

Porezni nadzor fikskalizacije prometa gotovinom u Hrvatskoj

Tkalec, Lana

Undergraduate thesis / Završni rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Organization and Informatics / Sveučilište u Zagrebu, Fakultet organizacije i informatike**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:211:100008>

Rights / Prava: [Attribution 3.0 Unported/Imenovanje 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-08-28**



Repository / Repozitorij:

[Faculty of Organization and Informatics - Digital Repository](#)



SVEUČILIŠTE U ZAGREBU
FAKULTET ORGANIZACIJE I INFORMATIKE
V A R A Ź D I N

Lana Tkalec

POREZNI NADZOR FISKALIZACIJE
PROMETA GOTOVINOM U REPUBLICI
HRVATSKOJ
ZAVRŠNI RAD

Varaždin, 2020.

SVEUČILIŠTE U ZAGREBU
FAKULTET ORGANIZACIJE I INFORMATIKE
V A R A Ž D I N

Lana Tkalec

JMBAG: 0016126467

Studij: Ekonomika poduzetništva

POREZNI NADZOR FISKALIZACIJE PROMETA GOTOVINOM U
REPUBLICI HRVATSKOJ
ZAVRŠNI RAD

Mentorica:

Bubanić Marijana, mag. oec.

Varaždin, 2020.

Lana Tkalec

Izjava o izvornosti

Izjavlujem da je moj završni/diplomski rad izvorni rezultat mojeg rada te da se u izradi istoga nisam koristio drugim izvorima osim onima koji su u njemu navedeni. Za izradu rada su korištene etički prikladne i prihvatljive metode i tehnike rada.

Autor/Autorica potvrdio/potvrdila prihvaćanjem odredbi u sustavu FOI-radovi

Sažetak

U ovom završnom radu opisuje se postupak provođenja poreznog nadzora te sama primjena zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom. Porezni nadzor jest postupak koji provode službenici koji su ovlašteni za njegovo djelovanje kako bi se utvrdile činjenice bitne za oporezivanje neposredno kod poreznih obveznika i drugih osoba. Sudionici poreznog nadzora jesu porezna uprava i porezni obveznici, dok porezni nadzor obavljaju porezni revizori, porezni inspektori i drugi državni službenici koji su ovlašteni za njegovu provedbu. Također, objašnjavaju se akti, porezni lijekovi, porezni prekršaji u poreznom nadzoru. Fiskalizacija je skup mjera i postupaka koju provode obveznici fiskalizacije, kojoj je cilj da se ostvari efikasan nadzor prometa u gotovini. Obveznici provedbe fiskalizacije jesu fizičke osobe odnosno obveznik poreza na dohodak, po osnovi samostalne djelatnosti prema odredbama Zakona o porezu na dohodak te pravne i fizičke osobe koje se smatraju obveznikom poreza na dobitak prema odredbama Zakona o porezu na dobit za sve djelatnosti koje su, prema odredbama posebnih propisa, obveznici fiskalizacije izdavanja računa. Nadalje, opisano je provođenje poreznog nadzora u postupku fiskalizacije prometa gotovinom u Republici Hrvatskoj. Osim teorijskog pregleda fiskalizacije, cilj rada jest i prikazati rezultate iz informacijskog sustava fiskalizacije od 2013. godine pa nadalje, odnosno od početka primjene fiskalizacije u prometu gotovinom u Republici Hrvatskoj. U tu svrhu, korišteni su sekundarni podaci pribavljeni od Središnjeg ureda Porezne uprave koji obuhvaćaju broj fiskaliziranih računa, broj nadzora i broj poreznih obveznika. Isti su obrađeni metodama deskriptivne statistike. Rezultati ukazuju na povećanje broja poreznih obveznika kroz promatrano razdoblje, povećanje broja računa, iznosa računa, ali i prosječnog iznosa po računu.

Ključne riječi: fiskalizacija; porez; porezni nadzor; promet gotovinom; račun;

Sadržaj

1. Uvod.....	1
2. Porezni nadzor.....	2
2.1. Pojam poreznog nadzora	2
2.1.1. Strateški ciljevi poreznog nadzora	2
2.1.2. Sudionici u poreznom nadzoru	3
2.1.3. Načela poreznog nadzora	4
2.1.4. Predmet poreznog nadzora	4
2.1.5. Prava i obveze ovlaštenih službenika u postupku poreznog nadzora	5
2.2. Tijek poreznog nadzora.....	6
2.2.1. Korak 1: Određivanje ovlaštenih službenika za provedbu poreznog nadzora	6
2.2.2. Korak 2: Osobna priprema ovlaštenih službenika	7
2.2.3. Korak 3: Obavijest o poreznom nadzoru.....	7
2.2.4. Korak 4: Prvi razgovor s poreznim obveznikom.....	8
2.2.5. Korak 5: Utvrđivanje činjenica u poreznom nadzoru	8
2.3. Akti u poreznom nadzoru	8
2.3.1. Zapisnik.....	9
2.3.2. Porezno rješenje	9
2.3.3. Zaključak.....	10
2.4. Pravni lijekovi u poreznom nadzoru.....	11
2.4.1. Žalba.....	11
2.4.2. Obnova postupka	11
2.4.3. Upravni spor.....	12
2.5. Porezni prekršaji	13
2.5.1. Novčane kazne propisane Zakonom o poreznoj upravi	13
2.5.2. Novčane kazne propisane Općim poreznim zakonom	13
3. Fiskalizacija	15
3.1. Razlozi uvođenja fiskalizacije.....	15
3.2. Pojam i ciljevi fiskalizacije	15
3.3. Razvoj sustava fiskalizacije.....	16
3.4. Obveznici fiskalizacije	17
3.4.1. Fizičke osobe	17
3.4.2. Pravne osobe	18
3.4.3. Tko nije obveznik fiskalizacije.....	19
3.5. Obveze fiskalizacijskih obveznika	19
3.6. Provedba postupka fiskalizacije u prometu gotovinom	21
3.7. Novčane kazne za obveznike fiskalizacije	22
4. Porezni nadzor fiskalizacije prometa gotovinom.....	24

4.1. Informacije iz sustava fiskalizacije.....	24
4.2. Unutarnje ustrojstvo Porezne uprave - Odjel za nadzor fiskalizacije i igara na sreću.	28
4.3. Nadzorne aktivnosti Porezne i Carinske uprave	29
4.4. Rezultati nadzora fiskalizacije	30
5. Zaključak	34
Popis literature	35
Popis grafikona.....	38
Popis tablica.....	39

1. Uvod

Tema ovog završnog rada je porezni nadzor fiskalizacije prometa gotovinom u Republici Hrvatskoj. Porezni nadzor jest važan radi utvrđivanja nepravilnosti kod obračuna, plaćanja poreza i drugih javnih davanja. Porezni nadzor provodi se i u području fiskalizacije kako bi se utvrdilo koji to porezni obveznici krše porezne propise s ciljem pribavljanja protupravne imovinske koristi (neizdavanje računa i sl.). Stoga je svrha rada opisati provođenje poreznog nadzora u postupku fiskalizacije prometa gotovinom u Republici Hrvatskoj.

Prilikom izrade završnog rada korištena je stručna i znanstvena literatura kako bi se upotpunila realna slika o ovoj temi. Korištena je stručna literatura iz područja ekonomije što ponajviše uključuje literaturu iz domene fiskalne politike, pravna literatura, te internetski izvori Porezne uprave. Za izradu rada, korišteni su sekundarni podaci pribavljeni od strane Središnjeg ureda Porezne uprave.

U prvome poglavlju rada opisuje se porezni nadzor i njegove značajke kao što su predmet, sudionici i njegov tijek. Također se i navode prava i obveze ovlaštenih obveznika koji provode nadzor kako bi se otklonile sve nezakonitosti. Drugo poglavlje govori o fiskalizaciji koja se u Republici Hrvatskoj primjenjuje od 01.siječnja 2013. godine, njezinim razlozima uvođenja, ciljevima i razvoju sustava fiskalizacije kroz godine. Kao i kod poreznog nadzora, navodi se tko su sve obveznici fiskalizacije i što je to obveza fiskaliziranja izdanih računa čije je pojmove potrebno razlikovati. Nakon obveznika govori se o provedbi postupka fiskalizacije u prometu gotovinom i koje su to sve novčane kazne za porezne obveznike. U posljednjem poglavlju rada opisuje se način provođenja poreznog nadzora u postupku fiskalizacije u Republici Hrvatskoj, a poseban naglasak stavlja se podatke koliko je bilo utvrđeno nepravilnosti na području fiskalizacije.

2. Porezni nadzor

2.1. Pojam poreznog nadzora

„Porezni nadzor je dio porezno-pravnog odnosa u kojem Porezna uprava i Carinska uprava provodi postupak provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje kod poreznih obveznika i drugih osoba.“ (Opći porezni zakon, članak 115, stavak 1, NN 115/16 do 42/20). Glavna svrha poreznog nadzora jest utvrditi i provesti provjere vezane uz pravilnu primjenu poreznih propisa. Za provođenje zakonitog poreznog nadzora osnovni uvjet je poznavanje pravne osnove i njezine ispravne, te točne primjene tijekom pripreme i provođenja (Ciglević i sur., 2014, str. 6).

„Porezni nadzor obuhvaća provjeru jedne ili više vrsta poreza te svih činjenica bitnih za oporezivanje, knjigovodstvenih isprava i evidencija, poslovnih događaja i svih drugih podataka, evidencija i isprava bitnih za oporezivanje.“ (Opći porezni zakon, članak 118, NN 106/18). Kako bi se utvrdile činjenice koje su bitne za samo oporezivanje i obračunavanje poreza te drugih javnih davanja, porezni nadzor postaje jedna od sveobuhvatnih i vrlo intenzivnih mjera (Buljan i sur., 2011, str. 29).

Kod poreznog nadzora važno je spomenuti kako ga mogu provoditi samo posebno ovlašteni službenici Porezne uprave. Također valja napomenuti da je sam postupak poreznog nadzora određen posebnim propisima (Buljan i sur., 2011, str. 28). Poslovi i unutarnje ustrojstvo Porezne uprave, pa tako i ovlasti, prava, obveze i odgovornosti službenika i namještenika Porezne uprave te sredstva za rad i stručno usavršavanje službenika uređeni su Zakonom o Poreznoj upravi (Zakon o Poreznoj upravi, članak 1, NN 115/16 i 98/19). Prema navedenom Zakonu, u Poreznoj upravi se ustrojavaju Središnji ured, područni uredi i ispostave područnih ureda (Zakon o Poreznoj upravi, članak 4, NN 115/16 i 98/19), a poslovi Područnih ureda, među kojima je i porezni nadzor, propisani su člankom 10. istog Zakona.

2.1.1. Strateški ciljevi poreznog nadzora

Strateški ciljevi predstavljaju ekonomični i učinkoviti nadzor pravilnosti plaćanja i obračunavanja poreza te drugih javnih davanja. Kako bi se porezni nadzor proveo u cjelini određeni su sljedeći strateški ciljevi: (Ministarstvo financija, 2016, str. 4)

- ujednačavanje postupanja na razini poreznog tijela,
- 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 računalnih alata za elektronički nadzor i
- praćenje rezultata poreznog nadzora prema svim značajnim pokazateljima.

Porezni postupak mora biti pravedan i transparentan i mora omogućiti da svaki porezni obveznik plati svoju poreznu obvezu u svoti i na način koji je propisan zakonom, ni manje ni više (Matković, 2016, str. 135). Kako ističe autor članka, nije rijedak slučaj da isto porezno pitanje dva porezna tijela različito tumače, stoga je jedan od strateških ciljeva ujednačavanje postupanja na razini poreznog tijela.

Odabir poreznih obveznika se može obavljati na temelju procjene rizika kod koje se primjenjuju razni računalni alati, a procjena rizika je i ujedno podloga za godišnje planiranje te postoje zahtjevi po kojima je Porezna uprava dužna postupiti. Porezno tijelo odlučuje kod kojeg će poreznog obveznika provoditi porezni nadzor, također vodi i računa o njegovoj poreznoj snazi i objektivnim kriterijima na temelju procjene rizika s time da porezni obveznik ne može utjecati na odluku poreznog tijela o odabiru poreznih obveznika kod kojih će provoditi porezni nadzor (Radusin Lipošinović, 2016, str 45.).

Provedba poreznog nadzora je nezamisliva bez primjene računalnih alata za elektronički nadzor kod velikih i srednjih poreznih obveznika ili onih poreznih obveznika koji vode poslovne knjige, evidencije, izvješća i druge podatke u elektroničkom obliku, a posjeduju veliku količinu podataka. Osim toga, ovlaštene službenici koji provode postupak poreznog nadzora odnosno porezni inspektori suočeni su s potrebom, a ponegdje i obvezom da sudjeluju u usporednom te zajedničkom nadzoru. Iz toga se može zaključiti kako se od poreznih inspektora zahtijeva potrebno znanje, iskustvo i posjedovanje dodatnih vještina koje ne samo da se odnose na informatičku pismenost već i na sposobnost rada u međunarodnom okruženju. Također, kako bi se što uspješnije ostvarivala suradnja s poreznim inspektorima drugih država članica, potrebno je da porezni inspektori znaju prepoznati i europsko zakonodavstvo, te imaju sklonosti prema administrativnoj suradnji (Radusin Lipošinović, 2017, str. 131).

2.1.2. Sudionici u poreznom nadzoru

Sudionici u poreznom nadzoru su Porezna uprava i porezni obveznici odnosno njihovi predstavnici ili zastupnici o čijim se pravima ili obvezama rješava u poreznom nadzoru. Porezni nadzor obavljaju porezni revizori, porezni inspektori i drugi državni službenici ovlaštene za njegovu provedbu (Fabijančić i sur., 2009, str. 27).

Porezni obveznik je svaka osoba bila ona fizička ili pravna, koja je kao takva određena zakonom kojim se uređuje pojedina vrsta poreza (Opći porezni zakon, članak 14, NN 115/16

do 42/20). U poreznom postupku, poreznog obveznik može imati opunomoćenika, stručnog pomagača i poreznog savjetnika (Opći porezni zakon, članak 17, NN 115/16 do 42/20). Dok za obavljanje pojedinih zadataka u vezi s poreznim nadzorom čelnik poreznog tijela može ovlastiti i druge stručno osposobljene osobe. Temeljem dogovora između poreznih tijela država članica EU u nadzoru mogu sudjelovati i ovlaštene službenici poreznih tijela drugih država članica (Radusin Lipošinović, 2016, str. 45).

Odredbama čl. 6. Općeg poreznog zakona, NN 106/18 propisano je da je porezno tijelo dužno zakonito utvrđivati sva prava i obveze vezane uz porezno-pravni odnos. Također je dužno utvrditi sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke, pri čemu je jednaka pažnja posvećena činjenicama koje idu u prilog poreznog obveznika. Porezno tijelo određuje koje će se sve radnje i u kojem opsegu poduzimati u prije navedenom postupku. Odredbama čl. 8. istog Zakona, NN 106/18 propisano je da je porezno tijelo kao poreznu tajnu dužno čuvati sve podatke koje porezni obveznik može iznijeti u poreznom postupku, te sve ostale podatke s kojima porezni obveznik raspolaže ili razmjenjuje s drugim državama.

2.1.3. Načela poreznog nadzora

Porezni nadzor se temelji na tri osnovna načela: načelo zakonitosti, načelo materijalne istine te načelo učinkovitosti i ekonomičnosti. Ovlaštene službenici u obavljanju poreznog nadzora dužni su pridržavati se osnovnih načela koje su definirane Općim poreznim zakonom, NN 106/18. Načelo zakonitosti temelji se na provođenju procesa poreznog nadzora uz obveznu primjenu zakonskih i drugih propisa. Načelo materijalne istine podrazumijeva potpuno i točno utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje kako onih koje idu na teret, tako i onih koje idu u korist poreznog obveznika. Cilj načela učinkovitosti i ekonomičnosti je u što kraćem vremenu i sa što manje troškova obaviti porezni nadzor. Porezni nadzor može trajati od nekoliko dana pa do više mjeseci ovisno o veličini poreznog obveznika, vrsti i broju poreza koji se nadziru, razdoblju oporezivanja koje je predmet poreznog nadzora, suradnji poreznog obveznika i sl. (Fabijančić i sur., 2010, str. 34)

2.1.4. Predmet poreznog nadzora

Sam predmet poreznog nadzora obuhvaća provjeru jedne ili više vrsta poreza te svih činjenica koje su bitne za oporezivanje u jednom ili više razdoblja određenih vrsta poreza, pristojbi, doprinosa i drugih javnih davanja (Ministarstvo financija, 2016, str. 6). Također, predmet poreznog nadzora može biti i provjera činjenica koje nisu u vezi s djelatnošću kod poduzetnika fizičkih osoba, provjera odnosa između vlasnika društva i društva kod trgovačkih društava. Ako je poduzetnik fizička osoba, nadzor može obuhvaćati i one činjenice koje nisu u vezi s njegovom gospodarskom djelatnošću. Porezni nadzor trgovačkih društava obuhvaća i

provjeru odnosa koji su bitni za oporezivanje između člana društva i samog društva (Radusin Lipošinić, 2016, str. 45).

2.1.5. Prava i obveze ovlaštenih službenika u postupku poreznog nadzora

Porezni nadzor obavljaju porezni revizori, porezni inspektori i drugi državni službenici ovlašteni za provedbu poreznog nadzora, a svi oni zapravo predstavljaju posebno ovlaštene službenike Porezne uprave. Nadzor moraju obavljati osobe koje su kvalificirane za taj posao, dok nadzor velikih poreznih obveznika moraju obavljati porezni revizori i inspektori koji imaju daleko najbolje dugogodišnje iskustvo. Kada su u pitanju posebne nadzorne službe, od djelatnika koji će obavljati nadzor zahtjeva se određena stručna kvalifikacija (školska sprema, praksa na određenim poslovima, polaganje posebnog stručnog ispita). Ujedno, djelatnik ne smije biti sudski kažnjavan za kaznena djela koja bi ga diskvalificirala u poslu. Prema tome, takvi djelatnici moraju imati prijeporne moralne kvalitete. (Fabijančić i sur., 2010, str. 35 - 36)

Ovlašteni službenici ili takozvani inspektori imaju sljedeća prava (Radusin Lipošinić, 2017, str. 133):

- stupiti u poslovni prostor i na zemljište poreznog obveznika,
- pregledati dokumentaciju, poslovne knjige, druge isprave i poslovne prostorije,
- utvrditi identitet osobe koja obavlja poslove za poreznog obveznika,
- uzimati podatke u vezi s obračunavanjem, evidentiranjem, prijavljivanjem i plaćanjem poreza i drugih javnih davanja od osoba koje obavljaju te poslove,
- zahtijevati od poreznog obveznika da imenuje i druge osobe za davanje potrebnih podataka,
- privremeno zapečatiti poslovni ili skladišni prostor poreznog obveznika ako porezni obveznik ne pristane na nastavak nadzora nakon radnog vremena,
- zahtijevati pomoć službenih osoba Policijske uprave ako se porezni obveznik fizički opire provođenju nadzora.

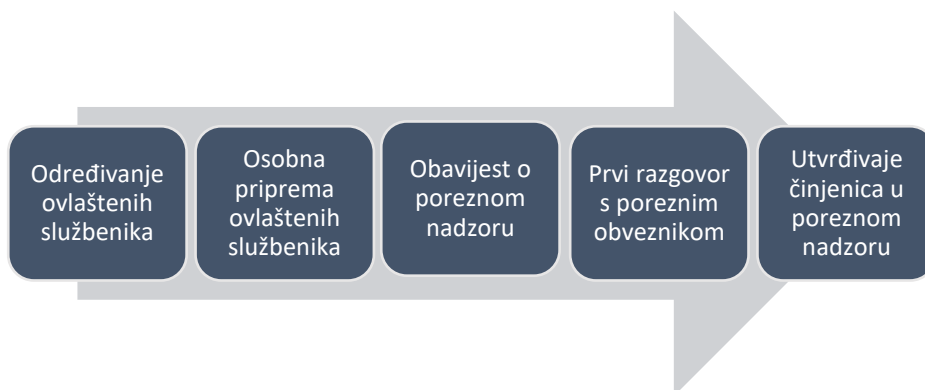
Neke od obveza ovlaštenih službenika su sljedeće (Buljan i sur., 2011, str. 30 - 32):

- obaviti osobnu pripremu za provođenje poreznog nadzora,
- prije početka nadzora predočiti službenu iskaznicu i predstaviti se poreznom obvezniku,
- brinuti se o održavanju reda tijekom provedbe poreznog nadzora,
- samostalno utvrđivati činjenice i na njih primijeniti odgovarajuće pravne propise,
- poznati poreznog obveznika s ishodom poreznog nadzora, raspraviti sporne činjenice, pravne ocjene, zaključke i njihove učinke na utvrđivanje porezne obveze i o tome načiniti zabilješku,

- izraditi zapisnik o poreznom nadzoru,
- dostaviti zapisnik poreznom obvezniku ako se na temelju nadzora utvrdi da nema osnove za izmjenu porezne obveze,
- podnijeti prijavu nadležnom državnom tijelu ako se osnovano sumnja da je porezni obveznik počinio prekršaj ili kazneno djelo.

2.2. Tijek poreznog nadzora

Tijek poreznog nadzora se sastoji od pet osnovnih koraka kojih se nužno pridržavati radi pravilne provedbe. Najprije je potrebno odrediti ovlaštene službenike, a nadalje je ovlašteni službenik dužan izvršiti osobnu pripremu, kako bi se pravilno pripremio za provedbu poreznog nadzora. Kod osobne pripreme, ovlašteni službenik proučava svu potrebnu dokumentaciju o poreznom obvezniku koja je raspoloživa u ispostavi Porezne uprave, te provodi sve potrebne analize vezane uz porezni postupak (npr. analize nezakonitosti, nepravilnosti, podataka, prijave, obračuna, izvješća). Potonje slijedi izdavanje i dostava obavijesti o poreznom nadzoru, koja se dostavlja poreznom obvezniku najkasnije 8 dana prije početka poreznog nadzora. Sljedeći korak poreznog nadzora jest prvi razgovor s poreznim obveznikom. Glavni cilj je utvrditi određene informacije o poreznom obvezniku prije nego što se postave pitanja o znakovitim stavkama koje su uočene analizom financijskih i poreznih izvješća. Kod zadnjeg koraka, odnosno utvrđivanja činjenica u poreznom nadzoru dužan je sudjelovati porezni obveznik (Buljan i sur., 2011). Na grafikonu 1. prikazan je tijek poreznog nadzora, dok je svaki od navedenih koraka objašnjen detaljnije u nastavku rada.



Grafikon 1. Tijek poreznog nadzora (Izvor: vlastita izrada prema Fabijančić i sur.)

2.2.1. Korak 1: Određivanje ovlaštenih službenika za provedbu poreznog nadzora

Kako bi se proveo tijek poreznog nadzora najprije je potrebno odrediti ovlaštene službenike za njegovu provedbu. Ovlaštene službenike za provedbu poreznog nadzora određuje čelnik ustrojne jedinice Porezne uprave odnosno od njega neka druga ovlaštena osoba. Ovlašteni službenici Porezne uprave mogu biti porezni revizori, porezni inspektori druge ovlaštene osobe koje su zadužene za provedbu poreznog nadzora. Ako dođe do izmjene ovlaštenog službenika tijekom poreznog nadzora, poreznog obveznika se treba o tome usmeno informirati (Fabijančić i sur., 2009, str. 31).

2.2.2. Korak 2: Osobna priprema ovlaštenih službenika

Ovlašteni službenik određen za obavljanje poreznog nadzora dužan je prethodno izvršiti osobnu pripremu koja obuhvaća: (Čavlović Smiljanec i sur., 2014, str. 10)

- proučavanje dokumentacije o poreznom obvezniku raspoložive u ispostavi Porezne uprave,
- analizu nezakonitosti i nepravilnosti utvrđenih u ranijim poreznim postupcima;
- proučavanje propisa, uputa, mišljenja koji su u vezi s poslovanjem poreznog obveznika,
- analizu prijava, obračuna, izvješća i sl. koje porezni obveznik dostavlja poreznoj upravi, upoznavanje s djelatnošću poreznog obveznika i sl.

Navedeni se podaci trebaju pažljivo analizirati kako bi se mogla zabilježiti odstupanja ili neobične pojave.

2.2.3. Korak 3: Obavijest o poreznom nadzoru

Porezni nadzor započinje dostavom obavijesti o poreznom nadzoru, a obavijest se treba dostaviti najkasnije 8 dana prije samog početka poreznog nadzora. U slučaju ugrožavanja svrhe poreznog nadzora, obavijest se ne mora dostaviti prije početka nadzora. Po prestanku okolnosti zbog kojih može biti ugrožen porezni nadzor, inspektor će dostaviti obavijest o poreznom nadzoru. Obavijest o poreznom nadzoru izdaje se u pisanom obliku, a može sadržavati: naziv poreznog tijela te broj i datum poreznog akta, ime odnosno naziv poreznog obveznika kome se obavijest upućuje, predmet poreznog nadzora ili druge radnje koje će se provesti u poreznom nadzoru, razdoblje koje je predmet poreznog nadzora, datum početka poreznog nadzora, obvezu sudjelovanja poreznog obveznika u postupku i pravne posljedice zbog ometanja ili odbijanja poreznog nadzora te potpis ovlaštene osobe (Fabijančić i sur., 2009, str. 32).

Nadzor na predmet i razdoblje oporezivanja koji nije navedeni u obavijesti može se proširiti ako se u postupku nadzora utvrde nepravilnosti i nezakonitosti koje ukazuju na potrebu njegova proširenja. O proširenju nadzora donosi se zaključak. Porezni inspektor se predstavlja predočenjem službene iskaznice i značke, a porezni nadzor se u pravilu obavlja u sjedištu

poreznog obveznika. Porezni nadzor može se obavljati i u službenim prostorijama Porezne uprave ako porezni obveznik ne raspolaže poslovnim prostorom pogodnim za obavljanje poreznog nadzora. Inspektor ima pravo pregledati poslovne prostorije i to uz nazočnost poreznog obveznika, njegovog punomoćnika ili zastupnika. Porezni nadzor se može obavljati tijekom uobičajenog radnog vremena, izvan uobičajenog radnog vremena uz suglasnost poreznog obveznika, te izvan uobičajenog radnog vremena ako to bezuvjetno nalaže svrha poreznog nadzora. Ako se započeta radnja u poreznom nadzoru ne može završiti tijekom radnog vremena, zaključkom će se izvršiti privremeno pečaćenje poslovnog ili skladišnog prostora. Dođe li do žalbe na zaključak o privremenom pečaćenju poslovnog ili skladišnog prostora ona se ne može izjaviti, ali se može pobijati žalbom na rješenje. (Ministarstvo financija, 2016, str. 14)

2.2.4. Korak 4: Prvi razgovor s poreznim obveznikom

Što se tiče prvog razgovora s poreznim obveznikom bitno je pribaviti što više informacija o poslovnim navikama i financijskoj povijesti poreznog obveznika, o tome koliko se dugo bavi predmetnom poslovnom djelatnošću, kako se odvija poslovanje, tko i kako upravlja sredstvima, koliko ima zaposlenih i dr. Prvobitan cilj je doći do određenih informacija o poreznom obvezniku prije nego li se postave pitanja koje su uočene tijekom analize financijskih i poreznih izvješća. Također je važno uspostaviti dobru komunikaciju i poreznog obveznika upoznati sa svrhom poreznog nadzora (Čavlović Smiljanec i sur., 2014, str. 19).

2.2.5. Korak 5: Utvrđivanje činjenica u poreznom nadzoru

Porezni propisi koji su vezani za utvrđivanje činjenica primjenjuju se u postupku poreznog nadzora, dok su ti propisi bili na snazi u vrijeme nastanka činjenica koje se ispituju. Kako bi se dokazale činjenice porezni obveznik daje obavijesti, predočava evidencije, poslovne knjige, poslovnu dokumentaciju i druge isprave (Buljan i sur., 2011, str. 39).

Porezni obveznik dužan je sudjelovati u utvrđivanju činjeničnog stanja gdje treba iznositi potpuno istinite činjenice koje su bitne za oporezivanje. Također, dužan je sudjelovati u postupku utvrđivanja činjeničnog stanja u odnosu na njegovu oporezivu djelatnost u inozemstvu, pružanjem potrebnih dokaza, koristeći se svim pravnim i stvarnim mogućnostima koje imaju na raspolaganju (Opći porezni zakon, članak 68. i 69., NN 106/18).

2.3. Akti u poreznom nadzoru

Akt predstavlja pismeno kojim se pokreće, dopunjuje, mijenja, prekida ili dovršava neka službena radnja stvaratelja i primatelja samog akta (Maroja, Ramljak, 2015, str. 16). U

poreznom postupku to mogu biti zapisnik, porezno rješenje, zaključak, obavijest, poziv i drugi akti. U daljnjem tekstu su opisani oni akti koji su najčešće prisutni u poreznom postupku, a to su zapisnik, porezno rješenje, te zaključak. Prema članku 57. (NN 106/18) Općeg poreznog zakona porezni akt u skladu s posebnim propisima može imati i drugi naziv, a njime se prvenstveno odlučuje o pojedinačnim pravima i obvezama iz porezno-pravnog odnosa. Nadalje, što se tiče oblika i sadržaja poreznog akta on se može donijeti u pisanom ili usmenom obliku. Kada je ugrožena porezna naplata poreza, ovlaštena osoba poreznog tijela će narediti izvršenje za donošenje usmenog poreznog akta. A najkasnije u roku od tri dana od dana njegovog donošenja usmeni porezni akt mora biti izdan u pisanom obliku (Opći porezni zakon, članak 58, NN 121/19).

2.3.1. Zapisnik

O poreznom nadzoru se sastavlja zapisnik koji predstavlja porezni akt u kojemu se navode sve važne radnje poduzete u postupku poreznog nadzora, dokazi i utvrđeno činjenično stanje. Ujedno je i nepravni akt protiv kojega se ne može voditi upravni postupak. Zapisnik mora biti jasan i precizan, vodeći računa o tome da dokazi i činjenice vezani za utvrđene nepravilnosti trebaju biti precizno obrazloženi (Buljan i sur., 2011, str. 49 - 50). Prema odredbama čl. 76. Zakona o općem upravnom postupku, NN 47/09, zapisnik se sastavlja o usmenoj raspravi, očevidu ili drugoj važnijoj radnji u postupku te o važnijim usmenim izjavama stranaka ili trećih osoba u postupku. Zapisnik sadrži naziv poreznog tijela, broj i datum poreznog akta, ime odnosno naziv poreznog obveznika, pravni i činjenični temelj, mjesto provođenja i vrijeme trajanja nadzora, imena ovlaštenih osoba koje su nadzor provele, vrste poreza i razdoblje obuhvaćeno nadzorom, opis radnja, činjenica i dokaza provedenih u postupku po kojima su utvrđene nepravilnosti (Opći porezni zakon, članak 126, NN 106/18). Ujedno je i potrebno se navesti upozorenje da se obveze utvrđene u nadzoru ne smiju iskazivati u redovitim poreznim obrascima, dok se razlog provođenja nadzora ne navodi (Ciglević i sur., 2014, str. 35).

Zapisnik ispunjava osoba koja obavlja porezni nadzor, a po potrebi može imati i prilog. Samom zapisniku se ništa ne smije dodavati naknadno, a sadržaj se ne smije brisati. Međutim ako se nešto naknadno dodaje, sastavlja se dodatak zapisnik odnosno prilog prvog zapisnika (Ciglević i sur., 2014, str. 35). Porezni obveznik može podnijeti prigovor na zapisnik u roku koji ne može biti kraći od 5, a niti dulji od 20 dana, računajući od dana primitka zapisnika. Ako je prigovor osnovan sastavlja se dopunski zapisnik. Porezni obveznik ne može podnijeti prigovor na dopunski zapisnik (Ministarstvo financija, 2016, str. 15).

2.3.2. Porezno rješenje

Porezno rješenje je najvažniji pravni akt koji se donosi na temelju utvrđenih činjenica u koje su navedene u zapisniku i dopunskom zapisniku. Rješenjem se odlučuje o poreznoj stvari koje je predmet poreznog nadzora, što zapravo znači da se njime priznaje ili ne priznaje kakvo pravo ili utvrđuje određena obveza za poreznog obveznika. Rješenje se donosi najkasnije u roku od 60 dana od dana uručenja zapisnika ili dopunskog zapisnika o poreznom nadzoru. Također, potrebno je napomenuti da se rješenje u propisanom roku mora ne samo donijeti nego i dostaviti poreznom obvezniku, a dok ga potpisuje čelnik jedinice poreznog tijela ili drugi ovlaštenu službenik (Fabijančić i sur., 2010, str. 419, 426). Porezno rješenje se može podijeliti na prvostupanjsko i drugostupanjsko. U pravilu prvostupanjskim rješenjem se rješava sve vezano uz poreznu stvar koja je predmet poreznog nadzora, dok se drugostupanjskim rješenjem rješava o žalbi kad je izjavljena na prvostupanjsko rješenje (Vukšić, 2019, str. 107).

Sam sadržaj rješenja je naziv jedinice poreznog tijela, klasa, urudžbeni broj, mjesto i datum, uvod (propis o nadležnosti, naziv poreznog obveznika i naznaka predmeta nadzora), izreka (vrsta, osnovica, stopa i utvrđeni iznos poreza, razdoblje oporezivanja, nalog i rokovi za uplatu), obrazloženje (činjenično stanje, dokazi i ocjena dokaza na temelju kojih je utvrđeno, povrijeđene zakonske odredbe i očitovanje o podnesenom prigovoru), uputa o pravnom lijeku (kome se i u kojem roku podnosi žalba), potpis ovlaštene osobe i otisak pečata (Buljan i sur., 2011, str. 56 - 57). Glavna svrha donošenja rješenja jest provesti njegovo izvršenje na način koji je određen izrekom rješenja. Iz ovog razloga se može utvrditi kako je porezni nadzor uspješno okončan tek provedbom poreznog rješenja. Također, bitno je napomenuti kako se svakim poreznim rješenjem odlučuje o poreznoj stvari. Pojedina porezna rješenja koja su donesena mogu biti pozitivna ili negativna za porezne obveznike, gdje ako je negativna on može biti uskraćen za korištenje nekog prava (Vukšić, 2019, str. 107).

2.3.3. Zaključak

Postoji mnogo definicija zaključka, a ona najopćenitija definira zaključak kao porezni akt kojim se pokreće, dopunjuje, mijenja ili dovršava neka porezna stvar u poreznom postupku odnosno nadzoru. Kada ga uspoređujemo s poreznim rješenjem, osnovna je razlika u tome što se rješenjem odlučuje o poreznoj stvari koja je predmet poreznog nadzora, a to znači da se njime priznaje ili ne priznaje kakvo pravo ili utvrđuje određena obveza za poreznog obveznika. Zapravo, zaključkom se odlučuje o pitanjima koje se tiču rješavanja procesnih pitanja u postupku nadzora, pa tako i ona koje se kao sporedne pojave u postupku nadzora u svezi s rješavanjem porezne stvari, a ne rješavaju se rješenjem (Fabijančić i sur., 2010, str. 363).

Zaključak sadrži naziv jedinice poreznog tijela, klasu, urudžbeni broj, datum i uvod, izreku (kratak, precizan i jasan predmet zaključka, i rok izvršenja), obrazloženje (utvrđeno činjenično stanje, obrazloženje radnje naložene izrekom i pravne propise na kojima se

zasnivaju nalozi), uputu o pravnom lijeku (dopuštenost posebne žalbe protiv zaključka s pozivom na odgovarajuće propise), potpis ovlaštene osobe i otisak pečata, naredbu o dostavi (Buljan i sur., 2011, str. 62, 63). Odredbama članka 77. Zakona o općem upravnom postupku, NN 47/09, propisano je da se zaključkom odlučuje o postupovnim pitanjima ako istim Zakonom nije propisano donošenje rješenja. Službena osoba koja donosi zaključak je zapravo osoba koja obavlja radnju u postupku gdje se postavilo pitanje koje je predmet zaključka. Kada se treba izvršiti neka radnja koja se nalaže, onda se ona treba obaviti u određenom roku koji će biti određeni zaključkom. Zaključak se prvenstveno priopćuje usmeno, a u pismenom obliku se izdaje samo onda kad stranka to zatraži ili ako je to nužno radi što pravilnijeg provođenja postupka. Osim toga, zaključak se može pobijati žalbom protiv rješenja onda kada je riječ o upravnoj stvari, dok se protiv zaključka ne može podnijeti žalba (Zakon o općem upravnom postupku, članak 77, NN 47/09).

2.4. Pravni lijekovi u poreznom nadzoru

2.4.1. Žalba

Porezni obveznik može podnijeti žalbu protiv poreznog akta (npr. poreznog rješenja) kojim je odlučeno o pojedinačnim pravima i obvezama iz porezno-pravnog odnosa. Žalbu može podnijeti i onda kada odluka o njegovu zahtjevu za donošenjem poreznog akta nije donesena u propisanom roku. Važno je istaknuti kako žalbu može podnijeti svaka osoba koja za to ima pravni interes te ona o čijim se pravima ili obvezama odlučilo u poreznom postupku prvostupanjskog tijela (Opći porezni zakon, članak 178, NN 106/18).

Žalba se može podnijeti u roku od trideset dana od dana primitka poreznog akta, a podnosi se nadležnom drugostupanjskom poreznom tijelu odnosno Ministarstvu financija, Samostalnom sektoru za drugostupanjski upravni postupak, Zagreb. Može se predati neposredno ili poštom pod kategorijom preporučeno, odnosno iznosi se na zapisnik prvostupanjskom poreznom tijelu. (Vukušić, 2019, str. 107). Žalba odgađa izvršenje prvostupanjskog poreznog rješenja iz poreznog nadzora sve do trenutka dostave drugostupanjskog rješenja o žalbi. (Opći porezni zakon, članak 186, NN 106/18). Kako bi žalba bila pravovaljana, u njoj se navode sljedeći podaci: klasa i broj rješenja protiv kojega se izjavljuje, razlozi i dokazi zbog kojih se zahtjeva poništenje te izmjena ili ukidanje rješenja (Ministarstvo financija, 2016, str. 26).

2.4.2. Obnova postupka

Obnova postupka predstavlja izvanredan pravni lijek kojim se omogućava da se obnovi postupak koji je dovršen rješenjem protiv kojeg nema redovnog pravnog lijeka (žalbe).

Prijedlog za obnovu postupka može podnijeti porezni obveznik, državni odvjetnik i porezno tijelo koje je donijelo rješenje protiv kojega se ne može izjaviti žalba. Razlog za pokretanje obnove postupka mogu biti nove činjenice ili novi dokazi, lažne isprave ili lažni iskazi svjedoka ili vještaka ili neko djelo kažnjivo prema kaznenom zakonu, nova presuda u sudskom postupku, neistiniti navodi poreznog obveznika kakvi su porezno tijelo doveli u zabludu, drukčije rješenje prethodnog pitanja, u bitnome, od nadležnog tijela, sudjelovanje u donošenju rješenja službene osobe koja je, prema zakonu imala biti izuzeta, rješenje koje je donijela neovlaštena osoba, uskraćivanje sudjelovanja u postupku osobi koja je morala sudjelovati kao porezni obveznik, nesudjelovanje zakonita zastupnika, kad je trebalo zastupati poreznog obveznika, onemogućivanje uporabe svoga jezika osobi sudioniku u postupku. Prijedlog za obnovu postupka obveznik podnosi tijelu koje je donijelo rješenje po kojemu se traži obnova postupka. Ukoliko se prijedlog podnosi po prvostupanjskom rješenju, onda se on upućuje nadležnoj organizacijskoj jedinici Porezne uprave koja je donijela rješenje. Ako se prijedlog podnosi po drugostupanjskom rješenju, onda se on upućuje izravno Ministarstvu financija. U roku od mjesec dana od dana kada je dostavljeno konačno rješenje može se pokrenuti obnova postupka, a nakon proteka roka od 3 godine obnova se ne može tražiti niti se može pokrenuti po službenoj dužnosti (Fabijančić i sur., 2009, str. 65 - 67).

Prijedlog za obnovu postupka se može odbaciti, odbiti ili dopustiti. Kad nadležno tijelo primi prijedlog za obnovu postupka, dužno je ispitati je li prijedlog pravodobno podnesen i izjavljen od strane ovlaštene osobe te da li je okolnost na kojoj se prijedlog temelji učinjena vjerojatnim. Ukoliko utvrdi da ne mogu, tada će odbaciti prijedlog rješenjem. Nadležno tijelo će odbiti prijedlog rješenjem, ako utvrdi da se ne radi o okolnostima koje bi mogle utjecati na drugačije rješenje glavne stvari. Ukoliko postoje razlozi i činjenice iz kojih proizlazi da taj razlog stvarno postoji, te ako postoji mogućnost da se na osnovi tog razloga donese drukčije rješenje u odnosu na prijašnje, tada će obnova postupka biti dopuštena. Rezultat obnove postupka može biti novo rješenje kojim staro rješenje ostaje na snazi ili se zamjenjuje novim (Buljan i sur., 2011, str. , 69 - 72).

2.4.3. Upravni spor

Upravni spor se pokreće tužbom koja ne odgađa izvršenje poreznog akta. Tužba se podnosi u roku od 30 dana od dana dostave poreznog akta poreznom obvezniku koji je podnosi. Upravne sporove u Republici Hrvatskoj rješava Upravni sud i viši Upravni sud Republike Hrvatske. On se može pokrenuti u roku od 30 dana od dana dostave poreznog akta protiv kojega se pokreće. Razlozi za pobijanje poreznog akta mogu biti neprimjena ili nepravilna primjena zakona, donošenje akta od strane nenadležnog tijela i pogrešno utvrđeno činjenično stanje. Porezno tijelo protiv čijeg je rješenja pravodobno podnijeta tužba nadležnom

sudu, samo rješenje se može prije okončanja spora poništiti ili izmijeniti iz istih razloga iz kojih bi ga sud mogao poništiti (Ministarstvo financija, 2016, str. 30).

2.5. Porezni prekršaji

Porezni prekršaj se odnosi na povredu poreznih propisa koja je kao prekršaj propisana Zakonom o Poreznoj upravi, Općim poreznim zakonom i posebnim zakonima o pojedinim vrstama poreza i doprinosa. Zbog sumnje na porezni prekršaj podnosi se prijava nadležnom državnom tijelu. Prijava sumnje na porezni prekršaj ne isključuje podnošenje optuženih prijedloga (Fabijančić i sur, 2009, str. 72).

2.5.1. Novčane kazne propisane Zakonom o poreznoj upravi

Novčane kazne koje su propisane Zakonom o poreznoj upravi, NN 98/19 su sljedeće:

- nedopuštanje ulaska i pregleda prostorija ovlaštenom službeniku,
- onemogućavanje utvrđivanja istovjetnosti osoba,
- onemogućavanje nesmetanog pregleda robe,
- neizvršavanje izdane naredbe ili upozorenja ovlaštenog službenika,
- onemogućavanje nesmetanog pregleda prometnih sredstava i robe.

Propisana kazna za pravne osobe se kreće u iznosu od 20 000 do 500 000 kn, za odgovornu osobu u pravnoj osobi kazna iznosi od 5 000 do 40 000 kn, dok za fizičku osobu obrtnika i fizičku osobu koja obavlja drugu samostalnu djelatnost kazna iznosi od 5 000 do 300 000 kn te za fizičku osobu odnosno građanina kazna se kreće u iznosu od 1 000 do 40 000 kn (Ministarstvo financija, 2016, str. 31).

Privremene mjere zabrane obavljanja djelatnosti inspektor može izreći naredbom gdje može privremeno ograničiti ili zabraniti obavljanje djelatnosti pečačenjem poslovnih prostorija, skladišta, pogona i slično. Također se naredbom može onemogućiti daljnje nezakonito postupanje i na mjestima koja su određena kao tržnice, mjestima na kojima se može prigodno trgovati i nekim drugim mjestima (Ministarstvo financija, 2016, str. 31).

2.5.2. Novčane kazne propisane Općim poreznim zakonom

Općim poreznim zakonom (NN 106/18, 121/19) propisani su sljedeći prekršaji:

- najteži porezni prekršaji (čl. 192. Općeg poreznog zakona), na primjer: ako ne izdaje račune, ako odbije sudjelovati u poreznom postupku, ako ne vodi poslovne knjige i evidencije radi oporezivanja prema poreznim propisima koji se primjenjuju u Republici Hrvatskoj, ako ne dopusti obavljanje poreznog nadzora itd.

- teži porezni prekršaji (čl. 193. Općeg poreznog zakona), na primjer: ako ne podnese poreznu prijavu poreznom tijelu u propisanom roku, ako ne podnese poreznu prijavu na poziv poreznog tijela, ako ne omogući obavljanje poreznog nadzora ovlaštenoj osobi za provođenje nadzora na njezin zahtjev itd.
- lakši porezni prekršaji (čl. 194. Općeg poreznog zakona), na primjer: ako u poreznoj prijavi iskaže netočne ili neistinite podatke, ako na početku poslovanja i krajem svake poslovne godine ne popiše svu imovinu i obveze itd.

Za najteže porezne prekršaje propisane su novčane kazne: za pravnu osobu u iznosu od 20.000,00 do 500.000,00 kn, za odgovornu osobu u pravnoj osobi u iznosu od 5.000,00 do 40.000,00 kn, za fizičku osobu koja obavlja djelatnost (obrtnici i slobodna zanimanja) u iznosu od 5.000,00 do 300.000,00 kn, za fizičku osobu (građanina) u iznosu od 1.000,00 do 40.000,00 kn.

Za teže porezne prekršaje propisane su novčane kazne: za pravnu osobu u iznosu od 5.000,00 do 300.000,00 kn, za odgovornu osobu u pravnoj osobi u iznosu od 3.000,00 do 30.000,00 kn, za fizičku osobu koja obavlja djelatnost (obrtnici i slobodna zanimanja) u iznosu od 2.000,00 do 200.000,00 kn, za fizičku osobu (građanina) u iznosu od 500,00 do 30.000,00 kn.

Za lakše porezne prekršaje propisane su novčane kazne: za pravnu osobu u iznosu od 2.000,00 do 200.000,00 kn, za odgovornu osobu u pravnoj osobi u iznosu od 2.000,00 do 20.000,00 kn, za fizičku osobu koja obavlja djelatnost (obrtnici i slobodna zanimanja) u iznosu od 1.000,00 do 100.000,00 kn, za fizičku osobu (građanina) u iznosu od 200,00 do 20.000,00 kn.

3. Fiskalizacija

3.1. Razlozi uvođenja fiskalizacije

U RH općenito postoji kultura izdavanja računa pogotovo kada se govori o trgovačkim djelatnostima te djelatnosti ugostiteljstva. Gotovo je nemoguće naići na trgovinu u kojoj se za kupljenu robu neće dobiti račun ili na restoran u kojima se za dobiveni ručak neće dobiti račun. No problem kod ovih djelatnosti nastaje kasnije, gdje se uz uporabu razvijenih softvera poništavaju ili dešavaju izmjene na nekim od računa. Također, problem predstavljaju i uslužne djelatnosti gdje se najčešće neće dobiti račun. Pa se tako uz svaki naknadno poništeni, neizdani ili izmijenjeni račun proračun ostaje bez dijela pripadajućih prihoda, a svaki manjak prihoda mora se kasnije nadoknaditi ili dodatnim prihodima ili povećanjem već postojećih poreza. Spriječiti ovakve situacije jedino je moguće provođenjem stalnog nadzor poreznih inspektora ili uvođenjem zakonskih, obveznih metoda evidentiranja prometa koji omogućuju provedbu nadzora nad evidentiranjem prometa, odnosno uvođenjem fiskalizacije (Vuraić Kudeljan, 2012, str. 20).

Provedena istraživanja upućuju na visoku razinu sive ekonomije općenito (visoka razina porezne utaje, nisko evidentiranje ostvarenog prometa), ali posebice upravo na području evidentiranja prometa u gotovini. Najvažniji cilj poreznih sustava suvremenih zemalja jest uspostaviti financijsku disciplinu kroz uspješan nadzor evidentiranja prometa u gotovini. Kako samo uspostavljanje financijske discipline kroz porezni nadzor nije dovoljno, veliki broj zemalja je odlučio zakonski propisati način evidentiranja prometa u gotovini propisujući obvezu fiskalizacije (Porezna uprava, 2012). Prve rasprave o potrebi uvođenja fiskalizacije u prometu gotovinom započele su početkom 2012. godine, dok je Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom izglasan u Saboru 23. studenog 2012. godine. Fiskalizacija se u RH provodi od 1. siječnja 2013. godine, a kako i na koji način se provodi postupak fiskalizacije u prometu gotovinom, objašnjeno je u daljnjem tekstu (Vuraić Kudeljan, 2013, str. 43).

3.2. Pojam i ciljevi fiskalizacije

Prema odredbama Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom, NN 115/16, 106/18, 121/13 onaj najopćenitiji pojam fiskalizacije predstavlja skup mjera koje su se uvele radi ostvarivanja nadzora nad prometom u gotovini. Zapravo, uvođenjem fiskalizacije područje poslovanja gotovinom se stavlja u okvire provedbe posebnog poreznog nadzora. Dakle, fiskalizacijom se nastoji osigurati da se svi ostvareni prometi u gotovini stvarno i evidentiraju u poslovnim knjigama poduzetnike. Kroz uspostavu sustava evidentiranja svakog izlaznog

računa postiže se evidencija svih ulaznih dobara i usluga koje stvaraju nove vrijednosti, čime se osigurava evidencija baš svakog ostvarenog troška u poslovanju poduzetnika. Stoga fiskalizacija predstavlja uvođenje reda kojim se osigurava kontrola nad cijelim sustavom prometa roba i usluga (Vuraić Kudeljan, 2012, str. 19).

Radi čestog kršenja zakonskih propisa u Republici Hrvatskoj, uvedena je fiskalizacija kako bi se smanjila visoka razine porezne utaje i nisko evidentiranje ostvarenog prometa. Neki od ciljeva fiskalizacije su sljedeći: (Porezna uprava, 2013)

- spriječiti poreznu utaju na području poslovanja gotovinom,
- unaprijediti postupke poreznog nadzora,
- podizati razinu svijesti kupaca o važnosti uzimanja računa,
- suzbiti nelojalnu konkurenciju.

3.3. Razvoj sustava fiskalizacije

Kao što je već prije navedeno kako bi se otklonile sve nepravilnosti u evidentiranju prometa gotovinom, zaključuje se kako je potrebno pojačati nadzor u fiskalizaciji (Vuraić Kudeljan 2013). Pa se tako sam sustav fiskalizacije razvijao od same godine uvođenja, pa nadalje što je prikazano Tablicom 1. Razvoj sustava fiskalizacije u RH.

5. 6. 2012.	<ul style="list-style-type: none"> • pokrenut projekt „Fiskalizacija“.
4. 9. 2012.	<ul style="list-style-type: none"> • Porezna uprava je ponudila jedinstveno središte - Internetske stranice pod nazivom „Fiskalizacija“
5.10. 2012.	<ul style="list-style-type: none"> • objavljena je tehnička specifikacija za korisnike, odgovori na najčešća postavljena pitanja o fiskalizaciji
12. 10. 2012.	<ul style="list-style-type: none"> • omogućeno testiranje sustava
28. 9. 2012.	<ul style="list-style-type: none"> • prvo čitanje u Hrvatskome saboru (Zakon prihvaćen s 98 glasova za , 24 suzdržanih)
21. 11. 2012.	<ul style="list-style-type: none"> • donesen je Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom (80 glasova "za", 2 "protiv", 32 "suzdržana")
3. 12. 2012.	<ul style="list-style-type: none"> • Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom objavljen je u Narodnim novinama
1. 1. 2013.	<ul style="list-style-type: none"> • početak fiskalizacije

Tablica 1. Razvoj sustava fiskalizacije u RH (Izvor: vlastita izrada prema Vuraić Kudeljan)

3.4. Obveznici fiskalizacije

Prema odredbama Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom, NN 115/16, 106/18 članka 3., obveznikom fiskalizacije smatra se fizička osoba koja je obveznik poreza na dohodak, po osnovi samostalne djelatnosti prema odredbama Zakona o porezu na dohodak te pravna i fizička osoba koja se smatra obveznikom poreza na dobitak prema odredbama Zakona o porezu na dobit, za sve djelatnosti za koje je, prema odredbama posebnih propisa, obveznik izdavanja računa za isporuku dobara ili obavljanje usluga.

Od 2013. godine u Republici Hrvatskoj propisana je obveza fiskalizacije, pri čemu se razlikuju obveznici fiskalizacije i obveza fiskalizacije izdavanja računa. Obveznici fiskalizacije predstavljaju fizičke osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost i po toj su osnovi obveznici primjene Zakona o porezu na dohodak te sve fizičke i pravne osobe obveznici poreza na dobitak (Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20) za djelatnosti za koje je propisana obveza izdavanja računa. Svi obveznici fiskalizacije trebaju donijeti interni akt, odluku o blagajničkom maksimumu, odrediti slijednost numeričkog broja računa, dostaviti PU podatke o proizvođaču i/ili održavatelju programskog rješenja za provedbu fiskalizacije i poslovnim prostorima, staviti obavijest o obvezi izdavanja računa i obvezi kupca da ga preuzme i zadrži (Vuk, 2017, str. 131).

Obveznici fiskalizacije koji naplaćuju račune gotovinom, obvezni su račune izdavati putem elektroničkog naplatnog uređaja i potpisivati ih digitalnim certifikatom. Prema odredbama Zakona o fiskalizaciji, NN 106/18, 121/19, naplata u gotovini uključuje naplatu novčanicama ili kovanicama (u kunama), karticama (kreditnim ili debitnim), čekom ili drugim sličnim načinima plaćanja, osim plaćanja na transakcijski račun kod banaka. U slučaju da se prekine rada uređaja, račune je potrebno izdavati putem ovjerene uvezane knjige računa. Također, ako dođe do nemogućnosti izdavanja fiskaliziranih računa to jest dođe do prekida internetske veze, račune je potrebno i dalje izdavati putem naplatnog uređaja koji neće sadržavati JIR. Obveza izdavatelja računa je da u roku od dva dana uspostavi elektroničku vezu te dostavi na fiskalizaciju sve izdane račune.

3.4.1. Fizičke osobe

Općenito fizička osoba predstavlja naravnu ili prirodnu osobu tj. čovjeka koji ima pravnu sposobnost koja mu daje sposobnost da bude nositelj prava i obveza (Vidaković Mukić, 2015, str. 229). Obveznicima fiskalizacije se smatraju fizičke osobe koje obavljaju sjedeće djelatnosti: (Vuraić Kudeljan, Dodig, 2013, str. 25)

- djelatnosti obrta i s obrtom izjednačene djelatnosti,
- djelatnosti slobodnih zanimanja: (Obveza fiskalizacije, 2016, str. 3) pod ovim djelatnostima smatraju se profesionalne djelatnosti fizičkih osoba koje su po toj osnovi obvezno osigurane prema propisima koji uređuju obvezna osiguranja, odnosno djelatnosti fizičkih osoba kojima su to osnovne djelatnosti i koje su po toj osnovi upisane u registar obveznika poreza na dohodak. „Djelatnostima slobodnih zanimanja osobito se smatraju:
 - a) samostalna djelatnost zdravstvenih djelatnika, veterinarara, odvjetnika, javnih bilježnika, revizora, inženjera, arhitekata, poreznih savjetnika, stečajnih upravitelja, tumača, prevoditelja, turističkih djelatnika, kao i druge slične djelatnosti, o samostalna djelatnost znanstvenika, književnika, izumitelja, kao i druge slične djelatnosti,
 - b) samostalna predavačka djelatnost, odgojna djelatnost, kao i druge slične djelatnosti,
 - c) samostalna djelatnost novinara, umjetnika i sportaša.“
- djelatnosti poljoprivrede i šumarstva: (Obveza fiskalizacije, 2016, str. 3) „dohodak od samostalne djelatnosti poljoprivrede i šumarstva utvrđuje se kao razlika između primitaka i izdataka na osnovi podataka iz propisanih poslovnih knjiga:
 - a) ako je u prethodnoj kalendarskoj godini ukupni godišnji primitak od obavljanja djelatnosti poljoprivrede i šumarstva veći od 80 500 kn, odnosno 35% iznosa propisanog za obvezni ulazak u sustav PDV-a,
 - b) ako je obveznik poreza na dohodak ujedno i obveznik PDV-a,
 - c) ako se ostvaruju poticaji na način i pod uvjetima što su propisani Zakonom o potpori poljoprivredi i ruralnom razvoju.“

3.4.2. Pravne osobe

Pravna osoba se odnosi na društvenu tvorbu kojoj pravni poredak priznaje pravnu sposobnost, odnosno sposobnost da bude nositelj prava i obveza. Pravne osobe se dijele na: pravne osobe javnog sektora, pravne osobe privatnog sektora te imovinske mase kojima se priznaje pravna sposobnost (Vidaković Mukić, 2015, str. 851). Pravne osobe obveznici poreza na dobit su: (Obveza fiskalizacije, 2016, str. 5)

- „trgovačka društva,
- tuzemne poslovne jedinice inozemnog poduzetnika,
- druge pravne osobe obveznici poreza na dobit koje gospodarsku djelatnost obavljaju samostalno, trajno I radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda,
- ustanove čiji osnivači nisu državna tijela ili jedinice lokalne samouprave,

- obveznici poreza na dobit po rješenju Porezne uprave,
- fizičke osobe koje ostvaruju dohodak prema propisima o oporezivanju dohotka ako izjave da će plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak,
- fizičke osobe koje ostvaruju dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti ako su u prethodnom poreznom razdoblju ostvarile ukupni primitak veći od 3 000 000 kuna i ako ispunjavaju sljedeća tri uvjeta:
 - a) u prethodnom poreznom razdoblju dohodak je veći od 400 000 kuna,
 - b) imaju dugotrajnu imovinu u vrijednosti većoj od 2 000 000 kuna,
 - c) u prethodnom poreznom razdoblju prosječno zapošljavaju više od 15 radnika.“

3.4.3. Tko nije obveznik fiskalizacije

Obveznicima fiskalizacije se ne smatraju fizičke osobe koje ostvaruju dohodak od imovine jer ne obavljaju samostalnu djelatnost te porezni obveznici za promete ostvarene u pojedinim djelatnostima koje su navedene u članku 5, Zakona o fiskalizaciji, NN 115/16 i NN 106/18. Riječ je o sljedećim djelatnostima: (Vuk, 2017, str. 127)

- prodaja karata ili žetona u putničkom prometu naplata cestarine,
- naplata cestarine,
- punjenje naftnim derivatima aviona na avioservisima,
- prodaja vlastitih poljoprivrednih proizvoda na tržnicama i otvorenim prostorima,
- prodaja proizvoda ili usluga u poštanskom prometu,
- zaprimanje uplata za sudjelovanje u igrama na sreću i zabavnim igrama,
- prodaja robe ili usluga putem prodajnih automata,
- pružanje bankovnih usluga i usluga osiguranja,
- vođenje središnjeg depozitorija nematerijaliziranih vrijednosnih papira i središnjeg registra financijskim instrumentima,
- ostvareni prometi evidentirani mjerenjem instrumenata (električna energija, plin, voda i slično) i
- provedba zdravstvene zaštite.

3.5. Obveze fiskalizacijskih obveznika

Svaki obveznik fiskalizacije treba urediti svoje poslovanje u skladu s odredbama Zakona o fiskalizaciji, NN 133/12, 115/16, 106/18, 121/19. To znači da treba osigurati sve podatke koji su prikazani Grafikonom 2. Obveze fiskalizacijskih obveznika.



Grafikon 2. Obveze fiskalizacijskih obveznika (Izvor: vlastita izrada prema Vuk)

Što se tiče internog akta o fiskalizaciji, svaki obveznik fiskalizacije, neovisno o načinu naplate računa, obavezan je u internom aktu odrediti da broj računa kod provedbe postupka fiskalizacije ima tri dijela: pravila slijednosti numeričkih brojeva računa, popis poslovnih prostora i dodijeljene oznake poslovnih prostora. Numerički broj računa mora slijediti neprekinuti numerički redoslijed koji mora biti bez praznina, prema svakom poslovnom prostoru ili naplatnom uređaju u poslovnom prostoru. On se kreće od broja 1 do broja n, po svakom poslovnom prostoru (Vuk, 2012, str. 128). Nadalje, obveznik popisuje poslovne prostore u kojima se obavlja djelatnost. Poslovnim prostorom se može odrediti svaki zatvoreni prostor, dijelovi poslovnog prostora, otvoreni prostori te povremeni prostori u kojima se povremeno obavlja neka djelatnost (Vuraić Kudeljan, 2012, str. 22). Interni akt je nikamo ne šalje, već ostaje kod obveznika fiskalizacije i predočuje se za potrebe poreznog nadzora (Vuk, 2012, str. 128).

Visina blagajničkog maksimuma odnosi se na najveću svotu gotovog novca koja može ostati u blagajni na kraju radnog dana. Visinu blagajničkog maksimuma određuje samostalno obveznik fiskalizacije internim aktom, prema potrebama poslovanja i uvjetima sigurnosti, ali najviše do propisanih svota (Vuraić Kudeljan, Dodig, 2013, str.129). Prema odredbama Zakona o Fiskalizaciji, članka 29., NN 115/16, visina blagajničkog maksimuma sukladna veličini poduzetnika, najviša je u iznosu od:

- mikro subjekti i fizičke osobe - 10.000,00 kuna,
- mali subjekti - 30.000,00 kuna i
- srednji subjekti - 50.000,00 kuna.

U skladu s člankom 2., stavka 3., Zakona o fiskalizaciji, NN 115/16, 106/18, 121/19, elementima računa smatraju se OIB obveznika fiskalizacije, datum i vrijeme, broj računa, oznaka je li obveznik fiskalizacije u sustavu PDV-a, svota računa razvrstana po poreznoj stopi (zbirna svota naknade i poreza, svota oslobođenja), način plaćanja, OIB operatera naplatnog uređaja i zaštitni kod izdavatelja. Nadalje, za potrebe provedbe postupka fiskalizacije račun, osim podataka propisanih posebnim propisima, mora sadržavati i: (Ministarstvo financija, 2016, str. 16)

- datum i vrijeme izdavanja računa (datum, sat i minuta),
 - oznaku operatera (osobe) na naplatnom uređaju,
 - oznaku načina plaćanja računa (novčanice, kartica, ček, transakcijski račun, itd.),
 - jedinstveni identifikator računa (JIR) koji se programski generira iz određenog seta podataka,
- zaštitni kod izdavatelja obveznika fiskalizacije (ZKI) kojim se potvrđuje veza između obveznika fiskalizacije i izdanog računa.

3.6. Provedba postupka fiskalizacije u prometu gotovinom

Kao što je već navedeno, pravne i fizičke osobe odnosno obveznici poreza na dobit i poreza na dohodak postaju i stvarni obveznici fiskalizacije izdavanja računa za ostvareni promet u gotovini. Sam postupak fiskalizacije se provodi u sljedeća dva koraka: (Vuraić Kudeljan, 2012, str. 21)

- Obveznici fiskalizacije obvezni su elektronički dostavljati elemente računa poreznoj upravi prije samog ispisa kako bi Porezna uprava mogla izvršiti ovjeru računa koja se ispisuje na računu,
- Obveznici fiskalizacije obvezni su jednom dnevno dostavljati izvješće o dnevno ostvarenom prometu.

Računi koji se naplaćuju u gotovini obvezno se moraju fiskalizirati, odnosno to znači da se trebaju izdavati putem elektroničkog naplatnog uređaja i sadržavati JIR. Elektronički naplatni

uređaji trebaju omogućiti korištenje programske podrške za elektroničko potpisivanje elemenata računa i omogućiti Internet vezu za elektroničku razmjenu podataka s Poreznom upravom. Za potrebe fiskalizacije izdavanja računa financijski obveznik mora koristiti programsko rješenje koje zapravo onemogućuje postupke kojima se izbjegava postupak fiskalizacije izdavanja računa. Podatke o proizvođaču ili održitelju programskog rješenja potrebno je dostaviti Poreznoj upravi (Vuk, 2017, str. 130).

Ovime se može utvrditi kako se uspostavio jedan bolji sustav fiskalne kontrole, također je na taj način Porezna uprava dobila sredstvo pomoću kojega će moći uspostaviti djelotvoran sustav poreznih evidencija (Brkanić, Markota, 2013, str. 25).

3.7. Novčane kazne za obveznike fiskalizacije

U Zakonu o fiskalizaciji u prometu gotovinom u članku 36. određena je novčana kazna za kupca i svakog primatelja računa koji ne zadrži izdani račun nakon izlaska iz poslovnog prostora ili ga ne pokaže na zahtjev službene osobe u visini od 200,00 do 20.000,00 kn. Novčane kazne za obveznike fiskalizacije kreću se od 30.000,00 do 500.000,00 kn za pravne osobe odnosno od 5.000,00 do 300.000,00 kn za fizičke osobe obrtnike odnosno fizičke osobe koje obavljaju djelatnost po kojoj su obveznici fiskalizacije (Zakon o fiskalizaciji, članak 34. i 35, NN 115/16, 106/18, 121/19).

Kako bi se mogla napraviti usporedba Zakona o fiskalizaciji i drugih Zakona, sljedeće navedenim zakonima propisane su kazne:

- Novčane kazne prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost kreću se, ovisno o težini počinjenog prekršaja, za poreznog obveznika od 1.000,00 kn do 200.000,00 kn (npr. kad u računu nisu iskazani svi propisani podaci) odnosno od 2.000,00 do 500.000,00 kn (npr. kad nije podnijeta prijava PDV-a ili kad u prijavi nisu iskazani svi propisani podaci) te za odgovornu osobu u pravnoj osobi od 500,00 do 40.000,00 kn odnosno od 1.000,00 do 50.000,00 kn (čl. 130. i 131. Zakona o porezu na dodanu vrijednost).
- Novčane kazne prema Zakonu o porezu na dobit kreću se od 2.000,00 do 200.000,00 kn za pravnu osobu i fizičku osobu obveznika poreza na dobit a novčanom kaznom u iznosu od 2.000,00 do 20.000,00 kn kaznit će se i odgovorna osoba u pravnoj osobi (čl. 38. Zakona o porezu na dobit).
- Prema Zakonu o porezu na dohodak novčane kazne za pravnu osobu iznose od 10.000,00 do 50.000,00 kn, novčane kazne za fizičku osobu obrtnika i osobu koja obavlja drugu samostalnu djelatnost iznose od 5.000,00 do 30.000,00 kn (čl. 91. Zakona o porezu na dohodak). Istim člankom propisano je da će se novčanom kaznom od 2.000,00 do 20.000,00 kn kazniti fizička osoba dok će se odgovorna osoba u pravnoj osobi kazniti novčanom kaznom od 2.000,00 do 10.000,00 kn.

U ovome djelu opisane su visine novčanih kazni prema različitim zakonima, te je usporedbom isti vidljivo da su najviše novčane kazne propisane upravo Zakonom o fiskalizaciji u prometu gotovinom. Npr. novčana kazna ako ne dostavi podatak poslovnim prostorima ili dostavi podatak o poslovnim prostorima bez svih propisanih odredbi za pravnu osobu je od 30.000,00 do 50.000,00 kn, dok je novčana kazna ako se u prijavi PDV ne iskaže porezna osnovica i obračunani PDV ili se iskaže u manjem iznosu Zakonom o porezu na dodanu vrijednost propisana novčana kazna u iznosu od 2.000,00 do 500.000,00 kn z pravnu osobu (Lider media, 2019).

Upravo zbog navedenog Porezna uprava pojačano obavlja nadzore fiskalizacije a što potvrđuju i brojke koje je u jednom od obavljenih intervjuja 2019.g. iznio ravnatelj Porezne uprave Božidar Kutleša. Ravnatelj je iznio podatke da je od početka 2019. do 15.08.2019.g. Porezna uprava obavila 10.256 nadzora fiskalizacije, a od toga je preko 6 tisuća bilo s nepravilnostima. Također navodi da je bilo i pečaćenja objekata za najteže porezne prekršaje. U navedenom intervju naveo je i kako djelatnici Porezne uprave sve više koriste moderne tehnologije i analize rizika koje im omogućuju da ciljano idu u nadzore, a njihov postotak uspješnosti u otkrivanju nepravilnosti u fiskalizaciji je više od 60 posto (Lider media, 2019).

4. Porezni nadzor fiskalizacije prometa gotovinom

4.1. Informacije iz sustava fiskalizacije

Porezna uprava na svojim strancima objavljuje i informacije iz sustava fiskalizacije te je vezano uz posebne okolnosti uzrokovanih epidemijom virusa COVID-19 izvršena usporedba analize podataka iz sustava fiskalizacije za dane 24.02.2020. do 05.07.2020. godine te za razdoblje od 23.02.2019. do 05.07.2019. godine, te je utvrđeno sljedeće: (Porezna uprava, 2020)

- Za sve djelatnosti u razdoblju od 24.02.-05.07.2020. godine u odnosu na razdoblje od 23.02. - 05.07.2019. vidljivo je smanjenje broja računa od 31%, i smanjenje iznosa računa od 20%,
- U djelatnosti G - Trgovina na veliko i malo, popravak motornih vozila i motocikala vidljivo je smanjenje broja računa od 24%, i smanjenje iznosa računa od 11%.
- U djelatnosti I - pružanje smještaja te pripreme i usluživanja hrane vidljivo je smanjenje broja računa od 51%, a iznosa računa 61%.

Također je, uspoređujući četvrti tjedan lipnja 2020.godine (22.06. - 28.06.2020.) s prvim tjednom srpnja 2020. godine (29.06. - 05.07.2020.), vidljivo sljedeće (Porezna uprava, 2020):

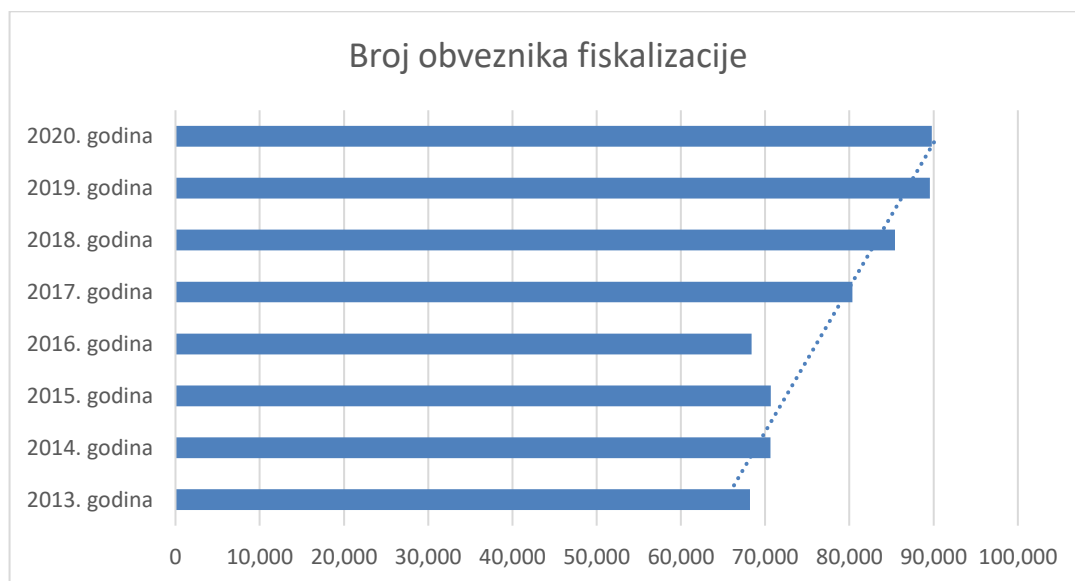
- Za sve djelatnosti u razdoblju od 29.06. - 05.07.2020. godine u odnosu na prethodni tjedan 22.06.-28.06.2020. godine vidljivo je povećanje broja računa od 8%, i povećanje iznosa računa od 9%,
- U djelatnosti G - Trgovina na veliko i malo, popravak motornih vozila i motocikala vidljivo je povećanje broja računa od 8%, i povećanje iznosa računa od 9%.
- U djelatnosti I - pružanje smještaja te pripreme i usluživanja hrane vidljivo je povećanje broja računa od 7%, i povećanje iznosa računa od 3%.

Dakle, zbog epidemije virusa COVID-19 vidljivo je drastično smanjenje broja računa za 31% te iznosa računa za 20%. Također je vidljiv blagi porast broja računa i iznosa u prvom tjednu srpnja 2020. godine u odnosu na četvrti tjedan lipnja 2020.godine (Porezna uprava, 2020).

Nadalje, sljedećom tablicom 2. Broj obveznika fiskalizacije prikazani su podaci iz sustava fiskalizacije Porezne uprave o broju obveznika fiskalizacije u razdoblju od 2013. do 2020. godine. Navedeno je prikazano i na Grafikonu 3. Pripadajuća crta trenda na grafikonu ukazuje na rastući broj poreznih obveznika fiskalizacije iz godine u godinu.

Broj obveznika fiskalizacije	
2013. godina	68.216
2014. godina	70.637
2015. godina	70.689
2016. godina	68.394
2017. godina	80.379
2018. godina	85.432
2019. godina	89.543
2020. godina	89.804

Tablica 2. Broj obveznika fiskalizacije (Izvor: vlastita izrada prema Poreznoj upravi)



Grafikon 3. Kretanje broja obveznika fiskalizacije od 2013. do 2020. godine (Izvor: vlastita izrada autora prema Poreznoj upravi)

Sljedećom Tablicom 3. Broj računa po godinama i Grafikonom 3. Broj računa po godinama prikazani su podaci iz sustava fiskalizacije Porezne uprave o broju i iznosu evidentiranih računa u razdoblju od 01.01.2013. do 25.08.2020. godine. Što se tiče broja izdanih računa u navedenom razdoblju ukupno je izdano 17.466.968.661 računa. Porezna uprava (2018) izvještava kako u razdoblju od 1. siječnja 2013. do 31.12. 2017. bez obzira na dnevnu količinu izdanih računa sustav fiskalizacije nikada nije pao. U istom razdoblju, na osnovi podataka iz sustava fiskalizacije može se vidjeti kako je petak dan kada se najviše troši, a nedjelja i praznici su dani kada se najmanje troši, dok dnevno stigne i do 6,4 min računa. Također, najveći broj izdanih računa se bilježi tijekom srpnja i kolovoza, a izvan turističke sezone tijekom božićnih praznika (Porezna uprava, 2018).

Kod interpretacije podataka o kretanju broja računa valja biti oprezan. Radi faznog uvođenja fiskalizacije, 2013. godina nije usporediva. Shodno tome, 2020. godina još nije završena, pa su podaci prikazani zaključno s 25. kolovozom 2020. Navedeno sugerira, da kod interpretacije podataka valja uzeti u obzir razdoblje od 1. siječnja 2014. do 31.12. 2019. godine. Podaci u spomenutom razdoblju upućuju na rastući trend broja računa. No, s obzirom na

prethodnu spomenutu izvanrednu situaciju vezanu uz pandemiju COVID-19, rezultati fiskalizacije na kraju 2020. godine su upitni.

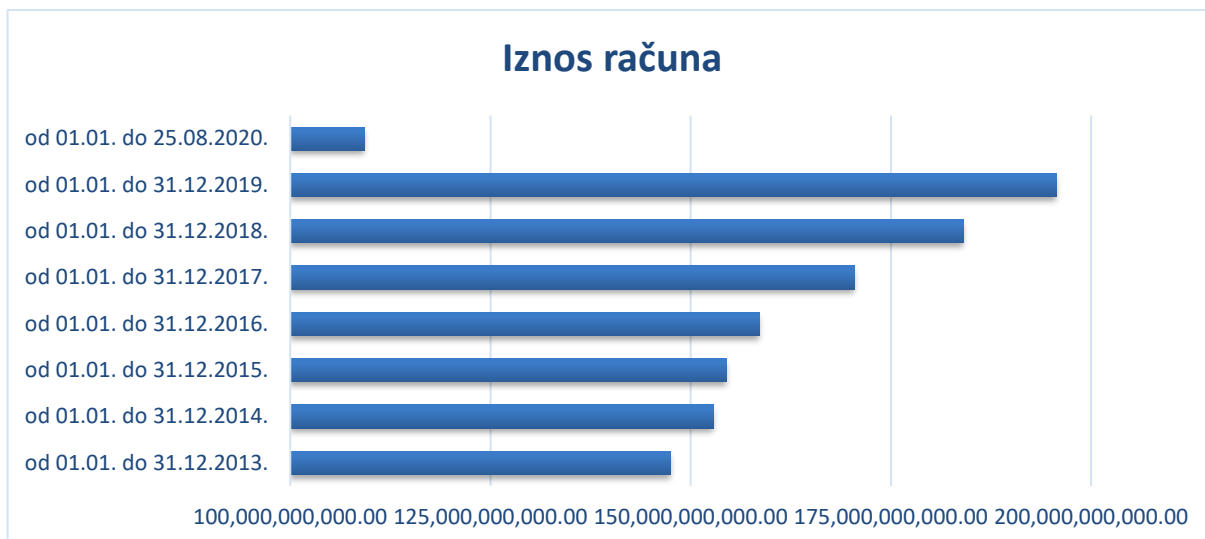
Opis	Broj računa	Iznos računa	Prosječan iznos računa
od 01.01. do 31.12.2013.	2.178.807.929	147.455.879.510,08	67,68
od 01.01. do 31.12.2014.	2.311.252.435	152.797.477.197,82	66,11
od 01.01. do 31.12.2015.	2.325.900.420	154.503.465.290,47	66,43
od 01.01. do 31.12.2016.	2.336.115.409	158.637.762.044,63	67,91
od 01.01. do 31.12.2017.	2.344.303.246	170.443.151.893,73	72,71
od 01.01. do 31.12.2018.	2.362.429.871	184.041.320.461,71	77,90
od 01.01. do 31.12.2019.	2.381.674.142	195.681.358.607,17	82,16
od 01.01. do 25.08.2020.	1.226.485.209	109.300.401.942,94	89,12

Tablica 3. Broj računa po godinama (Izvor: vlastita izrada prema Poreznoj upravi)



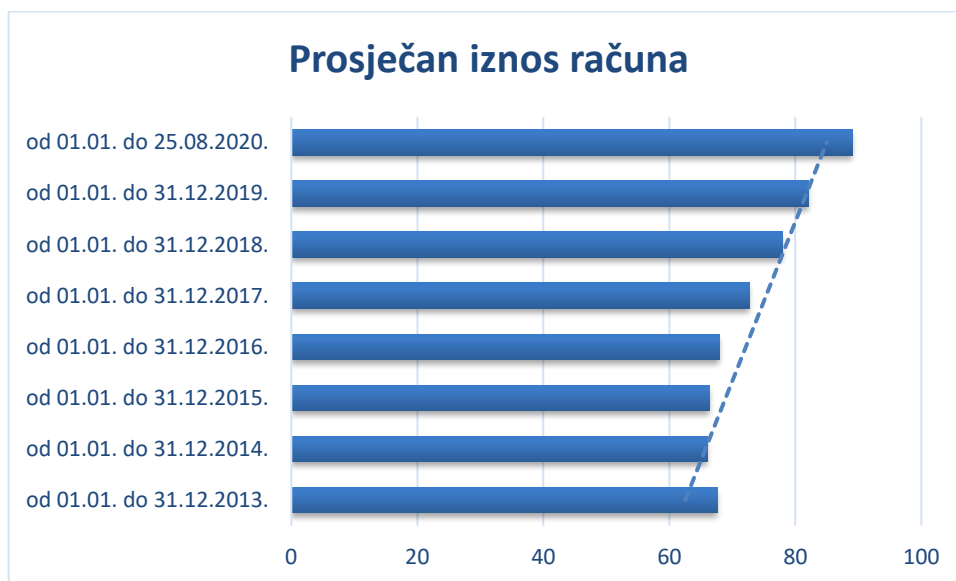
Grafikon 4. Broj računa po godinama (Izvor: vlastita izrada prema Poreznoj upravi)

Grafikonom 4. Broj računa po godinama također je vidljiv rast iz godine u godinu, uzimajući u obzir da se 2013. i 2020. godina ne uključuju u interpretaciju.



Grafikon 5. Prosječan iznos po računu (Izvor: vlastita izrada prema Poreznoj upravi)

Prosječan iznos po računu (Grafikon 5.) pokazuje rastući trend. Iako, valja biti oprezan kod tumačenja 2020. godine, iz razloga jer ista uključuje posljednje podatke do 25. kolovoza 2020. Uzimajući u vid prethodno navedene podatke može se zaključiti kako prosječan iznos po računu raste iz godine u godinu što rezultira povećanju potrošnje.



Grafikon 6. Prosječan iznos računa (Izvor: vlastita izrada prema Poreznoj upravi)

Grafikonom 6. Prosječan iznos računa vidljivo je povećanje potrošnje kroz sve promatrane godine. Usporedbom podataka može se zaključiti kako potrošnja ima pozitivan trend rasta, ali da se i najvjerojatnije mijenjaju navike potrošača te da su skloni većoj potrošnji.

4.2. Unutarnje ustrojstvo Porezne uprave - Odjel za nadzor fiskalizacije i igara na sreću

Područni uredi se ustrojavaju: za obavljanje poslova Porezne uprave na području svake županije i Grada Zagreba te za velike porezne obveznike (članak 38. Uredbe o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija, NN broj 54/17, 26/18 i 79/19). Ukupno je u Republici Hrvatskoj 22 područna ureda, a jedna od Službi unutar Područnih ureda je i Služba za nadzor. Prema navedenoj Uredbi, ovisno o broju poreznih obveznika, ustrojavaju se sljedeći odjeli unutar Službe za nadzor: Odjel za planiranje, pripremu i analizu nadzora, Odjel za nadzor poreza na dodanu vrijednost, Odjel za nadzor poreza na dobit, dohodak i doprinosa, Odjel za nadzor fiskalizacije i igara na sreću i Odjel za suzbijanje poreznih prijevара.

Prema navedenoj Uredbi ukupno je u svim područnim uredima 101 djelatnik koji obavlja poslove nadzora fiskalizacije i igara na sreću, s time da nadzore obavljaju revizori i inspektori. Najviše revizora/inspektora je u Područnom uredu Zagreb (25 revizora/inspektora), Područnom uredu Split (12 revizora/inspektora), Područnom uredu Rijeka (9 revizora/inspektora), dok su u Područnom uredu Čakovec 2 inspektora koji obavljaju poslove nadzora fiskalizacije. Prema potrebi i revizori i inspektori iz drugih odjela obavljaju poslove fiskalizacije. U tablici 4. Područni uredi za nadzor fiskalizacije i igara na sreću se nalazi popis te broj svih područnih ureda. No, treba naglasiti kako su se područni uredi za nadzor fiskalizacije i igara na sreću kroz godine reorganizirali. U razdoblju od 2013. i 2014. godine, na području Republike Hrvatske bio je ukupno 21 područni ured. Od 2015. do sredine 2017. godine, uredi su reorganizirani prema regionalnim područjima, te je tako bilo šest regionalnih ureda i Ured za velike porezne obveznike. Da bi od sredine 2017. godine do 2020. ponovno vraćena stara organizacijska struktura područnih ureda, uz izmjenu da je zasebno dodan i područni ured Zagrebačke županije, pa tako sad imamo Područni ured Zagreb i Područni ured Zagrebačke županije što sveukupno čini 22 područna ureda.

Područni uredi za nadzor fiskalizacije i igara na sreću			Broj područja ureda u 2020.
2013. – 2014.	2015. – VI. 2017.	VII. 2017. – VII. 2020.	
PU ZAGREB	ZAGREB	PU ZAGREB	25
PU OSIJEK	SREDIŠNJA HRVATSKA	PU OSIJEK	6
PU PAZIN		PU PAZIN	8
URED ZA VPO	ISTRA, PRIMORJE I LIKA	URED ZA VPO	-
PU RIJEKA		PU RIJEKA	9
PU SPLIT	DALMACIJA	PU SPLIT	12
-		PU ZAGREBAČKA ŽUP.	6

Područni uredi za nadzor fiskalizacije i igara na sreću			Broj područja ureda u 2020.
2013. – 2014.	2015. – VI. 2017.	VII. 2017. – VII. 2020.	
PU BJELOVAR	URED ZA VPO ¹	PU BJELOVAR	1
PU ČAKOVEC	SJEVERNA HRVATSKA	PU ČAKOVEC	2
PU DUBROVNIK		PU DUBROVNIK	4
PU KARLOVAC	SLAVONIJA I BARANJA	PU KARLOVAC	2
PU KOPRIVNICA		PU KOPRIVNICA	0
PU KRAPINA		PU KRAPINA	1
PU SISAK		PU SISAK	3
PU SLAVONSKI BROD		PU SLAVONSKI BROD	3
PU ŠIBENIK		PU ŠIBENIK	4
PU VARAŽDIN		PU VARAŽDIN	3
PU VUKOVAR		PU VUKOVAR	2
PU ZADAR		PU ZADAR	5
PU GOSPIĆ		PU GOSPIĆ	2
PU POŽEGA		PU POŽEGA	1
PU VIROVITICA		PU VIROVITICA	2
		UKUPNO	101

Tablica 4. Područni uredi za nadzor fiskalizacije i igara na sreću (Izvor: vlastita izrada prema Uredbi o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija)

Osim porezne uprave, nadzorne aktivnosti u sustavu fiskalizacije od 2018. godine dijelom su u nadležnosti i Carinske uprave. Stoga će kod narednih prikaza podataka o broju obavljenih nadzora, osim podataka vezanih za poreznu upravu, biti i prikazano kretanje broja obavljenih nadzora u fiskalizaciji od strane Carinske uprave.

4.3. Nadzorne aktivnosti Porezne i Carinske uprave

U skladu s dostupnim kapacitetima, a s ciljem sprečavanja nezakonitosti, Porezna i Carinska uprava provode nadzorne aktivnosti u sustavu fiskalizacije (Carina, 2020). Carinska i Porezna uprava na svojim web stranicama objavljuju Priopćenja vezano za nadzorne aktivnosti Porezne i Carinske uprave kojima obavještava porezne obveznike da će u suradnji s Carinskom upravom u sklopu redovnih nadzornih aktivnosti provoditi nadzore fiskalizacije u određenom razdoblju. U navedenim priopćenjima navodi se da će nadzorima fiskalizacije biti obuhvaćeni svi obveznici fiskalizacije, a stavlja se i naglasak na djelatnosti koje će se posebno nadzirati (Porezna uprava, 2019).

Primjerice, iz Priopćenja objavljenog dana 24.10.2019. navodi se da će u razdoblju od 24. – 31.10.2019. nadzorima fiskalizacije biti obuhvaćeni svi obveznici fiskalizacije, a posebno obveznici koji obavljaju djelatnost (Porezna uprava, 2019):

¹ Ured za velike porezne obveznike

- C 10.7 – Proizvodnja pekarskih i brašeno – konditorskih proizvoda,
- G 47.8 – Trgovina na malo na štandovima i tržnicama i
- N 77.11 – Iznajmljivanje i davanje u zakup (leasing) automobila i motornih vozila lake kategorije.

U navedenom Priopćenju Ministarstvo financija - Porezna uprava podsjeća i na nagradnu igru koja je pokrenuta 1. srpnja 2019. godine „Bez računa se ne računa“ te poziva građane da se aktivno uključe u borbu protiv sive ekonomije, utaje poreza i neloyalne konkurencije na tržištu. Također se podsjeća građane da traže račun za svaki kupljeni proizvod i obavljenju uslugu te da ispravnost računa mogu provjeriti na poveznici: www.provjeri-racun.hr, kao i da svaku nepravilnost prijave Poreznoj upravi. U Zakonu o fiskalizaciji u prometu gotovinom u članku 36., NN 115/16, 106/18, 121/19 određena je novčana kazna za kupca i svakog primatelja računa koji ne zadrži izdani račun nakon izlaska iz poslovnog prostora ili ga ne pokaže na zahtjev službene osobe u visini od 200,00 do 20.000,00 kn.

Nadzor u području fiskalizacije provodi se ciljano temeljem prethodno provedene analize rizika i praćenjem evidencije prometa. Promatranjem poslovanja obveznika fiskalizacije utvrđuju se temelji za provođenje neposrednog nadzora. Metode nadzora uključuju izviđanje i promatranje obveznika, upotreba informacijskog sustava fiskalizacije, bilježenje neizdavanja računa i sl. Osim sprječavanja nezakonitosti, cilj poreznog nadzora u sustavu fiskalizacije jest zaštita Državnog proračuna, ali i onih poreznih obveznika koji svoje obveze izvršavaju uredno (Carina, 2020).

4.4. Rezultati nadzora fiskalizacije

Osim priopćenja o provođenju nadzora u sustavu fiskalizacije, na svojim web stranicama Porezna uprava objavljuje i rezultate o broju izvršenih nadzora kao i utvrđenih nepravilnosti. Primjerice, Porezna uprava objavila je rezultate nadzora fiskalizacije za I. kvartal 2018. godine (Porezna uprava, 2013):

- obavljeno je 2.635 nadzora fiskalizacije, 85% više nego u istom razdoblju 2017.,
- u 43% obavljenih nadzora utvrđene su nepravilnosti i najveći dio se odnosi na neizdavanje računa,
- u 354 nadzora nije pokrenut prekršajni postupak primjenom načela oportuniteta te je obveznicima ostavljen rok za ispravak uočenih nepravilnosti,
- podneseno je 314 prijava za prekršajni postupak,

- izrečene su 32 naredbe o zabrani rada i
- izrečene su novčane kazne u iznosu od 1.319.742 kn.

U navedenom priopćenju navodi se primjena načela oportuniteta, a navedeno načelo propisano je odredbama čl. 109.b Prekršajnog zakona, prema kojima se daje mogućnost ovlaštenom tužitelju (Poreznoj upravi) da ne pokrene prekršajni postupak i izrekne zakonom propisanu kaznu ako počinitelj nije ranije bio počinitelj istog prekršaja i preuzme jednu od obveza da u određenom roku (Porezna uprava, 2013):

- otkloni posljedicu prekršaja,
- naknadi štetu prouzročenu prekršajem,
- plati propisane obveze neplaćanjem kojih se ostvaruje obilježje prekršaja.

Priopćenjem za javnost na stranicama Carinske uprave objavljeni su trendovi u sustavu fiskalizacije kao rezultat provedenih nadzornih aktivnosti. Posebno se ukazuje da su ciljane mjere suzbijanja najtežih oblika porezne evazije rezultirale pozitivnim trendovima u izdavanju računa, a na što ukazuju sljedeći podaci koji su prikazani tablicom 5. Pozitivni trendovi u izdavanju računa (Carinska uprava, 2020).

Razdoblje	Iznos fiskaliziranih računa
2018. g. u odnosu na 2017. g.	<ul style="list-style-type: none"> • iznos fiskaliziranih računa je povećan za 13.599.278.266,84 kn, odnosno za 8%
2019. g. u odnosu na 2018. g.	<ul style="list-style-type: none"> • iznos fiskaliziranih računa je povećan za 11.627.034.672,00 kn, odnosno za 6%
siječanj 2020. g. u odnosu na siječanj 2019. g.	<ul style="list-style-type: none"> • iznos fiskaliziranih računa je povećan za 1.088.177.026,07 kn, odnosno za 9%

Tablica 5. Pozitivni trendovi u izdavanju računa (Izvor: vlastita izrada prema Carinskoj upravi)

U 2018., 2019. i 2020. godini navedeni trendovi su rezultat sljedećih nadzornih aktivnosti koji su prikazani tablicom 5. Rezultat nadzornih aktivnosti.

2018. i 2019. g.	siječanj 2020. g.
<ul style="list-style-type: none"> • provedeno je 39.051 nadzoru području fiskalizacije 	<ul style="list-style-type: none"> • provedeno je 1.107 nadzora u području fiskalizacije
<ul style="list-style-type: none"> • od toga je u 20.601 nadzoru utvrđena nepravilnost (53%) 	<ul style="list-style-type: none"> • od toga je u 728 nadzora utvrđena nepravilnost (66%)
<ul style="list-style-type: none"> • izrečene su 603 mjere zabrane obavljanja djelatnosti 	<ul style="list-style-type: none"> • izrečeno je 13 mjera zabrane obavljanja djelatnosti
<ul style="list-style-type: none"> • izdano je 10.129 prekršajna naloga 	<ul style="list-style-type: none"> • izdano je 406 prekršajnih naloga

2018. i 2019. g.	siječanj 2020. g.
<ul style="list-style-type: none"> načelo oportuniteta (ne provodi se sankcioniranje, nego se djeluje edukativno) je primijenjeno u 5.224 slučaja (približno 25%) 	<ul style="list-style-type: none"> u postupcima nadzora fiskalizacije oduzeto je 606.548 kn nezakonito stečene imovinske koristi
<ul style="list-style-type: none"> tijekom 2019.g. u postupcima nadzora fiskalizacije oduzeto je 6.738.883,00 kn nezakonito stečene imovinske koristi 	

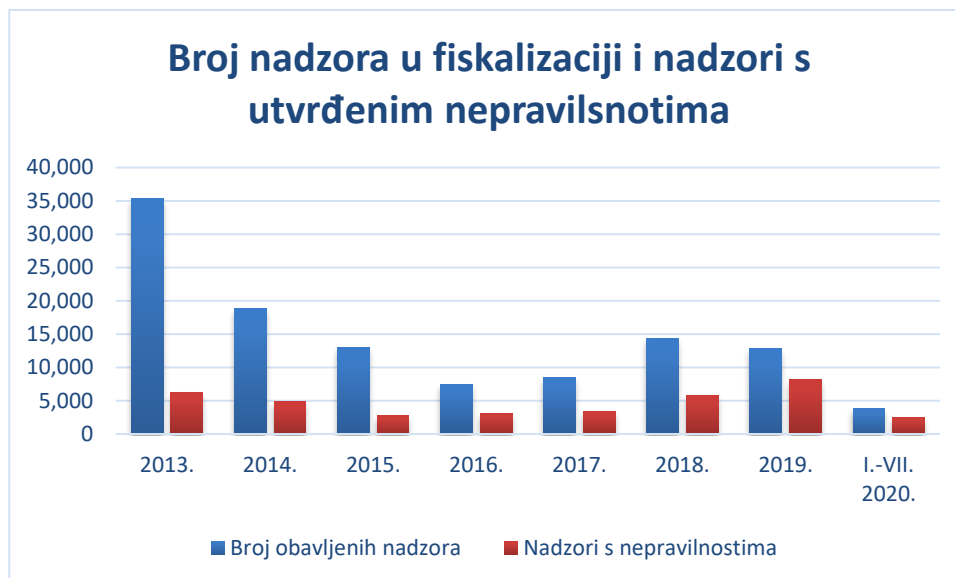
Tablica 6. Rezultat nadzornih aktivnosti (Izvor: vlastita izrada prema Carinskoj upravi)

Prema navedenim podacima moguće je zaključiti kako su evidentirani i dokazani prekršaji poreznih propisa s ciljem pribavljanje protupravne imovinske koristi. Nadzori u području fiskalizacije se provode ciljano kako bi se otkrili porezni obveznici koji sustavno krše porezne propise s ciljem pribavljanja protupravne imovinske koristi. Cilj nadzora u području fiskalizacije nikako nije otkrivanje manjih ili formalnih povreda, nego teških poreznih prijevара (Carinska uprava, 2020).

Također, tablicom 7. Broj nadzora i grafikonom 7. Broj nadzora napravljen je prikaz obavljenih nadzora fiskalizacije kao i broj nadzora s utvrđenim nepravilnostima u razdoblju 2013. godine, srpnja 2020. godine, a koje je obavljao sektor za nadzor Porezne uprave.

Godina	Broj obavljenih nadzora	Nadzori s nepravilnostima	Udio nadzora s nepravilnostima u ukupnom broju nadzora
2013.	35.391	6.215	17,56%
2014.	18.853	4.812	25,52%
2015.	13.013	2.750	21,13%
2016.	7.447	3.152	42,33%
2017.	8.492	3.437	40,47%
2018.	14.306	5.855	40,93%
2019.	12.862	8.205	63,79%
I.-VII. 2020.	3.802	2.515	66,15%

Tablica 7. Broj nadzora i broj nadzora s utvrđenim nepravilnostima (Izvor: vlastita izrada prema Poreznoj upravi)



Grafikon 7. Broj nadzora (Izvor: vlastita izrada prema Poreznoj upravi)

Prema broju nadzora (Grafikonom 7.) je vidljivo kako podaci variraju te da je u 2016. g. provedeno najmanje nadzora fiskalizacije nego u ostalim godinama. Primjerice, usporedbom podataka u promatranom razdoblju od 2013. g. do 2014. g. vidljivo je da se broj nadzora smanjio za 46,73 %, a broj nepravilnosti smanjio za 22,37%. Nadalje, usporedbom podataka od 2018. do 2019. g. vidljivo je da se broj nadzora također smanjio, ali za 10,09%, dok se broj nepravilnosti povećao i to čak za 40,14%. Također, može se zaključiti da se unutarnje ustrojstvo Porezne uprave vezane za porezni nadzor mijenjalo s vremenom odnosno u razdoblju od 2015. do 2017. godine.

Osim Porezne uprave, nadzor fiskalizacije provodi i Carinska uprava, ali tek od 2018. godine (Carinska uprava, 2018). Tablicom 8. Broj nadzora fiskalizacije Carinske uprave vidljivo je da se od ukupnog broja nadzora u 2018. godini njih 4.438 odnosi na nadzore fiskalizacije (Carinska uprava, 2018), u 2019. godini njih 4.129 odnosi se na nadzore fiskalizacije, što čini čak 50% svih nadzora koje obavlja Carinska uprava (Carinska uprava, 2019).

Godina	Ukupan broj nadzora Carinske uprave	Broj nadzora fiskalizacije od Carinske uprave	Udio nadzora fiskalizacije u ukupnom broju nadzora Carinske uprave
2017.	13.680	-	
2018.	14.156	4.438	31,35%
2019.	8.254	4.129	50,02%

Tablica 8. Broj nadzora fiskalizacije Carinske uprave (Izvor: vlastita izrada prema Carinskoj upravi)

5. Zaključak

Zadatak poreznog nadzora jest utvrditi ispravnost iskazane porezne osnovice i s time povezane porezne obveze od strane poreznog obveznika. Navedeno se postiže uvidom u poslovne knjige, evidencije i isprave koje porezni obveznik mora predložiti prilikom nadzora. Svaki porezni postupak mora biti pravedan i mora omogućiti da svaki porezni obveznik plati svoju poreznu obvezu u svoti koja je propisana zakonom. Iako u stvarnosti nailazimo na situaciju vrlo velike pravne nesigurnosti u poreznom postupku, Porezno tijelo je obvezno ustrajati da pravna nesigurnost bude manja što je više moguće.

Upravo na području evidentiranja prometa gotovinom, nailazi se na visoku razinu sive ekonomije pod kojom se ovdje podrazumijeva kršenje zakona, neizdavanje računa, posebice za trgovačke i ugostiteljske djelatnosti. Stoga i djelatnosti u kojima se promet ostvaruje uglavnom u gotovini jesu područja pojačanog poreznog nadzora te zakonski propisana obveza fiskalizacije prometa u gotovini.

Iako se fiskalizacija u prometu gotovinom u Republici Hrvatskoj primjenjuje još od 2013. godine i poznata su pravila za obveznike fiskalizacije, i dalje se u praksi pojavljuju situacije koje svjedoče o nedovoljnoj upućenosti obveznika fiskalizacije u njihove obveze. Zato se sam nadzor iz godine u godinu poboljšavao kako bi se umanjile sve nezakonitosti. Zaključno, provođenjem nadzora fiskalizacije kontroliraju se porezni obveznici što rezultira većom ekonomskom učinkovitošću.

Na temelju dostupnih podataka o kretanju broja fiskaliziranih računa od 2013. do 2020. g. može se zaključiti kako se potrošnja iz godine u godinu te je prosječan iznos po računu veći. Nadalje, na temelju podataka o broju provedenih nadzora fiskalizacije od strane Porezne uprave najveći broj nadzora je bio proveden u 2019. godini gdje je bilo utvrđeno najviše nepravilnosti. Osim Porezne uprave nadzor fiskalizacije provodi i Carinska uprava, ali tek od 2018. g. što je utvrđeno temeljem podataka. Od uvođenja fiskalizacije, kontinuirano je bilježen rastući broj obveznika fiskalizacije, fiskaliziranih računa, iznosa računa, ali i prosječnog iznosa na računu. Hoće li takav trend biti nastavljen, pod velikim je upitnikom zbog trenutne pandemije.

Popis literature

- Brkanić, V., Markota, Lj. (2013). Fiskalni sustavi i oporezivanje poduzeća. RRIF.
- Buljan, M., Fabijančić, Z., Glavaš, Ž., Jerković, M., Krželj, M. i ostali. (2011). Porezni nadzor. Zagreb. Institut za javne financije.
- Carina (2020). Nadzori u području fiskalizacije: priopćenje za javnost. Preuzeto 14.09.2020. s <https://carina.gov.hr/vijesti/nadzori-u-podrucju-fiskalizacije-priopcenje-za-javnost/8393>
- Carinska uprava (2018). Izvješće o radu Cariske uprave za 2018. godinu. Preuzeto 10.09.2020. s <https://carina.gov.hr/UserDocsImages/6364/Godi%C5%A1nje%20izvje%C5%A1%C4%87e%20o%20radu%202018.pdf>.
- Carinska uprava (2019). Izvješće o radu Cariske uprave za 2019. godinu. Preuzeto 10.09.2020. s <https://carina.gov.hr/UserDocsImages/8359/GODI%C5%A0NJE%20IZVJE%C5%A0%C4%86E%20O%20RADU%20CARINSKE%20UPRAVE%20ZA%202019%20web.pdf>.
- Carinska uprava (2020). Nadzori u području fiskalizacije. Preuzeto 25.08.2020. s <https://carina.gov.hr/vijesti/nadzori-u-podrucju-fiskalizacije-priopcenje-za-javnost/8393>.
- Čavlović Smiljanec, N., Jerković, M., Kralj, T., Lozančić, J., Ott, K. (2014). Smjernice za pripremu i provođenje poreznog nadzora. Zagreb. Institut za javne financije.
- Fabijančić, Z., Glavaš, Ž., Jerković, M., Mladineo, I., Ott, K. i ostali. (2009). Porezni nadzor. Zagreb. Institut za javne financije.
- Fabijančić, Z., Glavaš, Ž., Jerković, M., Mladineo, I., Ott, K. i ostali. (2010). Provedba poreznog nadzora. Zagreb. Institut za javne financije.
- Lider media (2019). Šef Porezne uprave Kutleša: Inspektori utvrde nepravilnosti u 60 posto kontrola fiskalizacije. Preuzeto 15.07.2020. s <https://www.lider.media/aktualno/sef-porezne-uprave-kutlesa-inspektori-utvrde-nepravilnosti-u-60-posto-kontrola-fiskalizacije-119830>.
- Maroja, M., Ramnjak, V. (2015). Osnove uredskog i arhivskog poslovanja. Zagreb. Alka script.
- Matković, B. (2016) Pravna (ne)sigurnost u poreznom postupku. RRIF.

Ministarstvo financija. Porezna uprava. (2016). Obveza fiskalizacije. Zagreb. Institut za javne financije. Preuzeto 09.07.2020. s https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Prirucnici_brosure/FiskalizacijaWEB.pdf.

Ministarstvo financija. Porezna uprava. (2016). Porezni nadzor. Zagreb. Institut za javne financije. Preuzeto 20.02.2020. s https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Prirucnici_brosure/Nadzor_2011.pdf.

Opći porezni zakon (NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20). Preuzeto 20.2.2020. s <https://www.zakon.hr/z/100/Op%C4%87i-porezni-zakon>.

Porezna uprava (2012). Fiskalizacija. Preuzeto 24.08.2020. s <https://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/fiskalizacija2012.pdf>.

Porezna uprava (2013). Izvješće o provedbi fiskalizacije u 2013. godini. Preuzeto 09.07.2020. s <https://www.porezna-uprava.hr/Dokumenti%20vijesti/Prezentacija%20Izvjescje%20o%20fiskalizaciji-2013godina.pdf>.

Porezna uprava (2018). 01.01.2018. godine navršava se 5 godina primjene fiskalizacije. Preuzeto 27.08.2020. s http://www.porezna-uprava.hr/HR_press/Documents/5%20godina%20fiskalizacije%2031%2012%202017.pdf.

Porezna uprava (2018). Rezultati nadzora fiskalizacije za I. kvartal 2018. godine. Preuzeto 20.07.2020. s <http://www.porezna-uprava.hr/Lists/Vijesti/Vijest.aspx?ID=2129>.

Porezna uprava (2019). Priopćenje vezano za nadzorne aktivnosti Porezne i Carinske uprave. Preuzeto 19.07.2020. s <https://www.porezna-uprava.hr/Stranice/Vijest.aspx?NewsID=2720&List=Informativno>.

Porezna uprava (2020). Informacije iz sustava fiskalizacije. Preuzeto 19.07.2020. s <https://www.porezna-uprava.hr/Dokumenti%20vijesti/CORONA%20-FISKALIZACIJA%20OBJAVA%2005%2007%202020.pdf>.

Radusin Lipošinić, M. (2016). Provedba poreznog nadzora u svjetlu prijedloga novih poreznih zakona. RRIF.

Radusin Lipošinić, M. (2017). Novosti u poreznom nadzoru. RRIF.

Uredbe o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija (NN broj 54/17, 26/18 i 79/19). Preuzeto 16.07.2020. s <https://uprava.gov.hr/o-ministarstvu/ustrojstvo/5-uprava-za-politicki-sustav-i-organizaciju-uprave-1075/o-drzavnoj-upravi/unutarnje-ustrojstvo-tijela-drzavne-uprave/uredbe/733>.

Vidaković Mukić, M. (2015). Opći pravni rječnik. Zagreb. Narodne novine.

Vuk, J. (2017). Fiskalizacija – podsjetnik za obveznike fiskalizacije. RRIF.

Vukšić, Z. (2019). Odgoda izvršenja poreznog rješenja u poreznom nadzoru. RRIF.

Vuraić Kudeljan, M. (2012). Primjena Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom. RRIF.

Vuraić Kudeljan, M. (2012). Primjena Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom. RRIF.

Vuraić Kudeljan, M. (2013). Učinci fiskalizacije u Republici Hrvatskoj. Porezni vjesnik. Institut za javne financije.

Vuraić Kudeljan, M., Dodig, D. (2013). Fiskalizacija u prometu gotovinom s komentarom. Zagreb. Institut za javne financije.

Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom (NN 133/12, 115/16, 106/18, 121/19). Preuzeto 09.07.2020. s <https://www.zakon.hr/z/548/Zakon-o-fiskalizaciji-u-prometu-gotovinom>.

Zakon o općem upravnom postupku (NN 47/09). Preuzeto 06.05.2020. s <https://www.zakon.hr/z/65/Zakon-o-op%C4%87em-upravnom-postupku>.

Zakon o poreznoj upravi (NN 115/16, 98/19). Preuzeto 05.05.2020. s <https://www.zakon.hr/z/419/Zakon-o-poreznoj-upravi>.

Zakon o porezu na dobit (NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20). Preuzeto 13.07.2020. s <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>.

Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN 73/13, 148/13,143/14, 115/16, 106/18, 121/19). Preuzeto 13.07.2020 s <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost->.

Zakon o porezu na dohodak (NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20). Preuzeto 13.07.2020. s <https://www.zakon.hr/z/85/Zakon-o-porezu-na-dohodak>.

Popis grafikona

Grafikon 1. Tijek poreznog nadzora (Izvor: vlastita izrada prema Fabijančić i sur.).....	6
Grafikon 2. Obveze fiskalizacijskih obveznika (Izvor: vlastita izrada prema Vuk)	20
Grafikon 3. Kretanje broja obveznika fikalizacije od 2013. do 2020. godine (Izvor: vlastita izrada autora prema Poreznoj upravi).....	25
Grafikon 4. Broj računa po godinama (Izvor: vlastita izrada prema Poreznoj upravi)	26
Grafikon 5. Prosječan iznos po računu (Izvor: vlastita izrada prema Poreznoj upravi)	27
Grafikon 6. Prosječan iznos računa (Izvor: vlastita izrada prema Poreznoj upravi)	27
Grafikon 7. Broj nadzora (Izvor: vlastita izrada prema Poreznoj upravi).....	33

Popis tablica

Tablica 1. Razvoj sustava fiskalizacije u RH (Izvor: vlastita izrada prema Vuraić Kudeljan)..	16
Tablica 2. Broj obveznika fiskalizacije (Izvor: vlastita izrada prema Poreznoj upravi).....	25
Tablica 3. Broj računa po godinama (Izvor: vlastita izrada prema Poreznoj upravi)	26
Tablica 4. Područni uredi za nadzor fiskalizacije i igara na sreću (Izvor: vlastita izrada prema Uredbi o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija)	29
Tablica 5. Pozitivni trendovi u izdavanju računa (Izvor: vlastita izrada prema Carinskoj upravi)	31
Tablica 6. Rezultat nadzornih aktivnosti (Izvor: vlastita izrada prema Carinskoj upravi).....	32
Tablica 7. Broj nadzora i broj nadzora s utvrđenim nepravilnostima (Izvor: vlastita izrada prema Poreznoj upravi)	32
Tablica 8. Broj nadzora fiskalizacije Carinske uprave (Izvor: vlastita izrada prema Carinskoj upravi)	33