

IZAZOVI POREZNOG NADZORA IZMEĐU PRAVILA I PRAKSE U HRVATSKOJ I SLOVENIJI

Prof. dr. sc. Nataša Žunić Kovačević*
Prof. dr. sc. Polonca Kovač**

UDK 336.225.6(497.5)(497.4)
<https://doi.org/10.30925/zpfsr.44.1.3>
Ur.: 23. siječnja 2023.
Pr.: 14. ožujka 2023.
Izvorni znanstveni rad

Sažetak

U radu se daje komparativni prikaz poreznog nadzora u Hrvatskoj i Sloveniji te se ukazuje na nužnost razlikovanja pojma porezni nadzor od nadzora u poreznom pravu. Pored poreznog nadzora pojavljuju se i druge vrste ili oblici nadzora u oporezivanju. Položaj poreznog obveznika, prava i obveze sudionika u poreznom nadzoru bitno su drukčija u odnosu na druge vrste nadzora u poreznom pravu. Jedan je od ključnih elemenata u prepoznavanju i rješavanju izazova poreznog nadzora u Hrvatskoj i Sloveniji razumijevanje koje vrste nadzora porezni propisi definiraju, budući da pozicije poreznog tijela i poreznog obveznika nisu iste kada su u pitanju različiti kontrolni postupci. Zbog nejasnoća u praksi upozorava se na potrebu sustavnoga pristupa te jasnog razlikovanja vrsta nadzora u cilju ostvarivanja pravne sigurnosti te zakonitosti u oporezivanju.

Ključne riječi: *porezni nadzor; vrste nadzora u poreznom pravu; pravna sigurnost; zakonitost u oporezivanju.*

1. UVODNO RAZMATRANJE

U teoriji, zakonodavstvima i praksi sintagma „porezni nadzor“ odnosi se na nadzor nad poreznim obveznicima, poštuju li i u kojoj mjeri porezne zakone pri ispunjavanju poreznih i s njima povezanih obveza i ne manje bitno, prava. Porezni nadzor služi provjeri poreznih obveza, je li ponašanje poreznih obveznika u skladu s poreznim propisima. Odnosi se na propise bilo koje razine i materijalnopravne i procesne naravi.

* Dr. sc. Nataša Žunić Kovačević, redovita profesorica u trajnom zvanju, Sveučilište u Rijeci, Pravni fakultet; nataszk@pravri.uniri.hr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6923-5658>.

** Dr. sc. Polonca Kovač, redovita profesorica u trajnom zvanju, Fakultet za upravu, Sveučilište u Ljubljani, Republika Slovenija; polonca.kovac@fu.uni-lj.si. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7743-0514>.

Javni interes u poreznom području zakonom su utvrđeni elementi poreznih obveza koji se kao ubrani porez koriste za financiranje zajedničkih društvenih potreba. Porezima se osiguravaju sredstva za financiranje dobara koja se ne mogu organizirati na korporativnoj razini (sigurnost države i građana), osigurava se dostupnost dobara svima bez obzira na njihovo materijalno stanje (školovanje djece) ili se osiguravaju po neprofitnoj cijeni (promet i sl.).¹ Stoga je nadzor u području oporezivanja osobito važan s obzirom na takve ciljeve, ali i učinke koje ima. Ipak, ta sintagma ima više mogućih definicija, a teorija, zakonodavstvo i praksa pokazuju da se pod tim terminom često pogrešno nalaze razni nadzori u poreznom pravu.

2. OPĆA POLAZIŠTA SUSTAVA POREZNOG (INSPEKCIJSKOG) NADZORA U SLOVENIJI

Porezni nadzor postupak je nadzora nad poreznim obveznicima, poštuju li i u kojoj mjeri porezne zakone pri ispunjavanju poreznih i s njima povezanih obveza i (ne manje bitno) prava.² Porezni nadzor služi provjeri poreznih obveza, je li postupanje poreznih obveznika u skladu s poreznim propisima. Odnosi se na propise bilo koje razine (npr. propisi EU-a, nacionalni zakoni o oporezivanju ili općinske uredbe) i materijalnopravne ili procesne norme. Porezni se nadzor provodi ne samo neposredno nad poreznim obveznicima, već i nad postupcima i propustima osoba koje nisu porezni obveznici u užem smislu riječi,³ ali su dužne upravljati svojim postupanjem i radnjama u skladu s poreznim propisima (npr. treće osobe, banke ili poslodavci).⁴

Porezni je nadzor posebna vrsta aktivnosti u okviru naplate poreza. Navedeno je propisano i čl. 1. ZDavP-2, u kojem se navodi da se ovim zakonom uređuju

- 1 Ustavni sud Republike Slovenije, U-I-297/95 od 28. listopada 1998., uvodna izjava pod točkom 11. Usp. čl. 3. st. 2. Zakona o davčnem postopku, Uradni list RS, br. 117/06., 24/08., 125/08., 110/09., 1/10., 43/10., 97/10., 13/11., 32/12., 94/12., 101/13., 111/13., 22/14., 25/14., 40/14., 90/14., 91/15., 63/16., 69/17., 13/18., 36/19., 66/19., 163/22. (u daljnjem tekstu: ZDavP-2); Tone Jerovšek i Polonca Kovač, *Posebni upravni postopki* (Ljubljana: Fakulteta za upravo, 2008.), 43; Jernej Podlipnik, „147. člen“, u: *Komentar Ustave Republike Slovenije*, ur. Matej Avbelj (Nova Gorica: Nova univerza, Evropska pravna fakulteta, 2019.), 655 i dalje, između ostalog pozivajući se na rješenje US RS UI-296/95 od 27. studenoga 1997. i UI-9/98 od 16. travnja 1998. V. više u: Polonca Kovač, „Pravna narava (novih) aktova v davčnih postopkih“, u: *Davčno pravo med teorijo in prakso s komentarjem 70. - 90. člena Zakona o davčnem postopku*, ur. Polonca Kovač (Ljubljana: Uradni list RS, 2021.), 33-34.
- 2 Više o teoriji i pojedinim elementima vladavine prava u Christopher May i Adam Winchester, ur., *Handbook on the Rule of Law* (Cheltenham, Northampton: Elgar, 2018.), polazeći od privrženosti zakonu i poštovanja zakona od strane vlasti te građana i drugih stranaka (engl. *bound by and abide by the law*).
- 3 Čl. 12. ZDavP-2.
- 4 Prema, Tone Jerovšek, Ivan Simič i Bojan Škof, ur., *Zakon o davčnem postopku s komentarjem* (Ljubljana, Maribor: Davčni izobraževalni inštitut, Davčno-finančni raziskovalni inštitut, 2008.), komentar članka 127. ZDavP-2; Aleš Kobal, „Davčni nadzor“, u: *Davčno pravo med teorijo in prakso s komentarjem 70. - 90. člena Zakona o davčnem postopku*, ur. Polonca Kovač (Ljubljana: Uradni list RS, 2021.), 225.

„obračun, utvrđivanje, plaćanje, povrat, nadzor i ovrha poreza (u daljnjem tekstu: naplata poreza)“, kao i prava i obveze u vezi s tim aktivnostima i druga pitanja. Pritom se važnost svih poreznih postupaka, pa tako i poreznog nadzora, ogleda u osiguranju prava i pravnih koristi poreznih obveznika, budući da se porezni nadzor u nadležnosti Financijske uprave Republike Slovenije (FURS), kao i svaka djelatnost upravne vlasti, mora provoditi proporcionalno zaštititi prava stranaka i općoj dobrobiti.⁵ Na početku je nužno naglasiti da je nadzor ponajprije korektivna aktivnost porezne službe, premda pokazuje i učinke generalne i specijalne prevencije. Naime, radi ispunjavanja porezne obveze,⁶ porezna se služba mora sustavno usmjeravati na promicanje ispunjavanja zakonskih poreznih obveza različitim mehanizmima, pri čemu je porezni nadzor samo dio šire slagalice.

Svaka kontrola predstavlja nadzor nad provedbom važećih propisa, pri čemu su vrsta, sudionici, ciljevi, faze postupka i druga pravila nadzora definirani zakonom.

Logično je da porezni nadzor obuhvaća i nadzor nad provedbom, odnosno poštovanjem poreznih propisa, točnije poreznih zakona (lat. *leges speciales*), kao i prava EU-a ili nacionalnih zakona o pojedinoj vrsti poreza. Porezni nadzor namijenjen je usporedbi s osnovnim postupcima obračuna i utvrđivanja poreza kao naknadni nadzor nad tim jesu li proslijeđeni obračuni, izračuni ili rješenja o razrezu bili ispravni. Svrha poreznog nadzora nije samo naplata eventualnih dodatnih poreza i što veći javnofinancijski prihod, već i zaštita prava poreznih obveznika i procesnih prava. Općenito su funkcije (poreznog) nadzora višestruke, a među njima vlada glavno zalaganje za zakonitošću, osiguravanjem usklađenosti s važećim propisima te briga za njihovu provedbu i potencijalno unaprjeđenje u praksi kao dio regulatornoga kruga. Nadzor djeluje zaštitno, jer djeluje odvraćajući na društvo, sve dok je funkcionalan, ravnopravan i transparentan. To vrijedi i za „inspekcijski nadzor“ koji podrazumijeva aktivnosti provjere i osiguravanja postupanja pojedinih poreznih obveznika u skladu s propisanim obveznim postupanjem. Međutim, porezni i inspekcijski nadzor obuhvaća i istraživanje i poduzimanje mjera i na nepravnoj razini, u pravilu uz kaznene sankcije. I porezni i inspekcijski nadzor, dakle obuhvaćaju upravni i prekršajni dio.⁷ Uz to, postupci nadzora povezani su s ostalima, primjerice

5 Čl. 7. Zakona o splošnem upravnom postupku, Uradni list RS, br. 80/99., 70/00., 52/02., 73/04., 22/05., 119/05., 24/06., 126/07., 65/08., 8/10., 82/13., 175/20., 3/22. (u daljnjem tekstu: ZUP).

6 O tome i povezanim pojmovima Mateja Jemec Tomazin, ur., *Davčni terminološki slovar* (Ljubljana: ZRC SAZU, Inštitut za slovenski jezik Frana Ramovša, 2022.).

7 Ključna razlika u području poreznog nadzora ili inspekcije općenito stalno stvara poteškoće. Na primjer prema Zakonu o prekrških (Uradni list RS, br. 7/03., 86/04., 23/05., 44/05., 55/05., 40/06., 51/06., 70/06., 115/06., 139/06., 3/07., 17/08., 21/08., 76/08., 108/09., 109/09., 45/10., 9/11., 29/11., 21/13., 111/13., 74/14., 92/14., 32/16., 15/17., 73/19., 175/20., 5/21.) (u daljnjem tekstu: ZP-1), subjektima nadzora zajamčena je povlastica od samooptuživanja, ali prema ZUP-u stranke moraju govoriti istinu i protiv sebe, što je katkad nerješiv sukob kada se u istom predmetu vode upravni i kazneni postupci. Usporedi rješenje US RS Up-1293/08 od 6. srpnja 2011. Opširnije Polonca Kovač, ur., *Inšpekcijski nadzor. Razprava, sodna praksa in komentar zakona* (Ljubljana: Uradni list RS, 2016.) i Kovač, ur. *Davčno pravo med teorijo in prakso s komentarjem 70. - 90. člena Zakona o davčnem postopku*. Vidi i presude Upravni sud Republike Slovenije, IU 1040/2018-11 od 8. rujna 2020. i IU 1939/2013 od 16. travnja 2014., jer navodno porezno tijelo nije ni u PIN-u nadležno za utvrđivanje počinjenja kaznenih djela ili

ovršnim postupcima, ali i postupcima izdavanja jamstvenih isprava, otpisa, odgovora ili obročne otplate i sl.

2.1. Pravni izvori i osnovne vrste poreznoga nadzora u Republici Sloveniji

Za ovo je područje ponajprije važan Zakon o poreznom postupku, koji je donošenjem ZDavP-a i nadalje ZDavP-1 i ZDavP-2 iz 2006. godine sustavni porezni zakon u Republici Sloveniji od 1996. godine, čija je uloga ključna sa stajališta protufragmentarne funkcije. Naime, uz supsidijarnost svoje primjene (čl. 2. ZDavP-2), ovaj je zakon objedinjujući propis, koji u općem dijelu (u ZDavP-2 to su čl. 1. do 266.) jedinstveno uređuje najrazličitije porezne postupke, odnosno naplatu raznih vrsta javnih davanja, budući da zakoni o oporezivanju ili ZDavP-2 u posebnom dijelu naplate pojedinačnih poreza ne uređuju drukčije uvjete ili proceduralna pitanja. Između ostalog, ZDavP-2 kao sustav slovenskoga poreznog prava obuhvaća 9. poglavlje „Porezni nadzor“, svrstano u drugi dio zakona, s krovnim nazivom Porezni postupak. Porezni nadzor definiran je čl. 127. do 141. Međutim, ZDavP-2 u drugim odredbama i dijelovima navodi niz referencija na porezni nadzor, a za porezni nadzor vrijede opća načela i pravila, sve dok nema izrazitih posebnosti ili odstupanja od općeg propisa, posebno za porezni nadzor ili njegov individualni tip.

Međutim, pritom ne treba zanemariti da se, bez obzira na posebne odredbe poreznih zakona, za porezni nadzor primjenjuju općenitiji sustavni propisi, najviše ZUP, a za porezni inspekcijski nadzor (u daljnjem tekstu: PIN) i Zakon o inspekcijskom nadzoru (u daljnjem tekstu: ZIN),⁸ utemeljeno na ustavnom načelu zaštite jednakih prava (čl. 22. Ustava).⁹ Pritom se ti zakoni primjenjuju istodobno s načelima i pravilima ZDavP-2.¹⁰ Podređeni područnim zakonima, poput ZDavP-2 i ZFU-u, primjenjuju se i drugi zakoni, neki podređeni, neki čak nadređeni, npr. propisi o zaštiti podataka.¹¹

počinjenih prekršaja i sankcija.

- 8 Vidi Tone Jerovšek, Polonca Kovač, *Upravni postopek in upravni spor* (Ljubljana: Fakulteta za upravo, 2016.), 143 te Jerovšek, Simič, Škof, ur., *Zakon o davčnem postopku s komentarjem*.
- 9 Više u Avbelj, ur., *Komentar Ustave Republike Slovenije*; usp. Rajko Knez, „Ustavno-pravni vidiki upravnoprocenoga varstva – pomen ZUP skrozi prizmo Ustave RS”, u: *Komentar Zakona o splošnem upravnem postopku (ZUP)*, ur., Polonca Kovač, Erik Kerševan (Ljubljana: Uradni list RS, 2020.).
- 10 Iz ove smjernice proizlazi i sudska praksa. V., npr. presudu Vrhovnog suda Republike Slovenije, X Ips 465/2014 od 29. rujna 2016. U rješenju Upravnog suda Republike Slovenije, UP RS II U 391/2016-9 od 20. rujna 2017., sud je glede obnove postupka, koja je posebno uređena čl. 89. ZDavP-2, istaknuo da nije moguće prihvatiti stajalište da se ZUP ne primjenjuje, utoliko što je neki institut uređen u ZDavP-2, ali djelomično.
- 11 Na primjer, presuda i rješenje VS RS I Up 168/2017 od 5. ožujka 2019., o supremaciji čl. 38. Ustava i Opće uredbe o zaštiti podataka u odnosu na ZDavP-2, iako je prema presudi Vrhovnog suda RS X Ips 4/2020 od 27. svibnja 2020., ZDavP-2 nadređen propisima o javnom informiranju.

Uz ZDavP-2, za porezni nadzor posebno je važan Zakon o finančni upravi iz 2014. godine, s izmjenama i dopunama iz 2022. godine (u daljnjem tekstu: ZFU).¹² ZFU je zakon koji je od 2014. godine temelj za spajanje dosadašnjih poreznih i carinskih službi. Time je Slovenija slijedila niz zemalja koje imaju uspostavljenu ovu vrstu organizacije radi veće vanjske i unutarnje učinkovitosti u radu i organizaciji, odnosno menadžmentu, s naglaskom na jedinstvenost postupanja prema obveznicima.¹³ Ovaj je zakon svojevrsna mješavina vanjskih odredbi o nadležnosti i srodnim pitanjima u odnosu na porezne obveznike (npr. čl. 99. o posebnom statusu i čl. 100. o financijskoj istrazi te odredbe o poreznom registru), a ujedno i vodič za unutarnje odnose i organizaciju rada. Dakle, ZFU ima više svog omjera u jedinstvenom uređenju FURS-a kao posebnoga tijela na jednom mjestu i promicanju njegovih funkcija, no pritom se ne smiju zanemariti ni odredbe vezane uz ZDavP-2 i ZUP.

Prema ZFU, financijski je nadzor definiran kao „provođenje općih i pojedinačnih mjera financijske uprave radi nadzora nad zakonitošću, pravilnošću i pravodobnošću provedbe propisa, za čiji je nadzor provedbe nadležna financijska uprava“. Usporedno s tim, propisuje se financijska istraga i nadzor sustava priređivanja igara na sreću (čl. 2. t. 3., 4. i 5. ZFU-a). ZFU dalje definira pet načela u vezi s poticanjem dobrovoljnog ispunjavanja obveza, javnosti rada, transparentnosti i predvidljivosti, ekonomičnosti i učinkovitosti te unutarnje kontrole (čl. 4. – 8. ZFU-a). On definira i ustrojstvo FURS-a, pri čemu su, neovisno o ZDavP-2 ili drugim odredbama ZFU-a iz čl. 11. o poslovima financijske uprave u području nadzora, uključeni: (i) financijski nadzor, (ii) financijska istraga, (iii) kontrola priređivanja igara na sreću, (iv) kontrola prijave unosa i iznosa gotovine na ili iz područja EU i (v) kontrola ulaska, izlaska, tranzita i prijenosa robe sukladno carinskim propisima i propisima kojima se određuju posebne mjere u interesu sigurnosti, zaštite zdravlja i života ljudi, životinja i biljaka, zaštite okoliša, zaštite kulturne baštine, zaštite prava intelektualnog vlasništva te mjere trgovinske politike (čl. 11. st. 1. t. 3. – 7. ZFU-a). U pogledu ovlasti tijela u odnosu na porezne obveznike, ZFU je važan jer pobliže utvrđuje stvarnu i daljnju personalnu nadležnost prema zvanjima nadzornika, odnosno inspektora, carinika, istražitelja, kontrolora i utjerivača (čl. 13. i sljedeći članci ZFU-a, uključujući i poglavlje o položaju i priznavanju zaposlenika FURS-a u čl. 79. do 98.).

Na temelju zakona o porezima, ZDavP-2 i ZFU donesen je niz provedbenih propisa, većinom pravilnika Ministarstva financija, koji uglavnom prate izvršne odredbe u zakonima za detaljnije uređenje pravnih elemenata. Riječ je o pravilnicima o provedbi ZDavP-2 i ZFU, o poreznom registru, o načinu provedbe ovlasti službenika FURS-a i stručnim ispitima te sličnim aktima, iako sa stajališta zakonitosti

12 Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o finančni upravi (ZFU-A), Službeni list Republike Slovenije, br. 39/22., koji je na snazi od 5. travnja 2022., ali se primjenom Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o finančni upravi (ZFU-B), Službeni list Republike Slovenije, br. 14/23., zbog promjene vlasti, većina novina ove izmjene ukida nepunih godinu dana od njezina stupanja na snagu.

13 Prema Polonca Kovač, „Stvarna pristojnost in začetek davčnega postopka“, u: *Davčno pravo med teorijo in prakso s komentarjem 70. - 90. člena Zakona o davčnem postopku*, ur. Polonca Kovač (Ljubljana: Uradni list RS, 2021.), 310.

i pitanja što je to „*materia legis*“, postoje neke upitne odredbe u području nadzora. Tema oporezivanja definirana je i državnim uredbama, primjerice o određivanju financijskih ureda unutar FURS-a, tj. glavnom, posebnom i petnaest područnih ureda.

Uz propise je važan izvor i sudska praksa, iako komplementarne prirode. Baza podataka Vrhovnog suda Republike Slovenije o sudskoj praksi s ključnim riječima „porezni nadzor“ nudi oko 1400 rješenja od 1997. do 2021. godine. Pod lozinkom „PIN“ nalazi se 400 predmeta pred Upravnim sudom (UP) Republike Slovenije i 15 pred Vrhovnim sudom Republike Slovenije. Nadalje, Ustavni sud (US) RS razmatrao je dosta slučajeva u vezi s poreznom kontrolom¹⁴ kao i europski sudovi, npr. slučajevi Europskog suda za ljudska prava *Ferrazzini*¹⁵ i SEU predmet *Pelati*,¹⁶ predmet *Puškar*,¹⁷ predmet *Menci*¹⁸ i mnogi drugi.

Porezni nadzor u temeljnom smislu ZDavP-2 definira u čl. 127., pri čemu svrstava: (1) porezni nadzor poreznih obračuna pod čl. 129. ZDavP-2, (2) porezni nadzor pojedinih područja poslovanja pod čl. 130. ZDavP-2 i (3) porezni inspekcijski nadzor pod članak 132. - 141. ZDavP-2. Prema utvrđenim stavovima u teoriji i pravosuđu¹⁹ - unatoč posebnoj regulativi od 2014. godine, u ZFU-u - dodaje se (4) financijska (ili ranije porezna) istraga. Prema važećem zakonodavstvu, carinski je nadzor također ključan u ovom području, ali se smatra paralelnim s poreznim ili financijskim nadzorom i provodi se ponajprije izravno prema odredbama prava EU-a. Navedena postojeća četiri tipa poreznog nadzora podrazumijevaju različite vrste (pret)postupaka, što je iznimno važno u njihovom razumijevanju, bez obzira na ponekad isti sadržaj nadzora i sudionike. Prva dva oblika kontrole, odnosno kontrola obračuna i područja poslovanja, smatraju se vođenjem službenog upravnog poreznog postupka prema odredbama poreznih zakona, ZDavP-2 i ZUP-a. To je bitna razlika u odnosu na PIN, jer za PIN već ZDavP-2 i dodatno ZIN određuju znatno drukčije ovlasti FURS-a i položaj poreznih obveznika. To je točno, iako kontrolu obračuna i područja vodi financijski inspektor. Pa ipak, prema čl. 13. i sljedećim člancima ZFU-a, u pravilu, pojedine postupke nadzora provode različite službene osobe, ovisno o radnom mjestu, npr. kontrolor, istražitelj, inspektor.

Zakon izmjenom izvornog teksta 2015. godine²⁰ pak definira „prijelaz“ između različitih postupaka nadzora. Takvo se uređenje čini kontroverznim upravo zbog

14 Na primjer, o neodgovodnosti žalbe UI-297/95 od 28. listopada 1998; odnosno UI-356/02 od 23. rujna 2004; o posebnosti dokazne evidencije UI-397/98 od 21. ožujka 2002; o sporednom sudjelovanju Up-785/15-14 i Up-788/15-15 od 27. listopada 2016; o čl. 68.a ZDavP-2 UI-113/17-40 od 30. rujna 2020; o objavama prema čl. 20. ZDavP-2 U-1106/09-19, Up-190/17-22 od 10. ožujka 2022.

15 ESLJP, Ferrazzini protiv Italije, br. zahtjeva 44759/98 od 12. srpnja 2001.

16 Presuda od 18. listopada 2012., *Pelati*, C-603/10, EU:C:2012:639.

17 Presuda od 27. rujna 2017., *Puškar*, C-73/16, EU:C:2017:725.

18 Presuda od 20. ožujka 2018., *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197.

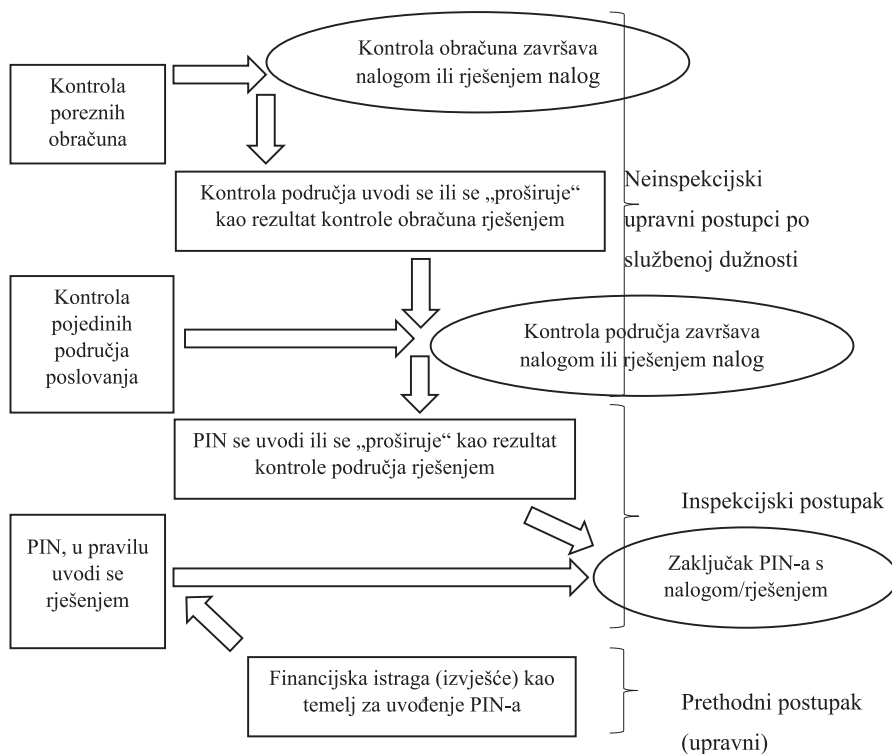
19 Vidi Kobal, *Davčni nadzor*, 226 i dalje. U sudskoj praksi istraga se ističe kao pretprocesna etapa (npr. prema rješenjima Vrhovnog suda RS, I Up 179/2015 od 31. kolovoza 2016. i Upravnog suda Republike Slovenije, Up 319/2016 od 8. ožujka 2017; I Up 106/2017 od 6. srpnja 2017; I Up 337/2016 od 29. kolovoza 2018.), ali je usko vezan za PIN, gdje se prenose inkriminirajući dokazi iz istrage.

20 Novela ZDavP-2I, Službeni list Republike Slovenije, br. 91/15.

različitih uloga FURS-a i poreznog obveznika u određenoj vrsti postupka, koje se redefiniiraju „prelaskom“ s jednog oblika nadzora na drugi bez formalnog završetka prvog postupka. Slika 1. prikazuje uvod i moguće veze između postupaka nadzora prema važećoj regulativi ZDavP-2 i ZFU-a. Dakle, svaki oblik nadzora može se uvesti i završiti samostalno ili ne, osim što se kontrola obračuna samo sa samostalnim početkom i završetkom PIN-a može okončati autonomnim i formaliziranim pojedinačnim upravnim aktom. U upravno-pravnoj teoriji i praksi klasično je pravilo da započeti postupak mora kao takav i završiti, a ni jedan zakon osim ZDavP-2 ne propisuje da oblik prekida može biti pokretanje drugog ili čak druge vrste postupka. Naime, inspekcijski postupak često znači dodatna prava za stranke, a s tim u pravilu i znatno veće ovlasti tijela. Dovršetak postupka prema čl. 207. ZUP-a znači donošenje pojedinačnog upravnog akta, bilo da je riječ o nalogu ili rješenju (o obustavi postupka) ili drukčije nazvanom aktu koji ima karakter prethodna dva²¹ ili fiktivnom rješenju zbog šutnje tijela (čl. 222. ZUP-a i ZUS-1).²² Dakle, prema čl. 129. i 130. ZDavP-2, kontrola obračuna i pojedinih područja poslovanja može se zaključiti utvrđujućim rješenjem o uplati ili povratu poreza ili upravnim rješenjem u slučaju pogrešaka bez utjecaja na iznos porezne obveze ili rješenjem o obustavi postupka kada nisu utvrđene nepravilnosti – ili (*sic!*) prelaskom na kontrolu pojedinoga poslovnog područja ili PIN-a. Zakon to propisuje čl. 129. st. 7. i čl. 130. st. 6., ako treba dodatno ispitati stvarno stanje, odnosno poslovanje poreznog obveznika, odnosno u više područja poslovanja poreznog obveznika, odnosno u vezi s jednim ili više poreza za jedno ili više razdoblja. No, glavni je problem što prijelazi ne uključuju promjenu (predmeta) postupka, već proširenje predmeta kontrole. To znači da se dio predmeta obrađuje u prvom postupku, a dio u prvom i drugom ili čak svim trima postupcima. Za dvostruko ili višestruko razmatranje istog predmeta po instituciji pravomoćnosti vrijedi zabrana ponovnog odlučivanja, tj. *ne bis in idem* kao proceduralna pretpostavka prema čl. 129. ZUP-a, a općenito kada se upravni akt donosi već o prvom predmetu, što je vjerojatno bio i glavni razlog zašto se zakonodavac odlučio na promjenu predmeta izvornog propisa, koji bi mogao postići, npr. pravnim putem.

21 Primjerice, prema ZIN-u, postupak se može obustaviti na zapisnik (ili službenom zabilješkom), ali to je formalno rješenje koje ima posljedicu obustave prema ZIN-u i ZUP-u, što znači da se rješenje (o obustavi postupka) izdaje u okviru zapisnika o nadzoru.

22 Zakon o upravnom sporu, Uradni list RS, br. 105/06., 107/09., 62/10., 98/11., 109/12., 10/17. (u daljnjem tekstu: ZUS-1).



Slika 1. Početak i kraj, veza i vrste postupka poreznog nadzora

Postupci poreznog nadzora jesu masovni postupci,²³ budući da FURS svake godine u ovom području odlučuje o pravima i obvezama velikoga broja osoba. Pritom se relevantne činjenice mogu odnositi na mnoge životne događaje u imovinskoj sferi poreznog obveznika. U 2020. i 2021. godini zbog pandemije je bilo manje inspekcijskih nadzora, samoprijava, naplaćenih poreza i sl., između pet i više od 60 %, negoli u 2019. godini, osim povećanja u dodatnim obvezama utvrđenim u okviru nadzora, i to za čak 87 %, ali se pokazatelji ponovno stabiliziraju u 2021. godini.

U prilog brojnosti predmeta poreznoga nadzora te potvrde prakse koja je analizirana navode se podatci u tablici 1.

23 Vidi Kobal, *Davčni nadzor*, 225.

Tablica 1. Odabrani statistički pokazatelji poreznog nadzora prema godišnjem izvješću FURS-a za 2019., 2020. i 2021. godinu

Pokazatelji poreznoga nadzora	2019.	2020.	2021.
Broj provjera poreza, obračuna i prijava	717.987	714.170	712.900
Broj poziva za predaju poreznih obračuna i prijava	106.112	92.855	87.448
Iznos obveza utvrđenih poreznim nadzorom (u eurima)	132.030.142	98.269.654	125.940.890
Ukupan broj inspeksijskih poreznih nadzora	4.896	4.116	13.986
Ukupan iznos utvrđenih obveza (u eurima) u PIN-u	126.757.317	108.848.314	108.829.085
Broj istražnih inspeksijskih pregleda	106	97	133
Iznos dodatnih obveza (u eurima) na temelju istraga	39.641.255	24.189.891	21.911.864

2.2. Porezni inspeksijski nadzor u Sloveniji u propisima, teoriji i praksi

PIN je poseban oblik nadzora, koji u odnosu na druge vrste nadzora znači najveće zadiranje u pravni položaj poreznih obveznika, jer se prema temeljnim načelima ZIN-a, u većoj mjeri štiti, odnosno naglašava javni interes, a time i položaj tijela vlasti, negoli u drugim poreznim ili općenito upravnim postupcima, iako se i oni uvode po službenoj dužnosti. Dakle, sadržaj PIN-a nastoji se odrediti već zakonom, za razliku od drugih vrsta kontrole, pri čemu PIN u pravilu počinje izdavanjem rješenja o pokretanju postupka.

Porezni inspeksijski nadzor definiran je čl. 132. - 141. ZDavP-2. Postupci poreznog nadzora uvijek se pokreću po službenoj dužnosti, iako je zakonom dopuštena samoprijava (čl. 55. i 63. ZDavP-2). No ovo drugo ne treba brkati sa „zahtjevom“ za pokretanje službenog postupka ili prijavom, jer tijelo nije vezano prijavom tijekom nadzora, a samoprijava je dopuštena samo do donošenja rješenja o inicijaciji PIN-a ili PIN-a uvedenog na drugi način. Sa stajališta cjelovitosti poreznog sustava, smatra se da je postupanje poreznog tijela dosljedno ako proglasi mogućnost PIN-a i time omogući samoprijavu u međuvremenu do izdavanja rješenja, budući da to, kao *win-win institut*²⁴ sprječava negativne posljedice za poreznog obveznika te ujedno olakšava ukupnu aktivnost tijela. Pritom se zahtijeva manje nadzora tih poreznih obveznika i oslobađaju se sredstva za nadzor ostalih kod kojih je veća vjerojatnost nepoštovanja. U tom slučaju, za razliku od prethodnih oblika kontrole, PIN daje veće ovlasti tijelu i time olakšava utvrđivanje činjenica i potrebnih mjera, posebice dodatnih razreza. Kako bi se porezni obveznici zaštitili od samovoljnoga ponašanja ovlaštenih osoba, nadzor mora biti usmjeren na bitne stvari, odnosno

24 Prema Kovač, *Pravna narava (novih) aktov v davčnih postopkih*, 63-65 i dalje.

činjenice koje utječu na oporezivanje. Stoga se porezni nadzor ponajprije odnosi (iako ne isključivo) na one činjenice i okolnosti koje mogu utjecati na povećanje ili smanjenje porezne obveze ili utjecati na prijenos porezne obveze između poreznih razdoblja.²⁵

Porezni nadzor provode financijski inspektori, koji su državni službenici s posebnim ovlastima i položajima prema ZFU-u i ZIN-u. Nadzor se provodi prema načelu materijalne istine u korist i na teret poreznog obveznika (čl. 128. ZDavP-2). On se uglavnom provodi kod pravnih i fizičkih osoba koje su nositelji djelatnosti. PIN obuhvaća kontrolu dvaju ili više područja poslovanja, odnosno kontrolu jednog ili više poreza za jedno ili više razdoblja, kako proizlazi iz čl. 132. ZDavP-2. Istim se člankom šire definira i sadržaj, odnosno djelokrug PIN-a za poreznog obveznika koji samostalno obavlja djelatnost (npr. samostalna djelatnost), jer se tada PIN odnosi na sve činjenice bitne za oporezivanje. Takvo je razlikovanje opravdano većom složenosti poslovanja većih poreznih obveznika, poput trgovačkih društava, dok se, primjerice, kod samostalne djelatnosti isprepliće oporezivanje osobne strane i djelatnosti, pa veća ujednačenost kontrole ima smisla. U pravilu, postupak se provodi „na terenu“, kod poreznog obveznika, kao vanjska kontrola. Postupak se odvija u nekoliko koraka koji su u pravilu ograničeni na konačno donošenje rješenja nakon najviše šest mjeseci od pokretanja postupka (čl. 141. ZDavP-2, iznimno devet mjeseci ili čak kasnije).

Posebno za porezni nadzor, ZDavP-2 definira, osim osnovnih načela prema ZUP-u i ZDavP-2, dva načela u čl. 128. i jedno načelo samo za PIN u čl. 134. To su načela da se porezni nadzor: provodi i u korist, kao i na štetu poreznog obveznika, a odnosi se prvenstveno na činjenice i okolnosti koje mogu utjecati na povećanje ili smanjenje porezne obveze, odnosno koje utječu na prijenos porezne obveze između poreznih razdoblja. Za te dvije točke nisu definirana nikakva dodatna ili posebna načela, ali je razvidna uska povezanost s načelima zakonitosti, zaštite prava stranke i opće dobrobiti te materijalne istine prema čl. 6., 7. i 8. ZUP-a i čl. 4. i 5. ZDavP-2. Specifičnost se nalazi najviše u prioritetnoj, ali ne i isključivoj usmjerenosti kontrole na utvrđivanje činjenica koje utječu na visinu porezne obveze. Prema samom sadržaju, oba načela najviše dolaze do izražaja u konstatacijskom i dokaznom postupku, zbog čega je i veza između čl. 128. ZDavP-2 i čl. 73. - 78. ZDavP-2²⁶ i relevantne odredbe ZUP-a, u skladu s temeljnim načelom slobodne ocjene dokaza.

Načelo izbora za PIN prema čl. 134. ZDavP-2 nalaže objektivizaciju kriterija i mjerila već pri izboru obveznika za postupak nadzora. Ujednačenost kontrole i važnost poreza za proračun glavne su jedinice jednadžbe odabira pojedinih poreznih obveznika te učestalosti i opsega kontrole nad njima. Tako je postavljena

25 V. Jerovšek i Kovač, *Upravni postupak in upravni spor*, 145 i dalje.

26 Više o tome u raspravama i komentarima na ove članke Jernej Podlipnik, „Ugotovitveni postupak u davnih zadevah“, u: *Davčno pravo med teorijo in prakso s komentarjem 70. - 90. člena Zakona o davčnem postopku*, ur. Polonca Kovač (Ljubljana: Uradni list RS, 2021.), 341-385; Nika Hudej, „Dokazovanje v davčnem postopku“, u: *Davčno pravo med teorijo in prakso s komentarjem 70. - 90. člena Zakona o davčnem postopku*, ur. Polonca Kovač (Ljubljana: Uradni list RS, 2021.), 386-423. Za komentar ZUP-a na čl. 6. - 10. i 138. - 206., vidi Kovač i Kerševan, ur., *Komentar Zakona o splošnem upravnem postopku (ZUP)*.

analiza rizika. U tom kontekstu, višu ocjenu rizika ima porezni obveznik za kojeg je vjerojatnije, na temelju općih elemenata (npr. konkretna djelatnost) ili neposredno vlastitih povreda poreznih propisa, da će se utvrditi nepravilnost, kao rezultat prethodnih nadzora. Naime, nemoguće je pratiti sve obveznike po svim obvezama u svim vremenskim razdobljima, niti bi imalo smisla, što se još više odnosi na pojedine urede, posebice Financijski ured Ljubljana i Posebni financijski ured. Objektivni kriteriji izrađuju se na temelju statističkih metoda, slučajnog odabira i preliminarnih nalaza u kontrolnim postupcima. Potonji je element težina u odabiru i učestalosti određene vrste²⁷ i pojedinačnoga poreznog obveznika. FURS redovito izrađuje godišnji plan inspeksijskog nadzora koji je temelj za odabir poreznih obveznika. Svake godine na svojim stranicama objavljuje i kriterije za određivanje prioriteta inspeksijskog nadzora, koji su inače prilično općeniti. U praksi je opseg kontrole oko 5 % poreznih obveznika na godišnjoj razini, što je značajno, budući da prema analizama OECD-a i FURS-a, jaz između podataka poreznog tijela i poreznog obveznika, koji se odnosi na obračune i mogućnost prethodno popunjenih obrazaca, iznosi svega od 20 do 30 %.²⁸

2.3. Postupak poreznog inspeksijskog nadzora do rješenja

U Sloveniji je PIN zakonski detaljno definiran, unatoč nizu podzakonskih odredbi ZIN-a i ZUP-a, prema etapama postupka iz ZDavP-2, što se temelji na intenzitetu istražnih ovlasti i mjera ove vrste nadzora. U osnovi, PIN slijedi sljedeće korake:

1. (u pravilu) donošenje rješenja o pokretanju nadzora,
2. utvrđivanje i dokazni postupak, u pravilu, u poslovnim prostorijama obveznika ili ovlaštenika, a zatim
3. izdavanje zapisnika o nadzoru s mogućnošću podnošenja obračuna kao posebne vrste samoprijave ili prigovora te izdavanje dopunskog izvješća te na kraju
4. okončanje prvostupanjskog postupka pred FURS-om, donošenjem upravnog rješenja o razrezu ili propisanog upravnog rješenja, odnosno rješenja o obustavi postupka,
5. na to se mogu primijeniti pravni lijekovi (npr. prigovor Ministarstvu financija ili obnova postupka na FURS-u) ili se može izvršiti odgoda ili obročno plaćanje, a
6. u slučaju neplaćanja u paricijskom roku slijedi prinudna naplata.

27 Na primjer tipično je pojačati nad vulkanizerima ili cvjećarima ili prodavačima svijeća u sezoni zamjene guma ili oko Dana mrtvih. Više o ciljanim nadzorima pogledajte u godišnjim izvješćima FURS-a. Pritom FURS koristi, slijedeći međunarodnu dobru praksu, npr. kroz sudjelovanje u IOTA-i, OECD-u ili u Europskoj komisiji, različite pristupe, poput upravljanja rizicima u poštovanju poreznih obveza (CRM, *Compliance Risk Management*).

28 Prema OECD u: Polonca Kovač, „Postupkovna vprašanja davčnega inšpeksijskega nadzora – med učinkovitostjo in varstvom pravic zavezancev”, *Javna uprava*, br. 2–3 (2006): 272.

Pojedinačni koraci postupka važni su zbog predvidivosti postupka nadzora i posljedica izdanih akata (npr. zapisnika), kao i razumijevanja koje odredbe podzakonskog općeg dijela ZDavP-2, ZIN-a i ZUP-a dolaze u obzir i u kojoj etapi u odnosu na posebne odredbe čl. 135. - 141. ZDavP-2.

Prvi je korak postupka izdavanje rješenja o pokretanju PIN-a, što je znatna iznimka od općih propisa izvan porezne materije (prema ZIN-u i ZUP-u) te propisa prema ZDavP-2 u ostalim nadzorima, postupcima obračuna i razreza. Zakonska obveza poreznog tijela da u pravilu donosi rješenje o pokretanju postupka uvedena je na temelju ZDavP-2 u cilju pravne sigurnosti. Naime, zbog intenziteta inspekcijskog postupka porezni obveznik mora znati otkada je nadzirana osoba u takvoj vrsti kontrole i može se braniti, osobito ako je prethodno provedena financijska istraga u kojoj nije imala procesna prava. To vrijedi, iako je zbog opasnosti od inspekcijskog nadzora uvijek moguće uvesti PIN bez rješenja (čl. 135. ZDavP-2 i čl. 100. ZFU-a, prema ZFU), no tada se porezni obveznik informira pri prvoj radnji, što znači početak postupka PIN-a. Samoprijava je moguća prema čl. 55., odnosno čl. 63. ZDavP-2 do donošenja rješenja o pokretanju PIN-a (ili na drugi način pokrenut ovakvim postupkom). Upravo zbog nedopustivosti podnošenja samoprijave nakon početka PIN-a, u praksi se ponekad događa da porezno tijelo neformalno (npr. telefonski) obavijesti poreznog obveznika o planiranoj kontroli i ubrzo nakon toga uručivanju rješenja. Naime, samoprijava je oblik poticanja poreznih obveznika na ispunjavanje poreznih obveza, makar i naknadno, pa se Zakonom takvi porezni obveznici oslobađaju prekršajne odgovornosti, što je u interesu poreznog obveznika, a nadležno tijelo dobiva na smanjenju opsega poslova, budući da tada PIN obično više nije potreban.²⁹ Pokretanje inspekcijskog nadzora uvjetovano je procjenom poreznog tijela da je porezni obveznik postupao ili bi mogao postupati protuzakonito i time mogao ugroziti javni interes. Međutim, početak PIN-a ograničen je zastarnim rokom od pet, odnosno deset godina (čl. 133. ZDavP-2). Donošenje rješenja ili pokretanje PIN-a ne može zahtijevati sam porezni obveznik. PIN je postupak po službenoj dužnosti, u javnom interesu, ali ne i u interesu pojedinca (poreznog obveznika). Bitan sadržaj rješenja o pokretanju PIN-a: (i) naznaka razdoblja i vrste oporezivanja na koje se PIN odnosi (npr. nadzor u vezi s DDPO-om u 2020. i 2021. godini) te (ii) upozorenje o pravu na sudjelovanje poreznog obveznika i o pravnim posljedicama ometanja kontrole.³⁰ Protiv ovoga rješenja nije dopuštena žalba, niti se ono može pobijati u upravnom sporu, jer se njime ne odlučuje o pravu, obvezi ili pravnoj koristi stranke, kao ni o rješenjima o pravu koje se pobija (čl. 2. i 5. ZUS-1).³¹ Poželjno je da

29 Ipak, treba razdvojiti dostavu izjava/obračuna i prognoza na pravovremenu i zakašnjelu na temelju samoprijava. Usp. npr. rješenje Upravnog suda Republike Slovenije, U 170/2017-10 od 18. listopada 2017. i III U 67/2017-9 od 13. travnja 2018.

30 Prethodni zakon do 2007. godine propisivao je obavijest poreznog obveznika o nadzoru kao procesnu pretpostavku za pokretanje PIN-a. Prema sadašnjem propisu, unatoč brisanju ove odredbe, dojava nije zabranjena jer je u skladu sa svrhom kontrole. Više o tome Kobal, *Davčni nadzor*, 239-242 i Kovač, *Stvarna pristojnost in začetek davčnega postopka*, 335-337.

31 Rješenje Upravnog suda Republike Slovenije, U 2398/2008 od 2. prosinca 2008. Usp. rješenje Upravnog suda Republike Slovenije, IU 300/2019-19 od 5. ožujka 2019.

PIN postupak započinje pisanim rješenjem, ali ako to nalaže učinkovitost kontrole, rješenje se ne izdaje i kontrola započinje izravno inspekcijom.³²

Među pravilima o utvrđivanju i dokaznom postupku nužno je istaknuti posebnost odredaba o prvenstvu ili izuzeću pojedinih dokaza prema *lex specialisu* u odnosu na ZUP. Naime ZUP ne dopušta takva ograničenja u sklopu slobodne procjene dokaza (čl. 77. ZDavP-2) i propisuje da porezni obveznik svoje tvrdnje, u pravilu, dokazuje ispravama. To se u praksi, pa i na razini US RS-a, tumači kao isključivost ove vrste dokaza, premda zakon jasno kaže da je to slučaj samo „u pravilu“, pri čemu je ta usmjerenost uvjerljiva s obzirom na porezno poslovanje.³³ Važno je, ne samo sadržajno, već i formalno prikazivanje pojedinih poslovnih događaja, jer se jedino tako mogu knjižiti i naknadno porezno kontrolirati. Međutim, računi se moraju procijeniti zajedno s popratnom dokumentacijom.³⁴ Ipak, u PIN-u, koji se već primjenjuje na temelju ustavnih jamstava, osim isprava, trebaju biti dopušteni i drugi dokazi, osim ustavno nedopuštenih dokaza, npr. razgledavanje stanova ili poslovnih prostorija zatvorenih za javnost.³⁵

Sudska praksa često upozorava na zabranu prethodne dokazne ocjene kao miješanje u kontradiktorno pravo i jednaku zaštitu prava. Nije dopušteno prethodno utvrđivanje dokazne vrijednosti, uvjerljivosti, važnosti i mogućeg utjecaja dokaza na konačnu ocjenu. Iznimno je prihvatljivo samo uz iscrpnu i uvjerljivu argumentaciju koja se mora temeljiti na pretpostavci da bi predloženi dokazi uspjeli (čime bi se potvrdila tvrdnja predlagatelja), a bez obzira na to, odluka bi ostala ista kao i prije provedbe zbog uvjerljivosti ostalih dokaza. I za porezni postupak vrijedi da se činjenica može ocjenjivati tek nakon što je proveden dokazni postupak te ako su dokazi pravilno sadržajno ocijenjeni.³⁶ Važan je i zahtjev razvijen posljednjih godina da se rasprava provede barem na razini UP RS-a, jer je u slučaju neprimjenjivanja UP RS-a sud potpuno vezan za ranije utvrđeno činjenično stanje i ne može preispitivati (drukčije utvrđivati) činjenično stanje u upravnom postupku i donositi novi (drukčiji)

32 Prema Jerovšek, Simič i Škof, ur., *Zakon o davčnem postopku s komentarjem*, 322. Usp. presudu Upravnog suda Republike Slovenije, I U 1064/2015 od 21. veljače 2017.

33 V. rješenje US RS UI-397/98-14 od 21. ožujka 2002.

34 V. presude Upravnog suda Republike Slovenije, IU 1454/2012 od 13. ožujka 2013. i IU 1110/2020-25 od 23. veljače 2021., potonje pozivajući se na rješenja Vrhovnog suda RS X Ips 307/2013 od 13. studenoga 2014. i X Ips 197/2015 od 15. studenoga 2017. te presude SEU od 6. rujna 2012., *Gábor Tóth*, C-324, EU:C:2012:549; presuda od 22. prosinca 2010., *Dankowski*, C-438/09, EU:C:2010:818.

35 Rješenja Ustavnog suda Republike Slovenije, Up-2530/06 od 15. travnja 2010; UI-115/14, Up-218/1 od 21. siječnja 2016; UI-193/15-9, Up-915/15-17 od 18. veljače 2016.

36 Opširnije Hudej, *Dokazovanje v davčnem postopku*, 409-410., kao komentar čl. 77. ZDavP-2. V. presude Upravnog suda Republike Slovenije, IU 1526/2016 od 4. prosinca 2018; i IU 734/2019 od 12. svibnja 2020; rješenja VS RS X Ips 200/2016 od 10. listopada 2018; X Ips 220/2016 od 17. svibnja 2017; X Ips 7/2020 od 10. lipnja 2020. Vidi i rješenje VS RS X Ips 60/2021 od 10. studenoga 2021. da neutemeljenost dokaznog prijedloga za raspravu sama po sebi nije opravdan razlog „za“ i za izvođenje dokaza pred sudom, budući da tu stranku treba upozoriti ako, prema njegovoj ocjeni, nije podnijela, odnosno (prikladno) dostavila (odgovarajuće) dokaze.

zaključak o stvarnom stanju. Ako su ustavno dopušteni i zakonom propisani iznimni razlozi neodržavanja ročišta, oni moraju biti jasno i izričito obrazloženi.³⁷

Kontrolni zapisnik sastavljen u PIN-u posebna je vrsta zapisnika, jer se zbirno bilježi više važnih radnji u postupku i rezultati dotadašnjega konstatacijskog i dokaznog postupka. Riječ je o sažetom izvješću, jer sadrži „utvrđeno činjenično stanje koje obuhvaća sve činjenice i okolnosti bitne za donošenje odluke“ (druga rečenica čl. 140. st. 1. ZDavP-2). S obzirom na dodatnu mogućnost podnošenja porezne prijave u određenom roku nakon donošenja zapisnika, ovaj akt, iako nema karakter pojedinačnog upravnog akta s izravnim pravnim učincima,³⁸ ima ograničavajuće posljedice. Također, izdavanje zapisnika o inspekcijskom nadzoru može utjecati na rokove za obnovu postupka prema čl. 89. ZDavP-2. U DIN-u se izdaju dvije vrste zapisnika o inspekcijskom nadzoru: (osnovni) zapisnik, i u slučaju primjedbi poreznog obveznika u propisanom roku, a koje utječu na visinu porezne obveze, „dodatni zapisnik“. Prekluzivni rok znači da je porezni obveznik ograničen na naknadno dostavljanje očitovanja. To ne znači da tijelo neće uzeti u obzir zakašnjele primjedbe ako su zaprimljene prije donošenja naloga ili rješenja o dovršetku postupka (čl. 7. ZUP-a).

PIN se zaključuje s više mogućih pojedinačnih upravnih akata ovisno o ishodu konstatacijskog i dokaznog postupka. Temeljno i najčešće u praksi jest izdavanje (1) rješenja o razrezu, odnosno upravnog rješenja. Riječ je o odluci o doplati (1a), odnosno (1b) povratu poreza (prvi dio 1. st. čl. 141. i 84. ZDavP-2). Protiv poreznog obveznika, u slučaju nezakonite utaje donijet će se rješenje o razrezu. Ako inspektor utvrdi da je porezni obveznik platio previše poreza, npr. na temelju obračuna zbog očite pogreške, donosi rješenje o razrezu (1c) i na temelju čl. 90. ZDavP-2 (posebni slučajevi poništenja, izmjene ili ukidanja), budući da je potrebno utvrditi pravni temelj za povrat pretplaćenog iznosa zbog previsoko obračunatog poreza. Nadalje, PIN se može zaključiti (samo) uz (2) službenu potvrdu ili pismenu obavijest, ako je utvrđena porezna obveza niža od deset eura u korist državnog proračuna i pet eura u korist općinskog proračuna, budući da se tada ne donosi rješenje o razrezu (čl. 50. ZDavP-2). Kada se postupkom PIN-a utvrdi određena nesukladnost koja ne utječe na visinu porezne obveze (npr. nevođenje propisanih evidencija), izdaje se regulatorno rješenje kao treća mogućnost okončanja postupka PIN-a (3), tj. upravno rješenje, posebno za propis prema ZIN-u (čl. 32.). I za razrezno, a i za uredbeno rješenje žalba ne odgađa izvršenje rješenja (čl. 87. ZDavP-2 i čl. 30. ZIN-a).³⁹ Daljnja, četvrta opcija za zaključak PIN-a, kada nisu utvrđene nepravilnosti, jest izdavanje (4) rješenja o obustavi postupka kada tijelo ne utvrdi nesukladnosti, npr. ispravljenog

37 Rješenje VS RS X IPS 59/2020 od 18. studenog 2020.

38 Više o zapisniku prema ZUP-u u: Kovač, Kerševan, ur., *Komentar Zakona o splošnem upravnom postupku (ZUP)*, usp. prema ZIN, Kovač, *Inspekcijski nadzor*.

39 Detaljnije o rješenju o razrezu Matijaž Remic, „Stroški postupka, odločba in vročanje po ZDavP-2“, u: *Davčno pravo med teorijo in prakso s komentarjem 70. - 90. člena Zakona o davčnem postopku*, ur., Polonca Kovač (Ljubljana: Uradni list RS, 2021.), 432 i dalje. Nekoliko je primjera takvih regulatornih ili deklarativnih odluka. Primjerice u presudi UP RS IU 570/2010 od 15. veljače 2011. ističe se da je blagajnička djelatnost sastavni dio poslovanja tužitelja.

obračunu i time „nagodbe“ između poreznog obveznika i tijela. U pogledu nalaza i radnji provedenih u PIN-u, o kojima je već pravomoćno odlučeno, nadzor se ne može ponoviti, iako ZDavP-2 ne definira jasno je li riječ samo o materijalnoj pravomoćnosti, a ne *bis in idem* u rješenjima ili i o formalnoj pravomoćnosti koja se odnosi na rješenja.⁴⁰ No s obzirom na opću regulativu i čl. 22. Ustava o jednakoj zaštiti prava i prednosti javnog interesa, bez obzira na načelo *in dubio pro reo*, prednost treba dati rješenju da se rješenje o obustavi postupka novoga PIN-a (čak i ako je riječ o istoj stvari) ne ometa.⁴¹

3. POREZNI NADZOR U HRVATSKOM PRAVU

Porezni nadzor u hrvatskom pravu primarno označava institut uređen detaljno odredbama Općeg poreznog zakona.⁴² Riječ je o poreznom postupku, odnosno dijelu porezno pravnog odnosa. Porezni nadzor kako je uređen odredbama OPZ-a dio je porezno-pravnoga odnosa, čime ostaje otvoreno pitanje postupka i prava nadzora porezno-dužničkog odnosa ili naplate poreza. Treba reći da je hrvatsko porezno pravo radi postizanja veće učinkovitosti naplate i suzbijanja zloupotreba unijelo proboj pravne osobnosti kroz odredbe o postupku utvrđivanja zloupotreba. Izvan procesnih odredbi OPZ-a može se govoriti i o nadzorima u poreznom pravu, gdje su odredbe o nadzoru dio propisa materijalne naravi, najčešće propisa o pojedinim poreznim oblicima ili institucionalno funkcionalnom propisu, poput propisa o nadležnosti poreznih tijela. Pritom vrijede pravila o odnosu općih i posebnih pravila.⁴³

Stoga bi se uvodno moglo istaknuti kako termin porezni nadzor najčešće pripisujemo nadzoru sukladno OPZ-u, dok su svi ostali slučajevi nadzora u poreznom pravu dio pojma porezni nadzor u širem smislu riječi.

40 Stoga se u literaturi mogu pronaći različita objašnjenja. Prema Jerovšek, Simić i Škof, ur., *Zakon o davčnem postopku s komentarjem*, 345 i 346 navedeno je da se zabrana dva puta odlučivanja o istoj stvari odnosi samo na rješenja, a ne i na rješenja o obustavi poreznog postupka. Usp. Kovač, *Postopkovna vprašanja davčnega inšpekcijskega nadzora – med učinkovitostjo in varstvom pravic zavezancev*, 284-285 (uključujući stavove Škofa) i Kovač, *Pravna narava (novih) aktov v davčnem postopkih*, 56 i dalje.

41 Usp. Jerovšek, Simić i Škof, ur., *Zakon o davčnem postopku s komentarjem*, 350 i Kobal, *Davčni nadzor*, 228. Isto proizlazi i iz sudske prakse, gdje se pojam pravomoćnosti prema čl. 141. st. 5. ZDavP-2 odnosi samo na materijalnu pravomoćnost te se PIN ne može ponavljati u pogledu konačnih materijalnih nalaza i radnji prethodno obavljenog inspekcijskog nadzora; v. presude VS RS X Ips 69/2016 od 21. studenog 2018. i 333/2010 od 26. ožujka 2012.

42 Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 42/20., 114/22. (u daljnjem tekstu: OPZ).

43 OPZ, u čl. 115. st. 2. uređuje pravilo prema kojemu porezna tijela provode porezni nadzor sukladno zakonu kojim se uređuje pojedina vrsta poreza.

3.1. Porezni nadzor u užem smislu ili porezni nadzor prema odredbama OPZ-a

Porezni je nadzor u domaćoj i stranoj pravnoj literaturi, znanstvenoj i stručnoj, analiziran kroz brojne perspektive.⁴⁴ U bogatoj praksi upravnog sudovanja posebno izaziva pozornost odredba o dopustivosti nadzora, iako su i druga pitanja poreznoga nadzora bila predmetom sudskog preispitivanja.⁴⁵ Vrijedi spomenuti i ustavnosudsku praksu koja se u dijelu predmeta pred Ustavnim sudom RH⁴⁶ odnosila na porezni nadzor.⁴⁷ Jedna od važnijih odluka Visokoga upravnog suda iz 2022. godine jasno upozorava na nužnost razlikovanja poreznoga nadzora u užem smislu, odnosno poreznog nadzora iz OPZ-a i drugih nadzora u poreznom pravu. Takvo je razlikovanje neophodno, ponajprije radi zaštite poreznih obveznika te ostvarivanja zakonitosti. Naime, u obrazloženju se jasno navodi kako akti iz neizravnog nadzora ne mogu imati istu snagu i učinke koju imaju akti propisni OPZ-om u dijelu kojim se uređuje porezni nadzor. Tako: „se rješenje o oslobađanju poreza na promet nekretnina može poništiti zbog prividnosti pravnog posla ako je provjera vjerodostojnosti podataka iz porezne prijave provedena u postupku poreznog nadzora, a sadržaj odredbe čl. 12. st. 3. ZPPN-a ne ostavlja mjesta dvojbi da se radi o postupku koji se provodi prema odredbama čl. 115. do 126. OPZ-a, a ne u postupku neizravnog nadzora - kao neformalnijeg mehanizma kontrole. Iz navedenih razloga smatra da je pravilna ocjena prvostupanjskog suda da su odluke poreznih tijela utemeljene na rezultatima postupka koji nije proveden u skladu s propisanim postupkom pa da su osporavana rješenja nezakonita“.⁴⁸

Porezni je nadzor dio porezno-pravnog odnosa u kojemu se provodi postupak provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje.⁴⁹ Primarno, a posebno u ovom smislu, porezni se nadzor ne može promatrati kao dio državnoga mehanizma kontrole

44 Pasquale Pistone, ur., *Tax procedures* (Amsterdam: EATLP, 2019.); Tina Ehrke-Rabel, Joachim Englisch i Nevja Čičin-Šain, „Joint Audits and Taxpayer Rights“, *World Tax Journal* 10, br. 4 (2018).

45 Visoki upravni sud Republike Hrvatske, Usz 602/2019-2 od 13. svibnja 2020; „Tužitelj o čijim se pravima ili obvezama nije odlučivalo u upravnom postupku već je obavljen porezni nadzor kod poreznog obveznika s kojim je bio u poslovnom odnosu, nije aktivno legitimiran podnositi pravne lijekove u tom postupku“. Visoki upravni sud Republike Hrvatske, Usz-1783/22-2 od 28. travnja 2022.

46 Ustavni sud Republike Hrvatske, U-III/5931/2014 od 13. travnja 2016. i U-III/4731/2020 od 26. svibnja 2022.

47 Hrvoje Arbutina i Tereza Rogić Lugiarić, *Osnove poreznog prava* (Zagreb: Narodne novine, 2016.); Božo Grbešić, Mate Jurić i Milan Škugor, *Porezni nadzor* (Zagreb: Legat consultor, 2006.); Zoran Jančiev, *Hrvatski porezni sustav* (Zagreb: Institut za javne financije, 2007.); Nikola Mijatović, „Porezni nadzor“, *Pravo i porezi*, br. 4 (2011); *Porezni vjesnik*, Službeno glasilo Porezne uprave RH, *Porezni nadzor*, br. 7a/20; Nataša Žunić Kovačević i Matteo Cvenček: „Porezna evazija i porezni nadzor u svjetlu direktive o administrativnoj suradnji (DAC) i teret dokazivanja u pravnoj praksi“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 59, br. 3 (2022): 549-573 i dr.

48 Visoki upravni sud Republike Hrvatske, Usz-2978/21-2 od 28. travnja 2022.

49 Čl. 115. st. 1. OPZ-a.

plaćanja poreza kako bi se izbjegla porezna evazija.⁵⁰ Cilj je poreznog nadzora utvrditi pravo činjenično stanje bitno za oporezivanje, tj. rješavanje porezne stvari.

Sudionici poreznog nadzora su porezna tijela i porezni obveznici. Porezni nadzor provode porezni revizori, inspektori i ovlaštene državne službenici.⁵¹ Porezni je obveznik dužan sudjelovati u procesu utvrđivanja činjeničnog stanja bitnog za oporezivanje na način da daje informacije i obavijesti, predočava poslovnu dokumentaciju, evidencije i druge isprave.⁵² U postupku poreznog nadzora poreznog obveznika može zastupati punomoćnik, porezni savjetnik, zakonski zastupnik i zastupnik po službenoj dužnosti, a može imati i pomagača u smislu stručne osobe koja nastupa uz nazočnost obveznika i pomaže mu savjetima.

Osobito je važno uređenje dopustivosti poreznog nadzora. Ta važnost leži i na strani poreznih obveznika, njihove pravne sigurnosti i na strani poreznih tijela, u smislu zakonitosti postupanja. Dopustivost poreznog nadzora uređena je u čl. 117. OPZ-a, gdje se propisuje da se porezni nadzor može obavljati kod svih poreznih obveznika i drugih osoba koje raspolažu činjenicama i dokazima bitnima za oporezivanje. U st. 2. istoga članka vezuje se djelomice pitanje dopustivosti provedbe poreznog nadzora za tijek porezne zastare prava na utvrđivanja porezne obveze, ali samo u smislu početka tijeka zastarnoga roka, jer je propisano da se porezni nadzor može obavljati u roku od tri godine od početka tijeka zastare prava na utvrđivanje porezne obveze. Razlozi takvoga „skraćenog“ roka, budući da je zastarni rok šest godina, leži dijelom u ostvarivanju zahtjeva za učinkovitim oporezivanjem. Naime, o skraćivanju je posebno riječ jer je svaki stariji OPZ, koji je prethodio prikazanom rješenju, vezivao dopustivost poreznog nadzora uz tada uređen apsolutni zastarni rok. Takvo je „skraćivanje“ roka dopustivosti poreznog nadzora, dijelom izgubilo na važnosti s obzirom na to da se u istom članku, st. 3. uređuje iznimka od tako kratkog roka. Tako se porezni nadzor može obavljati za razdoblje za koje nije nastupila zastara prava na utvrđivanje porezne obveze, dakle dopustivost poreznog nadzora obuhvaćena je šestogodišnjim zastarnim rokom prava na utvrđivanje poreza. Takve su iznimke propisane u slučaju zloupotrebe prava za koje je propisan posebni postupak utvrđivanja zloupotrebe prava u porezno-dužničkom odnosu u 5. poglavlju OPZ-a, zatim u postupcima utvrđivanja razlike između stečene imovine i dokazanih sredstava za stjecanje te imovine prema propisima o porezu na dohodak, u postupcima suzbijanja poreznih prijevara te u postupcima pokrenutim po nalogu drugih tijela.

Relativna sloboda, po nekima diskrecija, poreznoga tijela u odabiru osoba za porezni nadzor OPZ-om ograničena je načelnim pravilom u čl. 119. OPZ-a. Načelo odabira poreznih obveznika za porezni nadzor ograničava porezno tijelo na način da kada odlučuje kod kojeg će poreznog obveznika provoditi porezni nadzor mora voditi računa o poreznoj snazi poreznog obveznika i objektivnim kriterijima na temelju

50 Tako, *Iusinfo*, pristup 15. studeni 2022., www.iusinfo.porezninadzor. V. Tereza Rogić Lugarić, „Porezni nadzor u Republici Hrvatskoj“, Porezni postupak u Hrvatskoj i Francuskoj (predavanje na skupu, Zagreb, 14. svibnja 2015.).

51 V. čl. 116. st. 1. OPZ-a.

52 V. čl. 122. OPZ-a.

procjene rizika. Pritom prioritet imaju veliki poduzetnici iz Zakona o računovodstvu⁵³ i porezni obveznici koji ostvaruju porezne pogodnosti koristeći porezni sustav kroz organizacijske oblike koji su oporezivi nižim propisanim poreznim stopama, a koji nisu bili namijenjeni za određenu skupinu poreznih obveznika. Za njih se prema odredbama OPZ-a smatra da koriste porezne pogodnosti protivno svrsi zakona, iz čl. 12a OPZ-a te povezane osobe kako su definirane OPZ-om u čl. 49. ovoga Zakona. Porezni obveznik ne može utjecati na odluku poreznog tijela o odabiru poreznih obveznika kod kojih će se provoditi porezni nadzor.

Tri moguća predmeta poreznog nadzora uređuje OPZ: provjeru jedne ili više vrsta poreza, provjeru činjenica koje nisu u vezi s djelatnosti kod poduzetnika fizičkih osoba te provjeru odnosa bitnih za oporezivanje između člana društva i samog društva. Tako čl. 118. uređuje da porezni nadzor obuhvaća provjeru jedne ili više vrsta poreza te svih činjenica bitnih za oporezivanje, knjigovodstvenih isprava i evidencija, poslovnih događaja i svih drugih podataka, evidencija i isprava bitnih za oporezivanje. Potom, dodatno uređuje u sljedećoj odredbi situaciju ako je poduzetnik fizička osoba, gdje nadzor može obuhvaćati i one činjenice koje nisu u vezi s njegovom gospodarskom djelatnošću. Dodatno, propisuje da porezni nadzor društava kapitala ili društava osoba obuhvaća i provjeru odnosa bitnih za oporezivanje između člana društva i samog društva.

3.2. Tijek poreznog nadzora

Normama poreznog procesa nije predviđeno ograničenje u smislu trajanja ili provedbe poreznog nadzora, uz važenje općih pravila o dopustivosti nadzora te aktima u poreznom postupku. Postupak poreznog nadzora u praksi traje nekoliko dana pa do više mjeseci, ovisno o veličini poreznog obveznika, vrsti i broju poreza te razdoblju oporezivanja koji je predmet poreznog nadzora, ali i o suradnji poreznog obveznika. S obzirom na takve relevantne okolnosti, porezni inspektor koji vodi postupak određuje rokove u provedbi nadzora, točnije termine, sve u sklopu zakonskih rokova.

Trajanje je poreznog postupka pa i pitanje trajanja postupka poreznoga nadzora posebno pravno pitanje. No vrijedi istaknuti kako je pravo na učinkovitu pravnu zaštitu u poreznom postupku jedno od posebno značajnih i jednako uređenih u većini pravnih sustava. Zanimljivo je da je pravo na pravnu zaštitu i pravne lijekove

53 Zakon o računovodstvu, Narodne novine, br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18., 42/20., 47/20., 114/22. Čl. 5. st. 5. propisuje da su veliki poduzetnici: 1. poduzetnici koji prelaze granične pokazatelje u najmanje dva od tri uvjeta iz st. 4. čl. 2., banke, štedne banke, stambene štedionice, institucije za elektronički novac, društva za osiguranje, društva za reosiguranje, leasing društva, društva za upravljanje UCITS fondovima, društva za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima, UCITS fondovi, alternativni investicijski fondovi, mirovinska društva koja upravljaju obveznim mirovinskim fondovima, mirovinska društva koja upravljaju dobrovoljnim mirovinskim fondovima, dobrovoljni mirovinski fondovi, obvezni mirovinski fondovi te mirovinska osiguravajuća društva, društva za dokup mirovine, faktoring društva, investicijska društva, burze, operateri MTP-a, središnja klirinška depozitarna društva, operateri središnjeg registra, operateri sustava poravnanja i/ili namire i operateri Fonda za zaštitu ulagatelja neovisno o tome ispunjavaju li uvjete iz t. 1. ovoga st.

sukladno čl. 6. EKLJP-a⁵⁴ dio prava na pošteno suđenje.⁵⁵ Pritom se granice prava na suđenje u razumnom roku ne bi nužno odnosile na sve etape poreznih postupaka. To je svakako i etapa drugostupanjske upravne zaštite. No, tumačenje Europskog suda za ljudska prava (u daljnjem tekstu: ESLJP) o poreznim pitanjima pokazuje da pravo na pošteno suđenje obuhvaća i neke radnje koje prethode sporu i sudskoj zaštiti pa je tako ESLJP 23. srpnja 2002., u predmetu Janosevic protiv Švedske, zahtjev 34619/97, uključio vrijeme donošenja zapisnika o poreznom nadzoru u izračun trajanja postupka.⁵⁶ Pistone u General Reportu posebno upozorava na važnost navedenoga i prepoznavanje i priznavanje uske poveznice poreznih i upravnih postupaka sa sudskim poreznim postupcima, odnosno sporovima. Drugim riječima, jasno ukazuje da ne može postojati pravo na pošteno suđenje bez prava na poštene porezne postupke.⁵⁷

Porezni nadzor započinje dostavom obavijesti o poreznom nadzoru poreznom obvezniku. Iznimno se ne mora dostaviti navedena obavijest kada službena osoba smatra da bi se dostavom obavijesti ugrozila svrha poreznoga nadzora.⁵⁸

Porezni obveznik ima pravo biti obaviješten o ishodu poreznog nadzora prije sastavljanja zapisnika, ali se zaključni razgovor može i ne mora obaviti. O ishodu poreznog nadzora, prije sastavljanja zapisnika, treba obaviti zaključni razgovor s poreznim obveznikom ili s osobom koju je imenovao porezni obveznik te raspraviti sporne činjenice, pravne ocjene, zaključke i njihove učinke na utvrđivanje porezne obveze te o tome sastaviti zabilješku. Zaključni razgovor neće se obaviti ako tijekom poreznog nadzora nisu utvrđene nepravilnosti ili ako porezni obveznik razgovor izbjegava ili odbija te u nadzorima fiskalizacije i igara na sreću.

Po obavljenom poreznom nadzoru porezno tijelo sastavlja zapisnik, na koji porezni obveznik ima pravo podnošenja prigovora i to u roku koji ne može biti kraći od pet, niti dulji od dvadeset dana, računajući od dana primitka zapisnika. Ako su u prigovoru iznesene nove činjenice i materijalni dokazi zbog kojih bi trebalo promijeniti činjenično stanje utvrđeno u zapisniku ili izmijeniti prijašnje pravne ocjene, porezno tijelo sastavit će dopunski zapisnik na koji se ne može podnijeti prigovor.⁵⁹ Ako su utvrđene nezakonitosti glede obračunavanja, evidentiranja, prijavljivanja i plaćanja poreza, donosi se porezno rješenje, najkasnije u roku od šezdeset dana od dana uručivanja zapisnika ili dopunskoga zapisnika o poreznom nadzoru. Porezni obveznik ima pravo podnošenja žalbe na rješenje nadležnom drugostupanjskom tijelu.

54 Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, Narodne novine, Međunarodni ugovori, br. 18/97., 6/99., 7/99. (ispravak), 14/02., 13/03., 9/05., 1/06., 2/10., 13/17.

55 Alan Uzelać, „Pravo na pravično suđenje u građanskim predmetima: Nova praksa Europskoga suda za ljudska prava i njen utjecaj na hrvatsko pravo i praksu“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu* 60, br. 1 (2010): 101-148.

56 Pistone, *Tax procedures*, 16, bilješka 53.

57 V. tako, Pistone, *Tax procedures*, 33 i dr.

58 Osim osnovnih informacija, OPZ u čl. 120. st. 3. uređuje da obavijest jasno mora sadržavati što je predmet poreznog nadzora, koje je porezno razdoblje predmet nadzora, pravni i činjenični temelj te koje su eventualne druge radnje koje će se provesti, ako se ukaže potreba.

59 V. čl. 126. OPZ-a.

Iako nije predmetom rada te zbog ograničenja opsega rada neće se dalje prikazati, nužno je istaknuti i dio odredbi o poreznom nadzoru koje se odnose na institut porezne nagodbe. Naime, porezno tijelo i porezni obveznik mogu za novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora do uručenja zapisnika o obavljenom poreznom nadzoru sklopiti poreznu nagodbu. Porezna se nagodba, dakle odnosi isključivo na činjenice utvrđene u poreznom nadzoru do uručenja zapisnika. Odredbe OPZ-a u čl. 104. - 105. donekle su ograničenja načela traženja materijalne istine i zakonitosti u korist načela učinkovitosti oporezivanja i učinkovitosti poreznih tijela.

3.3. Porezni nadzor naplate ili postupak utvrđivanja zloupotrebe prava iz porezno-dužničkog odnosa

Poput poreznog nadzora kao dijela porezno-pravnog odnosa, u OPZ-u je uređen i postupak utvrđivanja zloupotrebe prava iz porezno-dužničkog odnosa kao dijela poreznoga postupka koji porezno tijelo po službenoj dužnosti pokreće i provodi nad osobama koje u skladu s odredbama OPZ-a odgovaraju kao porezni jamci. Razlog tomu je provjera i utvrđivanje činjenica koje upozoravaju na postupanje koje ima obilježje zloupotrebe prava, a koje za posljedicu ima nemogućnost podmirenja obveza iz porezno-dužničkog odnosa. Budući da se ovaj postupak utvrđivanja zloupotrebe prava iz porezno-dužničkog odnosa provodi jedino kod nemogućnosti naplate poreznog duga od poreznog obveznika primjenom svih mjera prisilne naplate, može se uvjetno govoriti o posebnoj vrsti nadzora naplate poreza. Odredbe o postupku utvrđivanja zloupotrebe prava iz porezno-dužničkog odnosa u velikom se dijelu ponavljaju ili su istovjetne odredbama o postupku poreznoga nadzora. Pritom se uočava razlikovanje da je riječ o porezno-dužničkom odnosu ili naplati, a ne o porezno-pravnom odnosu, odnosno utvrđivanju porezne obveze.

S obzirom na navedenu sličnost, u nastavku rada neće se prikazivati odredbe normativno pravnog okvira. Ostaje za primijetiti kako su postupanja poreznih tijela u velikom broju slučajeva bila predmetom upravno-sudske kontrole nakon, najčešće neuspješne za porezne obveznike, drugostupajnske upravne kontrole i zaštite prava poreznih obveznika pred drugim stupnjem u žalbenim postupcima. Slično pitanjima poreznoga nadzora, i ovdje kod nadzora naplate, u smislu poreznog nadzora nailazi se na važnost i ustavnopravnih pitanja te odluke Ustavnoga suda RH.⁶⁰

3.4. Porezni nadzor u širem smislu – oblici nadzora u poreznom pravu

Jedna od tradicionalnih sistematizacija razlikuje situacije gdje porezna uprava može provoditi nadzor provjerom, neizravnim nadzorom i poreznim nadzorom. Riječ

60 Ustavni sud Republike Hrvatske, U-III/2422/2016 od 5. lipnja 2019. i U-III/7108/2014 od 30. lipnja 2016. te U-III/1994/2014 od 20. travnja 2017. i brojne druge odluke kojima se, u jednom dijelu posebno propitivalo pitanje zabrane retroaktivnosti. V. Stjepan Gadžo i Nataša Žunić Kovačević, „Retroaktivna primjena pravila o proboju pravne osobnosti u poreznim stvarima: analiza upravnosudske i ustavnosudske prakse“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 40, br. 1 (2019): 345-378.

je o metodama ili oblicima provedbe nadzora u poreznom pravu. Postupak provjere provode službenici u ispostavama radi utvrđivanja određene činjenice bitne za oporezivanje. Neizravni nadzor obuhvaća postupak provjere uz kontrolu prikupljenih podataka i dokumentacije dostavljene od poreznog obveznika i drugih osoba. Kod „izravnog“ poreznog nadzora ovlašteni službenici neposredno kod poreznih obveznika i drugih osoba utvrđuju činjenice bitne za oporezivanje. U povijesnoj perspektivi vrijedi istaknuti kako je porezni nadzor, u svojim prvim normama i praksi bio uređen i proveden ponajprije kao puni i izravni porezni nadzor, nadzor na licu mjesta.⁶¹

Nadzor u poreznom pravu ili porezni nadzor u širem smislu riječi po svojim učincima i načinu provedbe, bitno je drukčiji i složeniji institut od poreznog nadzora kako je uređen OPZ-om. Naime, porezni je nadzor definiran kao postupanje u cilju provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje, prema tome kao institut ili norma procesnog postupanja, no utvrđenja iz toga postupanja imaju bitno drukčije i šire učinke od onih koja su deklarirana zakonom. To stoga što je sadržajno cilj poreznog nadzora provjera zakonitog i pravilnog evidentiranja poslovnih događaja te nastavno točnog obračunavanja i naplate javnih davanja pa se ispravno zaključuje da se „postupak poreznog nadzora ukazuje kao osnovni alat u provjeri elementa na kojima se temelji oporezivanje“.⁶² Položaj poreznog obveznika u poreznom nadzoru povoljniji je u smislu prava, procesnih i materijalnih te zaštite prava.

No, odredbe o nadzoru nalaze se u odredbama drugih poreznih, materijalnih propisa. Tako, primjerice hrvatsko porezno pravo poznaje i nadzor provedbe pojedinih poreznih propisa, poput nadzora provedbe Zakona o porezu na dodanu vrijednost.⁶³ U glavi 18. Zakona o porezu na dodanu vrijednost uređen je nadzor, u smislu nadzora provedbe navedenoga propisa. Tako je u čl. 128. ZPDV-a uređeno da „Provedbu ovoga Zakona nadzire Ministarstvo financija, Porezna uprava i Carinska uprava“. Dodatno je uređeno u st. 2. istoga članka da Ministarstvo financija, Porezna uprava može rješenjem zabraniti daljnji rad poreznom obvezniku ako ne obračunava ili ne uplaćuje PDV u zakonom propisanom roku te u st. 3. istoga članka da zabrana rada može trajati dok ne izvrši plaćanje obračunatih obveza.⁶⁴ Posebno uređenje učinka pravnog lijeka, žalbe protiv rješenja o takvoj sankciji, prema kojemu nema suspenzivnosti budući da ne zadržava izvršenje rješenja, govori o slabijem položaju poreznog obveznika u takvim nadzorima, u odnosu na opće uređenje pravne zaštite te općem uređenju učinka žalbe iz OPZ-a. Naime, odredbama je OPZ-a uređena suspenzivnost žalbe kao opće pravilo. Takva se zabrana izvršava pečačenjem

61 Olivera Lončarić-Horvat, *Opće porezno pravo, I-III* (Zagreb: Porezni vjesnik, Institut za javne financije, 1999.).

62 Vlaho Gozze Basegli, „Upravni spor povodom poreznog nadzora“, u: *Zbornik 57. susreta pravnika*, ur. Petar Miladin i Miljenko Giunio (Zagreb: Hrvatski savez udruga pravnika u gospodarstvu, 2019.).

63 Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13., 143/14., 115/16., 106/18., 121/19., 138/20., 39/22., 113/22. (u daljnjem tekstu: ZPDV).

64 Takva se zabrana izvršava pečačenjem poslovnih prostorija u kojima porezni obveznik obavlja djelatnost, kao i pečačenjem opreme i sredstava koja mu služe za rad. V. čl. 128. st. 5. ZPDV-a.

poslovnih prostorija u kojima porezni obveznik obavlja djelatnost, kao i pečaćenjem opreme i sredstava koja mu služe za rad.

U poreznom pravu nalazi se i na odredbe o nadzoru koji se provodi u smislu nadzora zakonitosti postupanja samih poreznih tijela, pa je odredbama sistemskoga Zakona o poreznoj upravi (u daljnjem tekstu: ZPU) uređen unutarnji nadzor.⁶⁵ Naime, riječ je o nadzoru unutar poreznih tijela budući da je u čl. 25. ZPU-a navedeno da se u Poreznoj upravi provodi „unutarnja revizija te unutarnji nadzor radi revizije poslovanja, odnosno nadzora zakonitosti rada i pravilne primjene propisa radi ujednačavanja postupanja službenika Porezne uprave te sprječavanja, otkrivanja i utvrđivanja kršenja zakona i pravila struke od strane službenika Porezne uprave“. Budući da ovaj potonji, unutarnji nadzor nema izravne učinke na položaj i prava poreznih obveznika on se u radu neće prikazati niti analizirati. Postupanje i nadležnost poreznih tijela u postupcima naplate i nadzora naplate proizlazi izravno iz odredbi Zakona o poreznoj upravi. Naime, već se u uvodnim odredbama istoga propisa definira porezna uprava kao jedinstvena i samostalna upravna organizacija u sastavu Ministarstva financija čija je temeljna zadaća primjena i nadzor primjene poreznih propisa i propisa o prikupljanju doprinosa. Poslovi Porezne uprave kako su uređeni u čl. 3. ZPU-a jesu, uz brojne druge, npr. prikupljanje, evidentiranje, obrada i provjera podataka bitnih za utvrđivanje porezne osnovice i naplate poreza, doprinosi i druga javna davanja, zatim je to i organiziranje, praćenje i kontrola naplate poreza, doprinosa i drugih javnih davanja te nadzor poslovanja poreznih obveznika, u primjeni propisa iz nadležnosti Porezne uprave.

Posebno se navode i uređuju kao poslovi središnjeg ureda koordiniranje provođenja postupka provjere, koja se definira u ZPU-u kao utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje putem očevida, procjene gospodarske snage poreznog obveznika i dr., zatim neizravnog nadzora, definiranog kao utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje kontrolom prikupljenih podataka iz dostupnih izvora, poreznog nadzora, naplate i ovršnog postupka, nadzora fiskalizacije te koordiniranje i provođenje poreznog nadzora i nadzora nad priređivanjem igara na sreću, zabavnih i nagradnih igara, razvijanje i unaprjeđivanje metoda i tehnika te provođenje postupaka sprječavanja i otkrivanja prijevара i porezno kaznenih djela u nadležnosti Porezne uprave.

Kako bi se izbjeglo neplaćanje poreza jedna je od mjera porezni nadzor u širem smislu riječi koji ima zadaću praćenja dokumentacije i redovitoga plaćanja poreza na temelju dokumentacije kojom se potvrđuje poslovanje poduzeća.⁶⁶ Porezni obveznici koji počinju obavljati samostalnu djelatnost, davati u najam ili zakup pokretnine, stvari i nekretnine te porezni obveznici koji počinju ostvarivati dohodak iz inozemstva obvezni su poreznoj upravi prijaviti početak obavljanja djelatnosti, iznajmljivanja ili ostvarivanja dohotka u roku od osam dana. Na temelju Općeg poreznog zakona, porezni obveznik dužan je prijaviti sve činjenice bitne za oporezivanje, dok na temelju Zakona o poreznoj upravi, porezno tijelo ima ovlasti izvršiti provjeru navedenih činjenica. Uz provjeru novoosnovanih poreznih obveznika, inspektori obavljaju

65 Zakon o Poreznoj upravi, Narodne novine, br. 115/16., 98/19. (u daljnjem tekstu: ZPU).

66 *Ius info*, pristup 1. studeni 2022., <https://www.iusinfo.hr/aktualno/u-sredistu/301276>.

i periodične provjere promjene podataka bitnih za ažuriranje poreznih registara kod ostalih poreznih obveznika. Navedene se provjere provode kao očevid, koji je uređen OPZ-om u čl. 77. kao dokazno sredstvo za utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje. Očevid se obavlja kad je za utvrđivanje ili razjašnjenje činjenica bitnih za oporezivanje potrebno neposredno opažanje službene osobe poreznoga tijela. Porezni obveznik ima pravo biti nazočan očevidu i ne smije ometati očevid. No, iznimno, očevid se može obaviti bez nazočnosti poreznog obveznika ako bi odgoda očevida mogla ugroziti utvrđivanje činjenica ili bi imala za posljedicu uništenje dokaza bitnih za oporezivanje. Inspektor je dužan poreznog obveznika obavijestiti o dolasku u prvi posjet, odnosno o obavljanju očevida u roku od 15 dana prije obavljanja očevida. U dogovoru s poreznim obveznikom inspektor može dogovoriti i kraći rok za izlazak na očevid.

U neposrednom kontaktu s poreznim obveznikom, izvan službenih prostorija porezne uprave, inspektor se na početku postupka predstavlja i identificira službenom značkom ili ovlaštenjem za obavljanje poslova provjere. Svrha dolaska nije obavljanje poreznog nadzora u užem smislu riječi, već postupak provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje putem očevida u svrhu ažuriranja podataka u poreznim registrima. Tako, primjerice izlazak u prvi posjet znači da inspektor provjerava podatke iz registra poreznih obveznika i prikuplja podatke o poreznom obvezniku, poput podataka kao što je opis poslovnog prostora ili informacija o osobi za komunikaciju. Na mjestu obavljanja očevida sastavlja se zapisnik o obavljenom očevidu koji potpisuje porezni obveznik, a pritom može iznijeti primjedbu ili odbiti potpisati zapisnik što se obvezatno unosi u zapisnik.⁶⁷ Vlasnik ili držatelj stvari, prostorija ili zemljišta koji su predmet očevida, ili u kojima, ili na kojima se nalaze predmeti očevida, ili preko kojih je potrebno prijeći, dužan je dopustiti da se očevid obavi, a mora biti obaviješten o obavljanju očevida u roku 15 dana prije obavljanja očevida.⁶⁸

Navedeni oblici nadzora iz ZPU-a nadzori su u poreznom pravu ili porezni nadzori u širem smislu riječi koji nisu dio pojma ili instituta poreznog nadzora.

S obzirom na uvodno istaknuto, u hrvatskom poreznom pravu može se prepoznati porezni nadzor u užem smislu riječi kao posebna porezna procesna pravila i kao institut poreznog prava koji je dio porezno-pravnog odnosa te koji ne obuhvaća porezni postupak u dijelu nastaloga porezno-dužničkog odnosa. U tom smislu, može se utvrditi da postoje dvije vrste poreznog nadzora u užem smislu riječi: porezni nadzor koji je dio porezno-pravnog odnosa te porezni nadzor koji je dio porezno-dužničkog odnosa. Pravila o poreznom nadzoru u užem smislu riječi obuhvaćena su u OPZ-u kao sistemskom i temeljnom propisu oporezivanja. Kao takav, OPZ porezni nadzor uređuje radi zaštite i jamstva prava poreznih obveznika, pravne sigurnosti i zakonitosti i učinkovitosti postupanja poreznih tijela. S druge strane, drugi oblici nadzora u poreznom pravu nemaju takva jamstva i ciljeve, manje su formalni te je

67 V. čl. 82. st. 3. - 5. OPZ-a. V. tako, *Hrvatska obrtnička komora*, pristup 13. prosinca 2022., <https://www.hok.hr/novosti-iz-hok/prvi-posjet-poreznom-obvezniku-nova-mjera-porezne-uprave>.

68 V. čl. 83. OPZ-a.

pravna sigurnost poreznih obveznika podredne važnosti. Porezni nadzori predmetom su brojnih znanstvenih i stručnih istraživanja i projekata. U upravnoj su i sudskoj praksi uvijek u središtu zbog interesa koji se ostvaruju.

Navedeno jasno ukazuje da se uz porezni nadzor, usko definiran u OPZ-u, u ZPU-u navode i posebni oblici nadzora: postupak provjere (utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje putem očevida, procjene gospodarske snage poreznog obveznika i dr.), neizravni nadzor (utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje kontrolom prikupljenih podataka iz dostupnih izvora), porezni nadzor, nadzor fiskalizacije te nadzor nad priređivanjem igara na sreću, zabavnih i nagradnih igara uz postupke sprječavanja i otkrivanja prijevara i porezno kaznenih djela u nadležnosti porezne uprave. Navedeni su nadzori dio samo šireg pojma poreznoga nadzora. Radi preglednosti i sustavnosti predlaže se razlikovati navedene pojmove ili institute, na način da je porezni nadzor, procesno i formalno uređen postupak odredbama OPZ-a. Svi ostali, gore navedeni, nadzori iz ZPU-a i drugih materijalnih poreznih propisa jesu nadzori u poreznom pravu. Primjena odredbi Zakona o općem upravnom postupku⁶⁹ u tim slučajevima, nadzora u poreznom pravu, jeste moguća ako bi u istom bile opće ili posebne odredbe o nadzoru, inspekcijском nadzoru ili sličnome. No takve odredbe ZUP ne sadrži, što daje osnovu za zaključiti da bi se u svim nadzorima u poreznom pravu treba primijeniti OPZ. Drugim riječima, primjenjuju se sve odredbe OPZ-a, dok odredbe o poreznom nadzoru u užem smislu riječi valja primijeniti kao supsidijarni i posebni normativni okvir. Sve navedeno potvrđuje sustavnu i dvojaku pravnu narav OPZ-a te njegovu isključivu primjenu u svim poreznim predmetima u cilju ostvarivanja veće pravne sigurnosti poreznih obveznika te zakonitosti postupanja poreznih tijela.

4. ZAKLJUČAK

Porezni je nadzor sustavno važna funkcija porezne službe koja ima višestruke ciljeve. On je osnovni mehanizam za ostvarivanje temeljnog načela zakonitosti, kroz definiranje poreznih obveza u javnom interesu, kao i poštovanja i nadmoći opće koristi nad dobrobiti pojedinca. Naime, porezi su civilizacijsko dobro kojim se uspostavlja uređena društvena zajednica u kojoj se doprinosima članova zajednice osigurava održivi razvoj. Međutim, potrebno je proaktivno i uravnoteženo štititi prava i pravne interese poreznih obveznika i drugih legitimiranih osoba. Ovdje je jedan od ključnih elemenata razumijevanje koje vrste nadzora propisi definiraju, budući da pozicije poreznog tijela i poreznog obveznika nisu iste kada su u pitanju različiti kontrolni postupci.

Unatoč zajedničkim polazištima, regulacija poreznog nadzora razlikuje se u državama. U Republici Hrvatskoj uređen je sustavom OPZ-a, a u Republici Sloveniji (samo) Zakonom o poreznom postupku. U Sloveniji propisi posebno ističu inspekcijски nadzor kao postupak u kojem porezna uprava ima znatno više ovlasti, a porezni obveznici također imaju više prava.

⁶⁹ Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine, br. 47/09., 110/21. (u daljnjem tekstu: ZUP).

Hrvatski porezni propisi ne naglašavaju posebnost položaja poreznog obveznika i poreznog tijela u poreznom nadzoru u usporedbi s drugim vrstama nadzora, no nedvojbeno je riječ o istovjetnom normativnom rješenju instituta u usporedbi sa slovenskim poreznim pravom. Slovenski porezni inspeksijski nadzor, jednako hrvatskom poreznom nadzoru, poseban je oblik nadzora, koji u odnosu na druge vrste nadzora znači najveće zadiranje u pravni položaj poreznih obveznika. No, dok je u Sloveniji porezni nadzor posebna vrsta aktivnosti u okviru naplate poreza, u hrvatskom poreznom pravu to nije slučaj budući da je riječ o dijelu porezno-pravnog odnosa koji se pojavljuje i izvan postojanja porezne obveze i poreznoga duga. Ipak, u hrvatskoj se praksi jednako pojavljuje kao dio porezno-dužničkog odnosa i aktivnosti naplate poreza.

Zbog nejasnoća u praksi upozorava se na potrebu sustavnoga pristupa te jasnog razlikovanja vrsta nadzora radi ostvarivanja pravne sigurnosti te zakonitosti u oporezivanju.

Poreznim se nadzorom samo djelomično mogu ostvariti ciljevi poreznog usklađivanja, pa nadzor mora biti sastavni dio širih aktivnosti usmjerenih na zakonito ispunjavanje poreznih obveza. Šire aktivnosti poreznih, ali i drugih tijela koje su usmjerene na zakonito ispunjavanje poreznih obveza uređuju se, u oba prikazana porezno pravna sustava, i izvan pravila poreznoga postupka, i poreznoga, odnosno inspeksijskog nadzora.

LITERATURA

Knjige i članci:

1. Arbutina, Hrvoje i Tereza Rogić Lugarić. *Osnove poreznog prava*. Zagreb: Narodne novine, 2016.
2. Avbelj, Matej, ur. *Komentar Ustave Republike Slovenije 1, 2*. Nova Gorica: Nova univerza, Evropska pravna fakulteta, 2019.
3. Ehrke-Rabel, Tina, Joachim Englisch i Nevja Čičin-Šain. „Joint Audits and Taxpayer Rights“. *World Tax Journal* 10, br. 4 (2018): 585-631.
4. Gadžo, Stjepan i Nataša Žunić Kovačević. „Retroaktivna primjena pravila o proboju pravne osobnosti u poreznim stvarima: analiza upravnosudske i ustavnosudske prakse“. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 40, br. 1 (2019): 345-378.
5. Galušić Ana, Nada Petrović i Zdravko Vukšić. „Porezni nadzor u svijetlu novog OPZ-a“. *Računovodstvo, revizija i financije*, br. 10 (2009): 134-141.
6. Gozze Bassegglj, Vlaho. „Upravni spor povodom poreznog nadzora“. U: *Zbornik 57. susreta pravnika*, ur. Petar Miladin i Miljenko Giunio, 359-397. Zagreb: Hrvatski savez udruga pravnika u gospodarstvu, 2019.
7. Grbešić Božo, Mate Jurić i Milan Škugor. *Porezni nadzor*. Zagreb: Legat consultor d.o.o, 2006.
8. Jančiev, Zoran. *Hrvatski porezni sustav*. Zagreb: Institut za javne financije, 2007.
9. Jemec Tomazin, Mateja, ur. *Davčni terminološki slovar*. Ljubljana: ZRC SAZU, Inštitut za slovenski jezik Frana Ramovša, 2022.
10. Jerovšek Tone i Polonca Kovač. *Posebni upravni postupki*. Ljubljana: Fakulteta za upravo, 2008.
11. Jerovšek Tone i Polonca Kovač. *Upravni postopek in upravni spor*. Ljubljana: Fakulteta za upravo, 2016.

12. Jerovšek Tone, Ivan Simič i Bojan Škof, ur. *Zakon o davčnem postopku s komentarjem*. Ljubljana, Maribor: Davčni izobraževalni inštitut, Davčno-finančni raziskovalni inštitut, 2008.
13. Kovač, Polonca i Erik Kerševan, ur. *Komentar Zakona o splošnem upravnom postopku (ZUP)*. Ljubljana: Uradni list RS, 2020.
14. Kovač, Polonca, ur. *Davčno pravo med teorijo in praksom s komentarjem 70. - 90. člena Zakona o davčnem postopku*. Ljubljana: Uradni list RS, 2021.
15. Kovač, Polonca, ur. *Inšpekcijski nadzor: Razprave, sodna praksa in komentar zakona*. Ljubljana: Uradni list RS, 2016.
16. Kovač, Polonca. „Postopkovna vprašanja davčnega inšpekcijskega nadzora – med učinkovitostjo in varstvom pravic zavezanecv“. *Javna uprava*, br. 2-3 (2006): 271–294.
17. Lončarić- Horvat, Olivera. *Opće porezno pravo, I-III*. Zagreb: Porezni vjesnik, Institut za javne financije, 1999.
18. May, Christophe i Adam Winchester, ur. *Handbook on the Rule of Law*. Cheltenham, Northampton: E Elgar, 2018.
19. Mijatović, Nikola. „Porezni nadzor“, *Pravo i porezi*, br. 4 (2011): 17-31.
20. Pasquale Pistone, ur. *Tax procedures*. Amsterdam: IBFD, 2020.
21. Rogić Lugarić, Tereza. „Porezni nadzor u Republici Hrvatskoj“, Porezni postupak u Hrvatskoj i Francuskoj. Predavanje na skupu, Zagreb, 14. svibnja 2015.
22. Uzelac, Alan. „Pravo na pravično suđenje u građanskim predmetima: Nova praksa Europskoga suda za ljudska prava i njen utjecaj na hrvatsko pravo i praksu“. *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu* 60, br. 1 (2010): 101-148.
23. Žunić Kovačević, Nataša i Matteo Cvenček. „Porezna evazija i porezni nadzor u svjetlu Direktive o administrativnoj suradnji (DAC) i teret dokazivanja u pravnoj praksi“. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 59, br. 3 (2022): 549-574.
24. Žunić Kovačević, Nataša i Stjepan Gadžo. „Institut zakonskog poreznog jamstva nakon novele Općeg poreznog zakona 2012: proboj pravne osobnosti trgovačkih društava u slučaju zlorabe prava“. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 34, br. 1 (2013): 393-416.

Pravni propisi:

1. Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, Narodne novine, Međunarodni ugovori, br. 18/97., 6/99. i 7/99. (ispravak), 14/02., 13/03., 9/05., 1/06., 2/10., 13/17.
2. Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 42/20., 114/22.
3. Ustav RS, Uradni list RS, br. 33/91-I, 42/97., 66/00., 69/04., 69/04., 69/04., 68/06., 47/13., 47/13., 75/16., 92/21.
4. Zakon o davčnem postopku, Uradni list RS, br. 117/06., 24/08., 125/08., 110/09., 1/10., 43/10., 97/10., 13/11., 32/12., 94/12., 101/13., 111/13., 22/14., 25/14., 40/14., 90/14., 91/15., 63/16., 69/17., 13/18., 36/19., 66/19., 163/22.
5. Zakon o finančni upravi, Uradni list RS, br. 25/14., 39/22.
6. Zakon o inšpekcijskom nadzoru, Uradni list RS, br. 56/02., 26/07., 43/07., 40/14.
7. Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine, br. 47/09., 110/21.
8. Zakon o Poreznoj upravi, Narodne novine, br. 115/16., 98/19.
9. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13., 143/14., 115/16., 106/18., 121/19., 138/20., 39/22., 113/22.
10. Zakon o prekrških, Uradni list RS, br. 7/03., 86/04., 23/05., 44/05., 55/05., 40/06., 51/06., 70/06., 115/06., 139/06., 3/07., 17/08., 21/08., 76/08., 108/09., 109/09., 45/10., 9/11., 29/11., 21/13., 111/13., 74/14., 92/14., 32/16., 15/17., 73/19., 175/20., 5/21.
11. Zakon o računovodstvu, Narodne novine, br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18., 42/20., 47/20., 114/22.

12. Zakon o splošnem upravnem postopku, Uradni list RS, br. 80/99., 70/00., 52/02., 73/04., 22/05., 119/05., 24/06., 126/07., 65./08., 8/10., 82/13., 175/20., 3/22.
13. Zakon o upravnem sporu, Uradni list RS, br. 105/06., 107/09., 62/10., 98/11., 109/12., 10/17.

Sudska praksa:

1. ESLJP, Ferrazzini protiv Italije, br. zahtjeva 44759/98 od 12. srpnja 2001.
2. Presuda od 22. prosinca 2010., *Dankowski*, C-438/09, EU:C:2010:818.
3. Presuda od 6. rujna 2012., *Gábor Tóth*, C-324, EU:C:2012:549.
4. Presuda od 18. listopada 2012., *Pelati*, C-603/10, EU:C:2012:639.
5. Presuda od 27. rujna 2017., *Puškar*, C- 73/16, EU:C:2017:725.
6. Presuda od 20. ožujka 2018., *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197.
7. Upravni sud Republike Slovenije, IU 1040/2018-11 od 8. rujna 2020
8. Upravni sud Republike Slovenije, IU 1939/2013 od 16. travnja 2014.
9. Ustavni sud Republike Hrvatske, U-III/1994/2014 od 20. travnja 2017.
10. Ustavni sud Republike Hrvatske, U-III/2422/2016 od 5. lipnja 2019.
11. Ustavni sud Republike Hrvatske, U-III/4731/2020 od 26. svibnja 2022
12. Ustavni sud Republike Hrvatske, U-III/5931/2014 od 13. travnja 2016.
13. Ustavni sud Republike Hrvatske, U-III/7108/2014 od 30. lipnja 2016.
14. Ustavni sud Republike Slovenije, UI-113/17-40 30. rujna 2020.
15. Ustavni sud Republike Slovenije, UI-297/95 od 28. listopada 1998.
16. Ustavni sud Republike Slovenije, UI-356/02 od 23. rujna 2004.
17. Ustavni sud Republike Slovenije, UI-397/98 od 21. ožujka 2002.
18. Visoki upravni sud Republike Hrvatske, Usž 602/2019-2 od 13. svibnja 2020.
19. Visoki upravni sud Republike Hrvatske, Usž-1783/22-2 od 28. travnja 2022.
20. Visoki upravni sud Republike Hrvatske, Usž-2978/21-2 od 28. travnja 2022.
21. Vrhovni sud Republike Slovenije, I Up 168/2017 od 5. ožujka 2019.
22. Vrhovni sud Republike Slovenije, X Ips 465/2014 od 29. rujna 2016.

Mrežne stranice:

1. *Finančna uprava Republike Slovenije*. Pristup 15. studenog 2022. <https://www.gov.si/drzavni-organi/organi-v-sestavi/financna-uprava-republike-slovenije/o-upravi/>
2. *Hrvatska obrtnička komora*. Pristup 12. prosinca 2022. <https://www.hok.hr/novosti-iz-hok/prvi-posjet-poreznom-obvezniku-nova-mjera-porezne-uprave>
3. *Vrhovno sodišče Republike Slovenije*. Pristup 5. listopada 2022. <https://www.sodnapraksa.si>

Nataša Žunić Kovačević*
Polonca Kovač**

Summary

CHALLENGES OF TAX AUDITING BETWEEN REGULATIONS AND PRACTICES IN CROATIA AND SLOVENIA

The article provides a comparative overview of tax audit in Croatia and Slovenia and points out the need to distinguish the term *tax audit* from other types of tax auditing - control, inspection, or monitoring in tax law. There are other types or forms and procedures of monitoring in the tax area besides tax audit, *stricto sensu*. The position of a taxpayer and the rights and obligations of the tax audit participants are fundamentally different from other types of auditing in tax law. One of the key elements to identifying and solving the challenges of tax audit in Croatia and Slovenia is to understand what types of monitoring tax regulations define, since the positions of the tax authority and the taxpayer are not the same when it comes to different auditing procedures. Due to the ambiguities in practice, the need for a systematic approach and clear differentiation of the types of tax auditing is indicated with the goal of achieving legal certainty and legality in taxation.

Keywords: *tax audit; types of auditing; investigation and supervision in tax law; legal certainty; rule of law in taxation.*

* Nataša Žunić Kovačević, Ph.D., Full Professor, University of Rijeka, Faculty of Law; natasazk@pravri.uniri.hr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6923-5658>.

** Polonca Kovač, Ph.D., Full Professor, Faculty of Administration, University of Ljubljana, Republic of Slovenia; polonca.kovac@fu.uni-lj.si. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7743-0514>.