

UVOĐENJE KONTROLINGA I DIGITALIZACIJE U JAVNOM SEKTORU

Peterko, Marija

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Polytechnic of Šibenik / Veleučilište u Šibeniku**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:143:118153>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-19**

Repository / Repozitorij:

[VUS REPOSITORY - Repozitorij završnih radova Veleučilišta u Šibeniku](#)



VELEUČILIŠTE U ŠIBENIKU
ODJEL MENADŽMENT
SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ
MENADŽMENT

Marija Peterko

UVOĐENJE KONTROLINGA I DIGITALIZACIJE U
JAVNOM SEKTORU

Diplomski rad

Šibenik, lipanj 2020.

VELEUČILIŠTE U ŠIBENIKU
ODJEL MENADŽMENT
SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ
MENADŽMENT

UVOĐENJE KONTROLINGA I DIGITALIZACIJE U
JAVNOM SEKTORU

Diplomski rad

Kolegij: Kontroling

Mentor: Anita Grubišić, mag.oec., v.pred.

Studentica: Marija Peterko

Matični broj studenta: 0055122356

Šibenik, lipanj 2020.

Sadržaj

1. UVOD	1
2. KONTROLING U JAVNOM SEKTORU	3
2.1. POJMOVNO ODREĐENJE KONTROLINGA	4
2.1.1. Kontroler kao registrator	4
2.1.2. Kontroler kao navigator	5
2.1.3. Kontroler kao inovator	6
2.2. UVOĐENJE KONTROLINGA I IT PODRŠKA	7
2.2.1. Povezanost kontrolinga s IT-om i rizici implementacije	11
2.2.2. Uvođenje kontrolinga u javnom sektoru	12
2.3. POJMOVNO ODREĐENJE I ZNAČAJKE POREZNOG SUSTAVA REPUBLIKE HRVATSKE	16
2.3.1. Definiranje poreznog sustava Republike Hrvatske.....	16
2.3.2. Osnovne značajke poreznog sustava Republike Hrvatske	18
2.3.3. Elementi poreznog sustava Republike Hrvatske	19
2.3.4. Porez na dobit	20
2.3.5. Porez na dohodak	21
2.3.6. Porez na dodanu vrijednost.....	25
2.4. UTJECAJ PROMJENA POREZNOG SUSTAVA REPUBLIKE HRVATSKE	28
2.4.1. Ključne promjene poreznog sustava Republike Hrvatske	28
2.4.2. Važnost kontinuiranog unapređenja poreznog sustava Republike Hrvatske	29
3. POREZNI NADZOR	30
3.1. Pojam i sudionici poreznog nadzora	30
3.2. Načela pri provedbi poreznog nadzora i predmet nadzora	31
3.3. Porezni nadzor kao alat u sprječavanju porezne evazije.....	32
3.4. Postupak provedbe poreznog nadzora u Republici Hrvatskoj	33
3.5. Akti u poreznom nadzoru	37
3.6. Primjer poreznog nadzora – slučaj izbjegavanja ulaska u sustav poreza na dodanu vrijednost.....	38
4. E-NADZOR KAO DIO POREZNOG NADZORA	39
5. ZAKLJUČAK	43
LITERATURA	44
Popis slika	48

Veleučilište u Šibeniku

Diplomski rad

Odjel: Menadžment

Specijalistički diplomski stručni studij Menadžment

UVOĐENJE KONTROLINGA I DIGITALIZACIJE U JAVNOM SEKTORU

Marija Peterko

Danijela Farlattija 38, 23 000 Zadar, marija.peterko@gmail.com

Sažetak:

Kontroling je relativno mlada funkcija menadžmenta, čija je važnost u novije vrijeme od iznimnog značaja za ostvarivanje ciljeva, mjerenje postignutih rezultata i ključ pri donošenju budućih odluka usko povezanih s poslovanjem tvrtki. Na početku, kontroling je implementiran uglavnom u privatnom sektoru, ali razvoj informacijskih tehnologija i sam značaj kontrolinga u privatnim tvrtkama, pridonio je širenju kontrolinga i u javni sektor. Jedan od najpoznatijih oblika kontrolinga je IT kontroling, koji povezuje kontroling, IT i korporativni nadzor. U javnom sektoru poseban značaj ima porezni kontroling. Osnova poreznog kontrolinga je porezni sustav. Javna tijela (poput Porezne uprave) svojim djelovanjem stalno koriste i unaprjeđuju porezni sustav, koji je skup svih poreza u državi. Od svih poreza posebno se ističu porez na dohodak, porez na dobit i porez na dodanu vrijednost. U slučaju utvrđenih nepravilnosti poreznih obveznika, porezno tijelo sukladno utvrđenoj povredi poreznih propisa, može otvoriti porezni nadzor. Porezna reforma 2020. godine donijela je niz promjena u poreznom sustavu, koje su se odrazile na poslovanje poduzeća u javnom i privatnom sektoru.

Ključne riječi: kontroling, porezni kontroling, IT kontroling, porezni sustav, porez na dohodak, porez na dobit, porez na dodanu vrijednost, porezni nadzor, porezna reforma.

Mentor: Anita Grubišić, mag.oec., v.pred.

BASIC DOCUMENTATION CARD

Polytechnic of Šibenik

Final paper

Department of Management

Specialist Graduate Studies of Management

THE INTRODUCTION OF CONTROLLING AND DIGITALIZATION IN THE PUBLIC SECTOR

Marija Peterko

Danijela Farlattija 38, 23 000 Zadar, marija.peterko@gmail.com

Summary:

Controlling is a relatively young function of management, whose importance in recent times is extremely important for achieving goals, measuring results and the key to making future decisions closely related to the business of companies. Initially, controlling was implemented mainly in the private sector, but the development of information technology and the importance of controlling in private companies, contributed to the expansion of controlling in the public sector. One of the most well-known forms of controlling is IT controlling, which connects controlling, IT and corporate supervision. In the public sector, tax controlling is of special importance. The basis of tax controlling is the tax system. Public institutions (such as the Tax Administration) constantly use and improve the tax system, which consists of all taxes in the country. Of all taxes, income tax, profit tax and value added tax stand out. In the case of established irregularities of taxpayers, the tax authority in accordance with the established violation of tax regulations, may open tax supervision. Tax reform in 2020 brought a number of changes in the tax system, which affected the operations of companies in the public and private sectors.

Keywords: *controlling, tax controlling, IT controlling, tax system, income tax, profit tax, value added tax, tax supervision, tax reform.*

Supervisor: Anita Grubišić, mag. oec., v.pred.

1. UVOD

Kontroling, kao funkcija menadžmenta već je dulje vrijeme prisutan u privatnom sektoru. Kako je s vremenom dobivao na važnosti jer se pokazao kao važan čimbenik ostvarenja ciljeva, praćenja postignutih rezultata te planiranja i koordiniranja poslovnih procesa, kontroling se počeo implementirati i u javnom sektoru. Potpomognut napretkom informacijskih tehnologija, kontroling je postao nezaobilazna funkcija menadžmenta u javnom i privatnom sektoru. Kontroling je u stalnoj koordinaciji s ostalim menadžerskim funkcijama, a zbog određenih kombinacija, razlikuje se više oblika kontrolinga. Jedan od najpoznatijih je IT kontroling, koji je kombinacija kontrolinga, informacijskih tehnologija i korporacijskog menadžmenta. Za ovaj rad iznimno je značajan porezni kontroling. To je oblik kontrolinga zastupljen u javnom sektoru, a temeljen na poreznom sustavu. Porezni sustav je ukupnost svih poreznih oblika u jednoj državi koji se upotrebljavaju u provođenju ostvarivanja ciljeva neke zemlje (porezne politike). Prikupljanje novčanih sredstava za zadovoljenje javnih potreba samo je jedan od zadataka koji se postavlja pred porezni sustav i poreznu politiku. Ovaj rad podijeljen je na osam cjelina, a one se odnose na:

- Uvodno poglavlje – uvod u temu, poglavlja, metodologiju i svrhu rada.
- U drugom poglavlju, pod naslovom „Kontroling u javnom sektoru“, pojmovno se definira kontroling, obrazlažu se načini uvođenja kontrolinga, osvrće se na povezanost kontrolinga i informacijskih tehnologija, analizira se pojam poreznog sustava te značajke poreznog sustava kao i najvažniji porezni oblici - porez na dobit, porez na dohodak i porez na dodanu vrijednost.
- Treće poglavlje „Porezni nadzor“ obrađuje temu poreznog nadzora, kao radnje kojom porezna tijela nastoje suzbiti pojavu poreznih prijevara temeljem utvrđivanja činjeničnog stanja i utvrđivanja materijalne istine vezano uz visinu porezne osnovice i porezne obveze. Opisani su koraci u provedbi poreznog nadzora od slanja obavijesti, predstavljanja, prikupljanja činjenice ili procjene porezne osnovice do zaključnog razgovora. U poglavlju se prikazuje primjer obavljanja poreznog nadzora zbog izbjegavanja ulaska u sustav poreza na dodanu vrijednost.
- „E-nadzor kao dio poreznog nadzora“ opisuje na koji način funkcionira elektronički nadzor te kako nadopunjuje klasični porezni nadzor.

- Zadnje poglavlje, „Zaključak“ najvažniji je dio rada i u njemu su izvedeni zaključci na temelju prethodno obrađenih poglavlja. U njemu su prikazane nove spoznaje i razrađena je glavna tema poreznog kontrolinga.

Pristup korišten za pisanje ovog rada je multidisciplinarnan iz razloga što je rad prožet segmentima iz više područja – od poreza, razvoja teorije kontrolinga, povijesnog pregleda, do informacijskih tehnologija. Metode korištene za pisanje ovog rada su: metoda kompilacije, metoda deskripcije i metoda sinteze.

Rad ima više ciljeva, a to su:

- 1) Razjasniti što je porezni kontroling i njegovu ulogu,
- 2) Opisati način funkcioniranja poreznog sustava,
- 3) Prikazati utjecaj porezne reforme na javni i privatni sektor.

2. KONTROLING U JAVNOM SEKTORU

U svijetu globalizacije i multinacionalnih poduzeća potreba za kontrolingom je u stalnom porastu zbog sve složenijeg okruženja te brzih tehnoloških promjena i budućeg usmjeravanja odluka u svrhu ostvarenja ciljeva i održivog uspješnog poslovanja.

Kontroling je menadžerska funkcija koja dobiva sve veći značaj u suvremenom poslovnom okruženju. Cilj provedbe kontrolinga je provjera sukladnosti realiziranih performansi poduzeća u odnosu na standarde koji su postavljeni tijekom menadžerske funkcije planiranja. „Kontroling je znanje i umijeće (know-how), filozofija upravljanja na bazi ekonomske logike racionalnosti, skup multidisciplinarnih znanja koja su potrebna kako bi se na bazi bezbrojnih podataka iz poduzeća i izvan njega prikupio optimalan broj informacija koje su menadžerima neophodne za kvalitetno odlučivanje Kontroling je kao menadžerska funkcija usmjeren na realizaciju organizacijskih ciljeva i na poslovno odlučivanje koje je u funkciji postizanja postavljenih ciljeva.“¹ Kontroling se koristi dijagnostikom i analizom stanja poduzeća kako bi menadžmentu pružio savjetodavnu potporu u procesu donošenja odluka. Kontroleri imaju zadatak prikupiti sve potrebne podatke i pretvoriti ih u vrijedne informacije na temelju kojih menadžeri mogu argumentirano odlučivati. Na taj način kontroling integrira poslovanje poduzeća u cjelinu i eliminira funkcijske barijere koje mogu rezultirati parcijalnim poznavanjem poslovne stvarnosti poduzeća.

Kontroling je „proces koji nastaje kao rezultat usklađenih zajedničkih napora menadžmenta (individualnog, ili timskog) i kontrolera, u svrhu ostvarenja zacrtanog cilja gospodarskog subjekta.“² Kontroling se služi različitim mehanizmima i alatima s ciljem usporedbe planiranih i ostvarenih poslovnih rezultata te s ciljem detekcije uzroka eventualnih devijacija od planirane razine izvedbe u poslovanju. Na taj način kontroling postaje menadžerska funkcija s ključnim značajem u prikupljanju, analizi i obradi informacija i generiranju racionalnih preporuka i smjernica u optimizaciji poslovanja. Iz tog je razloga opravdano suvremeno poimanje kontrolinga kao funkcije koja je „desna ruka“ menadžmenta. Razlog tome je što se informativno-savjetodavnom ulogom kontrolinga u značajnoj mjeri povećava učinkovitost menadžerskog odlučivanja.

¹ Sesar, V., Buntak, K., Borlinić, M. (2015). Primjena DuPont sustava pokazatelja u procesu upravljanja. *Tehnički glasnik*, 9(1), 99-103.

² Luković, T., Lebefromm, U. (2009). Controlling: koncepcija i slučajevi. *Dubrovnik: Sveučilište u Dubrovniku*, str. 11.

Digitalizacija, razvoj i primjena modela moderne riznice javne uprave, jedinstvenog računovodstvenog te modela i procesa kontrolinga sustava javne uprave, javnih službi i institucija osigurava značajne financijske i nefinancijske učinke u korist sveopćeg dobra.³

Prema Grubišić i Glazina(2019), digitalizacija nije samo tehnologija, nego način razvoja procesa za poboljšanje poslovanja. Ona nije statička, jednokratna operacija nego stalna, dinamička aktivnost, dugotrajna poslovna strategija i odluka koja priprema poslovanje za izazove budućnosti. Digitalizacija poslovanja doprinosi učinkovitosti, pojednostavljuje korištenje mnogih sustava, mijenja dnevnu rutinu poslovanja te kreira prilike za poslovnu inovaciju⁴.

2.1. POJMOVNO ODREĐENJE KONTROLINGA

Kontroling je evolutivna menadžerska funkcija koja se postupno mijenjala sukladno promjenama u okruženju poduzeća. Promjena u poimanju kontrolinga je u najvećoj mjeri odraz sustavnih i dinamičnih promjena u poslovnom okruženju. Naime, zahtjevi za informacijama i savjetima od strane menadžmenta se bitno razlikuju u statičnom i dinamičnom okruženju. Kontroling se razvijao postupno, i kroz tri generacije, a to su: kontroler kao registrator, kontroler kao navigator i kontroler kao inovator.⁵

„Kontroling je u ovisnosti od obilježja okoline prolazio kroz razvojne faze registratora 50-ih i 60-ih godina proteklog stoljeća, navigatora 70-ih godina te inovatora nakon 80-ih godina.“⁶

2.1.1. Kontroler kao registrator

Kontroling je menadžerska funkcija koja se počinje sustavno razvijati sredinom 20. stoljeća. U to vrijeme se razvijaju vrlo složena i kompleksna poduzeća u kojima je nužno osigurati podršku menadžmentu u donošenju odluka. U prvom razdoblju ili generaciji razvoja kontrolinga, kontroler je imao ulogu registratora. Registratorska uloga kontrolera ogledala se u tome da

³ Grubišić, A., Glazina, F., (2019), Digitalizacija procesa kontrolinga, računovodstva i riznice kao podrška izgradnji modernog sustava javne uprave, Proceedings polytechnic of Sibenik, 4th International Conference, str. 388.

⁴ Isto, str. 388.

⁵ Malić, M. (2016). Kontroling u javnom sektoru-preduvjeti za uspješnu implementaciju. *Zbornik Sveučilišta u Dubrovniku*, (3), 105-115.

⁶ Osmanagić Bedenik, N., Ivezić, V. (2006). Benchmarking kao instrument suvremenog kontrolinga. *Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, 4(1), 331-346.

„poštuje načela urednosti i točnosti, a najčešće obavlja funkciju voditelja računovodstva i služi se prvenstveno knjigovodstvom, izradom bilance i kalkulacija.“⁷

U prvoj generaciji razvoja kontrolinga, kontroling se percipirao kroz računovodstvenu koncepciju. U računovodstveno orijentiranoj koncepciji kontrolinga se stavlja naglasak na računovodstvo, planiranje i kontrolu poslovnih aktivnosti s naglaskom na prikupljanje kvantitativnih informacija o poslovanju kako bi se osigurala likvidnost i profitabilnost poslovanja. U navedenoj se generaciji kontrolinga stavlja osobit naglasak na sustave upravljanja troškovima te na povezivanje planiranja, upravljanja i kontrole na različitim hijerarhijskim razinama u organizacijskoj strukturi poduzeća.

2.1.2. Kontroler kao navigator

U skladu s postupnim promjenama u poslovnom okruženju i s rastućom potrebom za anticipacijom i prilagodbom promjenama, uloga kontrolera se postupno počinje mijenjati od registratorske ka funkciji navigatora. Temeljna značajka navigatorske funkcije kontrolinga usmjerena je na razvoj alata kojima je moguće prognozirati buduće promjene u poslovanju i okruženju.

Kontroling se u navigacijskoj fazi usmjerava na analizu proračunskih zahtjeva u poslovanju poduzeća i njihovo učinkovito ispunjenje. Kako bi se analizirala uspješnost u izvršenju proračunskih zahtjeva, kontroleri su se usmjerili na korištenje alata kao što je točka pokrića ili analiza praga rentabilnosti u poslovanju poduzeća. Ova promjena u orijentaciji nastala je zbog povećane potrebe za povezivanjem između funkcije planiranja i kontrole, a razvija se od 1970.-ih godina, u vrijeme „kada je potražnja bila veća od ponude, odnosno vrijeme u kojem je svako poduzeće moglo prodati sve ono što je proizvelo otišlo je u nepovrat.“⁸ Navigatorska funkcija kontrolinga ostaje dominantna sve do 1990.-ih godina kada dolazi do daljnjeg povećanja stupnja neizvjesnosti i nepredvidivosti u poslovanju poduzeća.

⁷ Draženović, T., Britvić, J. (2012). Implementacija sustava financijskog upravljanja i kontrola u jedinicama lokalne uprave i samouprave. *Praktični menadžment: stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta*, 3(2), 55-63.

⁸ Draženović, T., Britvić, J. (2012). Implementacija sustava financijskog upravljanja i kontrola u jedinicama lokalne uprave i samouprave. *Praktični menadžment: stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta*, 3(2), 55-63.

2.1.3. Kontroler kao inovator

Globalizacija i liberalizacija tržišta od 1990.-ih godina do danas uzrokuje pojačanu promjenu za predviđanjem i prilagodbom promjenama u sve složenijem i dinamičnijem okruženju u kojem vlada intenzivna borba za stjecanjem i zadržavanjem konkurentne pozicije na turbulentnom tržištu. Temeljno obilježje iznimno dinamične okoline je rast konkurentskih pritisaka na koje poduzeće treba odgovoriti učinkovitim menadžerskim odlučivanjem koje odražava sposobnosti brze prilagodbe ključnim silnicama u okolini.

Kao odgovor na vrlo složene i dinamične promjene u mikrookruženju i makrookruženju poduzeća, razvija se treća generacija kontrolinga u kojem se uloga kontrolera poima kao inovatorska uloga. „Kontroler je, kao inovator, suvremena generacija kontrolinga kojom se uvode novi instrumenti i metode, prikladni za rješavanje suvremenih problema.“⁹ Kontroler kao inovator postaje usmjeren na problemski usmjereno razmišljanje, odnosno na proces rješavanja problema, a razvojem sustava ranih upozorenja na nastanak rizika, razvija se i mogućnost pravodobne i adekvatne reakcije na rana upozorenja kroz informacije i smjernice koje kontroler upućuje menadžmentu.

Dok je u prethodnim generacijama kontrolinga fokus kontrolinga bio analizi prošlih poslovnih događaja ili navigaciji poslovnih događaja u sadašnjosti; treća generacija kontrolinga je izuzetno usmjerena na aktivno oblikovanje i upravljanje potencijalnim poslovnim scenarijima u budućnosti. Upravo iz tog razloga se uloga kontrolinga naziva inovativnom jer podrazumijeva donošenje prikladnih odgovora na specifične situacije u poslovanju koje će imati pozitivne dugoročne implikacije u budućnosti.

Kontroler kao inovator izlazi iz okvira navigatorske uloge koja je definirana menadžmentom troškova i proračunskim planiranjem te izvršenjem. Kontroler u 21. stoljeću postaje temeljni izvor informacijskih resursa koji se koriste kao podrška menadžerskom odlučivanju. Upravo obilježja inovatorske uloge kontrolera su u potpunosti sukladna sa suvremenim definicijama kontrolinga navedenim u radu.

Neovisno o činjenici da kontroling kontinuirano evoluirao, navedena menadžerska funkcija nije na jednakom stupnju razvoja u svim zemljama i poduzećima. Tako neka poduzeća i dalje poimaju kontrolere kroz registratorsku ili navigatorsku ulogu. U tom smislu je naglašena

⁹ Osmanagić Bedenik, N., Ivezić, V. (2006). Benchmarking kao instrument suvremenog kontrolinga. *Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, 4(1), 331-346.

potreba za daljnjom edukacijom u pogledu razvoja kontrolinga i njegove primjene u suvremenim poduzećima.

2.2. UVOĐENJE KONTROLINGA I IT PODRŠKA

Kontroling je efikasan suvremen koncept upravljanja poslovnim rezultatom, koji obuhvaća koordinaciju i vezu planiranja i informiranja, te analizu i kontrolu ljudskih, materijalnih, financijskih i informacijskih resursa radi ostvarenja ciljeva na efikasan način. To je instrument upravljanja koji čini podršku menadžerima u procesu odlučivanja. U francuskoj se ekonomskoj teoriji rabi termin "*contrôle de gestion*", tj. upravljačka kontrola. Termin se definira na sljedeći način - upravljačka kontrola je skup procesa i informacijskih sustava koji predstavljaju:

- pomoć pri odlučivanju
- pomoć pri povećanju produktivnosti
- pomoć pri istraživanju ispravnosti (pravilnosti, ravnomjernosti, stalnosti, zakonitosti)
- akcije za kontrolu produktivnosti i svih ostalih aktivnosti u poduzeću, kako bi se osiguralo da se resursi koriste efikasno i efektivno¹⁰.

Definicija naglašava usku povezanost upravljačke kontrole s poslovnim odlučivanjem, efikasnošću poslovanja i ispravnošću poslovanja. Takav sadržaj upravljačke kontrole jasno upućuje na nužnost njezina postojanja u svakom poduzeću. Veza između upravljačke kontrole i sustava informiranja je sljedeća: poslovne se odluke donose na temelju informacija iz okruženja i internih informacija. Upravljačka je kontrola dio internih informacijskih sustava. Kvaliteta svih sustava informiranja, a posebno upravljačke kontrole, ovisi o izabranim kriterijima za mjerenje aktivnosti, o indikatorima koji čine upravljačke signale¹¹.

Operativna se upravljačka kontrola temelji na sustavu indikatora poslovnoga uspjeha (*tableaux de bord*). Spomenuti interni indikatori moraju, kad god je to moguće, povezivati sredstva i rezultate, putem odnosa veličina ili uspoređivanjem. Indikatori moraju ažurno iskazati stanje rezultata i ne smije ih biti previše. Operativna je upravljačka kontrola, po svom sadržaju, zapravo operativna analiza poslovnoga rezultata i uspjeha poduzeća. Zanimanje kontrolora upravljanja (*contrôleur de gestion*) definirano je temeljnom zadaćom kontrolora - kontrolor

¹⁰ Avelini Holjevac, I., (1998), Kontroling – upravljanje poslovnim rezultatom, Sveučilište u Rijeci, Hotelijerski fakultet Opatija, str. 4

¹¹ Isto, str. 4

upravljanja treba pomoći pri realizaciji strategije te animirati i mobilizirati sudionike u poduzeću.¹²

Kontroling se najčešće uvodi kao funkcija podređena rukovodstvu te u pojedinim područjima kao što su: kontroling u nabavi, prodaji, proizvodnji, financijama, marketingu i razvoju. Bitni elementi pri uvođenju kontrolinga u poduzeća jesu: inovacije, veličina poduzeća, obujam problema, struktura i organizacija poduzeća, trenutna pozicija poduzeća i informacijska organizacija i tehnologija primjene. Efektivnost i efikasnost zajedno sa uspjehom poduzeća krajnji su ciljevi uvođenja kontrolinga u poduzeća.¹³

Prema Devjak¹⁴(2002), većina autora definira kontroling kao funkciju upravljanja te razlikuje operativni i strateški kontroling. Kako bi objasnili koncept kontrolinga, mnogi autori rabe pojam sistemskog navigatora, čija je funkcija da tijekom plovidbe spriječi nasukavanje broda. Poslovi kontrolinga mogu se svrstati u tri skupine:

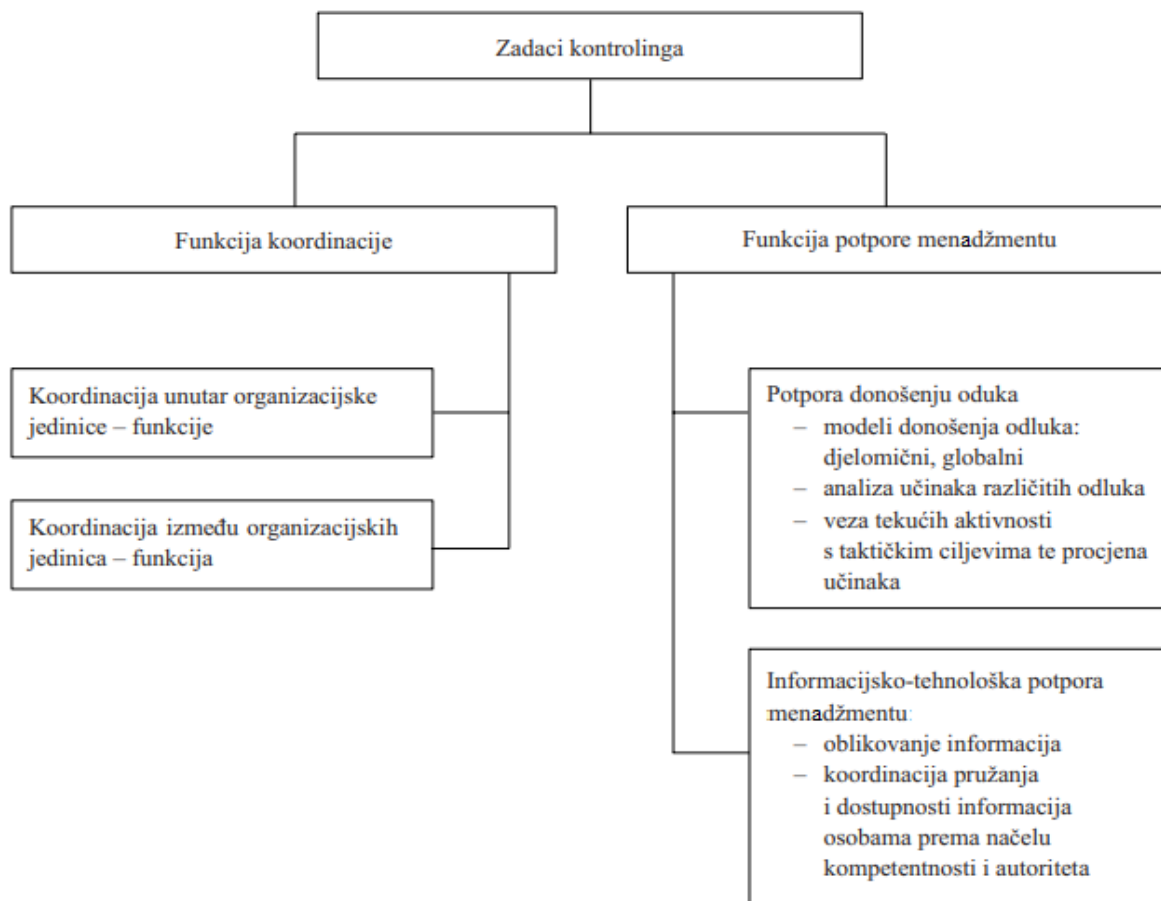
- Koordinacija unutar sustava ili među sustavima – unutar funkcije ili među funkcijama. To znači da se operacije cijelog sustava moraju obavljati zajedno (integralno) te jednako tako i usmjeravati prema zajedničkom cilju.
- Potpora menadžmentu radi donošenja odluka. Podrazumijeva razvoj modela i metoda koje omogućuju analize aktivnosti te analiziranje učinaka odluka vezanih za operativne, a posebice za strateške ciljeve.
- Razvoj informacijske potpore za potrebe donošenja odluka. Definiranje tipova i načina oblikovanja informacije zadatak je kontrolinga koji se ponajprije očituje u moći informacije koja djeluje indirektno, provođenjem ostalih zadataka ovisnih o toj informaciji¹⁵.

¹² Isto, str. 4

¹³ Osmanagić Bedenik, N., Ivezić, V., (2006), Benchmarking kao instrument suvremenog kontrolinga. Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 4(1)

¹⁴ Devjak, S., (2002), Razvoj proračunskog procesa te uvođenje kontrolinga u slovenskim općinama, Financijska teorija i praksa, Vol. 26 No. 3, str. 130.

¹⁵ Isto, str. 130



Slika 1. Zadaci kontrolinga

Izvor: Devjak, S., (2002), Razvoj proračunskog procesa te uvođenje kontrolinga u slovenskim općinama

Promjenom dinamike i kompleksnosti vanjske okoline, poduzeća su primorana na *pro aktivnost* u donošenju poslovnih odluka.¹⁶ Kontroling je nemoguće provesti bez potpore adekvatnih IT rješenja, jer tehnologija ima odgovor na konkretne i specifične potrebe korisnika. Uz to, tehnologija i čista informatička znanja ne mogu biti dovoljna za implementaciju optimalne IT potpore procesima u kontrolingu. Stoga je, pored tehnoloških znanja, nužan skup poslovnih znanja i iskustava.¹⁷ Suvremene tvrtke u stanju su stalnog pritiska na povećanje učinkovitosti, smanjenje troškova i prilagođavanje novim tržišnim uvjetima. Odluke koje donose vlasnici ili menadžeri moraju biti optimalne i pravovremene, pri čemu je uloga kontrolinga nezamjenjiva, a suradnja menadžmenta i kontrolinga u donošenju redovitih i strateških odluka – dugoročno isplativa. U takvom okruženju, menadžment i vlasnici poduzeća suočeni su s izrazitim zahtjevima učinkovitog upravljanja. Investicije u informatiku često su značajnog volumena i kao takvima potreban je sustavan pristup strateškom planiranju IT portfelja i njegovom upravljanju.¹⁸

Ključna mjera u reformi javne uprave je razvoj i implementacija cjelovitog sustava i procesa kontrolinga, koji obuhvaća i sve proračunske korisnike i tvrtke u vlasništvu područnih i lokalnih samouprava, što podrazumijeva:

- Centralni kontroling u javnoj upravi (županijske, gradske i općinske uprave) čiji je zadatak provođenje funkcije kontrolinga interno u javnoj upravi, ali i upravljanje i koordiniranje funkcije kontrolinga u javnom sektoru županije, grada ili općine.
- U većim institucijama i tvrtkama javnog sektora, sa značajnijim budžetima i organizacijom obvezno uvesti kontrolera čiji je zadatak provođenje svih procesa i modela kontrolinga u tim entitetima. Oni su zaposlenici tih entiteta i kao partneri njihovog menadžmenta osiguravaju ostvarenje ciljeva utvrđenih od strane vlasnika - entiteta lokalne uprave.
- Za provođenje kontrolinga u manjim općinama na području županije treba organizirati jedinicu kontrolinga u kojem se kontroleri organiziraju za više općina.
- Za provođenje kontrolinga u manjim tvrtkama, u pojedinom entitetu uprave organiziraju se kontroleri za pojedinu grupu tvrtki.

¹⁶ Lavička, I., (2015), Uvođenje kontrolinga u maloprodaji na primjeru obrta Marina, Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet.

¹⁷ Svijet osiguranja, (2012), Nema kontrolinga bez jake IT podrške, <https://www.svijetosiguranja.eu/nema-kontrolinga-bez-jake-it-podrske/>

¹⁸ Poslovna učinkovitost, (2010), Instrumenti IT kontrolinga, <https://www.poslovnaucinkovitost.eu/kolumne/poslovanje/493-instrumenti-it-kontrolinga>

- Kontroling javnog sektora u okviru entiteta područne i lokalne samouprave čini funkcionalni tim kontrolera, koji funkcionira kao cjelovit sustav bez obzira na formalni radni status. Sve se to treba samo regulirati posebnim pravnim aktima na razini cijelog javnog sektora entiteta uprave.¹⁹

2.2.1. Povezanost kontrolinga s IT-om i rizici implementacije

Od birokracije do moderne javne uprave, u današnje vrijeme ima mnogo izazova za upravljanje javnom upravom, a kontroling predstavlja jedan od modernih instrumenata za upravljanje istom. Pozornost se posebno pridaje njegovoj primjeni u javnim organizacijama. Kontroling je sustav upravljanja koji koristi razne informacije za kontrolu svih procesa u organizaciji. Predviđanje razlika između stvarnih i planiranih ishoda, kao i implementacija aktivnosti prije nego što se takve razlike pojave, tipične su funkcije kontrolinga. Pri razmatranju kontrolinga, potrebno je uzeti u obzir dva uvjeta. Osnova za korištenje kontrolinga u javnoj organizaciji uključuje upravljanje procesima i prateći informacijski sustav. Javna uprava koristi puno različitih tipova informacija, poput informacija za upravljanje, informacija koje podržavaju javne usluge, informacije za građane itd. Potrebno je primijeniti informacijski sustav koji bi pružio potpunu administraciju informacija. Postoji nekoliko rizika povezanih s implementacijom kontrolinga u javnoj upravi, uključujući: sustav ciljeva (pogrešna struktura), nedovoljne mjere uspješnosti, slabi poticaj za učinkovitost, nepostojanje upravljanja procesima, politički utjecaji itd.²⁰ U novije vrijeme uvođenje kontrolinga povezano je s uvođenjem i unaprjeđenjem informacijskih tehnologija (IT), stoga se često uvodi IT kontroling. Takav oblik kontrolinga je ustvari interdisciplinarni jer se u istom trenutku koristi područje poslovnih informacijskih tehnologija (sustava) i općeg korporativnog nadzora. Naglasak je na interpretiranju funkcija informiranja, mjerenja i procjene. IT kontroling ima veliki utjecaj na donošenje odluka jer (nastoji) osigurati tvrtkama i tijelima koji ga koriste lakše postizanje određenih ciljeva.²¹ Suvremeno dinamično poslovno okruženje od menadžmenta zahtijeva pravovremenu i kvalitetnu reakciju kako bi se ostvarili ciljevi poduzeća ili organizacije. Temelj

¹⁹ Grubišić, A., Glazina, F., (2019), Digitalizacija procesa kontrolinga, računovodstva i riznice kao podrška izgradnji modernog sustava javne uprave, Proceedings polytechnic of Sibenik, 4th International Conference, str. 396.

²⁰ Štangová, N.&Mihaliková, Eva&Mital'ová, J., (2007), Controlling in public administration. 10. 37-43.

²¹ Gadatsch, A. (2009), IT Controlling, Concepts and Transformation into Practice. Bus. Inf. Syst. Eng. 1, 254–262.

učinkovitosti procesa upravljanja predstavlja kvalitetna informacijska podloga kao osnovica učinkovitoga procesa odlučivanja. Tako je dominantni izvor informacija za funkciju kontrolinga sustav računovodstva, drugi izvori u okviru poduzeća, ali i izvan njega nisu ništa manje važni. Kontroling je tako usmjeren ne samo na mjerljive, odnosno brojčano izražene varijable, već i na one teže mjerljive kao što su motivacija, zadovoljstvo kupaca/klijenata/stranki itd. Kontroling je tako zadužen za praćenje devijacija u kretanju ovih varijabla te utvrđivanje razloga takvih kretanja. Multifunkcijski pristup te kvalitetna i sveobuhvatna analiza varijabla suštinski su dio zadaća suvremenoga kontrolinga²²

2.2.2. Uvođenje kontrolinga u javnom sektoru

Kontroling je funkcija koja se izvorno razvila u privatnom sektoru, ali se u skladu s reformama javnog sektora, opravdano postavlja pitanje implementacije kontrolinga u službe koje čine javni sektor. Kako bi se kontroling uspješno implementirao u javni sektor, nužno je razumjeti ulogu javnog sektora u 21. stoljeću.

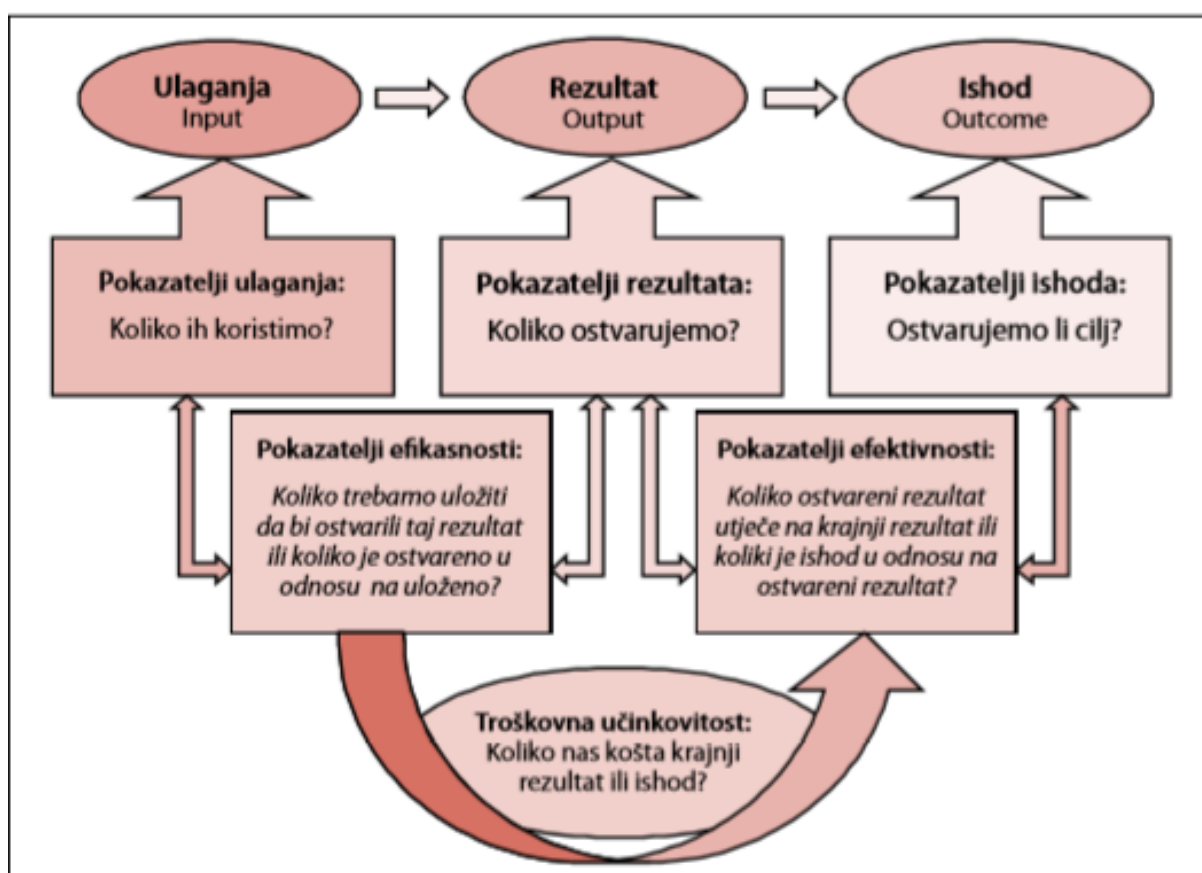
Javni sektor nije primarno usmjeren na ostvarenje profita, ali jest na kvalitetu života građana kao i na razvoj optimalnog sustava upravljanja javnim financijama u smislu zadovoljenja javnih, društvenih potreba. „Kontroleri su savjetnici jer kroz pomoć u planiranju, nadziranju te kroz analizu i informiranje djeluju kao usmjeravatelji poslovanja prema zadanim ciljevima.“²³ Na ovaj način javni sektor izlazi iz administrativnih okvira i usmjerava se ka podizanju razine učinkovitosti te služi kao servis u službi građana. Takvo poimanje javnog sektora svakako zahtijeva implementaciju kontrolinga.

Kako bi se kontroling mogao primijeniti i implementirati u javnom sektoru, potrebno je shvatiti da se od javnih organizacija očekuje da odgovore na različite, ponekad i oprečne zahtjeve ciljnih javnosti, a način da se bave ovom složenošću temelji se na reformiranju sustava i povećanju razine vidljivosti (transparentnosti) sustava i jačanjem komunikacije s ciljnim skupinama.

²² Rupčić, N., Datković, A., (2013), Kontroling - pretpostavka djelotvornoga rada menadžmenta, *Praktični menadžment* : stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta, Vol. 4 No. 1, 2013.

²³ Malić, M. (2016). Kontroling u javnom sektoru-preduvjeti za uspješnu implementaciju. *Zbornik Sveučilišta u Dubrovniku*, (3), 105-115.

Reformirana javna uprava služi kao servis građanima utemeljena je na „3E“ modelu poslovanja, odnosno na načelima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti.²⁴ Ekonomičnost je načelo poslovanja koje se temelji na omjeru između prihoda i rashoda, a teži se da je navedeni omjer veći od 1. Efikasnost je načelo pod kojim se podrazumijeva pružanje odgovarajuće količine i kvalitete javnih dobara i usluga uz najnižu razinu troškova (javnih rashoda) u poslovanju javnog sektora. Pod načelom efektivnosti se podrazumijeva pružanje javnih dobara i usluga na način koji je sukladan postizanju misije, vizije i strateških ciljeva na razini javnog sektora; na razini lokalne, regionalne i središnje vlasti.²⁵ Na slici 1 prikazan je „3E“ model u javnom sektoru.



Slika 2. „3E“ model u javnom sektoru

Izvor: Malić, M. (2016). Kontroling u javnom sektoru-preduvjeti za uspješnu implementaciju. *Zbornik Sveučilišta u Dubrovniku*, (3), 105-115.

Učinkovito funkcioniranje javnog sektora koje je usmjereno prema realizaciji postavljenih ciljeva, vizije i misije, temelji se na povezanosti između ulaganja, rezultata i ishoda. Cilj

²⁴ Isto, 105-115.

²⁵ Isto, 105-115.

ulaganja (inputa) je ostvariti adekvatne rezultate ili outpute, a ti rezultati trebaju biti usmjereni ka svrsi postizanja outputa ili ishoda, odnosno zadovoljavanju potreba pojedinih skupina dionika (javnosti).

Pokazatelji efikasnosti daju odgovore na pitanja vezana uz odnos ulaganja i postignutih rezultata. Na temelju tih pokazatelja se donose zaključci o tome koliko se ulaganja koristi i koliko se rezultata (outputa) postiže na temelju tih ulaganja.

Pokazatelji efektivnosti u javnoj upravi povezuju rezultate i ishode za dionike (javnost). Na temelju praćenja pokazatelja efektivnosti se sagledava jesu li ostvarenim rezultatima (javnim dobrima i uslugama) postignuti željeni ciljevi (zadovoljavanje potreba građana).

Povezivanjem pokazatelja efikasnosti i efektivnosti, javni sektor odgovara na pitanje kolika je cijena ostvarenja konačnih ishoda (outcoma).

Uvođenje funkcije kontrolinga u javni sektor može doprinijeti realizaciji „3D“ modela, odnosno ostvarenju ciljeva suvremene javne uprave kroz povezivanje funkcija planiranja, analize i izvršenja. Proces planiranja u javnom sektoru provodi se sukladno odredbama Zakona o proračunu (Narodne novine br. 87/08, 136/12, 15/15).

Tim se Zakonom propisuje obveza donošenja financijskog plana za razdoblje od jedne proračunske godine kao i obveza donošenja trogodišnjeg strateškog plana. Strateški i financijski plan donose se na temelju rezultata prognoza o potrebama javnog sektora te u tom smislu, informacijsko-savjetodavna uloga kontrolinga može biti od iznimnog značaja kao podrška u procesu donošenja učinkovitih proračunskih odluka.²⁶

Kontroling ima ključnu ulogu u fazi analize kada se primjenom alata kontrolinga može ocijeniti koliki je stupanj učinkovitosti izvršenja proračunskog plana, odnosno u kojoj mjeri su ostvarene vrijednosti u skladu s planiranim. Međutim, funkcija analize se ne iscrpljuje isključivo kroz kvantitativne alate usporedbe planiranog i ostvarenog. Od kontrolera se u fazi analize zahtijeva da u određenim područjima prepozna mogućnosti za unaprjeđenje učinkovitosti izvršenja proračuna i da ima sposobnost povezivanja kvantitativne analize s idejama o poboljšanju upravljanja javnim sredstvima u javnom sektoru.

Rezultat procesa analize je izvješće kontrolera, a to u izvješću su sadržane sve preporuke i smjernice na osnovu kojih je moguće unaprijediti proces donošenja proračunskih odluka.

²⁶ Devjak, S. (2002). Razvoj proračunskog procesa te uvođenje kontrolinga u slovenskim općinama. *Financijska teorija i praksa*, 26(3), 615-629.

Prilikom izrade izvješća, kontroler uzima u obzir potrebe čelnika u javnom sektoru te postavljene strateške ciljeve. Na osnovu navedenih kriterija, kontroler procjenjuje o kojim stavkama informirati čelnike, kada i iz kojeg razloga te procjenjuje na koji način predstaviti smjernice za poboljšanja. Predviđanje utjecaja proračunskih trendova na ciljne ishode u javnom sektoru ključna je zadaća koju je potrebno prezentirati u izvješću kontrolera.

Prilikom uvođenja kontrolinga u javni sektor, potrebno se koristiti primjerima dobre prakse iz razvijenih zemalja Europske unije. Njemačka je svakako najistaknutija zemlja EU kada je u pitanju primjena kontrolinga u privatnom te u javnom sektoru. Tradicija kontrolinga u privatnom sektoru u Njemačkoj datira još od kraja Drugog svjetskog rata. Njemačka je još 1990.-ih godina počela implementirati kontroling u javna poduzeća, baš s ciljem podizanja razine transparentnosti, efikasnosti i efektivnosti javnog sektora.

Značajne prepreke pri implementaciji kontrolinga u javni sektor u Republici Hrvatskoj mogu proizaći iz otpora prema organizacijskim promjenama. Stoga je temeljna aktivnost koju je potrebno poduzeti s ciljem učinkovitog uvođenja kontrolinga promjena u organizacijskoj strukturi i kulturi. Upoznavanje s prednostima kontrolinga ključan je cilj u smanjenju potencijalnih organizacijskih otpora i usvajanja mentaliteta koji se temelji na tome da je potrebno raditi prave stvari i na pravi način i pritom odvojiti javni menadžment od političkih procesa.²⁷

Odvajanje politike od javnog menadžmenta jedan je od temeljnih preduvjeta uspješnog uvođenja kontrolinga u javni sektor. Upravo ovaj kriterij je nužno uspješno ispuniti na svim razinama javnog sektora u RH. Naime, zadaća politike treba biti određivanje prioriternih ciljeva, dok je zadaća javnog menadžmenta iz prioriternih ciljeva izvesti strategije ili načine ostvarivanja navedenih ciljeva. Kontroling je nužno poimati kao funkciju javnog menadžmenta koja je usmjerena na informiranje i savjetovanje menadžmenta o načinima postizanja optimalnih performansi u javnom sektoru.

²⁷ Petrić, A. (2016). Controlling in Public Administration: German experiences. Bilten Udruge hrvatskih kontrolera, br. 9, str. 2-11.

2.3. POJMOVNO ODREĐENJE I ZNAČAJKE POREZNOG SUSTAVA REPUBLIKE HRVATSKE

Porezni je sustav rezultat povijesnog razvoja tijekom kojeg su pojedini porezni oblici koji su unutar poreznog sustava postojali ili se uvodili, služili ostvarenju željenih učinaka u danom razdoblju. Mnogi „stari“ porezi nisu ukidani, već su ostajali članovi poreznog sustava i nakon što su prestali postojati razlozi njihova uvođenja, samo što su prestankom tih razloga promijenili svoje mjesto i ulogu unutar poreznog sustava te su se pretvorili u izvor prihoda teritorijalnih jedinica kojima su pripadali. Osnovni cilj porezne politike nije u tome da se pod svaku cijenu prikupe određena novčana sredstva.²⁸

Prema Ustavu Republike Hrvatske, svatko je dužan sudjelovati u podmirenju javnih troškova, u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima.

2.3.1. Definiranje poreznog sustava Republike Hrvatske

Porezni sustav je ukupnost svih poreznih oblika u jednoj državi koji se upotrebljavaju u provođenju ostvarivanja ciljeva neke zemlje (porezne politike). Čimbenici koji utječu na porezni sustav su:²⁹

- ustavno uređenje države- najviši pravni akt,
- centralizacije (svi porezi koji su u jednoj zemlji idu u državni proračun, a onda se prikupljeni novci raspoređuju na lokalne zajednice, zemlje),
- decentralizacija (primjenjuju je suvremene zemlje gdje se dio poreznih oblika usmjerava u državni proračun za podmirenje rashoda na razini države – porez na dodanu vrijednost (PDV), a dio se ubire na razini županijskih i gradskih proračuna poreznog sustava,
- veličina teritorija- kod većih država veći su i troškovi,
- broj stanovništva i gustoća naseljenosti- sasvim je normalno da za istu razinu podmirenja javnih rashoda (zdravstvo, kultura, školovanje) u gušće naseljenim zemljama treba manje novca po stanovniku nego kod rjeđe naseljenih zemalja,
- demografska struktura- povećanje prosječnog broja godina stanovnika veći mirovinski fondovi, veća izdvajanja za zdravstvenu zaštitu,

²⁸ Jelčić, B.: „Javne financije“, Informator, Zagreb, 1997., str. 149.

²⁹ Jurković, P: "Javne financije", Masmedia, Zagreb, 2002., str. 213.

- veličina javnog sektora- obujam nadležnosti države (vojske, znanost, zdravstvo, socijalna skrb),
- ekonomske integracije- udruživanje država sa zajedničkim interesima (članarine u unijama, zajednicama- EU, MMF).

Prikupljanje novčanih sredstava za zadovoljenje javnih potreba samo je jedan od zadataka koji se postavlja pred porezni sustav i poreznu politiku. Porezna politika može ili treba dovesti do izvršenja zadataka na području političkog, ekonomskog, socijalnog, kulturnog i drugog života, a prikupljanje financijskih sredstava se u sve te zadatke samo uklapa kao jedan od zadataka porezne politike, koja provodi ciljeve i smjernice utvrđene poreznim sustavom.

U svim suvremenim zemljama oporezivanje se provodi primjenom više poreznih oblika. Kad se porezni sustav sastoji od većeg broja poreznih oblika, riječ je o poreznom pluralizmu. Međutim, provodi li se oporezivanje u nekoj državi primjenom samo jednog poreznog oblika, radi se o poreznom monizmu.³⁰

Prema podacima Ministarstva financija (2018), porezi su u Hrvatskoj u 2017. činili više od 61% proračuna središnje države, pri čemu je nešto više od dvije trećine činio udio poreza na dodanu vrijednost (PDV), odnosno 39% u ukupnim proračunskim prihodima, dok je udio poreza na dohodak iznosio 2,7% poreznih prihoda. Pozitivna strana hrvatskog poreznog sustava je veće oslanjanje na oporezivanje PDV-om, a manje na poreze od dobiti, što pozitivno utječe na razvoj gospodarstva.

Obilježja dobrog poreznog sustava su što manje porezno opterećenje, jednostavnost, neutralnost i predvidivost, što manji broj stopa te trajnost jer se na postojeće poreze naviknu i obveznici i Porezna uprava.

Kao prvi korak u unapređenju hrvatskog poreznog sustava trebalo bi nastojati prekinuti dosadašnju praksu njegovih stalnih promjena.³¹

³⁰ Jelčić, B., op.cit., str. 149.

³¹ Bejaković P, Postoji li opravdanje za uvođenje proporcionalnog poreza?, Porezni vjesnik br.4/2019., Institut za javne financije, Zagreb, 2019, str. 110-111

2.3.2. Osnovne značajke poreznog sustava Republike Hrvatske

Porezi su obvezna davanja koja bez izravne i trenutne protuusluge država uzima od osoba i poduzeća da bi pomoću prikupljenog novca financirala javne rashode. Odrednica da su porezi obvezna davanja znači da jednom kad dospiju na naplatu trebaju biti i uplaćeni državi. U suprotnom država može prisilom (sudovi, policija) ostvariti svoje pravo. Zato neki poreze nazivaju prisilnim iznuđivanjem. Povijesni izvori o porezu sežu u davnu prošlost. Nema ni jedne civilizacije koja nije ubirala poreze.³²

Porezni sustav Republike Hrvatske utemeljen je na skupu izravnih i neizravnih poreze. Izravne poreze osoba uplaćuje osobno ili ih uplaćuje poslodavac, a neizravne poreze ne snosi onaj tko ih uplaćuje u državni proračun već se prevajaju na drugoga (krajnjeg potrošača).

Izravni porezi su: (stjecanje)³³

- porez na dobit,
- porez na dohodak,
- porez na nasljedstva i darove
- prirez porezu na dohodak.

Neizravni porezi su: (potrošnja)³⁴

- porez na dodanu vrijednost,
- porez na potrošnju
- porez na promet nekretnina
- posebni porezi na promet (trošarine).

Ostali porezni prihodi odnose se na prihode od lokalnih poreza (županijski, općinski i gradski), carine i doprinosi za socijalno osiguranje.

³² Jurković, P., op.cit., str. 305.

³³ Dražić, I.: "Usklađenost računovodstvenih i poreznih propisa Hrvatske sa zemljama Europske unije", magistarski rad, Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet u Zagrebu, Zagreb, 2005., str. 11.

³⁴ Isto., str. 11.



Slika 3. Porezni sustav RH

(Izvor: Izravni, neizravni i imovinski porezi, Porezni vjesnik 12d/2019)

2.3.3. Elementi poreznog sustava Republike Hrvatske

Porezni sustav Republike Hrvatske obuhvaća sljedeće poreze:³⁵

- porez na dobit,
- porez na dohodak,
- porez na dodanu vrijednost,
- posebni porezi - trošarine (za naftu i naftne derivate, duhanske preradevine, alkohol, bezalkoholna pića, pivo, kavu, osobne automobile i ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove, luksuzne proizvode),
- porez na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i na premije kasko osiguranja cestovnih vozila,
- porez na promet nekretnina,
- naknade za priređivanje igara na sreću,
- lokalni porez kao prihod lokalne i područne samouprave.

³⁵ Dražić, I., op.cit.,str. 11.



Slika 4. Elementi poreznog sustava Republike Hrvatske
(Izvor: Izvor: Izravni, neizravni i imovinski porezi, Porezni vjesnik 12d/2019)

2.3.4. Porez na dobit

Porez na dobit utvrđuje se za poslovnu godinu koja je po pravilu kalendarska godina, i to prema dobiti koju je poduzetnik ostvario u tom razdoblju. Obveznici poreza na dobit plaćaju tijekom godine predumove poreza na dobit na osnovi porezne prijave za prethodnu godinu. Konačni obračun poreza na dobit obavlja se na temelju porezne prijave koju porezni obveznici dostavljaju Poreznoj upravi do 30. travnja za prethodnu poslovnu godinu. Četiri su temeljna elementa koji određuju karakter svakog poreza na dobit.³⁶

- porezna osnovica,
- porezni obveznik,
- porezna stopa,
- porezne olakšice.

Rok za podnošenje prijave poreza na dobit je četiri mjeseca nakon isteka razdoblja za koje se utvrđuje porez na dobit, osim za porezne obveznike kojima je Porezna uprava donijela rješenje po kojemu porezno razdoblje nije kalendarska godina.

³⁶Bratić V., Urban I.: “Porezni izdaci u Hrvatskoj”, Financijska teorija i praksa, Vol. 30., No. 2., 2006., str. 131.

U svom radu Brajković (2017) iznosi da je porez na dobit oblik poreza koji se plaća za ostvarenu dobit od obavljanja djelatnosti i umanjuje ekonomsku vrijednost poreznog obveznika, a državi predstavlja prihod. Služi za podmirenje javnih rashoda i ubire se u javnom interesu. Obaveza plaćanja podmiruje se u novcu i uglavnom nije namjenski usmjerena, ne postoji neposredna *protunaknada* za plaćeni porez. Porez na dobit posljedica je činjenice o nemogućnosti da se uspostavi idealni porezni sustav koji bi se temeljio isključivo na porezu na dohodak. Porez na dobit svrstavamo u kategoriju izravnih poreznih oblika jer ne ostavljaju mogućnost da se prevale porezna obveza drugom subjektu.³⁷

Svota predujma poreza na dobit plaća se do kraja tekućeg mjeseca za prethodni mjesec u visini jedne dvanaestine porezne obveze za prethodnu godinu, a prema izračunu na obrascu PD. Porezni obveznici koji počinju obavljati djelatnost u tekućoj godini ne plaćaju predujam do podnošenja prve godišnje porezne prijave.³⁸ Obveznik poreza na dobit, u najširem smislu je trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi. Obveznik poreza na dobit može biti i tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika (nerezident), kao i fizička osoba, koja ostvaruje dohodak prema propisima o oporezivanju dohotka, ako izjavi da će plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak.³⁹ Stopa poreza na dobit iznosi 12% ukoliko su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi do 7.500.000,00 kuna, ili 18% ukoliko su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi jednaki ili veći od 7.500.000,00 kuna.⁴⁰

2.3.5. Porez na dohodak

Porez na dohodak jedan je od najznačajnijih poreznih oblika svakog suvremenog poreznog sustava. Definira se kao izravni porez kojim se oporezuje ukupan dohodak, odnosno kao porez koji se nameće izravno na dohodak osobe ili domaćinstva koje bi trebali snositi porezni teret.

³⁷ Brajković, A., M., (2017), Elementi koji utječu na povećanje i smanjenje osnovice prijave poreza na dobit za 2016. godinu, Sveučilište u Splitu, Split, dostupno na:

<https://repozitorij.efst.unist.hr/islandora/object/efst%3A1637/datastream/PDF/view>

³⁸ RRIF, (2020), Računovodstvo, revizija i financije – Stručne informacije za 2020. godinu, Zagreb, (dostupno na: https://www.rrif.hr/Strucne_informacije_za_2020_cijejele-19982C.pdf)

³⁹ Narodne novine, (2004), Zakon o porezu na dobit, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2004_12_177_3067.html

⁴⁰ Porezna uprava, (2020), Porezni sustav - porez na dobit, dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/porez_na_dobit.aspx

Porez na dohodak nameće se na oporezivi dohodak pojedinaca, obično prema progresivnim poreznim stopama. Temeljna vrijednost poreza je da može dobro prilagoditi sposobnosti plaćanja pojedinaca i domaćinstva. Unošenjem progresivnosti u njegov sustav može se postići pravednija raspodjela dohotka nakon oporezivanja nego prije oporezivanja. Zato je on u najvećem broju zemalja jedan od osnovnih poreza čijom se progresivnosti unosi pravednost u porezni sustav i zbog toga se smatra superiornim s obzirom na ostale poreze.

Pojednostavnjeno rečeno, izračun obveze poreza na dohodak provodi se u četiri faze:

1. dohodak iz svih izvora - troškovi ostvarenja dohotka = bruto dohodak
2. bruto dohodak - porezni odbici i izuzeća = oporezivi dohodak
3. oporezivi dohodak x porezna stopa = obveza poreza na dohodak

obveza poreza na dohodak - odbici od porezne obveze = konačna obveza poreza na dohodak.⁴¹

U RH razlikujemo ukupno šest oporezivih vrsta dohodaka koji se nazivaju izvorima dohotka. Izvori dohotka su primici ostvareni od nesamostalnog rada, samostalne djelatnosti, imovine i imovinskih prava, kapitala, osiguranja i drugih primitaka.

Dohodak koji se oporezuje prema izvoru dohotka jest:

- dohodak od nesamostalnog rada,
- dohodak od samostalne djelatnosti,
- dohodak od imovine i imovinskih prava,
- dohodak od kapitala,
- dohodak od osiguranja,
- drugi dohodak.

Porezni obveznik poreza na dohodak je svaka fizička osoba rezident i nerezident koji ostvaruje dohodak. Rezident je fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj ima prebivalište ili uobičajeno boravište. Rezident je i fizička osoba koja u RH nema prebivalište ni uobičajeno boravište a zaposlen je u državnoj službi RH i po toj osnovi prima plaću.

Nerezident je fizička osoba koja u RH nema prebivalište ni uobičajeno boravište, ali u RH ostvaruje dohodak koji se oporezuje prema odredbama Zakona o porezu na dohodak.⁴²

⁴¹ Kesner-Škreb M., (2004) Financijska teorija i praksa, 28(1), 141-143 (dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=8908)

⁴² Porezna uprava http://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/porez_na_dohodak.aspx (pristupljeno 06.04.2020)

Vrste dohotka	2017.	2019.
GODIŠNJI DOHODAK		
Dohodak od nesamostalnog rada i (samostalne djelatnosti)	Mjesečni obračun <ul style="list-style-type: none"> • 24% do 17.500 kn • 36% iznad 30.000 kn 	Mjesečni obračun <ul style="list-style-type: none"> • 24% do 30.000 kn • 36% iznad 30.000 kn
	Godišnji obračun <ul style="list-style-type: none"> • 24% do 210.000 kn • 36% iznad 210.000 kn 	Godišnji obračun <ul style="list-style-type: none"> • 24% do 360.000 kn • 36% iznad 360.000 kn
Drugi dohodak	24% (manji doprinosi)	24%



Slika 5. Porezne stope i porezni razredi

(Izvor: Ministarstvo financija Porezna uprava)

Godišnjim dohotkom smatra se dohodak koji ima izvor u primicima od nesamostalnog rada, samostalne djelatnosti i drugim primicima koji se smatraju konačnim, a po osnovi tih primitaka se u tijeku poreznog razdoblja obračunavaju i plaćaju predujmovi poreza na dohodak.

Postupak utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak provodi Porezna uprava na temelju podataka kojima raspolaže, iz podnesene godišnje porezne prijave koju podnose obveznici samostalne djelatnosti ili u posebnom postupku kada građani dostavljaju samo podatke kojima Porezna uprava ne raspolaže, (vezano uz pravo na propisane olakšice, uračunavanje inozemnog poreza i dr.)

U gore navedenoj slici prikazani su porezne stope i porezni razredi prije i nakon izmjena te da se od 2019. godišnji porez na dohodak plaća se po stopi od 24% na poreznu osnovicu do visine 360.000,00 kn, te po stopi od 36% na dio porezne osnovice koji prelazi iznos od 360.000,00 kn. Godišnja porezna osnovica za primjenu stope od 24% uvećava se za ostvareni iznos drugog dohotka uz uvjet da iznos tako ostvarenog dohotka godišnje ne prelazi peterostruki iznos osnovice osobnog odbitka.

Konačnim dohotkom smatra se dohodak koji ima izvor u primicima od imovine i imovinskih prava, kapitala te drugim primicima koji se smatraju konačnim. Za razliku od godišnjeg dohotka konačni se ne može umanjiti za osobni odbitak, niti ga se uključuje u godišnji obračun.

Dohodak od samostalne djelatnosti:

- Dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti – obrtničke djelatnosti,
 - djelatnosti u smislu Zakona o obrtu i sve druge posebno navedene gospodarstvene djelatnosti,
 - ustup uz naknadu ili konačna prodaja imovinskih prava u okviru obrtničke djelatnosti ili djelatnosti slobodnog zanimanja,
- Dohodak od slobodnih zanimanja. Djelatnostima slobodnih zanimanja osobito se smatraju:
 - samostalna djelatnost zdravstvenih djelatnika, veterinarara, odvjetnika, javnih bilježnika, revizora, inženjera, arhitekata, poreznih savjetnika, stečajnih upravitelja, tumača, prevoditelja, turističkih djelatnika i druge slične djelatnosti,
 - samostalna djelatnost znanstvenika, književnika, izumitelja i druge slične djelatnosti,
 - samostalna predavačka djelatnost, odgojna djelatnost i druge slične djelatnosti,
 - samostalna djelatnost novinara, umjetnika i sportaša,

Dohodak od poljoprivrede i šumarstva. Djelatnost poljoprivrede i šumarstva obuhvaća korištenje prirodnih bogatstava zemlje i prodaju odnosno zamjenu od tih djelatnosti dobivenih proizvoda u neprerađenom stanju.⁴³

Dohodak od obrta kao dohodak od samostalne djelatnosti utvrđuje se prema poslovnim knjigama kao razlika između poslovnih primitaka i poslovnih izdataka što su nastali u istom poreznom razdoblju. Primici i izdaci utvrđuju se prema njihovoj tržišnoj vrijednosti, i to prema načelu blagajne. To znači da se primici utvrđuju tek nakon primljenih uplata, a izdaci nakon obavljenih isplata.

Sustav poreza na dohodak u dijelu oporezivanja dohotka od obavljanja samostalnih djelatnosti, temeljno je namijenjen malim poduzetnicima što potvrđuje primjena osnovnog načela oporezivanja dohotka- načela blagajne te sukladno tome načelu i vođenje jednostavnog knjigovodstva.⁴⁴

Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (narodne novine 121/19), stupio je na snagu 1 siječnja 2020, s ciljem smanjenja ukupnog poreznog rasterećenja rada i povećanja raspoloživog dohotka fizičkih osoba. Time je započet i četvrti krug poreznog rasterećenja, jer

⁴³ Zakon o porezu na dohodak ('Narodne novine' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20), http://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro1623 (pristupljeno 06.04.2020).

⁴⁴ Ibid

su nakon analize poreznog sustava uočena područja u kojima je moguće ostvariti dodatna porezna i administrativna rasterećenja, te usklađenje s drugim propisima a samim tim i veća pravna sigurnost za porezne obveznike.⁴⁵

Porezni propisi ne bi se trebali često mijenjati kako bi porezni obveznici imali određenu pravnu sigurnost i stabilnost te kako ne bi morali često mijenjati svoje poslovne procese. Također treba napomenuti da porez na dohodak treba pratiti izmjene u okruženju, uzrokovane kretanjima u gospodarstvu, različitim ekonomskim pokazateljima, izmjenama u sveopćoj gospodarskoj i socijalnoj politici ili nacionalnoj strategiji RH. Izmjene i dopune su potrebne kako bi se poreznim obveznicima omogućilo jednostavnije ispunjenje poreznih obveza ili kako bi se spriječili pojedini postupci, koji rezultiraju poreznom evazijom i izbjegavanjem plaćanja poreza.⁴⁶

2.3.6. Porez na dodanu vrijednost

Porez na dodanu vrijednost predstavlja oblik dvofaznih odnosno višefaznih neto poreza na promet odnosno porez koji se plaća se u svim fazama proizvodnog i prometnog ciklusa na način da se u svakoj fazi oporezuje samo neto, odnosno dodana vrijednost. Porez na dodanu vrijednost uveden je sa ciljem zamjene postojećih poreza na promet u fazama prodaje na malo.⁴⁷

S obzirom da se dokazao kao učinkovita verzija poreza u zemljama Europske unije pa su ga preuzele mnoge zemlje i izvan Europske unije. Bitno je naglasiti kako u tom poreznom obliku predmet oporezivanja se odnosi na dodanu vrijednost (pojedinih poduzetnika) u pojedinim fazama ciklusa.

Porez na dodanu vrijednost je obveza poduzetnika - stalnih obveznika, koju oni obračunavaju na temelju izdanih računa za isporučivanje dobara i obavljenih usluga te drugim slučajevima u kojima nastaje porezna obveza (reprezentacije, vlastita potrošnja i slično). Porez na dodanu vrijednost se plaća na temelju ostvarenih dodanih vrijednosti u određenim periodima, odnosno

⁴⁵ Pezo S., (2020) Novosti u Zakonu o porezi na dohodak, Porezni vjesnik br.1/2020., Institut za javne financije, Zagreb, str. 55.

⁴⁶ Porezni vjesnik, (2019) „Izravni, neizravni i imovinski porezi“, Institut za javne financije, Zagreb, str. 44.

⁴⁷ Blažić, H.: „Troškovi podnošenja prijave poreza na dohodak građana“, Financijska teorija i praksa, Vol. 28., No. 3., 2004., str. 293.

na određene razlike između utvrđenih poreza koje se nalaze u knjigama izdanih i primljenih računa.⁴⁸

PDV je u Republici Hrvatskoj uveden 1995. godine Zakonom o porezu na dodanu vrijednost („Narodne novine“, br. 47/95) kojim je određena jedinstvena standardna stopa od 22% za sva dobra i usluge, ali se njegova primjena odgađala sve do 1. siječnja 1998. godine. PDV je neizravni državni porez koji je vrlo složen te se zasniva na načelu odredišta, a iznos porezne obveze izračunava se pomoću kreditne metode. Jedini je porez koji je gotovo u potpunosti harmoniziran na razini Europske unije (EU), te su sve države članice svoje nacionalno zakonodavstvo obvezne implementirati Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu PDV-a i sve njezine naknadne izmjene.⁴⁹

Utvrđenu poreznu obvezu za obračunsko razdoblje porezni obveznik iskazuje u prijavi poreza (PDV obrascu) koju dostavlja elektronski nadležnoj PU do 20. u mjesecu po završetku razdoblja oporezivanja sukladno čl. 85. st. 6. Zakona o PDV-u (Nar. nov., br 73/13. – 121/19.)⁵⁰. Obvezu PDV-a treba platiti do kraja mjeseca za prethodni mjesec. Tromjesečni porezni obveznici sastavljaju PDV obrazac do 20. u mjesecu po isteku tromjesečja, a taj porez plaćaju do kraja tog mjeseca.⁵¹

Radi implementiranja pravne stečevine Europske unije (dalje: EU) u nacionalno zakonodavstvo na području poreza na dodanu vrijednost Republika Hrvatska ima obvezu usklađenja, a neke su izmjene rezultat potrebe poreznog rasterećenja poreznog sustava RH u dijelu koji se odnosi na oporezivanje PDV-om. Tako se jedan dio izmjena odnosi na usklađenje s Direktivom Vijeća (EU) 2018/1910 od 4. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava PDV-a za oporezivanje trgovine među državama članicama. Riječ je o provedbi određenih poboljšanja vezano uz pravila koja se odnose na prekogranične transakcije, odnosno ulogu PDV identifikacijskog broja (dalje: PDV ID broj) u primjeni oslobođenja za isporuke dobara unutar EU-a, aranžmane za premještanje dobara, isporuke u nizu te trostrane poslove i dr. Druge se izmjene odnose na sniženje stope PDV-a za usluge pripremanja i usluživanja jela u ugostiteljskim objektima na 13 %, brisanje uvjeta za

⁴⁸Bratić, V., Urban, I., op.cit., str. 130.

⁴⁹ Klarić Pisačić M., Manojlović N., Pisačić M., (2018) Promjene stope PDV-a i pokazatelji profitabilnosti u ugostiteljstvu, Obrazovanje za poduzetništvo – E4E- 8 (1) 25-40. (dostupno na https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=298313)

⁵⁰ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, (2019), Narodne novine, (dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_12_121_2381.html)

⁵¹ RRIF, (2020), Računovodstvo, revizija i financije – Stručne informacije 24. siječnja 2020. godine - Zakonska plaćanja, Zagreb, str. 83 (dostupno na: https://www.rrif.hr/XI_Zakonska_placanja-19976C.pdf)

primjenu oslobođenja od plaćanja PDV-a za isporuke u okviru određenih djelatnosti od javnog interesa kada one obavljaju ostale osobe na koje nisu prenesene javne ovlasti, povećanje praga za primjenu postupka oporezivanja prema naplaćenim naknadama s 3.000.000,00 kn na 7.500.000,00 kn i dr.⁵²

Od 1. siječnja 2020. godine, prema Nacrtu prijedloga Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, stupaju na snagu sljedeće izmjene i dopune koje se odnose na:

- Pojednostavljenje kod premještanja dobara iz RH u EU-a,
- Određivanje jedinstvenih kriterija za isporuke u nizu i trostrane poslove,
- Mogućnost ispravka PDV-a kod promjene porezne osnovice za porezne obveznike iz EU-a i trećih zemalja,
- Promjena stope PDV-a na usluge pripremanja i usluživanja jela u ugostiteljskim objektima na 13 % – opća stopa PDV-a od 25 % i dalje se primjenjuje,
- Brisanje uvjeta za primjenu oslobođenja od plaćanja PDV-a za isporuke u okviru određenih djelatnosti od javnog interesa kada ih obavljaju ostale osobe na koje nisu prenesene javne ovlasti,
- Uvjeti za primjenu oslobođenja pri isporuci dobara unutar Europske unije – čl. 41. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u,
- Posebna evidencije o primljenim računima – kada se ne treba predavati,
- Povećanje praga za primjenu postupka oporezivanja prema naplaćenim naknadama s 3.000.000,00 kn na 7.500.000,00 kn.⁵³

⁵² Božina, A., Jurić, Đ., Markota, Lj., Vuk, J., Guzić, Š., (2020), Porezne novosti u primjeni od 1. siječnja 2020. godine, Računovodstvo, revizija i financije (RRIF), str. 20, (dostupno na: <https://rrif.hr/dok/preuzimanje/R191202.PDF>)

⁵³ Isto, str. 20

2.4. UTJECAJ PROMJENA POREZNOG SUSTAVA REPUBLIKE HRVATSKE

Usljed ne davnih kriznih događanja, financijske krize posebno prisutne u posljednjem desetljeću, gotovo polovica država članica Europske unije se odlučila na povećanje zakonskih stopa poreza, manji dio je smanjio te stope, a gotove sve članice su na neki način mijenjale porezne osnovice ili porezne razrede.⁵⁴

U nastavku će biti analizirane ključne promjene poreznog sustava Republike Hrvatske te važnost kontinuiranog unapređenja poreznog sustava Republike Hrvatske.

2.4.1. Ključne promjene poreznog sustava Republike Hrvatske

Bitne porezne promjene, koje su nastale u okviru 4. kruga poreznog rasterećenja, stupile su na snagu 1. siječnja 2020. godine.

Što se tiče poreza na dodanu vrijednost zadržana je opća stopa od 25% te je povećan prag za primjenu postupka oporezivanja prema naplaćenim naknadama na 7,5 milijuna kuna. Također je izjednačena primjena oslobođenja od plaćanja PDV-a za isporuke u okviru određenih djelatnosti od javnog interesa (zdravstvo, školstvo i sl.) kada iste obavljaju osobe na koje nisu prenijete javne ovlasti odnosno primjena oslobođenja neovisno o institucijskom obliku pružatelja usluge⁵⁵

Kod poreza na dobit uveden je novi godišnji prag prihoda od 7,5 milijuna kuna za primjenu stope od 12% dok je kod poreza na dohodak povećan osnovni osobni odbitak s 3.800 kn na 4.000 kn.⁵⁶

Jedna od najpoznatijih promjena je umanjenje porezne obveze za 100% mladima do 25 godina života te za 50% mladima od 26 do 30 godina života za plaću do godišnje osnovice od 360.000,00 kuna. Osim toga, u cenzus od 15.000,00 kuna za uzdržavanog člana ne ulaze naknade učenicima dualnog obrazovanja i nagrade učenicima za vrijeme praktičnog rada i naukovanja.⁵⁷

⁵⁴ Husnjak, I.: "Financijska kriza i ekonomije sreće: utjecaj recesije na sreću", Ekonomski fakultet u Osijeku, Osijek, 2011., str. 12.

⁵⁵Porezna uprava- <https://www.porezna-uprava.hr/Stranice/PoreznaReforma2019.aspx> (pristupljeno 09.01.2020.)

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Porezna uprava- <https://www.porezna-uprava.hr/Stranice/PoreznaReforma2019.aspx> (09.01.2020.)

2.4.2. Važnost kontinuiranog unapređenja poreznog sustava Republike Hrvatske

U Europskoj uniji je porezna politika u nadležnosti država članica i smatra se kako nema potrebe za centralizacijom ili potpunim ujednačavanjem poreznih sustava država članica. Ono što države članice moraju osigurati je poštivanje pravila Unije, te uz taj uvjet mogu postaviti porezni sustav koji smatraju najprikladnijim.

Međutim, ono što se u području poreznih politika u Europskoj uniji traži je određena koordinacija radi izbjegavanja poreznih mjera koje bi mogle negativno utjecati na funkcioniranje unutrašnjeg tržišta.

U tom smislu, jedno od načela kojim se države članice moraju voditi kod definiranja poreznih sustava je izbjegavanje poreznih ograničenja za prekograničnu gospodarsku aktivnost i poštivanje pravila tržišnog natjecanja. Također je bitno da postoji učinkovita komunikacija i koordinacija nacionalnih poreznih vlasti kako bi se osigurala dobra kontrola i spriječilo izbjegavanje plaćanja poreza.⁵⁸

⁵⁸ Husnjak, I., op.cit., str. 13.

3. POREZNI NADZOR

U poreznoj stvarnosti prisutna je pojava izbjegavanja plaćanja poreza (poreza na dohodak, poreza na dobit, a u najvećem broju slučajeva porez na dodanu vrijednost), te namjera pojedinih poreznih obveznika u izbjegavanju obračunavanja i uplate stvarnih iznosa poreza vezanih za njihove poslovne transakcije. Lažno predstavljanje važnih činjenica uzrokuje značajnu štetu državi, primjerice kod PDV-a kao najizdašnjeg izvora prihoda za financiranje javnih rashoda.⁵⁹

Porezni nadzor je postupak kojeg provode ovlašteni službenici Porezne uprave radi utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje kod poreznih obveznika pri čemu je cilj poreznog nadzora:

- ujednačavanje postupanja na razini Porezne uprave
- uvođenje i primjena računalnih alata za analizu rizika i objektivan odabir poreznih obveznika za nadzor
- povećanje učinkovitosti usmjeravanjem nadzora na porezne obveznike koji su najrizičniji
- uvođenje i primjena elektroničkih alata za provođenje elektroničkog nadzora
- praćenje rezultata poreznog nadzora prema svim značajnim pokazateljima.⁶⁰

3.1. Pojam i sudionici poreznog nadzora

Porezno tijelo je glavno zakonodavno tijelo koje je zaduženo za provedbu poreznog nadzora. „Porezno tijelo je tijelo državne uprave, upravno tijelo jedinice područne (regionalne) samouprave ili upravno tijelo lokalne samouprave u čijem su djelokrugu poslovi utvrđivanja i/ili nadzora i/ili naplate poreza.“⁶¹ Zadaće poreznog tijela po pitanju pravodobnog i točnog ispunjenja poreznih prava i obveza poreznih obveznika odnose se na provjeru, provedbu neizravnog nadzora te na provedbu procesa poreznog nadzora. Činjenice bitne za oporezivanje utvrđuju se postupkom provjere. U procesu neizravnog nadzora se činjenice bitne za oporezivanja prikupljaju na osnovu dokumentacije poreznog obveznika i drugih obveznika (dobavljača, kupaca i sl.).

⁵⁹ Vuletić R., Tremški M., (2019) Porezna istraga u poreznom postupku, Porezni vjesnik br.7-8/2019., Institut za javne financije, Zagreb, str. 60

⁶⁰ Vuletić R., Tremški M., (2019) Porezna istraga u poreznom postupku, Porezni vjesnik br.7-8/2019., Institut za javne financije, Zagreb, str. 60-61, obrada autora prema Brošura Porezne uprave „Porezni nadzor“ iz 2016.

Dostupno na https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Prirucnici_brosure/Nadzor_2011.pdf

⁶¹ Opći porezni zakon (NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20)

„Porezni nadzor je dio porezno-pravnog odnosa u kojem se provodi postupak provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje. Najvažnija zadaća poreznog nadzora je utvrditi istinitost činjenica bitnih za oporezivanje, odnosno utvrditi pravo činjenično stanje za rješavanje porezne stvari. U tom smislu treba se zadovoljiti materijalna i zakonska istina.“⁶² Na osnovu utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje, moguće je utvrditi realnu poreznu osnovicu, a time i visinu porezne obveze. Porezni nadzor može rezultirati tako da ne postoje utvrđene nepravilnosti, da se pronađu nepravilnosti koje umanjuju ukupnu poreznu osnovicu i zahtijevaju povrat preplaćenog poreza korisniku ili da se pronađu nepravilnosti koje uvećavaju poreznu osnovicu, a time i visinu porezne obveze obveznika.

Porezna uprava i porezni obveznici su sudionici poreznog nadzora. Za provedbu poreznog nadzora u Republici Hrvatskoj nadležni su porezni revizori, porezni inspektori kao i ovlaštene porezni službenici. U ime poreznih obveznika, u poreznom nadzoru mogu sudjelovati i njihovi ovlaštene zastupnici ili predstavnici koji zastupaju poreznog obveznika u procesu nadzora. Proces poreznog nadzora uključuje prikupljanje podataka i obavijesti kako od poreznog obveznika ili njegova predstavnika (zastupnika) tako i od trećih strana, provjeru poslovnih knjiga te istinitosti i vjerodostojnosti temeljnica na osnovu kojih su evidentirane poslovne promjene u poslovnim knjigama. Porezni nadzor rezultira utvrđivanjem točnosti prikazanog činjeničnog stanja. Ukoliko se u nadzoru naiđe na odstupanja od načela zakonitog, ažurnog, točnog i vjerodostojnog prikaza poslovnih promjena, porezni inspektori i službenici ovlaštene za provedbu nadzora, poreznom obvezniku izriču naredbe i upozorenja te mu mogu privremeno oduzeti predmete, sredstva plaćanja ili čak privremeno zabraniti obavljanje poslovne djelatnosti.

3.2. Načela pri provedbi poreznog nadzora i predmet nadzora

Cilj poreznog nadzora je utvrditi realno činjenično stanje porezne osnovice, odnosno utvrditi točnost i vjerodostojnost prikazanih podataka u poreznim prijavama i poslovnim knjigama. Temeljno načelo na kojem se zasniva provedba poreznog nadzora je načelo zakonitosti. Iz navedenog načela proizlazi da je pri provedbi poreznog nadzora nužno poznavati i primjenjivati zakonske i podzakonske smjernice. „Članak 19. hrvatskog Ustava određuje: „Pojedinačni akti državne uprave i tijela koja imaju javne ovlasti moraju biti utemeljeni na zakonu.“⁶³ U

⁶² Varović, S. (2015). Važnost poreznog nadzora (završni rad). Veleučilište u Čakovcu, Čakovec, str. 11.

⁶³ Prebble, R. (2005). Treba li Hrvatska opće pravilo za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze? Prijedlog promjena važećega hrvatskog zakonodavstva. *Financijska teorija i praksa*, 29(3), 265-282.

postupku poreznog nadzora se jednako i ravnopravno tretiraju činjenice koje idu na teret i činjenice koje idu u prilog poreznom obvezniku. Ravnopravni tretman svih činjenica rezultira ispravnim utvrđivanjem porezne osnovice i visine porezne obveze, a sukladno načelu materijalne istine. U radu javne uprave se sve više naglašava načelo učinkovitosti. Sukladno navedenom načelu, cilj je utvrditi porezno relevantne činjenice u realnom (što kraćem) vremenskom roku pritom se pridržavajući načela racionalizacije troškova.

Predmet poreznog nadzora je nadzor nad jednom ili više vrsta poreza tijekom određenog broja razdoblja oporezivanja. Kod fizičkih osoba koje obavljaju poduzetničku djelatnost, predmet nadzora može biti i provjera činjenica koje nisu u vezi s djelatnošću, dok se kod trgovačkih društava može provjeravati odnos društva i vlasnika društva. Složenost i trajanje procesa poreznog nadzora ovisi o veličini poslovnog subjekta, obuhvatu nadzora i vremenskim razdobljima koja su obuhvaćena procesom poreznog nadzora.

3.3. Porezni nadzor kao alat u sprječavanju porezne evazije

Važnost utvrđivanja istinitog činjeničnog stanja u svezi s oporezivanjem jednim ili više poreza kroz različita vremenska razdoblja, proizlazi iz potrebe za sprječavanjem porezne evazije ili pojave izbjegavanja plaćanja poreznih obveza. Porezna evazija može biti zakonita ili nezakonita. Primjerice, porezna osnovica se može umanjiti i sukladno zakonskim aktima, ukoliko su za to ispunjeni predviđeni uvjeti te se u ovim slučajevima porezna evazija ne tretira kao nezakonit postupak.

Nezakonita porezna evazija koju se želi suzbiti putem poreznog nadzora odnosi se na poreznu utaju i na krijumčarenje. Porezna utaja podrazumijeva neprijavlјivanje ili netočno prijavljivanje bitnih činjenica u utvrđivanju porezne osnovice i porezne obveze. „Kada se ne udovoljava poreznim obvezama, vrlo tanka granica dijeli svjesnu namjeru izbjegavanja obračuna, prijavljivanja i plaćanja porezne obveze, što zadire u područje kaznene odgovornosti i nenamjerne činidbe te ostaje u području administrativne odgovornosti, odnosno izvedenica je iskorištenja tzv. rupa u zakonu, dvoznačnosti, pogrešaka ili drugih nedostataka poreznih zakona.“⁶⁴ Zadaća poreznog nadzora je utvrditi postoji li administrativna ili kaznena odgovornost kada je u pitanju ne udovolјavanje poreznim obvezama. Krijumčarenje također predstavlja nezakonitu poreznu evaziju koja nastaje prilikom prijenosa robe iz trećih zemalja

⁶⁴ Vranko, A. (2015). Sprječavanje porezne utaje i izbjegavanje plaćanja poreza. Dostupno na: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2015/7/vranko.pdf>, pristupljeno 14.04.2020.

preko nacionalnih granica, a s ciljem izbjegavanja plaćanja trošarina, pristojbi i porezna na promet. S obzirom na namjeru izbjegavanja plaćanja javnih davanja, krijumčarenje se, kao i porezna utaja, smatra nezakonitim djelom za koje je predviđeno odgovaranje sukladno odredbama Kaznenog zakona Republike Hrvatske. Moral poreznih obveznika i povjerenje u sustav javnih financija čimbenici su koji bitno utječu na stupanj udovoljavanja, odnosno izbjegavanja plaćanja poreznih obveza. Pojačani porezni nadzori spadaju u restriktivne mjere kojima se želi izbjeći porezna evazija, no visok stupanj povjerenja u sustav javnih financija i uvjerenje da plaćanje poreza generira značajnu javnu i društvenu korist, uvelike povećava dobrovoljnost i spremno prihvaćanje izvršenja poreznih obveza od strane obveznika.

3.4. Postupak provedbe poreznog nadzora u Republici Hrvatskoj

Postupak provedbe poreznog nadzora u Republici Hrvatskoj započinje odabirom poreznih obveznika za nadzor. Navedeni se odabir temelji na procjeni rizika prema kojoj se planiraju godišnji porezni nadzori kao i na zahtjevima koje je porezno tijelo dužno uvažiti, primjerice zahtjevi Državnog odvjetništva. Preporuka je u procesu odabira poreznih obveznika za porezni nadzor koristiti statističke alata u procjeni rizika. Statistički porezni nadzor može se definirati kao dio poreznog nadzora u kojem porezno tijelo provodi postupak provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje poreznih obveznika i drugih osoba uz uporabu statističkih metoda. Statistički porezni nadzor primjenjuje se osobito u praćenju:

- „upravljanja rizicima u poreznom nadzoru,
- odabiru obveznika za porezni nadzor,
- odabiru stavaka financijskih izvješća za porezni nadzor,
- utvrđivanju ispravnosti poreznih prijava u poreznom nadzoru.“⁶⁵

„Sustav CRMS (Compliance Risk Managemet System) novo je poslovno informatičko rješenje koje omogućuje Poreznoj upravi upravljanje rizicima, odnosno prepoznavanje rizičnih poreznih obveznika. Poslovna strana sustava CRMS odražava se u tome da je svaki rizik neka od odredbi

⁶⁵ Vukšić, Z. Statistički porezni nadzor. Dostupno na: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2012/4/vuksic.pdf>, pristupljeno 13.04.2020.

poreznih ili drugih propisa, koja može dovesti do manje plaćenog poreza i drugih javnih davanja.“⁶⁶

Nakon što je porezno tijelo sastavilo godišnji plan provedbe poreznih nadzora, pristupa se procesu slanja obavijesti o provedbi poreznog nadzora obveznicima. Porezno tijelo nije dužno poslati obavijest o provedbi nadzora ukoliko se ocjenjuje da bi se na taj način mogla ugroziti provedba samog nadzora, odnosno da bi se spriječilo utvrđivanje materijalne i zakonite istine.

U sklopu obavijesti o provedbi poreznog nadzora, porezno tijelo šalje informacije o nazivu poreznog tijela, broju i datumu izdavanja poreznog akta, nazivu poreznog obveznika i osobi kojoj se obavijest upućuje. Predmet poreznog nadzora te ostale radnje koje će se poduzimati s ciljem utvrđivanja bitnih činjenica za proces oporezivanja također se navode u obavijesti o provedbi poreznog nadzora. Obavijest sadrži i informaciju o tome na koje se vremensko razdoblje odnosi provedba poreznog nadzora te se jasno ističe i datum početka provedbe nadzora.

Svaki porezni obveznik, odnosno njegov predstavnik ili zastupnik obvezan je sudjelovati u provedbi procesa poreznog nadzora. Ukoliko porezni obveznik ne pristane na sudjelovanje u nadzoru, u Obavijesti o poreznom nadzoru su istaknute pravne mjere koje se mogu poduzeti protiv njega. Kada se u tijeku poreznog nadzora utvrdi da postoje nepravilnosti te potreba za proširenjem opsega nadzora, o tome se donosi zaključak.

Prilikom komunikacije s poreznim obveznikom, porezni inspektor dužan je predočiti službenu iskaznicu i značku. Porezni nadzor se, u pravilu, provodi u sjedištu poreznog obveznika, ali može se obavljati i u službenim prostorijama poreznog tijela. U ovlast poreznog inspektora spada i ovlast pregleda svih poslovnih prostorija poreznog obveznika, a pritom moraju biti prisutni sam porezni obveznik ili njegov predstavnik, odnosno zastupnik.

Vrijeme obavljanja poreznog nadzora može varirati. Nadzor se, pretežno, provodi za vrijeme radnog vremena poreznog obveznika, a u dogovoru s obveznikom je moguće organizirati nadzor i van radnog vremena. Ukoliko je svrha poreznog nadzora takve prirode da ju je nužno provesti van radnog vremena, tada to treba biti bezuvjetno navedeno.

Proces prikupljanja činjenica u poreznom nadzoru provodi se kako bi se smanjila ili povećala porezna osnovica te visina porezne obveze. Prikupljanje činjenica uključuje podnošenje

⁶⁶ Cipek, K. (2018). Efikasnija naplata poreza i sprečavanje poreznih utaja/evazija: prevencija protiv represije. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, 55(1), 251-263.

obavijesti, poslovnih knjiga i evidencija, dokumentacije i poslovnih isprava. Zaposlenici ili treće osobe su dužni ustupiti poreznom inspektoru traženu dokumentaciju bez posebnog pismenog zahtjeva.⁶⁷

Određene osobe koje su bračno ili rodbinski povezane s poreznim obveznikom nisu dužne ustupiti tražene informacije od poreznog inspektora prilikom provedbe poreznog nadzora. Bračni drugovi, srodnici u ravnoj liniji te srodnici po pobočnoj liniji do trećeg stupnja i srodnici po tazbini do drugog stupnja te posvojitelji, odvjetnici, duhovnici, porezni savjetnici, revizori ili zdravstveni djelatnici oslobođeni su od obveze sudjelovanja u procesu prikupljanja činjenica u nadzoru nad poreznim obveznikom.

Porezno tijelo i porezni obveznik se razlikuju s obzirom na teret dokaza koji snose u poreznom nadzoru. Porezno tijelo snosi teret dokaza za činjenice na kojima se temelji porezna obveza, a obveznik za činjenice kojima se umanjuje porezna obveza.

Ukoliko u procesu poreznog nadzora izostaju ključne činjenice za točno izračunavanje porezne osnovice jer obveznik ne raspolaže knjigovodstvenim ispravama, poslovnim knjigama ili drugom poslovnom dokumentacijom na osnovu koje se definira porezna osnovica, tada je zadaća poreznog tijela pristupiti procesu procjene porezne osnovice. Da bi se provela procjena porezne osnovice koriste se raspoloživi podaci te podaci koji su prikupljeni očevidom, a koristi se i komparativna metoda usporedbe poslovanja s drugim poslovnim subjektima koji se bave istom poslovnom djelatnošću.

Kao osnovica za procjenu porezne osnovice mogu se koristiti i podaci o proizvodnim ili uslužnim kapacitetima poreznog obveznika koji indiciraju kolika količina proizvoda ili usluga može biti pružena u određenom vremenskom razdoblju. Statistički podaci Porezne uprave također imaju važnu ulogu u procjeni porezne osnovice.

Kada je riječ o poreznom nadzoru nad fizičkim osobama, procjena porezne osnovice temelji se na razlici primitaka i izdataka poreznog obveznika kao i na odnosu između prijavljenog dohotka i stečene privatne imovine. Postupak se provodi u slučaju kada ne postoji dokaz da je razlika primitaka i izdataka već oporezovana. U postupku procjene vrijednosti stečene privatne imovine koristi se procjena prema tržišnoj cijeni s obzirom na vijek trajanja i stanje imovine.

⁶⁷ Vukšić, Z. Uloga poreznih posrednika u poreznom nadzoru Dostupno na: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2012/3/vuksic.pdf> pristupljeno 13.04.2020.

Porezni obveznik pritom nema utjecaj na izvor kriterija za procjenu imovine kojima se porezno tijelo koristi.

Nakon što je porezni nadzor završen te su utvrđene potrebne činjenice ili je provedena procjena porezne osnovice, porezni inspektor provodi zaključni razgovor s poreznim obveznikom (predstavnikom ili zastupnikom). Taj se razgovor provodi prije sastavljanja zapisnika, a u cilju rasprave o svim bitnim utvrđenim činjenicama i eventualnim spornim činjenicama. Obvezniku se priopćavaju zaključci doneseni u procesu poreznog nadzora te učinak na visinu porezne obveze. Provedba zaključnog razgovora se provodi samo ukoliko su nadzorom utvrđene nepravilnosti u radu. Ukoliko to nije slučaj, ne nestaje ni realna potreba za provedbom zaključnog razgovora u poreznom nadzoru.

Kada su u poreznom nadzoru utvrđene nepravilnosti koje su dovele do povećanja porezne osnovice za određeno vremensko razdoblje (razdoblja), a sukladno tome i do povećanja porezne obveze, porezno tijelo s poreznim obveznikom zaključuje poreznu nagodbu. Porezne nagodbe uobičajeno sadrže institute odgode plaćanja i obročnog plaćanja poreznog duga.⁶⁸ U poreznoj nagodbi se donose zaključci o novoutvrđenoj visini porezne obveze i odluke o rokovima i uvjetima plaćanja novoutvrđenih poreznih obveza, a porezno tijelo se u poreznoj nagodbi može odreži od prekršajnoj progona poreznog obveznika.

Svaki porezni nadzor u kojem je utvrđena osnovana sumnja na počinjenje kaznenog djela porezne utaje ne može biti predmetom porezne nagodbe. Porezne nagodbe se ne sklapaju ni kada bi mogle ugroziti javni interes kao i prava trećih osoba. Ukoliko su novoutvrđene obveze vezane uz porez i prirez porezu na dohodak kao i obveze za obvezna osiguranja te utvrđene zatezne kamate za mirovinsko osiguranje u II. stupu, ne sklapa se porezna nagodba.

Porezna nagodba može se sklopiti uz pristanak poreznog obveznika na dva uvjeta. Porezni obveznik treba pristati na novoutvrđene porezne obveze te odustati od mogućnosti korištenja pravnih lijekova. Nagodba se sklapa prije nego što se obvezniku uruči zapisnik o poreznom nadzoru. Iz sklapanja porezne nagodbe proizlaze dobrobiti za poreznog obveznika u vidu smanjenja obveza za zatezne kamate. Na zaključnom razgovoru se donosi prijedlog o sklapanju porezne nagodbe. Prijedlog o sklapanju porezne nagodbe može se podnijeti najkasnije 8 dana od zaključnog razgovora o poreznom nadzoru.

⁶⁸ Žunić Kovačević, N., Gadžo, S. (2017). Porezna amnestija kao instrument porezne politike. *Društvena istraživanja: časopis za opća društvena pitanja*, 26(1), 101-122.

Sklopljena porezna nagodba postaje izvršno rješenje postupka poreznog nadzora, a u slučaju neispunjenja novoutvrđenih poreznih obveza, ona postaje ovršna isprava. Jednako tako, porezno tijelo podnosi optužni prijedlog za nepravilnosti utvrđene tijekom poreznog nadzora.

3.5. Akti u poreznom nadzoru

Ključni akti u poreznom nadzoru su zaključak, zapisnik i rješenje. Porezni obveznik ima mogućnosti podnijeti žalbu na rješenje u poreznom nadzoru.⁶⁹

U Zaključku o poreznom nadzoru donose se odluke o pojedinim pravima i obvezama. Zaključak sadrži odluke o pitanjima koja su zakonski propisana, kao što je primjerice zahtjev za dostavom poslovnih knjiga i knjigovodstvenih isprava. Jednako tako, u zaključku se obrazlažu pitanja vezana uz sam proces poreznog nadzora, primjerice postavljanje zastupnika poreznog obveznika ili izuzeće poreznog inspektora. Porezni inspektor utvrđuje rok za izvršenje zaključka te na zaključak ne postoji mogućnost podnošenja žalbe.

U Zapisnik o poreznom nadzoru se unose sve radnje, dokazi i činjenice iz postupka poreznog nadzora. Kako je zapisnik pismeni trag o svim radnjama u nadzoru, njegov sadržaj nije podložan promjenama, a eventualni ispravci moraju biti razumljivi i čitki. Na Zapisnik o poreznom nadzoru je dozvoljeno uputiti prigovor u roku od 5 do 20 dana od dana primitka zapisnika. Ukoliko se prigovor uvaži, sastavlja se dopunski zapisnik na kojeg obveznik više nema mogućnost prigovora.

Rješenje je akt u poreznom nadzoru koji se donosi isključivo ukoliko su tijekom nadzora utvrđene nepravilnosti i/ii nezakonitosti pri obračunu, prijavi i plaćanju poreza koji su obuhvaćeni poreznim nadzorom. Porezno tijelo se u rješenju poziva na činjenice iz zapisnika i dopunskog zapisnika. Porezni obveznik može Ministarstvu financija podnijeti žalbu na rješenje u roku od 30 dana od dana primitka Rješenja. Drugostupanjsko tijelo odlučuje o žalbi u roku od 2 mjeseca nakon primitka žalbe. Žalbu se može odbiti, vratiti na ponovni postupak prvostupanjskom tijelu ili poništiti rješenje prvostupanjskog tijela i samostalno riješiti predmet. Prvostupanjsko rješenje postaje izvršeno kada ga se može prisilno izvršiti sudskim ili administrativnim putem (po isteku roka za podnošenje žalbe ili dostavi rješenja kojim se žalba odbacuje).

⁶⁹ Varović, S. (2015). Važnost poreznog nadzora (završni rad). Veleučilište u Čakovcu, Čakovec, str. 23.

3.6. Primjer poreznog nadzora – slučaj izbjegavanja ulaska u sustav poreza na dodanu vrijednost

U svom radu Kusić(2018) iznosi primjer povrede poreznih propisa i temelja za obavljanje poreznog nadzora. Društva A, B, C i D su osnovana od istog osnivača – odgovorne osobe i obavljaju istu gospodarsku djelatnost. Prijavljeni su na istoj adresi, poslovne aktivnosti obavljaju u istom poslovnom prostoru, koriste usluge istog knjigovodstvenog servisa, koriste ista osnovna sredstva, istu radnu snagu, iste dobavljače, ostvaruju milijunske promete po transakcijskom računu, a prebacujući poslovanje s jednog na drugo društvo izbjegavaju ulazak u sustav poreza na dodanu vrijednost.

Porezna uprava na svojim mrežnim stranicama upozorava na uočeno ponašanje – izbjegavanja upisa u sustav PDV-a. U takvim slučajevima kroz postupak poreznog nadzora dokazuje moguće postojanje zlouporabe sustava i provjerava stječu li se različitim shemama poslovanja neopravdane povlastice na tržištu, a koje imaju preduvjete zlouporabe poreznog sustava.

Zlouporaba poreznog sustava kojom porezni obveznici nastoje steći prednost na tržištu nedopušteno je porezno ponašanje koje je potvrđeno presudama Europskog suda i koje su pravno obvezujuće za sve članice EU, pa tako i RH.⁷⁰

⁷⁰ Kusić I., Borba protiv izbjegavanja poreza, poreznih prijevара i utaje poreza, Porezni vjesnik br.12/2018., Institut za javne financije, Zagreb, 2018, str. 26.

4. E-NADZOR KAO DIO POREZNOG NADZORA

Elektronički porezni nadzor (e-nadzor) razumijeva provjeru/kontrolu računovodstvenih transakcija te njihovih izvora obrađenih računalno uz primjenu nadzorne metode analize, procjene i testiranja te računalnih programa.⁷¹ E-nadzor je, dakle, provedba poreznog nadzora uz primjenu računalnih alata⁷². U Poreznoj upravi RH se za provedbu e-nadzora upotrebljuje ACL, jedan od vodećih alata za ekstrakciju i analizu podataka, izvješćivanje, otkrivanje prijevara i stalni nadzor, te je namijenjen poreznim inspektorima. ACL (*Audit Command Language*) je moćan alat što, uz ostalo, omogućuje:

- brzu analizu neograničenog broja transakcija i rad s datotekama svih veličina,
- pristup podacima iz bilo kojeg izvora ili oblika,
- *read-only* pristup podacima što će ih se analizirati što osigurava da izvorni dokumenti, baze podataka ili tablice ostanu nepromijenjeni,
- izradu izvješća različite složenosti uz moguću prilagodbu prikaza,
- otkrivanje mogućih grešaka i prijevara na osnovi ugrađenih naredba i osobito oblikovanih funkcija,
- stalni nadzor transakcija,
- definiranje neovisnih rutina za analizu podataka i
- dokumentiranje cijeloga procesa nadzora.⁷³

ACL usto omogućuje kontrolu svih podataka nadziranog obveznika i osigurava dokumentiranje cijelog postupka nadzora čuvanjem zapisa (loga), jer se u logu, što se u literaturi naziva i trag revizije/nadzora ili povijesnost, bilježi svaki učinjen korak, te omogućuje pregled, dokumentiranje i ponavljanje koraka provedene analize. Osim toga, e-nadzor omogućuje jedinstveno postupanje ovlaštenih osoba za provedbu poreznog nadzora, točnije određivanje postupaka i metodologije rada, s obzirom da primjena računalnih alata omogućuje istovjetan pristup u prikupljanju i analizi podataka te izvješćivanju o učinku provedena nadzora i izravno

⁷¹ Vukšić, Z. i Petrović, N. (2008), Vodič kroz e-nadzor EU-a: Definicija e-nadzora«. Porezni vjesnik, 9/08. Zagreb: Institut za javne financije

⁷² Radusin Lipošinić, M. (2016), Provedba elektroničkog poreznog nadzora u PURH-u, Porezni vjesnik, 9/2016.

⁷³ Isto, str. 128.

utječe na jačanje povjerenja u rad poreznih službenika u očima obveznika što osigurava ugodnije ispunjavanje obveza, tj. plaćanje poreza.⁷⁴

Provedba e-nadzora Porezne uprave RH počela je u prvoj polovici 2013. i provodi je se uz primjenu računalnog alata ACL. U provedbu e-nadzora uložena su znatna materijalna sredstva (kupnja prijenosnih računala i licencija) te je provedena edukacija inspektora, kako bi se stvorilo nužne uvjete za punu primjenu. Provođenje e-nadzora uz pomoć ACL-a zahtijeva, naime, stalnu uporabu i stalnu edukaciju, zbog velike opasnosti da će se naučeno zaboraviti nastane li dulji prekid uporabe⁷⁵. Radi uvođenja e-nadzora Porezna uprava RH provodi sljedeće aktivnosti:

- izrađen je Priručnik za provođenje e-nadzora,
- izrađeni su standardi za predaju poslovnih knjiga, evidencija i izvješća što ih se
- čuva u elektroničkom obliku – Uputa o dostavi podataka u elektroničkom obliku
- u standardiziranom obliku na zahtjev Porezne uprave,
- uspostavljena je baza znanja na *SharePoint*-portalu u dijelu što se odnosi na e-nadzor,
- dva puta godišnje okupljaju se inspektori koji provode e-nadzor zbog razmjene
- iskustava,
- provodi se stalnu izobrazbu novih inspektora za provedbu e-nadzora,
- tečajeve su vodili i gostujući kolege iz poreznih uprava drugih članica EU-a,
- stalno praćenje provedbe e-nadzora u mjesečnima ili tromjesečnim izvješćima,
- uporno se ističe važnost stalne provedbe e-nadzora⁷⁶.

U svom radu Burić i Gilja (2019)⁷⁷ ističu da Opći porezni zakon (OPZ) u odjeljku 10 daje definiciju poreznog nadzora, opis postupka i razloga poreznog nadzora kao mehanizma kontrole plaćanja poreza kako bi se izbjegla porezna evazija. Najvažnija zadaća poreznog nadzora je utvrditi pravo činjenično stanje bitno za oporezivanje, tj. rješavanje porezne stvari. Radi utvrđivanja činjenica pravno relevantnih za rješavanje porezne stvari koja je predmet postupka provodi se postupovna radnja dokazivanja. Dokaz je postupovno sredstvo koje služi za stjecanje pravilne predodžbe o činjenicama koje se utvrđuju.⁷⁸ U posljednjem razdoblju je u redovnim

⁷⁴ Isto, str. 128.

⁷⁵ Isto, str. 139.

⁷⁶ Isto, str. 139.

⁷⁷ Burić, D., Gilja, V., (2019), Funkcije i značajke e-forenzike u poreznom nadzoru, Porezni vjesnik, 11/2019., str. 76.

⁷⁸ Isto, str. 76.

provjerama i poreznim nadzorima koje obavlja Porezna uprava zamijećena pojavnost zlonamjernog umanjenja poreznih obveza (PDV-a i poreza na dobit), naročito kroz umanjenje izdanih računa u sustavu fiskalizacije u gotovinskom prometu. Temeljem uočenih pojavnosti provedena su i kriminalistička istraživanja počinjenja kaznenih djela utaje poreza te računalnog krivotvorenja i zlouporabe naprava za elektroničko poslovanje. U konkretnim slučajevima je utvrđeno da su porezni obveznici koji su provodili ove prijevarne radnje, radi izbjegavanja plaćanja poreznih obveza, s već izdanih i naplaćenih računa brisali stavke te tako izmijenjene račune s umanjenim iznosima naknadno fiskalizirali.⁷⁹ Evidentiranjem tih umanjenih računa u knjigovodstvu zaduživali su umanjeni promet i time umanjivali poreze u odgovarajućim poreznim prijavama. Strategija Porezne uprave za razdoblje 2016. - 2020. godine naglašava provođenje aktivnosti s ciljem stalnog poboljšanja postupaka nadzora kroz primjenu računalnih alata za e-nadzor. Tako su 2017. kroz reorganizaciju Porezne uprave uvedena radna mjesta inspektora za e-nadzor i e-trgovinu kao i radna mjesta inspektora za e-forenziku (radno mjesto u Središnjem uredu) i inspektora istražitelja te je i time naglašena potreba za kompleksnijim metodama koje uključuju elektroničke alate i direktne provjere podataka koje vodi i ima u posjedu porezni obveznik, odnosno alate i metode e-forenzike. Porezna uprava već nekoliko godina provodi e-nadzore - provjere podataka koje porezni obveznik vodi u poslovnim knjigama, pri čemu se koriste analitički alati ACL i odnedavno SESAM koji su prikladni za analizu strukturiranih podataka (knjigovodstvene evidencije, knjige PDV-a i sl.).⁸⁰

Burić i Gilja (2019) ističu primjer porezne prijave i način na koji je e-nadzor uključen u otkrivanje važnih činjenica kako bi se prijevara otkrila. Zlonamjerni softver u Švedskoj, prezentiran na *Fiscalis* radionici ZAPAT2 projektne grupe 2018., prikazuje slučaj umanjenja prometa kroz neizdavanje pravih računa temeljem narudžbi. Zlonamjerni softver se pokreće s posebnog USB uređaja, na kojem se nalaze i arhivske datoteke, iz kojih se tijekom nadzora mogao rekonstruirati pravi promet, jer su u arhivskim datotekama bile ubilježene i originalne narudžbe. Podaci o narudžbama, plaćanjima (podaci dobiveni od banaka i kartičnih kuća) te računima su upareni pomoću analitičkog elektroničkog alata i utvrđene su razlike u prometu temeljem neizdavanja pravih računa.⁸¹ Za otkrivanje ove vrste prevare potrebno je zatražiti uvid u podatke s blagajne ili pozadinskog računala o izdanim narudžbama, predračunima ili ponudama, te ih usporediti s računima iz sustava fiskalizacije. U slučaju da postoje odstupanja

⁷⁹ Isto, str. 77.

⁸⁰ Isto, str. 77.

⁸¹ Isto, str. 81.

moгуće je koristiti alat SESAM (ili ACL) za analizu i uparivanje narudžbi, predračuna ili ponuda s računima.⁸²

Ovim primjerom ističe se uloga alata e-nadzora u samoj analizi podataka kojima porezni obveznik želi manipulirati i prikazati umanjen promet. Izvršenim uvidom u podatke inspektori su uočili nepravilnosti koje su, nakon izvršene obrade i analize podataka, sankcionirali.

⁸² Isto, str. 82.

5. ZAKLJUČAK

U novije vrijeme, kontroling je postao nezaobilazna funkcija unutar svake tvrtke koja želi ostvariti ciljeve na što efikasniji način. Pritom, kontroling je integriran s drugim menadžerskim funkcijama radi lakše koordinacije, planiranja i razmjene informacija ključnih za poslovanje tvrtke. Razvoj informacijskih tehnologija (IT) i poslovnih softverskih rješenja omogućio je uvođenje kontrolinga u tvrtke na brz i jednostavan način. Važnost kontrolinga u privatnim tvrtkama izrazito je porasla, a nakon 2010. godine kontroling se sve više uvodi i u javni sektor. Zbog uske povezanosti s informacijskim tehnologijama, oblik kontrolinga koji se posebno ističe je IT kontroling. Primjer primjene kontrolinga u javnim ustanovama je porezni kontroling. Javne ustanove (poput Porezne uprave) korištenjem poreznog sustava i implementiranog kontrolinga ostvaruju neke od vitalnih državnih ciljeva. U porezni sustav spadaju svi porezni oblici, a posebna pažnja posvećena je porezu na dobit, porezu na dohodak i porezu na dodanu vrijednost. Porezna uprava ima više zadataka, a unutar svakog od njih implementiran je i (porezni) kontroling. Među najznačajnijim zadacima ističu se izrada nacrtu prijedloga zakona i drugih propisa radi unaprjeđenja poreznog sustava, vođenje registra poreznih obveznika, zaprimanje poreznih prijava, evidentiranje poreznih obveza u poreznom knjigovodstvu, naplata i povrat poreza, utvrđivanje pravodobnosti, zakonitosti i pravilnosti podnesenih poreznih prijava, utvrđivanje porezne osnovice i porezne obveze, utvrđivanje i analiza rizika u poštivanju poreznih propisa i ispunjavanju poreznih obveza, provedba poreznog nadzora i dr. Informacijske tehnologije omogućuju razmjenu informacija te zaprimanje, obradu i pohranjivanje zahtjeva poreznih obveznika. Ugrađena softverska rješenja omogućuju statistička praćenja odrađenih i neodrađenih zahtjeva, kao i detaljnu analizu proteklog vremena za rješavanje zahtjeva. Spomenute značajke omogućuju funkciju kontrolinga – voditelji mogu na osnovu dobivenih podataka imati gotove procjene oko rasporeda službenika potrebnih za odrađivanje zadataka, odrađenih i neodrađenih zadataka te plana i analize pristiglih zahtjeva. Suvremeno dinamično okruženje zahtjeva brzu prilagodbu i odgovor, stoga privatna i javna tijela trebaju što više ulagati u funkcije poput kontrolinga.

LITERATURA

1. Avelini Holjevac, I., (1998), *Kontroling – upravljanje poslovnim rezultatom*, Sveučilište u Rijeci, Hotelijerski fakultet Opatija
2. Bejaković P, *Postoji li opravdanje za uvođenje proporcionalnog poreza?*, Porezni vjesnik br.4/2019., Institut za javne financije, Zagreb, 2019, str. 110-111
3. Blažić, H., (2004), *Troškovi podnošenja prijave poreza na dohodak građana*, Financijska teorija i praksa, Vol. 28., No. 3., 2004., str. 293.
4. Božina, A., Jurić, Đ., Markota, Lj., Vuk, J., Guzić, Š., (2020), *Porezne novosti u primjeni od 1. siječnja 2020. godine*, Računovodstvo, revizija i financije (RRIF), str. 20, (dostupno na: <https://rrif.hr/dok/preuzimanje/R191202.PDF>)
5. Brajković, A., M., (2017), *Elementi koji utječu na povećanje i smanjenje osnovice prijave poreza na dobit za 2016. godinu*, Sveučilište u Splitu, Split, dostupno na: <https://repozitorij.efst.unist.hr/islandora/object/efst%3A1637/datastream/PDF/view>
6. Bratić V., Urban I., (2006), *Porezni izdaci u Hrvatskoj*, Financijska teorija i praksa, Vol. 30., No. 2., 2006., str. 131.
7. Burić, D., Gilja, V., (2019), *Funkcije i značajke e-forenzike u poreznom nadzoru*, Porezni vjesnik, 11/2019.
8. Cipek, K. (2018), *Efikasnija naplata poreza i sprečavanje poreznih utaja/evazija: prevencija protiv represije*. Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, 55(1), 251-263.
9. Devjak, S. (2002), *Razvoj proračunskog procesa te uvođenje kontrolinga u slovenskim općinama*. Financijska teorija i praksa, 26(3), 615-629.
10. Draženović, T., Britvić, J., (2012), *Implementacija sustava financijskog upravljanja i kontrola u jedinicama lokalne uprave i samouprave*. Praktični menadžment: stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta, 3(2), 55-63.
11. Dražić, I., (2005), *Usklađenost računovodstvenih i poreznih propisa Hrvatske sa zemljama Europske unije*, Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet u Zagrebu, Zagreb, 2005., str. 11.
12. Gadatsch, A. (2009), *IT Controlling, Concepts and Transformation into Practice*. Bus. Inf. Syst. Eng. 1, 254–262., [Internet], <raspoloživo na: <https://link.springer.com/article/10.1007/s12599-009-0043-6#citeas>>, [pristupljeno: 24.05.2020.]
13. Grubišić, A., Glazina, F., (2019), *Digitalizacija procesa kontrolinga, računovodstva i riznice kao podrška izgradnji modernog sustava javne uprave*, Proceedings

- polytechnic of Sibenik, 4th International Conference, [Internet], <raspoloživo na: http://www.konferencija-vus.hr/wp-content/uploads/2019/10/Proceedings-of-the-4th-International-Conference-The-Challenges-of-Today-compressed_compressed-1.pdf>, [pristupljeno: 24.06.2020.]
14. Husnjak, I., (2011), Financijska kriza i ekonomije sreće: utjecaj recesije na sreću”, Ekonomski fakultet u Osijeku, Osijek, 2011., str. 12.
 15. Jelčić, B., (2011), Porezi, Visoka poslovna škola Libertas, Zagreb, 2011.,str. 12.
 16. Jurković, P., (2002), Javne financije, Masmedia, Zagreb, 2002., str. 213.
 17. Kesner-Škreb M., (2004) Financijska teorija i praksa, 28(1), 141-143 (dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=8908)
 18. Klarić Pisačić M., Manojlović N., Pisačić M., (2018) Promjene stope PDV-a i pokazatelji profitabilnosti u ugostiteljstvu, Obrazovanje za poduzetništvo – E4E- 8 (1) 25-40 . (dostupno na https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=298313)
 19. Kusić I., (2018) Borba protiv izbjegavanja poreza, poreznih prijevара i utaje poreza, Porezni vjesnik br.12/2018., Institut za javne financije, Zagreb, str. 26.
 20. Lavička, I., (2015), Uvođenje kontrolinga u maloprodaji na primjeru obrta Marina, Diplomski rad, Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet, [Internet], <raspoloživo na: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:148:776409> >, [pristupljeno: 26.05.2020.]
 21. Luković, T., Lebefromm, U., (2009). Controlling: koncepcija i slučajevi. *Dubrovnik: Sveučilište u Dubrovniku*, str. 11.
 22. Malić, M., (2016), Kontroling u javnom sektoru-preduvjeti za uspješnu implementaciju, Zbornik Sveučilišta u Dubrovniku, (3), 105-115.
 23. Narodne Novine, (2020), Opći porezni zakon (NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20)
 24. Osmanagić Bedenik, N., Ivezić, V., (2006), Benchmarking kao instrument suvremenog kontrolinga. Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 4(1)
 25. Petrić, A., (2016), Controlling in Public Administration: German experiences. Bilten Udruge hrvatskih kontrolera, br. 9, str. 2-11.
 26. Porezna uprava, (2020), [Internet], <raspoloživo na: www.porezna-uprava.hr>, [pristupljeno: 24.05.2020.]
 27. Porezni vjesnik.(2019), Izravni, neizravni i imovinski porezi, Institut za javne financije , Zagreb, str. 44.

28. Poslovna učinkovitost, (2010), Instrumenti IT kontrolinga, [Internet], <raspoloživo na: <https://www.poslovnaucinkovitost.eu/kolumne/poslovanje/493-instrumenti-it-kontrolinga>>, [pristupljeno: 26.05.2020.]
29. Prebble, R., (2005), Treba li Hrvatska opće pravilo za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze? Prijedlog promjena važećega hrvatskog zakonodavstva. *Financijska teorija i praksa*, 29(3), 265-282.
30. Radusin Lipošinić, M. (2016), Provedba elektroničkog poreznog nadzora u PURH-u, Porezni vjesnik, 9/2016., [Internet], <raspoloživo na: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2016/9/radusin.pdf>>, [pristupljeno: 23.06.2020.]
31. RRIF, (2020), Računovodstvo, revizija i financije – Stručne informacije 24. siječnja 2020. godine - Zakonska plaćanja, Zagreb, str. 83 (dostupno na: https://www.rrif.hr/XI_Zakonska_placanja-19976C.pdf)
32. Rupčić, N., Datković, A., (2013), Kontroling - pretpostavka djelotvornoga rada menadžmenta, Praktični menadžment : stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta, Vol. 4 No. 1, 2013., [Internet], <raspoloživo na: https://hrcak.srce.hr/index.php?id_clanak_jezik=175102&show=clanak>, [pristupljeno: 24.05.2020.]
33. Sesar, V., Buntak, K., Borlinić, M., (2015), Primjena DuPont sustava pokazatelja u procesu upravljanja. *Tehnički glasnik*, 9(1), 99-103.
34. Svijet osiguranja, (2012), Nema kontrolinga bez jake IT podrške, [Internet], <raspoloživo na: <https://www.svijetosiguranja.eu/nema-kontrolinga-bez-jake-it-podrske/>>, [pristupljeno: 26.05.2020.]
35. Šimović, H., (2012), Razvoj poreza na dohodak u Hrvatskoj: reforme i promašaji. *Revija za socijalnu politiku*, 19(1), 1-24.
36. Šimurina N., Dražić Lutlsky I., Barbić D., Dragija Kostić M., (2018). Osnove porezne pismenosti, *Narodne novine*, Zagreb, str. 74.
37. Štangová, N. & Mihaliková, Eva & Mital'ová, J., (2007), Controlling in public administration. 10. 37-43., [Internet], <raspoloživo na: https://www.researchgate.net/publication/291656818_Controlling_in_public_administration>, [pristupljeno: 24.05.2020.]
38. Varović, S., (2015), Važnost poreznog nadzora (završni rad), Veleučilište u Čakovcu, Čakovec

39. Vranko, A., (2015), Sprječavanje porezne utaje i izbjegavanje plaćanja poreza, [Internet], <raspoloživo na: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2015/7/vranko.pdf>>, [pristupljeno 14.04.2020.]
40. Vuletić R., Tremski M., (2019) Porezna istraga u poreznom postupku, Porezni vjesnik br.7-8/2019., Institut za javne financije, Zagreb, str. 60
41. Vukšić, Z., (2012), Statistički porezni nadzor. Dostupno na: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2012/4/vuksic.pdf>, pristupljeno 13.04.2020.
42. Vukšić, Z. i Petrović, N. (2008), Vodič kroz e-nadzor EU-a: Definicija e-nadzora«. Porezni vjesnik, 9/08.
43. Zagreb: Institut za javne financije
44. Vukšić, Z., (2012), Uloga poreznih posrednika u poreznom nadzoru, [Internet], <raspoloživo na: <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2012/3/vuksic.pdf>>, [pristupljeno: 13.04.2020]
45. Zakon o porezu na dohodak ('Narodne novine' br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20), http://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=prof623 (pristupljeno 06.04.2020.
46. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, (2019), Narodne novine, (dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_12_121_2381.html)
47. Žunić Kovačević, N., Gadžo, S. (2017). Porezna amnestija kao instrument porezne politike. *Društvena istraživanja: časopis za opća društvena pitanja*, 26(1), 101-122.

Popis slika

Popis slika

Slika 1. Zadaci kontrolinga	9
Slika 2. „3E“ model u javnom sektoru	13
Slika 3. Porezni sustav RH	19
Slika 4. Elementi poreznog sustava Republike Hrvatske	20
Slika 5. Porezne stope i porezni razredi	23