

Izv. prof. dr. sc. Ana DUJMOVIĆ
Sveučilište u Mostaru Pravni fakultet

Vlaho BASSEGLI GOZZE
Upravni sud Zagreb

UDK 336.22(497.5+497.6)(094)
347.73(497.5+497.6)(094)

izvorni znanstveni rad
Rad stigao: 16. svibnja 2023.
Rad prihvaćen: 1. lipnja 2023.

UTVRĐIVANJE POREZNE OSNOVICE PROCJENOM - NEKI PRIJEPORI U ZAKONODAVSTVU I PRAKSI BOSNE I HERCEGOVINE I HRVATSKE

Sažetak: U radu se obrađuje institut procjene u poreznom pravu do čije primjene dolazi u slučajevima kada porezna tijela ne mogu utvrditi poreznu osnovicu iz razloga što smatraju da su podaci koje je porezni obveznik iskazao u svojoj poreznoj prijavi netočni ili nepotpuni, odnosno kada isti nisu ni poduzeti. Procjena je samo dio postupka utvrđivanja porezne osnovice kao najvažnijeg elementa određenja porezne obveze do kojeg najčešće dolazi tijekom inspeksijskog (poreznog) nadzora. Ona treba biti inicirana objektivnim okolnostima s tim da javnopravna tijela imaju diskrecijsko pravo u pogledu izbora metoda kojima će ga realizirati. Unutar samog postupka procjene ne bi trebao postojati manevarski prostora ni u pogledu razloga procjene ni u pogledu rezultata procjene odnosno utvrđivanja pravno relevantnih činjenica. U radu se nakon iznošenja teorijskog okvira instituta procjene posebice u smislu svrhe, cilja i korištenih metoda izlažu najvažniji prijepori vezani za normativno uređenje instituta porezne procjene u dva srodna pravna sustava – Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini, komparativno promatrani u kontekstu normativnih sustava i prakse koji postoje u drugim zemljama.

Ključne riječi: procjena, porezna osnovica, ovlaštenje na procjenu, vještačenje.

1. UVODNA RAZMATRANJA

Oporezivanje je instrument državne politike kojim se ostvaruju mnogi ciljevi. Smisao poreznog prava je regulacija navedenog procesa iznalaženjem primjerenog i prihvatljivog normativnog oblika financiranja državnih zadaća.¹ Iako će zahtjevi oporezivanja u skladu s načelima suvremene države² pred zakonodavca staviti i dodatne obveze poput ostvarivanja načela pravne sigurnosti i dr., fiskalni cilj, koji država realizira prikupljanjem sredstava (prvenstveno poreza) ostat će onaj primarni. On će se realizirati ostvarivanjem poreznog načela sveobuhvatnosti i oporezivanja sukladno gospodarskoj snazi,³ ali i nastojanjima da se manevarski prostor za prisvajanje prihoda na koji nije plaćen porez što više suzi.⁴ U kontekstu navedenog, postupak utvrđivanja porezne osnovice a posljedično i razreza poreza bit će od neprikosnovo važnosti.

Utvrdjivanje poreza je djelatnost koju, ovisno o zakonski propisanim okolnostima, može provoditi porezni obveznik i porezno tijelo. Ona se sastoji se od poduzimanja

¹ MIJATOVIĆ, N., Teorijsko razmatranje nekih odrednica poreznog sustava, Hrvatska pravna revija, br. 2, 2016., str. 19.

² LONČARIĆ HORVAT, O., Oporezivanje u skladu s načelima suvremene države, u: Jelčić, B., i dr., Financijsko pravo, Narodne novine, 2009., str. 225-228.

³ čl. 51. Ustava RH. Vidi više: ARBUTINA, H., Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, 62 (5-6), str. 1283-1322.

⁴ KUTLEŠA, B., Nerazmjernost – utvrđivanje drugog dohotka po osnovi razlike vrijednosti nabavljene imovine i ostalih izdataka u odnosu na zakonito stečene primitke“ u: Zbornik radova 8. savjetovanja novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi, 17-37. Zagreb: Organizator, 2020., str. 37. (dalje: Kutleša, Nerazmjernost – utvrđivanje)

radnji kojima se ustanovljava postojanje pojedinačne porezne obveze i određuje osoba poreznog obveznika kao i iznos porezne obveze. Tako zakonodavac propisuje obvezu podnošenja porezne prijave od strane poreznog obveznika⁵ odnosno obvezu poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze ako porezni obveznik suprotno zakonskoj obvezi, ne obavi utvrđivanje porezne osnovice ili ga izvrši nepotpuno ili netočno. Riječ je o tzv. modelu samooporezivanja (eng. *self-assessment*)⁶ koji je dominantno prisutan u praksi suvremenih poreznih sustava, uz potrebu za jačim aktivitetom poreznih tijela i *ex officio* utvrđenjem svih porezno relevantnih činjenica.⁷ S obzirom da je ovim modelom odgovornost za utvrđivanje poreza primarno stavljena u ruke poreznog obveznika on je obvezan podnijeti istinitu i potpunu poreznu prijavu. Utvrđivanje poreza putem samooporezivanja omogućava poreznim tijelima da se koncentriraju na zadatke koji će donijeti više prihoda, poput kontrole iznosa koji su prijavili porezni obveznici i naplate dospjelih poreza.⁸ Stoga će u sustavu samooporezivanja do djelovanja poreznih tijela doći samo kada okolnosti pojedinog slučaja upućuju na netočnost ili nepotpunost podataka iz prijave poreznog obveznika. Iz toga proizlazi kako se oporezivanje, dakle postupak razreza poreza, pa tada inicijalno i utvrđenja porezne osnovice, temelji na podacima što znači da su upravo vjerodostojni podaci primarno dokazno sredstvo, odnosno i polazište kod utvrđenja porezne osnovice. Tek u slučaju kada postoje okolnosti koje objektivno ukazuju da bi utvrđenje porezne osnovice iz dostavljenih podataka bilo pogrešno, odnosno kada ne postoje podaci za njeno utvrđenje, ili njeno potpuno utvrđenje poreznim tijelima je na raspolaganju institut procjene porezne osnovice (*tax assessment, Schätzung*). Iako do procjene može doći i izvan poreznog nadzora, kao u slučajevima poreza na promet nekretnina,⁹ u pogledu poreza na dobit, odnosno PDV ona je uvijek vezana za postupke inspeksijskog nadzora. Navedeni institut prisutan je u većini suvremenih poreznih sustava.¹⁰ U Republici Hrvatskoj (RH) on je na sustavan način, u pogledu svih javnih davanja, reguliran odredbama Općeg poreznog zakona (OPZ)¹¹ koji propisuje obvezu procjene u slučajevima kada porezno tijelo osnovicu ne

⁵ čl. 82 OPZ RH; čl. 20 ZPU FBiH, čl. 46. ZPoP RS, čl. 58. 58a ZPPPA Srbije.

⁶ Kako bi se sustav samooporezivanja učinkovito primjenjivao potrebno je da porezni zakoni budu relativno jednostavan, kako bi porez obveznik mogao razumjeti svoju obvezu, da porezne prijave i obrasci za izračun budu što jednostavniji, odnosno da porezna kontrola bude uspostavljena tako da porezni obveznik bude svjestan rizika u slučaju nepoštivanja obveze samooporezivanja. Vidi: POPOVIĆ, D., Poresko Pravo - 12. izdanje, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, 2014. str. 161. (dalje: Popović, Poresko ...)

⁷ GADŽO, S., Oporezivanje nerazmjera između stečene imovine i dokazanih izvora za njezino stjecanje u hrvatskom pravu: normativni okvir i problem tereta dokazivanja, Zbornik radova 35. Susreta Kopaoničke škole prirodnog prava – Slobodan Perović / Perović Vujačić, Jelena S. (ur.). Beograd: Kopaonička škola prirodnog prava – Slobodan Perović, 2022. str. 261. (dalje: Gadžo, Oporezivanje nerazmjera ...) Detaljnije vidi u: ALINK, M., VAN KOMMER, V., Handbook on Tax Administration, IBFD, Amsterdam, 2016, pogl. 6.2.

⁸ Popović, Poresko ..., op.cit. 160-161.

⁹ Procjena vrijednosti nekretnina u Republici Hrvatskoj regulirana je Zakonom o procjeni vrijednosti nekretnina a vrše je ovlaštene osobe koje su stalni sudski vještaci i stalni sudski procjenitelji. V.: Zakon o procjeni vrijednosti nekretnina, NN 78/2015

¹⁰ čl.162. Zakon o javnim davanjima Njemačke (*Abgabenordnung (AO)*), čl. 14. Zakona o saveznim javnim davanjima Austrije (*Bundesabgabenordnung (BAO)*), čl. 68 i 68a Zakona o poreznom postupku (Slovenije), čl. 58, 58a, 59 i 60. i Zakona o poreznom postupku i poreznoj administraciji Srbije (ZPPA).

¹¹ Opći porezni zakon (OPZ), Narodne novine, broj 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 42/20. i 114/22.

može utvrditi na temelju poslovnih knjiga i evidencija.¹² Isti članak u nastavku navodi situacije u kojima dolazi do procjene porezne osnovice kao i metoda koje se prilikom toga koriste, ističući kao zaseban procjenu onu u kojoj porezna tijela, na temelju prikupljenih podataka, utvrde da fizička osoba raspolaže imovinom ili sredstvima za privatnu potrošnju koja višestruko premašuje primitke što ih je fizička osoba ostvarila tijekom godine.¹³ Kroz više od 20 godina primjene ovog instituta, praksa upravnih sudova kao i Visokog upravnog suda RH nadogradila je ovaj institut po uzoru na aktivizam ? drugih zemalja, posebice Austrije i Njemačke iako tumačenja mjerodavnih pravila u upravnoj i sudskoj praksi i dalje izazivaju brojne nejasnoće.

Nasuprot hrvatskom uređenju, a sukladno složenom višerazinskom sustavu uređenja i podjeli nadležnosti nad oporezivanjem,¹⁴ u Bosni i Hercegovini odredbe o procjeni porezne osnovice nalaze se u nekoliko zakonskih propisa, kako materijalnopravne tako i procesnopravne prirode. Neophodno je naglasiti da je institut jedinstveno uređen u pogledu indirektnih poreznih davanja (PDV) na teritoriju cijele BiH, Zakonom o postupku neizravnog oporezivanja (ZPNO)¹⁵ dok se u pogledu direktnih poreza (dohodak i dobit) primjenjuju entitetski zakoni, koji na različite načine uređuju ovlaštenje i postupak procjene. Republika Srpska (RS) se izdvaja sveobuhvatnim normativni uređenjem¹⁶ instituta procjene porezne osnovice unutar Zakona o poreznom postupku RS¹⁷ kao i Pravilnikom o uvjetima, postupku i načinu primjene indirektna metode utvrđivanja porezne osnovice.¹⁸ Na teritoriju Federacije Bosne i Hercegovine (FBiH) procjena porezne osnovice vrši se temeljem tri zakona: Zakon o poreznoj upravi (ZPU),¹⁹ Zakon o porezu na dobit (ZPDb),²⁰ Zakon o porezu na dohodak (ZPDh).²¹ Naspram višestrukosti zakonskih temelja procjene, nalaze se sporadične odredbe koje samo posredno i nepotpuno definiraju ovlaštenje za njeno poduzimanje, često ostavljajući sam postupak procjene kao i korištene metode u potpunosti nepoznate poreznom obvezniku. U izostanku konkretnih postupovnih pravila za njenu realizaciju, dolazi do supsidijarne primjene drugih općih propisa poput Zakona o upravnom postupku (ZUP),²² koji za razliku od

¹² čl. 92. OPZ

¹³ čl. 92. st. 4. OPZ. Vidi više: GADŽO, S, Nerazmjernost, KUTLEŠA, B.,

¹⁴ Višerazinski sustav i podjela nadležnosti nad oporezivanjem imaju sličan utjecaj na mnoge druge institute u poreznom pravu. Tako v. GADŽO, S., DUJMOVIĆ, A., Porezna zastara u svjetlu zahtjeva pravne sigurnosti: prijepori iz hrvatskog i bosanskohercegovačkog zakonodavstva i prakse, Zbornik Pravnog Fakulteta Sveučilišta u Rijeci, 44(1), str. 179–204.

¹⁵ čl. 71. Zakon o postupku neizravnog oporezivanja u BiH (ZPNO), Službeni glasnik BiH, br. 89/2005.,100/2013.

¹⁶ RS je institut procjene porezne osnovice uredila po uzoru na rješenja Zakona o poreznom postupku i poreznoj administraciji Srbije o čemu u korist ide i primjena metode unakrsne procjene, kao oblika metode tzv. net imovine (net worth) svojstvena ova dva sustava. V. POPOVIĆ, D., Cross-checking of Income Tax Returns With Worth Accretion: Serbia's Legislation in the Comparative Law Context, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 43., br.1., 43-26 (2006).

¹⁷ Zakon o poreznom postupku RS, Sl. glasnik RS”, br. 78/2020 i 37/2022

¹⁸ Pravilnik o uvjetima, postupku i načinu primjene indirektna metode utvrđivanja porezne osnovice, Sl. glasnik RS, br. 105/21.

¹⁹ Zakon o poreznoj upravi FBiH, Sl. novine FBiH, 33/02. – 91/15.

²⁰ Zakon o porezu na dobit FBiH, Sl. novine FBiH, 15/16 i 15/20

²¹ Zakon o porezu na dohodak FBiH, Sl. novine FBiH, 10/08-65/13.

²² Zakon o upravnom postupku FBiH, Sl. novine FBiH”, br. 2/1998, 48/1999 i 61/2022

poreznog postupovnog prava nosi drukčija određenje osnovnih instituta.²³ S obzirom na zahtjeve koji porezni obveznici sve više imaju u pogledu pravne sigurnosti, a uzimajući u obzir svrhu svakog pravnog propisa, koju je moguće ostvariti samo ako je njen tekst određen, precizan i jasan, normativni okvir institut procjene porezne osnovice u BiH i RH izaziva mnoge nedoumice i prijepore u praksi. U svjetlu prethodno navedenog, cilj je ovog rada analizirati najvažnije prijepore vezane za normativno reguliranje procjene porezne osnovice u dva srodna pravna sustava (RH i BiH). Nakon Uvoda, u drugom dijelu rada se, vodeći se nalazima pravne doktrine (Austrije, Njemačke, Slovenije) razlaže pojam i pravna priroda procjene porezne osnovice, posebice s aspekta ovlaštenja na procjenu i korištenih metoda. Treće poglavlje rada posvećeno je hrvatskom zakonodavstvu i praksi gdje se posebice propituje trenutni normativni okvir dodjele diskrecijskog prava poreznim tijelima u pogledu odabire metoda procjene. U četvrtom dijelu se analiziraju problemi u provedbi postupka procjene koji izviru iz složenosti bosanskohercegovačkog porezno-pravnog okvira. Posljednje poglavlje sadrži zaključna razmatranja.

2. INSTITUT PROCJENE POREZNE OSNOVICE

2.1. Pojam i ovlaštenje za procjenu porezne osnovice

U pokušaju definiranja općeg pojma procjene može se reći kako je procjena postupak²⁴ kojem je cilj iznaći najbližu vrijednost onome što je predmet utvrđenja pri čemu se apriorno i s velikom vjerojatnošću može znati kako konačno procijenjeno neće u potpunosti odgovarati stvarnom. Do primjene navedenog instituta u poreznom pravu²⁵ doći će kada poreznu osnovicu nije moguće utvrditi. Nužna pretpostavka svakog postupka procjene je nemogućnost poreznog tijela u pribavljanju dokaza temeljem kojih bi se utvrdila porezna osnovica. Tek kad više ne postoji mogućnost utvrđivanja iznosa porezne osnovice drugim dokaznim sredstvima, porezno tijelo može iznos osnovice procijeniti.²⁶ Shodno tome cilj procjene bit će utvrditi one činjenice relevantne za oporezivanje za koje postoji najveća vjerojatnost da su točne i najbliže istini. Procjena, koja omogućuje utvrđivanje vjerojatne porezne osnovice, predstavlja pravni temelj za iznimku od načela utvrđivanja materijalne istine u poreznom postupku²⁷ koje nalaže

²³ O ograničenjima i razlikama instituta i načela upravnog prava u poreznom vidi: ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ, N., BASSEGLI GOZZE, V., Dokazivanje u poreznim stvarima - Porezni postupak i upravni spor, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 43, br. 3, 873-896 (2022) (dalje: Žunić Kovačević, Bassegli Gozze, Dokazivanje ...) BORKOVIĆ, „Opći upravni postupak i poreznopravna postupovna pravila.“ Hrvatska i komparativna javna uprava, vol. 1, br. 1, 1999, str. 43-64. (dalje: Borković, Opći upravni ...)

²⁴ Procijeniti znači i prosuđivati, vrednovati, vagati, ocijeniti odnosno odrediti vrijednost nečega. Ona se kao misaoni proces osim u poreznom pravu javlja i u mnogim drugim područjima.

²⁵ U različitim poreznim područjima kad je procjena porezne osnovice u pitanju se javljaju različite sintagme: procjena porezne osnovice, utvrđivanje razreza poreza procjenom, utvrđivanje poreza prema procjeni i sl. Tako: PETAVAR DOBOVŠEK, D., Davčni inšpekcijski nadzor in cenitev davčne osnove : magistrsko delo, Univerzitet u Ljubljana, 2008., str. 28. (dalje: Petavar Dobovšek, Davčni inšpekcijski nadzor ...)

²⁶ Ako porezno tijelo odluči procijeniti poreznu osnovicu, unatoč tome što postoje pojedini dokazi na temelju kojih bi se ista mogla utvrditi, riječ je o *precijenjenoj* poreznoj osnovici. V. BRINKMANN, M., Schätzungen im Steuerrecht: Fälle-Methoden-Vermeidung– Abwehr 2. Auflage. Werl: Erich Schmidt Verlag, 2012. str. 30.

²⁷ VSRS X Ips 79/2014

da je porezno tijelo dužno utvrditi sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke.²⁸ Između vjerojatnosti i materijalne istine ne bi trebala biti prevelika kvalitativna razlika, nego samo u stupnju vjerojatnosti.²⁹

Procjena porezne osnovice je postupak kojim se osigurava da adekvatan porezni teret snose i oni porezni obveznici kod kojih je iz određenih razloga nemoguće poreznu osnovicu odrediti izravno.³⁰ Porezna tijela njom osiguravaju nekoliko ciljeva i zahtjeva: utvrđivanje porezne osnovice što bliže stvarno stanju (utvrđenju), ili otklanjanje učinaka poreznih prijevara. Sukladno načelu dokumentarnosti kao načelu poreznog postupka³¹ sve činjenice bitne za oporezivanje dokazuju se poslovnom dokumentacijom odnosno vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama koje porezni obveznik u postupku treba predati poreznom tijelu ili treba predložiti da se izvrši uvid u njih.³² Procjena bi se stoga trebala smatrati kao posredno sredstvo za utvrđenje porezne osnovice, u odnosu na njeno utvrđenje temeljem vjerodostojne obračunske dokumentacije te ju je smisleno i time dopušteno provesti samo u onim slučajevima kada vjerodostojnost ili potpunost nedostaje pa se porezna osnovica pretpostavlja, odnosno kada je to izričito zakonski propisano. Pravo na procjenu ne pretpostavlja nikakvu krivnju za nedostatke ili neadekvatnosti evidencija i knjiga.³³ Pravnu mogućnost procjene porezne osnovice porezno tijelo ima samo ako obrazloži i opravda uvjet odnosno postojanje zakonski utvrđenog razloga za takvo djelovanje. Nasuprot tome opravdanost postupka procjene je element subjektivnog karaktera i ovisi o pojedinačnom slučaju. Ako je nesigurnost ili nepravilnost u djelovanju poreznog obveznika takva da je dopuštena granica jasno prekoračena, procjena će biti obvezna. Razdjelnica između prihvatljivosti konkretnog ponašanja poreznog obveznika i obveze procjene nalazi se u utvrđivanju bitnih odstupanja od stvarnog stanja i određivanju opsega pojedine procjene.³⁴ Obrazloženje mora, između ostalog, objasniti metodu procjene, činjenične pretpostavke na kojima se temelji procjena i konačni izračun.³⁵ Čak i formalne pogreške u knjigama i evidencijama, koje opravdano izazivaju sumnju u činjeničnu točnost isti, u načelu dovode do ovlaštenja za procjenu. Pri tome nije potrebno dokazivati da navedeni dokument ne odgovara promatranom poslovnom događaju, ali će odlučujuće čimbenik biti hoće li povjerenje u činjeničnu točnost evidencije biti toliko poljuljano da se poslovni rezultat više ne čini vjerodostojnim.³⁶

Formalna manjkavost knjigovodstvenih evidencija, nije dovoljan razlog za pokretanje postupak procjene. Razlozi se moraju sagledati sveobuhvatno uzimajući u obzir

²⁸ čl. 6.st.2. OPZ RH

²⁹ Petavar Dobovšek, *Davčni inšpekcijski nadzor ...* str. 19.

³⁰ Navedeno je potvrđeni stav njemačke porezne doktrine. V. Gadžo, *Institut nerazmjera ...*, op.cit. 269.

³¹ Načelo dokumentarnosti postavljeno je kao osnovno načelo poreznog postupka i praksom Europskog suda. V. CJEU, *Vădan*, C-664/16, 21.11. 2018., EU:C:2018:93.

³² Visoki upravni sud RH, *Posl.br., Usž,-476/17 od 23.3. 2017. V. Žunić Kovačević, Bassegli Gozze, Dokazivanje ...*, op.cit. 882-883.

³³ VvGH 7.7.2004., 28.11., 2001.

³⁴ Petavar Dobovšek, *Davčni inšpekcijski nadzor ...*, op.cit. 21.

³⁵ VwGH 09/10/1998, 96/15/0183; ÖStZB 1999, 282

³⁶ FISCHERLEHNER, J., *Gewinnermittlung durch Schätzung*, 91., u: Bernhard, Renner, Josef Schlager, Reinhard Schwarz (ed.), *Praxis der Steuerlichen Gewinnermittlung - Gedankenschrift für Walter Köglberger*, Linde, Wien, 2008., str. 92. (dalje: Fischerlehner, J., *Gewinnermittlung ...*)

uzroke, način ponašanja poreznog subjekta, te uvažavajući težinu i moguće posljedice djelovanja. U svakom se pojedinačnom slučaju treba ispitati postoji li opravdan razlog za dovođenje sumnje u činjeničnu ispravnost na temelju ukupne slike okolnosti. Zato će postupak procjene biti najopravdaniji u slučajevima kad porezni obveznik nije podnio poreznu prijavu, odnosno kad izostane njegova suradnja s poreznim tijelima u pogledu dodatnih objašnjenja koji je pozvan dati u slučajevima netočnosti podnesene evidencije. U praksi se najviše prijepora javlja u slučajevima kada se procjena porezne osnovice vrši temeljem nepotpune dokumentacije odnosno nevjerodostojne, kada ona ne odgovara stvarnoj gospodarskoj djelatnosti koju porezni obveznik obavlja. Obujam interakcije poreznih tijela i obveznika ovisit će spremnosti poreznog obveznika na suradnju.³⁷ Unatoč eventualnoj nesuradnji poreznog obveznika i neispunjavanju postavljenih zahtjeva, a sukladno zahtjevima načela materijalne istine u poreznom postupku, porezno tijelo će biti dužno osigurati da cilj procjene bude sveobuhvatno uzeti u obzir sve ono što suštinski ispravno, pa čak ako to ide i u korist poreznog obveznika.

2.2. Metode procjene i diskrecijsko pravo poreznog tijela na odabir

Ako su ispunjeni zakonski uvjeti za poduzimanje procjene porezno tijelo mora je provesti. Načelo zakonitosti u slučaju diskrecijskog odlučivanja osigurava se činjenicom da kad porezno tijelo ima ovlast, ono mora donijeti odluku u granicama ovlasti u skladu sa svrhom³⁸ za koju je diskrecijska ovlast dana. Propuštanje takvog činjenja bi zapravo značilo toleriranje ili čak podržavanje djelovanja poreznih obveznika u uvjetima koje sami stvaraju, a koji rezultiraju poreznom nejednakošću. Nakon što porezno tijelo utvrditi da su u konkretnom slučaju ispunjeni materijalnopравни uvjeti za postupak procjene, ono može slobodno izabrati metodu procjene koju će koristiti. Ovako odlučivanje daje poreznom tijelu pravo da između više mogućih pravnih odluka (metoda) izabere onu koja je, s obzirom na temelj utvrđenog činjeničnog stanja najprikladnija ili najsvrsishodnija. Diskrecijsko ovlaštenje se odnosi samo na na materijalnu, ali ne i formalnu zakonitost, pa je u postupku potrebno strogo poštivati postupovna pravila. *Ex officio* obveza poreznih vlasti da istražuju postoji u granicama njihovih mogućnosti i truda koji je potreban i razuman za svrhu postupka.³⁹ Pri tome mora voditi računa da postupak bude pravilno proveden, a dato obrazloženje, koje vodi do procjene, uvjerljivo i dosljedno.

Opseg procjene ovisiti će o potpunosti i vjerodostojnosti podesne knjigovodstvene evidencije i spremnosti poreznog obveznika na suradnju. Što je podnijeta evidencija poreznog obveznika potpunija i točnija, a time vjerodostojnija, a porezni obveznik spreman na suradnju, postupak procjene biti će lakši i time opseg poduzetih radnji manji. Sami nedostaci u pogledu navedenih evidencija, mogu se podijeliti na formalne te bitne knjigovodstvene nedostatke. Formalni knjigovodstveni nedostaci javljaju se npr. u obliku nepostojanja recipročne reference od primitka do knjiženja, tako da se iz unosa nije moguće vratiti na primitke s odgovarajućim simbolima (najčešće brojevima). Ne

³⁷ Što je povreda obveze na suradnju veća, vjerojatnije je da porezno tijelo može pretpostaviti da postoje nepoznate okolnosti ili događaji u vezi porezne obveze koja se utvrđuje. V. BIRK, D., *Steuerrecht* - 15. Auflage, C.F. Muller, 2012., str. 148.

³⁸ Sama svrha rijetko je normirana, ali izostanak odredbe ne znači da slobodna ocjena u dotičnoj vrsti upravne stvari nema svrhu, već je njenu svrhu potrebno utvrditi pravnim tumačenjem (interpretacijom). V. RAJKO, A., *Upravni postupak: svaka diskrecijska ovlast javnopravnog tijela ima svrhu*. <https://www.iusinfo.hr/aktualno/u-sredistu/40338>

³⁹ RS Vwgh 1998/4/22 95/13/0191

numeriranje dokumenta kako bi se cjelokupno dokumentirala njihova proknjiženost, već predstavlja bitan knjigovodstveni nedostatak.⁴⁰

Kao posebni razlozi koji dovode do postupka procjene navode se: nepodnošenje porezne prijave odnosno odbijanje suradnje poreznog obveznika. Činjenica nepodnošenja porezne prijave dovodi do postupka procjene, jer je bilo kakvo utvrđenje u tom slučaju nemoguće. Opseg u kojem će se provesti postupak procjene bit će određen “kvalitetom” odnosno vjerodostojnošću dokumentacije koje je podnio porezni obveznik. Vjerodostojna je isprava ona koja potpuno i istinito odražava nastali poslovni događaj. Opisano normiranje vjerodostojnih isprava razrađeno je zakonskim propisima iz područja računovodstva i revizije⁴¹ koji detaljno uređuju pitanja načina vođenja knjiga, isprave i poslovne knjige, popis imovine i obveza itd. Njima je propisan niz normi koje zahtijevaju da poslovni subjekti vode svoje knjigovodstvene evidencije pravodobno, potpuno te tako da treća osoba svakodobno iz njih može spoznati poslovni događaj i svoju gospodarsku bit. Konačno navedeni specijalan propis određuje i sankcioniranje poduzetnika ako se oni ne pridržavaju pravila o načinu vođenja poslovnih knjiga.⁴²

Kada su formalni zahtjevi u pogledu knjigovodstva i evidencija prekršeni, evidencije više ne nose pretpostavku ispravnosti, a porezna tijela procijenjujući njihovu kvalitetu odlučuju o opsegu same procjene. Ocjenu o tome jesu li evidencije netočne donosi samo porezno tijelo. Ako je knjigovodstvo manjkavo zbog povrede “načela dokumentacije”, porezni obveznik mora dokazati materijalnu ispravnost knjigovodstva. Ako dokaz nije uspješan, porezno tijelo može procijeniti poreznu osnovicu.⁴³ Do “pune” procjene porezne osnovice osim u slučajevima velikih manjkavosti u računovodstvenim evidencijama, uslijed kojih porezna tijela sumnjaju u njihovu ispravnost, dolazi i u slučajevima nepodnošenja porezne prijave odnosno odbijanja suradnje od strane poreznog obveznika. Naspram navedenih situacija, postupak pune procjene trebao bi biti iznimka. Uvijek kad postoje evidencije poreznog obveznika za pojedina razdoblja, a za koje porezno tijelo utvrdi da su vjerodostojne, i porezni obveznik ih može i dodatno opravdati, trebalo bi se pristupiti “djelomičnoj procjeni.”⁴⁴ Uvjet za djelomičnu procjenu je utvrđenje da se greške u računovodstvenoj evidenciji, nalaze u točno određenom segmentu poslovanja, koji se može zasebno procijeniti a zatim i usporediti.⁴⁵ Pri tome je neophodno da porezno tijelo, podatke za koje smatra da su vjerodostojni, pri postupku procjene pojedinačnog dijela, ne mijenja. S obzirom na primarnost načela dokumentarnosti u poreznom postupku, ostala dokazna sredstva, poput vještačenja, u slučaju izostanka istih, mogu samo nadopuniti knjigovodstvene dokaze, odnosno povećati njihovu vjerodostojnost, ali ih ne mogu zamijeniti.⁴⁶

⁴⁰ Fischerlehner, J., Gewinnermittlung, op.cit. str. 93.

⁴¹ Zakon o računovodstvu i reviziji, “Službene novine FBiH 15/2021, Zakono o računovodstvu RH, Narodne novine, 78/15-114/22.

⁴² Žunić Kovačević, Bassegli Gozze, Dokazivanje, op. cit., str. 883.

⁴³ VwGH 16.05.2002, 98/13/0195 i 0196, ÖStZB 2003/286, 250 .

⁴⁴ Ako postoji besprijekorna evidencija za određeno razdoblje, tada porezna uprava ne može dodati sigurnosnu maržu ni za to razdoblje primjenjivati ako su evidencije za druga razdoblja bile neadekvatne: VwGH 21.01.2004, 2003/16/0024, ÖStZB 2004/443, 467 .

⁴⁵ Ako porezno tijelo pronađe netočne podatke o potrošnji goriva od taksi prijevoznika , ima pravo samo procijeniti potrošnju goriva, ali ne i procijeniti ukupni poslovni rezultat: VwGH 17.10.2001., 98/13/0233, ÖStZB 2003/26 , 34 .

⁴⁶ CJEU, Vădan, C-664/16, 21.11.2018., EU:C:2018:933

2.3. Metode procjene porezne osnovice

Odabir metode procjene porezne osnovice ovisit će o okolnostima pojedinog slučaja i biti određen ciljem svake procjene, a to je da se rezultat što više približi stvarnim uvjetima i temeljem njega odredi konkretan iznos osnovice. Odabrana metoda mora uvijek biti usmjeren na utvrđivanje onih poreznih činjenica (osnovica) za koje postoji najveći stupanj vjerojatnosti.⁴⁷ Rezultat procjene je stoga samo vjerojatna, a ne stvarna porezna osnovica, koja mora biti što “bliža” stvarnoj.

Iako se odabir metode temelji na diskrecijskom pravu poreznog tijela, unutar samog postupka procjene ne bi trebao postojati manevarski prostora ni u pogledu razloga procjene ni u pogledu rezultata procjene odnosno utvrđivanja pravno relevantnih činjenica.⁴⁸ Sam porezni obveznik nema pravo na primjenu posebne metode procjene. Međutim, on može prigovoriti na to kako je porezno tijelo odabralo konkretnu metodu i došlo do rezultata pri čemu se porezno tijelo treba očitovati o materijalnopравnim primjedbama u vezi s odabranom metodom.⁴⁹ Upravni i sudski organi, u kasnijim postupcima, neće imati obvezu provjeravati ili potkrijepiti rezultate metode koju je odabralo porezno tijelo.⁵⁰

Odabir metode kojom će se procijeniti porezna osnovica ovisi od niza čimbenika gdje se među najznačajnijim izdvajaju: vrsta procjene (puna ili djelomična), kvaliteta dostupnih podataka te spremnost poreznog obveznika na suradnju s poreznim tijelom. Suvremene metode procjene temelje se na matematičkim i statističkim metodama (izračuna srednje vrijednosti, procjene zavisnih varijabli i linearne regresije). One omogućuju veliku računalnu obradu podataka poreznog obveznika, prikupljenih iz različitih izvora. Manjkavosti ove vrste metodama obično nastaju kad je podatke o poreznom obvezniku teško prikupiti. Od statističkih metoda u poreznom nadzoru sve se češće koristi i tzv. Bedfordov zakon.⁵¹ Riječ je o statističkom tehniku koji počiva na tezi da se u analiziranim nasumičnim skupovima podataka češće javljaju brojevi koji počinju manjim znamenka. Tako npr. brojevi koji počinju s 1 pojavljuju se oko 30% vremena, brojevi koji počinju s 2 pojavljuju se oko 18% vremena, i tako dalje, sve do brojeva koji počinju s 9, koji se pojavljuju manje od 5% vremena. Kada se podacima pokuša manipulirati navedeni postotni obrasci pokazat će nelogična odstupanja u postupku, jer se stvara vlastiti obrazac brojeva za koji Zakon ne vrijedi.⁵² Svako odstupanje od postotnog obrasca pak ukazuje na možebitnu prijevartu.⁵³

⁴⁷ VwGH 83/13/0051, 22. 6. 1983.

⁴⁸ V. FISCHERLEHNER, J., *Gewinnermittlung durch Schätzung*, 91., u: Renner, B., Schlagger, J., Reinhard Schwarz (ed.), *Praxis der Steuerlichen Gewinnermittlung - Gedenkschrift für Walter Köglberger*, Linde, Wien, 2008. (dalje: Fischerlehner, *Gewinnermittlung* ...)

⁴⁹ Presuda Upravnog suda RS, U 1783/2002, 18.10. 2005.

⁵⁰ HAHLEWEG, J., *Die Schätzung im Steuerrecht unter besonderer Besondere der Schätzungsmethoden und der Anwendung von Datenverarbeitungssystemen in der Finanzverwaltung*, 2012, str. 80.

⁵¹ Bedfordov zakon, nazvan po fizičaru Franku Bedfordu, koji je radio na teoriji 1938., je matematička teorija vodećih znamenki. Više: <https://www.isaca.org/resources/isaca-journal/past-issues/2011/understanding-and-applying-benford-law#3>

⁵² Pri manipuliranim podacima najčešće se pojavljuju brojevi koji počinju znamenka 5 ili 6, a ne 1 što je sukladno Zakonu.

⁵³ Ispitivanja zakonitosti Bedfordova zakona u poreznom nadzoru se najčešće koristi kod provjere novčanih računa.

Pored matematičko - statističkih metoda, u postupku procjene porezne osnovice, primjenjuju se računovodstvena i ekonomska ispitivanja (ispitivanje potraživanja, izrada kalkulacija, procjena stavki bilance.), analitičke metode, metode eksterne i interne usporedbe i metode sustava, gdje su metode usmjerene na posebnosti pojedinog promatranog sustava. Tako će se pri procjeni osnovice poreznih subjekata koji se bave proizvodnjom koristiti metode izračuna marže ili pokrića, dok će u neki drugim trgovačkim društvima metoda biti usmjerena na neke druge pokazatelje poput broja radnih dana, dozvoljene kvote i sl. Odabir metode, odnosno više njih ovisit će od konkretnog poreznog događaja koji se procjenjuje.

3. PROCJENA POREZNE OSNOVICE U HRVATSKOM ZAKONODAVSTVU I PRAKSI

3.1. Ovlaštenje za procjenu i zakonski uvjeti

Zakonski okvir RH određuje da je kod oporezivanja za donošenje „zakonite i pravilne odluke“ nužno utvrditi isključivo „činjenice bitne za oporezivanje“ a koje se „temelje na podacima iz knjigovodstva“. Stoga se zaključno može reći da je u skladu s pozitivnim propisima Republike Hrvatske načelo utvrđenja materijalne istine (u poreznom pravu) ograničeno i to sužavanjem područja iz kojeg je dopušteno utvrđivati činjenice, odnosno ograničeno je isključivo na podatke koji se nalaze u knjigovodstvenoj evidenciji poreznog obveznika.⁵⁴ Institut procjene porezne osnovice u RH počiva na podacima iz knjigovodstva. On je reguliran Općim poreznim zakonom (OPZ), koji kao ovlaštenje za procjenu određuje nemogućnost utvrđivanja porezne osnovice na temelju poslovnih knjiga i evidencija.⁵⁵ Zakonski uvjeti za procjenu utvrđeni su istim člankom (st.3.) i propisuju, kako slijedi situacije u kojima će porezno tijelo procijeniti poreznu osnovicu:

- ako porezni obveznik ne može predočiti knjige ili evidencije koje je dužan voditi prema poreznim zakonima
- ako porezni obveznik ne izdaje propisane račune ili ne vodi poslovne knjige točno, uredno i pravodobno
- ako porezni obveznik podatke za oporezivanje ne može dokazati vjerodostojnom dokumentacijom;
- ako porezni obveznik odbije sudjelovati u poreznom postupku ili onemogućava provedbu poreznog postupka;
- ako porezni obveznik koji vodi podatke u elektroničkom obliku onemogućiti pristup elektronički vođenim podacima.⁵⁶

Navedeni zakonski uvjeti za procjenu porezne osnovice u velikoj mjeri korespondiraju onima u austrijskom⁵⁷, njemačkom⁵⁸ ili slovenskom poreznom zakonodavstvu.⁵⁹ Pri utvrđivanju porezne osnovice procjenom porezno tijelo polaziti će od sljedećih metoda: raspoložive uredne poslovne dokumentacije, ako ona postoji, a nije proknjižena;

⁵⁴ Žunić Kovačević, Bassegli Gozze, Dokazivanjeop. cit. 879.

⁵⁵ Određenje poslovnih knjiga i evidencija zajedno s općim načelima knjigovodstva i evidencije propisano je člancima 65. i 66. OPZ -a.

⁵⁶ čl. 67 OPZ

⁵⁷ čl. 164. BAO

⁵⁸ čl. 162 AO

⁵⁹ čl. 68 ZDavP-2N (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o poreznom postupku, Službeni list Republike Slovenije, br. 163/22 od 27. prosinca 2022.

- raspoložive uredne poslovne dokumentacije o poslovanju u određenom razdoblju kraćem od razdoblja oporezivanja (dnevnom, tjednim ili mjesečnim primicima), tako da se na temelju podataka o tom (kraćem) dijelu poslovanja procijeni porezna osnovica određenog (duljeg) razdoblja;⁶⁰
- podataka i činjenica o ostvarenim primicima (dnevnom, tjednim ili mjesečnim) utvrđenih očevidom ili poreznim nadzorom, tako da se na temelju tih podataka procijeni porezna osnovica određenog razdoblja.
- usporedbe iskazanih primitaka s primicima drugih poreznih obveznika koji obavljaju istu djelatnost na istoj ili sličnoj lokaciji ili usporedbe s prosječnim primitkom više poreznih obveznika iste djelatnosti na istoj ili sličnoj lokaciji;
- od podataka o mogućnostima isporuka dobara ili obavljanja usluga (instalirano kapaciteta) utvrđenih očevidom ili poreznim nadzorom.^{61 62}

Ovakvo zakonski postavljene metode procjene zapravo predstavljaju logički hodoigram postupanja kod utvrđenja porezne osnovice, unutar šireg postupka razreza poreza. Tako sukladno ranije navedenom da se procijeni porezne osnovice pristupa samo ako istu nije moguće utvrditi, u slučaju uredne a ne proknjižene evidencije, zapravo ne bi trebalo pristupiti procjenjivanju. Naime, u situaciji u kojoj se u nadzoru utvrdi postojanje neproknjižene dokumentacije, a koju porezno tijelo ocjeni vjerodostojnom i na tom temelju utvrdi poreznu osnovicu, može se zaključiti kako uopće ne postoje elementi koje treba procijeniti, jer se porezna osnovica u cijelosti utvrđuje iz vjerodostojne obračunske dokumentacije koja nije iskazana.

Nasuprot tome, kada se uredna poslovna dokumentacija o poslovanju u određenom razdoblju kraćem od razdoblja oporezivanja (dnevnom, tjednim ili mjesečnim primicima), koristi da bi se na temelju podataka o tom (kraćem) dijelu poslovanja procijenila porezna osnovica određenog (duljeg) razdoblja zapravo je riječ o metodi s dvojakim karakterom: indukcijske metode odnosno parafikacijske. Indukcijska metoda polazi od ispitivanja pojedinačnih slučajeva na temelju kojih se dolazi do spoznaje o općem stanju u poslovanju poduzeća. Prema tome, ova metoda omogućava da se na temelju proučavanja pojedinačnih slučajeva osigura uopćeno zaključivanje.⁶³ U slučaju prihvaćanja parafikacijskog određenja, ova metoda bi pretpostavljala da isti poslovni subjekt, u kraćem razdoblju u kojem postoje obračunski pokazatelji poslovanja ostvaruje jednak rezultat kao u drugom ili drugim razdobljima iste duljine trajanja, a u kojima procjenu želimo izvršiti.

Za metodu koja kao polazište ima podatke i činjenica o ostvarenim primicima (dnevnom, tjednim ili mjesečnim) utvrđenih očevidom ili poreznim nadzorom, moguće je također dvojako određenje. Ako uzmemo da je pojedini primitak razdoblja utemeljen na vjerodostojnoj obračunskoj dokumentaciji, koji je ujedno i porezna osnovica (*kao kod obračuna PDV*), onda zapravo nije riječ o usporedbi. S druge strane, drugi elementi

⁶⁰ Porezno tijelo ovlašteno je procjenom utvrditi koeficijent viška iskazanog prihoda na rashodima, koristeći raspoloživu poslovnu dokumentaciju poreznog obveznika, i na bazi određenog kraćeg razdoblja (dan, tjedan, mjesec) ako nema podataka za dulje razdoblje, te tako utvrditi poreznu osnovicu. V.: Visoki upravni sud RH - Usz 446/2020-2, 29.4.2020.

⁶¹ čl. 92. st. 3. OPZ

⁶² U slučaju kada porezni obveznik posluje na frekventnom mjestu sa robom koja se prodaje isključivo u maloprodaji, porezno tijelo, je osnovano prateći tijek nadzora prometa tužitelja zaključilo da je tužiteljjev prihod znatno veći od prijavljenog. V. Visoki upravni sud RH, US-6712/2011-6, 23.1.2014.

⁶³ <http://struna.ihjj.hr/naziv/induktivna-metoda/45966/>

(poput rashoda kod poreza na dobit), unutar istog postupka mogu se utvrđivati nekom od drugih metoda procjene, primjerice parifikacijom razdoblja.

Metoda sadržana u alineji 4., st. 3. sadržajno je metoda uspoređivanja te se u njenoj primjeni koriste podaci poduzetnika koji posluju u istoj poslovnoj djelatnosti, sa sličnim ili istim resursima, u istoj ili komparativnoj sredini, a koji tada pretpostavljeno ostvaruju iste rezultate onima koje je promatrani obveznik trebao ostvariti. Ti komparativni rezultati uzimaju se za utvrđenje porezne osnovice promatranog poreznog obveznika. Izvan dometa ovog rada i vezano uz navedeno može se uspostaviti pitanje što je isto i tko isto određuje?

Posljednja metoda, tzv. instaliranog kapaciteta pretpostavlja stručno znanje osobe koja procjenu vrši, jer traži razumijevanje sustava po kojem porezni obveznik posluje. Nakon što se analizom sustava utvrde mogući rezultati koje sustav ostvaruje u nekom obračunskom vremenu ti rezultati iskazuju se u vrijednosnom ekvivalentu koji će se uzeti poreznom osnovicom obračunskog razdoblja promatranog poreznog obveznika.

3.2. Hodogram metoda procjene porezne osnovice - neki prijepori

Postupak utvrđenja porezne osnovice ne treba promatrati kao postupanje na koje primjenjujući jednu metodu dolazimo do konačnog rezultata već da je to utvrđenje samostalno postupanje unutar šireg postupka razreza poreza te je kao takvo prvi preduvjet određenju porezne obveze. Taj dio postupka ima svoj uvijek zacrtani i isti tijek te službena osoba prolazi etape tog postupanja do konačnog utvrđenja porezne osnovice.

Prvi korak u tom postupanju je prikupljanje relevantnih informacija koje mogu poslužiti za ocjenu da li u konkretnom gospodarskom djelovanju ili stanju postoje elementi oporezivanja. Ta dokumentacija može dolaziti iz različitih izvora (porezni obveznik, treća osoba, drugo javnopravno tijelo ili sama porezna uprava), te podaci inicijalno i ne moraju biti obrađeni već samo ulaze u informacijski sustav poreznih tijela.

Drugi korak u tom postupanju je obrada tih podataka, odnosno primjena direktne metode na informacije koje promatramo, a koje su u ranijem koraku prikupljene. Direktna metoda je revizijska metoda načina ispitivanja koja uključuje neposredno ispitivanje svake poslovne promjene da bi se mogao donijeti zaključak o njezinoj formalnoj i materijalnoj ispravnosti.⁶⁴

Nakon promatranja i vrednovanja prikupljene dokumentacije, a koja nam govori o nekoj poslovnoj promjeni ili stanju moguće je donijeti dva zaključka. Prvi je da je dokumentacija koju promatramo istinita, odnosno pravilno prikazuje poslovnu promjenu i potpuna, odnosno dostatna da se na temelju nje utvrdi porezna osnovica te tada, budući imamo sve elemente za određenje porezne osnovice iz postojeće dokumentacije istu kvalitativno i kvantitativno određujemo. Ukoliko je zaključak da je dokumentacija koju promatramo valjana moguća su ponovno dva ishoda. Prvi ishod je da sukladno priloženoj dokumentaciji nema uvjeta za oporezivanje (npr. oslobođenje od PDV-a) u kojem slučaju se porezna osnovica i neće utvrđivati. Drugi ishod je utvrđenje porezne osnovice temeljem dokumentacije koju smo uzeli kao potpunu i točnu, odnosno temeljem vjerodostojne obračunske dokumentacije. U oba ishoda sam postupak utvrđenja porezne osnovice je okončan.

Drugi mogući zaključak je suprotnost prvog, odnosno da dokumentacija koju promatramo ili nije potpuna ili nije vjerodostojna, iz kojeg razloga tada poreznu osnovicu moramo procijeniti. Iz ovog možemo zaključiti da je element razlikovanja utvrđenja

⁶⁴ <http://struna.ihjj.hr/naziv/direktna-metoda/45979/>

porezne osnovice temeljem vjerodostojne obračunske dokumentacije i temeljem procjene, odluka službene osobe da li će promatrane podatke uzeti za cjelovite i točne te ih tada potpuno (ili djelomično) prihvatiti, ili će odlučiti suprotno tome kada će poreznu osnovicu trebati procijeniti. Iz ovog slijedi da je utvrđenje porezne osnovice kod njenog utvrđenja iz vjerodostojne obračunske dokumentacije uvijek egzaktno i vidljiv broj te tada (i u odnosu na iznos, a ne na izvor) ne može biti sporan. Suprotno tome iznos kojeg dobijemo procjenom uvijek može biti preispitivan, a time i oboriv.

Sukladno do sada navedenom možemo zaključiti da razlikujemo različite izvore iz kojih pribavljamo vjerodostojnu obračunsku dokumentaciju, ali i da postoje različite metode koje koristimo kod procjene porezne osnovice. Hodogram samog postupka procjene kao treće etape postupka utvrđenja porezne osnovice (a do koje etape dolazi u manjem broju slučajeva), propisan je zakonskim uvjetima te jasno i logično slijedi postupak utvrđenja procjenom porezne osnovice.

Naime potpuno je razumno prvotno utvrditi postojanje uredne poslovne dokumentacije koja nije proknjižena.⁶⁵ Ukoliko takva postoji i ukoliko joj porezno tijelo poklanja vjeru sama procjena nije potrebna te se utvrđenje porezne osnovice temelji na istoj metodi na kojoj je utemeljeno i u drugoj fazi. Iz ovog razloga i kako smo već ranije naveli takvo postupanje nije procjena te se može smatrati i integralnim dijelom druge etape. Ipak i imajući na umu kako ju je sam zakonodavac definirao procjenom ostavljamo je u ovom dijelu postupanja.

Nakon što se utvrdi da ne postoji neproknjižena dokumentacija ili ukoliko se ona uzme nevjerodostojnom, drugu metodu koju zakonodavac propisuje⁶⁶ je utvrđenje kraćih i po vjerodostojnoj dokumentaciji nespornih razdoblja oporezivanja (dnevni, tjedni ili mjesečni) te temeljem podataka o rezultatima poslovanja u tom vremenu određenje porezne osnovice za dulje razdoblje (kvartalno, godišnje). Navedeno je u svom sadržaju induksijska metoda. Ovo je ujedno i prva metoda procjene koju koristimo kod utvrđenja porezne osnovice, dakle u situacijama u kojima nemamo egzaktno podatak o poreznoj osnovici, već ga moramo kreirati i svjesni smo da to činimo. Induktivnom metodom se od poznatih pojedinačnih slučajeva zaključuje o općim. Metoda indukcije omogućuje uopćavanje, odnosno spoznaju novih činjenica i zakonitosti na temelju pojedinačnih slučajeva i saznanja.⁶⁷

Promatranjem definicije induktivne metode možemo uočiti kako se i kod utvrđenja osnovice utvrđenjem kraćeg i procjenom duljeg, radi o spoznaji novog na temelju manjeg, dakle o uopćavanju. Ukoliko ipak ovo postupanje ne želite promatrati kao uopćavanje možete ga pojmiti kao komparaciju razdoblja. Po našem mišljenju i na teoretskoj razini, procjenu porezne osnovice nije logično ograničavati samo na induksijsku metodu (što je izričito zakonsko određenje unutar OPZ-a), već je kod procjene porezne osnovice smisleno primijeniti i metodu suprotno indukciji, odnosno metodu dedukcije, ili u konkretnom procjenu kraćih razdoblja iz duljeg. Primjerice ukoliko imamo poslovanje istog subjekta u ranijoj godini moguće je njegovo daljnje poslovanje kraćeg razdoblja (mjesečno) procijeniti iz duljeg razdoblja poslovanja (ranija godina). Sličan rezultat bi mogli postići drugom komparacijom razdoblja (isti mjesec u dvije uzastopne godine).

Ukoliko procjenu ne možemo izvršiti iz neproknjižene dokumentacije, ili ukoliko nemamo podataka za provođenje indukcije zakonodavac određuje sljedeći korak. Utvr-

⁶⁵ Čl. 92. st. 3. al. 1. OPZ

⁶⁶ Čl. 92. st. 3. al. 2. OPZ

⁶⁷ TOTH, M., METZINGER, T. Č., Metodologija istraživačkog rada za stručne studije, Veleučilište Velika Gorica, 2020, str. 12. (dalje: Toth, , Metzinger, Metodologija)

đenje podataka i činjenica o ostvarenim primicima (dnevnim, tjednim ili mjesečnim) utvrđenih očevidom ili poreznim nadzorom, tako da se na temelju tih podataka procijeni porezna osnovica određenog razdoblja.⁶⁸

Nakon navedenog koraka, odnosno ukoliko uopće ne postoje podaci koje bi se mogli vezati uz poslovanje konkretnog poreznog obveznika, zakonodavac propisuje usporedbu primitaka s primicima drugih poreznih obveznika koji obavljaju istu djelatnost na istoj ili sličnoj lokaciji ili usporedbe s prosječnim primitkom više poreznih obveznika iste djelatnosti na istoj ili sličnoj lokaciji.⁶⁹ Ova metoda je u svojoj biti komparativna metoda. Ona predstavlja postupak uspoređivanja istih ili sličnih činjenica, pojava, predmeta i utvrđivanja njihovih sličnosti i razlika.⁷⁰ Samo ova metoda u pravnoj teoriji navedena je kao metoda utvrđenja porezne osnovice te se tamo zove metodom usporedbe ili parifikacija.

I konačno u situaciji u kojoj ne postoje podaci koji se mogu vezati uz subjektivne pokazatelje (neproknjižena dokumentacija, ranija razdoblja poslovanja) ili objektivne pokazatelje (drugi porezni obveznici), konačno ostaje metoda procjene sustava poslovanja. Procjenjuju se podaci o mogućnostima isporuka dobara ili obavljanja usluga (instaliranog kapaciteta) utvrđenih očevidom ili poreznim nadzorom.⁷¹ Navodimo da se na ovaj način može procijeniti svako poslovanje i bez obzira na bilo koje njegove pokazatelje. Stoga je ova metoda posljednja metoda primjene te dolazi u obzir samo u onim slučajevima u kojima nemamo drugu opciju. Isto tako specifikum ove metode je da pretpostavlja stručno znanje o nekom poslovnom sustavu, iz kojeg razloga nastavno pretpostavlja uvođenje treće osobe, vještaka u postupak procjene.

Vežano uz ovaj hodogram postupka procjene za navesti je da zakon propisuje kako porezno tijelo po slobodnoj ocjeni odlučuje koje će mjerilo ili više njih iz stavka 3. i 4. ovoga članka koristiti za procjenu porezne osnovice.⁷² S obzirom da je diskrecijsko pravo poreznog tijela na odabir metode procjene zajamčeno u svim sustavima koje smo obrađivali, obvezu provedbe zakonski zacrtanog "hodograma" metoda procjene porezne osnovice možemo tražiti u svrsi dodijeljenog diskrecijskog prava te odredbama općeg upravnog postupka.⁷³ U upravnim stvarima u kojima je javnopravno tijelo zakonom ovlašteno rješavati po slobodnoj ocjeni, odluka mora biti donesena u granicama dane ovlasti i sukladno svrsi radi koje je ovlast dana. Sama svrha diskrecijskog prava rijetko je izričito normirana, ali izostanak takve odredbe ne znači da diskrecijsku ocjena u dotičnoj vrsti upravne stvari nema svrhu, već je njenu svrhu potrebno utvrditi pravnim tumačenjem (interpretacijom). Ako navedeno primijenimo na hodogram metoda procjene, onda proizlazi sljedeće. Izbor metode ovisi o okolnostima pojedinog slučaja. Nadalje, s obzirom da je svrha procjene utvrđivanje činjeničnog stanja što bliže istinitom (utvrđenom) sukladno tome treba odabrati metodu koja nudi najveće jamstvo postizanja navedenog. Zatim ako je potpuna procjena, u ovom slučaju u obliku metode instaliranog kapaciteta, iznimka koju poduzimamo u slučajevima kada nemamo podatke o poreznom obvezniku, onda smo parcijalnu procjenu dužni poduzeti u svim onim slučajevima u kojima raspoložemo istim. Iako diskrecijsko pravo poreznog tijela daje

⁶⁸ Čl. 92. st. 3. al.3. OPZ

⁶⁹ Čl. 92. st. 3. al. 4. OPZ

⁷⁰ Toth, Metzinger, Metodologija ... op.cit str. 14

⁷¹ Čl. 92. st. 3. al. 5. OPZ

⁷² Čl. 92. st. 5. OPZ

⁷³ Zakon o općem upravnom postupku (ZUP), Narodne novine, broj 47/09.

mogućnost nasumičnog odabira bilo koje zakonski propisane metode, svrha dodijeljenog diskrecijskog prava, a to je najvjerojatnije utvrđenje činjeničnog stanja ograničit će taj izbor.

4. BOSANSKOHERCEGOVAČKI NORMATIVNI OKVIR UTVRĐIVANJA POREZNE OSNOVICE PROCJENOM

Sukladno složenom višerazinskom sustavu uređenja i podjeli nadležnosti nad oprezivanjem, u Bosni i Hercegovini odredbe o utvrđivanju porezne osnovice procjenom porezne osnovice nalaze se u nekoliko zakonskih propisa, kako materijalnopravne tako i procesnopravne prirode. Neophodno je naglasiti da je institut jedinstveno uređen u pogledu indirektnih poreznih davanja (PDV) na teritoriju cijele BiH, Zakonom o postupku neizravnog oporezivanja (ZPNO) dok se u pogledu direktnih poreza (dohodak i dobit) primjenjuju entitetski zakoni, koji na različite načine uređuju ovlaštenje i postupak procjene. Unutar takvog uređenja izdvaja se normativni okvir RS, u kojem je procjena porezne osnovice sustavnom uređena. Tako ZPoP RS⁷⁴ procjenu svrstava u indirektnu metodu utvrđivanja porezne osnovice uz izričito navođenje da se propisani postupka i metode odnosne samo na porezne osnovice poreza na dobit i dohodak.⁷⁵ Indirektna metoda odnosno procjena se sukladno odredbama Pravilnika smatra dokaznim sredstvom za utvrđivanje činjenica, u postupku utvrđivanja porezne osnovice od strane poreznog tijela,⁷⁶ a porezna osnovica koje se na taj način utvrdi - ukupnim prihodom koji je porezni obveznik trebao prijaviti. Razlika između ukupnog prihoda koji je trebao biti prijavljen i onoga koji je prijavio porezni obveznik, predstavlja neprijavljeni prihod utvrđen procjenom.⁷⁷ Od tri zakonski propisana uvjeta za provođenje procjene, neophodno je ispuniti samo jedan, a to su:

- kada porezni obveznik nije podnio poreznu prijavu;
- kada poslovne knjige nisu dostupne ili netočne ili ne omogućavaju da se porezna osnovica točno utvrdi,⁷⁸
- kada postoje dokazi o imovini, obvezama i izdacima koji se ne mogu objasniti prijavljenim приходima.

U skladu s načelima učinkovitosti i efektivnosti poreznog postupka, porezna tijela slobodno odlučuju koju metodu, ili više njih primjeniti prilikom procjene porezne osnovice, uzimajući u obzir i okolnosti vezane za konkretnog poreskog obveznika., te zasnivajući postupak procjene na objektivnosti. Kao i u usporednim sustavima, koji su obrađeni ranije, i normativni okvir RS navodi metode kojima se vrši indirektno utvrđivanje odnosno procjena porezne osnovice.⁷⁹ To su: a) metoda uspoređivanja, b) metoda unakrsne procjene c) metoda bankarskih pologa i gotovinskih rashoda, d) metod izvora i upotrebe sredstava, odnosno metoda viška rashoda, ili izvještaj o tokovima sredstava,

⁷⁴ Čl. 27. ZPoP RS

⁷⁵ Porezna osnovica koja je utvrđena postupkom procjene predstavlja ukupni prihod koji je porezni obveznik trebao prijaviti. Čl. 3. Pravilnika o indirektnim metodama.

⁷⁶ čl. 2. Pravilnika o uvjetima, postupku i načinu primjene indirektnih metoda u utvrđivanju porezne osnovice, Sl. glasnik RS, br. 105., 23. 11. 2021. (dalje Pravilnik o indirektnim metodama)

⁷⁷ čl. 3. st.2. Pravilnika o indirektnim metodama

⁷⁸ Zakonodavac u RS ne koristi širi termin vjerodostojnosti, koji se javlja u poreznom pravu RH.

⁷⁹ Navedene metode procjene detaljnij su propisane Pravilnik o indirektnim metodama.

e) metod postotne pozitivne razlike bruto primanja, f) metod jedinica proizvoda ili robe i obima poslovanja.⁸⁰ Iako dosta iscrpan, popis metoda koje poreznom tijelu stoje na raspolaganju dodatno se nadopunjuje općom odredbom koja daje ovlaštenje porezno tijelu da prilikom primjene bilo koje metode porezna tijelo mogu koristiti i druge parametre, informacije i statističke i druge podatke poput referentnih i statističkih podataka unutar pojedine djelatnosti, poslovnih standarda i profile, te sve informacije trećih osoba (financijskih institucija, agencija, burzi, brokera, trgovaca i sl.).⁸¹ S obzirom na data ovlaštenja za procjenu te propisane metode, postupak utvrđivanja porezne osnovice procjenom u RS slijedi načela i uređenje ovog instituta u drugim promatranim pravnim sustavima.⁸²

U slučajevima procjene porezne osnovice PDV (koja je u nadležnosti državne razine) tako i poreza na dobit i dohodak u Federaciji (entitetska razina), normativno uređenje stvara određene nedoumice. Naime temeljna odredba Zakona o postupku neizravnog oporezivanja (ZPNO) koja se odnosi na procjenu porezne osnovice PDV-a je ona pod nazivom “*provjeravanja i istraživanja ovlaštenja i djelovanja.*”⁸³ Navedena odredba daje poreznom tijelu ovlaštenje za provjeru i istraživanje bilo kojih činjenica, radnji, dokaza, poslovanja poduzeća, vrijednosti i drugih okolnosti, uključujući i indirektno dokaze na osnovu kojih se mogu utvrditi obveze indirektnih poreza, uključujući uz sve to i primjenu indirektno procjene porezne obveze s ciljem provjere točnosti porezne obveze. Navedeno ovlaštenje ostaje bez daljnjih postupovnih pravila koja bi odredila hodogram postupanja poreznog tijela u slučajevima primjene indirektno procjene porezne osnovice, metoda koje bi se pri tome primijenile te zakonske uvjete pod kojima bi došlo do procjene. Štoviše, ovakvim se određenje procjena porezne osnovice izuzima od šireg postupka utvrđivanja porezne osnovice, te ne služi cilju utvrđivanja onih činjenica relevantnih za oporezivanje za koje postoji najveća vjerojatnost da su točne i najbliže istini.

Slično uređenje procjene porezne osnovice postoji i u kontekstu direktnih poreza u FBiH. Zakon o poreznoj upravi (ZPU) kao opći porezni akt⁸⁴ određuje da porezna tijela imaju obvezu utvrđuju poreznu obavezu poreznog obveznika na osnovu njegove porezne prijave, njegovih poslovnih knjiga i evidencija, kao i drugih dokaza, uključujući korištenje indicija.⁸⁵ Mogućnost korištenja indicija⁸⁶ u postupku utvrđivanja točne porezne osnovice u postupku uredske ili terenske kontrole (poreznog nadzora) dodatno je naglašena čl. 67. ZPU kojim se dokazna snaga indicija izjednačava s onom knjiga i evidencija poreznog obveznika.⁸⁷ Sam pojam procjene porezne osnovice javlja se tek u

⁸⁰ čl.27. ZPoP RS.

⁸¹ čl. 27. st. 2. ZPoP RS.

⁸² Sam postupak dodatno je reguliran čl.5. ZPoP koji propisuje načela utvrđivanja materijalne istine u poreznom postupku, korištenje diskrecijskih ovlasti sukladno svrsi i unutar zakonskog okvira.

⁸³ čl. 71. ZPNO

⁸⁴ Federacija BiH nema opći porezni zakon kojima su na sustavan način uređeni zajednički instituti poreznog prava, kao i načela poreznog postupka.

⁸⁵ čl. 7. ZPU

⁸⁶ *Indicij* (latinski indicium: naznaka), vrsta činjenica koje se, uz pravno relevantne i pomoćne činjenice, utvrđuju dokazivanjem u sudskom ili upravnom postupku. Sam indicij nije pravno relevantan, ali se temeljem jednog ili više indicija logičkim zaključivanjem mogu utvrditi pravno relevantne činjenice. Vidi: indicij. Hrvatska enciklopedija, mrežno izdanje. Leksikografski zavod Miroslav Krleža, 2021. Pristupljeno 25. 5. 2023. <<http://www.enciklopedija.hr/Natuknica.aspx?ID=27295>>.

⁸⁷ “ *U utvrđivanju točne porezne obveze poreznog obveznika za vrijeme uredske ili terenske*

Zakonu o porezu na dohodak (ZPD) koji je propis materijalnopravne prirode. Ovlaštenje za procjenu dohotka poreznog obveznika (a ne osnovice, op.a.) i utvrđivanje porezne osnovice imat će porezno tijelo u slučaju kada porezni obveznik nepodnošenjem porezne prijave to nije sam, u zakonskom roku, učinio.⁸⁸ U slučaju iskazivanja netočnih ili nepotpunih podataka u poreznim prijavama, zakon predviđa ovlaštenje poreznog tijela na utvrđenje ali ne i procjenu porezne osnovice.

Iako je nepodnošenje porezne prijave jedan od zakonskih uvjeta za postupak procjene u svim obrađenim pravnim sustavima, ona svakako nije jedini. Ovakvo određenje ne iscrpljuje moguće situacije koje se javljaju u praksi (ne vođenje evidencija, nesuradnju s poreznim tijelima i sl.), a koji se u postupku procjene posebno vrednuju. Dodjela ovlasti poreznom tijelu na podnošenje porezne prijave u ime poreznog obveznika, u slučaju nepotpunih i netočnih podataka, posebno je problematično. Osim što se njime negira sam institut procjene porezne osnovice kao i ciljevi kojima ona služi, u postupovnom smislu ovakvo zakonsko reguliranje djelovanja poreznog tijela dovodi do svodenja poreznog (upravnog) postupka na samo jednu stranu - porezno tijelo. Iz navedenog se može zaključiti da svrha i cilj instituta procjene u navedenom zakonskom propisu su sadržajno netočno određene jer se suprotstavljaju pravnoteorijskim postavkama ovog instituta, iznesenim ranije. Takve odredbe narušavaju usklađenost teorije i prakse te ukazuju na... donositeljevo nedovoljno poznavanje prava, posebno pravnog područja u kojem se propis donose.⁸⁹

Drugi prijepor koji se javlja kod instituta procjene porezne osnovice, kako u kontekstu PDV tako i u kontekstu direktnih poreza u FBiH je izostanak postupovnih poreznih pravila kod primjene navedenog instituta. Oba promatrana propisa daju opće ovlaštenje na procjenu, ne pripisujući ništa više. S obzirom da je pitanje procjene porezne osnovice upravno pitanje, na njega se primjenjuje odredbe upravnog postupka kao *lex generalis* propisa. To se prije svega odnosi na ZUP koje propisuje dužnost postupanja po ovom propisu organa uprave Federacije, od kojih je i porezno tijelo, kad u upravnim stvarima, neposredno primjenjujući propise, rješavaju o pravima, obavezama ili pravnim interesima građana, pravnih osoba ili drugih stranaka.⁹⁰ ZPU na upotrebu ZUP-a kao općeg propisa ukazuje samo u pogledu pozivanja stranaka, njihova ispitivanje i sačinjavanja zapisnika o tome,⁹¹ dok je opća odredba o njegovoj supsidijarnoj primjeni, u svim onim pitanjima koja nisu regulirana, izostala. U pogledu PDV, odredba⁹² koja propisuje supsidijarnu primjenu ZUP-a,⁹³ postoji, uvjetujući primjenu opći načela ZUP-a samo na slučajeve kada odredbe ZPNO nisu dovoljne. Što u slučaju procjene porezne osnovice svakako jeste slučaju.

Supsidijarna primjena ZUP-a nije sporna. Pravo je zakonodavca neka upravna područja, urediti ili ne urediti zasebno, kada odrediti da za to postoji javni interese. Od-

porezne kontrole, Porezna uprava je ovlaštena koristiti indicije, kao i knjige i evidencije poreznog obveznika.(čl. 67 ZPU)“.

⁸⁸ čl. 36. st.7. ZPD FBiH.

⁸⁹ ĐERĐA, D., Kvaliteta propisa upravnog prava u Hrvatskoj: ocjena stanja i prijedlozi za unaprjeđenje, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 40, br. 1, 113-145 (2019), str. 118.

⁹⁰ čl. 1. Zakona o upravnom postupku FBiH (ZPU), Službene novine FBiH”, br. 2/1998, 48/1999 i 61/2022.

⁹¹ čl. 8. ZUP

⁹² čl. 2. st.1. ZPNO

⁹³ Kad je PDV u pitanju primjenjuje se odredbe ZUP BIH (Službeni glasnik BiH”, broj 29/02).

stupanje od općih pravila postupka u upravnim stvarima zakonodavac omogućuje kad god je to nužno zbog specifičnosti određenih upravnih područja, a takvo je područje oporezivanja.⁹⁴ I dok su u pravilu specijalne procesne norme u drugim granama prava iznimke, odstupanja od općih pravila dokazivanja u poreznom pravu načelnoga su karaktera i takve osobitosti proizlaze iz smisla poreznog prava.⁹⁵ One su u kontekstu poreza a s njima i instituta procjene porezne osnovice jako bitne u pogledu utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanja (zapravo utvrđivanja materijalne istine) odnosno samog postupka dokazivanja. S obzirom na izostanak postupovnih odredbi u pogledu procjene u BiH, kada je za nju dato ovlaštenje, doći će supsidijarno do primjene odredbi o dokaznim sredstvima navedenim u ZUP-u. Postupak procjene poreznih osnovica, koje svoje utemeljenje ima u vrijednostima različitih stvari čije određenje vrijednosti pretpostavlja stručna znanja o predmetu koji se procjenjuje, vještačenje kao dokazno sredstvo ima posebnu važnost.⁹⁶ Vještačenjem će se utvrditi ili ocijeniti činjenice posebnim stručnim znanjem kojim ne raspolaže službena osoba koja vodi postupak, a o potrebi njegova izvođenja odlučit će po slobodnoj ocjeni tijelo koje vodi postupak. Vještak treba pomagati isključivo u utvrđivanju činjenica, a nikada prilikom odlučivanja o primjeni pravne norme. Stoga službena osoba koja vodi postupak i koja određuje vještake ne može sebe odrediti za vještaka,⁹⁷ jer se pretpostavlja da ona stručno znanje ne posjeduje. Pravilnost samog vještačenja osigurava se postupanjem *lege artis*, po pravilima odgovarajuće znanosti, struke ili vještine, pa je zato nepodesna za (procesno)pravnu regulativu i uopće joj ne podliježe.⁹⁸

Za razliku od hrvatskog uređenja, koje propisuje da se vještaci, u području poreznog prava, imenuju iz redova poreznih savjetnika,⁹⁹ opće odredbe ZUP -a u BiH tako što ne propisuje. Štoviše, izostanak posebni postupovnih pa i materijalnih odredbe u poreznim propisima, postupak dokazivanja vještačenjem svodi na odredbe općih propisa (ZUP). Time se negiraju specifičnosti postupka procjene porezne osnovice, a i specifičnosti ovog dokaznog sredstva u poreznom pravu, koje su u poredbenim sustavima utvrđeni. Pretpostavke da porezna tijela imaju potrebna stručna znanja u postupcima koji se odnose na porez, pogrešna je. Zbog izostanka posebnih postupovnih poreznih odredbi, one na nju ni nemaju ovlaštenje. Ne prepoznavanje ciljeva i svrhe određenih instituta u poreznom pravu, pa tako i instituta procjene porezne osnovice, kao i posjedovanje potrebnih znanja za njeno provođenje, ugrožavaju utvrđivanje načela materijalne istine u poreznim pitanjima, a porezne obveznike lišavaju prava na njeno nepristrano i objektivno utvrđivanje.

ZAKLJUČAK

Procjene porezne osnovice važan je institut poreznog prava koja za cilj ima što vjerojatnije utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje, u slučajevima kada njihovo utvrđivanje nije moguće. Riječ je o institutu koji je prisutan u većini suvremenih pravnih su-

⁹⁴ Žunić Kovačević, Bassegli Gozze, Dokazivanje ..., op.cit., str. 874.

⁹⁵ Borković, Opći upravni postupak, op.cit. str. 44.

⁹⁶ Žunić Kovačević, Bassegli Gozze, Dokazivanje..., op.cit. str. 881.

⁹⁷ DEDIĆ, S., Upravno procesno pravo, Pravni fakultet Sarajevo, Magistrat, 2001., str. 147.

⁹⁸ ČIZMIĆ, J., O vještačenju u parničnom postupku s posebnim osvrtom na vještačenje u području medicine, Zb. Prav. fak. Rij. (1991) v. 32, br. 1, 473-510 (2011), str. 475.

⁹⁹ čl. 80.st. OPZ

stava kojim se ostvaruje ciljevi jedinstvenog, sveobuhvatnog oporezivanja i sprječavanja izbjegavanja poreznih obveza. Za ostvarenje navedenih ciljeva neophodno je precizno urediti institut procjene porezne osnovice, kako u pogledu ovlaštenja poreznih tijela na njeno poduzimanje tako i u pogledu metoda i dokaznih sredstava koji se pritom koriste. Pojedini prijepori koji postoje u hrvatskom i bosanskohercegovačkom pravu, a koji su prikazani u radu, moguće je otkloniti pravilnim tumačenjem konkretnih odredbi, kao što je slučaj s hodogramom odabira metoda procjene u hrvatskom pravu. S druge strane, nedostaci koji postoje bosanskohercegovačkom pravu, a koji proizilaze kako iz nedovoljne regulacije obrađenog instituta tako i relativnog nepoznavanja, odnosno ne uvažavanja, materije koja se normira, traže sveobuhvatna rješenja. Rješenja pravnih sustava koja su obrađena u radu za to daju savršene temelje.

LITERATURA

Knjige i članci

- ALINK, M., VAN KOMMER, V., Handbook on Tax Administration, IBFD, Amsterdam, 2016
- ARBUTINA, H., Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, 62 (5-6), str. 1283-1322.
- BIRK, D., Steuerrecht - 15. Auflage, C.F. Muller, 2012.
- BRINKMANN, M., Schätzungen im Steuerrecht: Fälle-Methoden-Vermeidung–Abwehr 2. Auflage. Werl: Erich Schmidt Verlag, 2012.
- BORKOVIĆ,., “Opći upravni postupak i poreznopravna postupovna pravila.” Hrvatska i komparativna javna uprava, vol. 1, br. 1, 1999, str. 43-64.
- ČIZMIĆ, J., O vještačenju u parničnom postupku s posebnim osvrtom na vještačenje u području medicine, Zb. Prav. fak. Rij. (1991) v. 32, br. 1, 473-510 (2011),
- DEDIĆ, S., Upravno procesno pravo, Pravni fakultet Sarajevo, Magistrat, 2001
- ER A, D., Kvaliteta propisa upravnog prava u Hrvatskoj: ocjena stanja i prijedlozi za unaprjeđenje, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 40, br. 1, 113-145 (2019)
- FISCHERLEHNER, J., Gewinnermittlung durch Schätzung, 91., u: Bernhard, Renner, Josef Schlager, Reinhard Schwarz (ed.), Praxis der Steuerlichen Gewinnermittlung - Gedenkschrift für Walter Köglberger, Linde, Wien, 2008.
- GADŽO, S., Oporezivanje nerazmjera između stečene imovine i dokazanih izvora za njezino stjecanje u hrvatskom pravu: normativni okvir i problem tereta dokazivanja, Zbornik radova 35. Susreta Kopaoničke škole prirodnog prava – Slobodan Perović / Perović Vujačić, Jelena S. (ur.). Beograd: Kopaonička škola prirodnog prava – Slobodan Perović, 2022.
- GADŽO, S., DUJMOVIĆ, A., Porezna zastara u svjetlu zahtjeva pravne sigurnosti: prijepori iz hrvatskog i bosanskohercegovačkog zakonodavstva i prakse, Zbornik Pravnog Fakulteta Sveučilišta u Rijeci, 44(1), str. 179–204.
- HAHLWEG, J., Die Schätzung im Steuerrecht unter besonderer Besonderer Besonderer der Schätzungsmethoden und der Anwendung von Datenverarbeitungssystemen in der Finanzverwaltung, 2012.
- KUTLEŠA, B., Nerazmjer – utvrđivanje drugog dohotka po osnovi razlike vrijednosti nabavljene imovine i ostalih izdataka u odnosu na zakonito stečene primitke“ u: Zbornik radova 8. savjetovanja novosti u upravnom pravu i upravnosudskoj praksi, 17-37. Zagreb: Organizator, 2020.

LONČARIĆ HORVAT, O., Oporezivanje u skladu s načelima suvremene države, u: Jelčić, B., i dr., *Financijsko pravo*, Narodne novine, 2009., str. 225-228.

MIJATOVIĆ, N., Teorijsko razmatranje nekih odrednica poreznog sustava, *Hrvatska pravna revija*, br. 2, 2016.

PETAVAR DOBOVŠEK, D., *Davčni inšpekcijski nadzor in cenitev davčne osnove* : magistrsko delo, Univerzitet u Ljubljana, 2008

POPOVIĆ, D., *Poresko Pravo - 12. izdanje*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, 2014.

POPOVIĆ, D., *Cross-checking of Income Tax Returns With Worth Accretion: Serbia's Legislation in the Comparative Law Context*, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, vol. 43., br.1., 43-26 (2006).

RAJKO, A., *Upravni postupak: svaka diskrecijska ovlast javnopravnog tijela ima svrhu*. <https://www.iusinfo.hr/aktualno/u-sredistu/40338>

TOTH, M., METZINGER, T. Č., *Metodologija istraživačkog rada za stručne studije*, Veleučilište Velika Gorica, 2020,

ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ, N., BASSEGLI GOZZE, V., *Dokazivanje u poreznim stvarima - Porezni postupak i upravni spor*, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, vol. 43, br. 3, 873-896 (2022).

Propisi

Opći porezni zakon (OPZ), Narodne novine, broj 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 42/20. i 114/22.

Pravilnik o uvjetima, postupku i načinu primjene indirektna metode utvrđivanja porezne osnovice, (Sl. glasnik RS, br. 105/21.

Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine, broj 47/09.

Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o poreznom postupku, Službeni list Republike Slovenije, br. 163/22 od 27. prosinca 2022.

Zakon o postupku neizravnog oporezivanja u BiH (ZPNO), Službeni glasnik BiH, br. 89/2005.,100/2013.

Zakon o poreznom postupku RS, Sl. glasnik RS, br. 78/2020 i 37/2022

Zakon o poreznoj upravi FBiH, Sl. novine FBiH, 33/02. – 91/15.

Zakon o porezu na dobit FBiH, Sl. novine FBiH, 15/16 i 15/20

Zakon o porezu na dohodak FBiH, Sl. novine FBiH, 10/08-65/13.

Zakon o procjeni vrijednosti nekretnina, NN 78/2015

Zakon o računovodstvu i reviziji, "Sl. novine FBiH 15/2021,

Zakon o računovodstvu RH, Narodne novine, 78/15-114/22.

Zakon o upravnom postupku FBiH, Sl. novine FBiH", br. 2/1998, 48/1999 i 61/2022

Zakon o općem upravnom postupku RH,

Praksa

CJEU, *Vădan*, C-664/16, 21.11. 2018., EU:C:2018:93.

Upravni sud RS, U 1783/2002, 18.10. 2005.

Visoki upravni sud RH, Posl.br., Usž,-476/17 od 23.3. 2017.

Visoki upravni sud RH - Usž 446/2020-2, 29.4.2020.

VSRS X Ips 79/2014

VvGH 7.7.2004., 28.11., 2001.

VwGH 09/10/1998, 96/15/0183; ÖStZB 1999, 282
VwGH 1998/4/22 95/13/0191
VwGH 16.05.2002, 98/13/0195 i 0196, ÖStZB 2003/286, 250 .
VwGH 21.01.2004, 2003/16/0024, ÖStZB 2004/443, 467 .
VwGH 17.10.2001., 98/13/0233, ÖStZB 2003/26 , 34 .
VwGH 83/13/0051, 22. 6. 1983.

Ana DUJMOVIĆ, Ph.D, Associate Professor
University of Mostar, Faculty of Law
Ana.dujmovic@pf.sum.ba

Vlaho BASSEGLI GOZZE, dipl.iur.
Administrative Court in Zagreb
vbgozze@gmail.com

TAX BASE DETERMINATION BY ASSESSMENT - CONTROVERSIES FROM CROATIAN AND BOSNIA AND HERZEGOVINIAN LEGISLATION AND PRACTICE

Summary: The paper deals with the institute tax base assessment which is applied in cases when the tax authorities cannot determine the tax base because they believe that the information provided by the taxpayer in his tax return is incorrect or incomplete, or when it was not even submitted. The assessment is only part of the procedure for determining the tax base as the most important element in determining the tax liability, which most often occurs during inspection (tax) supervision. Assessment is initiated by objective circumstances, with the fact that public law bodies have the discretionary right regarding the choice of methods of realization. Within the assessment procedure itself, there should be no room for discretionary power with regard to the reasons for the assessment or with regard to the assessment results. After presenting the theoretical framework of the assessment institute, especially in terms of the purpose, goal and methods used, the paper presents the most important controversies related to the normative regulation of the tax assessment institute in two related legal systems - the Republic of Croatia and Bosnia and Herzegovina, comparatively viewed in the context of normative systems and practice that they exist in other countries.

Key words: tax assessment, tax base, tax authority's entitlement for assessment, expertise