

Marica Houška

## *Novosti u Općem poreznom zakonu*

### Uvod

Izmjene i dopune Općeg poreznog zakona (OPZ) objavljene su u Narodnim novinama br. 106/18. i stupile su na snagu 1. siječnja 2019. Neke od izmjena predstavljaju rasterećenje za porezne obveznike – poslovnu zajednicu, poput pretvaranja knjigovodstvenih isprava u elektronički zapis i njihov tretman za porezne potrebe, zaprimanja računa u elektroničkom obliku, smanjenje opsega izvješćivanja kod prijave činjenica bitnih za oporezivanje, smanjenje dinamike izvješćivanja po obrascu OPZ-Stat. Neke izmjene koriste će poreznoj administraciji i njenom putu ka potpunoj digitalizaciji, te nadalje odredba o ekonomičnosti kojom se neće donositi rješenja kada izdavanje rješenja predstavlja trošak nerazmjern naplaćenom porezu, kao i odredba o poništavanju rješenja iz poreznog postupka do iznosa oduzete imovinske koristi u kaznenom ili prekršajnom postupku. Radi efikasnijeg i bržeg nadzora fiskalizacije i igara na sreću određeni elementi u nadzoru su modificirani. Kod ovrhe su doradene mnoge odredbe kako bi se osigurala pravičnost u naplati i ovrši te efikasnost poreznog tijela u ubiranju poreznog duga. Dakle, mnoga područja su revidirana, što proizlazi i iz prirode OPZ-a kao općeg propisa koji predstavlja zajedničku osnovu poreznog sustava.

### Dopune kod porezne tajne

U čl. 8. OPZ-a o poreznoj tajni propisano je formiranje liste dužnika koju Porezna uprava objavljuje temeljem čl. 8. OPZ-a na način da se na popisu dospjelih i neplaćenih dugova posebnim oznakama i porukama obilježavaju oni porezni obveznici koji nakon podmirenja dijela dugovanja imaju manji nepodmireni iznos od onog koji je kriterij za objavu popisa.

Također, proširuje se pojam porezne tajne i na kaznene postupke jer nadležna tijela traže od Porezne uprave određene podatke već u fazi istrage, a radi postupanja u istrazi. Budući da je već u st. 5. čl. 8. posebno označen prekršajni postupak, radi jasnoće u postupanju naznačen je i kazneni postupak u ovom izuzetku od porezne tajne.

### Obvezujuća mišljenja

Promjenama koje su izvršene kod obvezujućih mišljenja nastoji se potaknuti češća upotreba ovog instituta. Međutim, i dalje je nužno da za teme obvezujućih mišljenja bude ostvaren preduvjet buduće i namjeravane transakcije, što se poklapa s pravnom prirodom prethodnih poreznih mišljenja. Do sada je bilo propisano da se obvezujuće mišljenje može tražiti samo za određene teme, a to su: utvrđivanje oporezivih isporuka u svrhu podjele

pretporeza; primjenu poreznih propisa u slučajevima investicijskih projekata koji se realiziraju u Republici Hrvatskoj (RH), čija vrijednost prelazi 20.000.000,00 kn; utvrđivanje porezne osnovice poreza na dobit pri spajanju, podjeli, djelomičnoj podjeli, prijenosu imovine i zamjeni dionica i udjela, osim poreznih postupaka utvrđenih čl. 20.a do 20.r Zakona o porezu na dobit i primjenu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kod obveza poreza na dohodak i poreza na dobit; porezni tretmani poslovnih aktivnosti koje zbog svojih osobitosti nisu usporedive niti uobičajene s poslovnim aktivnostima koje se obavljaju na području RH. Od 1. siječnja 2019. obvezujuća mišljenja mogu se zatražiti za bilo koju temu jer se nastoji potaknuti upotreba ovog instituta koji je dosadašnjim određenjem predstavljao prepreku za učestalije korištenje. Međutim, i dalje je nužno da za teme obvezujućih mišljenja bude ostvaren preduvjet buduće i namjeravane transakcije, što se poklapa s terminom prethodnih poreznih mišljenja, a koji se izraz najčešće koristi za opis ovog instituta.<sup>1</sup>

## Poništavanje rješenja

Kada je poreznim aktom utvrđena porezna obveza u punom iznosu sukladno posebnom zakonu kojim se određuje pojedina porezna obveza, a u kaznenom postupku, odnosno prekršajnom postupku je pravomoćnom odlukom o kažnjavanju pitanje imovinske koristi određeno u manjem iznosu od utvrđene porezne obveze, nastoje se ispraviti uočene nelogičnosti. Naime, posljedica je poništenje poreznog akta, te vraćanje cjelokupnog iznosa pravilno naplaćene porezne obveze koji može biti veći od iznosa utvrđene imovinske koristi. OPZ je doraden na način da iznos za koji se rješenje poništava bude ograničen stvarno oduzetom imovinskom koristi u prekršajnom odnosno kaznenom postupku. Tako je u st. 3. postojećeg čl. 11. dodana rečenica uslijed koje cijeli stavak glasi: »Ako je u kaznenom ili prekršajnom postupku pravomoćnom odlukom izrečeno oduzimanje imovinske koristi ostvarene protupravnom radnjom, porezni akt kojim je utvrđena porezna obveza poništiti će se na zahtjev poreznog obveznika u visini oduzete imovinske koristi u kaznenom ili prekršajnom postupku.«

## Opunomoćenici

Prilikom nadzora kod pravnih i fizičkih osoba koje obavljaju registriranu djelatnost kao opunomoćenik se određuje stručna osoba iz redova odvjetnika ili poreznih savjetnika. Budući da su postupci nadzora kompleksni postupci, sudjelovanje ovih opunomoćenika osigurava kvalitetno vođenje postupka te ujedno smanjuje rizike nepotrebnih i dugotrajnih nadzora te posljedično upravnih i sudskih postupaka. Mogućnošću korištenja stručnog pomagača (koja ovom odredbom nije dovedena u pitanje) osigurava se pomoć i u slučajevima kada pravne i fizičke osobe koje obavljaju djelatnost ne mogu angažirati ove opunomoćenike. Fizičke osobe u slučaju nadzora mogu za opunomoćenika koristiti usluge bilo koje osobe kao opunomoćenika, te se na njih ne odnosi ovo određenje.<sup>2</sup>

## Prebivalište i uobičajeno boravište za porezne potrebe

Odredba o prebivalištu i uobičajenom boravištu, a koja daje prednost prebivalištu u tuzemstvu u slučaju kada porezni obveznik ima prebivalište u tuzemstvu i inozemstvu, nije bila potpuno usklađena s međunarodnim poreznim pravom i praksom. Dopunjeni čl. 43. OPZ-a propisuje da se u slučaju kada porezni obveznik ima prebivalište u tuzemstvu

<sup>1</sup> Čl. 3. Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona.

<sup>2</sup> Čl. 5. Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona.

i inozemstvu uzimaju u obzir osobne i gospodarske veze poreznog obveznika koje imaju prednost pred drugim elementima (što je i propisano u st. 2. kod određenja prebivališta unutar države), te je odredba u cijelosti prikladno dorađena.

## Neregistrirana djelatnost

Poslovni subjekti, a osobito oni registrirani izvan područja RH, pružaju svoje usluge hrvatskim građanima izbjegavajući ispunjavanje uvjeta koji su za obavljanje određene djelatnosti regulirani propisima RH. Na taj način se, u nekim slučajevima, ostvaruju nepripadajuće porezne pogodnosti, a poslovanje protivno propisima može u pojedinim slučajevima izazvati i teško nadoknadivu štetu za društvenu zajednicu. Radi sprječavanja ove pojavnosti, odredbama OPZ-a propisuje se mogućnost da nadležno tijelo takvom poslovnom subjektu zabrani rad. Budući da se u navedenim slučajevima usluge najčešće pružaju putem mrežnih stranica, odredbama zakona regulirana je provedba zabrane rada blokiranjem pristupa sadržaju mrežne adrese. Pravnu podršku predstavlja Uredba (EU) 2015/2120 Europskog parlamenta i Vijeća od 25. studenoga 2015. o utvrđivanju mjera u vezi s pristupom otvorenom internetu te o izmjeni Direktive 2002/22/EZ o univerzalnoj usluzi i pravima korisnika u vezi s elektroničkim komunikacijskim mrežama i uslugama i Uredba (EU) br. 531/2012 o *roamingu* u javnim pokretnim komunikacijskim mrežama u Uniji. Citirana Uredba propisuje da se isti može blokirati ako je to potrebno i samo onoliko dugo koliko je potrebno radi poštovanja zakonodavnih akata Unije ili nacionalnog zakonodavstva koje je u skladu s pravom Unije, kojima podliježe davatelj usluga pristupa internetu ili poštovanja mjera koje su u skladu s pravom Unije, a kojima se izvršavaju takvi zakonodavni akti Unije ili nacionalno zakonodavstvo, uključujući sudske naloge ili naloge tijela javne vlasti kojima su dodijeljene odgovarajuće ovlasti. Propisane su prekršajne odredbe za pružatelje usluga pristupa internetu ukoliko ne provedu nalog o zabrani rada blokiranjem pristupa sadržaju mrežne stranice.<sup>3</sup>

## Nova definicija stalne poslovne jedinice

U definiciju stalne poslovne jedinice nerezidenta uključeni su elementi novog OECD Modela ugovora o dohotku i kapitalu iz 2017. godine<sup>4</sup>, a izmjene se odnose na ograničavanje opsega izuzeća za određene aktivnosti pripremnog i pomoćnog karaktera, proširenje definicije zavisnog agenta, novog pravila kojim se uređuje pitanje podjele poslovanja radi izbjegavanja nastanka stalne poslovne jedinice. U st. 5. potpuno izmijenjenog čl. 45. OPZ-a propisuje se oporezivanje dobiti ili dohotka koju poduzetnik nerezident ostvari od nekretнина (uključujući dobit ili dohodak od poljoprivrede ili šumarstva) koje se nalaze na području RH.

Budući da su prema hrvatskom Ustavu međunarodni ugovori sklopljeni i potvrđeni u propisanoj proceduri iznad zakona, treba voditi računa o svakom pojedinom ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i njegovoj definiciji stalne poslovne jedinice koja se može razlikovati od ove propisane. Nova odredba predstavlja polazišnu osnovu za pregovore u novim ugovorima, te se primjenjuje u slučaju kada nisu u primjeni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

<sup>3</sup> Čl. 44. OPZ-a, st. 3. do 7. te čl. 7. Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona.

<sup>4</sup> Izvor: <http://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

## Izračun dobiti stalne poslovne jedinice

Ako se utvrđuje dobit stalne poslovne jedinice nerezidenta, stalnoj poslovnoj jedinici nerezidenta se pripisuje dobit koja se može očekivati u transakcijama s drugim dijelovima poduzetnika, kao da su odvojene i kao da se radi o samostalnim poduzetnicima koji se bave istim ili sličnim djelatnostima pod istim ili sličnim uvjetima. Pri tome se uzimaju u obzir obavljene funkcije, imovina koja se koristi i preuzeti rizici od poduzetnika putem stalne poslovne jedinice i kroz druge dijelove poduzetnika (čl. 50. OPZ-a).

Propisano je oporezivanje dobiti na načelu nepristrane transakcije, temeljno načelo za sagledavanje odnosa među povezanim društvima, koje uzima u obzir obavljene funkcije, imovinu koja se koristi i preuzete rizike od poduzetnika putem stalne poslovne jedinice i kroz druge dijelove poduzetnika.

Važno je napomenuti da se definiranje stalne poslovne jedinice i pripisivanja dobiti istoj više ne definira u Zakonu o porezu na dobit (izmjene koje stupaju na snagu od 1. siječnja 2019.) te da treba voditi računa o važećim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

## Povezane osobe

U krug povezanih osoba nužno je uključiti dvije ili više fizičkih ili pravnih osoba koje za izvršavanje obveza iz porezno-dužničkog odnosa predstavljaju jedan rizik na način da ostvaruju kontinuitet djelatnosti u jednom prostoru, koristeći istu opremu (čl. 49. st. 1. t. 4.). Ujedno se ovaj opisani slučaj uključuje u prioritetne predmete poreznog nadzora, jer se čl. 119., kada porezno tijelo odlučuje kod kojeg će poreznog obveznika provoditi porezni nadzor, treba voditi računa o poreznoj snazi poreznog obveznika i objektivnim kriterijima na temelju procjene rizika, pri čemu prioritet imaju veliki poduzetnici iz Zakona o računovodstvu i svi porezni obveznici koji se smatraju povezanim osobama iz čl. 49. OPZ-a. Sve navedeno propisano je uslijed uočenih zloupotreba koje nastaju čestim formalnim promjenama pravnih osoba kako bi se izbjegle ili značajno umanjile porezne obveze.

## Digitalizacija poreznih akata

Značajne dopune doživio je čl. 58. OPZ-a u kojem je propisan oblik i sadržaj poreznog akta, kako bi se u potpunosti ostvarila dvosmjerna elektronička komunikacija između poreznog tijela i poreznih obveznika. Uvodi se pojam označavanja elektroničkim potpisom ili elektroničkim pečatom. Porezna uprava ima strateški cilj komunicirati dvosmjerno elektroničkim putem s poreznim obveznicima, a temelj za ovakvu odredbu članka je postojeća Uredba eIDAS. Nadalje, u RH je na snazi Uredba o organizacijskim i tehničkim standardima za povezivanje na državnu informacijsku infrastrukturu (NN 60/17.), koja u čl. 15. st. 2. propisuje valjanost isprave ispisane na papiru ukoliko se izvrši provjera kontrolnog broja i zapisa. Trenutno više tijela javne vlasti (Ministarstvo pravosuđa, Ministarstvo uprave, HZMO itd.) izdaju takve dokumente u papirnatom obliku bez ikakvog otiska pečata na temelju spomenute Uredbe.

Propisan je novi čl. 74.a OPZ-a koji regulira način registracije i korištenje nižih sigurnosnih razina nacionalno priznatih vjerodajnica za korištenje elektroničkog sustava poreznog tijela.

Kod poreznog rješenja nije bilo nužno posebno propisivati da se, osim pisanog i usmenog, rješenje može donijeti i u elektroničkom obliku, jer pisani oblik u relevantnim odredbama Zakona o općem upravnom postupku (NN 47/09.) podrazumijeva uporabu pisma i to neovisno o tome čini li se to u opredmećenom obliku (na papiru) ili neopredmećeno

(elektronički), stoga nije bilo potrebno uvoditi elektronički oblik kao treći oblik donošenja rješenja. Međutim, propisano je ovjeravanje takvog poreznog rješenja elektroničkim potpisom ili elektroničkim pečatom poreznog tijela.

Porezni akt koji je izvorno izdan u elektroničkom obliku predstavlja elektronički zapis koji je pravno valjan i kada je ispisan na papiru, ukoliko postoji proces validacije izvornosti elektroničkim putem.

Porezni akti generiraju se iz elektroničkog sustava poreznog tijela i čuvaju se u elektroničkom sustavu poreznog tijela do zakonskog roka čuvanja tog pojedinog akta od trenutka generiranja, te se u tom roku može izvršiti provjera broja zapisa i kontrolnog broja te validacija izvornosti elektroničkog pečata.

Poreznim aktima pristupa se putem elektroničkih usluga poreznog tijela.

Dorade članka učinjene su kod članka o podnošenju žalbe, u odredbi o obavijesti o poreznom nadzoru, te u odredbi o dostavi obavijesti o postupku utvrđivanja zlouporabe prava.

## **Pretvaranje knjigovodstvenih isprava u elektronički zapis**

Knjigovodstvene isprave koje su izrađene na papiru, primjerice računi, moći će se u poreznim stvarima uzeti u obzir i pretvorene u elektronički zapis ukoliko se osigura vjerodostojnost podrijetla, cjelovitost sadržaja (čl. 66. st. 3.) od trenutka pretvorbe do kraja razdoblja propisanog za čuvanje knjigovodstvene isprave, što olakšava poslovanje i čuvanje dokumentacije koja može biti tražena u nekom kasnijem razdoblju. Radi se o značajnoj uštedi resursa u poslovanju poreznih obveznika te ovom intervencijom porezno tijelo uvažava i uzima u obzir traženja poslovne zajednice za pojednostavljenjem poslovanja, uz očuvanje vjerodostojnosti i cjelovitosti sadržaja računa, odnosno knjigovodstvene isprave.

Daljnja razrada odredbe propisat će se pravilnikom, koji će se donijeti u roku od 60 dana od 1. siječnja 2019.

## **Zaprimanje računa u elektroničkom obliku**

U OPZ je uključen novi čl. 63.a koji propisuje da porezni obveznik može izdati račun u elektroničkom obliku ukoliko primatelj računa izričito ne odbija takav način ispostavljanja računa. Dakle, propisuje uporabu računa u elektroničkom obliku, koji je do sada bio propisan isključivo u Zakonu o porezu na dodanu vrijednost i njegovim provedbenim aktima, jer je nužno osigurati primjenu računa u elektroničkom obliku širem krugu poreznih obveznika, izvan kruga poreznih obveznika PDV-a, te osigurati da porezni obveznik može izdati račun u elektroničkom obliku ukoliko primatelj izričito ne odbija takav način ispostavljanja računa.

## **Prijava činjenica bitnih za oporezivanje**

Porezni obveznik dužan je prijaviti sve činjenice bitne za utvrđivanje njegove porezne obveze, a naročito premještaj radionice ili stalne poslovne jedinice, početak obavljanja gospodarske djelatnosti, broj poslovnog računa kojeg ima izvan RH i druge činjenice čije je prijavljivanje propisano posebnim zakonom, a koje nisu dostupne poreznom tijelu kroz razmjenu podataka s drugim javnopravnim tijelima (čl. 109. st. 12.).

Sadržaj obveze prijave činjenica bitnih za oporezivanje reduciran je sadržajno, budući da je drugim obrascima već propisana istovrsna obveza, stoga se, radi olakšavanja poslovanja poreznim obveznicima, smanjuje administrativni teret ukidanjem nepotrebnih podataka u obrascima s kojima porezno tijelo već raspolaže, a dodaje se obveza prijavljivanja poslovnog računa kojeg porezni obveznik ima izvan RH.

## Obrazac OPZ-STAT

Porezni obveznici upisani u registar obveznika PDV-a, koji imaju u svojim poslovnim knjigama evidentirane dospjele, a nenaplaćene tražbine, koje su dospjele sukladno rokovima ispunjenja novčanih obveza propisanim posebnim propisom, dužni su sastaviti statističko izvješće o dospjelim, a nenaplaćenim tražbinama u rokovima za podnošenje poreznih prijava poreza na dohodak ili poreza na dobit sukladnom posebnom propisu u tekućoj godini za sve dospjele, a neplaćene račune sa stanjem na dan 31. prosinca prethodne godine (čl. 79. st. 9.)

Smanjena je dinamika izvješćivanja, koja je do sada bila propisana četiri puta godišnje, na jedanput godišnje, prilikom podnošenja poreznih prijava poreza na dohodak ili poreza na dobit.

### Ekonomičnost postupka

Propisuje se da će se odlukom, koja će biti objavljena na službenim stranicama poreznog tijela, objavljivati iznos koji predstavlja trošak izdavanja rješenja nerazmjern naplaćenom porezu, uslijed čega se ne bi izdavalo takvo rješenje, kao i u slučaju kada takvu odluku donosi predstavničko tijelo jedinice lokalne odnosno područne (regionalne) samouprave kao porezno tijelo (čl. 95. st. 4. i 5.).

### Zastara prava na povrat i na naplatu

Budući da je po postojećem zakonu propisano da će porezno tijelo po službenoj dužnosti paziti na zastaru prava na utvrđenje i zastaru prava na naplatu, istovrsna odredba propisuje se i za zastaru prava na povrat (čl. 109. st. 12.).

Propisuje se da će se kod zastare prava na naplatu pored kriterija koji su do sada propisani, a to su da je porezni obveznik sam utvrdio poreznu obvezu ili je rješenje kojim je porezno tijelo utvrdilo poreznu obvezu i kamate, potrebno uključiti i trenutak dospelosti porezne obveze, jer je u rješenjima koje izdaje porezno tijelo moguće da porezne obveze utvrđene jednim rješenjem dopijevaju u različito vrijeme (čl. 108. st. 4.).

### Zastoj zastare za vrijeme sudskih postupaka

Izbrisana je odredba koja je do sada bila u prijelaznim i završnim odredbama (NN 115/16.) o ograničenju vremena primjene odredbe koja propisuje da, ako se radi utvrđenja poreza i kamata ili naplate poreza, kamata i troškova ovrhe vodi postupak pred sudom, za vrijeme trajanja tog postupka zastara ne teče. Naime, sudski postupci koji se vode radi naplate, kao što su postupak ovrhe na nekretnini, pobijanje dužnikovih radnji, stečajni postupak i slični postupci, su iznimno dugotrajni i izvjesno je da bi se brisanjem odredbe o zastaju zastare za vrijeme trajanja sudskog postupka stvorili uvjeti za zastaru.

### Nadležna tijela za provođenje nadzora

Carinska uprava kao ustrojstveni dio Ministarstva financija, koja je uključena u nadzore fiskalizacije, prepoznaje se i u OPZ-u kao tijelo koje, uz Poreznu upravu, provodi postupak radi provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje poreznih obveznika i drugih osoba.

### Odabir poreznih obveznika za porezni nadzor

Kod odabira poreznih obveznika za porezni nadzor, pored poreznih obveznika iz Zakona o računovodstvu, određuju se svi adresati iz čl. 49. OPZ-a, među kojima su i fizičke i

pravne osobe koje predstavljaju jedan rizik odnosno ostvaruju kontinuitet djelatnosti u jednom prostoru u kojem koriste istu opremu, a kako bi se provjerila činjenica promjene pravnog oblika od strane istih osoba u istom prostoru, s istim djelatnicima i s istom opremom.

## **Elektronička komunikacija poreznim aktima u nadzoru**

U odredbi o obavijesti o poreznom nadzoru propisuje se da se ista može izdavati s elektroničkim potpisom ili elektroničkim pečatom poreznog tijela, kada se izdaje u elektroničkom obliku.

## **Pečaćenje poslovnih prostora**

Kod izricanja upravnih mjera, st. 1. čl. 124. OPZ-a je nomotehnički uređen radi bolje preglednosti, te je u st. 4. kod pečaćenja poslovnih prostora učinjena značajna izmjena. Kako bi se izbjegle do sada uočene pojavnosti propisano je da se zabrana rada poreznom obvezniku (radi neizdavanja računa, neiskazivanja isporuke dobara i usluga preko naplatnog uređaja, nevođenja poslovnih knjiga i evidencija radi oporezivanja, odbijanja sudjelovanja u poreznom postupku, neodazivanja na poziv poreznog tijela i nedopuštanja obavljanja poreznog nadzora (čl. 124. st. 1.)) izvršava pečaćenjem poslovnih prostora u kojima porezni obveznik obavlja djelatnost, kao i pečaćenjem opreme i sredstava koja mu služe za rad, a poslovni prostor ostaje zapečaćen u roku koji je određen bez obzira na promjene pravne osobnosti poreznog obveznika koji obavlja djelatnost u tom poslovnom prostoru.

## **Zapisnik o poreznom nadzoru**

Dopunjuje se članak o zapisniku o poreznom nadzoru u koji su uključeni izrada zapisnika u elektroničkom obliku te dostava elektroničkim putem, mogućnost odricanja poreznog obveznika od prigovora, te se propisuju slučajevi kada se ne donosi porezno rješenje, a to su nadzori fiskalizacije i igara na sreću. U takvom slučaju neusvajanje prigovora na zapisnik navodi se u obrazloženju prekršajnog naloga i optužnog prijedloga koji se donose prema propisima kojima se uređuje prekršajni postupak.

Ovaj akt moguće je osim potpisa ovjeriti elektroničkim identitetom poreznog tijela, što je učinjeno i kod obavijesti o poreznom nadzoru (čl. 126.).

## **Specifičnosti nadzora fiskalizacije i igara na sreću**

Kod odredbe o pravu poreznog obveznika na obavijest o ishodu poreznog nadzora propisuje se da se zaključni razgovor neće obaviti i u slučajevima nadzora fiskalizacije i igara na sreću, kako bi se ovi nadzori pojednostavili i postali učinkovitiji.

Kod članka o zapisniku o poreznom nadzoru predloženo da se u ovim nadzorima ne donosi rješenje, pa se isto propisuje i za završni razgovor, uzevši u obzir prirodu ovih nadzora u kojima je se na licu mjesta utvrđuju nepravilnosti, te stranci uručuje zapisnik o utvrđenju istih, bez izdavanja rješenja. Prava poreznog obveznika osigurana su ulaganjem prigovora na zapisnik.

## **Dopune kod upravnog ugovora**

Odredbe koje propisuju postupanje po upravnom ugovoru dopunjene su na način da se propisuje kako će se ovrha na novčanim sredstvima obustaviti samo za iznos poreznog duga obuhvaćenog upravnim ugovorom (čl. 101. st. 7.).

## Dopune kod ovršne isprave

Među ovršne isprave dodano je rješenje o ovrsi. Navedeno je bitno kako bi se temeljem rješenja o ovrsi mogao zatražiti upis založnog prava na nekretnini, bez potrebe da se donosi deklaratorno rješenje o iznosu utvrđenog neplaćenog poreznog duga. Naime, u dosadašnjoj praksi pokazalo se kako je zbog specifičnosti tražbina Porezne uprave, sudovima u pojedinim predmetima potrebno dostaviti i po više desetaka pojedinačnih obračunskih prijava na kojima se temelji dugovanje poreznog dužnika. Svaku dostavljenu obračunsku prijavu potrebno je iskazati kao pojedinačno dugovanje, iako se odnose na istu vrstu javnog davanja. Time se u znatnoj mjeri komplicirao sudski postupak pa su sudovi tražili da se sva dugovanja s osnove davanja koja naplaćuje Porezna uprava obuhvate jednim deklaratornim rješenjem iz kojeg je vidljivo cjelokupno stanje dospjelog neplaćenog poreznog duga uz specifikaciju glavnice i kamate po vrstama prihoda.

## Provedba ovrhe

Kao uvjet za provedbu ovrhe bilo je propisano da je, osim da je porezni dug dospio, potrebno i da je porezno tijelo poduzelo sve mjere kako bi se porezni dug naplatio iz sredstava osiguranja naplate poreznog duga. Budući je u pojedinim slučajevima naplata iz sredstva osiguranja u suprotnosti s načelima ovrhe te može predstavljati prekomjerno opterećenje za obveznika, primjerice kada je veći dio duga plaćen pa je predmet osiguranja višestruko vrjedniji od iznosa duga, potrebno je kao uvjet za provedbu ovrhe navesti da je porezni dug dospio bez uvjetovanja pokretanja ovrhe provedbom naplate iz sredstva osiguranja (čl. 146. st. 1.).

### **Primjer**

*Upravni ugovor je sklopljen radi otplate 200.000,00 kn, 190.000,00 je otplaćeno, a za 10.000,00 je potrebno pokrenuti ovrhu. Svrishodnije je blokirati račun nego pokrenuti ovrhu na nekretnini koja je bila sredstvo osiguranja.*

## Obustava ovrhe

Obustavu ovrhe porezno tijelo provodi po službenoj dužnosti ili na zahtjev ovršenika, donošenjem rješenja. Kako je na rješenje o obustavi ovrhe dozvoljeno izjaviti žalbu, potrebno je bilo odredbe o obustavi ovrhe dopuniti na način da se propiše kako se ovrha obustavlja rješenjem koje postaje izvršno danom donošenja (čl. 147. st. 4.). Navedeno je bitno radi zaštite prava ovršenika i pravovremene obustave ovrhe čim su se za istu stekli uvjeti. Također, budući da je zakonom kojim se propisuje provedba ovrhe na novčanim sredstvima propisano da, ako se tražbina iz osnove za plaćanje ne naplati od ovršenika fizičke osobe u cijelosti u roku od tri godine od primitka u Financijsku agenciju (FINA-u), nakon što po toj osnovi za plaćanje nije bilo nikakvih naplata posljednjih šest mjeseci uzastopno s računa tog ovršenika, FINA prestaje s izvršavanjem te osnove za plaćanje za ovršenika iz osnove za plaćanje za kojeg su zadovoljeni navedeni uvjeti. Ovisno o stanju duga i stanju u Očevidniku redoslijeda osnova za plaćanje u nekim slučajevima će biti potrebno obustaviti ovrhu po osnovi za plaćanje koju je FINA prestala izvršavati (čl. 147. st. 3.).

## Otpis duga

Odredba o otpisu dospjelog poreznog duga dopunjena je odredbom da će se tražbina otpisati kao nenaplativa ako se u sudskom postupku ili postupku mirnog rješenja spora



sklopi nagodba. Važno je postojanje pravnog temelja za provedbu nagodbe kojom je u postupku pred sudom ili u postupku mirnog rješenja spora s poreznim dužnikom postignut sporazum o otpisu duga (čl. 148. st. 1.).

## Pljenidba radi osiguranja naplate

Dopunjuju se i odredbe o pljenidbi radi osiguranja naplate. Radi nedorečenosti dosadašnjih odredbi, podredno se primjenjivao Ovršni zakon koji ne odgovara u cijelosti postupcima osiguranja naplate koje provodi porezno tijelo. Naime, Ovršni zakon razlikuje privremene i prethodne mjere, no niti jedna od njih nije u cijelosti istovjetna mjeri osiguranja naplate poreznog duga.

Dopunom ovih odredbi propisuje se da se postupak osiguranja može provoditi najduže do 15 dana od dana nastupanja uvjeta za ovrhu. U slučaju da su nastupile okolnosti zbog kojih se osiguranje više ne može provoditi, postupak osiguranja se obustavlja, a Financijskoj agenciji (Fini) nalaže zaplijenjena sredstva vratiti na račun protivnika osiguranja.

Kad nastupe uvjeti za ovrhu, rješenje o osiguranju zamjenjuje se rješenjem o ovrsi kojim se obustavlja postupak osiguranja i nalaže Fini prijenos sredstava zaplijenjenih po rješenju o osiguranju radi namirenja tražbine iz rješenja o ovrsi.

Također, rješenje o ovrsi kojim se zamjenjuje rješenje o osiguranju će zadržati prednosni red kojeg je steklo rješenje o osiguranju. Rješenjem o osiguranju porezno tijelo stječe založno pravo na predmetu osiguranja (čl. 171. st. 6. do 9.). Naime, dodan je novi st. 9. kojim se propisuje da se provedbom mjere osiguranja stječe založno pravo, osim u slučaju kada se radi o mjeri osiguranja u neutvrđenom iznosu. Također, založno pravo na predmetu osiguranja može se steći provedbom mjere, a ne samim rješenjem o osiguranju. Isto tako porezno tijelo nije stranka ovršnog postupka i stoga ne može steći založno pravo pa je propisano da založno pravo stječe predlagatelj osiguranja.

## Javna prodaja

Postojećom formulacijom odredbe za obavljanje javne prodaje postavljen je uvjet da na dražbi moraju sudjelovati barem dva ponuditelja. Taj uvjet je bio propisan i prijašnjim propisima. Međutim, tim uvjetom onemogućava se prodaja pokretnine na prvoj ili drugoj javnoj dražbi ukoliko se prijavi jedan ponuditelj koji možda nudi više, te je porezno tijelo dužno oglasiti sljedeću prodaju. Navedena promjena usklađena je s Ovršnim zakonom kao i načelom da se javnom prodajom postigne najpovoljnije unovčenje pokretnine (čl. 164. st. 3. i 4.).

## Oduzimanje imovinske koristi i prekršaji

Dorađena je odredba odnosno zakonski opis prekršaja za slučaj kada je utvrđen višak gotovine koji nije iskazan preko naplatnog uređaja, te da se utvrđeni višak gotovine može oduzeti kao imovinska korist (čl. 192. st. 1. i 6.).

Propisan je novi prekršaj u slučaju da pružatelj usluga pristupa internetu ne blokira pristup sadržaju prema nalogu o zabrani rada koji izdaje nadležno tijelo putem nadležne regulatorne agencije za mrežne djelatnosti (čl. 193. st. 1. t. 1.).

Također, dorađen je opis prekršaja za slučaj kada se netočno vode evidencije ili je za iskazane isporuke dobara i usluga preko naplatnog uređaja utvrđen manjak gotovine.

Kod obveze banaka da dostavljaju Ministarstvu financija podatke o prometu svih kunskih i deviznih računa propisuje se svrha prikupljanja ovih podataka, a to je praćenje činjenica bitnih za oporezivanje, što je bilo nužno propisati radi Opće uredbe o zaštiti osobnih podataka.