

Sveučilište u Zagrebu
Pravni fakultet
Sveučilišni specijalistički studij
Fiskalni sustav i fiskalna politika

**OSPORAVANJE PRAVA NA ODBITAK PRETPOREZA KROZ
PRIMJENU KITTELOVA NAČELA**

Sveučilišni specijalistički rad

Student: Goran Potočki

Mentor: prof. dr. sc. Sonja Cindori

ZAGREB, svibanj 2026.

SAŽETAK

U ovom radu prikazuje se provođenje poreznog nadzora poreza na dodanu vrijednost. Nadzor poreza na dodanu vrijednost proveden je nad društvom za koje je u početku postojala sumnja da sudjeluje u poreznoj prijevarama, što je kasnije i samim nadzorom potvrđeno. Poreznom obvezniku osporeno je pravo na odbitak pretporeza zbog utvrđenosti da je znao ili mogao znati da sudjeluje u poreznim prijevarama, a što je između ostalog potvrđeno i činjenicama da ne posjeduje vjerodostojnu dokumentaciju, da se posao odvijao jednokratno odnosno kroz svega nekoliko računa nakon čega je sljedećem društvu u nizu isplaćen povrat poreza na dodanu vrijednost temeljem zaprimljenih ulaznih računa nadziranog poreznog obveznika. Rad završava osobnim stavom autora u svezi provedbe poreznog nadzora poreza na dodanu vrijednost.

Ključne riječi: Kittel, porez na dodanu vrijednost, upravni postupak, porezni postupak, porezni nadzor, porezna prijevarama, odbitak pretporeza

SUMMARY

This paper presents the case study of a value added tax audit. The value added tax audit was conducted on a company that was initially suspected of participating in tax fraud, which was later confirmed by the audit itself. The taxpayer was denied the right to deduct input tax due to the determination that he knew or could have known that he was participating in tax fraud, which was confirmed, among other things, by the fact that he did not have credible documentation, that the transaction was carried out on a one-off basis, i.e. through only a few invoices, after which the next company in the series was paid a value added tax refund based on the incoming invoices received from the supervised taxpayer. The paper concludes with the author's personal opinion regarding the implementation of a value added tax audit.

Keywords: Kittel, value added tax, administrative procedure, tax procedure, tax supervision, tax fraud, input tax deduction

SADRŽAJ:

1. UVOD	1
2. POJAM POREZNOG NADZORA.....	3
2.1. NAČELA POREZNOG NADZORA.....	5
2.2. OVLAŠTENI SLUŽBENICI	5
3. POREZNI NADZOR: TEMELJNE INFORMACIJE ZA OBVEZNIKE	10
3.1. DOKAZIVANJE U POREZKOM NADZORU	11
3.2. POSTUPAK POREZNOG NADZORA	12
3.3. PREDLAGANJE, IZBOR, IZVEDBA I OCJENA DOKAZA	13
3.4. NOVI DOKAZI	14
3.5. DOKAZIVANJE DRUGOSTUPANJSKOG TIJELA	15
3.6. DOKAZIVANJE UPRAVNOG SUDA.....	16
3.7. POREZNI AKTI	18
3.7.1. ZAKLJUČAK	18
3.7.2. ZAPISNIK	19
3.7.3. ZABILJEŠKA	22
3.7.4. POREZNO RJEŠENJE.....	24
4. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST.....	31
4.1. POJAM POREZA NA DODANU VRIJEDNOST.....	32
4.2. UVOĐENJE POREZA NA DODANU VRIJEDNOST U REPUBLICI HRVATSKOJ	34
4.3. OBILJEŽJA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST U REPUBLICI HRVATSKOJ	35
4.4. OSNOVICE I STOPE POREZA NA DODANU VRIJEDNOST TE OSTALE BITNE PROMJENE U RAZDOBLJU OD 1. SIJEČNJA 1998. DO ULASKA REPUBLIKE HRVATSKE U EUROPSKU UNIJU	38
4.5. USKLAĐIVANJA POVODOM UVOĐENJA NOVOG ZAKONA O POREZU NA DODANU VRIJEDNOST PRILIKOM ULASKA REPUBLIKE HRVATSKE U EU	42

4.6. PRESUDE SUDA EUROPSKE UNIJE	44
4.6.1. PREDMET C-273/11 MECSEK-GABONA KFT.....	47
4.6.2. PREDMETI C-439/04 AXEL KITTEL PROTIV BELGIJSKE DRŽAVE I C-440/04 BELGIJSKA DRŽAVA PROTIV RECOLTA RECYCLING SPRL (SPOJENI PREDMETI)	48
4.6.3. PREDMET C-281/20 FERIMET SL PROTIV ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO	52
5. PROCEDURALNI ASPEKTI POKRETANJA NADZORA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST: UTVRĐIVANJE OPĆIH ČINJENICA I PRIMJENA DOKAZNIH SREDSTAVA	58
6. NALAZ	60
6.1. ANALIZA NADZORA OBRAČUNA I UPLATE POREZA NA DODANU VRIJEDNOST KROZ OBRAZAC PDV ZA RAZDOBLJE OD 1. LISTOPADA DO 31. PROSINCA 2015. GODINE.....	60
6.2. PREGLED ISPORUKA DOBARA UNUTAR EUROPSKE UNIJE KAO NEOPOREZIVIH I OSLOBOĐENIH TRANSAKCIJA	61
6.3. OPOREZIVE TRANSAKCIJE DOBARA I USLUGA	62
6.3.1. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U REPUBLICI HRVATSKOJ.....	62
6.3.2. POREZNI NADZOR I TRETMAN PREKOGRANIČNOG STJECANJA DOBARA I USLUGA UNUTAR EUROPSKE UNIJE.....	63
6.4. OBRAČUNATI PRETPOREZ	63
6.4.1. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU PO STOPI OD 25 %	64
7. ZAKLJUČAK	76
8. LITERATURA.....	79
9. POPIS TABLICA	85

1. UVOD

Predmet ovog specijalističkog rada je prikaz provođenja postupka poreznog nadzora poreza na dodanu vrijednost¹ (dalje u tekstu PDV) kod uskrate prava na odbitak pretporeza korištenjem Kittelova načela u slučaju porezne prijevare. Cilj rada je pružiti i prikazati osnovne informacije oko poreznog nadzora, samog nadzora PDV-a, donošenje poreznih akata u navedenom poslovnom procesu te prikazati određena prava i obveze, kako ovlaštenih službenika u poreznom nadzoru, tako i stranaka u postupku. Također, cilj je prikazati kako se pojedini članci Zakona i Pravilnika o PDV-u primjenjuju u praksi odnosno prikazati teorijski dio u kombinaciji sa empirijskim dijelom rada, konkretno kod uskrate prava na odbitak pretporeza uz korištenje Kittelova načela. U ovom radu sami podaci su obrađeni metodom analize i kompilacije.

Rad je sastavljen od dvije osnovne cjeline koje su podijeljene na teorijski i empirijski dio. Nakon uvoda, u prvoj cjelini koja se odnosi na teorijski dio prikazana su četiri poglavlja. U prvom poglavlju prikazuju se općenite informacije o poreznom nadzoru, načelima i ovlaštenim službenicima. U drugom poglavlju opisuje se kako započinje porezni nadzor, dokazivanje, sam postupak, predlaganje, izbor, izvedba i ocjena dokaza, spominju se eventualni novi dokazi, dokazivanje drugostupanjskog tijela i Upravnog suda te najčešći porezni akti u poreznom nadzoru. Treće poglavlje donosi općenite informacije o PDV-u, obilježja PDV-a u Republici Hrvatskoj (dalje u tekstu RH), osnovice i stope PDV-a te ostale bitne promjene od uvođenja PDV-a, 1. siječnja 1998. do ulaska RH u Europsku uniju (dalje u tekstu EU), 1. srpnja 2013. godine, usklađivanjem sustava PDV-a tim povodom. Četvrto poglavlje se odnosi na primjere presuda Suda EU povezanih s poreznim prijevarama neovlaštenim korištenjem odbitka pretporeza.

U drugoj cjelini koja se odnosi na empirijski dio rada prikazuje se postupak provođenja poreznog nadzora na konkretnom primjeru poreznog obveznika, na način da se ova cjelina sastoji od dva poglavlja. U prvom poglavlju koje opisuje početak nadzora navode se opće činjenice i dokazna sredstva, dok se u drugom poglavlju prikazuje konkretan porezni nadzor odnosno nalaz. Nalaz se provodi nadzorom podataka iskazanih od strane poreznog obveznika

¹ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine broj 47/95-94/00, 105/99, 87/09, 22/12, 136/12, 73/13, 148/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24, 152/24, 52/25, 151/25; Rješenje USRH 99/13, 153/13.

kroz PDV obrazac koji se potom nadzire po samim područjima. Nalaz pokazuje jednu godinu provođenja poreznog nadzora.

Posljednje poglavlje se odnosi na zaključak u kojem se daje osobni stav autora na porezni nadzor PDV-a iz perspektive vlastitog iskustva provođenja poreznih nadzora odnosno uskrate prava na odbitak pretporeza korištenjem Kittelova načela.

2. POJAM POREZNOG NADZORA

Porezni nadzor je dio porezno-pravnog odnosa u kojem porezno tijelo provodi postupak radi provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje poreznih obveznika i drugih osoba, što je propisano Općim poreznim zakonom (dalje u tekstu OPZ).² Nadzor, općenito govoreći, obuhvaća analizu i procjenu kvalitete donesenih odluka u odnosu na postavljene norme: ekonomske, tehničke, zakonodavne, društveno-političke i sl. Svrha poreznog nadzora je provjera primjene poreznih propisa.

Osnovni uvjet za provođenje zakonitog nadzora je poznavanje pravne osnove i njezine ispravne primjene tijekom pripreme i provođenja nadzora (poštivanje načela zakonitosti i materijalnosti). Nastavno na navedeno, osnovni zadaci nadzora su pažljivo utvrđivanje i dokazivanje činjenica u predmetu nadzora, točno povezivanje činjenica s pravnom osnovom (zakonskim odredbama), ispravno tumačenje pravne osnove (zakonskih propisa) i njihovih pravnih posljedica. Iz tih osnovnih zadataka proizlaze ključna pitanja i problemi svakog nadzora, poput: tko snosi teret dokaza različitih činjenica u nadzoru³, jesu li točno iskazani odnosi činjenica i tumačenja pravne osnove u skladu sa zakonima, svrhom zakonskih propisa i pravnim tumačenjem te jesu li posljedice ispravno utvrđene, s obzirom na svrhu zakonskih propisa i pravno tumačenje.

Porezni nadzor može se obavljati kod svih poreznih obveznika i drugih osoba koje raspolažu činjenicama i dokazima bitnim za oporezivanje, s tim da se kod utvrđivanja protoka vremenskog roka u kojemu se porezni nadzor može obavljati primjenjuje institut dopustivosti poreznog nadzora.⁴ Navedeni institut podrazumijeva da se porezni nadzor može obavljati u roku od tri godine od početka tijeka zastare prava na utvrđivanje porezne obveze, a samo iznimno za razdoblje za koje nije nastupila zastara tog prava, i to u slučaju zlouporabe prava, postupcima utvrđivanja razlike između stečene imovine i dokazanih sredstava za stjecanje te imovine prema propisima o porezu na dohodak, postupcima suzbijanja poreznih prijevara, postupcima pokrenutim po nalogu drugih tijela. Pod drugim tijelima podrazumijevaju se ona

² Članak 115. stavak 1. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24, 151/25.

³ Člankom 88. stavkom 1. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25, propisano je da u poreznom postupku teret dokaza snosi: 1. porezno tijelo za činjenice koje utemeljuju porez, a u skladu s člankom 6. stavkom 2. ovog Zakona; 2. porezni obveznik za činjenice koje smanjuju ili ukidaju porez.

⁴ Članak 117. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25 propisuju dopustivost poreznog nadzora.

tijela koja mogu dati nalog poreznom tijelu za provedbu poreznog nadzora, a to su, primjerice, nadležno Državno odvjetništvo (DORH, USKOK), nadležni sud, Ured europskog javnog tužitelja i dr.

S ciljem zaštite zajedničkog tržišta EU-a, mogu se provoditi i usporedni porezni nadzori koji podrazumijevaju provedbu poreznog nadzora u dvije ili više država članica EU-a tako da se u svakoj državi članici provodi porezni nadzor u skladu s nacionalnim propisima. Usporedni nadzori propisani su Zakonom o administrativnoj suradnji u području poreza⁵ odnosno Direktivom 2011/16/EU⁶ za izravne poreze i Uredbom Vijeća (EU) br. 904/2010⁷ – za područje PDV-a.⁸ U navedenim se slučajevima za dopustivost poreznog nadzora primjenjuje rok od šest godina, uz vođenje računa o početku tijeka zastare.⁹

Porezni nadzor može trajati od nekoliko dana do više mjeseci ovisno o: veličini poreznog obveznika, vrsti i broju poreza koji se nadziru, razdoblju oporezivanja koje je predmet poreznog nadzora, suradnji poreznog obveznika i sl.¹⁰ Poslovi i postupak poreznog nadzora koje Porezna uprava obavlja kod poreznih obveznika propisani su OPZ-om, Zakonom o Poreznoj upravi¹¹, zakonima i propisima o obračunavanju i plaćanju poreza, pristojbi, doprinosa i drugih javnih davanja, Zakonom o općem upravnom postupku¹² (dalje u tekstu ZUP), Zakonom o sustavu državne uprave¹³ i ostalim zakonima, propisima i uputama.

Teret dokaza za utvrđivanje porezne obveze ima iznimnu važnost, kao i objašnjenja i definicije pravnih pojmova (prema zakonima ili pravnom tumačenju) te problemi koji nastaju uslijed različitih tumačenja inspektora i poreznog obveznika i njegovih savjetnika. Različita tumačenja inspektora, poreznog obveznika i njegovih savjetnika glavna su tema zaključnog razgovora. Vezano uz navedeno, bitno je istaknuti da upute i mišljenja koja donosi Porezna uprava nemaju snagu zakonskog propisa. Oni su obvezujući za Poreznu upravu (jednako

⁵ Zakon o administrativnoj suradnji u području poreza, Narodne novine br. 115/16 i 130/17

⁶ Direktiva 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanja izvan snage Direktive 77/799/EEZ (SL L 64, 11. ožujka 2011.)

⁷ Uredbom Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost

⁸ Radusin Lipošinović, M., Utvrđivanje činjenica u postupku poreznog nadzora, RRIF br. 11/18, studeni 2018., str. 124 – 129.

⁹ Radusin Lipošinović, M., Predmet poreznog nadzora, RRIF br. 12/23, prosinac 2023., str. 176 – 183.

¹⁰ Galušić, A., Petrović, N., Vukšić, Z., Porezni nadzor u svjetlu novog OPZ-a, RRIF br. 10/09, listopad 2009., str. 134 – 141.

¹¹ Zakon o Poreznoj upravi, Narodne novine br. 115/16, 98/19, 155/23-Zakona o plaćama u državnoj službi i javnim službama, Narodne novine br. 152/24.

¹² Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

¹³ Zakon o sustavu državne uprave, Narodne novine br. 66/19.

postupanje prema svim poreznim obveznicima), ali nisu obvezujući za poreznog obveznika i za pravosuđe.

2.1. NAČELA POREZNOG NADZORA

Prilikom utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje u postupku poreznog nadzora inspektor je obvezan voditi računa o načelima oporezivanja koji su propisani OPZ-om (načelo zakonitosti, načelo materijalne istine, načelo učinkovitosti i ekonomičnosti, pravo poreznog obveznika na obavijest o ishodu poreznog nadzora i dr.) i ZUP-om (načelo učinkovitosti i ekonomičnosti, načelo utvrđivanja materijalne istine, načelo samostalnosti i slobodne ocjene dokaza i dr.).¹⁴ U odnosu na načelo objektivnosti, osoba koja provodi nadzor dužna je jednakom pozornošću promatrati sve činjenice koje utvrđuje tijekom nadzora, bez obzira jesu li na štetu ili u korist poreznog obveznika¹⁵. Nadalje, sukladno načelu proporcionalnosti, porezni nadzor je usmjeren samo prema činjenicama bitnim za utvrđivanje poreznog duga poreznog obveznika, dok se trajanje poreznog nadzora svodi u nužne granice¹⁶. Posljednjim, načelom očitovanja stranke, osoba koja provodi nadzor omogućuje poreznom obvezniku očitovanje o činjenicama bitnim za oporezivanje i to prije donošenja akta o utvrđivanju duga.¹⁷

Osim gornjih načela, ovlašteni službenici koji provode nadzor moraju se pridržavati i ostalih načela ZUP-a, tako i: načela zakonitosti, načela razmjernosti u zaštiti prava stranaka i javnog interesa, načelo pristupa podacima i zaštite podataka, prava stranke na pravni lijek, načela zaštite stečenih prava stranaka, kao i službene uporabe jezika i pisma.

2.2. OVLAŠTENI SLUŽBENICI

¹⁴ Radusin Lipošinović, M., Predmet poreznog nadzora, RRIF br. 12/23, prosinac 2023., str. 176 – 183.

¹⁵ Članak 121. stavak 2. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

¹⁶ Članak 121. stavak 3. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

¹⁷ Članak 7. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

Porezni nadzor obavljaju porezni revizori, porezni inspektori i drugi ovlašteni službenici za provedbu poreznog nadzora i druge stručno osposobljene osobe koje su ovlastili čelnici poreznog tijela.¹⁸ Isti ujedno imaju određena prava i obveze:

1. Prava:

- stupiti u poslovni prostor i na zemljište poreznog obveznika¹⁹,
- pregledati dokumentaciju, poslovne knjige, druge isprave i poslovne prostorije²⁰,
- utvrditi identitet osobe koja obavlja poslove za poreznog obveznika²¹,
- uzeti podatke u vezi s obračunavanjem, evidentiranjem, prijavljivanjem i plaćanjem poreza, pristojbi, doprinosa i drugih javnih davanja od osoba koje obavljaju te poslove²²,
- zahtijevati od poreznog obveznika da imenuje i druge osobe za davanje potrebnih podataka ako podaci dobiveni od osoba koje obavljaju te poslove nisu dostatni, odnosno uzimanje podataka od zaposlenika poreznog obveznika ili od treće osobe²³,
- privremeno zapečatiti poslovni ili skladišni prostor, ako se nadzor ne može završiti tijekom radnog vremena, a porezni obveznik ne pristane na nastavak nadzora nakon radnog vremena²⁴,
- zahtijevati pomoć službenih osoba Policijske uprave, ako se porezni obveznik fizički opire provođenju nadzora ili se takav otpor može očekivati.²⁵

2. Obveze:

- obaviti osobnu pripremu za provođenje nadzora,
- prije početka poreznog nadzora predložiti službenu iskaznicu i predstaviti se poreznom obvezniku²⁶,

¹⁸ Radusin Lipošinić, M., Predmet poreznog nadzora, RRIF br. 12/23, prosinac 2023., str. 176 – 183.

¹⁹ Članak 83. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

²⁰ Članak 81. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24, 151/25 i članak 23. Zakona o sustavu državne uprave, Narodne novine br. 66/19.

²¹ Članak 23. Zakona o sustavu državne uprave, Narodne novine br. 66/19.

²² Članak 79. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

²³ Članak 122. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

²⁴ Članak 121. stavak 8. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

²⁵ Članak 27. Zakona o sustavu državne uprave, Narodne novine br. 66/19.

- nadzirati rješavanje upravnih stvari te osigurati zakonitost, djelotvornost, svrhovitost i učinkovitost provedbe upravnih postupka iz svog djelokruga²⁷,
- samostalno utvrđivati činjenice i okolnosti u postupku te temeljem istih riješiti upravnu stvar²⁸,
- upoznati poreznog obveznika s ishodom poreznog nadzora, raspraviti sporne činjenice, pravne ocjene, zaključke i njihove učinke na utvrđivanje porezne obveze i o tome sačiniti zabilješku²⁹,
- izraditi zapisnik o poreznom nadzoru³⁰,
- ako se na temelju poreznog nadzora utvrdi da nema osnove za izmjenu porezne obveze, poreznom obvezniku dostavlja se rješenje kojim se obustavlja postupak³¹,
- podnijeti prijavu nadležnom državnom tijelu ako se osnovano sumnja da je porezni obveznik počinio prekršaj ili kazneno djelo³²,
- obavijestiti nadležni odjel za otkrivanje porezno kaznenih djela ako se temeljem raspoložive dokumentacije osnovano sumnja u počinjenje kaznenog djela u razdobljima koja nisu predmet poreznog nadzora, a naročito u slučaju nastupa zastare,
- obavijestiti nadležnu ustrojstvenu jedinicu Porezne uprave o činjenicama utvrđenim tijekom poreznog nadzora, bitnim za oporezivanje drugih osoba³³,
- ako ovlašteni službenici, u tijeku provođenja poreznog nadzora uoče određene nedostatke u postojećoj zakonskoj regulativi ili u Općoj uputi o poreznom nadzoru dužni su o uočenim nedostacima pisanim putem obavijestiti voditelja odsjeka

²⁶ Članak 121. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

²⁷ Članak 166. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

²⁸ Članak 6. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24, 151/25 i članak 9. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

²⁹ Članak 125. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

³⁰ Članak 126. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

³¹ Članak 126. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

³² Članak 123. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

³³ Članak 126. stavak 18. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

odnosno načelnika odjela, a oni dalje pročelnika odnosno Službu za porezni sustav ili Službu za nadzor Središnjeg ureda Porezne uprave.

Tijela koja provode porezni nadzor moraju biti neovisna od onih čiji rad neposredno ili posredno nadziru. Ovlaštene osobe koje provode porezni nadzor moraju biti neovisne i samostalne, slobodne od bilo kakvog utjecaja, neposrednog rukovoditelja, poreznog obveznika i ostalog okruženja. U slučaju pogreške inspektora, postoji pravo prigovora na zapisnik, žalbe na rješenje, rješenje drugostupanjskog tijela pa i sudska zaštita (upravno-pravni spor).

Također, da bi nadzorna tijela svoj zadatak obavljala uspješno, moraju biti nepristrana i samostalna. Samostalnost nadzornog tijela prema zakonskim ovlaštenjima osigurava Zakon o općem upravnom postupku (dalje u tekstu ZUP).³⁴ Utvrđena neurednost, čak ni manja nepravilnost, ne mora prikriti malverzaciju. Neurednost, nepotpunost dokumentacije, neažurnost knjigovodstva i drugih obveznih evidencija može biti i posljedica neukosti, nedovoljnog iskustva u nekim poslovima i slično, zbog čega inspektor uvijek mora temeljito provjeriti zaključke prije nego što napiše zapisnik, podnese prijavu ili donese rješenje.

Samostalnost inpektora uvjetovana je i obvezom da svaki predmet prati od početka do kraja, treba brinuti o rokovima, je li rješenje donijeto u roku i kad je provedeno te o učinku možebitno podnijete žalbe na rješenje temeljem njegovog zapisnika. Nakon podnošenja optužnog prijedloga ili kaznene prijave inspektor treba pratiti postupak radi provjere vlastitih stavova. Suradnja između inspektora kao ovlaštene osobe i poreznog obveznika kao nadzirane osobe treba doprinijeti zajedničkom utvrđivanju materijalne istine financijskog poslovanja.

Ovlašteni službenik treba poreznom nadzoru i poreznom obvezniku pristupiti otvoreno i upoznati ga sa svojom zadaćom i ovlastima te nastojati što manje ometati redovno poslovanje poreznog obveznika. Obavljanje poreznog nadzora unosi izvjesnu napetost i znatno angažiranje djelatnika u računovodstvu, ometa redovno poslovanje te će stoga pokazana dobra volja uvijek stvarati više mjesta za suradnju u tijeku nadzora. Ovlašteni službenik treba upoznati poreznog obveznika sa svojim nalazom, što je pravo poreznog obveznika³⁵, a s druge strane ovlašteni službenik će tada još jednom provjeriti stavove, promijeniti ih ukoliko dobije uvjerljive razloge, ili ih još odlučnije zastupati ukoliko ustanovi da proturazlozi ili primjedbe ne utječu na njegove zaključke. Jednako tako, ne treba biti unaprijed nepovjerljiv, ali ne smije

³⁴ Članak 9. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

³⁵ Članak 125. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

zaboraviti kako njegova dužnost nije primiti obavijest o finansijskom poslovanju, već provjeriti ispravnost iskazivanja poreznih evidencija i finansijskih izvještaja, urednost i istinitost dokumentacije, iskazana stanja računa, istinitost pojedinih izjava i slično, a sve radi utvrđivanja materijalne istine.

Kritički pogled ne znači nepovjerenje, već pravo i dužnost ovlaštene osobe. U tijeku cijelog nadzora treba kritički ocjenjivati podnijete evidencije, dokumente, izjave i slično, a potom samostalno donositi zaključke na temelju provjerenih činjenica. Porezni obveznik ili drugi djelatnici istoga najčešće će pokušati prikazati uljepšano stanje ili će pokušati obrnuto prikazati stanje slabijim, što ukazuje na spletkarenje. Ovlašteni službenici ne smiju biti sumnjičavi prema svakome i svemu što im se podnese i objasni jer u suprotnome neće moći uspješno obaviti svoju zadaću odnosno nadzor.

3. POREZNI NADZOR: TEMELJNE INFORMACIJE ZA OBVEZNIKE

Porezni nadzor započinje odabirom poreznih obveznika za nadzor. Odabir poreznih obveznika je postupak kojeg provodi porezno tijelo radi provjere pravilnosti obračunavanja i plaćanja poreza i drugih javnih davanja.³⁶ Porezno tijelo, konkretno Porezna uprava, na nekoliko načina odabire porezne obveznike za provođenje nadzora. Prema OPZ-u, porezno tijelo odlučuje kod kojeg će poreznog obveznika provoditi porezni nadzor, vodeći računa o poreznoj snazi poreznog obveznika i objektivnim pokazateljima na temelju procjene rizika, gdje prioritet imaju veliki porezni obveznici prema propisu kojim je uređeno računovodstveno poslovanje iz članka 12. a OPZ-a i povezane osobe iz članka 49. OPZ-a, koje koriste porezne pogodnosti protivno svrsi zakona.³⁷

Prvi uvjet odabira poreznog obveznika je njegova porezna, odnosno ekonomska snaga (mogućnost plaćanja obveze poreza). Porezna snaga predstavlja mogućnost punjenja proračuna, odnosno što neki porezni obveznik puni državni proračun svojim uplatama više, to će imati veće šanse da bude odabran za porezni nadzor. Veći porezni obveznici imaju veću šansu za porezni nadzor, i to onaj redoviti. Drugi uvjet odabira poreznog obveznika za nadzor su pokazatelji procjene rizika koji porezne obveznike dijele na rizične i na one koji to nisu.³⁸ Rizičniji, po prirodi stvari, imaju prednost kod poreznog nadzora. Rizični su oni koji prema svojoj gospodarskoj snazi ne obračunavaju i ne uplaćuju proporcionalan iznos javnih prihoda.

Plan nadzora, za iduću godinu, donosi se u posljednjem kvartalu tekuće godine. Pritom porezni obveznik ne može utjecati na odluku poreznog tijela o odabiru poreznih obveznika kod kojih će se nadzor provoditi.³⁹ Porezni nadzor se mora provoditi racionalno, efikasno i ekonomično odnosno učinkovito. Prilikom obavljanja nadzora, inspektor se mora pridržavati određenih načela poput npr. učinkovitosti i ekonomičnosti, što govori u prilog tome da ga nastoji provesti u što kraćem vremenu i sa što manje troškova.

Poreznog obveznika se o provedbi nadzora pismeno obavještava najkasnije u roku od osam dana prije njegovog početka (Obavijest o poreznom nadzoru, dalje u tekstu OPN).⁴⁰ Ako bi se

³⁶ Vukšić, Z., Odabir poreznih obveznika za nadzor, Pravo i porezi br. 12/09, prosinac 2009., str. 35 – 38.

³⁷ Članak 119. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

³⁸ Vukšić, Z., Odabir poreznih obveznika za nadzor, Pravo i porezi br. 12/09, prosinac 2009., str. 35 – 38.

³⁹ Članak 119. stavak 2. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16; 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

⁴⁰ Članak 120. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

ranijom obavijesti o poreznom nadzoru ugrozila svrha nadzora, OPN se iznimno predaje neposredno prije početka nadzora. Prije početka nadzora djelatnik poreznog tijela, inspektor koji provodi nadzor, dužan je prikupiti što više podataka o poreznom obvezniku. Prikupljaju se podaci iz Informacijskog sustava Porezne uprave (dalje u tekstu ISPU), na temelju predanih izvješća poreznog obveznika i povezanih osoba, podataka iz sustava za međunarodnu razmjenu podataka (dalje u tekstu VIES sustav)⁴¹ u kojima su vidljive transakcije koje je porezni obveznik ostvario unutar EU-a (stjecanja i isporuke), eventualne dokumentacije zaprimljene od Odjela za plan i analizu Porezne uprave (u slučaju da postoji prijava protiv poreznog obveznika, napomena i sl.).

Središnja funkcija nadzora je utvrđivanje činjenica. Dokazivanje obuhvaća predlaganje, izbor, izvedbu i ocjenu dokaza. Nadzor započinje razgovorom s poreznim obveznikom, a završava pisanjem zapisnika.

3.1. DOKAZIVANJE U POREZnom NADZORU

Dokazivanje vodi do zaključka o pravu. Dokazni postupak izvodi porezno tijelo, dok porezni obveznik ima ulogu pasivnog promatrača i reagira samo u slučajevima prigovora na zapisnik, žalbe na rješenje odnosno tužbe. Dokazivanje predstavlja procesnu radnju koja se provodi radi utvrđivanja činjenica na podlozi kojih se donosi zapisnik i rješenje.

Dokazivanje pravno relevantnih činjenica u rješavanju upravnih stvari obavlja se u pravilu u prvostupanjskom postupku u kojem se mora utvrditi činjenično stanje svim sredstvima prikladnim za dokazivanje⁴², bilo neposrednim rješavanjem ili u posebnom ispitnom postupku.

U poreznom postupku kao dokazno sredstvo može se upotrijebiti sve što je pogodno za utvrđivanje stanja stvari i što odgovara pojedinačnom slučaju.

Prema načelu materijalne istine⁴³ u postupku treba utvrditi pravo stanje stvari i u tu svrhu utvrditi sve činjenice i okolnosti bitne za zakonito i pravedno rješavanje upravne stvari. U

⁴¹ VIES sustav – informacijski sustav za međunarodnu razmjenu podataka o porezu na dodanu vrijednost između država članica EU, u obliku tražilice, vidi više na https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index_hr.htm (pristupljeno: 9.12.2025. godine).

⁴² Opći porezni zakon je porezni propis i u njemu se ne opisuju sve odredbe o postupanju djelatnika Porezne uprave pri utvrđivanju prava i obveza poreznih obveznika iz porezno-pravnog odnosa. Stoga je u čl. 4. OPZ-a propisano da porezna tijela u primjeni poreznih propisa primjenjuju i odredbe ZUP-a, što sadrži sve odredbe općih pravila upravnog postupanja tijela državne uprave.

poreznom postupku teret dokaza snosi porezno tijelo za činjenice koje utemeljuju porez i porezni obveznik za činjenice koje smanjuju ili ukidaju porez⁴⁴. Porezno tijelo je dužno utvrđivati sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke, a pri tome je dužno s jednakom pažnjom utvrditi i one činjenice koje idu u prilog poreznog obveznika⁴⁵.

Porezni nadzor je dio porezno-pravnog odnosa u kojem Porezna uprava, Carinska uprava te druga porezna tijela provode postupak provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje kod poreznih obveznika i drugih osoba⁴⁶.

3.2. POSTUPAK POREZNOG NADZORA

Sam postupak poreznog nadzora provode tri tijela, prvostupanjsko tijelo, drugostupanjsko tijelo i sud, uz naznaku da prvostupanjsko i drugostupanjsko tijelo čine porezno tijelo. Prvostupanjsko tijelo najprije izdaje OPN, a porezni obveznik prihvaća OPN bez mogućnosti prigovora⁴⁷. Potom prvostupanjsko tijelo obavlja porezni nadzor⁴⁸, dok je porezni obveznik dužan tijekom poreznog postupka sudjelovati u utvrđivanju činjeničnog stanja iznošenjem potpunih i istinitih činjenica bitnih za oporezivanje te za svoje tvrdnje ponuditi dokaze⁴⁹. Kada se u postupku poreznog nadzora rješavaju postupovna pitanja, izdaje se zaključak⁵⁰, na što poreznom obvezniku nije dozvoljena žalba, već se kroz žalbu na rješenje osporavaju navodi iz zaključka⁵¹.

O ishodu poreznog nadzora, a prije sačinjavanja zapisnika, izvješćuje se porezni obveznik ili osoba koju je on imenovao i raspravljaju se sporne činjenice, pravne ocijene, zaključci te

⁴³ Članak 8. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁴⁴ Članak 88. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

⁴⁵ Članak 6. stavkom 2. i člankom 121. stavkom 2. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

⁴⁶ Članak 115. stavak 1. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

⁴⁷ Članak 120. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

⁴⁸ Članci 115. do 126. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

⁴⁹ Članak 69. i 122. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

⁵⁰ Članak 77. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁵¹ Članak 77. stavak 5. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

njihovi učinci na utvrđivanje porezne obveze.⁵² Tijekom izvješćivanja o ishodu poreznog nadzora, porezni obveznik može iznositi nove činjenice. Nakon toga se sastavlja zapisnik i uručuje se poreznom obvezniku⁵³, na kojeg on ima pravo uložiti prigovor⁵⁴. U slučaju da se usvajaju navodi iz prigovora na zapisnik, sačinjava se dopunski zapisnik na koji se ne može podnijeti prigovor⁵⁵.

Ako su utvrđene nove porezne obveze, izdaje se porezno rješenje⁵⁶ te se može uložiti žalba na rješenje⁵⁷. U slučaju da nisu utvrđene nove porezne obveze, već samo prekršaji ili čak niti prekršaji, izdaje se rješenje o obustavi⁵⁸. Također, postoji opcija instituta Porezne nagodbe koje ima snagu rješenja te možemo reći da zamjenjuje rješenje.

Ako su u poreznom nadzoru utvrđene nepravilnosti, ovlašteni djelatnik je dužan podnijeti optužni prijedlog koji rješava ovlašteni službenik područnog ureda⁵⁹. Može se uložiti žalba na rješenje o prekršaju o kojem odlučuje Visoki prekršajni sud⁶⁰. Nadležno drugostupanjsko tijelo odlučuje o žalbi protiv prvostupanjskog rješenja⁶¹. Protiv drugostupanjskog rješenja može se pokrenuti upravni spor. Upravni sud odlučuje o tužbi protiv rješenja drugostupanjskog tijela i donosi presudu.

3.3. PREDLAGANJE, IZBOR, IZVEDBA I OCJENA DOKAZA

⁵² Članak 125. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

⁵³ Članak 125. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

⁵⁴ Članak 126. stavak 6. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br.115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

⁵⁵ Članak 126. stavak 16. i 11. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

⁵⁶ Članci 95. do 99. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24, 151/25 i članak 96. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁵⁷ Članak 178. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24, 151/25 i članak 105. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁵⁸ Od 01.01.2025. godine, ranije se izdavalo deklaratorno porezno rješenje koje je predstavljalo porezno rješenje u kojem nisu utvrđene nove porezne obveze, uz mogućnost konstatacije prekršaja (u slučaju postojanja istoga).

⁵⁹ Članak 191. stavak 2. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

⁶⁰ Članak 191. stavak 8. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

⁶¹ Članak 183. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24, 151/25 i članci 114. do 121. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

Uobičajeni dokazi propisani OPZ-om i ZUP-om su isprave⁶², obavijesti⁶³, izjave⁶⁴, vještaci⁶⁵, očevid (uviđaj)⁶⁶ i svjedoci.⁶⁷ Porezno tijelo koristi prema čl. 77. OPZ-a sva dokazna sredstva za utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje, a naročito prikuplja obavijesti od poreznog obveznika, drugog sudionika poreznog postupka i drugih osoba, određuje vještake, pribavlja isprave i spise te izlazi na očevid.

Izbor dokaza predstavlja pronalazak dokaza s najvećom dokaznom snagom koja je zapravo sposobnost određenog dokaza da dovede do zaključka o istinitosti tvrdnje koja se dokazuje, tj. o postojanju ili nepostojanju neke činjenice. Snaga dokaza se, u pravilu, prosuđuje po slobodnoj ocjeni. Izvedba dokaza se obavlja tako što se korištenjem nositelja dokaza utvrđuje sadržaj dokaza. Kod poreznog nadzora PDV-a, nositelj dokaza su porezne knjige i evidencije koje su propisane Pravilnikom o PDV-u⁶⁸. Uvidom u navedeno ispituje se sadržaj, odnosno osigurava li to knjigovodstvo sve podatke potrebne za točno, pravilno i pravodobno obračunavanje i plaćanje PDV-a. Ocjena dokaza se sastoji u tome da porezno tijelo iz sadržaja dokaza, a u vezi s drugim dokazima i vlastitim opažanjem, izvede zaključak o postojanju činjenica radi čijeg utvrđivanja je dokaz izveden. Ocjena dokaza provodi se primjenom metode legalne (formalne, vezane) ocjene dokaza i te metode slobodne ocjene dokaza. Slobodna ocjena dokaza podrazumijeva da službena osoba koja vodi porezni nadzor ima ovlast da prema svom slobodnom uvjerenju odlučuje koje će činjenice uzeti kao dokazne, s time da do toga mora doći na temelju savjesne i brižljive ocjene svakog dokaza pojedinačno i svih dokaza zajedno, kao i na temelju rezultata cjelokupnog postupka⁶⁹.

3.4. NOVI DOKAZI

⁶² Članak 81. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24, 151/25 i članak 60. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁶³ Članak 79. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

⁶⁴ Članak 70. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁶⁵ Čl. 80. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24, 151/25 i članak 65. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁶⁶ Članak 82. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24, 151/25 i članak 68. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁶⁷ Članak 62. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁶⁸ Članak 162. do 172. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, 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, 1/24, 39/24, 16/25, 68/25 i 11/26.

⁶⁹ Članak 9. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

Porezni obveznik je dužan za svoje navode u poreznom nadzoru ponuditi dokaze, a ako tako ne postupi, dužnost je službene osobe koja vodi porezni postupak pozvati poreznog obveznika da to učini u određenom roku jer je to formalni nedostatak koji sprječava postupanje poreznog tijela po podnesku poreznog obveznika⁷⁰. Službena osoba koja vodi postupak može u toku cijelog postupka upotpunjavati činjenično stanje i izvoditi dokaze i o onim činjenicama koje ranije u postupku nisu bile iznesene ili još nisu utvrđene⁷¹.

Obveza u tom smislu nastaje kad se primi žalba na donijeto prvostupanjsko rješenje jer ako se povodom žalbe utvrdi da je provedbeni dokazni postupak bio činjenično nepotpun i da to utječe na zakonitost rješavanja porezne stvari, prvostupanjsko tijelo dužno je ranije provedeni postupak u tome upotpuniti. Prema ZUP-u, porezni obveznik ima pravo sudjelovati u ispitnom postupku sve do donošenja odluke o upravnoj stvari, davati izjave i objašnjenja, iznositi činjenice i okolnosti koje su bitne za rješavanje upravne stvari te pobijati točnost navoda koji se ne slažu s njezinim navodima.⁷²

3.5. DOKAZIVANJE DRUGOSTUPANJSKOG TIJELA

Drugostupanjsko tijelo ima gotovo neograničenu slobodu unutar prostora koji mu je zakonski ostavljen i u zadanim granicama donijeti odluku o tome kome treba pokloniti povjerenje i koju od alternativnih varijanti činjeničnog stanja treba prihvatiti. U donošenju poreznog akta uloga drugostupanjskog tijela, kao hijerarhijski više instance upravne vlasti, osiguravanje je zakonitosti prvostupanjskog rješenja porezne stvari, u povodu žalbe na prvostupanjsko rješenje⁷³ ili korištenje ovlasti u obavljanju prava nadzora nad radom prvostupanjskog tijela, odnosno korištenje određenih izvanrednih pravnih lijekova u poreznom postupku, npr. putem obnove postupka⁷⁴ ili mijenjanjem i poništavanjem rješenja u svezi s pokrenutim upravnim sporom ako utvrdi da je tužba osnovana.

Drugostupanjsko tijelo dužno je utvrditi je li postupak što je prethodio donošenju prvostupanjskog poreznog akta pravilno proveden i je li rješenje u cijelosti pravilno, kako u pogledu primjene formalnog, procesnog, tako i u pogledu primjene materijalnog propisa,

⁷⁰ Članak 47. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁷¹ Članak 59. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁷² Članak 52. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁷³ Članak 114. do 121. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁷⁴ Članak 123. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

dakle ispitati je li pobijani porezni akt utemeljen i na zakonu osnovan. Drugostupanjsko tijelo može žalbu odbiti kao neosnovanu. Ako utvrdi nedostatke rješenja onda ih može samo otkloniti ili vratiti prvostupanjskom tijelu na ponovni dokaz, ali može i samo izvoditi dokaze radi boljeg razjašnjavanja stanja stvari.

Prema ZUP-u, kad je za donošenje novog rješenja, s obzirom na prirodu upravne stvari, nužno neposredno rješavanje prvostupanjskog tijela, a drugostupanjsko tijelo utvrdi da rješenje treba poništiti, vratit će predmet prvostupanjskom tijelu na ponovno rješavanje. Drugostupanjsko tijelo dužno je svojim rješenjem ukazati prvostupanjskom tijelu u kojem pogledu treba upotpuniti postupak, a prvostupanjsko tijelo dužno je u svemu postupiti po drugostupanjskom rješenju i donijeti novo rješenje. Protiv novog rješenja stranka ima pravo žalbe. Ako je drugostupanjsko tijelo dalo uputu da u ponovnom postupku treba izvesti određene dokaze, prvostupanjsko tijelo ih je dužno izvesti ili ako je to zahtijevano - obaviti očevid, pribaviti isprave i sl.⁷⁵

Novo prvostupanjsko rješenje može biti i drugačije u dispozitivu od prije donesenog koje je poništeno ako to proizlazi iz činjeničnog stanja nakon upotpunjavanja prvostupanjskog postupka. Naime, moguće je da se novim prvostupanjskim rješenjem porezna stvar povoljnije riješi za stranku ako to pokaže rezultat upotpunjenog i cjelokupnog postupka, neovisno od njezinih zahtjeva u žalbi. Kad u povodu žalbe dođe do upotpunjavanja prvostupanjskog postupka i utvrđivanja novih činjenica, bez obzira radi li to drugostupanjsko ili prvostupanjsko tijelo, stranci se mora pružiti mogućnost izjašnjavanja o svemu što je bitno za ostvarivanje i zaštitu njezinih prava i pravnih interesa, a o čemu se u prije vođenom prvostupanjskom postupku stranka nije imala mogućnosti izjasniti. U slučaju da prvostupanjsko tijelo donese rješenje u ponovnom postupku bez sudjelovanja stranke, ono je povrijedilo pravila postupka. Novo rješenje koje donese prvostupanjsko tijelo, nakon upotpunjavanja prvostupanjskog postupka, također je prvostupanjsko rješenje te se protiv njega može ponovno izjaviti žalba.⁷⁶

3.6. DOKAZIVANJE UPRAVNOG SUDA

⁷⁵ Članak 117. st. 2. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁷⁶ Članak 6., 8. i 12.. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

Zakon o upravnim sporovima (dalje u tekstu ZUS) uređuje nadležnost, sastav suda i pravila postupka kada upravni sudovi rješavanju upravne sporove. Upravni sudovi i Visoki upravni sud rješavaju upravni spor na podlozi činjenica utvrđenih u upravnom postupku na način da sud slobodno ocjenjuje dokaze i utvrđuje činjenice te uzima u obzir činjenice utvrđene u postupku donošenja osporene odluke, kojima nije vezan i činjenice koje je sam utvrdio⁷⁷. U upravnom sporu, sam sud cijeni zakonitost osporenog konačnog upravnog akta jer je i spor nastao uglavnom oko njegove zakonitosti, zbog formalnopravne ili materijalnopravne naravi. Upravni sud u upravnom postupku samo ispituje (kontrolira) i utvrđuje je li pravilno proveden upravni postupak i pravilno primijenjeno materijalno pravo u rješavanju upravne stvari. Ovisno o tome presudom rješava spor, tako da odbija upravni akt ako je neosnovan, odnosno odbija tužbeni zahtjev kao neosnovan.⁷⁸

Da bi Upravni sud u upravnom sporu prihvatio činjenično stanje koje je utvrđeno u poreznom nadzoru, bitno je da su sve pravno relevantne činjenice potpuno utvrđene, da je iz potpuno utvrđenih činjenica izveden pravilan zaključak o činjeničnom stanju i da u spisu poreznog predmeta nema proturiječnosti u činjeničnom stanju. Na presudu Upravnog suda stranke mogu podnijeti žalbu zbog bitne povrede pravila sudskog postupka (Upravni sud u tijeku spora nije primijenio ili je nepravilno primijenio odredbe ZUS-a što je utjecalo na donošenje zakonite i pravilne presude), pogrešno ili nepotpuno utvrđenog činjeničnog stanja u sporu (Upravni sud je odlučnu činjenicu pogrešno utvrdio ili je nije utvrdio ili je o činjeničnom stanju izveo pogrešan zaključak) te pogrešne primjene materijalnog prava (Upravni sud nije primijenio odredbu materijalnog prava koju je trebao primijeniti ili kad takvu odredbu nije pravilno primijenio)⁷⁹. U upravnom sporu bit će pogrešno ili nepotpuno utvrđeno činjenično stanje u sporu je ako je upravni sud određenu odlučnu činjenicu pogrešno utvrdio ili nije utvrdio ili ako je o činjeničnom stanju izveo pogrešan zaključak.

U upravnom sporu donose se dvije vrste odluka: presude i rješenja. Sud donosi odluke većinom glasova u vijećima sastavljenim od tri suca. Zakonitost upravnog akta ocjenjuje se u granicama zahtjeva iz tužbe, ali pritom sud nije vezan razlozima tužbe. Prema sudskoj praksi, Sud ne može riješiti stvar na osnovu novih razloga i dokaza koji nisu predmet rasprave u upravnom postupku jer se u upravnom sporu raspravlja samo o onim činjenicama koje su utvrđene u upravnom postupku.

⁷⁷ Članak 49. stavak 1., 2. i 3. Zakona o upravnim sporovima, Narodne novine br. 36/24.

⁷⁸ Članak 116. stavak 1. i 2. Zakona o upravnim sporovima, Narodne novine br. 36/24.

⁷⁹ Članak 166. Zakona o upravnim sporovima, Narodne novine br. 36/24.

3.7. POREZNI AKTI

Porezni akt je svaki akt kojim se pokreće, dopunjuje, mijenja ili dovršava neka radnja u poreznom postupku.⁸⁰ Porezni akt donosi se u pisanom ili u usmenom obliku. Usmeni porezni akt može donijeti ovlaštena osoba poreznog tijela i naložiti njegovo izvršenje bez odgode, u slučaju kada je ugrožena naplata poreza. Međutim, svaki usmeni porezni akt mora se izdati u pisanom obliku najkasnije u roku tri dana od dana njegova donošenja. Sadržaj poreznog akta propisan je OPZ-om, a onaj porezni akt kojim se nalaže neko činjenje ili trpljenje mora sadržavati i upozorenje na posljedice nepostupanja.⁸¹ Porezni akti su: rješenje, zaključak, zapisnik, obavijest, poziv i drugi akti. Najčešći porezni akti koji se sastavljaju u poreznom nadzoru su OPN, obavijest o činjenicama bitnim za oporezivanje, zaključak, poziv, porezna nagodba, zapisnik o poreznom nadzoru, porezno rješenje, rješenje, službena zabilješka i dr.⁸²

3.7.1. ZAKLJUČAK

Najvažnije u poreznom nadzoru je utvrditi činjenice bitne za oporezivanje sukladno smislu i cilju načela materijalne istine, odnosno inspektor treba odgovarajućim radnjama postupka utvrditi pravo stanje stvari (istražna maksima). Zaključkom se odlučuje o postupovnim pitanjima.⁸³ Sva pitanja koja se u tijeku nadzora pojave i koja trebaju biti riješena, a ne odnose se na meritum stvari, već na procesne radnje, odlučuje se zaključkom. Tako naprimjer, izuzeće inspektora iz nadzora je procesno pitanje o kojem se odlučuje zaključkom.

Primjeri situacija u kojima može biti donijet zaključak su: izuzeće inspektora ili rukovoditelja poreznog tijela⁸⁴, otklanjanje nedostataka u podnesku⁸⁵, zahtjev za produljenje roka⁸⁶, povrat

⁸⁰ Članak 57. stavak 1. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

⁸¹ Dominiković, F., Akti u poreznom nadzoru i njihova dostava, Informator:6357, 16.03.2015., str. 17 -19.

⁸² Radusin Lipošinović, M., Porezni akti u poreznom nadzoru, RRIF br. 12/23, prosinac 2025., str. 123 – 128.

⁸³ Dominiković, F., Akti u poreznom nadzoru i njihova dostava, Informator:6357, 16.03.2015., str. 17 -19.

⁸⁴ Članak 24. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁸⁵ Članak 73. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁸⁶ Čl. 93. stavak 3. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

u prijašnje stanje⁸⁷, rješavanje prethodnog pitanja⁸⁸, određivanje usmene rasprave⁸⁹, isključenje javnosti s usmene rasprave⁹⁰, određivanje vještaka⁹¹ i određivanje očevida⁹². Zaključak je porezni akt kojim se pokreće, dopunjuje, mijenja ili dovršava neka porezna stvar u poreznom postupku⁹³ odnosno nadzoru. On predstavlja jedan od dva porezna akta (drugi je porezno rješenje) kojim se odlučuje o obvezama iz porezno pravnog odnosa. Razlika između poreznog rješenja i zaključka je ta da se rješenjem odlučuje o poreznoj stvari koja je predmet poreznog nadzora (rješavanje o meritumu stvari) - njime se priznaje ili ne priznaje kakvo pravo ili utvrđuje određena obveza za poreznog obveznika, dok se zaključkom odlučuje o pitanjima koja se tiču rješavanja procesnih pitanja u postupku nadzora, pitanjima koja se kao sporedna pojave u postupku nadzora u svezi s rješavanjem porezne stvari, a ne rješavaju se rješenjem.

Zaključak⁹⁴ ima svojstva akcesornog, sporednog akta u poreznom nadzoru (postupku). Člankom 77. ZUP-a odlučuje se o postupovnim pitanjima ako ZUP-om nije propisano donošenje rješenja, a donosi ga službena osoba koja obavlja radnju. Kod nalaganja neke radnje, zaključkom će se odrediti rok u kojem se ta radnja treba obaviti. Zaključak se priopćuje usmeno (naređuje se izvršenje bez odgode u slučaju kada je ugrožena naplata poreza), ali se i izdaje u pisanom obliku (najkasnije u roku tri dana od dana donošenja). Protiv njega se ne može izjaviti žalba, već se pobija žalbom protiv rješenja kojim se rješava o upravnoj stvari. U slučaju ne izvršenja zaključka u određenom roku, porezni nadzor se nastavlja, a ta činjenica se navodi u zapisniku.

3.7.2. ZAPISNIK

⁸⁷ Čl. 94. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

⁸⁸ Članak 56. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁸⁹ Članak 54. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁹⁰ Članak 54. stavak 2. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁹¹ Članak 65. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁹² Članak 68. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁹³ Opći porezni zakon uveo je pojam poreznog postupka, što bi ga se moglo označiti posebnim postupkom što ga vode porezna tijela u postupku oporezivanja. Porezna stvar je pojedinačan slučaj u oblasti poreza, carina, pristojba i doprinosa kada se poreznim aktom odlučuje o određenom pravu, obvezi ili pravnom interesu poreznog obveznika, poreznog jamca ili druge obveze.

⁹⁴ Članak 57. i 58. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24, 151/25 i članak 77. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21 (ako Opći porezni zakon ne propisuje drukčije, na postupak poreznih tijela u primjeni poreznih propisa primjenjuje se Zakona o općem upravnom postupku prema čl. 4. Općeg poreznog zakona) propisuju zaključak kao porezni akt

Zapisnik predstavlja javnu ispravu što ga procesna tijela moraju sastaviti o svakoj poduzetoj procesnoj radnji. Služi kao dokaz da su radnje poduzete i za naknadno ispitivanje pravilnosti poduzetih radnji odnosno primjene pravila postupka.

U poreznom nadzoru sastavlja se zapisnik u koji se unose sve bitne radnje poduzete u postupku poreznog nadzora te nadzorom utvrđeno činjenično stanje. Sastavni dio čini i zabilješka o zaključnom razgovoru. Zapisnik se mora voditi uredno, u njemu se ništa ne smije dodati ili mijenjati, prekrížena mjesta moraju ostati čitljiva, a ako zapisnik ima više listova, svaka stranica mora biti označena rednim brojem i potpisana.⁹⁵ Zapisnik⁹⁶ je potrebno pisati na jasan i sažet način vodeći računa da činjenice i dokazi vezani za utvrđene nepravilnosti budu precizno obrazloženi sa navođenjem povrijeđenih zakonskih odredbi.

Zapisnik je neupravni akt kojim se utvrđuje činjenično stanje te predstavlja podlogu za donošenje poreznog rješenja. Vodi se na jeziku i pismu koji je u službenoj uporabi tijela koje provodi porezni nadzor. Pripadnicima svih naroda i manjina jamči se sloboda služenja njihovim jezikom i pismom u poreznom nadzoru, pod uvjetima utvrđenim posebnim postupkom.⁹⁷ Porezni obveznik je dužan sudjelovati u utvrđivanju činjeničnog stanja bitnog za oporezivanje na način da daje obavijesti, predočava evidencije, poslovne knjige, poslovnu dokumentaciju i druge isprave ili imenuje osobu koja će to raditi u njegovo ime.⁹⁸

Vezano uz zapisnik, propisana je obveza dostavljanja istoga poreznom obveniku, a na koji on može dati prigovor⁹⁹ na koji je način omogućeno poštivanje jednog od osnovnih načela poreznog nadzora – pravo poreznog obveznika na pravni lijek.¹⁰⁰ Postoji nekoliko vrsta zapisnika, koje je ukratko moguće specificirati kao: zapisnike bez nepravilnosti; zapisnike s nepravilnostima (utvrđene nove porezne obveze i izdaje se porezno rješenje ili se sklapa porezna nagodba (upravni akt koji zamjenjuje rješenje) te nisu utvrđene nove porezne obveze, već samo prekršaji (izdaje se rješenje kojim se postupak obustavlja, do 1. siječnja 2025. godine izdavalo se deklaratorno rješenje), podnosi se optužni prijedlog, ili u slučaju da je utvrđeno kazneno djelo, podnosi se kaznena prijava i zapisnik s nepravilnostima i bez nepravilnosti.

⁹⁵ Dominiković, F., Akti u poreznom nadzoru i njihova dostava, Informator:6357, 16.03.2015., str. 17 -19.

⁹⁶ Članak 126. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24, 151/25, članak 76. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21 i članak 26. Zakona o sustavu državne uprave, Narodne novine br. 66/19 i 155/23 propisano je sastavljanje zapisnika

⁹⁷ Članak 14. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

⁹⁸ Članak 122. stavak 1. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

⁹⁹ Članak 126. stavak 6. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25

¹⁰⁰ Članak 12. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

Kao dokazno sredstvo upotrijebit će se sve što je prikladno za utvrđivanje pravog stanja stvari i što odgovara pojedinom slučaju, poput isprava, svjedoka, izjava stranaka, vještaka i uviđaja.¹⁰¹ Važno svojstvo zapisnika je istinito i točno prikazivanje svega utvrđenog u tijeku nadzora. Predmet poreznog nadzora može biti, primjerice, nadzor poreza na dodanu vrijednost, poreza na dobit, dohotka i doprinosa, fiskalizacije i sl.

U slučaju kada su u poreznom nadzoru utvrđene određene porezne obveze, obavlja se obračun kamata te iste predstavljaju dio nalaza zapisnika i najčešće dolaze kao privitak zapisniku u praksi (privitak može biti i razna dokumentacija, poput tablica, knjigovodstvenih kartica, ugovora i sl.). Za sve utvrđene nezakonitosti i nepravilnosti navedene u zapisniku treba utvrditi odgovorne osobe, navesti njihova imena, adrese prebivališta, OIB i funkciju kod poreznog obveznika za vrijeme počinjenja prekršaja.

U poreznom je nadzoru moguće oduzeti predmete, novac, vrijednosnice i dokumentaciju. Isprave, dokumentaciju i predmete koji su predmet prekršaja ili porezno kaznenog dijela, inspektor može privremeno oduzeti ako nema mogućnosti da ih osigura na drugi način.¹⁰² Najčešće se radi o poslovnoj dokumentaciji (original dokumentacija) koja se privremeno oduzima poreznom obvezniku na samom početku nadzora te mu se izdaje Potvrda o privremenom izuzimanju dokumentacije. U slučaju potrebe za dokumentacijom od strane nekog drugog tijela ili samog poreznog obveznika, moguće ju je dobiti natrag sukladno prethodnom dogovoru.

Zapisnik potpisuje inspektor koji ga je sastavio. Inspektor se potpisuje na kraju svake stranice istoga, dolje desno. Za zapisnik je još bitno napomenuti da se ne stavlja pečat na njegovom kraju od strane poreznog tijela, već samo porezni obveznik potvrđuje zapisnik potpisom i pečatom, dok ovlaštene službenici potpisima.

Kada je potrebno provesti neke naknadne ispravke u zaključnom zapisniku, a prije isteka prigovora na zapisnik ili ako porezni obveznik nije uručio prigovor na zapisnik, radi se dodatak zapisnika.¹⁰³

¹⁰¹ Članak 9. stavak 2. i članak 58. stavak 1. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

¹⁰² Članak 13. stavak 4. točka 1. Zakona o Poreznoj upravi, Narodne novine br. 115/16, 98/19, 155/23-Zakona o plaćama u državnoj službi i javnim službama, Narodne novine br. 152/24, propisuje da ovlaštene službenici imaju pravo privremeno oduzeti predmete, novac, vrijednosnice i dokumentaciju koji mogu u prekršajnom ili kaznenom postupku poslužiti kao dokaz.

¹⁰³ Članak 76. stavak 3. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

Također, ako porezni obveznik u prigovoru na zapisnik osporava utvrđeno činjenično stanje, iznosi nove dokaze, činjenice koji bi mogli utjecati na donošenje rješenja i poduzimanje drugih mjera u skladu sa zakonom, ovlaštena osoba koja je obavila nadzor, dužna je provjeriti iznijete činjenice, izvesti nove dokaze i o tome sastaviti dopunski zapisnik, na koji porezni obveznik nema pravo prigovora.¹⁰⁴ Najčešći prigovori na zapisnik su bitne povrede odredaba postupka poput pogreške u proceduri i formi¹⁰⁵, pogrešna primjena materijalnog prava u smislu materijalne povrede zakona¹⁰⁶, pogrešno i nepotpuno utvrđeno činjenično stanje u obliku pogreške u činjeničnom stanju.¹⁰⁷

3.7.3. ZABILJEŠKA

Prilikom obavljanja poreznog nadzora moguće su razne situacije, pojave i događaji koje je potrebno zabilježiti, a da se pritom ne sastavlja zapisnik, poput raznih službenih opažanja ili upravljanja tijekom nadzora. Za takva bilježenja sastavlja se zabilješka. Zabilješka¹⁰⁸ je porezni akt koji se koristi kao posredan dokaz u poreznom nadzoru prilikom bilježenja manje važnih aktivnosti.

Porezni nadzor je sastavni dio poreznog postupka, a koji je opet dio upravnog postupka.¹⁰⁹ Određeni porezni akti su i upravni akti koji se koriste prilikom rješavanja poreznih stvari.¹¹⁰ Definicija upravnog akta propisana je i ZUS-om u kojem je navedeno da se radi o aktu kojim tijelo u obavljanju javnih ovlasti, rješava o stanovitom pravu ili obvezi ili pravnom interesu

¹⁰⁴ Članak 126. stavak 11. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

¹⁰⁵ Procedura - npr. prije sačinjavanja zapisnika o ishodu nije izvješten porezni obveznik, nisu raspravljene sporne činjenice, pravne ocjene sukladno članku 125. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24, 151/25 i formi – npr. zapisnik ne sadrži uputu o pravnom lijeku

¹⁰⁶ Kada nadležno tijelo uopće ne primjeni materijalni propis koji treba primijeniti, već primjeni drugi propis čija primjena u konkretnoj situaciji ne dolazi u obzir, kad pravni propis što je valjalo primijeniti pogrešno protumači i primjeni

¹⁰⁷ Kada činjenično stanje nije prezentirano u zapisniku, već su činjenice pogrešno ili nepotpuno utvrđene i kad je iz utvrđenih činjenica izveden pogrešan zaključak u svezi s činjeničnim stanjem

¹⁰⁸ Članak 79. stavak 4. i 5., članak 85. stavak 2. te članak 125. stavak 1. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24, 151/25 i članak 99. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21 propisuju zabilješku.

¹⁰⁹ Članak 4. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24, 151/25, propisuje da se u slučaju problematike koja nije uređena Općim poreznim zakonom, na postupanje poreznih tijela primjenjuje Zakona o općem upravnom postupku.

¹¹⁰ Upravna stvar prema članku 2. Zakona o općem upravnom postupku smatra se svaka stvar o kojoj javnopravno tijelo u upravnom postupku rješava o pravima, obvezama ili pravnim interesima fizičke ili pravne osobe ili drugih stranaka neposredno primjenjujući zakone, druge propise i opće akte kojima se uređuje odgovarajuće upravno područje. Analogijom navedenog, pod poreznom stvari podrazumijevamo svaku stvar u poreznom postupku pri čemu se rješavaju prava i obveze poreznih obveznika.

određenog pojedinca ili organizacije u kakvoj upravnoj stvari.¹¹¹ Upravni spor se može voditi samo protiv upravnog akta. Svi porezni akti nisu i upravni akti, primjerice zapisnik i zabilježba, ali su pravni akti. Protiv poreznih akata koji nisu i upravni, ne može se voditi upravni spor.

Osnovne značajke upravnog akta su autoritativnost, konkretnost, pravno djelovanje i pravna vezanost (posljedica načela zakonitosti, donositelj upravnog akta može odlučivati o pravima i obvezama i konkretnoj stvari, samo u slučajevima koje predviđa pravna norma, kao i način na koji je to određeno pravnom normom). Upravni akti mogu biti: konstitutivni, deklaratorni, doneseni po službenoj dužnosti ili na prijedlog stranke, jednostavni, složeni, individualni, opći, pravno vezani, slobodni, doneseni u posebnom postupku, rješenja i zaključci (akti doneseni u specijalističkom zakonu, a odnosi se na upravni postupak koji se vodi po ZUP-u).

Porezni nadzor se u pravilu obavlja po službenoj dužnosti, što znači da se i svi dokumenti donose po službenoj dužnosti, pa se tako može rabiti i naziv službena zabilješka. Porezni akt je svaki akt kojim se pokreće, dopunjuje, mijenja ili dovršava neka radnja u poreznom postupku.¹¹² Svaki mora sadržavati naziv poreznog tijela, broj i datum, ime i prezime odnosno naziv sudionika kome se upućuje te pravni i činjenični temelj i potpis ovlaštene osobe.¹¹³

Zabilješka predstavlja unutarnji akt poreznog tijela, nije upravni akt, ali je pravni akt. Sastavlja ju službena osoba koja vodi postupak ili obavlja radnju postupka. Potpisom ju ovjerava službena osoba koja ju je sastavila, uz oznaku nadnevka. Ne dostavlja se poreznim obveznicima.¹¹⁴ S te osnove porezni obveznici nemaju mogućnosti prigovora ili žalbe, a niti se mogu pozivati na zabilješku o poreznom nadzoru. Osim što je zabilješka pravni akt ujedno je i porezni akt koji se sastavlja o usmenoj obavijesti¹¹⁵, uskrati obavijesti¹¹⁶, zaključnom razgovoru o ishodu poreznog nadzora.¹¹⁷

¹¹¹ Članak 3. Zakona o upravnim sporovima, Narodne novine br. 36/24.

¹¹² Članak 57. stavak 2. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

¹¹³ Članak 58. stavak 4. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

¹¹⁴ Izuzetak članak 79. stavak 5. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

¹¹⁵ Članak 79. stavak 4. i 5. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

¹¹⁶ Članak 85. stavak 2. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

¹¹⁷ Članak 125. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

3.7.4. POREZNO RJEŠENJE

Porezno rješenje je najvažniji pravni akt koji donosi upravna (porezna) vlast. Rješenje je ujedno naziv za porezni akt kojim je riješena porezna stvar.¹¹⁸ Na temelju činjenica navedenih u zapisniku i dopunskom zapisniku o poreznom nadzoru, donosi se porezno rješenje. To je porezni akt kojim se odlučuje o pojedinačnim pravima i obvezama iz porezno-pravnog odnosa. Porezno rješenje potrebno je donijeti najkasnije u roku 60 dana od dana uručenja zapisnika ili dopunskog zapisnika o poreznom nadzoru.¹¹⁹

Rješenjem se pravno rješava porezna stvar koja je predmet poreznog postupka, bilo da se radi o priznavanju nekog prava ili utvrđivanju neke obveze za porezne obveznike, odnosno rješava njihov pravni interes. Rješenjem se u poreznom nadzoru (postupku) formalnopravno iskazuje rezultat neposredne primjene materijalnih propisa (prvostupanjska rješenja poreznog nadzora i rješenja o naplati novoutvrđenih javnih davanja). Rješenjem¹²⁰ se odlučuje o poreznoj stvari koja je predmet poreznog nadzora (rješavanje o meritumu stvari). Njime se priznaje ili ne priznaje kakvo pravo ili utvrđuje određena obveza za poreznog obveznika.

Donošenju rješenja prethodi provođenje odgovarajućeg dokaznog postupka.¹²¹ Na temelju činjenica navedenih u zapisniku i dopunskom zapisniku o poreznom nadzoru, donosi se porezno rješenje.¹²² Sukladno navedenom i čl. 95. OPZ-a, rješenje se uvijek donosi na podlozi onih činjenica koje su utvrđene u poreznom postupku i samo o poreznoj stvari koja je predmet tog postupka. Porezno tijelo donijet će rješenje o utvrđivanju visine porezne obveze i kada se porezni obveznik u cijelosti ili djelomično oslobađa od plaćanja poreza. U slučaju da je uplata dužnog poreza i drugih javnih davanja izvršena u tijeku nadzora, isto tako treba donijeti rješenje. Rješenje u upravnom postupku predstavlja javnu ispravu koja dokazuje ono što je njime riješeno.

Oblik i sastavni dijelovi rješenja su određeni OPZ-om i ZUP-om. Rješenje prvenstveno mora biti označeno kao takvo zbog važnosti. Naime, pravne posljedice koje se posljedično

¹¹⁸ Porezna stvar je pojedinačan slučaj u ovlasti poreza, carina, pristojbi i doprinosa kada se poreznim aktom odlučuje o određenom pravu, obvezi ili pravnom interesu poreznog obveznika, poreznog jamca ili druge obveze.

¹¹⁹ Dominiković, F., Akti u poreznom nadzoru i njihova dostava, Informativnik:6357, 16.03.2015., str. 17 -19.

¹²⁰ Članci 95. do 99. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24, 151/25 i članci 96. do 104. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21 propisuje se rješenje kao porezni akt.

¹²¹ Npr. poreznog nadzora prema člancima 115. do 126. Općeg poreznog zakona ili skraćenog postupka neposrednim rješavanjem člankom 87. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

¹²² Članak 126. stavak 12. Općeg poreznog Zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

nadovezuju (npr. pravomoćnost) ovise o tome je li riječ o rješenju ili nekom drugom aktu (zaključku ili uvjerenju). Porezno rješenje donosi se u pisanom obliku i mora se kao takvo označiti. Ono mora sadržavati: naziv poreznog tijela, broj i datum rješenja, uvod, izreku i obrazloženje, uputu o pravnom lijeku i potpis ovlaštene osobe i otisak pečata.¹²³

Također, ZUP¹²⁴ propisuje rokove (npr. 30 dana u slučajevima neposrednog rješavanja i 60 dana u slučaju ispitnog postupka) za donošenje prvostupanjskog rješenja o rješavanju upravne stvari na zahtjev poreznog obveznika, odnosno po službenoj dužnosti u interesu stranke kao i pravnim posljedicama ako se rješenje ne donese u propisanim rokovima. Rješenje se u propisanom roku mora ne samo donijeti, već i dostaviti poreznom obvezniku. U slučaju da nadležno tijelo protiv čijeg rješenja je dopuštena žalba ne donese rješenje i ne dostavi ga poreznom obvezniku u propisanom roku, porezni obveznik ima pravo žalbe kao da je njen zahtjev odbijen¹²⁵, takozvana šutnja administracije. ZUP-om nije propisan rok u kojem porezni obveznik može izjaviti žalbu zbog nedonošenja rješenja prvog stupnja, stoga niti ta žalba nikada ne može biti nepravodobna, što bi značilo da porezni obveznik može izjaviti žalbu bilo kada nakon proteka roka koji je propisan za donošenje rješenja prvog stupnja.

Upravni postupak prema propisima o ustrojstvu javnopravnih tijela vodi službena osoba koja mora imati odgovarajuću stručnu spremu, posebno radno iskustvo i položen državni stručni ispit. U slučaju da u javnopravnom tijelu nema osobe ovlaštene za rješavanje o upravnoj stvari, rješenje donosi čelnik tijela.¹²⁶ Službena osoba vodi postupak i utvrđuje sve činjenice i okolnosti bitne za rješavanje o upravnoj stvari.¹²⁷ Nadalje, ZUP¹²⁸ propisuje od čega se sastoji rješenje te određuje da isto potpisuje službena osoba. Proizlazi da je ZUP propisao da rješenje potpisuje službena osoba koja vodi postupak, a jedino ako u javnopravnom tijelu nema osobe ovlaštene za rješavanje u upravnoj stvari, rješenje donosi čelnik tijela.

Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija¹²⁹ propisuje da ravnatelj Porezne uprave upravlja Poreznom upravom i Središnjim uredom Porezne uprave, da pročelnik Područnog ureda upravlja Područnim uredom te da voditelji Ispostave upravljaју Ispostavom. Porezno rješenje potpisuje čelnik ustrojstvene jedinice Porezne uprave ili drugi ovlašteni službenik. Primjerak rješenja koji se zadržava za potrebe poreznog tijela supotpisuje inspektor,

¹²³ Dominiković, F., Akti u poreznom nadzoru i njihova dostava, Informator:6357, 16.03.2015., str. 17 -19.

¹²⁴ Članak 101. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

¹²⁵ Članak 101. stavak 3. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

¹²⁶ Članak 23. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

¹²⁷ Članak 47. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

¹²⁸ Članak 98. stavak 1. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

¹²⁹ Članak 126. Uredbe o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija, Narodne novine br. Narodne novine br. 97/20, 101/21, 78/23 i 31/25.

voditelj odjela, odnosno voditelj službe za nadzor prije dostave poreznom obvezniku. Ako je službena osoba ovlaštena voditi postupak samo do donošenja rješenja (a ne i donijeti rješenje), dužna je, na temelju utvrđenog činjeničnog stanja, izraditi nacrt rješenja i potpisati ga te istoga dostaviti sa svim spisima predmeta, tijelu nadležnom za donošenje rješenja. Osim toga ZUP¹³⁰ predviđa obnovu postupka u slučaju da rješenje donese osoba koja nije ovlaštena za njegovo donošenje ili osoba koja je morala biti izuzeta.

Rješenje treba potpisati službena osoba ovlaštena za njegovo donošenje, na istome treba naznačiti dužnost koju obnaša službena osoba koja potpisuje rješenje, a zatim njezino ime i prezime. Na rješenje se može izjaviti žalba nadležnom drugostupanjskom tijelu¹³¹, u roku od 30 dana od dana primitka rješenja.¹³² Žalba odgađa izvršenje rješenja do donošenja rješenja o žalbi.¹³³ Javnopravno tijelo može rješenjem ispraviti pogreške u imenima ili brojevima, pisanju i računanju te druge netočnosti u rješenju koje je donijelo ili u njegovim ovjerenim prijepisima.¹³⁴ Ispravak pogreške proizvodi pravni učinak od dana od kojeg proizvodi pravni učinak rješenje koje se ispravlja. O ispravku se donosi poseban zaključak, a bilješka o ispravku se upisuje u izvornik rješenja, a ako je moguće i u sve ovjerene prijepise dostavljene strankama. Bilješku potpisuje službena osoba koja je potpisala zaključak o ispravku. Protiv zaključka kojim se već doneseno rješenje ispravlja ili kojim se odbija prijedlog za ispravljanje, dopuštena je posebna žalba.

Rješenje doneseno u upravnom postupku je glavna osnova za izvršenje rješenja i izvršava se nakon što postane izvršno, odnosno kad je u fazi u kojoj može biti dobrovoljno ili prinudno provedeno u život. Prema ZUP utvrđuje se da prvostupanjsko rješenje postaje izvršno istekom roka za žalbu, ako žalba nije izjavljena, dostavom stranci, ako žalba nije dopuštena, dostavom stranci, ako žalba nema odgodni učinak, dostavom stranci rješenja kojim se žalba odbacuje ili odbija, danom odricanja stranke na pravo žalbe te dostavom stranci rješenja o obustavi postupka u povodu žalbe¹³⁵.

Rješenje donijeto u postupku nadzora koje je postalo izvršno dostavlja se zajedno s izvješćem Ispostavi Porezne uprave gdje porezni obveznik ima sjedište odnosno prebivalište (boravište)

¹³⁰ Članak 123. stavak 1. točka 3. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

¹³¹ Članak 181. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

¹³² Članak 180. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

¹³³ Članak 186. stavak 1. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

¹³⁴ Članak 104. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

¹³⁵ Članak 133. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

na izvršenje s klauzulom izvršnosti. Prvostupanjsko rješenje je izvršno devetog dana po proteku roka za žalbu ako žalba nije uložena, odnosno devetog dana nakon dostave drugostupanjskog rješenja ako je žalba odbijena. Prema ZUP-u, nakon isteka roka od pet godina od dana kad je rješenje postalo izvršno, rješenje se ne može izvršiti, ako zakonom nije drukčije propisano¹³⁶.

Protiv rješenja drugostupanjskog tijela kojim je odlučeno o žalbi može se podnijeti tužba nadležnom upravnom sudu. Tužba ne odgađa izvršenje poreznog akta¹³⁷. Tužba se podnosi u roku od 30 dana od dostave osporene pojedinačne odluke ili odluke o prigovoru na osporeno postupanje tj. dana dostave poreznog akta poreznom obvezniku koji je podnosi¹³⁸. Porezno tijelo protiv čijeg je rješenja pravodobno podnijeta tužba nadležnom sudu može do okončanja spora, poništiti ili izmijeniti svoje rješenje iz onih razloga iz kojih bi sud mogao poništiti to rješenje.¹³⁹ Osim navedenog, zakonodavac dozvoljava još i deklaratorno rješenje te poreznu nagodbu.

3.7.4.1. RJEŠENJE O OBUSTAVI (DO 1. SIJEČNJA 2025. DEKLARATORNO RJEŠENJE)

Deklaratorno rješenje predstavlja odluku državnog tijela, odnosno deklaratorni akt kojim se utvrđuje već postojeći pravni odnos. Utvrđuje se da su ispunjeni uvjeti koje pravna norma propisuje da bi mogla nastupiti određena pravna situacija. Deklaratorni upravni akt djeluje unatrag što bi značilo da nije odlučno vrijeme njegovog donošenja, odnosno priopćavanja akta, već je odlučan trenutak kad su nastupile okolnosti utvrđene u pravnoj normi zbog kojih je taj akt bio donesen. Njime se odlučuje o stvari koja je predmet postupka te isto predstavlja jedan od dva najvažnija akta (drugi je zaključak). S aspekta poreznog nadzora bitno je napomenuti da se takva vrsta rješenja donosi u poreznom nadzoru u slučaju kada nisu utvrđene nepravilnosti.

¹³⁶ Članak 135. stavak 3. Zakona o općem upravnom postupku, Narodne novine br. 47/09, 110/21.

¹³⁷ Članak 178. stavak 4. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

¹³⁸ Članak 40. stavak 1. Zakona o upravnim sporovima, Narodne novine br. 36/24.

¹³⁹ Članak 190. stavak 1. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

3.7.4.2. POREZNA NAGODBA

Porezna nagodba u zakonom propisanim situacijama zamjenjuje porezno rješenje, skraćuje sam postupak poreznog nadzora i osigurava naplatu utvrđenih poreznih obveza. Sklapa se do uručenja zapisnika o obavljenom poreznom nadzoru za novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora. Sklapaju ju porezno tijelo i porezni obveznik nad kojim se provodi porezni nadzor. Propisani uvjet je da se od strane poreznog obveznika prihvaćaju novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora i njegovo odricanje od prava na korištenje pravnih lijekova. Novoutvrđena obveza predstavlja porezne obveze i zatezne kamate od dana nastanka porezne obveze do dana zaključenja porezne nagodbe.¹⁴⁰

Predmet sklapanja porezne nagodbe između Porezne uprave i poreznog obveznika može biti: novoutvrđena porezna obveza u postupku poreznog nadzora, a do uručenja zapisnika o obavljenom poreznom nadzoru, rok plaćanja novoutvrđenih obveza, smanjenje obveze po osnovi utvrđene zatezne kamate i odricanje poreznog tijela od prekršajnog progona ako su u skladu s odredbama Prekršajnog zakona ispunjeni uvjeti za primjenu načela oportunisti, odnosno ako iz okolnosti slučaja postoji mogućnost da se u prekršajnom postupku protiv počinitelja primjeni odredba o oslobođenju od kazne.¹⁴¹ Primjena načela oportuniteta može se primijeniti samo ako porezni obveznik nije ranije bio kažnjavan ili ako je nadoknadio štetu koju je prouzročio prekršajem.

Stoga Porezna uprava na temelju Prekršajnog zakona¹⁴², a u vezi s primjenom načela oportuniteta, pri podnošenju optužnog prijedloga traži od nadležne prekršajne službe podatak je li porezni obveznik i odgovorna osoba poreznog obveznika kažnjavana odnosno za koje prekršaje i za koje razdoblje poslovanja je podnesen optužni prijedlog protiv tih osoba. Ako prema dostavljenoj obavijesti od nadležne prekršajne službe proizlazi da porezni obveznik nije prije bio prekršajno kažnjavan, Porezna uprava može ne pokrenuti prekršajni postupak ako porezni obveznik sklapa poreznu nagodbu za novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora.¹⁴³ Prije održavanja zaključnog razgovora, poreznom se obvezniku dostavlja pisana

¹⁴⁰ Članak 104. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

¹⁴¹ Mahović Komljenović, M., Podnošenje prijedloga za sklapanje porezne nagodbe za novoutvrđene obveze u poreznom nadzoru, RRIF br. 12/15, prosinac 2015., str. 189 – 197.

¹⁴² Članak 109. stavak b) Prekršajnog zakona, Narodne novine br. 107/07, 39/13, 157/13, 110/15, 70/17, 118/18 i 114/22.

¹⁴³ Mahović Komljenović, M., Porezna nagodba za novoutvrđene porezne obveze, RRIF br. 12/23, prosinac 2023., str. 183 – 190.

obavijest o visini novoutvrđenih obveza u poreznom nadzoru s opisom činjenica i pravnih ocjena koje su utjecale na visinu novoutvrđenih obveza.¹⁴⁴

Prijedlog za sklapanje porezne nagodbe podnosi se nadležnom Područnom uredu Porezne uprave koji je obavio porezni nadzor, a sadržava podatke o poreznom obvezniku (ime, prezime, naziv, adresa, OIB), izjavu o prihvaćanju novoutvrđenih obveza u postupku poreznog nadzora, rok plaćanja novoutvrđenih poreznih obveza te izjavu o odricanju prava na korištenje rednovnih i izvanrednih pravnih lijekova po predmetu nadzora. Kada je novoutvrđena obveza utvrđena procjenom, ista se može smanjiti za ukupno 5 %.¹⁴⁵ Na preostalu tako utvrđenu obvezu, primjenjuju se dva kriterija: da se za iznos koji se plaća na dan sklapanja nagodbe kamate smanjuju razmjerno iznosu uplaćenih novoutvrđenih poreznih obveza od 10 % do 100 % i da za plaćanje cijelog iznosa novoutvrđenih obveza ili ostatka iznosa novoutvrđenih obveza u roku od 90 dana od dana sklapanja porezne nagodbe kamate se smanjuju za 50 %.

Najjednostavnije objašnjenje iz prakse bi bilo da se porezna nagodba sklapa najviše na 90 dana (rok od tri mjeseca), da se u slučaju cjelokupnog plaćanja na dan sklapanja nagodbe daje oprost kamata u 100 % iznosu, a u slučaju plaćanja u roku od 90 dana daje se oprost 50 % kamate. Bitno je napomenuti da se novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora koje se odnose na porez na dohodak, prirez porezu na dohodak i doprinose za obvezna osiguranja ne mogu smanjivati u postupku porezne nagodbe.

Porezna se nagodba sklapa u pisanom obliku, a smatra se sklopljenom kada ju stranke (porezni obveznik i ovlaštena osoba Porezne uprave) potpišu. Nije dopuštena kada je protivna propisima, javnom interesu ili pravima trećih osoba te se također ne može sklopiti ako je u tijeku poreznog nadzora utvrđena sumnja o počinjenju kaznenog djela. U slučaju kaznenih djela, podnosi se kaznena prijava nadležnom tijelu od strane poreznog tijela. Sama porezna nagodba ima snagu izvršnog rješenja donesenog u postupku poreznog nadzora. Ako se odnosi samo na dio novoutvrđene porezne obveze, porezni postupak će se nastaviti u odnosu na preostali dio novoutvrđene porezne obveze, a u izreci poreznog rješenja naznačit će se njezino postojanje. Ona je ujedno izvršna isprava i izvršava se prema pravilima o izvršenju poreznog rješenja.

¹⁴⁴ Članak 125. stavak 1. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

¹⁴⁵ Članak 92. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

U slučaju da porezni obveznik ne ispuni preuzete obveze i uvjete iz porezne nagodbe, nagodba postaje ovršna isprava i izvršava se prema pravilima o izvršavanju poreznog rješenja, a novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora naplaćuju se u cijelokupnom iznosu te je porezni obveznik dužan platiti i zatezne kamate za razdoblje od dana njezinog sklapanja do dana plaćanja.¹⁴⁶

¹⁴⁶ Članak 104. stavak 12. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.

4. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

Porez na promet u većini suvremenih država predstavlja glavni izvor poreznih prihoda. Značajan je iz više razloga, a to su: izdašnost, niski troškovi ubiranja, relativna stabilnost prihoda te potencijalne mogućnosti da se koristi kao iznimno elastičan i djelotvoran instrument ekonomske politike.¹⁴⁷ Zbog širokog obuhvata, porez na promet generira značajne financijske učinke, čime nadilazi ograničenja poreza s užom osnovicom. Ključna prednost je stabilnost prihoda, koji ostaju visoki bez obzira na ekonomske uvjete i kupovnu moć potrošača.

Prvotna ideja o oporezivanju prometa primjenom PDV-a pojavila se 1918. odnosno 1919. godine.¹⁴⁸ Ideja se pojavila na području Europe u Njemačkoj od strane Wilhelm von Siemens, dok je istu na području Sjedinjenih Američkih Država predlagao Thomas Sewall Adams. Njegove ključne karakteristike, kao jednog od oblika oporezivanja prometa, ogledaju se u izdašnosti i jednostavnosti. Drugim riječima, kada se govori o izdašnosti, misli se na oporezivanje što većeg broja dobara i usluga kako bi se prikupilo što više poreznih prihoda zbog financiranja izdataka predviđenih u državnom proračunu. Jednostavnost podrazumijeva oporezivanje dobara i usluga po jedinstvenoj stopi, a podrazumijeva primjenu jedne stope na sve proizvode usluga i dobara što gotovo nijedna zemlja članica EU-a ne primjenjuje. Nedostatak se očituje u regresivnosti PDV-a, odnosno njegovu učinku na socijalni status, a to podrazumijeva da osobe s visokim ili niskim prihodima plaćaju PDV po istoj stopi. To zapravo dovodi do nejednakosti. U cilju smanjivanja regresivnosti na socijalni status, zemlje imaju mogućnost uvođenja snižene i nulte stope PDV-a.¹⁴⁹

Porezni je obveznik PDV-a svaka ona osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti.¹⁵⁰ Pod uvjetom da obavlja gospodarsku djelatnost, porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza što je još jedna značajka PDV-a. Odbitak pretporeza veoma je bitan poreznom obvezniku iz razloga jer na taj način ostvaruje povrat financijskih sredstava koja je utrošio, budući da je svojem dobavljaču

¹⁴⁷ Jelčić, Bo.; Lončarić-Horvat, O.; Šimović, J.; Arbutina, H.; Mijatović, N.; *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008, str. 367-368.

¹⁴⁸ Cindori, S. i Pogačić, L. (s.a.): *Problematika utvrđivanja broja i visine stopa poreza na dodanu vrijednost*, *Ekonomski misao i praksa*, Vol. 19 No. 2, 29.10.2010., str. 1.

¹⁴⁹ Hodžić, S., Fižuleto, G., *Digitalne platforme i porez na dodanu vrijednost, Stabilnost, institucionalni rast i perspektive razvoja hrvatskog financijskog sustava u uvjetima pandemije Covid-19*, Ur. Bojana Olgić Draženović, Vesna Buterin, Stella Suljić Nikolaj, *Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci*, 2022, str. 117-128.

¹⁵⁰ Cindori, S., Pilipović, O., Kalčić, R., *Porez na dodanu vrijednost u teoriji i praksi*, WEB knjižara, Redak d.o.o., Split, 2015., str. 47.

morao platiti zaračunati PDV na računu za kupnju dobara. U pojedinim situacijama porezni obveznik na te isporuke nema pravo na odbitak ulaznog PDV-a.¹⁵¹

U RH postoje dvije osnovne kategorije poreznih oslobođenja, oslobođenja bez prava na odbitak pretporeza (radi se o određenim djelatnostima značajnim za javni interes i oslobođenju za ostale djelatnosti) te oslobođenju s pravom na odbitak pretporeza (primjerice kod oslobođenja pri izvozu).¹⁵² Posebna vrsta oslobođenja odnosi se na trostrani posao koji se sastoji od transakcija koje obavljaju tri porezna obveznika iz tri različite države članice pod uvjetom da su ista dobra prevezena izravno od prvog isporučitelja neposredno posljednjem kupcu čime ostvaruju ispunjenje uvjeta za oslobađanje.¹⁵³

Pravo na odbitak pretporeza nastaje onog trenutka kada nastaje obveza obračuna PDV-a koji se može odbiti. Od iznosa PDV-a koji je zaračunao na svoje isporuke porezni obveznik ima pravo odbiti pretporez koji je obvezan platiti ili ga je platio u tuzemstvu za isporuke dobara ili usluga koje su mu drugi obveznici obavili za potrebe njegovih oporezivih transakcija.¹⁵⁴

4.1. POJAM POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

Porez na dodanu vrijednost – PDV u svakodnevnoj komunikaciji poznat je i kao VAT (eng. *value added tax*) i *Mehrwertsteuer* (njem.). Predstavlja oblik poreza na promet te se radi o neizravnom porezu. Obračunava se i uplaćuje sukcesivno, na neto vrijednost nekog dobra ili usluge.

Teorija poznaje nekoliko oblika općeg poreza na promet kojeg prema broju oporezivih faza možemo podijeliti na jednofazni, višefazni i svefazni porez na promet. U RH je do uvođenja PDV-a bio u primjeni jednofazni porez na promet i obračunavao se je samo u trgovini na

¹⁵¹ Cindori, S., Pilipović, O., Kalčić, R., Porez na dodanu vrijednost u teoriji i praksi, WEB knjižara, Redak d.o.o., Split, 2015., str. 131.

¹⁵² Članci 39. do 56. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 73/13, 148/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24, 152/24, 52/25, 151/25; Rješenje USRH 99/13, 153/13, propisuju oslobođenja od poreza na dodanu vrijednost

¹⁵³ Cindori, S., Bernatović, A., Porez na dodanu vrijednost - specifičnost trostranog posla, Financije, pravo i porezi, 16, 2026., 2; 00-00.

¹⁵⁴ Više o odbitku pretporeza vidi članke 57.-65. b. Zakona o PDV-u, Narodne novine br. 73/13, 148/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24, 152/24, 52/25, 151/25; Rješenje USRH 99/13, 153/13 i čl. 130.-142.b Pravilnika o PDV-u, 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, 1/24, 39/24, 16/25, 68/25.

malo, dok su proizvodnja i trgovina na veliko bile oslobođene plaćanja poreza na promet¹⁵⁵. Navedeno je odgovaralo određenom broju sudionika u transakcijama u prometu proizvoda i usluga koji su direktnom kupnjom dobra izravno od trgovine na veliko ili proizvođača izbjegli na nezakonit način plaćanje poreza.

Postoje tri oblika PDV-a, odnosno dohodovni, proizvodni i potrošni oblik, gdje pritom svaki od oblika može imati dva načela – načelo porijekla i načelo odredišta:¹⁵⁶

- proizvodni (oporezuje vrijednost bruto investicija, poduzetnik od prodaje svojih proizvoda oduzima vrijednost nabave sirovina, u poreznu osnovicu ulaze troškovi nabave kapitalnih dobara i amortizacije, nije u primjeni, teško se određuje pojam kapitala, ne potiče poduzetnika na ulaganje u osnovna sredstva, obeshrabruje štednju),
- dohodovni (oporezuje neto vrijednost investicija, porezna osnovica se utvrđuje na način da, osim vrijednosti kupljenih sirovina, od prodajne vrijednosti odbija i vrijednost amortizacije kupljenih kapitalnih dobara, nije u primjeni zbog mnogih nedostataka),
- potrošni (iz porezne osnovice izuzima se čitav iznos utrošen za nabavu sredstava od drugog poduzetnika (trošak nabave sirovina, kapitalnih sredstava i njihovu amortizaciju, ne utječe na odluke o štednji, na odnos između radno intenzivnih i kapitalno intenzivnih ulaganja, predstavlja najneutralniji oblik i koristi se najviše u praksi)).

Kao što je supra navedeno, sva tri oblika se zasnivaju na načelu podrijetla (dobro se oporezuje PDV-om u zemlji gdje je proizvedeno, bez obzira gdje se troši) ili načelu odredišta (oporezuje se prema mjestu potrošnje, bez obzira jesu li dobra uvezena ili proizvedena u zemlji).

Načelo porijekla je načelo prema kojemu se dobro oporezuje PDV-om u zemlji u kojoj je proizvedeno bez obzira na to u kojoj se zemlji u konačnici troši. PDV se zasniva na načelu porijekla kada se oporezuju sva dobra proizvedena u nekoj zemlji, bez obzira na to troše li se u zemlji ili se kasnije izvoze. Dakle, domaći proizvodi koji su namijenjeni izvozu opterećeni su PDV-om, dok su ona dobra koja se uvoze u zemlju oslobođena plaćanja PDV-a.¹⁵⁷

¹⁵⁵ Bejaković, P., Jelčić B., Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Radovi odsjeka za ekonomska istraživanja zavoda za povijesne i društvene znanosti, svezak 39, Zagreb, 2012., str. 118-119.

¹⁵⁶ Hodžić, S., Fižuleto, G., Digitalne platforme i porez na dodanu vrijednost, Stabilnost, institucionalni rast i perspektive razvoja hrvatskog financijskog sustava u uvjetima pandemije Covid-19, Ur. Bojana Olgić Draženović, Vesna Buterin, Stella Suljić Nikolaj, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, 2022, str. 117-128.

¹⁵⁷ Hodžić, S., Fižuleto, G., Digitalne platforme i porez na dodanu vrijednost, Stabilnost, institucionalni rast i perspektive razvoja hrvatskog financijskog sustava u uvjetima pandemije Covid-19, Ur. Bojana Olgić Draženović, Vesna Buterin, Stella Suljić Nikolaj, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, 2022, str. 117-128.

Načelo odredišta je načelo prema kojemu se u nekoj zemlji oporezuje ukupna dodana vrijednost proizvoda ili usluge u kojoj se odvija konačna potrošnja, a ne u zemlji u kojoj je proizvod nastao. PDV-om se oporezuju sva dobra i usluge koja se u konačnici troše u zemlji, bez obzira na mjesto proizvodnje, odnosno bez obzira na to jesu li uvezena ili proizvedena u zemlji. Prema načelu odredišta izvoz je izuzet od plaćanja poreza, dok se uvoz oporezuje.¹⁵⁸ Porezni sustav većine zemalja članica EU primjenjuje načelo odredišta gdje je u najvećoj mjeri obuhvaćen potrošni oblik, a za izračun osnovice najčešće se koristi kreditna metoda.¹⁵⁹

Sâm iznos PDV-a može se izračunati na tri načina – metodom zbrajanja, metodom oduzimanja i kreditnom metodom:¹⁶⁰

- metoda zbrajanja - metoda izračunavanja obveze PDV-a pri kojoj je dodana vrijednost poduzeća jednaka zbroju nadnica, renti, kamata i neto profita (obveza PDV-a jednaka umnošku tako dobivene vrijednosti i porezne stope),

- metoda oduzimanja - metoda izračunavanja obveze PDV-a pri kojoj poduzeće izračunava obvezu PDV-a na način da od vrijednosti prodaje oduzme vrijednost kupovina i tu dobivenu dodanu vrijednost primjeni stopu PDV-a (izravno se izračunava porezna osnovica tj. dodana vrijednost),

- metoda računa ili tzv. kreditna metoda - način obračunavanja porezne obveze poduzeća gdje se vrijednost PDV-a plaćenog na inpute oduzima od PDV-a koji se treba platiti na vrijednost prodaje. Poduzetnik u cijeni dobra koje prodaje zaračunava i ubire PDV. U cijeni inputa koje je kupio, njegov dobavljač mu je naplatio i iznos PDV-a za isporučene inpute. Poduzetnik uplaćuje razliku između naplaćenog poreza (ubranog na svoj output) i poreza koji je platio dobavljaču u cijeni isporučenih inputa. Ovom metodom nikada se izravno ne izračunava dodana vrijednost, već razlikom poreza na output i poreza na input predstavlja za poreznog obveznika obvezu uplate PDV-a u državni proračun.

4.2. UVOĐENJE POREZA NA DODANU VRIJEDNOST U REPUBLICI HRVATSKOJ

Na zasjedanju Sabora, 26. travnja 1990. godine izglasan je Zakon o neposrednim porezima.¹⁶¹ PDV je uveden nakon dugih priprema od samog izglasavanja istoga u Saboru u lipnju 1995.,

¹⁵⁸ Kesner-Škreb, M., *Pojmovnik PDV-a*, Financijska praksa, 20 (2), Zagreb, 1996., str. 177 – 185.

¹⁵⁹ Hodžić, S., Fižuleto, G., *Digitalne platforme i porez na dodanu vrijednost*, Stabilnost, institucionalni rast i perspektive razvoja hrvatskog financijskog sustava u uvjetima pandemije Covid-19, Ur. Bojana Olgić Draženović, Vesna Buterin, Stella Suljić Nikolaj, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, 2022, str. 117-128.

¹⁶⁰ Jelčić, Bo., *Savez računovodstvenih i financijskih radnika Hrvatske*, Zagreb, 1992., str. 66-69.

sve do primjene 1998. godine. PDV se trebao početi primjenjivati još od 1997. godine, iako su prijedlozi za njegovo uvođenje bili poznati već krajem 1994. godine, međutim uvijek je iz određenih razloga odgađana njegova primjena (socijalistički stav Jugoslavije, Domovinski rat – osamostaljenje RH te porezna reforma). U početku se u RH primjenjivao jednostopni sustav, sa stopom od 22 %, od kojeg se odustalo nakon godinu dana primjene te je 1999. godine uvedena i dodatna nulta stopa.

Zbog visoke porezne evazije, mogućeg dvostrukog oporezivanja istim porezom, visokih troškova vezanih za ubiranje poreza i drugih negativnosti, porez na promet proizvoda i usluga je ukinut krajem 1997. godine i zamijenjen PDV-om koji je priznat u čitavom svijetu. PDV je uveden kao dio završne reforme fiskalnog sustava i fiskalne politike od osamostaljenja RH te se počeo primjenjivati 1. siječnja 1998. godine. Cilj uvođenja PDV-a je prvenstveno izdašan porezni prihod koji u ekonomski sustav ne uvodi iskrivljenosti. Rješavanje određenih socijalnih ili političkih problema nikako ne može biti cilj uvođenja PDV-a. Stoga je mnogo bolje zadržati svojstva izdašnosti i neutralnosti te pojednostavniti ubiranje poreza, nego narušavati učinkovitost uvođenjem većeg broja stopa.¹⁶²

Njegovo uvođenje uzrokovalo je jednokratni skok cijena u siječnju 1998. godine, nakon čega su se cijene vratile normalnoj dinamici. PDV se pokazao veoma učinkovitim generatorom prihoda, učinkovitijim od njegovog prethodnika, ukinutog poreza na promet proizvoda i usluga. Naime, već u prvoj godini uvođenja, prikupljeni prihodi od PDV-a su bili oko pet milijardi kuna veći od planiranih u proračunu za 1998. godinu, što se nažalost nije iskoristilo za smanjenje porezne stope, već za potrošnju, što se u konačnici pokazalo krivim potezom.¹⁶³

4.3. OBILJEŽJA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST U REPUBLICI HRVATSKOJ

RH primjenjuje model PDV-a koji se obračunava i plaća u svim fazama proizvodno-prometnog ciklusa kao neto svefazni porez na promet, što bi značilo da se oporezuje u svakoj fazi samo iznos dodane vrijednosti koja se nalazi u određenoj fazi proizvodno-prometnog ciklusa. Aktualni Zakon o PDV-u u RH predviđa potrošni oblik PDV-a tako da se PDV plaća

¹⁶¹ Zakon o neposrednim porezima, Narodne novine br. 19/90.

¹⁶² Ott, K. Zaključci, ocjene i preporuke u vezi s uvođenjem poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj, *Financijska praksa*, 20 (1996), 2., str. 255-264.

¹⁶³ Bejaković, P., Jelčić B., *Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Radovi odsjeka za ekonomska istraživanja zavoda za povijesne i društvene znanosti, svezak 39, Zagreb, 2012., str. 180 – 186.

na isporuke svih vrsta dobara i usluga obavljenih uz naknadu. Tako obračunan, porez na cjelokupnu vrijednost dobara i usluga može se odbiti od poreza obračunanog na vrijednost prodaje. U svim zemljama Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (dalje u tekstu OECD) i EU te gotovo u svim zemljama koje primjenjuju PDV koristi se kreditna metoda izračuna PDV-a¹⁶⁴ te se za nju odlučila i RH. Glavne prednosti te metode su jednostavnost u primjeni (ne izračunava se dodana vrijednost, već se prati na računima iskazani PDV) i olakšana kontrola uplate poreza. Od PDV-a obračunanog prema izdanim računima za isporučena dobra i obavljene usluge odbija se pretporez. Pretporez je iznos PDV-a iskazan na računima za isporuke dobara i usluga koje su drugi poduzetnici obavili poreznom obvezniku.¹⁶⁵

Obilježja PDV-a temelje se na činjenicama da se primjenjuje:

- potrošni oblik PDV-a (neutralan za poreznog obveznika jer porez kojeg plaća dobavljačima za isporučena dobra i obavljene usluge istodobno ima pravo odbiti od svoje porezne obveze iz čega proizlazi da PDV sadržan u ulaznim računima za njega nije trošak),
- kreditna metoda ubiranja (onemogućuje pojavu porezne evazije zbog obveznog prikazivanja PDV-a na računima, gdje je stvarna porezna obveza obveznika razlika između izlaznog PDV-a na temelju izlaznih računa i pretporeza na temelju ulaznih računa),
- načelo odredišta (određuje da se dobra i usluge oporezuju u mjestu gdje se troše, bez obzira gdje su proizvedena, što znači da je uvoz oporeziv, a izvoz ne),
- širok opseg oporezivih transakcija (sukladno šestoj direktivi EU 77/388/EEZ¹⁶⁶ o definiranju oporezivih transakcija, čiji je cilj povećanje porezne osnovice uz što nižu poreznu stopu).¹⁶⁷

Prema navedenim karakteristikama, hrvatski sustav PDV-a gotovo je u potpunosti usporediv i kompatibilan sa sustavima PDV-a razvijenih europskih zemalja, poput njemačkog Mehrwertsteuera ili britanskog Value Added Taxa. Razlika između sustava PDV-a u RH u odnosu na ostale zemlje EU-a neposredno nakon ulaska RH u EU je bila u činjenici manjka

¹⁶⁴ Mijatović, N., *Oporezivanje prometa*, Pravni fakultet, Zagreb, 2005., str. 62.

¹⁶⁵ Ott, K. *Zaključci, ocjene i preporuke u vezi s uvođenjem poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj*, *Financijska praksa*, 20 (1996), 2., str. 255-264.

¹⁶⁶ Šesta Direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakona država članica koji se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost

¹⁶⁷ Marković, B., Pavić, Z., *Uvođenje nulte stope PDV-a i njena konkretna primjena u praksi*, *Ekonomski vjesnik* br. 1 i 2 (11), 1998., str. 71 – 77.

pojednostavljenih postupaka oporezivanja malih poduzetnika i drugih malih poreznih obveznika s nižim prometom u jednostopnom oporezivanju.

Prije 1. srpnja 2013. godine postojale su tri skupine poreznih oslobođenja:

- sukladna odredbama Šeste direktive Vijeća EZ-a (77/388/EEC)¹⁶⁸ (dalje u tekstu Šesta direktiva) (najam stambenih prostorija),
- koja nisu sukladna odredbama Šeste direktive (bankarske usluge i usluge osiguranja),
- djelomično sukladna s odredbama Šeste direktive (ostala oslobođenja u tuzemstvu).

Šesta direktiva je za bankarske usluge i usluge osiguranja propisivala oslobođenje od PDV-a¹⁶⁹, međutim Zakon o PDV-u u RH¹⁷⁰ je propisivao porezno oslobođenje za te usluge samo ako ih obavljaju određene institucije, banke, štedionice, štedno-kreditne organizacije, društva osiguranja i reosiguranja. Iz navedenog proizlazi da je hrvatski pristup bio diskriminativan prema gore navedenim subjektima koji su obavljali navedene usluge. Drugim riječima, primjenjivao se institucionalni pristup za razliku od funkcionalnog principa koji se primjenjuje danas.¹⁷¹

Nadalje, prema istoj direktivi pravo na oslobođenje djelatnostima priređivanja posebnih igara na sreću, predškolskog odgoja, osnovnoga, srednjeg i visokog školstva, kulture, zdravstva, socijalne skrbi te usluge vjerske zajednice imaju bez dodatnih uvjeta sve ustanove koje te djelatnosti obavljaju, dok su u RH prema istom zakonu pravo na to oslobođenje imali samo subjekti koji su osnovani prema Zakonu o ustanovama¹⁷² te ako su bili financirani iz proračuna, uslijed čega je došlo do normiranog diskriminativnog pristupa.

U odnosu na pojam poreznog obveznika, sukladno čl. 6. Zakonu o PDV-u¹⁷³, porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti.¹⁷⁴

¹⁶⁸ Šesta Direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakona država članica koji se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost

¹⁶⁹ Važna iz razloga što je propisivala oslobođenje prvenstveno iz tehničkih i praktičnih razloga, a ne zbog socijalne politike odnosno objektivnih kriterija. Kasnije je Šesta smjernica zamijenjena Direktivom 2006/112/EZ, dok je stari hrvatski Zakon o PDV-u koristio subjektivni kriterij, vezan uz status onoga tko uslugu pruža.

¹⁷⁰ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 47/95.

¹⁷¹ Članak 40. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 73/13, 148/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24, 152/24, 52/25, 151/25; Rješenje USRH 99/13, 153/13

¹⁷² Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 47/95-136/12, da bi Zakonom o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 73/13 koji je stupio na snagu 01. srpnja 2013. godine došlo do usklade sa Šestom direktivom EU (zahtijevala usklađenje prema vrsti usluge, a ne prema pravnom obliku pružatelja).

¹⁷³ Članak 6. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 73/13, 148/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24, 152/24, 52/25, 151/25; Rješenje USRH 99/13, 153/13

Nadalje, porezna osnovica se izračunava tako da se PDV na prodaju (izlazni porez) umanjuje za plaćeni porez na kupljeni repromaterijal, ali i za kupljena kapitalna dobra (opremu). Porezna osnovica je naknada koju čini sve ono što je isporučitelj primio ili treba primiti za te isporuke uključujući iznose subvencija koji su izravno povezani s cijenom isporučenih dobara ili usluga.¹⁷⁵ Porezna osnovica je marža koja je jednaka razlici između prodajne i nabavne cijene isporučenih dobara, umanjeno za svotu PDV-a koji je sadržan u marži (obračunava se preračunatom stopom). Iznosi poreza, carina, pristojbi i sličnih davanja, osim PDV-a uračunavaju se u poreznu osnovicu, kao i provizije, troškovi pakiranja, prijevoza i osiguranja koje isporučitelj dobara ili usluga zaračunava kupcu ili primatelju. U poreznu osnovicu ne ulaze sniženja cijena, popusti zbog prijevremenog plaćanja i popusti koji se kupcu odobre u trenutku isporuke, kao ni iznosi koje porezni obveznik zaračuna ili primi od kupca kao povrat za izdatke koje je platio u njegovo ime i za njegov račun i koje u evidencije unosi kao prolazne stavke.¹⁷⁶ Porezna osnovica se prijašnjih godina mogla ispraviti, ali uz uvjet da porezni obveznik kome su isporučena dobra ili usluge ispravi odbitak pretporeza i o tome obavijesti isporučitelja¹⁷⁷, dok je trenutna situacija da porezni obveznik koji obavlja isporuku može umanjiti poreznu osnovicu u slučaju opoziva ili različitih vrsta popusta pod uvjetom da poreznog obveznika kojemu je isporučeno dobro ili obavljena usluga obavijesti o provedenom ispravku¹⁷⁸.

4.4. OSNOVICE I STOPE POREZA NA DODANU VRIJEDNOST TE OSTALE BITNE PROMJENE U RAZDOBLJU OD 1. SIJEČNJA 1998. DO ULASKA REPUBLIKE HRVATSKE U EUROPSKU UNIJU

¹⁷⁴ Članak 6. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 73/13, 148/13,143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24, 152/24, 52/25, 151/25; Rješenje USRH 99/13, 153/13

¹⁷⁵ Članak 33. stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 73/13, 148/13,143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24, 152/24, 52/25, 151/25; Rješenje USRH 99/13, 153/13

¹⁷⁶ Članak 33. stavak 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 73/13, 148/13,143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24, 152/24, 52/25, 151/25; Rješenje USRH 99/13, 153/13

¹⁷⁷ Članak 8. stavak 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 47/95 – 136/12

¹⁷⁸ Više o tome vidjeti u članku 33. stavcima 7. do 11. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 73/13 - 151/25

Uvođenje PDV-a dovelo je do negativnosti radi inicijalnog utjecaja na hrvatsko gospodarstvo. Negativni utjecaji su se očitovali kroz rast nezaposlenosti, devalvaciju kune, državnog duga, nelikvidnost, pad proizvodnje te jačanju deficita tekućeg računa.¹⁷⁹

Od samog uvođenja PDV-a u RH, sve do 2012. godine, prag prometa za upis u registar obveznika PDV-a iznosio je 85.000,00 kn, dok je tijekom 2013. godine taj prag povećan na 230.000,00 kn sukladno praksi EU-a uz trend narušavanja porezne osnovice (bitan element kojim se narušava bile su snižene porezne stope koje narušavaju logiku PDV-a odnosno načelo neutralnosti). Navedenim se narušila efikasnost PDV-a, što je donijelo gubitak prihoda od PDV-a i kompenzaciju istih kroz rast poreznih stopa. Kada se u RH ne bi primjenjivale snižene stope, postojao bi manevarski prostor za snižavanje opće stope PDV-a, a da tom prilikom ne dođe do gubitka poreznih prihoda. Može se zaključiti da je hrvatski sustav PDV-a od 1. siječnja 1998. godine do 1. studenog 1999. godine primjenjivao jednostopni sustav oporezivanja uz primjenu porezne stope od 22 % na sve oporezive transakcije koje se odnose na: isporuke dobara i usluga u zemlji uz naknadu; isporuke dobara i usluga bez naknade zaposlenicima kod poduzetnika; vlastitu potrošnju koja se odnosi na izuzimanje dobara i usluga od strane poduzetnika, manjak, kalo, lom i sl.; i uvoz dobara i usluga.¹⁸⁰ Određena dobra i usluge su tada izuzeta od oporezivanja PDV-om i određena kao porezna oslobođenja. Pozitivne strane jednostopnog sustava oporezivanja PDV-om su bile jednostavnost, izdašnost, preglednost, veća neutralnost i jeftiniji način oporezivanja. Mnogi političari su kritizirali ovaj porez zbog političkih razloga jer su smatrali da građani trebaju biti oslobođeni plaćanja poreza na neke prehrambene proizvode, lijekove i ostala pomagala. Primjenjuje se socijalno osjetljiv model oporezivanja na način da se uvodi snižena i nulta stopa PDV-a koja više odgovara siromašnijem dijelu građana. Nulta stopa je omogućila poreznim obveznicima koji su imali pravo primijeniti povrat plaćenog PDV-a u svim svojim ulaznim računima, što bi značilo da je njezina primjena zapravo predstavljala izuzeće od plaćanja PDV-a s pravom na odbitak pretporeza.

Na sjednici 1. listopada 1999. godine Sabor donosi Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u¹⁸¹ kojim stopa od 22 % propisana člankom 10. istoga ostaje nepromijenjena, ali se iza nje dodaje članak 10.a kojim je određeno da se po stopi od 0 % ne plaća PDV na:

¹⁷⁹ Jelčić, Bo.; Lončarić-Horvat, O.; Šimović, J.; Arbutina, H.; Mijatović, N.; *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008, str. 367-368.

¹⁸⁰ Marković, B., Pavić, Z., *Uvođenje nulte stope PDV-a i njena konkretna primjena u praksi*, *Ekonomski vjesnik* br. 1 i 2 (11), 1998., str. 71 – 77.

¹⁸¹ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u, Narodne novine br. 105/99.

„a) sve vrste kruha,

b) sve vrste mlijeka (kravlje, ovčje, kozje), koje se stavlja u promet pod istim nazivom u tekućem stanju, svježe, pasterizirano, homogenizirano, kondenzirano (osim kiselog mlijeka, jogurta, kefira, čokoladnog mlijeka i drugih mliječnih proizvoda), nadomjestke za majčino mlijeko,

c) knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenike za pedagoški odgoj i obrazovanje, za osnovno, srednje i visoko obrazovanje, otisnute na papiru ili na drugim nositeljima teksta,

d) lijekove određene Odlukom o utvrđivanju Liste lijekova Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje,

e) proizvode koji se kirurškim putem ugrađuju u ljudsko tijelo – implatanti (srčani zalisci, elektronski stimulatori, umjetni zglobovi, materijal za osteosintezu, stentovi, intrauterini ulošci i dr.) te ostale medicinske proizvode za nadomještanje tjelesnog oštećenja ili nedostataka iz Pravilnika o ortopedskim i drugim pomagalicama Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje.“¹⁸²

Nulta stopa je značila da porezni obveznici na svojim izlaznim računima ne obračunavaju PDV, ali istodobno imaju pravo odbitka pretporeza sadržanog u ulaznim računima dobavljača odnosno pravo na odbitak plaćenog PDV-a pri uvozu koji se odnose na njihovu gospodarsku djelatnost. Nadalje, člankom 10. istog Zakona se 2000. godine proširuje primjena nulte stope na cd-rom, video i audio kasete te znanstvene časopise, dok se prema njegovom članku 11. dodaju na popis djelatnosti oslobođene od plaćanja PDV-a i priređivanja posebnih igara na sreću u igračnicama, automat klubovima i klađenje, dok krajem srpnja 2000. godine nulta stopa obuhvaća i usluge javnog prikazivanja filmova. Nulta stopa se proširuje i na strane goste u agencijskom plaćanju 2001. godine. Iako se proširuje krug proizvoda na koje se primjenjuje nulta stopa, suprotstavljena mišljenja o učinkovitosti višestopnog sustava prisutna su i dalje, kao borba između potrebe za umanjenje njegove regresivnosti s jedne strane, i stalne kritike njegove složenosti s druge strane.¹⁸³

U travnju 2004. godine dolazi do smanjenja stope PDV-a s 22 % na 20 %, na što su građani reagirali pozitivno, međutim, nakon samo dva mjeseca na sjednici Vlade RH donijeta je odluka o njezinom ukidanju i ponovom vraćanju stope na 22 %. Navedena izmjena najviše je

¹⁸² Članak 10.a stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 47/95-90/05.

¹⁸³ Mijatović, N., Oporezivanje prometa, Pravni fakultet, Zagreb, 2005., str. 132.

utjecala na rad financijskih djelatnika, budući da su promjene stupile na snagu pred kraj mjeseca te su dovele do problema prilikom obračunavanja PDV-a. Tijekom 2005. godine ponovno se mijenjaju odredbe o nultoj stopi za usluge organiziranog boravka (smještaj ili smještaj s doručkom, polu ili puni pansion u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata, usluge agencijske provizije za naprijed navedene usluge, ture, transferi autobusima i plovilima). Sabor je donio novu izmjenu istog zakona kojom se od 1. siječnja 2006. godine u RH uvodi i snižena stopa PDV-a od 10 %, na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata i usluge agencijske provizije za te usluge.¹⁸⁴ PDV je utemeljen okvirom sadržanim u Šestoju direktivi.

Šestu direktivu kojom je utvrđen zajednički sustav PDV-a, donijelo je Vijeće 17. svibnja 1977. godine. Ova direktiva je predstavljala okvir za svaku zemlju članicu EU u izgradnji vlastitog sustava PDV-a. S obzirom na njezine brojne izmjene, krajem 2006. godine Vijeće ministara je usvojilo novu direktivu (Direktiva Vijeća 2006/112/EC o zajedničkom sustavu oporezivanja PDV-om od 28. studenoga 2006. godine) koja se je počela primjenjivati 1. siječnja 2007. godine. Osim novom direktivom, oporezivanje dobara i usluga PDV-om u RH uređeno je Zakonom o PDV-u¹⁸⁵, odnosno Pravilnikom o PDV-u¹⁸⁶ i tada važećim OPZ-om¹⁸⁷.

U 2007. godini dodaje se nova točka temeljem koje će se ubirati porez po stopi od 10 %, a odnosi se na novine i časopise koji izlaze dnevno i periodično uz izuzetak onih koji su u cijelosti ili uglavnom sadržavali oglase ili su služili u svrhe oglašavanja. Tijekom 2008. godine došlo je do velike gospodarske krize u kojoj je među posljednje pogođenim zemljama bila RH, u kojoj je kriza potrajala šest godina, od 2008. do 2014. godine. U kolovozu 2009. godine, za vrijeme krize, dolazi do promjene stope PDV-a s 22 % na 23 %.¹⁸⁸ Većinom su se promjene odnosile na prave osobe, da bi se potom reflektirale na gospodarstvo i potom na cjelokupno građanstvo RH. Promjena stope zahtjevala je mnoge promjene vezane uz promjene na računima, uvođenje nove porezne knjige, evidencije, PDV obrasca i potrebe za edukacijom o primjeni nove porezne stope u pojedinim situacijama.

Napuštanjem institucionalnog načela i prelaskom na funkcionalno načelo oporezivanja PDV-om 1. siječnja 2010. godine, svi poduzetnici mogu biti obveznici PDV-a. Određeno je oporezivanje usluga i dobara u tuzemstvu koje obavljaju inozemni poduzetnici, došlo je do

¹⁸⁴ Članak 10.a stavak 2. Zakona o PDV-u, Narodne novine br. 47/95-90/05.

¹⁸⁵ Zakon o PDV-u, Narodne novine br. 47/95-90/05.

¹⁸⁶ Pravilnik o PDV-u, Narodne novine br. 60/96-153/05.

¹⁸⁷ Opći porezni zakon, Narodne novine br. 127/00-150/02.

¹⁸⁸ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u, Narodne novine br. 87/09.

ukidanja oslobođenja od PDV-a za pojedine ustanove koje su imale besplatni uvoz dobara iz inozemstva ili su ih nabavljale iz inozemnih novčanih donacija što je bilo propisano člankom 11. Zakona (banke, štedionice, štedno-kreditne organizacije, društva osiguranja i reosiguranja, privatne lječničke prakse, zdravstvene i ostale ustanove, a koje su sve ranije bile oslobođene obveze obračunavanja PDV-a). Uvedena su porezna oslobođenja u međunarodnom prijevozu, ograničen je odbitak pretporeza za osobna prijevozna sredstva i reprezentaciju te je uveden poseban postupak oporezivanja marže i povrat poreza inozemnim poduzetnicima za isporuke usluga i dobara. Porezni obveznik je za svako obračunsko razdoblje bio dužan sastaviti prijavu PDV-a i podnijeti je nadležnoj Ispostavi Porezne uprave prema sjedištu (ista se podnosi bez obzira je li obveznik u tom razdoblju obavljao oporezive isporuke ili ne).

Stopa od 23 % zamjenjuje se stopom od 25 %, a proširena je i primjena stope 10 %, 1. ožujka 2012. godine.¹⁸⁹ Ukinut je odbitak pretporeza za nabavu dobara i usluga za potrebe reprezentacije te se ukida odbitak za nabavu i najam sredstava za osobni prijevoz i nabavu dobara povezanih sa tim sredstvima. Dana 1. siječnja 2013. godine proširena je primjena stope 10 %, povećao se prag za ulazak u sustav PDV-a te je uvećana svota koja određuje jednomjesečnog ili tromjesečnog obveznika plaćanja PDV-a. Također, ukinuta je i nulta stopa koja je zamijenjena stopom od 5 %, koja se dodatno proširuje.¹⁹⁰

4.5. USKLAĐIVANJA POVODOM UVOĐENJA NOVOG ZAKONA O POREZU NA DODANU VRIJEDNOST PRILIKOM ULASKA REPUBLIKE HRVATSKE U EU

Danom ulaska RH u EU-u (1. srpnja 2013. godine) donosi se novi Zakon o PDV-u¹⁹¹ u kojem dolazi do usklađivanja zakonodavstva RH s novim odredbama direktiva EU-a. Za usklađivanje sustava indirektnog oporezivanja unutar EU-a od strane Vijeća EU izdano je niz direktiva koje reguliraju PDV, od kojih je najznačajnija Šesta direktiva koja se odnosi na određivanje zajedničke porezne osnovice, kao što je već ranije naglašeno. Ta direktiva osigurava primjenu PDV-a na iste transakcije u svim zemljama članicama. Postignut je dogovor prema kojemu zemlje članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a koja ne može biti niža od 15 % te jednu ili dvije snižene stope koje ne mogu biti niže od 5 %.¹⁹² U razdoblju od

¹⁸⁹ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 22/12.

¹⁹⁰ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 136/12.

¹⁹¹ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 73/13; Rješenje USRH 99/13.

¹⁹² Kesner Škreb, M., Porezna harmonizacija, Financijska teorija i praksa, vol. 31, br. 3, 2007, str. 305-307.

1977. do 2006. godine Šesta direktiva je više puta nadopunjavana s obzirom na složenost poreznog sustava i netransparentnost; stoga je značajno da je došlo do donošenja nove Direktive Vijeća 2006/112/EZ, koja zapravo predstavlja pročišćeni tekst Šeste direktive.¹⁹³ Osim Šeste direktive, značajne su i ostale direktive.¹⁹⁴

Proširen je pojam poreznog obveznika uvođenjem povremenog poreznog obveznika za osobe koje povremeno isporučuju nova prijevozna sredstva. Proširen je predmet oporezivanja na stjecanje dobara unutar EU-a, proširene su odredbe koje se odnose na oporezive transakcije, mjesto oporezivanja, nastanak poreznog događaja, poreznu osnovicu te pravo na odbitak pretporeza. Također, proširena je primjena sniženih stopa od 5 % i 10 %, ukida se stopa 10 % za usluge agencijske provizije na smještaj i prehranu turista u ugostiteljskim objektima i dolazi do izmjene poreznih oslobođenja (ukinuta oslobođenja za vjerske zajednice i branitelje, samostalne umjetnike, dok su uvedena druga nova oslobođenja).¹⁹⁵

Uvedene su izmjene s međusobnim uvozom/izvozom članica EU-a (PDV identifikacijskim brojem (dalje u tekstu PDV ID), povratom PDV-a inozemnim poduzetnicima, povratom PDV-a iz drugih država članica tuzemnim obveznicima, određene izmjene u pogledu prijave PDV-a) te izmjene u uvozu/izvozu prema trećim zemljama koje nisu članice EU-a. Uvedeno je više posebnih postupaka oporezivanja, poput putničkih agencija, investicijskog zlata, za prodaju putem javne dražbe, za elektronički obavljene usluge koje obavljaju obveznici bez sjedišta na

¹⁹³ Hodžić, S., Fižuleto, G., Digitalne platforme i porez na dodanu vrijednost, Stabilnost, institucionalni rast i perspektive razvoja hrvatskog financijskog sustava u uvjetima pandemije Covid-19, Ur. Bojana Olgić Draženović, Vesna Buterin, Stella Suljić Nikolaj, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, 2022, str. 117-128.

¹⁹⁴ Direktiva Vijeća (EU) 2018/2057 od 20. prosinca 2018. g. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općeg mehanizma prijenosa porezne obveze na isporuke dobara i usluga iznad određenog praga, Uredba Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. g. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevara u području poreza na dodanu vrijednost, Direktiva Vijeća 2009/132/EZ od 19. listopada 2009. g. o utvrđivanju područja primjene članka 143. točaka (b) i (c) Direktive 2006/112/EZ o oslobođenju od plaćanja poreza na dodanu vrijednost prilikom konačnog uvoza određenog dobra, Direktiva Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. g. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici, Direktiva Vijeća 2007/74/EZ od 20. prosinca 2007. g. o oslobođenju od poreza na dodanu vrijednost i trošarina na uvoz dobara za osobe koje putuju iz trećih zemalja, Direktiva Vijeća 2006/79/EZ od 5. listopada 2006. g. o oslobođenju od plaćanja poreza na uvoz malih pošiljaka dobara nekomercijalne naravi iz trećih zemalja, Direktiva Vijeća (EU) 2020/2020 od 7. prosinca 2020. o izmjeni Direktive Vijeća 2006/112/EZ u pogledu privremenih mjera povezanih s porezom na dodanu vrijednost koji se primjenjuje na cjepiva protiv bolesti COVID-19 i in vitro dijagnostičkih medicinskih proizvoda za tu bolest kao odgovora na pandemiju bolesti COVID-19, Direktiva Vijeća (EU) 2020/285 od 18. veljače 2020. g. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu posebne odredbe za mala poduzeća i Uredbe (EU) br. 904/2010 u pogledu administrativne suradnje i razmjene informacija u svrhe praćenja ispravne primjene posebne odredbe za mala poduzeća, Direktiva Vijeća (EU) 2020/284 od 18. veljače 2020. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu uvođenja određenih zahtjeva za pružatelje platnih usluga, Direktiva Vijeća (EU) 2019/1995 od 21. studenoga 2019. g. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu odredaba koje se odnose na prodaju dobara na daljinu i određene isporuke dobara na domaćem tržištu.

¹⁹⁵ Više o tome vidjeti u Cindori, S., Pilipović, O., Kalčić, R., Porez na dodanu vrijednost: Hrvatska regulativa uz pregled presuda Suda Europske unije, Narodne novine, 2025.

području EU-a, osobama, a ne poreznim obveznicima. Slobodne zone postaju područje RH (isporuke dobara u zonu i unutar zone više nisu oslobođene PDV-a, kao što su bile do 1. srpnja 2013. godine), uvodi se pojednostavljeni račun s PDV-om, na svote do 700,00 kn, obrnuti postupak oporezivanja u turizmu. Uveden je prijenos porezne obveze na primatelja u tuzemstvu (*reverse charge*)¹⁹⁶ u određenim slučajevima (građevinska djelatnost, isporuka rabljenog materijala i otpada i usluge obrade u vezi s tim te isporuka nekretnina što ih je ovršenik prodao u postupku ovrhe), uvedeni su novi obrasci primjerice Zbirna prijava za isporuke dobara i usluga unutar EU-a (dalje u tekstu ZP), PDV-S Obrazac za stjecanje dobara i usluga unutar EU-a, (dalje u tekstu PDV-S) te rokovi za njihovo podnošenje.

U narednim godinama dolazi do dodatnih izmjena Zakona o PDV-u¹⁹⁷ i Pravilnika o PDV-u.¹⁹⁸ Konstantna promjena odredaba zakona i pravilnika koji reguliraju oporezivanje PDV-om uzrokuje kroz godine poslovnu nesigurnost te nemogućnost poreznim obveznicima da dugoročno planiraju svoje poslovne poduhvate i svoje gospodarsko poslovanje. Navedene izmjene koliko god donose „dobro“ određenim poreznim obveznicima, u suštini predstavljaju cjelokupan problem zbog potrebnih tehničkih izvedbi koje je potrebno sprovesti kako bi se izmjene primjenile u potpunosti.

4.6. PRESUDE SUDA EUROPSKE UNIJE

Sve države članice EU-a dužne su poštivati pravnu stečevinu EU-a na temelju koje je baziran europski sustav PDV-a. U EU-u je područje PDV-a regulirano Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (dalje u tekstu Direktivom Vijeća 2006/112/EZ) i provedbenim uredbama Vijeća, stoga tako i hrvatski propisi vezani uz PDV. Od hrvatskih propisa o PDV-u najvažniji je svakako Zakon o PDV-u koji se iz godine u godinu od samog ulaska RH u EU, 1. srpnja 2013. godine usklađuje s pravnom stečevinom EU-a, tako da su od onda napravljene kontinuirane izmjene ovog propisa.¹⁹⁹

¹⁹⁶ Cindori, S., Pilipović, O., Kalčić, R., Porez na dodanu vrijednost: Hrvatska regulativa uz pregled presuda suda Europske unije, Narodne novine, Zagreb, 2025., str. 49-52.

¹⁹⁷ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 73/13, 148/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24, 152/24, 52/25 i 151/25; Rješenje USRH 99/13, 153/13.

¹⁹⁸ Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, 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, 1/24, 39/24, 16/25, 68/25.

¹⁹⁹ Od izmjena Zakona o porezu na dodanu vrijednost u Narodnim novinama br. 73/13 pa do posljednje izmjene br. 151/25 (stupile na snagu 01.01.2026. godine).

Ministarstvo financija RH prepoznalo je problem organiziranih poreznih prijevara i poduzelo preventivne korake osnivanjem Samostalnog sektora za otkrivanje poreznih prijevara donošenjem Uredbe o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija²⁰⁰. Taj sektor predstavlja središnju nacionalnu jedinicu za prikupljanje, kontrolu, analitičku obradu i razmjenu podataka unutar Ministarstva financija. Uzajamna suradnja i njegovo postupanje pretpostavlja učinkovito sprječavanje i suzbijanje prijevara te onemogućavanje izravne štete za proračun i tržište. Od ulaska RH u EU Porezna uprava je, temeljem međunarodne razmjene informacija (*Eurofisc i SCAC*²⁰¹), uspjela ukloniti dio nestajućih trgovaca (*MTIC* prijevare) ukidanjem PDV ID-a kako bi spriječila daljnju štetu za proračun.²⁰²

Presude Suda EU obvezujuće su za države članice, državna tijela i nacionalne sudove, a ujedno predstavljaju jedan od izvora prava EU-a. Porezni obveznici imaju pravo pozivati se na pravo EU-a u postupcima koji se vode pred državnim tijelima država članica i nacionalnim sudovima te su ga tijela u obvezi primjenjivati. Neke članice EU-a su zbog presuda Suda EU promijenile pristup prema poreznim obveznicima prilikom utvrđivanja njihovih prava i obveza.

PDV prijevare su u RH, kao i u EU-u postale svakodnevna pojava. Državni proračun gubi porezne prihode, PDV ostaje neplaćen ili dolazi u ponekim situacijama čak do neopravdanog povrata PDV-a. Kako bi država spriječila takve situacije, Porezna uprava pokušava naplatiti PDV od svih osoba koje su sudjelovale u prijevarama, odnosno u takvim isporukama. Takvo postupanje Porezne uprave dovodi do toga da se ponekad PDV pokušava naplatiti od sudionika koji su znali ili mogli znati da sudjeluju u poreznoj prijevarama. Tako primjerice, pravo na oslobođenje od PDV-a u nekim situacijama može biti osporeno ako porezni obveznik nije poduzeo sve potrebne tj. razumne korake kako bi se uvjerio da nije riječ o prijevarama od strane kupca ili ako je znao da je riječ o prijevarama.

PDV prijevare predstavljaju jedan od najvećih poreznih problema u EU-u do kojih dolazi u trenutku nastanka obveze plaćanja PDV-a prodajom dobara na domaćem tržištu, kupljenih u drugoj državi članici, dok se ta ista obveza ne iskazuje i/ili ne podmiruje. Predmet PDV prijevarama sve više postaju dobra u digitalnom obliku (certifikati i dozvole), a očekuje se

²⁰⁰ Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija, Narodne novine br. 32/12, 67/12, 124/12, 78/13, 102/13, 24/14, 134/14.

²⁰¹ Stalni odbor za administrativnu suradnju

²⁰² Cindori, S., Specifičnosti i doseg kružnih prijevarama, u: Vuk, Bevanda (ur.), 6th International Scientific Conference on Economics & Management, EMAN 2022, Beograd, Srbija, 2022.

postupni prelazak i na tržište usluga. Porezne prijevare s takvim vrstama dobara/usluga teško je otkriti tradicionalnim nadzornim metodama zbog specifičnosti trgovanja.²⁰³

Postoje tri osnovna načina sprječavanja prijevara, putem strukturalnih rješenja, rješenja putem administrativne suradnje i tehnološkim rješenjima.²⁰⁴ Strukturalna rješenja se odnose na strukturalne promjene samog sustava oporezivanja.²⁰⁵ Vijeće EU je donijelo dvije direktive²⁰⁶ o izmjeni Direktive 2006/112/EZ kako bi zaustavilo i suzbilo trend rasta prijevara i stvaranja znatnih proračunskih gubitaka. Strukturalna rješenja obuhvaćaju mehanizam prijenosa porezne obveze²⁰⁷ i mehanizam brze reakcije.²⁰⁸ Administrativna suradnja podrazumijeva suradnju između država članica koja bi se trebala odvijati u najkraćem mogućem roku, nekada je to bilo dobivanje informacija u roku od tri mjeseca, da bi se to smanjilo na rok od mjesec dana. Nadležne službe koje su zaprimile upit dužne su odgovoriti u roku od mjesec dana. Brza razmjena informacija između država članica se odvija putem mreže EUROFISC²⁰⁹. Ostale oblike međunarodne razmjene čine još automatska i spontana razmjena informacija, dok ništa manje nije važna i uspostava usporednih nadzora između država članica, zbog veće učinkovitosti kontrole. Prevenciju prijevara moguće provesti i putem PDV ID broja.²¹⁰ Tehnološka rješenja obuhvaćaju VAT location number²¹¹ (skraćeno *VLN*), digital VAT²¹² (skraćeno *D-VAT*) i Real time VAT²¹³ (skraćeno *RTvat*).

²⁰³ Cindori, S., Zakarija, A., Prevencija prijevara u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije, Pravni vjesnik: časopis za pravne i društvene znanosti Pravnog fakulteta Sveučilišta J.J. Strossmayera u Osijeku, Vol. 32 No. 3-4, 2016., str. 71 – 90.

²⁰⁴ Cindori, S., Zakarija, A., Prevencija prijevara u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije, Pravni vjesnik: časopis za pravne i društvene znanosti Pravnog fakulteta Sveučilišta J.J. Strossmayera u Osijeku, Vol. 32 No. 3-4, 2016., str. 71 – 90.

²⁰⁵ Vijeće EU može ovlastiti svaku državu članicu za uvođenje posebnih mjera koje odstupaju od odredaba Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu PDV-a kako bi se pojednostavnio postupak naplate PDV-a i spriječila porezna utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza.

²⁰⁶ Direktiva 2013/42/EU o zajedničkom sustavu PDV-a u odnosu na mehanizam brze reakcije na prijevaru s PDV-om i Direktivu Vijeća 2013/43/EU o zajedničkom sustavu PDV-a u vezi s neobveznom i privremenom primjenom mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke određenih dobara i usluga podložnih prijevari.

²⁰⁷ Obuhvaća prijenos obveze plaćanja PDV-a s prodavatelja na kupca. Primjena ovog pristupa može prouzročiti još više prijevara i utaja kod posljednjeg obveznika u prijevarnom lancu, umjesto na samom početku lanca. Sam prijenos porezne obveze ne sprječava PDV prijevare, već omogućava izbjegavanje obračuna PDV-a.

²⁰⁸ Država članica može kao odgovornu osobu za plaćanje PDV-a za određene isporuke dobara i usluga, zbog hitnosti, odrediti primatelja. Ovo je mjera koja nedovoljno pridonosi zaštiti države od kružnih prijevara.

²⁰⁹ Osnovan uredbom 904/2010 radi promicanja i olakšavanja multilateralne i decentralizirane suradnje, što omogućuje brzo i ciljano djelovanje i brzu razmjenu informacija.

²¹⁰ Mora ga imati svaki porezni obveznik koji sudjeluje u transakcijama unutar EU. Istoga je potrebno provjeriti putem VIES-a, kako bi se izvršila provjera statusa poreznog obveznika.

²¹¹ Ciljana i racionalna metoda rješavanja problema MTIC i MTEC prijevara. Karakterističan po nepriznavanju pretporeza onom poreznom obvezniku čiji je isporučitelj na računu imao nevažeći VLN. Svaka karika u lancu ima svoj VLN, a numerički slijed prati dobra ili usluge od početka proizvodnje do krajnje potrošnje. Kod prekida numeričkog slijeda VLN broja, sljedeći porezni obveznik u lancu odmah dobiva informaciju o obvezi plaćanja PDV-a. Time se poreznog obveznika obvezuje na pribavljanje VLN broja koji mu omogućava daljnju prodaju dobara i na taj način se MTIC prijevara onemogućava u startu.

U RH pravo na odbitak pretporeza i mogućnost uskraćivanja prava na odbitak pretporeza regulirano je Zakonom o PDV-u, u koji je implementirana Direktiva Vijeća 2006/112/EZ. Mogućnost uskraćivanja prava na odbitak pretporeza postoji u slučajevima sudjelovanja u poreznoj prijeveri, a da bi se uspješno uskratilo pravo na odbitak pretporeza, nužno je ispuniti pretpostavku da je porezni obveznik koji se koristi pravom na odbitak pretporeza znao ili je morao znati da zbog prijevernih aktivnosti njegova dobavljača, prodavatelja, u konačnici neće bi izvršena krajnja porezna obveza – obračun i plaćanje PDV-a u državni proračun RH.²¹⁴

U nastavku se izlaže sažeta analiza i obrazloženje odabranih presuda Suda EU.

4.6.1. PREDMET C-273/11 MECSEK-GABONA KFT.²¹⁵

U okviru analize isporuka unutar EU-a, ključno je razmotriti predmet u kojem je mađarski porezni obveznik, Mecsek-Gabona, izvršio prodaju dobara talijanskom društvu. Specifičnost ovog predmeta očituje se u tome što je pravo raspolaganja robom prešlo na kupca u trenutku utovara, dok je sam prijevoz bio u organizaciji kupca. Prodavatelj je postupao s dužnom pažnjom: provjerio je PDV ID broj kupca putem VIES sustava te je raspolagao dokumentacijom o otpremi (preslike i originali tovarnih listova).

Spor nastaje kada mađarske porezne vlasti utvrđuju da talijanski kupac pravno ne postoji, da je u pitanju "nestajuće društvo" te da stjecanje robe nije prijavljeno u Italiji. Na temelju tih saznanja, vlasti su pokušale prodavatelju uskratiti pravo na oslobođenje od PDV-a i izreći mu novčanu kaznu. Sud EU je u svojoj presudi naglasio primjenu načela pravne sigurnosti, prema kojem porezni obveznik mora unaprijed biti svjestan svojih obveza. Sud EU-a smatra da je prodavatelj načelno ispunio uvjete za oslobođenje jer je posjedovao dokaze o statusu kupca i otpremi robe. Ipak, istaknuto je da pravo EU nalaže obvezu postupanja u dobroj vjeri.

²¹² Omogućava praćenje obračuna PDV-a. Certificirani porezni program koji utvrđuje točan iznos PDV-a za svaku transakciju, povezivanje pretporeza primatelja s obračunatim iznosom PDV-a isporučitelja te točnost u popunjavanju PDV prijave. Korištenje ovog načina predstavlja svojevrsnu alternativu, ali u slučajevima gdje se trguje visokorizičnim dobrima ili uslugama kao dijelom transakcija MTIC prijevere (dozvole za trgovinu CO₂, VoIP-om, mobitelima ili računalnim čipovima) mogu se učiniti i obligatornim. Primjena moguća i kod sudskih postupaka u vezi poreznih obveznika kojima su slučajevi MTIC prijevera već dokazani.

²¹³ Programsko rješenje koje omogućuje praćenje oporezivanja od datuma računa do datuma plaćanja za isporuke dobara. Koristi se kod kartičnog plaćanja na način da se iznos PDV-a automatski preusmjeri s računa naplate u državni proračun, bez obveze prijavljivanja PDV-a od strane isporučitelja.

²¹⁴ Mišević, S., Matić, L., Informator:6880, 21.03.2025., str. 1 – 4.

²¹⁵ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62011CJ0273&qid=1743486176214>, (pristupljeno 5.2.2025.)

Oslobođenje od PDV-a može se osporiti isključivo u dva slučaja:

1. Ako porezni obveznik nije poduzeo sve razumne korake da se uvjeri u ispravnost transakcije.
2. Ako je prodavatelj znao ili je morao znati da sudjeluje u poreznoj prijeviri.

Međutim, Sud EU jasno povlači granicu navodeći da se od poreznih obveznika ne mogu zahtijevati "nerazumni koraci" provjere ako inicijalna analiza poslovanja kupca ne ukazuje na sumnju. U konkretnom su sporu vlasti teretile prodavatelja zbog nedostatka jamstava, nepoznavanja kupca i nepotpunih CMR dokumenata. Sud EU-a je zaključno naložio nacionalnom sudu da na temelju objektivnih dokaza utvrdi je li postojala svjesna participacija u prijeviri. Kao zaključak za buduću praksu, važno je naglasiti značaj preventivnih mjera. Iz ovog predmeta proizlazi da bi porezni obveznici, radi minimiziranja rizika, trebali:

- provjeriti stvarno postojanje dobara i kreditnu sposobnost partnera,
- validirati PDV brojeve prije sklapanja ugovora,
- osigurati besprijekornu transportnu dokumentaciju.

4.6.2. PREDMETI C-439/04 AXEL KITTEL PROTIV BELGIJSKE DRŽAVE I C-440/04 BELGIJSKA DRŽAVA PROTIV RECOLTA RECYCLING SPRL (SPOJENI PREDMETI)²¹⁶

U teoriji i praksi europskog poreznog prava, predmeti Kittel i Recolta Recycling predstavljaju prekretnicu u definiranju prava na odbitak PDV-a. Središnje pitanje ovih postupaka, vođenih prema Šestoj direktivi, jest može li se poreznom obvezniku uskratiti pravo na odbitak pretporeza ako je transakcija dio šire sheme „vrtuljak“ prijevare²¹⁷, čak i u slučajevima kada je ugovor prema nacionalnom građanskom pravu ništetan.

U predmetu Kittel (C-439/04) društvo Computime bavilo se trgovinom računalnim komponentama. Belgijske porezne vlasti utvrdile su da je društvo svjesno sudjelovalo u lancu fiktivnih isporuka s ciljem neosnovanog povrata PDV-a. Zbog duga od 18 milijuna EUR,

²¹⁶ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62004CJ0439&qid=1743485447087>, (pristupljeno: 5.2.2025.).

²¹⁷ Vrtuljak prijevare je vrsta porezne prijevare u kojoj porezni obveznici svjesno iskorištavaju činjenicu da je dobro kojim se trguje unutar Europske unije oslobođeno plaćanja PDV-a. Proizvodi se preko lažnih tvrtki više puta izvezu i uvezu te tako Porezna uprava izgubi kontrolu nad situacijom i vrati više poreza nego što ga je naplatila i nastaje porezni gubitak.

stečajni upravitelj g. Kittel pokrenuo je spor pred belgijskim sudovima, osporavajući uskratu prava na odbitak.

Presuda Kittel važna je kada se radi o ostvarivanju prava na odbitak pretporeza jer se temelji na mogućoj uskrati prava na odbitak pretporeza, ako se pribave objektivni dokazi da poduzetnik posluje s nestajućim trgovcem, odnosno da je kao primatelj isporučenih dobara znao ili mogao znati da je ta isporuka povezana s prijevarama u PDV-u.²¹⁸ U Predmetu Recolta (C-440/04) društvo Recolta je kupilo luksuzna vozila koja su bila dio kružne prijave između trećih strana. Za razliku od predmeta Kittel, sudovi su u ovom predmetu utvrdili da Recolta i njezini direktori nisu znali niti su mogli sumnjati da su dio prijevarene sheme. Unatoč tome, država je tvrdila da zbog ništetnosti ugovora (nezakonita osnova prema Građanskom zakonu) pravo na odbitak ne može postojati.

Glavni pravni izazov koji je iznesen pred Sud EU odnosi se na sukob nacionalnog građanskog prava i autonomnog prava EU-a. Belgija je zastupala tezu da ništetan ugovor ne može proizvoditi porezne učinke. S druge strane, Sud koji je uputio zahtjev ističe načelo fiskalne neutralnosti, koje nalaže da se PDV mora primjenjivati bez obzira na zakonitost transakcije (uz rijetke iznimke), kako bi se izbjegla distorzija tržišnog natjecanja.

Presuda u predmetu Kittel uvela je ključni standard: pravo na odbitak može se uskratiti isključivo ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da je porezni obveznik znao ili morao znati da transakcijom sudjeluje u prijeveri. Kod slučaja Kittel treba usmjeriti osobitu pozornost na proširenje postupka provjere, prikupljanje dokaza, dubinsku analizu i procjenu rizika.²¹⁹ U tom kontekstu, bitne su tri razina provjere:

- proširena provjera²²⁰ - vrednovanje rizika kod sumnjivih dobavljača (tzv. nestajući trgovci²²¹).

²¹⁸ Kapetanović, S., Primjena načela iz presude Kittel u borbi protiv prijevera s PDV-om, Porezni vjesnik, god. 24, br. 4., travanj 2015., str. 128 – 133.

²¹⁹ Kapetanović, S., Primjena načela iz presude Kittel u borbi protiv prijevera s PDV-om, Porezni vjesnik, god. 24, br. 4., travanj 2015., str. 128 – 133.

²²⁰ Za tu provjeru zadužen lokalni tim koji se bavi nestajućim trgovcima uz potporu glavne operativne jedinice.

²²¹ Missing trader-nestajući trgovac, poduzeće koje se koristi za stvaranje privida stvarnog obavljanja transakcije unutar Zajednice, čija je glavna svrha nezakonito stjecanje dobiti od PDV-a koji se obračuna na sljedeću transakciju. Nestajući trgovac ne ispunjava ni jednu svoju obvezu u pogledu PDV-a, ne odgovara na obavijesti o poreznom nadzoru, a njegove pravne zastupnike, ako postoje nije moguće pronaći. Njegovo postojanje svodi se na broj u registru trgovačkih društava, dok je stvarni korisnik odnosno osoba koja stoji iza poduzeća, u većini slučajeva nepoznata poreznim tijelima. Predstavlja glavnu kariku svake kružne prijevere. Značajke su mu da je to fiktivno društvo koje ustvari ne postoji. Sudionici u prijevernim aktivnostima, osobe koje su u pozadini prijevernih društava, osnivaju uglavnom d.o.o. ili j.d.o.o., upisuju se u registar poreznih obveznika, a sve zbog dobivanja PDV identifikacijskog broja. Ovo društvo obično ne obavlja stvarne poslovne transakcije već samo izdaje račune i druge potrebne isprave, primke ili izdatnice za dobra. Nema poslovnog prostora niti je prisutan na

- prikupljanje dokaza²²² - utvrđivanje poreznog gubitka u lancu i dokazivanje povezanosti subjekta s tim gubitkom.²²³
- dubinska analiza²²⁴ (*Due Diligence*) - poduzetnik mora dokumentirati provjeru kreditne sposobnosti partnera, postojanje robe i valjanost PDV brojeva kako bi dokazao postupanje u dobroj vjeri.

Cour de cassation uputio je ključna pitanja Sudu EU-a kako bi razjasnio gubi li savjesni kupac pravo na odbitak ako je ugovor ništetan prema domaćem pravu. Suština presude koja je uslijedila jest da se dobra vjera mora zaštititi: ako obveznik nije znao za prijevaru, nacionalna ništetnost ugovora ne smije automatski poništiti njegovo pravo na odbitak pretporeza. Kažnjavanje je rezervirano isključivo za one koji su svjesno sudjelovali u poreznoj utaji.

U složenom sustavu oporezivanja potrošnje, Sud EU je nalogom od 28. siječnja 2005. godine spojio predmete Kittel i Recolta kako bi pružio jedinstveno tumačenje članka 17. Šeste direktive. Središnje pravno pitanje koje je Sud EU postavio ticalo se sudbine prava na odbitak pretporeza u situaciji kada je kupoprodajni ugovor, prema nacionalnom građanskom pravu, ništetan zbog nezakonite osnove (prijevare) koja se pripisuje isključivo prodavatelju. Glavna dilema koju Sud EU analizira jest može li se savjesnom poreznom obvezniku uskratiti pravo na odbitak samo zato što domaće pravo (u ovom slučaju belgijsko) ugovor smatra ništetnim kao protivnim javnom poretku.

Stajalište g. Kittela i Komisije je takvo da se argumentacija temelji na načelu fiskalne neutralnosti. Prema ovom stajalištu, pojam "isporuke dobara" iz članka 5. Šeste direktive ima objektivnu narav. Činjenica da je transakcija ništetna prema nacionalnom pravu ne bi smjela utjecati na porezni tretman ako su ispunjeni materijalni uvjeti isporuke. S druge strane,

internetu, postoji kao fiktivno društvo, ured s telefonskim brojem kratkoročno unajmljenim od društava iz usluge. Direktori su osobe koje ne postoje (lažne putovnice) ili su fiktivne u smislu da su osobe stvarne, no obično su to ljudi loše financijske povijesti i za zastupanje društva dobivaju novčanu naknadu u veoma malim simboličnim iznosima. U stvarnosti ti ljudi ne znaju ništa o svrsi i poslovanju društva. Fiktivna društva ne izvršavaju svoje porezne obveze, ne podnose prijave PDV-a i Zbirne prijave, a ako ih i podnesu, ne plaćaju dospjeli PDV. Nakon najave poreznog nadzora ili mjera ovrhe, takva društva nestaju ili postaju nesolventna.

²²² Bitno je uvidjeti da poduzetnik nije reagirao na činjenice prijevare naravi, da je nepromišljeno propustio doznati s kim posluje i tko mu isporučuje dobra, već je suprotno onome što bi učinio razuman i iskren poduzetnik zatvarao oči pred očiglednim činjenicama.

²²³ Kapetanović, S., Primjena načela iz presude Kittel u borbi protiv prijevara s PDV-om, Porezni vjesnik, god. 24, br. 4., travanj 2015., str. 128 – 133.

²²⁴ U svezi istoga može se provjeriti je li kupac dao sve podatke o tvrtki (puni naziv, adresu i broj telefona), je li kupac novoosnovana tvrtka bez financijske ili poslovne povijesti, je li bankovni račun kupca u istoj državi gdje mu je poslovni prostor ili ured, je li kupac dao preslike certifikata o osnivanju i registraciji za potrebe PDV-a, posluje li kupac u stambenom prostoru ili kratkoročno unajmljenom uredu. Vidi više u: S Kapetanović, S., Primjena načela iz presude Kittel u borbi protiv prijevara s PDV-om, Porezni vjesnik, god. 24, br. 4., travanj 2015., str. 131.

sukladno stajalištu Belgije, država tvrdi da se "fantomski" sudionik u vrtuljak prijevare ne može smatrati primateljem isporuke u smislu iste Direktive te da ništetnost ugovora automatski isključuje ispunjenje uvjeta za odbitak.

Sud EU u svojoj analizi polazi od definicije oporezivih transakcija kao objektivnih pojmova. Pozivajući se na raniju presudu u predmetu BLP Group (C-4/94), Sud EU naglašava sljedeće:

1. Pravnu sigurnost: Porezne vlasti ne bi smjele biti obvezne provoditi istrage o subjektivnim namjerama trgovaca.
2. Odvajanje od lanca isporuke: Transakcija koja sama po sebi ispunjava objektivne kriterije ne smije biti "kontaminirana" prethodnim ili naknadnim prijevarama u lancu za koje porezni obveznik nije znao niti je mogao znati.

Presudno stajalište Suda EU, potkrijepljeno i predmetom Optigen²²⁵, jest da pravo na odbitak ostaje netaknuto čak i ako je prodavatelj postupao prijevorno, pod uvjetom da je kupac djelovao u dobroj vjeri. Sud EU-a zaključuje da bi zahtijevanje od kupca da predvidi namjeru prodavatelja bilo u suprotnosti s ciljevima olakšavanja mjera primjene PDV-a. Međutim, Sud EU postavlja jasnu granicu: ako se dokaže da je porezni obveznik znao ili trebao znati da sudjeluje u transakciji povezanoj s utajom PDV-a, on se tada smatra sudionikom u prijevare. U tom slučaju, pravo na odbitak mu se može i mora uskratiti jer se pravo Zajednice ne može pozivati u svrhe prijevare. Zaključno, u predmetu RecoIta, ako je kupac postupao u dobroj vjeri, nacionalna pravila o ništetnosti ugovora ne smiju ograničiti njegovo pravo na odbitak pretporeza, čime se osigurava primjena načela neutralnosti PDV-a neovisno o kaznenim ili građanskim sankcijama prema prodavatelju.

Ustavno-pravni karakter prava na odbitak pretporeza, predviđen člankom 17. Šeste direktive, ključan je element sustava PDV-a. Sud EU naglašava kako je primarna svrha ovog mehanizma potpuno oslobađanje poduzetnika tereta PDV-a u sklopu njegovih gospodarskih aktivnosti. Time se osigurava fiskalna neutralnost, bez obzira na konačni rezultat ili svrhu transakcije, pod uvjetom da je ona sama oporeziva. Sud EU jasno distancira pravo na odbitak od obveze uplate poreza od strane drugog sudionika, navodeći kako je činjenica je li PDV u prethodnim fazama uplaćen u proračun irelevantna za savjesnog poreznog obveznika.

Jedan od najvažnijih zaključaka presude odnosi se na odnos prava EU-a i nacionalnog građanskog prava. Sud EU je utvrdio da načelo fiskalne neutralnosti sprječava države članice

²²⁵ Presuda Suda od 12. siječnja 2006., Optigen, Fulcrum Electronics, and Bond House Systems, Joined Cases C-354/03, C-355/03 and C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16

da koriste odredbe o ništetnosti ugovora (zbog nezakonite osnove koju je uzrokovao prodavatelj) kako bi poreznom obvezniku uskratili odbitak PDV-a. Ako kupac nije znao niti je mogao znati za prijevaru, on se mora moći pouzdati u zakonitost transakcije. U tom smislu, nacionalni "javni poredak" ne može biti osnova za gubitak poreznih prava savjesne strane.

Iako se sustav PDV-a temelji na objektivnim kriterijima isporuke, Sud EU uvodi subjektivni element kod zlouporabe prava. Prema presudi, pravo na odbitak se mora uskratiti ako se objektivnim dokazima utvrdi:

- da je pravo na odbitak korišteno na prijevaru,
- da je porezni obveznik znao ili morao znati da svojom kupnjom sudjeluje u transakciji povezanoj s utajom PDV-a.

U takvim okolnostima, porezni obveznik prestaje biti pasivni sudionik i postaje pomagač u prijevari, čime gubi zaštitu koju pruža pravo Zajednice. Presuda u predmetu Kittel postavila je visoke standarde dokazivanja za porezna tijela. Ključni elementi koje nacionalni sudovi moraju utvrditi uključuju:

1. Postojanje stvarnog poreznog duga proizašlog iz prijevare.
2. Izravnu povezanost transakcije s tom prijevarom.
3. Dokaz da je obveznik imao saznanja (ili je zbog nedostatka dužne pažnje trebao imati) o prijevarnoj prirodi posla.²²⁶

Ova je presuda postala obvezujući pravni instrument za sve države članice EU-a u borbi protiv "vrtuljak" prijevara, balansirajući između zaštite legitimnih očekivanja savjesnih poduzetnika i potrebe za zaštitom državnog proračuna od zlouporaba.²²⁷

4.6.3. PREDMET C-281/20 FERIMET SL PROTIV ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO²²⁸

²²⁶ Vidi više u Kapetanović, S., Primjena načela iz presude Kittel u borbi protiv prijevara s PDV-om, Porezni vjesnik, god. 24, br. 4., travanj 2015., str. 131 – 132.

²²⁷ Kapetanović, S., Primjena načela iz presude Kittel u borbi protiv prijevara s PDV-om, Porezni vjesnik, god. 24, br. 4., travanj 2015., str. 128 – 133.

²²⁸ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62020CJ0281&qid=1743485776188>, (pristupljeno:5.2.2025.)

Predmet Ferimet SL pred Sudom EU fokusira se na tumačenje članka 168. Direktive 2006/112/EZ, koji uređuje pravo poreznog obveznika na odbitak pretporeza. Poseban naglasak stavljen je na transakcije u sektoru otpada i reciklažnog materijala (željezo), gdje države članice, sukladno članku 199. Direktive, često primjenjuju mehanizam prijenosa porezne obveze (*reverse charge*). U tom sustavu kupac je taj koji obračunava i istovremeno odbija PDV, čime se teoretski eliminira rizik od gubitka poreznih prihoda za državu.

Španjolsko društvo Ferimet prijavilo je 2008. godine kupnju željeznog otpada od dobavljača Reciclatges de Terra Alta. Porezna inspekcija je nadzorom utvrdila da navedeni dobavljač nije imao ljudske ni tehničke kapacitete za isporuku te je zaključila da je transakcija simulirana. Iako nije bilo sporno da je materijal fizički isporučen i da je Ferimet izdao račune u sklopu *reverse charge* sustava, identitet stvarnog dobavljača bio je namjerno prikriven. Porezna uprava uskratila je pravo na odbitak i izrekla kaznu (ukupno preko 280.000 EUR), tvrdeći da identifikacija dobavljača nije puka formalnost, već nužan element za nadzor lanca PDV-a.

Glavno pitanje koje je Vrhovni sud Španjolske uputio Sudu EU odnosi se na sljedeće: predstavlja li navođenje identiteta dobavljača materijalni uvjet za odbitak ili je riječ o formalnom zahtjevu čije se kršenje može zanemariti ako je sama transakcija fizički izvršena?

Argumentacija tužitelja (Ferimet) ide u tom smjeru da društvo tvrdi da u sustavu prijenosa obveze nema gubitka poreznih prihoda jer PDV kruži unutar istog subjekta. Smatraju da je navođenje fiktivnog dobavljača samo formalni propust koji ne bi smio rezultirati gubitkom prava na odbitak ako je roba doista kupljena za potrebe oporezive djelatnosti. Argumentacija Španjolska vlada pak ističe da prikrivanje stvarnog dobavljača ukazuje na zlu vjeru i simulaciju, što je često povezano s utajom izravnih poreza i pranjem novca. Identitet dobavljača ključan je za Poreznu upravu kako bi provjerila ima li taj subjekt status poreznog obveznika.

Sud EU-a u svojim prethodnim odlukama (npr. Halifax, Kittel) jasno ističe da se pravo na odbitak ne može ostvariti ako je ono traženo putem prijave ili zlouporabe. Iako sustav PDV-a počiva na načelu neutralnosti, on ne štiti porezne obveznike koji svjesno sudjeluju u prikrivanju relevantnih podataka transakcije. Vrhovni sud primjećuje da, prema aktualnim stajalištima, navođenje fiktivnog dobavljača na računu ne može biti isključivo formalne naravi. Porezna uprava mora znati tko je isporučitelj kako bi utvrdila jesu li ispunjeni materijalni uvjeti (je li prodavatelj doista porezni obveznik). Čak i u sustavu *reverse charge*, gdje nema izravne uplate PDV-a proračunu od strane prodavatelja, prikrivanje identiteta može poslužiti za ostvarivanje nedopuštenih poreznih pogodnosti.

Predmet Ferimet potvrđuje da se pravo na odbitak može uskratiti ako porezni obveznik namjerno prikrije identitet stvarnog dobavljača. Načelo neutralnosti ne sprječava države članice da sankcioniraju porezne obveznike koji postupaju u lošoj vjeri. Sudovi moraju utvrditi je li takvo postupanje spriječilo Poreznu upravu u prikupljanju potrebnih informacija o lancu isporuke, čime identifikacija dobavljača dobiva snagu materijalnog uvjeta za ostvarivanje poreznih prava.

Vrhovni sud Španjolske uputio je Sudu EU ključna pitanja koja se mogu sažeti u dilemu: smije li se poreznom obvezniku uskratiti pravo na odbitak ako je on stvarno nabavio dobra za svoje poslovanje, ali je na računu (u sustavu *reverse charge*) svjesno naveo fiktivnog dobavljača? Sud dodatno propituje mora li Porezna uprava dokazati postojanje konkretne porezne pogodnosti za kupca ili druge sudionike u lancu kako bi opravdala uskratu odbitka.

Sud EU u svojoj analizi podsjeća da je pravo na odbitak uvjetovano dvjema vrstama zahtjeva:

1. Materijalni uvjeti - zainteresirana osoba mora biti porezni obveznik, dobra moraju biti korištena za oporezovane transakcije, a isporuku mora izvršiti drugi porezni obveznik.
2. Formalni uvjeti - posjedovanje računa izdanog u skladu sa zakonskim odredbama.

U ovom predmetu, identifikacija dobavljača na računu tradicionalno se smatra formalnim uvjetom. Međutim, Sud EU naglašava da je status dobavljača kao poreznog obveznika zapravo materijalni uvjet. Ako kupac svjesno navede fiktivnu osobu, on onemogućuje poreznu inspekciju da provjeri taj materijalni uvjet, čime formalni propust izravno utječe na dokazivanje zakonitosti same transakcije. Temeljno načelo neutralnosti nalaže da se odbitak odobri ako su ispunjeni materijalni uvjeti, čak i ako postoje formalni nedostaci. Porezne vlasti ne smiju nametati dodatne uvjete koji bi pravo na odbitak učinili neučinkovitim ako raspolažu svim potrebnim podacima.

Ipak, u slučaju Ferimet, problem je što porezno tijelo ne raspolaže podacima o stvarnom dobavljaču zbog svjesne manipulacije poreznog obveznika. Pritom Sud EU ističe:

- svrha sustava je rasteretiti poduzetnika PDV-a, ali samo unutar zakonitih gospodarskih djelatnosti
- države članice, prema članku 273. Direktive, imaju pravo uvesti mjere za sprječavanje utaje, pod uvjetom da su one proporcionalne

- prikrivanje stvarnog dobavljača spriječilo je državu da utvrdi je li isporučitelj doista porezni obveznik, što je ključno za funkcioniranje sustava.

Iako sustav prijenosa porezne obveze (*reverse charge*) često sprječava izravni gubitak prihoda kod PDV-a, Sud EU sugerira da svjesno navođenje fiktivnih podataka ne može biti zaštićeno načelom neutralnosti. Materijalni uvjet da je isporuku obavio "drugi porezni obveznik" ne može se provjeriti ako je identitet tog subjekta namjerno skriven. Stoga, uskrata prava na odbitak u ovom slučaju ne predstavlja samo kaznu za formalni propust, već odgovor na nemogućnost utvrđivanja ispunjenja temeljnih materijalnih pretpostavki poreznog prava.

Iako se u sustavu prijenosa porezne obveze (*reverse charge*) formalni nedostaci računa često zanemaruju, predmet Ferimet naglašava važnu iznimku. Ako porezni obveznik na računu ne navede identitet stvarnog dobavljača, on time može onemogućiti dokazivanje materijalnog uvjeta – svojstva dobavljača kao poreznog obveznika. U tom kontekstu, Sud EU-a povlači jasnu granicu:

- porezno tijelo se ne može ograničiti samo na analizu računa, već mora razmotriti i dodatne dokaze
- teret dokazivanja da je dobavljač doista porezni obveznik ipak leži na kupcu koji mora podnijeti objektivne dokaze (dokumentaciju, ugovore, potvrde) u cilju potvrđivanja da je ulazna isporuka izvršena od strane subjekta u sustavu PDV-a.

Ključni doprinos sudske prakse (posebno kroz predmete Kittel, Mahagében i Glencore) jest razlikovanje dviju situacija:

1. neispunjavanje materijalnog uvjeta - ako identitet dobavljača ostane nepoznat i ne može se utvrditi njegovo svojstvo poreznog obveznika, pravo na odbitak se uskraćuje jer nedostaje osnovni zakonski preduvjet
2. sudjelovanje u utaji - ako su materijalni uvjeti ispunjeni, odbitak se može uskratiti samo ako se dokaže da je porezni obveznik znao ili morao znati da sudjeluje u transakciji koja je dio utaje PDV-a.

Sud EU dosljedno brani načelo da porezni obveznik ne smije snositi sankcije za tuđu utaju ako je postupao u dobroj vjeri. Uvođenje sustava "odgovornosti bez krivnje" smatralo bi se protivnim pravu EU-a jer bi prekoračilo ono što je nužno za zaštitu državnog proračuna. Stoga, porezni obveznik koji svjesno pomaže u utaji (npr. prikrivanjem dobavljača) gubi zaštitu prava EU-a, dok se savjesni trgovac mora zaštititi. Na poreznim tijelima država članica je

teret dokazivanja objektivnih elemenata prijevara. Budući da pravo EU ne propisuje jedinstvena pravila o izvođenju dokaza u ovom području, primjenjuju se nacionalna pravila, uz uvjet da ona ne narušavaju djelotvornost prava EU-a.

Iz predmeta *Ferimet* jasno proizlazi zaključak prema kojem, u slučaju da porezni obveznik unatoč svim dokazima ne pruži podatke potrebne za identifikaciju dobavljača, porezna tijela imaju pravo uskratiti odbitak. Identifikacija dobavljača u sustavu PDV-a nije samo formalnost, već instrument koji osigurava da se pravo na odbitak koristi isključivo unutar zakonitog lanca isporuke. U završnom razmatranju predmeta *Ferimet SL*, Sud EU definira precizne kriterije pod kojima se poreznom obvezniku može uskratiti pravo na odbitak pretporeza, unatoč tome što je transakcija fizički izvršena.

Sud EU naglašava da se uskrata prava na odbitak mora temeljiti na općoj ocjeni svih dokaza i činjeničnih okolnosti, u skladu s nacionalnim pravilima. Ključno je da porezna tijela dostatno dokažu utaju ili znanje o utaji, pri čemu se odluka ne smije temeljiti na pukim pretpostavkama. U tom kontekstu, svjesno navođenje fiktivnog dobavljača na računu predstavlja relevantan dokaz koji snažno upućuje na sudjelovanje u prijevari, no konačna procjena ostaje na nacionalnom sudu.

Zlouporeba prava zahtijeva kumulativno ispunjenje dvaju uvjeta: ostvarivanje porezne pogodnosti protivne ciljevima Direktive i dokaz da je transakcija poduzeta isključivo radi te pogodnosti. Međutim, Sud EU pojašnjava da navođenje fiktivnog dobavljača samo po sebi ne predstavlja "zlouporebu" u tom užem smislu, jer je identifikacija dobavljača formalni uvjet. Problem nastaje kada taj formalni propust onemogući provjeru materijalnog uvjeta – identifikaciju stvarnog dobavljača i potvrdu njegova statusa poreznog obveznika. Iznimno važan zaključak Suda EU je da uskrata prava na odbitak ne ovisi o tome:

- postoji li izravna opasnost od gubitka poreznih prihoda za državu (što je specifično za sustav prijenosa porezne obveze gdje se iznosi prebijaju),
- je li porezni obveznik ili netko drugi u lancu ostvario konkretnu poreznu pogodnost.

Za razliku od doktrine o zlouporabi, utvrđivanje sudjelovanja u utaji ne zahtijeva dokaz o ostvarenoj pogodnosti. Također, Sud EU napominje da se pravo na odbitak ne smije uskratiti isključivo zato što prikriivanje dobavljača otežava nadzor nad izravnim porezima (npr. porezom na dobit) jer bi to bilo protivno načelu fiskalne neutralnosti u sustavu PDV-a. Sud EU zaključuje da se poreznom obvezniku mora uskratiti pravo na odbitak PDV-a ako svjesno

navede fiktivnog dobavljača na računu u sustavu prijenosa porezne obveze u sljedećim situacijama:

1. kada zbog takvog postupanja nema potrebnih podataka za provjeru ima li stvarni dobavljač svojstvo poreznog obveznika.
2. kada se dokaže da je porezni obveznik sudjelovao u utaji PDV-a ili je za nju morao znati.

Slijedom svega navedenoga u nastavku rada navodi se primjer iz prakse kod provođenja poreznog nadzora PDV-a u kojem je utvrđeno da je porezni obveznik znao ili morao znati da sudjeluje u prijevarnim aktivnostima te mu je osporeno pravo na odbitak pretporeza.²²⁹

²²⁹ Presuda Suda (treće vijeće) od 6. srpnja 2006., Axel Kittel protiv État belge (C-439/04) i i Recyclage de Produits v État belge (C-440/04), spojeni predmeti C-439/04 i C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446.

5. PROCEDURALNI ASPEKTI POKRETANJA NADZORA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST: UTVRĐIVANJE OPĆIH ČINJENICA I PRIMJENA DOKAZNIH SREDSTAVA²³⁰

U ovom se poglavlju prikazuje studija predmeta poreznog nadzora koji je provelo Ministarstvo financija – Porezna uprava, nad poreznim obveznikom A d.o.o. sa sjedištem u Zaprešiću. Postupak je bio usmjeren na ispitivanje pravilnosti obračunavanja, evidentiranja i plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) u razdoblju od 1. listopada do 31. prosinca 2015. godine. Porezni obveznik bio je registriran za primarnu djelatnost trgovine na malo putem pošte ili interneta, a njegovu organizacijsku strukturu karakterizirao je mikro-tim od dvoje zaposlenika. Pravni temelj za provedbu postupka činile su relevantne odredbe Zakona o PDV-u, Općeg poreznog zakona (OPZ) te Zakona o Poreznoj upravi, kojima se uređuju porezno-pravni odnosi i ovlasti inspekcijskih tijela.

Proces nadzora započeo je 21. rujna 2016. godine osobnim uručjenjem Obavijesti o poreznom nadzoru (OPN) direktoru društva, u poslovnim prostorijama poreznog obveznika. Uz odgovornu osobu, u postupku je sudjelovao i knjigovođa. Dokumentacija je ukazivala na promjenu u vanjskoj računovodstvenoj podršci tijekom nadziranog razdoblja; inicijalno je poslove obavljao obrt B, dok je kasnije tu funkciju preuzeo obrt C. Porezni je obveznik u okviru postupka formalno upoznat s pravnim okvirom koji definira nužnost aktivne participacije te pravnim posljedicama opstrukcije nadzora, što uključuje novčane sankcije ili primjenu metode procjene pri utvrđivanju porezne obveze.

Neposrednim uvidom i razgledavanjem poslovnog prostora sukladno odredbama OPZ-a, utvrđeno je da je porezni obveznik obavljao djelatnost u dograđenom dijelu obiteljske kuće direktora. Prostor je inicijalno obuhvaćao 15 m², da bi se naknadnim ugovorom iz lipnja 2016. godine površina povećala na 50 m². Materijalno-tehnička opremljenost poreznog obveznika, nužna za distribucijsko poslovanje, potvrđena je analizom dugotrajne imovine čija je nabavna vrijednost iznosila 192.748,13 kn, a obuhvaćala je dostavno vozilo, informatičku i telekomunikacijsku opremu te web stranicu tvrtke. Operativno poslovanje poreznog obveznika bilježilo je značajan rast, što je vidljivo iz prometa po žiro računu koji je s 27,8 milijuna kuna u 2015. godini porastao na gotovo 84 milijuna kuna u 2016. godini.

²³⁰ U radu je primjenjen Zakon koji je bio važeći u trenutku poreznog nadzora. Također, radi čuvanja porezne tajne promijenjeni su generički podaci o poreznim obveznicima (naziv društva, imena osoba i dr.).

Tijekom postupka izuzeta je relevantna poslovna dokumentacija kojom je verificirano da je porezni obveznik, uz internetsku prodaju, obavljao i veleprodajne isporuke elektroničke opreme. S obzirom na opseg poslovanja i inicijalne nalaze, donesena je odluka o provođenju postupka nadzora za zadnji kvartal 2015. godine. Ovakav sustavan pristup, temeljen na analizi financijskih tijekova i neposrednom opažanju, postavlja temelje za detaljan nalaz nadzora koji slijedi u nastavku rada.

6. NALAZ

6.1. ANALIZA NADZORA OBRAČUNA I UPLATE POREZA NA DODANU VRIJEDNOST KROZ OBRAZAC PDV ZA RAZDOBLJE OD 1. LISTOPADA DO 31. PROSINCA 2015. GODINE

Porezni obveznik A d.o.o. upisan je u registar obveznika PDV-a od srpnja 2013. godine, uz dodijeljen PDV ID broj za prekogranično poslovanje. Primarnu djelatnost trgovine putem interneta (NKD 4791) porezni obveznik obavlja preko vlastite web domene, koristeći pritom minimalne prostorne kapacitete u sjedištu poduzeća. Nadzorno razdoblje obuhvatilo je zadnji kvartal 2015. godine, s fokusom na provjeru pravodobnosti obračuna i uplate PDV-a sukladno zakonskim rokovima. U svrhu utvrđivanja činjeničnog stanja, analizirana je cjelokupna knjigovodstvena dokumentacija, uključujući propisane porezne evidencije (knjige ulaznih i izlaznih računa, PDV, ZP i PDV-S obrasce), analitičke kartice glavne knjige te promete po žiro-računima otvorenim u više poslovnih banaka.

Analizom informacijskog sustava Porezne uprave i predočene knjigovodstvene dokumentacije utvrđeno je da je porezni obveznik pravovremeno podnosio mjesečne prijave PDV-a za razdoblje od listopada do prosinca 2015. godine. Provedena verifikacija potvrdila je formalnu usklađenost podataka iskazanih u poreznim prijavama s evidencijama u knjigama ulaznih i izlaznih računa, čime je obavljena provjera materijalne točnosti i ispravnosti poreznih osnovica za navedeno razdoblje.

U mjesečnim prijavama PDV-a za razdoblje od 1. listopada do 31. prosinca 2015. godine, porezni obveznik A d.o.o. iskazao je kumulativno sljedeće podatke:

Tablica 1. PDV Obrazac za razdoblje oporezivanja od 1. listopada 2015. do 31. listopada 2015. godine²³¹

OPIS	POREZNA OSNOVICA	PDV
UKUPNO TRANSAKCIJE DOBARA I USLUGA (I.+II.)	22.907.795,94	-
I. TRANSAKCIJE KOJE NE PODLIJEŽU OPOREZIVANJU I OSLOBOĐENE – UKUPNO	608.894,14	-
I.3. Isporuke dobara unutar EU	608.894,14	-
II. OPOREZIVE TRANSAKCIJE – UKUPNO	22.298.901,80	5.574.725,51
II.3. Isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25 %	21.390.418,40	5.347.604,60
II.7. Stjecanje dobara unutar EU po stopi od 25 %	849.337,25	212.334,37
II.10. Primljene usluge iz EU po stopi od 25 %	59.146,15	14.786,54
III. OBRAČUNANI PRETPOREZ - UKUPNO	21.517.683,40	5.379.420,91
III.3. Pret porez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od	20.609.200,00	5.152.300,00

²³¹ Članci 174. do 178. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 79/13, 85/13 – ispravak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, propisuju u koje polje obrasca se upisuju koje poslovne transakcije

25 %		
III.7. Pretporez od stjecanja dobara unutar EU po stopi od 25 %	849.337,25	212.334,37
III.10. Pretporez od primljenih usluga unutar EU po stopi od 25 %	59.146,15	14.786,54
IV. OBVEZE PDV-A U OBRAČUNSKOM RAZDOBLJU: ZA UPLATU (II-III)	-	195.304,60

Izvor: Podaci iz poreznih prijava poreza na dodanu vrijednost društva A d.o.o. za 10/25-12/25

Uvidom u ISPU za konto 1201 utvrđeno je da je porezni obveznik platio PDV po podnijetim prijavama u iznosu od 195.304,60 kn.

6.2. PREGLED ISPORUKA DOBARA UNUTAR EUROPSKE UNIJE KAO NEOPOREZIVIH I OSLOBOĐENIH TRANSAKCIJA

U okviru nadzora analizirane su isporuke dobara unutar EU-a iskazane na rednom broju I.3. PDV prijave, koje se odnose na prodaju elektroničke opreme mađarskom društvu D kft u ukupnom iznosu od 608.894,14 kn. Iako je provjerom u VIES sustavu potvrđen važeći PDV ID broj kupca u trenutku transakcije, a porezni obveznik se pozvao na porezno oslobođenje temeljem članka 41. stavka 1. Zakona o PDV-u²³², utvrđeni su nedostaci u popratnoj dokumentaciji. Naime, nisu predloženi službeni prijevozni dokumenti, već se dokazivanje isporuke temeljilo na izjavi odgovorne osobe o prijevozu vlastitim vozilom te faksimilu potpisa kupca na otpremnicama.

Međunarodna razmjena informacija putem CLO sustava i SCAC obrazaca otkrila je indikatore porezne evazije kod inozemnog partnera. Mađarska porezna uprava klasificirala je društvo D kft kao „nestajućeg trgovca“ (*missing trader*) unutar EUROFISC²³³ mreže, uz uočene promjene u upravljačkoj strukturi i nepravilnosti u podnošenju poreznih prijava. Unatoč formalnoj usklađenosti podataka u Zbirnim prijavama (ZP) s knjigovodstvenom evidencijom i izlaznim računima poreznog obveznika, status inozemnog kupca

²³² Člankom 41. stavkom 1. Zakona o PDV-u, Narodne novine br. 73/13, 99/13 – rješenje USRH, 148/13, 153/13 – rješenje USRH i 143/14, propisani su uvjeti za primjenu poreznog oslobođenja i to: da je prijevoz dobara obavio kupac ili prodavatelj ili netko u njihovo ime, da su dobra fizički napustila područje RH i da je kupac porezni obveznik koji djeluje kao takav u drugoj državi članici EU.

²³³ Eurofisc-mjera za otkrivanje trgovačkih društva koje sudjeluje u poreznim prijevarama, jedan od sustava koji omogućuje rano otkrivanje poreznih prijevara.

kao *conduit* tvrtke²³⁴ dovodi u pitanje opravdanost primjene poreznog oslobođenja za predmetne isporuke.

6.3. OPOREZIVE TRANSAKCIJE DOBARA I USLUGA

U razdoblju od listopada do prosinca 2015. godine, porezni obveznik je iskazao oporezive transakcije u ukupnom iznosu od 22.298.901,80 kn, pri čemu dominantni udio čine isporuke u tuzemstvu, uz manji volumen stjecanja dobara i usluga unutar EU-a. Analizom materijalnog knjigovodstva i pratećih evidencija (Knjiga popisa i kartice PKV), utvrđeno je da se zalihe na kraju 2015. godine sastoje od 757 jedinica robe, primarno mobilnih uređaja, ukupne maloprodajne vrijednosti 1.123.858,64 kn. Prema službenoj izjavi odgovorne osobe, predmetne zalihe su skladištene isključivo u sjedištu poduzeća, čime je potvrđena korelacija između iskazanog stanja u glavnoj knjizi i stvarnog prostornog kapaciteta poreznog obveznika.

6.3.1. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U REPUBLICI HRVATSKOJ

U strukturi oporezivih isporuka u RH, koje su u promatranom razdoblju iznosile 21.390.418,40 kn, dominira veleprodaja s udjelom od 96,6 %, dok maloprodaja putem interneta čini tek 3,4 % prihoda. Analiza prodajnih transakcija ukazuje na specifičan model poslovanja u veleprodaji, gdje se značajan dio prometa ostvaruje volumenski velikim isporukama mobilnih uređaja (tzv. *back-to-back* transakcije) s izrazito niskom maržom od 1 % do 2 %, primarno prema kupcu E d.o.o. Nasuprot tome, maloprodajni segment karakterizira širok asortiman elektroničke opreme i kućanskih aparata uz dominaciju plaćanja pouzecom i karticama. Provedena provjera fiskalizacije gotovinskih računa metodom uzorka nije utvrdila nepravilnosti, čime je potvrđena formalna ispravnost evidentiranja prometa u maloprodaji.

²³⁴ Conduit company-poznata kao kanal, provodnik, tampon poduzeće, buffer je poduzeće koje organizatori prijeara koriste kako bi dodatno otežali mogući porezni nadzor u vezi s PDV-om. Radi se o tvrtki koja je aktivirana/reaktivirana (novosnovana ili započinje s poslovanjem nakon perioda mirovanja ili dolazi do reaktiviranja poslovanja uz promjenu vlasnika) radi 'formalizacije' prijearnog posla npr. stjecanje iz jedne i isporuke u drugu državu članicu EU (transakcije u oba smjera, stjecanja i isporuke te trostrani poslovi), nikakve ili zanemarive transakcije unutar RH, ima sumnjive klijente u drugoj državi članici. Djeluje kao običan trgovac koji nabavlja i isporučuje dobra i/ili usluge na domaćem tržištu. Nalazi se u lancu isporuke iza nestajućeg trgovca i koristi se kako bi se stvorila udaljenost između nestajućeg trgovca i brokera. U lancu isporuke moguće je naći više tampon poduzeća.

6.3.2. POREZNI NADZOR I TRETMAN PREKOGRANIČNOG STJECANJA DOBARA I USLUGA UNUTAR EUROPSKE UNIJE

Porezni tretman prekograničnog prometa unutar EU-a temelji se na načelu oporezivanja prema mjestu sjedišta primatelja, uz primjenu mehanizma prijenosa porezne obveze (*reverse charge*). Prema ovom modelu, primatelj dobara i usluga preuzima obvezu samovrednovanja i obračuna PDV-a, ali istodobno ostvaruje i pravo na odbitak tako obračunatog poreza kao pretporeza, pod uvjetom da su transakcije izvršene u svrhu obavljanja oporezive djelatnosti. Sukladno Zakonu o PDV-u, oporezivi događaj nastaje u trenutku stjecanja dobara ili obavljanja usluga, pri čemu je porezni obveznik dužan podnijeti obrazac PDV-S kao službeni dokaz o transakcijama s partnerima iz drugih država članica. Ovakav regulatorni okvir osigurava neutralnost PDV-a za poduzetnike te istovremeno garantira transparentnost prometa i sprječava dvostruko neoporezivanje unutar zajedničkog tržišta.

Nadzorom poslovanja poreznog obveznika A d.o.o. za razdoblje od listopada do prosinca 2015. godine utvrđena je potpuna formalna i materijalna usklađenost iskazanih podataka u PDV i PDV-S obrascima. A d.o.o. je ispravno primijenio navedeni mehanizam na stjecanje dobara od njemačkih dobavljača (F, G i H GmbH) te na primljene usluge IT licenci od partnera iz Irske (I) i Njemačke (J). Nadzornim postupkom verificirana je ukupna porezna osnovica za ove transakcije u iznosu od 908.483,40 kn, na koju je porezni obveznik pravilno obračunao i istovremeno odbio pretporez u iznosu od 227.120,91 kn.

Validacija predmetnih transakcija dodatno je osnažena provjerom putem VIES sustava²³⁵, kojom je potvrđen subjektivitet inozemnih isporučitelja i valjanost njihovih PDV ID brojeva. Usklađenost podataka poreznog obveznika s evidencijama inozemnih isporučitelja potvrđuje materijalnu točnost obračuna u segmentu prekograničnih stjecanja. Time je utvrđeno da je porezni obveznik u ovom dijelu poslovanja dosljedno poštovao zakonske odredbe o oporezivanju prema mjestu potrošnje, osiguravajući potrebnu dokaznu dokumentaciju za priznavanje poreznih učinaka.

6.4. OBRAČUNATI PRETPOREZ

²³⁵ EUa, Provjera PDV broja (VIES), dostupno na: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index_hr.htm (pristupljeno: 9.12.2025. godine).

Pravo na odbitak pretporeza predstavlja temeljni mehanizam sustava PDV-a, koji poreznom obvezniku omogućuje umanjeње vlastite porezne obveze za iznos PDV-a obračunatog od strane drugih sudionika u lancu, pod uvjetom da su primljena dobra ili usluge korišteni za potrebe oporezivih transakcija. Prema zakonskim odredbama, pravo na odbitak nastaje istodobno s obvezom obračuna poreza, a porezni obveznik ga ostvaruje kroz sustav prijava, pridržavajući se propisanih materijalnih i formalnih pretpostavki za priznavanje pretporeza.

U analiziranom razdoblju od listopada do prosinca 2015. godine, porezni obveznik je iskazao ukupni pretporez u iznosu od 5.379.420,91 kn na poreznu osnovicu od 21.517.683,40 kn. Struktura iskazanog odbitka ukazuje na to da se najveći dio odnosi na primljena dobra i usluge u tuzemstvu (5.152.300,00 kn), dok preostali dio čine pretporez od stjecanja dobara unutar EU te pretporez od primljenih inozemnih usluga. Ova raspodjela potvrđuje intenzivnu trgovačku aktivnost poreznog obveznika na domaćem i zajedničkom europskom tržištu u promatranom kvartalu.

6.4.1. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU PO STOPI OD 25 %

Analiza poslovanja poreznog obveznika A d.o.o. ukazuje na postojanje specifičnog modela visokovolumenske trgovine mobilnim uređajima, koji se značajno razlikuje od primarne internetske maloprodaje. Uparenom provjerom ulaznih i izlaznih računa identificirane su transakcije u kojima se nabava i prodaja velikih količina robe (od 400 do 1000 jedinica po računu) odvijaju istovremeno, unutar istog radnog dana. Ovakav modalitet poslovanja, popraćen izdavanjem „računa-otpremnica“, sugerira ulogu poreznog obveznika kao tranzitnog posrednika u lancu distribucije.

Posebnu pozornost nadzornih tijela izazvala je struktura dobavljača, prvenstveno društva K d.o.o., te niza novoosnovanih poreznih obveznika čije su karakteristike indikativne za porezne rizike. Spomenuta poduzeća često bilježe učestale promjene u upravljačkoj i vlasničkoj strukturi, pri čemu su odgovorne osobe nerijetko strani državljani. Konkretni slučaj dobavljača K d.o.o. ilustrira visok rizik porezne evazije; društvo je brisano iz registra obveznika PDV-a zbog utvrđenih prijevanih aktivnosti svega tri mjeseca nakon osnivanja, uz istovremeno pokretanje stečajnog postupka zbog višemilijunskih neizmirenih obveza. Ovakvi nalazi upućuju na mogućnost sudjelovanja poreznog obveznika u rizičnim lancima prometa s obilježjima kružnih prijevara.

Prema uvidu u ISPU utvrđeno je da na dan osnivanja 9. rujna 2015. godine, K d.o.o. prema podnesenoj prijavi postaje obveznik u sustavu PDV-a, a zbog prijevornih aktivnosti rješenjem nadležne Porezne uprave, Ispostave Centar, status obveznika PDV-a je ukinut i obveznik je brisan iz registra obveznika PDV-a s danom 31. prosinca 2015. godine. Uvidom u ISPU utvrđeno je da je u prijavama PDV-a koje je porezni obveznik podnio za razdoblje od 9. rujna do 31. prosinca 2015. godine iskazao slijedeće podatke:

Tablica 2. Prijave PDV-a za razdoblje od 9. rujna do 31. prosinca 2015. godine

Obračunsko razdoblje	Ukupne isporuke	PDV	Primljene isporuke	PDV	Obveza PDV-a
09/2015	0,00	0,00	120,00	30,00	-30,00 kn
10/2015	6.162.839,60	1.540.709,94	6.021.393,63	1.505.348,42	35.361,52 kn
11/2015	59.333.781,64	14.833.445,44	59.134.155,79	14.783.538,97	49.906,47 kn
12/2015	102.818.633,98	25.704.658,62	61.764.966,38	15.441.241,69	10.263.416,93 kn

Izvor: Podaci iz poreznih prijava poreza na dodanu vrijednost društva A d.o.o. za 10/25-12/25

Iz navedenih podataka vidljivo je da je unutar tri mjeseca porezni obveznik iskazao isporuke po izdanim računima u iznosu od 168.315.255,22 kn, od čega je samo u mjesecu prosincu 2015. godine iskazao isporuke u iznosu od 102.818.633,98 kn te nakon odbitka pretporeza iskazao je obvezu za uplatu u mjesecu prosincu u iznosu od 10.263.416,93 kn, a navedenu obvezu PDV-a nije platio do dana sastavljanja zapisnika, 22. prosinca 2017. godine.

Velika nabava i prodaja dobara koja je skupa, lako se transportira i vrlo je tražena na tržištu, od strane poduzeća koje se nikada nije bavilo ovom djelatnošću, nema nikakve financijske i poslovne povijesti, nema poslovnog prostora niti skladišta, nema zaposlenih i odgovorna osoba je strani državljanin, predstavlja vrlo veliki rizik za stupanje u poslovni odnos s takvim poduzetnikom.

Analiza poslovnog odnosa između kupca A d.o.o. i dobavljača K d.o.o. ukazuje na ozbiljne nedostatke u provedbi mjera dužne pažnje (*due diligence*). Iako je direktor poreznog obveznika naveo da je izvršio provjere putem servisa FINA i VIES baze, nadzorom je utvrđeno da su takve radnje bile formalno neadekvatne i neprovedive s obzirom na to da je dobavljač bio novoosnovani porezni obveznik bez objavljena tri godišnja financijska izvješća. Uspostavljanje poslovne suradnje u vrijednosti od više desetaka milijuna kuna isključivo putem telefonske komunikacije, bez izravnog kontakta s odgovornim osobama i bez fizičkog

obilaska sjedišta dobavljača, odudara od standardne poslovne prakse i ukazuje na svjesno prihvaćanje visokog poreznog rizika.

Činjenično stanje utvrđeno neposrednim očevidom potvrdilo je da je K d.o.o. fiktivni poslovni porezni obveznik bez adekvatne poslovne infrastrukture, skladišnih prostora i zaposlenika. Nedostatak vjerodostojne dokumentacije o tijeku kretanja dobara, uz istovremenu primjenu identičnih ugovornih obrazaca kod više sumnjivih dobavljača, sugerira postojanje unaprijed koordinirane mreže subjekata. Posebno je indikativna činjenica da je porezni obveznik preuzeo ulogu nositelja jamstva i tranzitnog posrednika uz minimalnu maržu, dok su ključne uvjete prodaje izravno dogovarali dobavljač i krajnji kupac, što je karakteristično za modele kružnih prijevera s ciljem zlouporabe sustava PDV-a.

Konačno, nadzorom je dekonstruirana tvrdnja poreznog obveznika o obavljanju poslova posredovanja. Prema Zakonu o obveznim odnosima, posredovanje podrazumijeva dovodenje u vezu nalogodavca s trećom osobom uz naplatu provizije²³⁶, dok je u predmetnom slučaju porezni obveznik A d.o.o. fakturirao i naplaćivao ukupnu vrijednost dobara uz obračun PDV-a na punu osnovicu. Takva pravna kvalifikacija potvrđuje da je riječ o kupoprodajnim transakcijama koje su služile kao paravan za neopravdano korištenje prava na odbitak pretporeza, budući da bi u slučaju stvarnog posredovanja mogućnost za provedbu porezne evazije ovog razmjera bila značajno sužena.

U kontekstu istraživanja poreznih evazija, porezni obveznik A d.o.o. identificiran je kao „tampon-poduzeće“ (*conduit company*), čija je primarna uloga u lancu distribucije bila otežavanje poreznog nadzora i stvaranje privida legitimne trgovine između „nestajućeg trgovca“ i krajnjeg brokera. Činjenica da su dobavljač i kupac izravno dogovarali sve uvjete transakcija, dok je A d.o.o. služio isključivo kao formalni posrednik bez jasnog gospodarskog razloga, ukazuje na to da je porezni obveznik znao ili morao znati da sudjeluje u prijevernim radnjama. Ovakav model poslovanja karakterističan je za organizirane sustave kružnih prijevera u kojima porezni obveznici svjesno omogućuju neplaćanje PDV-a u državni proračun.

Nadzorom dobavljača K d.o.o. potvrđena su tipična obilježja fiktivnog društva: nedostupnost odgovornih osoba, korištenje virtualnog ureda, nepostojanje poslovne dokumentacije te trenutačno prosljeđivanje novčanih sredstava uz minimalna zadržavanja na računu. Nadalje, međunarodna razmjena informacija putem VIES sustava otkrila je golema neprijavljena

²³⁶ Članci 835. do 848. Zakona o obveznim odnosima, Narodne novine broj 35/05, 41/08, 125/11, 78/15.

stjecanja dobara iz inozemstva te povezanost s nizozemskim poreznim obveznicima koji su ranije evidentirani u lancima prijevara. Ovakva netransparentnost kretanja dobara, uz nedostatak vjerodostojnih prijevoznih isprava (CMR), dodatno devaluira vjerodostojnost poslovnog odnosa između predmetnih subjekata.

Analiza materijalnog i financijskog knjigovodstva poreznog obveznika A d.o.o. otkrila je nelogičnosti u formiranju cijena i marži koje odudaraju od tržišnih zakona. Utvrđeno je da su marže na dobra nabavljena od sumnjivih dobavljača bile ekstremno visoke (do 61,77 %), dok su istodobno nabavne cijene za iste artikle drastično padale u vrlo kratkom razdoblju. Ovakav trend umjetnog povećanja razlike u cijeni pri kalkulaciji maloprodajnog zaduženja, koji nije bio prisutan kod legitimnih inozemnih dobavljača, sugerira manipulaciju računovodstvenim podacima s ciljem prikrivanja stvarne prirode transakcija i osiguravanja neopravdanih poreznih odbitaka.

Analiza materijalnog knjigovodstva poreznog obveznika A d.o.o. otkrila je netipične fluktuacije u formiranju ulaznih kalkulacija za mobilne uređaje marki Apple i Samsung. Utvrđen je trend drastičnog pada nabavnih cijena u izrazito kratkom razdoblju; primjerice, nabavna cijena modela iPhone 6S pala je s 5.700,00 kn na 3.960,35 kn. Kako bi se prodajna cijena u poslovnim knjigama održala na prividno tržišnoj razini, A d.o.o. je u internim kalkulacijama linearno povećavao maržu, koja je u pojedinim slučajevima s početnih 19,56 % narasla na ekstremnih 72,08 %. Ovakvo računovodstveno postupanje indicira na pokušaj prikrivanja netržišnih uvjeta nabave kroz umjetno generiranje visoke razlike u cijeni.

Komparativna analiza cijena u odnosu na podatke ovlaštenog distributera za RH (L d.o.o.) potvrdila je da su nabavne cijene od dobavljača K d.o.o. bile značajno niže od službenih preporučenih cijena. Dok je tržišna osnovica za sporne modele iznosila cca 4.800,00 kn, porezni obveznik ih je nabavljao po cijenama nižim i do 35 %. Iako su ulazne marže u knjigovodstvu bile nerealno visoke, stvarna ekonomska marža ostvarena prilikom izlaznih veleprodajnih transakcija bila je zanemariva i kretala se u rasponu od svega 0,8 % do 1,9 %, što je tipično obilježje tranzitnih subjekata u lancima porezne evazije.

Konačno, činjenica da porezni obveznik A d.o.o. ne posjeduje status ovlaštenog prodavatelja niti serviser, a istovremeno ostvaruje višemilijunske promete s uređajima po cijenama koje su neodržive u legitimnim distributivnim kanalima, upućuje na zaključak da je A d.o.o. znao za nepravilnosti u podrijetlu robe. Visokovolumenska prodaja (preko 1400 jedinica u tri transakcije) uz minimalnu dobit, u kombinaciji s nabavom od „nestajućeg trgovca“, potvrđuje

da primarna svrha ovih operacija nije bila ostvarivanje trgovačke dobiti, već sudjelovanje u strukturiranoj prijevari unutar sustava PDV-a.

Niže nabavne cijene dobra bitno su obilježje prijevara u području PDV-a, budući da dobra time postaje konkurentna na tržištu, brzo se i lako prodaju, a mobiteli su dobra koja su i inače vrlo tražena i prodaje se u velikim količinama na tržištu. Niže nabavne cijene moguće su na račun gubitaka državnog proračuna jer nestajući trgovci ne podnose porezne prijave, čime ne prijavljuju obveze PDV-a za uplatu ili daju porezne prijave, ali po prijavama ne uplaćuju obvezu PDV-a u državni proračun, a istovremeno izdanim računima za dobra koja su predmet prijevara omogućuju drugim poreznim obveznicima, tzv. tampon društvima, da temeljem tih računa po kojima obveza nije prijavljena i nije plaćena, koriste pravo na odbitak pretporeza i time umanjuju svoju obvezu za uplatu PDV-a.

Zbog sumnje u prijevaru na području PDV-a osim kod poreznog obveznika A d.o.o., pokrenut je porezni nadzor kod dobavljača K d.o.o. te je utvrđeno da je odgovorna osoba kao i poslovne knjige i dokumentacija nedostupna poreznim inspektorima, zbog čega nije moguće utvrditi legalnost podrijetla i tijek kretanja dobra. Međutim, neovisno o tome, temeljem odbitka pretporeza po ulaznim računima dobavljača K d.o.o., nastao je gubitak za proračun u visini odbijenog pretporeza.

S obzirom na sumnju o sudjelovanju poreznog obveznika u prijevari na području PDV-a, od odgovorne osobe direktora zatražena je pismena izjava za svakog pojedinog dobavljača o tome kako je, gdje i na čiju inicijativu uspostavljen prvi kontakt s dobavljačem, je li bio u poslovnim prostorijama dobavljača i gdje, je li i kako provjerio dobavljače prije poslovne suradnje, s kim je obavio prvi razgovor i daljnje kontakte, na koji je način kontaktirao s dobavljačem, je li pregovarao o uvjetima isporuke pojedinačno ili postoji stalni dogovor ili ugovor, na koji se način vršila dostava dobara, tko, čime i gdje se vršila dostava dobara, je li bilo reklamacija u vezi navedenih dobara, je li prestala suradnja i ako je prestala, zbog čega. Istovjetna pitanja postavljena su i za neke kupce kojima je prodavao veće količine mobitela.

Isto tako, od direktora je zatražena pismena izjava o tome tko u poduzeću izrađuje kalkulacije i dali su cijene zadužene u materijalnom knjigovodstvu tržišne cijene, tko pregovara s dobavljačima i kupcima o cijenama i ostalim uvjetima kupnje i prodaje dobara i jesu li njegovi dobavljači ovlašteni uvoznici.

U službenoj izjavi iz prosinca 2016. godine, direktor je potvrdio svoju izravnu odgovornost za operativno poslovanje, uključujući izradu kalkulacija, verifikaciju dobavljača te ugovaranje

komercijalnih uvjeta. Pritom je naglasio autonomiju u izboru poslovnih partnera i slobodu prometa mobilnih uređaja na domaćem tržištu, izuzev onih marke Samsung za koje postoji službena distribucijska mreža. Međutim, analiza financijskih evidencija (konto kartica) otkriva izrazitu koncentraciju prometa unutar zatvorenog kruga subjekata. Od ukupno 23,3 milijuna kuna vrijednosti dobara nabavljenih od dobavljača K d.o.o., čak 92 % (21,4 milijuna kuna) isporučeno je isključivo kupcu E d.o.o., dok je preostali dio distribuiran mađarskom partneru D kft te ostalim manjim društvima. Ovakav volumen transakcija s uskim krugom partnera, u kombinaciji s ranije utvrđenim profilom dobavljača kao „nestajućeg trgovca“, dodatno potvrđuje tezu o ulozi poreznog obveznika A d.o.o. kao tranzitnog posrednika u rizičnom opskrbnom lancu.

Temeljem dokumentacije koju je predao porezni obveznik, analize i sučeljavanja podataka o nabavi i prodaji dobara, podataka u ISPU, dokaza prikupljenih putem dodatnih obavijesti, pismenih i usmenih očitovanja odgovorne osobe, kao i rezultata cjelokupnog postupka nadzora, može se zaključiti da dobavljač K d.o.o. ima obilježja nestajućeg trgovca. Porezni obveznik nije proveo objektivnu procjenu rizika poslovanja s navedenim dobavljačem koju bi svaki razumni trgovac izvršio ili je očigledne rizike iz određenih razloga zanemario, a iz objektivnih okolnosti vezanih uz poslovnu suradnju s navedenim dobavljačem je znao ili morao znati da upuštanjem u poslovnu suradnju, drugima omogućava prijevarne radnje na štetu državnog proračuna.

Sve države članice EU-a dužne su primjenjivati presude Suda EU u nadzoru PDV-a. Sud EU je u postupku odlučivanja o pravu na odbitak PDV-a (pretporeza), pod brojem C-439/04 i C-440/04 od 6. srpnja 2006. godine donio presudu u slučaju Kittel i Recolta Recycling, kojima je poreznom obvezniku osporeno pravo na odbitak pretporeza. Naime, prema navedenim presudama „osoba koja je znala ili je trebala znati da kupnjom proizvoda ili usluge sudjeluje u prijevari povezanoj s PDV-om smatrati će se sudionikom u toj prijevari, bez obzira je li prodajom te robe ostvarila kakvu zaradu ili nije“. U smislu Šeste Direktive²³⁷, navedena presuda znači da se PDV može naplatiti od svake osobe koja je sudjelovala u prijevari odnosno može joj se uskratiti pravo na odbitak pretporeza.

Za primjenu presude Kittel pri osporavanju odbitka pretporeza mora se ispuniti sljedeće uvjete:

- neizvršavanje obveze - izbjegavanje plaćanja poreza,

²³⁷ Direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17.05.1977. godine

- izbjegavanje plaćanja poreza je prijevarena radnja,
- transakcija je povezana s izbjegavanjem plaćanja poreza na prijevarni način te
- obveznik je znao ili trebao znati da je transakcija povezana s neplaćenjem poreza odnosno obilježjima prijevare.

Prva tri uvjeta se utvrđuju temeljem činjenica, a posljednji se zasniva na vjerojatnosti.²³⁸

U primjeni načela Kittel bitne su tri glavne provjere:

- je li došlo do utaje PDV-a,
- je li transakcija bila povezana s tom prijevarnom radnjom te
- je li obveznik znao ili mogao znati da je transakcija u vezi s prijevarom.

Čimbenici koji upozoravaju da je transakcija povezana s prijevarom:

- u lancu transakcija kruži ista roba sa sličnom maržom,
- u vrijeme prodaje roba nije dostupna nego je u špeditera,
- roba fizički nije primljena,
- uvjete plaćanja uobičajeno određuje treća strana,
- u transakcijama nema gubitka,
- plaćanje se obavlja istog dana i roba mijenja vlasnika u istome danu,
- roba nije osigurana,
- ne postoje formalni pisani ugovori,
- ne postoji jasan dokaz o vlasništvu robe ili
- poduzetniku se u lancu transakcija javlja poduzetnik s malo ili nimalo iskustva na tržištu, a nudi dobit u poslovima velike vrijednosti.

Naposljetku, prije primjene slučaja Kittel, potrebno je: pazorno i potpuno dokumentirati način funkcioniranja tržišta poreznih obveznika i njihov poslovni model; pazorno i potpuno dokumentirati način poslovanja obveznika; provjeriti jesu li isporuke obavljene u poslovne svrhe; provjeriti stvarnost transakcija i pouzdanost obveznika; temeljito provjeriti dokaznu

²³⁸ Cindori, S., Zakarija, A., Prevencija prijevara u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije, Pravni vjesnik: časopis za pravne i društvene znanosti Pravnog fakulteta Sveučilišta J.J. Strossmayera u Osijeku, Vol. 32 No. 3-4, 2016., str. 71 – 90.

dokumentaciju o transakcijama te okolnosti same transakcije.²³⁹ Sukladno navedenom, samo posjedovanje računa nije dovoljno da bi porezni obveznik ostvario pravo na odbitak pretporeza. Naime, u postupku nadzora je na temelju objektivnih elemenata utvrđeno da porezni obveznik nije poduzeo sve razumne korake koji bi se od njega razumno mogli zahtijevati te je dobrovoljno pristao na poslovnu suradnju s dobavljačem K d.o.o., unatoč tome što je znao ili morao znati da na taj način stvara uvjete za poreznu utaju.

U sklopu poreznog nadzora, porezni obveznik K d.o.o. identificiran je kao „nestajući trgovac“ (*missing trader*) koji je primjenjivao specifičan obrazac porezne evazije. Iako je formalno podnosilo porezne prijave, društvo je svjesno izbjegavalo podmirenje obveza, pri čemu je nepodmireni dug prema državnom proračunu dosegao iznos od 10.313.323,40 kn. Operativna taktika društva uključivala je trenutačno prosljeđivanje novčanih sredstava s računa kako bi se onemogućila prisilna naplata, dok je međunarodna razmjena podataka otkrila golema neiskazana stjecanja dobara iz inozemstva te korištenje fiktivnih ureda i nevjerodostojne prijevozne dokumentacije.

Kritična točka nadzora odnosi se na ulogu poreznog obveznika A d.o.o., koji je kroz poslovni odnos s navedenim dobavljačem omogućio narušavanje načela porezne neutralnosti PDV-a. A d.o.o. je po ulaznim računima dobavljača K d.o.o. u iznosu od 23,3 milijuna kuna odbio pretporez od 4.663.508,76 kn, unatoč tome što taj iznos nikada nije uplaćen u proračun. Nedostatak vjerodostojne dokumentacije o kretanju dobara i korištenje neodređenih „računaoptremnica“ onemogućili su kontrolu trgovačkog lanca, čime je stvorena izravna šteta za državni proračun u visini neopravdano odbijenog pretporeza.

Konačno, nalazi upućuju na potpuni izostanak dužne pažnje (*due diligence*) od strane uprave društva A d.o.o. Uspostavljanje višemilijunske suradnje s novoosnovanim društvom bez zaposlenika i poslovne infrastrukture, isključivo putem telefonske komunikacije sa stranim državljaninom koji nikada nije osobno upoznat, predstavlja grubo zanemarivanje mjera procjene rizika. Takvo postupanje, u kojem se zanemaruju objektivne činjenice o fiktivnom karakteru dobavljača, sugerira da primarni motiv transakcija nije bio legitiman gospodarski interes, već sudjelovanje u strukturiranoj poreznoj prijevari.

Analiza ugovornih odnosa poreznog obveznika A d.o.o. ukazuje na postojanje simuliranih pravnih poslova s ciljem stvaranja privida legitimnog poslovanja. Predočeni ugovori o

²³⁹ Cindori, S., Zakarija, A., Prevencija prijevara u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije, Pravni vjesnik: časopis za pravne i društvene znanosti Pravnog fakulteta Sveučilišta J.J. Strossmayera u Osijeku, Vol. 32 No. 3-4, 2016., str. 71 – 90.

poslovnoj suradnji, potpisani od strane osoba koje se prema vlastitom priznanju nikada nisu osobno upoznale, te identična forma ugovora s više različitih dobavljača koji dijele obilježja „nestajućih trgovaca“, upućuju na koordiniranu aktivnost, a ne na stvarnu namjeru reguliranja trgovačkih odnosa. Ovakva dokumentacija služila je isključivo kao formalno-pravno pokriće za sudjelovanje u rizičnim lancima distribucije.

Nadalje, uloga poreznog obveznika kao tranzitnog posrednika, koji uz minimalnu maržu od 1 % do 2 % provodi transakcije čije su uvjete prethodno dogovorili dobavljač i krajnji kupac, potvrđuje nedostatak stvarne gospodarske svrhe poslovanja. Ignoriranjem objektivnih indikatora prijevare i propuštanjem provedbe osnovne procjene rizika, A d.o.o. je svjesno pridonio oštećenju državnog proračuna u iznosu od 4.663.508,76 kn. Sukladno sudskoj praksi i poreznim propisima, porezni obveznik koji je znao ili morao znati za postojanje prijevernih radnji gubi pravo na odbitak pretporeza te se smatra sudionikom u poreznoj utaji.

Pri dokazivanju da je znao ili trebao znati za povezanost s prijevornim radnjama zorni su i sljedeći pokazatelji: prodaja robe odmah nakon kupnje; dobra nikad nisu fizički primljena; dobra nisu bila osigurana; dobra nisu prošla inspeksijski nadzor; dobra kolaju u lancu; nema uvjeta ni formalnih ugovora; ne može se sa sigurnošću utvrditi tko je vlasnik dobara; velike svote kredita novoosnovanim tvrtkama kakve u prošlosti nisu postojale ili su poslovale u vrlo malenu obimu; generički opis narudžba za kupnju i računa; nedostatna dubinska analiza; fiksna profitna marža; sve se prodaje odmah; nikada nema zaliha robe; velik promet u odnosu na minimalan dobitak; nema gubitka pri obavljanju transakcija; poslovanje vodi do onoga koji ne plaća porez; jednaka količina robe prodana je i kupljena na zahtjev kupca; sličnosti u poslovanju skupine; primjena neuobičajenih načina plaćanja; ogroman i neobjašnjiv rast prometa.²⁴⁰

Uvidom u ulazne račune za razdoblje od 1. listopada do 31. prosinca 2015. godine utvrđeno je da je na računima izdanim od dobavljača K d.o.o. zaračunata ukupna vrijednost isporuka u iznosu od 23.317.543,73 kn, porezna osnovica u iznosu od 18.654.034,97 kn i pripadajući PDV obračunat po stopi od 25 % u iznosu od 4.663.508,76 kn, a koji je porezni obveznik odbio kao pretporez. S obzirom da je opisanim transakcijama nastala šteta za državni proračun, da je navedena šteta nastala zbog prijevornog postupanja, da su transakcije povezane s prijevornim neplaćanjem PDV-a i da je porezni obveznik znao ili morao znati da

²⁴⁰ Cindori, S., Zakarija, A., Prevencija prijevara u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije, Pravni vjesnik: časopis za pravne i društvene znanosti Pravnog fakulteta Sveučilišta J.J. Strossmayera u Osijeku, Vol. 32 No. 3-4, 2016., str. 71 – 90.

su njegove transakcije povezane s prijevornim neplaćanjem PDV-a, temeljem presude C-439/04 Kittel i C-440/04 Recolta Recycling, za razdoblje od 1. listopada do 31. prosinca 2015. godine, poreznom obvezniku se ne priznaje pravo na odbitak pretporeza po ulaznim računima dobavljača K d.o.o. u iznosu od 4.663.508,76 kn.

Na temelju provedene analize za razdoblje od 1. listopada do 31. prosinca 2015. godine, u nastavku se prezentira komparativni prikaz podataka iz poreznih prijava poreznog obveznika A d.o.o. i nalaza utvrđenih nadzorom. Pritom je utvrđena razlika za uplatu PDV-a u iznosu od 4.663.508,76 kn, koja proizlazi iz osporenog prava na odbitak pretporeza po računima dobavljača K d.o.o., prikazano u Tablici 3.

Tablica 3. Podaci iskazani od poreznog obveznika, utvrđeni nadzorom i razlike, 2015. godina

Redni broj	Opis	Porezni obveznik		Nadzor		Razlika	
		Porezna osnovica	PDV	Porezna osnovica	PDV	Porezna osnovica	PDV
1	2	3	4	5	6	7	8
-	Ukupno transakcije (I.+II.)	22.907.795,94	XXXXXX	22.907.795,94	XXXXXX	0,00	XXXXXX
I.1.	Isporuke dobara unutar EU	608.894,14	XXXXXX	608.894,14	XXXXXX	0,00	XXXXXX
II.	OPOREZIVE TRANSAKCIJE	22.298.901,80	5.574.725,51	22.298.901,80	5.574.725,51	0,00	0,00
II.3.	Isporuke u RH po stopi 25 %	21.390.418,40	5.347.604,60	21.390.418,40	5.347.604,60	0,00	0,00
II.7.	Stjecanje dobara u EU-25 %	849.337,25	212.334,37	849.337,25	212.334,37	0,00	0,00
II.10.	Primljene usluge iz EU-25 %	59.146,15	14.786,54	59.146,15	14.786,54	0,00	0,00
III.	OBRAČUNATI PRETPOREZ	21.517.683,40	5.379.420,91	2.863.648,43	715.912,15	18.654.034,97	4.663.508,76
III.3.	Pretporez od ispor. u RH-25 %	20.609.200,00	5.152.300,00	1.955.165,03	488.791,24	18.654.034,97	4.663.508,76
III.7.	Pretporez stj.dob. u EU-25 %	849.337,25	212.334,37	849.337,25	212.334,37	0,00	0,00
III.10.	Pretporez od usl. u EU-25 %	59.146,15	14.786,54	59.146,15	14.786,54	0,00	0,00
IV.	RAZLIKA ZA UPLATU		195.304,60	-	4.858.813,36	-	4.663.508,76

Izvor: Prilagođeno prema podacima iz poreznih prijava poreza na dodanu vrijednost društva A d.o.o. za 10/25-12/25 i autorovoj obradi podataka Autorska procjena: Autor

Na ukupnu utvrđenu obvezu poreza na dodanu vrijednost za razdoblje od 1. listopada do 31. prosinca 2015. godine, koja iznosi 4.663.508,76 kn, obračunate su pripadajuće zatezne kamate na temelju analize salda na kontu 1201 unutar informacijskog sustava Porezne uprave (ISPU). Zaključno s 22. prosincem 2017. godine, akumulirane kamate iznose 678.920,01 kn, od čega se 338.651,04 kn odnosi na 2016. godinu, a 340.268,97 kn na 2017. godinu. Obračun je izvršen sukladno dospijeću obveza posljednjeg dana u mjesecu za prethodno izvještajno razdoblje, prema podacima iskazanima u Tablici 4.

Tablica 4. Podaci o iznosima i dospijeću obveze, 2015. godina

Redni broj	Obračunsko razdoblje	Iznos obveze	Kumulativ obveze	Dospijeće obveze
1	2	3	4	5
1.	10/2015	28.609,95	28.609,95	30.11.2015.
2.	11/2015	808.078,40	836.688,35	31.12.2015.
3.	12/2015	3.826.820,41	4.663.508,76	01.12.2016.
UKUPNO		4.663.508,76	-	-

Izvor: Izrada autora

Netočnim odbijanjem pretporeza za razdoblje od 1. listopada do 31. prosinca 2015. godine u iznosu od 4.663.508,76 kn, porezni obveznik je povrijedio odredbu članka 57. stavka 2. Zakona o PDV-u.

Po izvršnosti rješenja, nadležna porezna ispostava izvršila je knjiženje novoutvrđenog duga u poreznu karticu obveznika. Važno je naglasiti da se ove obveze nisu prikazivale unutar redovnog izvještajnog ciklusa obveznika, već se njihovo zaduženje provodilo isključivo temeljem službenog izvješća nadzornog tijela.

Dana 6. prosinca 2017. godine porezni obveznik je primio pismeni poziv za zaključni razgovor za dan 21. prosinca 2017. godine. Dana 21. prosinca 2017. godine obavljen je zaključni razgovor u kojem je sudjelovao direktor poduzeća.²⁴¹ U tijeku zaključnog razgovora direktor je naveo da će u daljnjem tijeku nadzora koristiti pravne lijekove, a o obavljenom zaključnom razgovoru sastavljena je službena zabilješka.

Poreznom obvezniku dana mogućnost da na zapisnik može podnijeti prigovor u roku od 20 dana od dostave zapisnika²⁴² Ministarstvu financija – Poreznoj upravi. Na prigovor se ne

²⁴¹ Sukladno odredbi članka 125. stavku 1. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16.

²⁴² Na temelju članka 126. stavka 3. Općeg poreznog zakona, Narodne novine br. 115/16.

plaća upravna pristojba.²⁴³ Porezni obveznik je postupio sukladno uputi o pravnom lijeku i podnio je prigovor na zapisnik prvostupanjskom tijelu, koji mu je odbijen i obrazložen u rješenju na koje je porezni obveznik podnio žalbu drugostupanjskom tijelu, koje je odbilo žalbu poreznog obveznika. Porezni obveznik je potom pokrenuo upravni spor tijekom 2019. godine koji mu je odbijen. Dana 15. studenoga 2022. godine porezni obveznik je brisan iz Sudskog registra od strane Trgovačkog suda u Zagrebu.

²⁴³ Sukladno odredbama Zakona o upravnim pristojbama, Narodne novine br. 115/16 i tarifnom broju 1. Tarife upravnih pristojbi, Narodne novine br. 8/17 i 37/17.

7. ZAKLJUČAK

Porez na dodanu vrijednost predstavlja temeljni oblik neizravnog oporezivanja potrošnje s najznačajnijim fiskalnim kapacitetom u prihodovnoj strani državnog proračuna. Zbog njegove važnosti i utjecaja na zajedničko tržište, kontinuirano se provodi harmonizacija nacionalnog zakonodavstva s pravnom stečevinom EU-a. Ujedno se radi o najizdašnijem poreznom obliku jer ga plaćaju svi bez obzira da li ostvaruju dohodak te se isti nadodaje na dobra i usluge krajnjem potrošaču, konzumentu određenog dobra/usluge, zbog čega je izuzetno izdašan, ali i regresivan porezni oblik.

Porezni nadzor PDV-a predstavlja kompleksan i složen proces koji zahtjeva interdisciplinarno poznavanje pravnih normi, a ne samo Zakona o PDV-u i poreznom nadzoru, već i zakona koji uređuju način provođenja poreznog nadzora, za što je nužno poznavati ZUP i ZUS, koje je potrebno primijenjivati u kombinaciji sa OPZ-om. Prilikom provođenja samog poreznog nadzora bitno je utvrditi sve činjenice u postupku, kako bi se na temelju njih u konačnici moglo donijeti ispravne zaključke odnosno neupravne (zapisnik) i upravne (rješenje) akte. Temeljem donijetih akata porezno tijelo utvrđuje odnosno konstatira određene porezne obveze obvezniku nad kojim se provodi porezni nadzor te prekršaje ako ih je porezni obveznik počinio u nadziranom razdoblju.

Sam porezni nadzor ne može provoditi bilo tko (pa čak i poznavatelj ranije navedenih zakona), već isključivo ovlaštene službenici Porezne uprave (inspektori, porezni revizori, porezni istražitelji i ostali). Kod provođenja poreznog nadzora PDV-a (kao i kod ostalih nadzora, primjerice dohotka i dobiti) uvijek se donose određeni porezni akti. Prije donošenja onih najbitnijih akata nužno je provjeriti svu raspoloživu dokumentaciju, utvrditi sve relevantne činjenice, prikupiti sve obavijesti od, primjerice, poslovnih partnera nadzirane osobe, tako prikupljene podatke usporediti sa iskazanim podacima u dokumentaciji nadziranog obveznika te nakon toga kroz dodatni razgovor, eventualno obaviti određeni očevid nekog prostora, pogona, stroja i slično, utvrditi stvarno činjenično stanje na temelju čega se sastavlja Zapisnik u kojem se konstatira sve navedeno. Prije sastavljanja Zapisnika nužno je s poreznim obveznikom obaviti zaključni razgovor kako bi porezni obveznik bio upoznat s utvrđenim te kako bi mu se pružila prilika da se na navedeno dodatno očituje, da eventualno dostavi dodatnu dokumentaciju koju u tijeku nadzora nije predočio, a koja može biti od utjecaja na znatno drugačije rješavanje stvari.

U čitavom tom procesu izuzetno je važno poštivati prava poreznih obveznika i držati se svih zakonom propisanih pravila, kako bi se zaštitila prava poreznog obveznika, kako bi postupanje bilo zakonito te kako porezni obveznik ne bi imao opravdane razloge za podnošenje prigovora odnosno žalbe (primjerice proceduralna pogreška, povreda prava istoga i slično).

Kao što je prikazano u radu, pojedini porezni obveznici pokušavaju iskoristiti proračun RH provođenjem poreznih prijevара na području PDV-a. Na taj način pokušavaju izvući iz proračuna sredstva primjerice putem povrata PDV-a. U konkretnom predstavljenom slučaju odbitkom pretporeza temeljem zaprimljenih ulaznih računa, kod čijih dobavljača su utvrđene određene porezne obveze, utvrđena je nevjerodostojna dokumentacija prilikom nabave i isporuke robe, uz činjenicu da je roba prodana krajnjem kupcu prije nego što je uopće nabavljena. Također utvrđeno je da se porezni obveznik nije vodio politikom dobrog gospodarstvenika jer nije poduzeo i ispitao sve činjenice o novom poslovnom partneru, poreznom obvezniku s kojim je ostvario suradnju.

Povijesna analiza provedbe poreznog nadzora PDV-a ukazuje na značajan porast kompleksnosti postupka nakon integracije u jedinstveno tržište EU-a. Dok su procesi u razdoblju prije 2013. godine bili obilježeni relativno jednostavnim regulatornim okvirima, suvremeni i budući trendovi u poreznom nadzoru zahtijevaju znatno složenije analitičke metode uslijed digitalizacije poslovanja i uvođenja naprednih mehanizama prekogranične kontrole. Ulaskom RH u EU stupili su na snagu novi, znatno kompleksniji Zakon i Pravilnik o PDV-u. Iako sadrže niz izuzetaka, ovi propisi umjesto poreznog tijela, zapravo olakšavaju položaj poreznih obveznika. Ponašanje obveznika tijekom poreznog nadzora može utjecati na tijek postupka. Suradnja olakšava provođenje nadzora, dok opstrukcija ili neprihvatljivo ponašanje prema službenicima mogu dovesti do ozbiljnih pravnih posljedica. Naravno, sve zavisi od samog poreznog obveznika.

S obzirom na sve prethodno navedeno proizlazi zaključak da bi zakoni u RH trebali propisivati više kazne koje bi se trebale dosljednije provoditi, naročito što se tiče poreznih prijevара poput onih koje su opisane u konkretnom slučaju gdje je došlo do porezne prijevare na području PDV-a, odnosno izvršena su kaznena djela utaje poreza. Zbog štetnosti poreznih utaja po stabilnost državnih financija, nužno je razmotriti strože kaznenopravne sankcije za počinitelje poreznih prijevара.

Jedini učinkovit način za suzbijanje teških oblika porezne evazije leži u primjeni represivnih mjera, odnosno bezuvjetnih kazni zatvora, čime bi se odvratili potencijalni počinitelji

kaznenih djela u sustavu PDV-a. Uz jačanje kaznene politike, nužno je i adekvatnije medijsko komuniciranje o procesuiranim slučajevima velike porezne utaje, čime bi se postigao snažniji učinak opće prevencije i zaštitio integritet fiskalnog sustava.

8. LITERATURA

1. Adams, C. W., Za dobro i zlo: utjecaj poreza na kretanje civilizacije, Institut za javne financije, Zagreb, 2006.
2. Arbutina, H., i Rogić Lugarić T., Osnove poreznog prava, Narodne novine, Zagreb, 2017.
3. Arbutina, H., Rogić Lugarić, T., Cindori, S., Bogovac, J., Klemenčić, I., Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske, Narodne novine, Zagreb 2022.
4. Bajt J. i dr., Upravni postupak i upravni sporovi u primjeni, Mikema d.o.o., Zagreb, 1999.
5. Borković, I., Upravno pravo, Narodne novine, Zagreb, 2022. (glava IV., poglavlja I.-III., glava V. i glava VI.)
6. Budić, M. i dr., Opći porezni zakon s komentarom, Zagreb, 2001.
7. Cindori, S., Pilipović, O., Kalčić, R., Porez na dodanu vrijednost: Hrvatska regulativa uz pregled presuda suda Europske unije, Narodne novine, Zagreb, 2025.
8. Cindori, S., Pilipović, O., Kalčić, R., Porez na dodanu vrijednost u teoriji i praksi, WEB knjižara, Redak d.o.o., Split, 2015.
9. Cindori, S., Pilipović, O., Kalčić, R., Porez na dodanu vrijednost: Hrvatska regulativa uz pregled presuda Suda Europske unije, Narodne novine, 2025.
10. Dupelj, Ž., Turčić, Z., Komentar Zakona o općem upravnom postupku, Organizator, Zagreb, 2000.
11. Đerđa, D., Opći upravni postupak u Republici Hrvatskoj, Inženjerski biro, Zagreb, 2010.
12. Đerđa, D., Šikić, M., Komentar zakona o upravnim sporovima s uvodnim člankom prof.dr.sc. Dragana Medvedovića, Novi informator, Zagreb, 2012.
13. Jelčić, Bo., Savez računovodstvenih i financijskih radnika Hrvatske, Zagreb, 1992.
14. Jelčić, Ba., Jelčić, Bo., Porezni sustav i porezna politika, Informator, Zagreb., 1998.
15. Jelčić, Bo.; Lončarić-Horvat, O.; Šimović, J.; Arbutina, H.; Mijatović, N.; Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2008, str. 367-368.
16. Mijatović, N., Oporezivanje prometa, Pravni fakultet, Zagreb, 2005.
17. Rezaee, Z., Riley, R. Prijevara u financijskim izvještajima: sprječavanje i otkrivanje, Mate, Zagreb, 2014.
18. Schenkan, A., Oldman, O., Value Added Tax a Comparative Approach, Cambridge University Press, Cambridge, 2007.

19. Šikić, M., Neposredno rješavanje prema novom Zakonu o općem upravnom postupku, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, 2010., str. 219-230.
20. Šikić, M., Pravomoćnost, konačnost i izvršnost u upravnom postupku, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 33 (2012.), br. 1; str. 205-220.
21. Šimović, J.; Šimović, H., Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Zagreb, Pravni fakultet, 2006.
22. Šinković, Z., Načelo gospodarskog pristupa činjenicama bitnima za oporezivanje, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 55, 1/2018., str. 201-219.
23. XU, Y. (ed), VAT in the Digital Era: Unilateral and Multilateral Options for Reform, Oxford University Press, Oxford, 2023.

PUBLIKACIJE

1. Bejaković, P., Jelčić B., Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Radovi odsjeka za ekonomska istraživanja zavoda za povijesne i društvene znanosti, svezak 39, Zagreb, 2012., str. 118 – 119., 180 – 186.
2. Cindori, S., Specifičnosti i doseg kružnih prijevара, u: Vuk, Bevanda (ur.), 6th International Scientific Conference on Economics & Management, EMAN 2022, Beograd, Srbija, 2022.
3. Cindori, S., Bernatović, A., Porez na dodanu vrijednost - specifičnost trostranog posla, Financije, pravo i porezi, 16, 2026., 2; 00-00
4. Cindori, S. i Pogačić, L. (s.a.): Problematika utvrđivanja broja i visine stopa poreza na dodanu vrijednost, Ekonomska misao i praksa, Vol. 19 No. 2, 29.10.2010., str. 1.
5. Cindori, S., Zakarija, A., Prevencija prijevара u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije, Pravni vjesnik: časopis za pravne i društvene znanosti Pravnog fakulteta Sveučilišta J.J. Strossmayera u Osijeku , Vol. 32 No. 3-4, 2016., str. 71 – 90.
6. Dominiković, F., Akti u poreznom nadzoru i njihova dostava, Informator:6357, 16.03.2015., str. 17 -19.
7. Galušić, A., Petrović, N., Vukšić, Z., Porezni nadzor u svjetlu novog OPZ-a, RRIF br. 10/09, listopad 2009., str. 134 – 141.
8. Hodžić, S., Fižuleto, G., Digitalne platforme i porez na dodanu vrijednost, Stabilnost, institucionalni rast i perspektive razvoja hrvatskog financijskog sustava u uvjetima

- pandemije Covid-19, Ur. Bojana Olgić Draženović, Ur. Vesna Buterin, Ur. Stella Suljić Nikolaj, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, 2022, str. 117-128.
9. Kapetanović, S., Primjena načela iz presude Kittel u borbi protiv prijevара s PDV-om, Porezni vjesnik, god. 24, br. 4., travanj 2015., str. 128 – 133.
 10. Kesner- Škreb, M., Pojmovnik PDV-a, Financijska praksa, 20 (2), Zagreb, 1996., str. 177 – 185.
 11. Kesner Škreb, M., Porezna harmonizacija, Financijska teorija i praksa, vol. 31, br. 3, 2007, str. 305-307.
 12. Mahović Komljenović, M., Podnošenje prijedloga za sklapanje porezne nagodbe za novoutvrđene obveze u poreznom nadzoru, RRIF br. 12/15, prosinac 2015., str. 189 – 197.
 13. Mahović Komljenović, M., Porezna nagodba za novoutvrđene porezne obveze, RRIF br. 12/23, prosinac 2023., str. 183 – 190.
 14. Marković, B., Pavić, Z., Uvođenje nulte stope PDV-a i njena konkretna primjena u praksi, Ekonomski vjesnik br. 1 i 2 (11), 1998., str. 71 – 77.
 15. Mijatović, N., Porezni nadzor, Pravo i porezi, 20, br. 4/11., 2011., str. 17 – 25.
 16. Mišević, S., Matić, L., Informator:6880, 21.03.2025., str. 1 – 4.
 17. Ott, K. Zaključci, ocjene i preporuke u vezi s uvođenjem poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj, Financijska praksa, 20 (1996), 2., str. 255-264.
 18. Radusin Lipošinović, M., Utvrđivanje činjenica u postupku poreznog nadzora, RRIF br. 11/18, studeni 2018., str. 124 – 129.
 19. Radusin Lipošinović, M., Predmet poreznog nadzora, RRIF br. 12/23, prosinac 2023., str. 176 – 183.
 20. Radusin Lipošinović, M., Porezni akti u poreznom nadzoru, RRIF br. 12/23, prosinac 2025., str. 123 – 128.
 21. Raspudić, R., Kriminalne zlouporabe sustava PDV-a kružne prijeverare i inspekcijски nadzor u Hrvatskoj, Porezni vjesnik br. 2, Zagreb, 2004., str. 65-76.
 22. Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Porezni vjesnik br. 4a, Smjernice za nadzor PDV-a i borbu protiv PDV prijeverara, Institut za javne financije, Zagreb, 2015.
 23. Vukšić, Z., Odabir poreznih obveznika za nadzor, Pravo i porezi br. 12/09, prosinac 2009., str. 35 – 38.
 24. Vukšić, Z., Očevid u poreznom nadzoru, RRIF, 26 (12), Zagreb, 2016., str. 116–122.

25. Vukšić, Z., Svjedoci kao dokazno sredstvo u poreznom nadzoru, Informator, 69, br. 6702/2021., str. 17 – 18.

INTERNETSKI IZVORI

1. Europska unija, Provjera PDV broja (VIIES), dostupno na: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index_hr.htm (pristupljeno: 9.12.2025. godine).
2. Financijska agencija (FINA), dostupno na: <https://www.fina.hr> (pristupljeno: 5.2.2025.)
3. Ministarstvo financija – Porezna uprava, dostupno na: <https://www.porezna-uprava.hr> (pristupljeno: 5.2.2025.)
4. Ministarstvo pravosuđa, uprave i digitalne transformacije, Sudski registar, dostupno na: <https://sudreg.pravosudje.hr> (pristupljeno: 5.2.2025.)
5. Službene internetske stranice Europske unije u svezi presuda, na mrežnoj stranici EU: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/ALL/?uri=CELEX%3A62004CJ0439> i <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A62004CJ0439> (pristupljeno: 3.2.2025.)
6. Službene internetske stranice Europske unije u svezi Uredbe Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. godine (administrativna suradnja u području PDV-a), na mrežnoj stranici EU: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:lf0003> (pristupljeno: 3.2.2025.)

PRAVNI IZVORI

1. Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1.–118.
2. Direktiva Vijeća 2013/42/EU od 22. srpnja 2013. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene neobveznog mehanizma obrnute porezne obveze na isporuke određene robe i pružanje određenih usluga podložnih prijevarama, SL L 201, 26. 7. 2013., str. 1.–3.

3. Direktiva Vijeća 2013/43/EU od 22. srpnja 2013. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu mehanizma brze reakcije na prijevare u vezi s PDV-om, SL L 201, 26. 7. 2013., str. 4.–6.
4. Direktiva Vijeća (EU) 2018/2057 od 20. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općega mehanizma obrnute porezne obveze na isporuke robe i usluga iznad određenog praga, SL L 329, 27. 12. 2018., str. 3.–7.
5. Naredba o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba u 2017. godini, Narodne novine br. 11/17 i 38/17.
6. Opći porezni zakon, Narodne novine broj 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15, 44/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24 i 151/25.
7. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine broj 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, 1/24, 39/24, 16/25, 68/25.
8. Prekršajni zakon, Narodne novine br. 107/07, 39/13, 157/13, 110/15, 70/17, 118/18 i 114/22.
9. Stečajni zakon, Narodne novine broj 71/15, 104/17, 36/22, 27/24.
10. Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica, SL L 145, 13.6.1977., str. 1.–40.
11. Uredba o tarifí upravnih pristojbi, Narodne novine br. 8/17 i 37/17.
12. Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija, Narodne novine broj 32/12, 67/12, 124/12, 78/13, 102/13, 24/14, 134/14, 97/20, 101/21, 78/23, 31/25.
13. Zakon o administrativnoj suradnji u području poreza, Narodne novine br. 115/16 i 130/17.
14. Zakon o neposrednim porezima, Narodne novine broj 19/90.
15. Zakon o obveznim odnosima, Narodne novine broj 35/05, 41/08, 125/11, 78/15.
16. Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine broj 47/09, 110/21.
17. Zakon o Poreznoj upravi, Narodne novine broj 148/13, 141/14, 115/16, 98/19, 155/23-Zakona o plaćama u državnoj službi i javnim službama, Narodne novine br. 152/24.
18. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine broj 47/95-94/00, 105/99, 87/09, 22/12, 136/12, 73/13, 148/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24, 152/24, 52/25, 151/25; Rješenje USRH 99/13, 153/13.

19. Zakon o sustavu državne uprave, Narodne novine broj 66/19.
20. Zakona o upravnim pristojbama, Narodne novine br. 115/16.
21. Zakon o upravnim sporovima, Narodne novine broj 36/24.

SUDSKA PRAKSA

1. Presuda Suda od 12. siječnja 2006., Optigen, Fulcrum Electronics, and Bond House Systems, Joined Cases C-354/03, C-355/03 and C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16, stavak 46., 51. i 52.
2. Presude Suda Europske unije o porezu na dodanu vrijednost, Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Središnji ured, Insitut za javne financije, 11c/2024, Porezni vjesnik, poseban broj, Zagreb, studeni 2024.
3. Slučajevi C-439/04 Axel Kittel protiv Belgijske države i C-440/04 Belgijska država protiv Recolta Recycling sprl (spojeni predmeti), presuda Suda (treće vijeće) od 6. srpnja 2006., ECLI:EU:C:2006:446., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62004CJ0439&qid=1743485447087>, (pristupljeno 05.02.2025.)
4. Slučaj C-273/11 Mecsek-Gabona kft., presuda Suda (drugo vijeće) od 6. rujna 2012., ECLI:EU:C:2012:547., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62011CJ0273&qid=1743486176214>, (pristupljeno 05.02.2025.)
5. Slučaj C-281/20 Ferimet sl protiv Administración general del estado, presuda Suda (peto vijeće), od 11. studenoga 2021., ECLI:EU:C:2021:910., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62020CJ0281&qid=1743485776188>, (pristupljeno 05.02.2025.)

9. POPIS TABLICA

Tablica 1. PDV Obrazac za razdoblje oporezivanja od 1. listopada 2015. do 31. listopada 2015. godine.....	60
Tablica 2. Prijave PDV-a za razdoblje od 9. rujna do 31. prosinca 2015. godine	65
Tablica 3. Podaci iskazani od poreznog obveznika, utvrđeni nadzorom i razlike, 2015. godina	73
Tablica 4. Podaci o iznosima i dospijeću obveze, 2015. godina.....	74

