



Uz novi Pravilnik o načinu odobravanja i ukidanja posebnog statusa poreznom obvezniku u svrhu promicanja dobrovoljnog ispunjenja poreznih obveza

Ksenija Cipek, dipl. oec.

U Narodnim novinama broj 67/2015 donesen je Pravilnik o načinu odobravanja i ukidanja posebnog statusa poreznom obvezniku u svrhu promicanja dobrovoljnog ispunjenja poreznih obveza i primjenjuje se od 25. lipnja 2015. O navedenom Pravilniku detaljnije u nastavku teksta.

1. Uvodno

Izgradnjom *Tax Control Framework-a (TCF)* odnosno sustava porezne kontrole, organizacije (poduzetnici, porezni obveznici pa i porezno tijelo) čine daljnje korake ka svojoj transparentnosti i učinkovitosti. Sustav porezne kontrole predstavlja postupak identifikacije, smanjenja, kontrole i prijave poreznih rizika.¹ Sustav porezne kontrole mora osigurati sljedeće ciljeve: efikasnost, učinkovitost i transparentnost. Rezultat ovih ciljeva čini ispunjenje poreznih obveza.

Tablica 1.: Izgradnja sustava (ciljevi i rezultati)

Porezna strategija	Porezno djelovanje i rizik	Porezno računovodstvo i izvješćivanje	Porezna usklađenost
Efikasnost: Radimo li ispravne stvari?	Učinkovitost: Radimo li stvari ispravno?	Transparentnost: Imamo li pravilnu kontrolu i ispravne informacije?	Ispunjenje poreznih obveza: Ispunjavamo li porezne obveze u skladu s propisima?

Izvor: Hoyng,R.,Kloosterhof, S.,Macpherson,A.:Tax Control Framework, Chapter 2, Editors: Bakker,A.,Kloosterhof,S.,; Tax Risk Management – From Risk to Opportunity, IBFD

¹ Hoyng,R.,Kloosterhof, S.,Macpherson,A.:Tax Control Framework, Chapter 2, Editors: Bakker,A.,Kloosterhof,S.,; Tax Risk Management – From Risk to Opportunity, IBFD

Postavlja se pitanje kako se uspješno kretati **od kontrole prema povjerenju?** Težeći rješenju ovog pitanja, porezna tijela sve više prihvaćaju koncept *horizontalnog monitoringa* odnosno horizontalnog praćenja. Ključni elementi ovog koncepta su uzajamno povjerenje, razumijevanje i transparentnost između poreznih obveznika i poreznog tijela.

Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o Poreznoj upravi², Porezna uprava Republike Hrvatske dobila je pravni okvir usvajanja koncepta horizontalnog praćenja, iako je sam koncept već bio primjenljiv u svakodnevnom radu Porezne uprave. Novi pravni okvir upućuje na ozbiljnost i spremnost prihvaćanja ovog koncepta kao strateškog cilja Porezne uprave.

Naime, sagledavajući ključne aspekte *Strategije vanjske i unutar-nje komunikacije Porezne uprave za razdoblje od 2012. do 2015. godine*, razvidno jest da je **vizija** Porezne uprave biti prepoznatljivom javnom institucijom s transparentnom i otvorenom vanjskom i unutarnjom komunikacijom. Opći cilj vanjske komunikacije Porezne uprave je ojačati reputaciju Porezne uprave kao uspješne institucije u javnom sektoru Republike Hrvatske zahvaljujući kvalitetnoj komunikaciji s poreznim obveznicima. Specifični ciljevi vanjske komunikacije Porezne uprave su: nastaviti otvoreno komunicirati s poreznim

obveznicima s ciljem informiranja i educiranja poreznih obveznika o njihovim pravima i obvezama; unaprijediti i proširiti postojeće te uvesti nove oblike vanjske komunikacije koji će doprinijeti uspostavi fleksibilnijeg pristupa poreznim obveznicima; pravovremeno komunicirati uvođenje modernih usluga u poslovanje s ciljem smanjenja troškova, pojednostavljenja poreznih postupaka te više naplate javnih prihoda.

Prethodno navedeni novi pravni okvir čini temelj donošenja provedbenog propisa koji će, uvažavajući viziju Porezne uprave, omogućiti primjenu koncepta horizontalnog praćenja u stvarnosti.

S tim je ciljem donesen Pravilnik o načinu odobravanja i ukidanja posebnog statusa poreznom obvezniku u svrhu promicanja dobrovoljnog ispunjenja poreznih obveza (dalje u tekstu: Pravilnik), a koji je objavljen u Narodnim novinama broj 67/2015 i primjenjuje se od 25. lipnja 2015.

Ovim tekstom daje se pregled najvažnijih odredbi novoga Pravilnika.

2. Zakonodavni okvir i opće odredbe

Člankom 83.a stavkom 1. Zakona o Poreznoj upravi³ propisano je da Porezna uprava može poreznom obvezniku odobriti poseban status u sklopu programa promicanja dobrovoljnog ispunjavanja poreznih obveza i smanjenja administrativnog opterećenja poreznog nadzora. Pravilnikom se detaljnije razrađuje provedba navedene zakonske odredbe.

Međutim, vrlo je važno razjasniti o kojim se poreznim obvezama radi. Riječ je dakle o obvezama za javna davanja čije je utvrđivanje i/ili naplata i/ili nadzor prema posebnim propisima u nadležnosti Porezne uprave. U skladu s Općim poreznim zakonom⁴, javnim davanjima smatraju se porezi i druga javna davanja. Drugim javnim davanjima smatraju se, u skladu s člankom 2. stavkom 3. Općeg poreznog zakona, trošarine, carine, pristojbe, doprinosi, naknade za koncesije, novčane kazne za porezne prekršaje i sva davanja čije je utvrđivanje i/ili naplata i/ili nadzor prema posebnim propisima u nadležnosti poreznog tijela.

3. Temeljna načela

Temeljna načela propisana člankom 2. Pravilnika upravo upućuju na prihvaćanje koncepta horizontalnog praćenja, a to su načela dobrovoljnog ispunjavanja poreznih obveza i načela smanjenja administrativnog opterećenja poreznog nadzora.

Načela dobrovoljnog ispunjavanja poreznih obveza koja obuhvaćaju:

- **spremnost** poreznog obveznika na zakonito, pravilno i pravovremeno ispunjavanje poreznih obveza
- **sposobnost** poreznog obveznika za osiguravanje i provođenje učinkovite kontrole svojih poreznih obveza te njihovo unapređivanje.

Načelo smanjenja administrativnog opterećenja poreznog nadzora znači da se u razdoblju trajanja posebnog statusa dobrovoljnog ispunjavanja poreznih obveza i smanjenja administrativnog opterećenja poreznog nadzora dodijeljenog poreznom obvezniku, **ne pokreću postupci poreznog nadzora**.

Poseban status dobrovoljnog ispunjavanja poreznih obveza i smanjenja administrativnog opterećenja poreznog nadzora (dalje u tekstu: poseban status) temelji se na načelima:

- **transparentnosti** odnosno potpune otvorenosti poreznog obveznika i Porezne uprave

- postupanja **u dobroj vjeri** između poreznog obveznika i Porezne uprave
- **međusobnog razumijevanja** poreznog obveznika i Porezne uprave u poreznim pitanjima
- **uzajamnog povjerenja** između poreznog obveznika i Porezne uprave u smislu međusobnih očekivanja i preuzimanja odgovornosti za rizike.

4. Ciljevi odobravanja posebnog statusa

Odobravanjem posebnog statusa poreznim obveznicima od strane Porezne uprave, omogućava se **na partnerskoj osnovi** i načelima iz članka 2. Pravilnika, postizanje ciljeva u vidu:

- **pravovremenog smanjenja poreznih rizika** kojima upravljaju porezni obveznici i Porezna uprava
- **poticanja poreznih obveznika na dobrovoljno ispunjavanje** poreznih obveza sukladno poreznim propisima.

5. Što se smatra poreznim rizicima?

Poreznim rizikom smatra se svaki rizik koji može utjecati na smanjenje ili rezultirati smanjenjem naplate poreznih prihoda, a osobito rizik registracije poreznog obveznika, rizik podnošenja poreznih prijava i propisanih izvješća, rizik iskazivanja podataka bitnih za utvrđivanje poreznih obveza te rizik plaćanja poreznih obveza.

Poreznim rizicima kojima upravljaju porezni obveznici, osobito se smatraju:

- rizik registracije poreznog obveznika – rezultira smanjenjem poreznih prihoda kao posljedica sljedećeg pod-rizika: porezni obveznici ne prijavljuju ili ne prijavljuju pravovremeno sve promjene podataka bitne za oporezivanje, pri čemu te obveze proizlaze iz poreznih i drugih propisa;
- rizik podnošenja poreznih prijava i propisanih izvješća – rezultira smanjenjem poreznih prihoda kao posljedica ne podnošenja ili pravovremenog ne podnošenja poreznih prijava i izvješća od strane poreznih obveznika, pri čemu te obveze proizlaze iz poreznih i drugih propisa;
- rizik iskazivanja podataka bitnih za utvrđivanje poreznih obveza – rezultira smanjenjem poreznih prihoda kao posljedica netočno iskazanih podataka u poreznim prijavama i izvješćima koje, u skladu s poreznim i drugim propisima, obvezno podnose porezne obveznici.

Poreznim rizicima kojima upravlja Porezna uprava, osobito se smatraju:

- formalna komunikacija s poreznim obveznicima;
- nepravovremeni ili dugotrajni postupci poreznih nadzora;
- nedovoljna ili nepravovremena analiza različitih pojavnosti u postupcima utvrđivanja poreznih prava i obveza.

6. Pod kojim uvjetima i na koji način porezni obveznici mogu steći poseban status?

U skladu s člankom 83.a stavkom 2. Zakona i člankom 2. Pravilnika, porezni obveznici mogu steći poseban status pod **uvjetima** da:

- su im zadnje tri godine prije godine u kojoj se stječe poseban status izdana revizorska mišljenja bez rezerve. Revizorskim mišljenjem bez rezerve smatra se, u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima, pozitivno mišljenje ovlaštenog revizora koje izražava kada zaključi da financijski izvještaji poreznog obveznika daju istinit i fer prikaz, u svim značajnim

3 Narodne novine, broj 148/13 i 141/14

4 Narodne novine, broj 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15

odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;

- imaju uspostavljen sustav unutarnje kontrole odnosno u poslovanju primjenjuju i uvažavaju načela korporativnog upravljanja (transparentnost poslovanja, jasno razrađene procedure za rad nadzornih odbora, uprave i drugih tijela i struktura koje donose važne odluke, sprječavanje sukoba interesa, učinkoviti unutarnji nadzor i sustav odgovornosti) te da u poslovanju primjenjuju provjerene računalne programe za unutarnju kontrolu prepoznate od strane poreznog obveznika i Porezne uprave;
- se obvezuju da će obavještavati Poreznu upravu o svim poslovnim odlukama iz kojih bi mogli proizaći porezni rizici;
- članovi uprave u zadnje tri godine nisu pravomoćno osuđeni zbog kaznenog djela;
- se iz podataka kojima raspolaže Porezna uprava može očekivati da će porezni obveznik ispunjavati porezne obveze iz posebnog statusa.

Porezni obveznici koji ispunjavaju prethodno navedene zakonske uvjete, **stječu** poseban status temeljem Sporazuma o dobrovoljnom ispunjavanju poreznih obveza koji, u skladu s člankom 10. Pravilnika, sklapaju s Poreznom upravom.

7. Postupak odobravanja posebnog statusa

Prema članku 6. Pravilnika, postupak odobravanja posebnog statusa obuhvaća sljedeće korake:

- inicijativa za pokretanje postupka odobravanja posebnog statusa,
- stvaranje poreznog profila poreznog obveznika,
- prethodni razgovor s poreznim obveznikom,
- sklapanje Sporazuma o dobrovoljnom ispunjavanju poreznih obveza,
- ocjenjivanje postignutih rezultata i unaprjeđivanje postupka.

7.1. Inicijativa za pokretanje postupka odobravanja posebnog statusa

Postupak odobravanja posebnog statusa započinje, u skladu s člankom 7. Pravilnika, temeljem **pisane izjave** poreznog obveznika o namjeri stjecanja posebnog statusa.

Izjava treba osobito sadržavati sljedeće podatke:

- opis aktivnosti, upravljanja i kontrole društva, sažet prikaz poslovnog okruženja te strukture dobavljača i kupaca, podatke o tržišnom udjelu, osnovna načela strateških planova, načine mjerenja ostvarenja postavljenih ciljeva, sažet prikaz plana upravljanja ljudskim resursima,
- opis unutarnjih kontrola, sažetke rezultata revizija u zadnje tri godine, sažet prikaz načina upravljanja glavnim poslovnim rizicima,
- sažet popis poreznih rizika i instrumenata koji se koriste za upravljanje rizicima,
- iskustva u komunikaciji s Poreznom upravom te očekivanja u pogledu stjecanja posebnog statusa,
- podatke o kontakt osobi.

Uz izjavu o namjeri stjecanja posebnog statusa, porezni obveznik obavezan je priložiti:

- izjavu kojom se obvezuje da će obavještavati Poreznu upravu o svim poslovnim odlukama iz kojih bi mogli proizaći porezni rizici,

- vjerodostojne isprave da članovi uprave u zadnje tri godine nisu pravomoćno osuđeni zbog kaznenog djela.

Izjavu i vjerodostojne isprave porezni obveznik **podnosi** nadležnoj izpostavi Porezne uprave prema svojem sjedištu odnosno Uredu za velike porezne obveznike ukoliko je isti za njega nadležan prema Pravilniku o uvjetima za ispunjavanje kriterija za određivanje velikih poreznih obveznika za koje je nadležan Ured za velike porezne obveznike.⁵

7.2. Stvaranje poreznog profila poreznog obveznika

Porezni profil poreznog obveznika ima za cilj omogućiti Poreznoj upravi procjenu očekivanja da će porezni obveznik ispunjavati porezne obveze iz posebnog statusa.

U postupku stvaranja poreznog profila poreznog obveznika, Porezna uprava može osobito uzeti u obzir sljedeće podatke i činjenice:

- porezne prijave poreznog obveznika, uključivo i propisana izvješća te obrasce - jesu li formalno ispravna, predana u rokovima propisanim poreznim propisima, sadrže li sve obvezne privitke, je li bilo ispravaka poreznih prijava, izvješća ili obrazaca, je li bilo traženja dodatnih obavijesti i konzultacija u svezi poreznih prijava, izvješća i obrazaca i dr.
- poslovanje poreznog obveznika - financijski rezultati i pokazatelji koji proizlaze iz podnesenih poreznih prijava, izvješća te obrazaca i dr.
- podmirivanje iskazanih poreznih obveza u propisanim rokovima
- podatke o poreznom obvezniku u smislu pravnog oblika (dioničko društvo, društvo s ograničenom odgovornošću i dr.) te je li se radi o povezanom društvu, matičnom društvu ili društvu kćeri i dr.
- podatke o vlasničkoj strukturi poreznog obveznika – učestalost promjena u vlasničkoj i upravljačkoj strukturi poreznog obveznika
- druge raspoložive podatke.

7.3. Prethodni razgovor

Na temelju podnesene izjave iz članka 7. Pravilnika i stvorenog poreznog profila poreznog obveznika, Porezna uprava uputiti će poreznom obvezniku ili njegovom opunomoćeniku i/ili poreznom savjetniku pisani poziv za održavanje prethodnog razgovora (članak 9. Pravilnika).

Ciljevi prethodnog razgovora osobito su:

- upoznati se s očekivanjima poreznog obveznika i Porezne uprave u daljnjem praćenju poreznog obveznika u slučaju stjecanja posebnog statusa,
- procijeniti i od strane poreznog obveznika i od strane Porezne uprave opravdanost, prikladnost i svrsishodnost odobravanja posebnog statusa poreznom obvezniku.

Porezna uprava obvezna je poreznom obvezniku ili njegovom opunomoćeniku i/ili poreznom savjetniku uputiti poziv za održavanje prethodnog razgovora, najkasnije u roku od 30 dana od dana zaprimanja izjave iz članka 7. Pravilnika.

Ako Porezna uprava utvrdi da porezni obveznik ne ispunjava uvjete za stjecanje posebnog statusa iz članka 83.a stavka 2. točaka 1. do 4. Zakona o Poreznoj upravi, pisanim će putem o istome izvijestiti poreznog obveznika ili njegovog opunomoćenika i/ili poreznog savjetnika, najkasnije u roku od 30 dana od dana zaprimanja izjave iz članka 7. Pravilnika.

7.4. Sklapanje Sporazuma o dobrovoljnom ispunjavanju poreznih obveza

Ako je u provedbi prethodnih koraka u postupku odobravanja posebnog statusa, procijenjeno da je odobravanje posebnog statusa poreznom obvezniku opravdano, prikladno i svrsishodno, porezni obveznik i Porezna uprava mogu, u skladu s člankom 10. Pravilnika, sklopiti Sporazum o dobrovoljnom ispunjavanju poreznih obveza (dalje u tekstu: Sporazum).

Sporazumom utvrđuju se prava i obveze poreznog obveznika i Porezne uprave.

Prava i obveze poreznog obveznika i Porezne uprave, koja se utvrđuju Sporazumom, obuhvaćaju:

- 1) **za poreznog obveznika:**
 - a) pravovremeno podmirenje poreznih obveza u skladu s poreznim propisima
 - b) pravovremeno podnošenje poreznih prijava i izvješća u skladu s poreznim propisima odnosno promicanje obrade u stvarnom vremenu: podnošenje poreznih prijava i izvješća u najkraćem mogućem roku, po završetku obračunskih razdoblja
 - c) osiguravanje sustava unutarnje kontrole te unutarnje i vanjske revizije
 - d) omogućavanje Poreznoj upravi cjelovitog uvida u sve bitne činjenice i okolnosti iz kojih proizlaze ili mogu prosteći porezne obveze ili porezni rizici
 - e) dostavljanje Poreznoj upravi u najkraćem mogućem roku sadašnjih ili budućih stajališta o poreznim pitanjima te njihovih pravnih posljedica
 - f) na zahtjev Porezne uprave, dostavljanje u najkraćem mogućem roku svih informacija i podataka u cjelovitom i nedvojbena obliku,
- 2) **za Poreznu upravu:**
 - a) usklađivanje načina i intenziteta praćenja s kvalitetom unutarnje kontrole te unutarnje i vanjske revizije
 - b) pružanje savjeta i smjernica te po potrebi izdavanje mišljenja u najkraćem mogućem roku, po primitku sadašnjeg ili budućeg stajališta poreznog obveznika o relevantnim poreznim pitanjima, uz što češće konzultacije s poreznim obveznikom i raspravljanje o bitnim poreznim pitanjima posebice o pitanjima u kojima Porezna uprava ima različito stajalište
 - c) promicanje obrade u stvarnom vremenu odnosno utvrđivanje poreznih obveza u najkraćem mogućem roku
 - d) rješavanje postojećih poreznih pitanja te utvrđivanje daljnjih postupaka po tim pitanjima
 - e) otkazivanje Sporazuma u slučaju pojave poreznog rizika koji zahtijeva provedbu poreznog nadzora.

Sporazum iz stupa na snagu danom potpisa obje ugovorne strane, a sačinjava se u dva izvornika od kojih svaka ugovorna strana zadržava jedan izvornik. Sporazum potpisuju porezni obveznik odnosno odgovorna osoba poreznog obveznika i službena osoba Porezne uprave kojoj je propisana ta ovlast.

7.5. Ocjenjivanje postignutih rezultata i unaprjeđivanje postupka

Sklopljeni Sporazum predmet je povremenog ocjenjivanja od strane Porezne uprave, u skladu s člankom 11. Pravilnika. Ocjenjivanje

obuhvaća utvrđivanje učinkovitosti i svrsishodnosti dodijeljenog posebnog statusa poreznom obvezniku.

Porezna uprava obvezna je izvršiti ocjenjivanje sklopljenih Sporazuma najmanje jedanput tijekom svakog poreznog razdoblja. O rezultatima ocjenjivanja sklopljenih Sporazuma, Porezna uprava obvezna je izraditi izvješće i to pojedinačno za svaki sklopljeni Sporazum.

Porezna uprava obvezna je voditi evidenciju sklopljenih Sporazuma, a izvješća o rezultatima ocjenjivanja sklopljenih Sporazuma sastavni su dio te evidencije. Na temelju izvješća o rezultatima ocjenjivanja sklopljenih Sporazuma, Porezna uprava i porezni obveznici unaprjeđuju postupak odobravanja posebnog statusa.

8. Postupak ukidanja posebnog statusa

Prema članku 12. Pravilnika, poseban status ukida se otkazivanjem Sporazuma. Svaka ugovorna strana može otkazati Sporazum uz uvjet da drugu ugovornu stranu pisanim putem izvijesti o razlozima za otkazivanje Sporazuma.

Otkazivanje Sporazuma nije moguće bez prethodnog usmenog objašnjenja o razlozima za otkazivanje Sporazuma, pod uvjetom da najmanje jedna ugovorna strana zatraži takvo objašnjenje. Usmeno objašnjenje razloga za otkazivanje Sporazuma ugovorna strana može zatražiti pisanim putem u roku od 30 dana od dana dostave izjave o otkazivanju Sporazuma (članak 12. stavak 4. Pravilnika).

Ako jedna od ugovornih strana zatraži usmeno objašnjenje o razlozima otkazivanja Sporazuma, druga ugovorna strana obvezna je osigurati takvo objašnjenje u roku od 15 dana od dana zaprimanja pisanog zahtjeva. Ako jedna od ugovornih strana zatraži usmeno objašnjenje o razlozima otkazivanja Sporazuma, prestanak Sporazuma nastupa nakon usmenog objašnjenja i to s trenutnim učinkom. Ako niti jedna od ugovornih strana ne zatraži usmeno objašnjenje o razlozima otkazivanja Sporazuma, prestanak Sporazuma nastupa istekom roka iz članka 12. stavka 4. Pravilnika.

Iznimno, Porezna uprava može, bez provođenja cjelokupnog prethodnog postupka, jednostrano raskinuti Sporazum i to s trenutnim učinkom, u slučaju pojave rizika koji zahtijeva provedbu poreznog nadzora. U tom slučaju Porezna uprava je o raskidu Sporazuma obvezna pisanim putem izvijestiti poreznog obveznika, njegovog opunomoćenika i/ili poreznog savjetnika u roku od 8 dana od dana raskida Sporazuma.

9. Prijelazne i završne odredbe

Prema članku 13. Pravilnika, **u 2015. godini** Porezna uprava može sklopiti **najviše 20 Sporazuma i to prema redosljedu zaprimanja izjava o namjeri stjecanja posebnog statusa.**

U svakoj sljedećoj godini Porezna uprava može sklopiti, na prethodno propisani način, najviše 30 novih Sporazuma iz članka 10. Pravilnika.

Iznimno, Porezna uprava može, sukladno svojim resursima i kapacitetima, sklopiti i veći broj Sporazuma. Odluku o najvišem godišnjem broju Sporazuma, donosi ravnatelj/ica Porezne uprave. Odluka se obvezno objavljuje na internetskim stranicama Porezne uprave.

10. Umjesto zaključka

Predstavljeni pravni okvir koji od 25. lipnja 2015. obuhvaća i Pravilnik o načinu odobravanja i ukidanja posebnog statusa poreznom obvezniku u svrhu promicanja dobrovoljnog ispunjenja poreznih obveza, daje novi poticaj i zamah partnerskom odnosu poreznih obveznika i poreznog tijela. Radi se o novim pravilima koja pravnim normama obuhvaćaju načela transparentnosti, povjerenja i razu-

