje su bitne za donošenje poreznog akta.

Donese li porezno tijelo akt, a da prije toga nije saslušalo poreznog obveznika, takav akt je protuzakonit, ali ne i ništav (navedeni nedostatak otklanja se saslušanjem poreznog obveznika).

2.2.5. Načelo postupanja u dobroj vjeri

Svi sudionici porezno-pravnog odnosa dužni su postupati u dobroj vjeri (mora postojati odnos povjerenja, suradnje i poštivanja; ukoliko je potrebno porezni službenik treba dati uputu ili savjet za postupanje, a porezni je obveznik ne smije zloupotrijebiti).

2.2.6. Načelo gospodarstvenog pristupa činjenicama bitni za oporezivanje

Porezne činjenice utvrđuju se prema njihovoj gospodarskoj biti (porezno tijelo će utvrditi poreznu obvezu u skladu s posebnim zakonom ako je korist ostvarena bez pravne osnove).

U skladu s navedenim načelom oporezuje se i prikriveni pravni posao.

Navedeno načelo se primjenjuje i u slučaju raspolaganja tuđom imovinom, a bez pravne osnove (materijalnu korist ostvaruje osoba koja koristi ili raspolaže tom imovinom, a ne vlasnik).

U fiducijarnim odnosima polazi se od toga da materijalna koristi koja proizlazi iz navedenih odnosa pripada fiducijaru, a ne vlasniku stvari.

3. ZAŠTITA LJUDSKIH PRAVA I SLOBODA U POREZONOM POSTUPKU

3.1. Općenito o zaštiti ljudskih prava i sloboda

S obzirom da se u postupku razreda i naplate poreza (prinudno davanje) mogu povrijediti prava i slobode poreznog obveznika Općim poreznim zakonom predviđena je posebna zaštita.

3.2. Pravo na nepovredivost osobnosti (načelo obveze čuvanja porezne tajne)

Pravo na nepovredivost osobnosti jedno je od ustavnih prava i njime se poreznom obvezniku jamči sigurnost da porezno tijelo neće javnost upoznati s činjenicama koje su osobne prirode, a koje je sam porezni obveznik iznio u tijeku poreznog postupka.

Dužnost čuvanja porezne tajne uključuje sve one osobe koje su uključene u porezni postupak: svjedoci, vještaci, opunomoćenici, porezni savjetnici i sl.).

Objekt porezne tajne su:

- sve činjenice koje su u porezno, prekršajnom ili sudskom postupku doznale o poreznom obvezniku,
- pronalasci, recepti i patenti koji su u vezi s poreznim obveznikom i
- identifikacijski znakovi i drugi podaci o poreznom obvezniku koji su pohranjeni u pismohrani.

Svako neovlašteno korištenje ili objavljivanje objekta porezne tajne čini kršenje obveze čuvanja porezne tajne.

Obveza čuvanja porezne tajne nije povrijeđena:

- ako se poreznom jamcu omogući uvid u podatke o poreznom obvezniku, bitne za njegov odnos prema poreznom obvezniku,
- ako se članove društva osoba upozna s činjenicama bitnim za oporezivanje tog društva,
- podaci iznose u poreznom, prekršajnom ili sudskom postupku i
- podaci iznose uz pisani pristanak osobe na koju se ti podaci odnose.

Na obvezu čuvanja porezne tajne primjenjuje se Zakon o zaštiti osobnih podataka.

3.1.2. Pravo na zaštitu ljudskog dostojanstva

Porezno tijelo tijekom provođenja poreznog postupka dužno je voditi računa o tome da svojom radnjom ili izjavom ne povrijedi čast, ugled, ponos i druge vrijednosti poreznog obveznika, a najvećim dijelom to se odnosi na ovrhu u kojem se dužan porez prinudno naplaćuje od poreznog obveznika na način da se provodi zapljena i javna prodaja imovine poreznog obveznika.

Mjere kojima se provodi zaštita dostojanstva su:

- otpis dospjelog dugovanja¹,
- zabrana zapljene plaće i s plaćom izjednačenih primanja do visine osobnog odbitka i
- zabrana pljenidbe predmeta za osobnu upotrebu i drugih predmeta kućanstva potrebnih za zadovoljenje osnovnih životnih potreba.²

3.1.3. Pravo na informiranje

Poreznom se obvezniku navedenim pravom osigurava primanje informacija, praćenje događaja u zemlji i svijetu, obaviještenost o radu parlamenta, odlukama Vlade i sl., čak i ako nije podmirio svoje porezne obveze te je u funkciji zaštite poreznom tijelu zabranjeno u ovršnom postupku plijeniti televizor i radio prijemnik.

4. SUDIONICI POREZNO-PRAVNOG ODNOSA

4.1. Općenito o sudionicima porezno-pravnog postupku, porezno-pravnom odnosu te porezno-dužničkom odnosu, njegovim sudionicima i pravima koja iz njega proizlaze

Porezno-pravni odnos u smislu Općeg poreznog zakona je odnos između poreznog tijela i poreznog obveznika koji obuhvaća sva njihova prava i obveze u poreznom postupku.³

Navedeni odnos može se podijeliti na formalni i materijalni dio.

Formalni dio odnos obuhvaća prava i obveze na području poreznog postupka, a koje se odnose na oba sudionika - formalni se dio uvijek odnosi na porezni postupak odnosno postupovne odredbe.

¹ Opći porezni zakon (dalje u tekstu: OPZ), čl.148.st., Narodne novine, br. NN 106/18, 114/22.

²Isto, čl.160.st.1. OPZ-a Ne mogu biti predmetom pljenidbe:

1. odjeća, cipele, rublje i drugi predmeti za osobnu uporabu, posteljina, posuđe, pokućstvo, štednjak, hladnjak, televizor, radijski prijemnik i druge stvari za kućanstvo ako ih ovršenik i članovi njegova kućanstva trebaju za zadovoljavanje osnovnih životnih potreba.

³Isto, čl.13.st.1. OPZ-a Porezno-pravni odnos u smislu ovoga Zakona jest odnos između poreznog tijela i poreznog obveznika koji obuhvaća njihova prava i obveze u poreznom postupku.

Materijalni dio obuhvaća odnose koji se temelje na porezno-dužničkim odnosima te je njihov objekt uvijek novčana činidba ili dugovanje - materijalni dio uvijek se odnosi na dugovanje.

Sudionici porezno-pravnog odnosa su:

- porezno tijelo,
- porezni obveznik i
- druge osobe određene zakonom.

Porezno-pravni odnos razlikuje se od porezno-dužničkog odnosa po:

- obujmu pojma - uži je od porezno-pravnog odnosa; svaki porezno-dužnički odnos istovremeno je i porezno-pravni odnos, ali svaki porezno-pravni odnos ne mora biti i porezno-dužnički i
- obujmu sadržaja - porezno pravni odnos sastoji se od formalnog i materijalnog dijela dok se porezno-dužnički sastoji samom od materijalnog dijela.

Porezno-dužnički odnos dio je porezno-pravnog odnosa u kojem sudionici porezno-dužničkog odnosa ostvaruju svoja prava i obveze.

Sudionici porezno-dužničkog odnosa su: porezno tijelo, porezni obveznik i porezni jamac.

Prava iz porezno-dužničkog odnosa

Porezno tijelo ima pravo na naplatu:

- poreza,
- kamata i novčanih kazni te
- novčanih činidbi po osnovi odgovornosti i poreznog jamstva.⁴

Porezno tijelo navedena prava ostvaruje danom utvrđenja porezne obveze ili izricanjem novčanih kazni.

Porezni obveznik ili osoba od koje je porez naplaćene bez pravne osnove ima pravo:

⁴Čl.21.st.1. OPZ-a Porezno tijelo u porezno-dužničkom odnosu ima pravo na naplatu:

1. poreza,
2. kamata i novčanih kazni i
3. novčanih činidbi po osnovi odgovornosti iz poreznog jamstva.

- povrat poreza koji je plaćen bez pravne osnove i
- kamate na porez koji je plaćen bez pravne osnove.⁵

Porezni obveznik i osoba od koje je porez naplaćen bez pravne osnove ostvaruju prava danom kad je porezno tijelo primilo uplatu preplaćenog poreza ili plaćenog poreza bez pravne osnove.

Prava i obveze iz porezno-dužničkog odnos prestaju:

- plaćanjem poreza,
- prijebojem ili kompenzacijom,
- prodajom ili otpisom poreznog duga u porezno-dužničkom odnosu,
- otpisom dospjelog poreznog duga u ovršnom postupku i
- smrću poreznog obveznika.

Prava iz navedenog odnosa prestaju zastarom (*naturalisobligatio*).

4.2. Porezno tijelo

Porezno tijelo je tijelo državne uprave (Ministarstvo financija), tijelo jedinica područne samouprave (Područni ured), tijelo lokalne samouprave (ispostave područnih ureda) koje obavlja poslove utvrđivanja, nadzora i naplaćivanja poreza i drugih javnih davanja.

4.3. Porezni obveznik

Porezni obveznik je svaka osoba koja je kao takva određena zakonom.⁶

Poreznim brojem (OIB - osobni identifikacijski broj) smatra se osobni identifikacijski broj koji je propisan zakonom, a koji Porezna uprava koristi u svrhu povezivanja i objedinjavanja podataka iz službenih evidencija koje vode tijela javne vlasti te podataka prikupljenih na drugi način o imovini koju posjeduje fizička osoba.

Porezni obveznik je:

- osoba koja je obvezna izvršiti postupovne odredbe,
- osoba koja je obvezna izvršiti novčanu činidbu za svoj račun i u svoje ime (porezni dužnik),

⁵Čl.21.st.2. OPZ-a Porezni obveznik ili osoba koja je preplatila porez ili od koje je bez pravne osnove porez naplaćen ima pravo na:

1. povrat preplaćenog poreza ili poreza plaćenog bez pravne osnove
2. kamate na porez koji je plaćen bez pravne osnove.

⁶Čl.14. OPZ-a Porezni obveznik je svaka osoba koja je kao takva određena zakonom kojim se uređuje pojedina vrsta poreza.

- osoba koja je obvezna izvršiti novčanu činidbu za račun i u ime trećih osoba (porezni platac) i
- osoba koja treba platiti tuđi porezni dug i izvršiti obveze formalno postupovne naravi (porezni jamac).

4.4. Druge osobe određene zakonom

4.4.1. Opunomoćenik

Opunomoćenik je osoba koja zastupa poreznog obveznika tijekom porezno-pravnog odnosa i koji u njegovo ime, i u okviru njegovih ovlaštenja poduzima pravne radnje u poreznom postupku.

Punomoć je izraz volje poreznog obveznika.

Punomoć može biti ograničena (ako opunomoćenik može poduzimati/izvršavati određene radnje u postupku) i neograničena (ako može poduzimati/izvršavati sve radnje u postupku).

Opunomoćenik može biti svaka osoba koju je porezni obveznik ovlastio na zastupanje na temelju punomoći.

Obveza je poreznog obveznika angažiranje opunomoćenika ukoliko ima prebivalište, uobičajeno boravište ili sjedište izvan područja Republike Hrvatske (opunomoćenik za primanje pismena).

Porezi obveznik punomoć daje opunomoćeniku u usmeno ili pismenom obliku.⁷

Punomoć ne prestaje smrću osobe koja je istu dala kao ni gubitkom postupovne sposobnosti ili promjenom njezinog zastupnika, ali pravni slijednici osobe koja je punomoć dala i novi zakonski zastupnik mogu opozvati ranije danu punomoć.

4.4.2. Pomagač

Pomagač je osoba koja uz poreznog obveznika sudjeluje u poreznom postupku i pomaže mu savjetima prilikom obavljanja određenih postupovnih radnji.

⁷Zakon o općem upravnom postupku (dalje u tekstu: ZOUP), čl.36.st.5.-6., Narodne novine, br. 47/09, 110/21.

Izjava pomagača koju daje u postupku smatra se izjavom sudionika ukoliko porezni obveznik danog izjavi odmah ne proturječi.

Pomagač nije ovlašten poduzimati nikakve radnje kao zastupnik poreznog obveznika za razliku od opunomoćenika.

4.4.3. Porezni savjetnik

Poreznim savjetnikom smatra se osoba koja savjetuje poreznog obveznika prilikom primjene poreznih propisa, zastupa poreznog obveznika pored poreznim tijelima i nadležnim sudovima te za njega vodi poslovne knjige, izrađuje financijske izvještaje i pruža usluge slične naravi.

Obavljanje djelatnosti poreznog savjetnika uređeno je Zakonom o poreznom savjetništvu.⁸

4.4.4. Zakonski zastupnik

Zakonski zastupnik u poreznom postupku preuzima ulogu poreznog obveznika bilo da se radi o fizičkoj ili pravnoj osobi.

Fizičku osobu zakonski zastupnik zastupa kada ona iz fizičkih ili psihičkih razloga to ne može sama učiniti (npr. maloljetna osoba, metalno ili psihički bolesna osoba - ulogu zakonskog zastupnika u navedenim slučajevima preuzimaju roditelji, posvojitelji ili skrbnici).

Pravnu osobu zastupa zakonski zastupnik koji je fizička osoba i koji je kao takav upisan u trgovački registar odnosno poslovna osoba koju je porezni obveznik opunomoćio.

Razlika između opunomoćenika i poreznog savjetnika je u tome što je opunomoćenik pravnih ovlašten za zastupanje u slučajevima iz bilo kojeg područja dok je porezni savjetnik osposobljen za savjetovanje i tumačenje tematike samo iz područja poreznog prava.

⁸Zakon o poreznom savjetništvu, čl.3. Narodne novine, br. 127/00, 76/13, 115/16, 114/23 Porezni savjetnik je fizička osoba koja obavlja djelatnost poreznog savjetništva i čiji su status i djelatnost uređeni ovim Zakonom.

4.4.5. Upravitelj imovinom

Upravitelj imovinom je osoba koja upravlja tuđom imovinom na temelju pravne osnove i osoba koja koristi i raspolaže tuđom imovinom, ali bez pravne osnove te na temelju toga ostvaruje korist za sebe.

4.4.6. Zastupnik po službenoj dužnosti

Zastupnika po službenoj dužnosti postavlja porezno tijelo iz redova poreznih savjetnika i odvjetnika te on zastupa poreznog obveznika u slučajevima:

- ako je porezni obveznik nepoznatog sjedišta, prebivališta ili boravišta,
- ako porezni obveznik nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište na području RH, a nije obavijestio porezno tijelo o osobi koju je opunomoći za primanje poreznih akata,
- ako porezni obveznik očito izbjegava ili odbija primiti porezni akt i
- ako je predmet oporezivanja imovina čiji je vlasnik nepoznat.

Iznimka od navedenog je ako je fizička osoba poslovna nesposobna, a nema zakonskog zastupnika, zastupnika po službenoj dužnosti, nadležni sud će na zahtjev poreznog tijela toj osobi postaviti zastupnika te ima pravo na naknadu čiju visinu određuje porezno tijelo.⁹

5. NADLEŽNOST POREZNIH TIJELA

5.1. Općenito o pojmu nadležnosti

Nadležnošću poreznog tijela smatra se krug njegovih poslova koje je dužno obavljati kao i razgraničavanje poslova od poslova nekog drugog poreznog tijela.

Zadaće pojedinog poreznog tijela dijele se na pojedine zadatke, a zadaci na poslove.

5.2. Vrste nadležnosti

U svim porezno-pravnim postupcima postoje dvije osnovne vrste nadležnosti: stvarna (funkcionalna - određuje se vrsta djelatnosti različitih poreznih tijela u istoj pravnoj

⁹Čl.19.st.4.-6. OPZ-a

stvari, poreznom postupku ili predmetu¹⁰⁾ i mjesna nadležnost (dopunska nadležnost i nadležnost za slučaj opasnosti od odgađanja izvršenja određene radnje).¹¹⁾

5.2.1. Stvarna nadležnost

Stvarnom nadležnošću određuje se područje djelatnosti nekog poreznog tijela s obzirom na objekt ili vrstu poslova koje obavlja.

Poslove vezane za utvrđivanje i naplatu poreza obavlja Ministarstvo financija putem upravnih organizacija koje su u njenom sastavu:

- Porezna uprava,
- Carinska uprava,
- Devizni inspektor i
- Ured za sprječavanje pranja novca.

Stvarnom nadležnošću tijela jedinica regionalne i lokalne samouprave obuhvaćaju se poslovi vezani uz utvrđivanje i naplatu poreza te iste obavljaju njihova porezna tijela, ali se isti na temelju ugovora mogu prepustiti i Poreznoj upravi. Do promjene stvarne nadležnosti u poreznom postupku dolazi ako je uslijed promijenjenih okolnosti tijekom određenog postupka drugo porezno tijelo postalo mjesno nadležno, a poreznom se obvezniku na taj način bitno olakšava sudjelovanje u određenom poreznom postupku. Stvarna nadležnost određenih poreznih tijela utvrđuje se posebnim zakonom odnosno propisom donesenom na temelju zakona. U Republici Hrvatskoj to su Zakon o poreznoj upravi i Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija.

Porezna uprava obavlja navedene poslove:

- utvrđuje pravodobnost, zakonitost i pravilnost podnesenih poreznih prijava,
- utvrđuje porezne osnovne i obveze,
- provodi inspekcijski nadzor,
- provodi ovršni postupak,
- podnosi prijave za pokretanje kaznenog, prekršajnog i prijestupnog postupka i
- vodi prvostupanjski porezni postupak zbog povrede poreznih propisa,
- pruža međunarodnu pravnu pomoć u poreznim predmetima i

¹⁰⁾ Čl. 52. OPZ-a

¹¹⁾ Čl. 53. OPZ-a

- prati ugovore o izbjegavanja dvostrukog oporezivanja
- Središnji ured porezne uprave obavlja upravne i stručne poslove:
- prati zakonitu i pravilnu primjenu poreznih propisa,
- koordinira i nadzire rad područnih ureda i njihovih ispostava,
- koordinira i provodi inspekcijski nadzor,
- koordinira i provodi ovršni postupak,
- izrađuje naputke za lakšu primjenu poreznih propisa,
- pruža stručnu pomoć područni uredima i njihovim ispostavama,
- izrađuje informacijski sustav i
- izrađuje nacрте ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Područni uredi i njihove ispostave obavljaju upravne i druge stručne poslove:

- zaprimaju porezne prijave,
- provode inspekcijski nadzor,
- provode postupak ovrhe u svrhu naplate poreza i drugih javnih davanja,
- podnose prijave u svrhu pokretanja kaznenog, prekršajnog i prijestupnog postupka
- vode prvostupanjske prekršajne postupke nastale povredom poreznih propisa,
- utvrđuju poreznu osnovicu i obveze,
- izdaju odobrenja za priređivanje igara na sreću itd.

5.2.2. Mjesna nadležnost

Mjesnom nadležnošću određuje se krug poslova određenog poreznog tijela iste razine, ali ne na temelju vrste poslova koje obavljaju nego na temelju prostora na kojem se obavljaju navedeni poslovi.

Mjesna nadležnost pojedinog poreznog tijela određuje se posebnim zakonima i propisima koja se uređuje unutarnja organizacija i ustrojstvo poreznog tijela.

U slučaju mjesne nadležnosti dviju ili više poreznih tijela, ovlaštenje za provođenje postupka utvrđivanja i naplate pripada onom porezno tijelu koje je prvo pokrenulo postupak.

Mjesna nadležnost može se podijeliti na:

- dopunsku nadležnost - kada mjesna nadležnost određenog poreznog tijela nije određena Općim poreznim zakonom ni drugim propisima mjesno nadležnim smatra se ono tijelo na čijem je području nastao povod za obavljanjem radnje
- nadležnost za slučaj opasnosti od odgađanja izvršenja određene radnje - kad postoji opasnost da se određena radnja u poreznom postupku kasnije ne bi mogla obaviti tada tu radnju može obaviti i mjesno nenadležno tijelo - dužnost je tog tijela odmah nakon provedbe navedene radnje o tome službenim putem obavijestiti mjesno nadležno porezno tijelo.

Za području cijele Republike Hrvatske mjesno je nadležan Središnjih ured porezne uprave koji se nalazi u Zagrebu.

Za područja županija mjesno su nadležni područni uredi, a za područje općina i gradova mjesto su nadležne ispostave područnih ureda.

6. UTVRĐIVANJE ČINJENICA BITNIH ZA OPOREZIVANJE

6.1 Općenito

Utvrđivanjem činjenica bitnih za oporezivanje naziva se onaj dio poreznog postupka u kojem se određuju svi oni elementi bitni za poreznu obvezu i utvrđivanje visine poreznog duga (unosi se u porezno rješenje kao njegov najvažniji dio).

6.2 Dužnosti i prava sudionika u postupku za utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje

Porezni je obveznik kao i sve osobe koje nastupaju u njegovo ime dužan tijekom cijelog postupka iznositi potpune i istinite činjenice koje su bitne za oporezivanje, za navedene tvrdnje ponuditi dokaze, upoznati porezno tijelo sa svojim oporezivim djelatnostima u inozemstvu i otkloniti sve nejasnoće.

Jedan od načina na koji porezni obveznik odnosno osoba koja nastupa u njegovo ime upoznaje porezno tijelo s činjenicama bitnim za oporezivanje je podnošenje porezne prijave.

Porezni obveznik u prijavi na temelju iskazanih podataka sam obračunava svoj porezni dug - sama obračunska porezna prijava pravna je osnova za plaćanje poreza.

Porezno rješenje donosi se samo u slučaju:

- ako je zakonom propisano (slučaj kod poreza na dohodak),
- ako porezno tijelo u postupku utvrdi drugačiji iznos poreza od onog koji je porezni obveznik naveo u obračunskoj prijavi i
- ako porezni obveznik nije predao obračunsku prijavu.

Porezni obvezni i druge osobe dužne su na zahtjev poreznog tijela davati obavijesti odnosno odgovarati na upite poreznog tijela u postupku koji se tiču provjeravanja podataka navedenih i iznesenih u poreznoj prijavi.

Pod pojmom dodatnih obavijesti zakonodavac podrazumijeva razmjenu obavijesti između poreznih tijela .

Navedene obavijesti poreznom je tijelu dužan pružiti i sam porezni obveznik i to o svom poslovanju u tuzemstvu inozemstvu kao i o izvorima sredstava za nabavu poslovne i privatne imovine.

Sve obavijesti koje su bitne u poreznom postupku porezni obveznik može dati u pisanom ili usmenom obliku na službenom mjestu i o tome se sastavlja zapisnik.

Porezni obveznik kao i drugi sudionici postupka mogu uskratiti davanje obavijesti, stručnih mišljenja i predočavanja isprava ukoliko postoji opasnost od samookrivljanja, a sve u cilju zaštite privatnosti poreznog obveznika.

Porezno tijelo dužno je objektivno prosuditi sve činjenice koje porezni obveznik iznosi u postupku odnosno dužno je s jednakom pažnjom utvrditi sve činjenice koje idu na štetu kao i one koje idu u korist poreznom obvezniku.

Porezno je tijelo dužno poticati poreznog obveznika na podnošenje porezne prijave te ga upozoriti na njegova prava i obveze u poreznom postupku.

Oba sudionika u poreznom postupku dužna su postupati u dobroj vjeri (*bona fides*).

Ako porezni obveznik tijekom poreznog postupka preda ispravu kao dokaz za neku činjenicu koja je bitna za oporezivanje, a ta je isprava na stranom jeziku ili pismu koje

nije u službenoj upotrebi kod poreznog tijela, porezno će tijelo ispravu prevesti ukoliko to ne učini porezni obveznik u roku koji mu je određen.

Izbor dokaznih sredstava koja će koristiti porezno tijelo u postupku utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje zakonodavac je prepustio poreznom tijelu.

6.2.1. Dokazna sredstva

Dokaz ili dokazno sredstvo može se definirati kao sve ono što može pružiti informaciju o istinitosti tvrdnji o činjenici koja se dokazuje u postupku.¹²

Tijekom poreznog postupka porezno tijelo ovlašteno je provesti niz postupovnih radnji u skladu s načelima poreznog postupka na temelju samostalne ocjene.

Na raspolaganju su mu:

- pozivanje poreznog obveznika u službene prostorije u svrhu pojašnjenja sadržaja porezne prijave koju je porezni obveznik podnio ili bio dužan podnijeti,
- tražiti predočenje poslovnih knjiga, evidencija, poslovne dokumentacije i drugih isprava od poreznog obveznika kao i osoba kod kojih se nalaze,
- obavljanje očevida u svrhu utvrđivanja i razrješenja činjenica bitnih za oporezivanje, a za koje je potrebno steći osobni utisak/dojam
- određivanje vještačenja kada poreznom tijelu manjka potrebno stručno znanje vezano za prosudbu nekog dokaza koji je bitna činjenica za utvrđivanje visine poreza i
- korištenje svih dokazanih sredstava koje smatra potrebitima za utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje.

Zakonodavac kao dokazno sredstvo posebno ističe podatke iz knjigovodstva i evidencija poreznog obveznika koji ako se temelje na urednim i vjerodostojnim ispravama su siguran dokaz i osnova za oporezivanje.

Posebna potreba dokazivanja provodi se u fiducijarnom odnosu.¹³

¹²Pezo, V., Pravni leksikon (Zagreb: Leksikografski zavod Miroslav Krleža, 2006.), 237.

¹³Čl.90. OPZ-a

Navedene radnje porezno je tijelo tijekom postupka ovlašteno, ali ne i dužno provoditi, međutim, porezno je tijelo dužno, a ne samo ovlašteno procijeniti poreznu osnovicu.

Osnovna pretpostavka za procjenu porezne osnovice je nemogućnost poreznog tijela da poreznu osnovicu utvrdi na temelju podataka iz poreznih knjiga i evidencija ili primjeno drugih dokazanih sredstava.¹⁴

Objektom procjene može biti samo porezna osnovica, ali ne i visina poreza.

Porezna je osnovica temelj za utvrđivanje visine poreza te se mora utvrditi što realniji iznos odnosno mora biti što bliža njezinoj stvarnoj vrijednosti.

Metode koje porezno tijelo može primijeniti su:

- metoda na osnovi neproknjižene, ali uredne i raspoložive dokumentacije,
- metoda na temelju raspoložive uredne dokumentacije o poslovanju koja postoji samo za određeni dio poreznog razdoblja, a prema kojoj se porezna osnovica utvrđuje za cijelo porezno razdoblje,
- metoda na osnovi činjenica utvrđenih očevidom ili inspekcijskim nadzorom,
- metoda usporedbe s primicima iskazanim od drugoga ili drugih poreznih obveznika koji obavljaju istu djelatnost na istom ili sličnom području/lokaciji,
- metoda instaliranog kapaciteta odnosno metoda na osnovi mogućnosti isporuka dobara i obavljanja usluga i
- metoda koja se temelji na razlici između izdataka poreznog obveznika za privatne potrebe i/ili stečene imovine i prijavljenog dohotka ili dobiti.

7. INSPEKCIJSKI NADZOR

7.1. Pojam inspekcijskog nadzora

Utvrđivanje porezne osnovice pretpostavka je za naplaćivanje bilo kojeg poreza.

Porez koji najčešće podliježe inspekcijskom nadzoru je porez na dobit gdje se porezna osnovica utvrđuje na osnovi podataka iz poslovnih knjiga određenog poreznog obveznika.

¹⁴Čl.92. OPZ-a

Inspekcijski nadzor je dio porezno-pravnog postupka tijekom kojeg ovlaštene porezne djelatnici na “licu mjesta” odnosno izvan svojih službenih prostorija i u skladu s posebnim pravilima, opširno i temeljito provjeravaju sve činjenice bitne za oporezivanje, ali i obračun i naplatu poreza, pristojbi i drugih proračunskih prihoda.

Elementi koji moraju biti zadovoljeni vezano za inspekcijski nadzor:

- provode ga izričito samo posebno ovlaštene djelatnici poreznog tijela,
- provodi se izvan službenih prostorija poreznog tijela i
- provodi se posebnim postupkom.

Cilj inspekcijskog nadzora je ostvarivanje pravednosti tijekom obračunavanja i naplate poreza i drugih proračunskih prihoda pravednim izvršenjem zakona.

U tijeku postupka inspekcijskog nadzora utvrđuju se činjenice bitne za oporezivanje kao i pravni odnosi poreznog obveznika drugih proračunskih prihoda relevantne za utvrđivanje poreznog duga ili duga po osnovi drugih javnih prihoda.

Inspekcijski je nadzor usmjeren na utvrđivanje činjenica koje se odnose na porezno-dužničke odnose, ali i na dužničke odnose na temelju drugih proračunskih prihoda u jednom ili više vremenskih razdoblja ili jedne ili više vrsta poreza i drugih proračunskih prihoda.

7.2. Pravna osnova inspekcijskog nadzora

Pojam i institut inspekcijskog nadzora u Republici Hrvatskoj uređen je Općim poreznim zakonom dok se u ostalim srodnim zakonima koristi samo riječ “nadzor”.

Navedeni je propisima uređen obuhvat postupka, objekt i vrste nadzora, ovlaštene radnje nadzornika i pravni lijek.

7.3. Dopustivost inspekcijskog nadzora

Inspekcijski nadzor dopušten je samo za vremensko razdoblje do nastupa zastare za utvrđivanje porezne obveze.

Poreznom je tijelu prepušten izbor osoba i drugih osoba koje raspolažu činjenicama bitnih za oporezivanje kod kojih će se provoditi inspekcijski nadzor.

Ako se inspekcijski nadzor provodi nad velikim poreznim obveznikom¹⁵, porezno tijelo mora provesti određenu vrstu inspekcijskog nadzora, a to je puni i nastavljeni porezni nadzor (detaljno utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje).

Porezno tijelo tijekom inspekcijskog nadzora dužno je provesti samo one mjere koje su razmjerne očekivanim rezultatima primjene istih sukladno načelu ekonomičnosti i načelu proporcionalnosti.

7.4. Predmet inspekcijskog nadzora

Predmet inspekcijskog nadzora čine:

- provjera jedne ili više vrsta poreza u jednom ili više razdoblja oporezivanja,
- provjera činjenica koje nisu u vezi s djelatnošću kod poduzetnika fizičkih osoba i
- provjera odnosa između vlasnika društva i drugih društava (društvo kapitala ili društvo osoba).

Predmetom inspekcijskog nadzora su činjenice i dokazi bitni za oporezivanje kojima raspolažu porezni obveznici, ali i druge osobe (npr. osoba zadužena za vođenje poslovnih knjiga).

7.5. Načela inspekcijskog nadzora

Osoba ovlaštene za provođenje inspekcijskog nadzora dužne su tijekom postupka pridržavati se određenih načela:

¹⁵ Čl.119.st.1. OPZ-a Porezno tijelo odlučuje kod kojeg će poreznog obveznika provoditi porezni nadzor, vodeći računa o poreznoj snazi poreznog obveznika i objektivnim kriterijima na temelju procjene rizika, pri čemu prioritet imaju veliki poduzetnici iz Zakona o računovodstvu i porezni obveznici iz članka 49. stavka 2. ovoga Zakona.

7.5.1. Načelo objektivnosti

Sukladno navedenom načelu osoba koja je provoditelj nadzora dužna je s jednakom pozornošću utvrditi sve činjenice tijekom nadzora bez obzira jesu li na štetu ili korist poreznog obveznika.

7.5.2. Načelo proporcionalnosti

Inspekcijski je nadzor usmjeren samo na one činjenice koje su bitne za utvrđivanje poreznog duga određenog poreznog obveznika, a trajanje poreznog nadzora svodi se u nužne granice.

7.5.3 Načelo očitovanja stranke

Obveza je osobe koja provodi nadzor poreznom obvezniku omogućiti očitovanje o činjenicama bitnim za oporezivanje prije donošenja akta o utvrđivanju poreznog duga.

7.5.4. Načelo zaštite prava građana i zaštite javnog interesa

Obvezuje osobu koja vodi inspekcijski nadzor da primjenjuje mjere koje će za poreznog obveznika biti povoljnije ako se tim mjerama postigne svrha zakona, omogućiti poreznom obvezniku ostvarivanje njegovih prava, ali pazeći na to da se istovremeno ne oštete prava drugoga i da poreznog obveznika upozori na osnovi za ostvarenje njegovog prava ako ista proizlazi iz postojećih činjenica.

7.5.5. Načelo materijalne istine

Znači obvezu tijela koje provodi spomenuti nadzor utvrdi činjenice koje odražavaju pravo stanje stvari (sve relevantne činjenice za donošenje zakonitog i pravilnog rješenja).

7.6. Vrste inspekcijskog nadzora

Zakonom su predviđene tri vrste nadzora:

- puni nadzor - poduzimaju se radnje koje su usmjerene na opsežnu provjeru svih činjenica bitnih za oporezivanje (jedan ili više poreza kao i jedno ili više obračunskih razdoblja),
- skraćeni nadzor - ograničen je samo na provjeru pojedinih elemenata oporezivanja (npr. provjera samo jednog od poslova iz kojeg porezni obveznik ostvaruje dobit) i
- nastavljeni nadzor - oblik nadzora koji se vremenski nastavlja na razdoblje prethodno obavljenog nadzora (uvijek kada se radi o velikim poreznim obveznicima).

7.7. Vremensko razdoblje obuhvaćeno inspekcijskim nadzorom

Zastara je jedino vremensko ograničenje za provođenje inspekcijskog nadzora.

Sve do trenutku kad nastupa zastara porezno tijelo može utvrđivati činjenice bitne za utvrđivanje porezne obveze i činjenice bitne za oporezivanje, a koje su objekt navedenog nadzora.

7.8. Osobe ovlaštene za obavljanje inspekcijskog nadzor i njihova prava i obveze

Osobe ovlaštene za obavljanje inspekcijskog nadzora su:

- porezni inspektori,
- porezni revizori i
- drugi državni službenici ovlašteni za provedbu nadzora.

Ovlaštenja osoba za provođenje inspekcijskog nadzora su sljedeća:

- stupanje u poslovni prostor i zemljište poreznog obveznika, a uz pristanak i u njegove stambene prostore,
- pregledavanje dokumentacije, poslovnih knjiga i drugih isprava te poslovnih prostora,
- utvrđivanje identiteta osobe koja obavlja djelatnost kod poreznog obveznika,
- uzimanje izjava koje su u vezi s obračunom, plaćanjem i evidentiranjem javnih davanja od osoba ovlaštenih za obavljanje tih poslova,
- privremeno pečaćenje poslovnog ili skladišnog prostora ako se nadzor ne može obaviti za radnog vremena, a porezni obveznik ne dozvoljava nastavak istog nakon toga i
- traženje pomoći službenih osoba policijske uprave ako se prilikom provođenja nadzora pruža fizički otpor od strane poreznog obveznika ili se isti može očekivati.

Obveze osoba ovlaštenih za provođenja nadzora su sljedeće:

- predočenje službene iskaznice i predstavljanje poreznom obvezniku prije početka nadzora,
- vođenje brige o održavanju reda prilikom provođenja nadzora,
- ako se tijekom postupka posumnja u postojanje počinjenja kaznenog djela, prijestupa ili prekršaja, podnijeti prijavu državnom tijelu,
- pridržavanje naputaka donesenih od strane ministra financija koji se tiču provođenja inspekcijskog nadzora,
- izrada zapisnika o provedenom nadzoru,
- upoznati poreznog obveznika sa sadržajem zapisnika i ishodom poreznog nadzora te raspraviti sporne činjenice, pravne ocjene, zaključke i njihove učinke na utvrđivanje porezne obveze te o tome sastaviti zabilješku i
- obavještanje nadležnog tijela o činjenicama utvrđenim tijekom postupka nadzora koje se tiču i bitne su za oporezivanje drugih osoba.

Neizvršavanje navedenih obveza te prekoračenje istih slovi za povredu službene dužnosti.

7.9. Tijek inspekcijskog nadzora

Tijek nadzora utvrđen je Općim poreznim zakonom dok je dužnost djelatnika koji provodi nadzor utvrđen na način da se brine o dostojanstvu poreznog obveznika.

Inspekcijski nadzor provodi se na način određen zakonom, a podrazumijeva izvršenje određenih radnji:

- izdvajanje poreznog naloga za inspekcijski nadzor od strane poreznog tijela - sadrži vrijeme obuhvaćeno nadzorom, vrste poreza čije se plaćanje nadzire, vrijeme početka nadzora i ime ovlaštene osobe za nadzor,
- dostavljanje naloga poreznom obvezniku - velikom poreznom obvezniku 30 dana prije početka nadzora, a svim ostalim poreznim obveznicima 15 dana prije početka nadzora,
- ostaviti rok od 8 dana od dana primitka naloga za podnošenje prigovora na vrijeme nadzora dostavljenom u nalogu,
- porezno je tijelo ovlašteno odgoditi nadzor ako postoji opravdanost navoda poreznog obveznika u prigovoru,
- odluka o prigovoru donosi se u obliku zaključka (protiv njega nije dopuštena žalba),
- dužnost predstavljanja inspektora poreznom obvezniku,
- inspektor poduzima radnje u okviru svojih ovlasti,
- pravo je poreznog obveznika podnijeti prigovor ako smatra da se nadzor ne provodi u skladu s nalogom,
- čelnik poreznog tijela dužan je u roku tri dana od podnošenja prigovora donijeti odluku o istom te protiv nje nije dopuštena žalba,
- porezno tijelo može privremeno zapečatiti poslovni ili skladišni prostor, ako porezni obveznik ne dozvoljava nastavak nadzora nakon proteka radnog vremena - navedena se mjera može produžiti najduže do početka sljedećeg radnog dana (o tome se donosi zaključak protiv koje nije dopuštena žalba),
- o provođenju inspekcijskog nadzora sastavlja se zapisnik,
- pravo na prigovor na zapisnik pripada poreznom obvezniku u roku od 5-20 dana od dana primitka zapisnika,

- porezno tijelo donosi dopunski zastupnik protiv kojeg nije dopuštena žalba,
- porezno tijelo obavještava nadležno državno tijelo ukoliko postoji sumnja u počinjenje kaznenog djela, prijestupa ili prekršaja od strane poreznog obveznika,
- porezno tijelo donosi rješenje na osnovi zapisnika i dopunskog zapisnika i
- porezni obveznik ima pravo žalbe na porezno rješenje u roku 30 dana od dana primitka rješenja - žalba odgađa izvršenje rješenja do donošenja rješenja o žalbi.

Vrijeme obavljanja inspekcijskog nadzora podrazumijeva obavljanje radnji unutar uobičajenog radnog vremena.

Izvan radnog vremena obavljanje nadzora moguće je samo uz pristanak poreznog obveznika ili ako to nalaže svrha nadzora.

Mjestom obavljanja nadzora smatraju se prije svega poslovne prostorije poreznog obveznika, a može se obavljati i u stambenom prostoru poreznog obveznika ili u službenim prostorijama poreznog tijela.

Dužnost je poreznog obveznika tijelo nadzora sudjelovati u istom i to davanjem obavijesti, predočavanjem evidencija, poslovnih knjiga i dokumentacija te drugih isprava.

7.10. Pravo poreznog obveznika na prigovor tijekom inspekcijskog nadzora

Poreznom je obvezniku dopušteno podnijeti prigovor 22 tijekom nadzora u slučaju:

- odgode nadzora - u roku 8 dana od dana primitka naloga za inspekcijski nadzor (samostalnost poreznog tijela u ocjenjivanju opravdanosti razloga za odgodom)
- nepravilnosti provođenja nadzora u skladu s nalogom - pravo na podnošenje prigovora pripada poreznom obvezniku tijekom cijelog nadzora i
- izmjene činjeničnog stanja utvrđenog u zapisniku o nadzoru - rok ne može biti kraći od 5, a ni dulji od 20 dana od dana primitka zapisnika. Porezno tijelo može i ne mora usvojiti navode - ako ne usvoji tada razloge navodi u obrazloženju poreznog rješenja, a ako iste usvoji, donosi dopunski zapisnik.

O prigovoru se rješava zaključkom protiv kojeg nije dopuštena žalba.

8. OVRŠNI POSTUPAK U POREZnom PRAVU

8.1 Pojam ovrhe

Ovršni postupak je dio porezno-pravnog odnosa u kojem porezno tijelo provodi prisilnu naplatu poreznog duga na temelju ovršnih i vjerodostojnih isprava.¹⁶

Sredstva prisile koja se primjenjuju tijekom postupka su novčane kazne i zatvor.

Ovršni je postupak samostalni postupak tijekom kojeg porezno tijelo ostvaruje svoje zahtjeve iz porezno-dužničkog odnosa.

Ako se tijekom postupka ovrhe naplati cjelokupni dug poreznog obveznika time prestaje njegova obveza iz porezno-dužničkog odnosa, ali i obveza poreznog jamca.

Specifičnosti poreznog postupka prema propisima poreznog i građanskog prava je u tome što funkciju ovrhovoditelja može uz porezno tijelo pripasti i nadležnom sudu - ovisno o tome radi li se o pokretninama i imovinskim pravima ili nekretninama.

Ukoliko se porezni dug prisilno naplaćuje iz vrijednosti pokretnina i imovinskih prava za ovrhu je nadležno porezno tijelo, a ako je objektom prisilne naplate poreznog duga nekretnina, porezni postupak na prijedlog poreznog tijela provodi nadležan sud.

Porezno je tijelo ovlašteno provoditi ovrhu u okviru zakona na temelju svojih vlastitih akata i donositi rješenje o ovrsi i nije mu potrebno posebno odobrenje suda ili ovršna klauzula.

8.2. Načela ovrhe

Tijekom provođenja ovršnog postupka porezno je tijelo dužno pridržavati se propisanih pravila koja su sadržana u načelima ovrhe.

Porezno je tijelo u ovršnom postupku dužno primijeniti one ovršne radnje koje su primjerene u odnosu na visinu poreznog duga.

¹⁶Čl.140.st. 2. i 3. OPZ-a

8.2.1. Načelo zabrane prekomjernosti

S obzirom na činjenicu da se ovrhom zadire u jedno od najosjetljivijih područja prava ovršenika porezno je tijelo dužno voditi računa o zabrani prekomjernosti.

Navedena su prava građanima zajamčena Ustavom Republike Hrvatske.¹⁷

Zadiranje u imovina ovršenika dozvoljeno je samo u onoj mjeri u kojoj je to nužno za postizanje određenog cilja (visinu poreznog duga).

Dužnost je poreznog tijela odreći se primjenjivanja svih onih mjera čiji bi učinak bio u suprotnosti s javnim interesom.

Porezno je tijelo tijekom prodaje iz imovinske mase ovršenika ovlašteno izdvojiti samo one dijelove čija će prodaja biti najbliža visini poreznog duga te bi svako postupanje suprotno navedenom značilo povredu načela zakonitosti i jednakosti.

8.2.2. Načelo zaštite dostojanstva ovršenika

Iako je zaštita dostojanstva ovršenika jedno od temeljnih načela Ovršnog zakona, ta zaštita mora biti uravnotežena s pravom ovrhovoditelja na prisilno ostvarenje tražbine, ali i poštivati čovjekov ugled, čast, osobne vrijednosti, ponos i zasluge.

8.3. Sudionici ovrhe

U ovršnom postupku sudjeluju porezno tijelo - ovrhovoditelj i porezni obveznik odnosno njegov jamac - ovršenik.

Porezno tijelo na temelju Općeg poreznog zakona i Ovršnog zakona provodi ovrši postupak.

Ovršenik je osoba od kojeg se naplaćuje porezni dug iz porezno-dužničkog odnosa (objekt ovrhe: imovina i imovinska prava).

Dužnost je ovršenika ovrhovoditelju pružiti podatke o svojoj imovini kako bi on mogao odrediti nad kojim će se dijelom imovine provesti ovrha.

8.4. Pravna osnova ovrhe

¹⁷Ustav Republike Hrvatske čl.35., Narodne novine, br. 56/90, 135/97, 08/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 05/14.

Prema Ovršnom zakonu dva su temelja za određivanje ovrhe: ovršna i vjerodostojna isprava.

Pod pojmom ovršne isprave smatra se rješenje o utvrđivanju poreza kojim se određuje visina poreznog duga.

Ovršnim ispravama smatraju se:

- ovršna sudska odluka (npr. presuda) ili nagodba,
- ovršna javnobilježnička odluka ili isprava,
- ovršna odluka ili nagodba iz upravnog postupka ako se odnose na ispunjenje novčane obveze.
- ovršna odluka arbitražnog suda ili nagodba sklopljena pred nekim od sudovima časti pri strukovnim komorama u RH,
- te druge isprave koje su kao ovršna isprava određene nekim posebnim zakonom, a ne Ovršnim zakonom.

Vjerodostojnom ispravom smatra se knjigovodstveni izlist stanja poreznog duga potpisan od ovlaštene osobe poreznog tijela.

Navedene su isprave dokaz o postojanju poreznog duga i njegovoj dospelosti što čini pretpostavku za vođenje postupka ovrhe.

Na temelju gore navedenih isprava mjesno nadležno porezno tijelo donosi rješenje o ovrsi koje mora biti u pismenom obliku te je protiv njega dopuštena žalba u roku od 8 dana od dana dostave rješenja. Podnesena žalba ne odgađa provedbu ovrhe.

Rješenje o ovrsi dostavlja se poreznom obvezniku.

Osim što mora biti doneseno u pismenom obliku kao i svaki porezni akt mora sadržavati još i:

- naznaku ovršne ili vjerodostojne isprave na temelju koje se ovrha određuje,
- predmet ovrhe
- visinu porezne obveze i kamata koje se ovrhom naplaćuju
- rok za plaćanje poreznog duga,
- načine provođenja ovrhe,
- troškove ovrhe i
- uputu o pravnom lijeku (žalbi).

8.5. Objekt ovrhe

S obzirom na to da se ovrha provodi kako bi država naplatila od poreznog dužnika porez objekt ovrhe je imovina (pokretna i nepokretna) i imovinska prava.

Nad pokretnom imovinom i imovinskim pravima određenog poreznog dužnika ovrhu provodi porezno tijelo dok nad nepokretnom imovinom ovrhu provodi nadležni sud, ali isključivo na prijedlog poreznog tijela.

Izuzetak kod provedbe ovrhe je da objektom može biti i javna imovina u slučaju da je tijelo državne uprave dužnik poreznog dužnika.

8.6. Pretpostavke za provođenje ovrhe¹⁸

Pretpostavke da bi se ovršni postupak mogao provesti su sljedeće:

- dospelost, a nenaplaćenost poreznog duga (u propisanom roku),
- kad je ovršeniku nalaženo da u roku od 8 dana od dana dostave rješenja o ovrsi podmiri svoj porezni dug i kamate,
- kad ovršenik ne udovolji nalogu poreznog tijela odnosno rješenju o ovrsi i
- Kad porezno tijelo prethodno poduzme sve mjere kako bi se porezni dug naplatio iz sredstava osiguranja naplate poreznog duga.

8.7. Postupci u vezi s ovrhom

Ako tijekom provođenja ovršnog postupka nastupe činjenice koje predstavljaju osnovu za primjenu određenih postupaka porezno tijelo može:

- obustaviti postupak i
- odgoditi postupak.

8.7.1 Pretpostavke za obustavu ovrhe

Ovrha se može obustaviti po službenoj dužnosti ili na prijedlog ovršenika u sljedećim slučajevima:

¹⁸Čl.146.st.1. OPZ-a

- ako je ovršna isprava pravomoćno preinačena, ukinuta ili poništena,
- ako prestanu prava i obveze iz porezno-dužničkog odnosa,
- ako se obustavi izvršenje rješenja o ovrsi,
- ako se pokrene stečajni postupak.

8.7.2. Pretpostavke za postupak odgode ovrhe

Porezno tijelo može na prijedlog ovršenika u cijelosti ili djelomično odgoditi ovrhu za najduže 6 mjeseci.

Ovrha se odgađa u sljedećim slučajevima:

- ako je protiv ovršne isprave podnijeta žalba,
- ako je podneseni prijedlog za povrat u prijašnje stanje u onom postupku u kojem je donesena ovršna isprava (ako je porezni dužnik iz opravdanih razloga propustio izvršiti neku radnju u zakonskom roku i zbog toga trpi posljedice - taj zahtjev može podnijeti u roku od 3 mjeseca od propuštenog roka, a u slučaju više sile i nakon roka od 3 mjeseca, ali najkasnije u roku od 8 dana od dana prestanka razloga koji je doveo do propuštanja) i
- ako je protiv rješenja o ovrsi podnijeta žalba ili tužba nadležnom sudu.

Porezno je tijelo odgodu ovrhe ovlašteno uvjetovati sredstvima osiguranja od strane poreznog obveznika.

Porezni je obveznik dužan platiti kamate za cijelo vrijeme za koje je ovrha odgođena.

8.8. Oblici provođenja ovrhe

Ovrši postupak može se provoditi prema:

- načinu pljenidbe objekta poreznog dužnika
- načinu prodaje zaplijenjenog objekta ovrhe.

8.9. Provedba ovrhe prema načinu pljenidbe objekta ovrhe ovršenika

Pljenidba sredstava na žiro i drugim računima - porezno tijelo banci ili drugoj ovlaštenoj financijskoj organizaciji koja vodi poslove platnog prometa ovršenika, a kod kojeg ima otvoren žiro ili drugi račun dostavlja rješenje o ovrsi zajedno s

nalogom i njime naređuje da sva novčana sredstva koja se nalaze na računu ovršenika i sva novčana sredstva koja će pritijecati na račun doznači u koristi poreznog tijela.

Pljenidba tražbine poreznog dužnika - ako je objekt pljenidbe tražbina dužnik porezno tijelo nalaže dužniku ovršenikada istu podmiri u roku od 15 dana te da uplati u koristi poreznog tijela za račun ovršenikovog poreznog duga te se dužan izjasniti o pravima koja prema tražbini polažu druge osobe te je li tražbina i koja je već zaplijenjena za druge vjerovnike.

Pljenidbom porezno tijelo stječe založno pravo na tražbina ovršenikova dužnika ukoliko isti ne postupi po nalogu poreznog tijela u roku od 15 dana po primitku naloga, a ni ne ospori potraživanje ovršenika.

Vrste pljenidbe razlikuju se po vrsti i prirodi tražbine:

- **Pljenidba tražbine osigurane založenim pravom upisanoj u zemljišnoj knjizi ili terećenjem broda ili zrakoplova upisanom u tuzemni ili inozemni registar**

Pljenidba tražbine osigurane založnim pravom upisanim u zemljišnoj knjizi ili drugoj javnoj knjizi u koju se upisuju prava na nekretninama provodi se upisom pljenidbe u tu knjigu odnosno broda ili zrakoplova u njegovu korist.

Upis se obavlja po službenoj dužnosti, uz naznaku da je pljenidba na temelju koje je na tražbini stečeno založno pravo određena radi namirenja tražbine ovrhovoditelja.

Ako ima više ovrhovoditelja, red prednosti njihovih tražbina određuje se prema vremenu upisa.

- **Pljenidba tražbine zasnovane na vrijednosnom papiru**

Sudski ovršitelj oduzimanjem papira od ovršenika i njegovom predajom sudu odnosno javnom bilježniku provodi pljenidbu novčane tražbine zasnovane na vrijednosnom papiru koji se prenosi indosamentom ili za čije je ostvarenje inače potreban taj papir.

- **Pljenidba dospjele novčane tražbine zaposlenika**

Ova ovršna radnja provodi se tako što će ovrhovoditelj rješenjem naložiti ovršenikovom dužniku – poslodavatelju, da plaću ovršenika isplati u korist propisanih

uplatnih računa uzimajući u obzir izuzeća propisana člankom 142. Općeg poreznog zakona.

Navedenim člankom propisano je da se u ovršenom postupku ne mogu plijeniti sljedeće tražbine:

- po osnovi plaće i s plaćom izjednačenih primanja do iznosa minimalne plaće u Republici Hrvatskoj utvrđene prema propisima o minimalnoj plaći; □
- novčani primici koji su izuzeti od oporezivanja prema posebnim propisima – koja ne podliježu plaćanju poreza na dohodak kao što su primici po osnovi naknade plaća, nagrada, potpora, po osnovi službenih putovanja, stipendija i drugi primici propisani Zakonom o porezu na dohodak.¹⁹

● **Pljenidba tražbine poslodavca prema zaposleniku**

Tražbina se plijeni na način da porezno tijelo naloži poslodavcu da u roku 15 dana isplati plaću ovršeniku.

Pljenidba pokretnina

Kad su objektom pljenidbe pokretnine porezno je tijelo dužno ih popisati i upisati u pljenidbeni popis.

Popisati će se samo one pokretnine koje su dovoljne da se namiri ovrhovoditeljeva tražbina i pokriju troškovi ovrhe.

Tijekom postupka pljenidbe porezno tijelo pretražuje stambene i poslovne prostorije poreznog dužnika, spremišta i ima ovlaštenja otvarati zatvorena vrata.

Pljenidbenim popisom ovrhovoditelj stječe založno pravo na popisanim pokretninama.

U slučaju da ovršenik namjerno ili nepažnjom uništi, ošteti ili otuđi popisane stvari, tada će ovrhovoditelj podnijeti kaznenu prijavu nadležnom tijelu.

Tijekom pljenidbe poreznog je tijelo dužno voditi računa o dostojanstvu poreznog obveznika te su zakonom isključene stvari kojima se ne narušava minimum za egzistenciju poreznog dužnika i njegove obitelji (ne smije se plijeniti odjeća, obuća, rublje, posuđe, televizor, radioprijemnik...).

Pljenidba imovinskih prava

¹⁹Zakon o porezu na dohodak, čl.10. Narodne novine, br. 177/04, 73/08, 80/10,114/11.

Učinci pljenidbe na imovinskim pravima nastupaju u trenutku kada je zabrana raspolaganja imovinskim pravima priopćena poreznom dužniku.

Ukoliko se radi o imovinskim pravima koja se odnose na pokretnine primjenjuju se odredbe Općeg poreznog zakona, a ako se radi o imovinskim pravima na nekretninama primjenjuje se Ovršni zakon.

Provedba ovrhe prema načinu prodaje zaplijenjenog objekta ovrhe

Provedba zaplijenjenih stvari provodi se putem:

- burze - organizirani oblik tržišta na kojem se trguje novcem, vrijednosnim papirima i tipiziranim proizvodima i uslugama;
- javnom prodajom - obavlja se prema posebnim propisima i mora biti objavljena u dnevnom tisku te se mora obavljati u prisustvu najmanje dvojice prijavljenih kupaca (izdvojeni ovršenik i porezno tijelo). Cijena prodaje pokretnina ne smije biti niža od jedne polovice njezine vrijednosti koja se procjenjuje od strane poreznog tijela te se o njoj vodi zapisnik (dostava ovršeniku u roku od 3 dana od dana izvršene prodaje).

Ovršenik ima pravo na pravni lijek:

- žalbu protiv sudskog rješenja o ovrsi na temelju ovršne isprave. Pravodobna i dopuštena žalba ne odgađa provedbu ovrhe i
- prigovor protiv javnobilježničkog rješenja na temelju vjerodostojne isprave. Pravodobni, obrazloženi i dopušteni prigovor protiv javnobilježničkog rješenja na temelju vjerodostojne isprave odgađa provedbu ovrhe te se postupak nastavlja pred sudom. Ako prigovor nije obrazložen, sud će ga odbaciti kao nepotpun, ne pozivajući ovršenika da ga dopuni ili ispravi.

Postupak ovrhe u ispostavi Porezne uprave

U ispostavi Porezne uprave utvrđuje se postojanje poreznog duga koji se sastoji:

- iz zaduženja po rješenjima poreznog tijela o utvrđenim poreznim obvezama i

- iz zaduženja po obračunskim prijavama kojima porezni obveznik sam prijavljuje svoje porezne obveze.

U slučaju kad ispostava Porezne uprave ne uspije naplatiti dospjeli porezni dug ovrhom na novčanim sredstvima ili plaćom poreznog obveznika, na temelju podataka kojima raspolaže, utvrditi će postojanje vlasništva poreznog dužnika nad nekretninama, motornim vozilima ili plovilima i bez odgode poduzeti daljnje mjere sa zahtjevom Područnom uredu sa dokumentacijom poreznog obveznika vezanom za imovinu kojom on raspolaže. Na zahtjev Područnog ureda - Odjela za ovrhu, ispostava će donijeti rješenje o visini duga kojim se utvrđuje dug za:

- preuzeti saldo obveznih doprinosa od nadležnih zavoda;
- druge obveze kao što su članarina turističkim zajednicama, komorski doprinosi
- i druge za koje dug nije utvrđen rješenjem.

U slučaju ovrhe nad nekretninama poreznog obveznika, a za potrebe suda, ispostava donosi rješenje o utvrđivanju duga za:

- obveze koje je porezni obveznik sam iznio u poreznim prijavama odnosno i
- izvješćima kojima porezni obveznik sam prijavljuje svoje obveze (sam se zadužuje).

9. PRAVNA SREDSTVA

9.1. Pojam pravnog sredstva

Svaka fizička ili pravna osoba koja smatra da su joj pravnim aktom tijekom postupka povrijeđena ili uskraćena određena prava ima pravo na žalbu odnosno u određenim slučajevima pravo na neki drugi oblik pravne zaštite. Navedeni oblici pravne zaštite nazivaju se pravnim sredstvima koja mogu biti redovna i izvanredna. S obzirom postojanja specifičnosti poreznog postupka u odnosu na položaj pravnih subjekata (odnos javnopravnog tijela i poreznog obveznika na području oporezivanja i plaćanja poreza) u građansko-pravnom odnosu, od primarne je važnosti osigurati pravnu zaštitu onog subjekta (podređenog, u ovom slučaju fizičke ili pravne osobe) u porezno-pravnom odnosu koji je u neravnopravnom položaju. Država, tj. javnopravno tijelo se u navedenom postupku pojavljuje u povlaštenom položaju i zadire u gospodarsku snagu podređenog subjekta te su porezna rješenja najčešći razlog korištenja pravne zaštite.

Poreznom obvezniku mora biti omogućeno zatražiti pravnu zaštitu od višeg javnopravnog tijela uvijek kad smatra da mu je tim zadiranjem nezakonito ili nepravedno smanjena gospodarska snaga.

9.2. Vrste pravnih sredstava

Pravna sredstva koja služe za ostvarenje pravne zaštite u poreznim slučajevima prema kriteriju pravnih propisa kojim su pojedine vrste tih sredstava uređene sadržane su dijelom u:

- Općem poreznom zakonu - žalba kao redovno pravno sredstvo i mijenjanje i poništavanje poreznog akta u vezi s upravnim sporom kao izvanredno pravno sredstvo,
- Zakonu o upravnim sporovima - upravni spor kao pravni lijek u postupku pred sudom i
- Zakonom o općem upravnom postupku (izvanredna pravna sredstva) - obnova postupka, zahtjev za zaštitu zakonitosti, poništavanje i ukidanje poreznog akta po pravu nadzora, proglašavanje poreznog akta ništavim, izvanredno ukidanje poreznog akta, mijenjanje i poništavanje poreznog akta u vezi s upravnim sporom i ukidanje ili mijenjanje poreznog akta uz pristanak ili na zahtjev stranke.

9.3. Redovno pravno sredstvo (žalba)

9.3.1. Općenito

U porezno-pravnom smislu i postupku žalba je redovno sredstvo pravne zaštite i smatra se osnovnim načelom svake suvremene pravne države jer svakoj osobi kojoj je povrijeđeno ili uskraćeno neko pravo pruža unutar određenog roka osiguranje djelotvorne pravne zaštite.

9.3.2. Pravo na podnošenje žalbe

Pravo na podnošenje žalba pripada svakoj osobi o čijim se pravima ili obvezama odlučivalo tijekom prvostupanjskog postupka kao i svaka druga osoba koja za to iskaže javni interes.

9.3.3. Razlozi za podnošenje žalbe

Razlozi za podnošenje žalbe su:

- nezadovoljstvo stranke o čijim je pravima i obvezama odlučivalo u postupku i o je doneseno rješenje,
- ako o zahtjevu žalitelja nije doneseno porezno rješenje u zakonom propisanom roku,
- namjera žalitelja da se odgodi izvršenje rješenja - moguće samo u postupku kada porezno tijelo donese rješenje na temelju podataka koje je samo utvrdilo u postupku, a ne u slučaju kad se ono donosi na temelju podataka koje porezni obveznik sam naveo u svojoj poreznoj prijavi.

9.3.4. Rok za podnošenje žalbe, načini predaje žalbe, oblik i elementi

Rok za podnošenje žalbe iznosi 30 dana od dana primitka poreznog akta - navedeno je bitno posebno iz razloga jer se po žalbi postupa samo ako je predana u roku.

Izuzetak od toga je slučaj povrata u prijašnje stanje.

Žalba se podnosi nadležnom drugostupanjskom tijelu, a predaje se neposredno u pisanom obliku, preporučeno putem pošte ili usmeno izjavom na zapisniku kod prvostupanjskog tijela.

Ako je žalba predana nenadležnom tijelu, a u roku propisanom zakonom ne može se odbaciti kao nepravodobna.

Elementi koje žalba mora sadržavati su:

- ime i prezime žalitelja,
- naznaku poreznog akta koji se pobija,
- žalbene razlog kojima se traži poništenje, izmjena ili ukidanje poreznog akta,
- dokaze kojima se obrazlaže žalba i
- potpis žalitelja.

Žalba se uvijek predaje prvostupanjskom tijelu iako o njoj rješava drugostupanjsko tijelo, a ponajprije iz razloga ubrzanja postupka i isključivanja nepotrebnog posrednika.

3 razloga predaje prvostupanjskom tijelu:

- izbjegavanje drugostupanjskog postupka - prvostupanjsko je tijelo dužno izmijeniti svoje rješenje i donijeti novo ako uvaži razloge žalbe i time otkloni nedostatke u svom rješenju (novo rješenje je prvostupanjsko i protiv njega je dozvoljena žalba),
- prvostupanjsko tijelo dostavlja primljenu žalbu drugostupanjskom tijelu s podacima na osnovi kojih je doneseno rješenje,
- prvostupanjskom tijelu daje se na znanje da je žalba podnesena.

9.4. Tijela ovlaštena rješavati u povodu žalbe

Uredbom o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija propisano je da u povodu žalbe rješavaju prvostupanjsko i drugostupanjsko tijelo.

Iako se oba tijela nalaze unutar Ministarstva financija organizacijski prvostupanjsko tijelo pripada Poreznoj upravi, a drugostupanjsko je samostalna služba Ministarstva. Porezna uprava dijeli se na područne urede, a oni se dijele na ispostave. Ispostava (Odsjek za utvrđivanje porezne osnovne i porezne obveze) je prvostupanjsko tijelo nadležno za postupanje u povodu žalbe i primjenjivanje ostalih sredstava pravne zaštite.

Samostalnu službu za drugostupanjski upravni postupak čine:

- **Odjel za drugostupanjski porezni postupak** - ovlašten za rješavanje po žalbama protiv prvostupanjskih rješenja doneseni od strane Porezne uprave iz oblasti poreza, pristojbi i drugih proračunskih prihoda (osim carina) i
- **Odjel drugostupanjskog carinsko-upravnog postupka** - ovlašten za provođenje drugostupanjskog upravnog postupka, pripremanje stručnih podloga za donošenje drugostupanjskih upravnih rješenja i drugih akata u upravnom postupku, pripremu odgovora na tužbu u upravno-sudskom postupku i nacрте rješenja koja se donose u izvršenju sudskih odluka u upravnim sporovima.

9.4.1. Ovlaštenja prvostupanjskog tijela u povodu žalbe

Tijekom postupanja u povodu žalbe, prvostupanjsko tijelo može pod određenim uvjetima prvostupanjsko rješenje:

- odbaciti,
- izmijeniti ili
- zamijeniti ovim poreznim aktom.

Prvostupanjsko tijelo će žalbu odbaciti ako:

- žalba nije dopuštena
- nije podnesena od ovlaštene osobe i
- nije pravodobna.

Protiv navedenog rješenja dopuštena je žalba.

Prvostupanjsko porezno tijelo će tijekom postupka po žalbi porezni akt izmijeniti:

- ako je žalba opravdana i nije nužno provoditi novi ispitni postupak,
- ako je provedeni postupak bio nepotpun, a to bi moglo biti od utjecaja na rješavanje stvari,
- ako žalitelj u žalbi istakne takve činjenice i dokaze koji su bitni i od utjecaja na drugačije rješavanje stvari i
- ako je žalitelju moralo biti omogućeno sudjelovanje u postupku.

Prvostupanjsko tijelo će porezni akt zamijeniti novim poreznim aktom protiv kojeg je dopuštena žalba - usvojiti žalbu:

- ako je žalba opravdana i nije nužno provoditi novi ispitni postupak (dopunski postupak),
- ako je provedeni postupak bio nepotpun, a to je moglo utjecati na rješavanje stvari,
- ako su u žalbi iznesene nove činjenice i dokazi koji su od utjecaja na drugačije rješavanje stvari,
- ako je žalitelju moralo biti omogućeno sudjelovanje u postupku

- ako je žalitelj propustio sudjelovati u postupku, a svoje propuštanje je u žalbi opravdao.

Protiv novog poreznog akta dozvoljena je žalba, a odustajanje od iste dozvoljeno je sve do donošenja rješenja.

9.4.2. Radnje drugostupanjskog tijela u žalbenom postupku

Dužnost je drugostupanjskog tijela utvrditi dopustivost, pravodobnost i legitimitet žalitelja - u slučaju da isto nije ispunjeno, tijela žalbu odbacuje.

Ukoliko žalbu nije odbacilo, drugostupanjsko tijelo predmet uzima u rješavanje te je dužno ispitati zakonitost poreznog akta pobijanog žalbom posebno onog dijela na koji se žalba odnosi.

Drugostupanjsko porezno tijelo može odlučiti o izvođenju dokaza ako je potrebno zbog složenosti poreznog slučaja ili ako ocijeni da je to potrebno radi boljeg razjašnjenja stanja stvari.

Tijekom rješavanja o žalbi drugostupanjsko tijelo može žalbu:

- odbiti,
- uvažiti (rješenje se poništava u cijelosti ili djelomično) i
- izmijeniti.

Drugostupanjsko tijelo može žalbu odbiti:

- ako je žalba neosnovana - postupak je pravilno proveden, a rješenje zakonito,
- ako je nedostatak u prvostupanjskom postupku takve prirode da nije mogao utjecati na rješenje stvari i
- ako je prvostupanjsko rješenje osnovano na zakonu, ali zbog drugog razloga, a ne onog koji je naveden u rješenju.

Žalbu će uvažiti:

- ako je došlo do povrede formalnih ili materijalnih propisa
- žalbu može poništiti u cijelosti ili djelomično ako se radi o nepravilnosti prvostupanjskog postupka koje rješenje čini ništavim.

Drugostupanjsko tijelo rješava u okviru žalbenog zahtjeva, tj. ispituje samo navode žalitelja.

Ako porezno tijelo ustanovi da je žaliteljeva tvrdnja istinita ono može djelomično izmijeniti taj dio rješenja, a ukoliko tijekom postupka sazna za postojanje prava koje ide u korist poreznog obveznik, a on isto nije naveo, priznaje mu se navedeno pravo prema načelu postupanja u dobroj vjeri.

Rješenje se može izmijeniti i na štetu žalitelja ako su ispunjeni određeni uvjeti propisani zakonom - postojanje teške i neposredne opasnosti za život i zdravlje ljudi, za javnu sigurnost, mir, poredak ili javni moral ako se primijeni prvostupanjsko rješenje i u slučaju postojanja razloga radi kojih se rješenje proglašava ništavim.

Ako rješenje o žalbi u cijelosti ili djelomično ovisi o prethodnom pitanju koje je predmet sudskog spora ili je u nadležnosti nekog drugog tijela, drugostupanjsko porezno tijelo će zaključkom privremeno prekinuti postupak do okončanja sudskog spora i donošenja odluke od strane nadležnog tijela.

Prekid poreznog postupka traje sve do donošenja odluke i njezine pravomoćnosti te protiv zaključka nije dopuštena žalba nego se može pokrenuti upravni spor.

Za vrijeme prekida poreznog postupka ne teku zastarni rokovi.

Trajanje žalbenog postupka ograničeno je zakonom na dva mjeseca računajući od dana predaje žalbe prvostupanjskom tijelu (rješenje o žalbi mora biti dostavljeno žalitelju i drugim sudionicima postupka).

9.5. Sudionici u žalbenom postupku

U žalbenom postupku sudjeluju:

- žalitelj
- osoba koja ima pravni interes podnijeti žalbu,
- osoba koju je porezno tijelo pozvalo na sudjelovanje u postupku i
- porezno tijelo.

Žalitelj - osoba o čijim se pravima i obvezama odlučivalo u postupku. Pravo odustanka od žalbe ograničeno je do trenutka donošenja rješenja u povodu iste.

Osoba koja ima pravni interes podnijeti žalbu – pod tim se pojmom podrazumijeva svaka osoba na čija prava i obveze posredno utječe porezni akt.

Osoba koju je porezno tijelo pozvalo na sudjelovanje u postupku je svaka osoba čije bi sudjelovanje u postupku moglo pridonijeti utvrđivanju činjenica koje su bitne za oporezivanje.

Porezno tijelo može biti prvostupanjsko tijelo (ispostava područnog ureda) ili drugostupanjsko tijelo (Samostalna služba za drugostupanjski postupak).

9.6. Pravni učinak žalbe

Žalba odgađanja izvršenje pobijanog poreznog akta do donošenja rješenja o žalbi. Iznimka od navedenog, žalba ne odgađa izvršenje poreznog akta koji je donijet na temelju podataka koje je porezni obveznik sam naveo u poreznoj prijavi.

10. IZVANREDNA PRAVNA SREDSTVA

Za razliku od redovnih pravnih sredstava koriste se protiv konačnih poreznih akata zbog postojećih nedostataka koji rezultiraju štetnim posljedicama za prava i interes stranke, ali i za javni interes.

10.1. Obnova postupka

Obnova postupka je izvanredno sredstvo pravne zaštite koje omogućava poreznom obvezniku ponovno pokretanje postupka u poreznom slučaju iako je postupka već vođen i pravomoćno završen.

Obnova postupka može se zatražiti jer je stranka saznala za nove činjenice ili dokaze koji utječu na sadržaj rješenja, međutim, u postupku treba dokazati da se radi o novim činjenicama i dokazima, u suprotnom obnova se neće dopustiti.

Navedenim se pravim sredstvom omogućava otklanjanje nezakonitog djelovanja poreznog tijela, ispravljanje propusta i donošenje novog, drugačije rješenja od trenutnog.

Pokretanje obnove postupka dozvoljeno je na prijedlog stranke, osobe koja ima pravni interes za pokretanje obnovljenog postupka i državnog odvjetnika.

Uvjeti za pokretanje obnove postupka su postojanje konačnog poreznog akta (prvostupanjskog ili drugostupanjskog) te prijedlog za obnovu ne odlaže izvršenje rješenja, a u slučaju da poreznog tijelo smatra da će obnovu postupka odobriti ima ovlaštenje za odgodu.

Rok za pokretanje obnove postupka može biti subjektivni i objektivni.

Subjektivni rok iznosi mjesec dana od dana kada je stranka saznala za postojanje novih činjenica i dokaza (iznošenja razloga za obnovu postupka), od dana kada je rješenje postalo konačno ili dana dostave rješenja poreznom obvezniku.

Objektivni rok iznosi 5 godina od dana kada je konačni porezi akt dostavljen poreznom obvezniku.

Porezno tijelo koje je donijelo porezno rješenje rješava o obnovi postupka i ukoliko utvrdi opravdanost za pokretanje obnove postupka o tome donosi zaključak protiv kojeg je kao i protiv novog rješenja dozvoljena žalba ako ga je donijelo prvostupanjsko tijelo odnosno upravni spor.

10.2. Zahtjev za zaštitu zakonitosti

Za korištenje navedenog pravnog sredstva potrebno je ispuniti sljedeće uvjete:

- pravomoćnost prvostupanjskog ili drugostupanjskog poreznog akta,
- nemogućnost vođenja upravnog spora jer je ta mogućnost isključena zakonom, a sudska zaštita nije osigurana izvan upravnog spora i
- ako državni odvjetnik smatra da je pravomoćnim poreznim aktom povrijeđen zakon.

Pravo za podizanje zahtjeva za zaštitu zakonitosti pripada državnom odvjetniku.

10.3. Poništavanje i ukidanje poreznog akta po pravu nadzora

Osnovni kriterij za zakonsko uređenje sankcije poništavanja ili ukidanja upravnog akta stupanj je nezakonnosti koji akt sadrži.

Razlozi za poništavanje poreznog akta po pravu nadzora su donošenje poreznog akta od strane nenadležnog tijela, ako je poreznoj stvari već doneseno porezno rješenje kojim je ta stvar drugačije riješena, ako je rješenje donijelo mjesno nenadležno tijelo i ako je porezni akt donesen kao posljedica prisile, ucjene, pritiska ili neke nedopuštene pravne radnje.

Razlika između poništavanja i ukidanja poreznog sadržana je u:

- osobama koje su ovlaštene za pokretanje prava nadzora i
- pravnim posljedicama.

Kod poništavanja poreznog akta inicijativa za poništavanje pripada nadležnom tijelu po službenoj dužnosti, stranci, državnom odvjetniku i pučkom pravobranitelju dok kod ukidanja pripada svim subjektima koji imaju pravo inicijative za poništavanje, ali ne i stranci.

Poništavanje poreznog akta ima djelovanje *ex tunc*– djeluje od trenutka njegova donošenja (ponišavaju se i sve pravneposljedice koje je proizveo od trenutka donošenja) dok ukidanje poreznog akta ima djelovanje *ex nunc*– djeluje ubuduće (ne poništavaju se proizvedene pravne posljedice već se sprječava daljnje proizvođenje istih).

Nezakonito rješenje može se poništiti u roku od 2 godine, a ukinuti u roku od godine dana od dana postojanja rješenja konačnim.

10.4. Proglašavanje poreznog akta ništavim

Kako bi neki porezni akt stekao status ništavosti mora sadržavati takvu grubu povredu pravnog poretka uslijed koje ne može konvalidirati ni postati pravomoćan.

Razlozi odnosno povrede zbog kojih se porezni akt proglašava ništavim su:

- porezni je akt donesen bilo iz sudske nadležnosti ili u stvari o kojoj se ne može rješavati u poreznom postupku,
- svojim izvršenjem porezni bi akt mogao uzrokovati kazneno djelo,
- nije moguće izvršenje poreznog akta,
- porezni akt koji je donijelo porezno tijelo bez prethodnog zahtjeva stranke, a stranka ni naknadno na njegovo pokretanje i vođenje nije pristala ni izrično ni prešutno,
- ako porezni akt sadrži nepravilnost koja je po nekoj izričitoj zakonskoj odredbi predviđena kao razlog ništavosti i
- izvršenje poreznog akta bilo bi protivno osnovnim načelima pravnog poretka.

Proglašenjem poreznog akta ništavim poništavaju se isve njegove pravne posljedice koje je proizveo.

Nadležnost za proglašenje poreznog akta ništavim pripada: prvostupanjskom poreznom tijelu koje je donijelo porezni akt, zatim nadležnom drugostupanjskom tijelu, a ako drugostupanjskog tijela nema, onda pripada tijelu koje je ovlašteno za provođenje nadzora nad tijelom koje je donijelo porezni akt.

Protiv rješenja kojim se porezni akt proglašava ništavnim dopuštena je žalba kao i protiv rješenja kojim se odbija prijedlog stranke ili državnog odvjetnika za proglašenje poreznog akta ništavim.

U slučaju da nema tijela koje rješava o žalbi, protiv takvog rješenja može se neposredno pokrenuti upravni spor.

10.5. Izvanredno ukidanje poreznog akta

Koristi se protiv izvršnih poreznih akata kojima nije povrijeđen formalni ni materijalni zakon, ali čije bi izvršenje dovelo u neposrednu opasnost određeni društveni interes ili određeno dobro i djeluje *ex nunc*.

Pravo na izvanredno ukidanje poreznog akta pripada prvostupanjskom tijelu koje ga je donijelo, a u protivnom, ako ono to ne učini drugostupanjskom tijelu.

Protiv rješenja o ukidanju poreznog akta dopuštena je žalba samo ako je takvo rješenje donijelo prvostupanjsko porezno tijelo, u protivnom, kad je rješenje donijelo drugostupanjsko tijelo može se neposredno pokrenuti upravni spor.

10.6. Mijenjanje i poništavanje poreznog rješenja u vezi s upravnim sporom

Navedeni pravni institut može primijeniti porezno tijelo koje je donijelo porezni akt protiv kojeg je pokrenut upravni spor da do okončanja istog porezni akt izmijeni ili poništi na način da uvaži sve zahtjeve tužbe, ali samo ako se na taj način poreznog obveznika ne dovodi u lošiji položaj i ako se time ne vrijeđa pravo treće osobe.

Uvjeti za primjenu su:

- konačni porezni akt
- protiv takvog poreznog akta mora se pravodobno pokrenuti upravni spor i
- porezno tijelo koje je donijelo porezni akt i koje primjenjuje ovo izvanredno pravno sredstvo mora uvažiti sve zahtjeve iz tužbe predane Upravnom sudu te novi porezni akt ne smije biti u suprotnosti i vrijeđati pravo stranke i treće osobe.

10.7. Ukidanje i mijenjanje poreznog akta uz pristanak ili po zahtjevu stranke

Osnovni uvjet da bi se navedeno pravno sredstvo moglo primijeniti je postojanje pristanka stranke.

Navedenim se sredstvom štite prava stranke koja je ona stekla u porezno-pravnom odnosu, a ako porezno tijelo smatra da je navedeni poreznim aktom koji je pravomoćan stranka stekla neko pravo na koje je u aktu nepravilno primijenjen materijalni zakon može uz pristanak stranke isti ukinuti ili mijenjati.

Zahtjev za ukidanje i mijenjanje poreznog akta može podnijeti i stranka ukoliko smatra da je takav porezni akt nepovoljan za nju.

Ako je rješenje kojim se prijašnji porezni akt ukida ili mijenja donijelo prvostupanjsko porezno tijelo, dopuštena je žalba, dok se protiv rješenja drugostupanjskog tijela može pokrenuti upravni spor.

11. UPRAVNI SPOR

Upravni spor predstavlja sudski nadzor nad pojedinačnim poreznim aktima u cilju zaštite objektivne zakonitosti i subjektivnog prava građana.

U Republici je Hrvatskoj sudska zaštita propisana Ustavom Republike Hrvatske, a sudska kontrola poreznih akata Općim poreznim zakonom.

Upravne sporove rješava Upravni sud RH i to kao sud prvog i posljednjeg stupnja u vijećima sastavljenim od trojice sudaca bez usmene rasprave jer je predmet spora ocjena zakonitosti poreznog akta.

Predmetom upravnog spora može biti i tzv. šutanja administracije kada porezno tijelo nije u propisanom roku donijelo porezni akt kojim se rješava o zahtjevu ili žalbi stranke.

Upravni spor pokreće se tužbom protiv konačnog poreznog akta donesenog od strane drugostupanjskog tijela ili konačnog prvostupanjskog poreznog akta, protiv kojega nema mjesta žalbi u poreznom postupku.

Sud ne može na vlastiti zahtjev pokrenuti upravni spor.

Ocjenjujući zakonitost poreznog akta Upravni sud ne ispituje samo suglasnost poreznog akta s određenim zakonom već i sa svim ostalim pravnim normama u sustavu.

Ako sud utvrdi da je poreznim aktom došlo do povrede formalnog i materijalnog prava, presudom će staviti izvan snage porezni akt čija se zakonitost ispituje.

Stranka u upravno sporu može biti: tužitelj (poreznih obveznik), državni odvjetnik i javni pravobranitelj, tuženi (porezno tijelo) i treća osoba.

Rok za pokretanje upravnog spora, tj. rok za predaju tužbe je neprodljiv (zakonski rok) i iznosi 30 dana od dana dostave poreznog akta stranci (poreznom obvezniku) koja podiže tužbu.

Iznimno, rok za predaju tužbe iznosi 60 dana od dana dostave poreznog akta stranci u čiju korist je porezni akt donesen ako tužbu podiže državni odvjetnik, a porezni akt mu nije dostavljen.

Tužba se predaje u pisanom obliku neposredno sudu ili šalje poštom preporučeno, a može biti predana i usmeno na zapisnik kod redovnogsuda nadležnog za obavljanje poslova pravne pomoći.

Sud nakon primitka tužbe može istu:
odbaciti,

poništiti porezni akt bez dostavljanja tužbe na odgovor i riješiti tužbu u redovnom sudskom postupku.

U upravnom sporu odluke suda mogu biti:

presuda - sud presudom rješava spor na način da uvažava tužbu i poništava osporeni porezni akt ili odbija tužbu kao neosnovanu; poništi li sud osporeni porezni akt, presuda suda ga zamjenjuje,

rješenje - kad postoje razlozi koje zakon predviđa zaodbacivanje tužbe, sud će tužbu rješenjem odbaciti; ako obustavlja postupak sud donosi u formi rješenja odluku o istom.

12. ZAKLJUČAK

Hrvatski porezni sustav temelji se na načelima jednakosti i pravednosti pri čemu su svi građani dužni sudjelovati u podmirenju javnih troškova prema svojoj gospodarskoj snazi.

Tijekom svih proteklih godina misija je Porezne uprave pravilno primjenjivanje poreznih propisa u svrhu prikupljanja poreza i ostalih javnih davanja uz niske troškove za poreznog obveznika kao i tendencija prema dobroj suradnji s istima.

Uz kvalitetan informacijski sustav, jaku organizaciju i nepristrane djelatnike sa stručnim znanjima postiže se učinkovita naplata poreznih prihoda koji se slijevaju u državni proračun.

Poštujući vrijednosti propisane zakonima i propisima, poštujući načela poreznog postupka i poreznog obveznika prilikom provođenja istog Porezna se uprava želi pridružiti najboljim europskim poreznim upravama.

Porezna je uprava organizacija podložna promjenama i uvođenju novih zakonskih propisa na koje porezni obveznici reagiraju otporom pošto se radi o podmirenju poreznih obveza koje su nametnute.

Kako bi se uklonio negativan odnos poreznih obveznika prema poreznoj upravi i podmirenju poreznog dugovanja potrebno je pružiti im adekvatnu zaštitu tijekom cijelog postupka te poštivati dostojanstvo poreznih obveznika kako bi se omogućio donekle pristojan život i uživanje u starosti.

13. LITERATURA

PRAVNI PROPISI

1. Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine, br. 47/09, 110/21
2. Zakon o poreznom savjetništvu, Narodne novine, br. 127/00, 76/13, 115/16, 114/23
3. Ustav Republike Hrvatske, Narodne novine, br. 56/90, 135/97, 08/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 05/14.
4. Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11.

KNJIGE

1. Arbutina H., Jelčić B., Lončarić-Horvat O., Mijatović N., Šimović J.; Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, 2004.
2. Arbutina H., Jelčić B., Lončarić-Horvat O., Mijatović N., Šimović J.; Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2008.

WEB IZVORI

1. Ministarstvo pravosuđa i uprave Republike Hrvatske <https://mpudt.gov.hr>
2. Porezna uprava <https://www.porezna-uprava.hr/Stranice/Naslovnica.aspx>
3. Narodne novine <https://www.nn.hr/>