

Uzroci i posljedice porezne evazije u Republici Hrvatskoj

Kopjar, Zoja

Undergraduate thesis / Završni rad

2023

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Rijeka, Faculty of Tourism and Hospitality Management / Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:191:104463>

Rights / Prava: [Attribution 4.0 International](#)/[Imenovanje 4.0 međunarodna](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-12-22**



Repository / Repozitorij:

[Repository of Faculty of Tourism and Hospitality Management - Repository of students works of the Faculty of Tourism and Hospitality Management](#)



SVEUČILIŠTE U RIJECI
Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu
Preddiplomski sveučilišni studij

ZOJA KOPJAR

Uzroci i posljedice porezne evazije u Republici Hrvatskoj

**Determinants and consequences of tax evasion in the Republic of
Croatia**

Završni rad

Opatija, 2023.

SVEUČILIŠTE U RIJECI
Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu
Preddiplomski sveučilišni studij
Poslovna ekonomija u turizmu i ugostiteljstvu
Studijski smjer: Menadžment u hotelijerstvu

Uzroci i posljedice porezne evazije u Republici Hrvatskoj
Determinants and consequences of tax evasion in the Republic of
Croatia

Završni rad

Kolegij: **Javne financije** Student: **Zoja KOPJAR**
Mentor: **Izv. prof. dr. sc. Sabina HODŽIĆ** Matični broj: **24825/19**

Opatija, svibanj 2023.



SVEUČILIŠTE U RIJECI UNIVERSITY OF RIJKA
FAKULTET ZA MENADŽMENT U TURIZMU I UGOSTITELJSTVU
FACULTY OF TOURISM AND HOSPITALITY MANAGEMENT
OPATIJA, HRVATSKA CROATIA

IZJAVA O AUTORSTVU RADA I O JAVNOJ OBJAVI OBRANJENOG ZAVRŠNOG RADA

Zoja Kopjar
(ime i prezime studenta)

24825/19
(matični broj studenta)

Uzroci i posljedice porezne evazije u Republici Hrvatskoj
(naslov rada)

Izjavljujem da sam ovaj rad samostalno izradila, te da su svi dijelovi rada, nalazi ili ideje koje su u radu citirane ili se temelje na drugim izvorima, bilo da su u pitanju knjige, znanstveni ili stručni članci, Internet stranice, zakoni i sl. u radu jasno označeni kao takvi, te navedeni u popisu literature.

Izjavljujem da kao student-autor završnog rada, dozvoljavam Fakultetu za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci da ga trajno javno objavi i besplatno učini dostupnim javnosti u cjelovitom tekstu u mrežnom digitalnom repozitoriju Fakulteta za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci.

U svrhu podržavanja otvorenog pristupa završnim radovima trajno objavljenim u javno dostupnom digitalnom repozitoriju Fakulteta za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci, ovom izjavom dajem neisključivo imovinsko pravo iskorištavanja bez sadržajnog, vremenskog i prostornog mog završnog rada kao autorskog djela pod uvjetima *Creative Commons* licencije CC BY Imenovanje, prema opisu dostupnom na <http://creativecommons.org/licenses/>.

U Opatiji, _____ 02.05.2023. _____

Kopjar Zoja
Potpis studenta

Sažetak

Funkcioniranje svake države moguće je samo uz prikupljanje prihoda putem poreza kojeg plaćaju porezni obveznici. Iz obaveze plaćanja poreza proizlazi otpor jer porezni obveznici tu obavezu karakteriziraju kao prisilnu i prema njoj razvijaju negativan stav. Upravo iz tog razloga i dolazi do porezne evazije. Predmet istraživanja ovog završnog rada je porezna evazija u Republici Hrvatskoj te njeni uzroci i posljedice. Cilj ovog rada je utvrditi uzroke nastanka porezne evazije na općenitoj razini te uzroke njenog nastanka u Republici Hrvatskoj. Osim toga za cilj ovog rada postavlja se i utvrđivanje posljedica porezne evazije. Provedenim istraživanjem dolazi se do rezultata da poreznu evaziju potiče nedostatak znanja, povećanje poreznog opterećenja, visoke porezne stopa, nezaposlenost te subjektivni čimbenici. Navedeno uzrokuje otpor poreznih obveznika prema poreznim obavezama čime dolazi do porezne evazije. Posljedica porezne evazije je smanjenje prihoda države, čime se smanjuje i ekonomska učinkovitost. Porezna evazija utječe na provođenje ekonomske politike te iz nje proizlazi nepoštivanje drugih zakonskih odredba. Na suzbijanje porezne evazije u velikoj mjeri utječe povjerenje poreznih obveznika u porezna tijela te njihova međusobna suradnja. Osim ljudskog faktora na smanjenje porezne evazije utječu i institucionalne mjere, prave mjere te socioekonomske mjere. Na razini Republike Hrvatske primjenjuju se normativne mjere, informatičko-tehničke mjere, informativne mjere te edukativne mjere za suzbijanje porezne evazije.

Ključne riječi: porezna evazija; zakonodavni okvir; mjere za sprječavanje; Republika Hrvatska

Sadržaj

<i>Uvod</i>	1
1. Temeljna obilježja porezne evazije	2
1.1. Povijesni razvoj porezne evazije	3
1.2 Obilježja porezne evazije	3
1.3. Vrste porezne evazije	4
1.3.1. Aktivno i pasivno izbjegavanje plaćanja poreza	5
1.3.2. Potpuna i djelomična porezna evazija	5
1.3.3. Porezna evazija različitih vrsta poreza	6
2. Oblici porezne evazije i mjere za njeno sprečavanje	7
2.1. Zakonita i nezakonita porezna evazija	7
2.2. Razlozi i posljedice nastanka porezne evazije	9
2.3. Mjere za sprečavanje	10
2.3.1. Institucionalne mjere	11
2.3.2. Pravne mjere.....	12
2.3.3. Socioekonomske mjere.....	12
3. Porezna evazija u Republici Hrvatskoj	14
3.1. Uzroci nastanka porezne evazije	14
3.2. Zakonodavni okvir	18
3.2.1. Opći porezni zakon.....	19
3.2.2. Kazneni zakon	20
3.2.3. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja	22
3.3. Mjere za sprečavanje	25
3.3.1. Normativne mjere	26
3.3.2. Informatičko-tehničke mjere	29
3.3.3. Informativne mjere	30
3.3.4. Edukativne mjere.....	31
Zaključak	32
Bibliografija	33
Popis ilustracija	35

Uvod

Javni rashodi, kao što su zdravstvo, obrazovanje, socijalna skrb te ostalo financiraju se iz sredstva koja država prikuplja. Najčešći način na koji ih država prikuplja financijska sredstva su upravo porezi koje plaćaju građani i trgovačka društva, odnosno porezni obveznici. Porezni obveznici često ih poimaju kao prisilu i teret te iz tog razloga razvijaju otpor prema istima. Otpor prema podmirenju poreznih obaveza dovodi do porezne evazije, kojom porezni obveznici uvećavaju svoju korist, a smanjuju onu državnu.

Predmet istraživanja ovog rada su uzroci i posljedice porezne evazije u Republici Hrvatskoj. Svrha ovog rada je definiranje pojama porezne evazije na općoj razini kao i na razini Republike Hrvatske. Cilj rada je razjasniti koji su uzroci njenog nastanka, koje su posljedice te koje se mjere koriste za njeno sprečavanje.

Za izradu rada korišteni su sekundarni izvori podataka iz dostupne literature. Korišteni su statistički podaci i Ministarstva unutarnjih poslova. Metode znanstvenog istraživanja korištene u ovom radu su metoda analize, metoda sinteze, metoda indukcije, statističke metode, metoda komparacije i deduktivna metoda.

Ovaj završni rad je koncipiran u tri glavne cjeline, pored uvoda i zaključka. Rad započinje sa uvodom gdje su navedeni predmet istraživanja i svrha rada, metode i kompozicija. Prve dvije glavne cjelina odnose se općenito na pojam porezne evazije, dok se treća glavna cjelina odnosi na poreznu evaziju u Republici Hrvatskoj. U prvoj glavnoj cjelini razrađena su temeljna obilježja porezne evazije, njen povijesni razvoj te vrste porezne evazije. Druga glavna cjelina rada odnosi se na oblike porezne evazije te su objašnjena zakonita i nezakonita porezna evazija, uzroci i posljedice njenog nastanka te mjere koje se koriste za njeno sprječavanje. U trećoj glavnoj cjelini rada razrađeni su uzroci nastanka porezne evazije u Republici Hrvatskoj, zakonodavni okvir vezan uz poreze i poreznu evaziju u Hrvatskoj te mjere koje Hrvatska koristi za sprečavanje iste. Rad završava zaključnim razmatranjem.

1. Temeljna obilježja porezne evazije

Funkcioniranje svake suvremene države omogućuju prihodi, koji su u većini slučajeva prikupljeni porezima. Porezima koji imaju fiskalan cilj, prikupljaju se financijska sredstva potrebna za financiranje izdataka kojima država podmiruje javne potrebe.¹ Drugim riječima ukoliko država ne prikupi dovoljno poreza, koji za nju predstavljaju prihode, ne može financirati svoje rashode. Iz tog razloga, porezna evazija veliki je problem za državu.

Različiti autori, različito su definirali poreznu evaziju: „*Porezna evazija je neizvršavanje zakonske obaveze plaćanja poreza koja tereti pojedinca i organizaciju, odnosno potraživanje povrata poreza za koje ne postoji uporište u zakonu.*”² Sve aktivnosti odnosno postupci koje porezni obveznik poduzima zato da bi izbjegao plaćanje poreza zovu se porezna evazija (od lat. *evadere* = umaknuti, izaći, odnosno evazija = uzmicanje, izmotavanje, izbjegavanje).³ Ako bi željeli definirati poreznu utaju onda se može objasniti da je to nezakonito izbjegavanje porezne obveze te da predstavlja nezakonite radnje ili propuštanja kojima se porezna obveza prikriva ili izbjegava u cilju plaćanja manjeg poreza nego što zakon propisuje.⁴ Vrlo je bitno razlikovati poreznu evaziju ili utaju od izbjegavanja plaćanja poreza. Izbjegavanje plaćanja poreza je posljedica nedorečenosti poreznih zakona te ono podrazumijeva sve legalne zakonske radnje u svrhu smanjenja ili potpunog neplaćanja porezne obveze.⁵ Dakle osnovna razlika između porezne evazije i izbjegavanja poreza je u zakonitosti same radnje.

Porezna evazija nastaje iz razloga što se plaćanjem porezne obveze poreznom obvezniku smanjuje kupovna moć. Iako se plaćanjem poreza omogućuje stabilnost, zaštita, rast i razvoj države, do porezne evazija dolazi u gotovo svim državama. Porezni obveznici porez smatraju teretom te su iz tog razloga skloni poreznoj evaziji. Otpor prema plaćanju poreza može biti jači ili slabiji, a čimbenici koji utječu na taj otpor biti će objašnjeni u nastavku rada.

¹ Mahović-Komljenović, *Informacijski sustav i porezna evazija – uloga menadžera podataka*, 178.

² Stanfor, *Politike smanjivanja porezne evazije - Financijska praksa*, 863.

³ Jelčić, *Financije u teoriji i praksi*, 64.

⁴ Matković, *Prekršajna i kaznena odgovornost za neplaćanje poreza i carine*, 98.

⁵ Ibidem, 99.

1.1. Povijesni razvoj porezne evazije

Otpor plaćanju poreza star je koliko su stari i porezi.⁶ Utaja poreza, odnosno porezna evazija rašireni je fenomen u političkoj, gospodarskoj, društvenoj i fiskalnoj povijesti od antike, preko srednjeg vijeka, ranog novog vijeka pa do modernih vremena. Značajne povijesne porezne evazije odigrale su se u drevnoj Ateni, rimskom Egiptu, srednjovjekovnoj Europi, ranom modernom dobu Meksika, Osmanskom Carstvu, Nigeriji pod britanskom kolonijalnom vlašću, Ujedinjenom Kraljevstvu početkom 20. stoljeća, u Grčkoj, Zapadnoj Njemačkoj, Švicarskoj i Švedskoj tijekom Drugog svjetskog rata.⁷ Europa je imala visoke poreze kako bi financirala brojne ratove, pa se su stoga stanovnici često koristili poreznom evazijom. U drugim državama, primjerice u Sjedinjenim Američkim Državama (SAD) porezna evazija je bila obilježje samo siromašnog stanovništva, jer su oni dobrostojeći građani imali povjerenje u državu. U razdoblju viktorske Engleske raspravljalo se o tome kako smanjiti poreznu evaziju, s obzirom da je bilo naplaćeno znatno manje poreza od očekivanog.

Na to da je porezana evazija pojam poznat iz povijesti ukazuje efekt „Swiftov 1x1“. Ovaj efekt imenovan je prema engleskom književniku Johtanu Swiftu. On je 1728. godine istražio da ukoliko se porezna stopa udvostruči, to ne znači da će se udvostručiti i ubrani porez, baš iz razloga postojanja porezne evazije, kojoj je otpor veći ukoliko se poveća porezna stopa. Ovaj autor je taj primjer istražio na temelju carinjenja svile i vina. Danas je taj efekt poznatiji pod nazivom Zakon o veličini javnih rashoda.

1.2 Obilježja porezne evazije

Bez obzira na vrijeme i prostor, neovisno o političkim, ekonomskim, kulturnim, historijskim i dragim okolnostima, obaveza plaćanja poreza je za krug ljudi koji su ga dužni plaćati predstavljala (i predstavlja) teret.⁸ Ljudi, odnosno porezni obveznici porez smatraju teretom iz razloga što on smanjuju njihovu ekonomsku i kupovnu moć te životni standard, što dovodi i do smanjenja socijalne moći. S druge strane, država i njena tijela ubiranje poreza smatraju

⁶ Jelčić, *Financijsko pravo i financijska znanost*, 194.

⁷ Schönhärl, Hürlimann, Rohde, *Histories of Tax Evasion, Avoidance and Resistance*, 2.

⁸ Jelčić, *Financije u teoriji i praksi*, 52.

opravdanim. Tokom povijesti javljalo se mnogo teorija o opravdanosti ubiranja poreza a neke od njih su:⁹ teorija sile, teorija ugovora, teorija cijene, teorija reprodukcije poreza, organska teorija i socijalistička teorija. Sve te teorije pronalaze neki razlog zašto država ima pravo na ubiranje poreza, a ono bi moralo rezultirati boljim životnim standardom za sve stanovnike te države.

Različiti su načini ponašanja poreznih obveznika u svezi podmirenja poreznih obveznika. Uzorni porezni obveznici svoje obaveze ispunjavaju točno i u predviđenim rokovima. Takvi porezni obveznici prevladavaju u najvećoj mjeri, no postoje i ne toliko uzorni porezni obveznici. Nedovoljno informirani porezni obveznici često ne podmiruju svoje porezne obveze učinkovito. Suprotno uzornim poreznim obveznicima, postoje i oni koji namjerno ne ispunjavaju svoje porezne obveze. Iz takvog ponašanja poreznih obveznika proizlazi i pojam porezna evazija o čijim će se vrstama više govoriti u nastavku rada. Glavni ciljevi svake države u svezi s podmirenjem poreznih obveza su suzbijanje ili minimaliziranje porezne evazije. O različitim mjerama za suzbijanje porezne evazije, također će se više govoriti u nastavku rada.

Porezna evazija podrazumijeva djelovanje sive ekonomije. Siva ekonomija predstavlja nepridržavanje institucionalnih načela u određenim gospodarskim djelatnostima. Siva ekonomija pojavljuje se u različitim oblicima, a oni mogu biti: ilegalni, neprijavljeni, neregistrirani i neformalni. Porezna evazija se može svrstati u neprijavljene, neregistrirane i neformalne oblike. Svi ti oblici podrazumijevaju izbjegavanje poreznih zakona, neprijavljivanje informacija za određivanje visine porezne obaveze i umanjivanje troškova.

1.3. Vrste porezne evazije

Porezna se evazije pojavljuje u više vrsta i oblika. Glavne razlike između različitih vrsta poreznih evazija ovise o ponašanjima i namjerama poreznih obveznika. Također ovise i o zakonitostima samih radnji te o vrstama poreznih obaveza na koju se odnose. U nastavku su vrste porezne evazije objašnjene prema aktivnom i pasivom izbjegavanju plaćanja poreza, potpunoj i djelomičnoj poreznoj evaziji te poreznoj evaziji po pojavnim oblicima poreza.

⁹ Jelčić, *Financije u teoriji i praksi*, 53.

1.3.1. Aktivno i pasivno izbjegavanje plaćanja poreza

Glavna razlika između aktivnog i pasivnog izbjegavanja plaćanja leži u ponašanju i namjerama poreznog obveznika. Aktivno izbjegavanje plaćanja poreza ili aktivna porezna evazija podrazumijeva rezultat svjesne namjere poreznog obveznika da prekrije informacije ili da prikaže netočne informacije temeljem kojih izbjegava ili uopće ne podmiruje svoju poreznu obavezu. Ukoliko porezni obveznik ne podmiri svoju poreznu obavezu radi neznanja, nedovoljne informiranosti, organiziranosti, efikasnosti, stručnosti i slično njegovo izbjegavanje plaćanja poreza smatra se pasivnim. Takvo izbjegavanje, odnosno evazija najčešće se događa na početku poslovanja poreznog obvezanika ili prilikom promjene određenih zakona i pravilnika.

1.3.2. Potpuna i djelomična porezna evazija

Postoje zakonite i nezakonite vrste porezne evazije, o kojima će više objašnjeno biti u nastavku rada. I potpuna i djelomična porezna evazija ili defraudacija poreza spadaju pod nezakonitu poreznu evaziju.

Potpuna porezna evazija još se naziva i totalnom poreznom evazijom. Kod tog oblika porezne evazije porezni obveznik prekriva sve relevantne podatke. Time on poreznom tijelu ne prijavljuje podatke temeljem kojih bi se mogla utvrditi njegova porezna obaveza ili podatke temeljem kojima bi se mogla odrediti visina njegove porezne obaveze. Takvi se porezni obveznici smatraju neurednima s kojima je vrlo otežano poslovanje radi njihove neodgovornosti i nesurađivanja. U ovom obliku porezne evazije obveznici svjesno ne prijavljuju svoje prihode, dohotke i imovinu, odnosno sve ono što podvrgava oporezivanju.

Djelomičnom poreznom evazijom ili parcijalnom porezna evazija smatra se oblik porezne evazije kada porezni obveznik poreznom tijelu prijavljuje samo dio relevantnih podataka temeljem kojih se određuje porezna obaveza i njena visina. Takvim djelovanjem poreznog obveznika, poreznim tijelima dostupni su nepotpuni ili lažni podaci o prihodima, dohotcima i imovini poreznih obveznika. Porezni obveznik time nastoji umanjiti svoju poreznu obavezu.

1.3.3. Porezna evazija različitih vrsta poreza

Porezna se evazija može promatrati s aspekta pojavnih oblika poreza. Postoje različite vrste poreza koje primjenjuju zemlje diljem svijeta te se razlikuje zastupljenost različitih vrsta poreza od zemlje do zemlje. U nastavku slijedi nekoliko najčešćih primjera porezne evazije na različite oblike poreza.

Jedan od najčešćih oblika poreza kod kojih se javlja porezna evazija je porez na dohodak. U tom obliku porezne evazije porezne obveze se smanjuju na način da poslodavac radnicima propisuje minimalnu plaću, a ostatak plaće im isplaćuje u gotovini ili kroz neoporezive dijelove plaće kao što su nagrade, dnevnice, dodaci i slično. Osim toga, kod porezne evazije poreza na dohodak često je i primjenjivanje rada na crno, čime se također ne stvara porezna obveza. Iz takve porezne evazije proizlazi i idući oblik, a on se odnosi na doprinose. Za radnike koji rade na crno ne plaćaju se doprinosi te ti radnici nisu prijavljeni na mirovinsko i zdravstveno osiguranje. Time se također smanjuje porezna obaveza za obveznika.

Idući oblik porezne evazije odnosi se na porez na dodanu vrijednost. Ovaj oblik poreza jedan je od glavnih instrumenata fiskalne politike. Iako je taj oblik poreza zaštićen od porezne evazije putem fiskalizacije, još uvijek postoje načini za njegovo izbjegavanje. Izbjegavanje ovog oblika poreza najčešće se događa u uslužnom sektoru kod kojeg je često plaćanje u gotovini. Kod ovog oblika, porez na dodanu vrijednost mora biti naznačen na računu, a njegovim se izdavanjem smanjuje ovaj oblik porezne evazije.

Česti oblik porezne evazije odnosi se na porez na dobit. Ovaj oblik porezne evazije teško je utvrditi jer na nju porezni obveznik može utjecati. Jedan on načina za njeno smanjenje je povećanjem troškova poslovanja, što predstavlja zakonitu vrstu porezne evazije. Povećanjem materijalnih troškova porezni obveznici smanjuju svoju dobit, a samim time i poreznu obvezu za taj oblik poreza.

2. Oblici porezne evazije i mjere za njeno sprečavanje

Kao što je ranije navedeno postoje mnogi oblici porezne evazije, a u ovom djelu rada biti će objašnjena razlika između zakonite i nezakonite porezne evazije, te njeno popuno ili djelomično djelovanje koje je i ranije objašnjeno. S obzirom da je poznato koliko porezna evazija loše utječe na cjelokupno gospodarstvo države, u ovom djelu rada biti će objašnjene mjere koje se koriste za sprečavanje porezne evazije.

2.1. Zakonita i nezakonita porezna evazija

Porezna evazija može biti uvjetovana različitim razlozima, te su njene posljedice za porezne obveznike različite. Poreznog obveznika ne dovodi svaki oblik izbjegavanja plaćanja poreza do kršenja zakonskih i drugih propisa. Upravo iz toga razloga, porezna se evazija može podijeliti na zakonitu, legalnu, odnosno dopuštenu ili na nezakonitu, ilegalnu ili nedopuštenu poreznu evaziju.

U nekim slučajevima moguće je poduzimanje određenih poslovnih aktivnosti kojima porezni obveznik, na zakoniti način izbjegne plaćanje poreza. Takav oblik izbjegavanja poreza smatra se zakonitom poreznom evazijom. U slučajevima zakonite porezne evazije porezni obveznik neće doći u sukob s pravnim propisima te prema njemu nisu primjenjive određene sankcije. Taj oblik porezne evazije može biti namjeravan odnosno hotimičan ili nenamjeravan odnosno slučajan.

Namjeravana zakonita porezna evazija podrazumijeva da porezni obveznik poduzme neke postupke kojima će se izbjeći plaćanje poreza. Neki od primjera namjeravane zakonite porezne evazije su da porezni obveznik može promijeniti mjesto svog boravka i bavljenja određenom djelatnošću ako ustanovi da je u mjestu iz kojeg odlazi porezno opterećenje za djelatnost što je obavlja veće nego u mjestu u koje se seli. Slučaj namjeravane porezne evazije jest i onda kad porezni obveznik iskorištava praznine u zakonu te time izbjegava plaćanje poreza. Na primjer, kad su u propisima nabrojene djelatnosti što se oporezuju, ali -

zbog nepreciznosti ili propusta druge vrste - nisu nabrojene sve djelatnosti iz kojih se ostvaruje prihod.¹⁰

Suprotno tome, nenamjeravana zakonita porezna evazija javlja se u slučajevima kada porezni obveznik ne izbjegava plaćanje proreza, već je to rezultat neplaniranih posljedica, određenih poslovnih aktivnosti koje on poduzima radi ostvarenja nekog drugog učinka. Primjer nenamjeravane zakonite porezne evazije je ako porezni obveznik umjesto nekog električnog aparata za kućanstvo strane proizvodnje kupi domaći jer je servisna služba za strane aparate loše organizirana ili nedovoljno opskrbljena rezervnim dijelovima, kao usputna se posljedica događa i porezna evazija, jer porezni obveznik nije platio u cijeni stranih proizvoda sadržan iznos carine.¹¹ Glavna razlika između ova dva oblika zakonite porezne evazije je u samoj motivaciji poreznog obveznika.

Druga vrsta je nezakonita porezna evazija, koja podrazumijeva da porezni obveznik poduzima određene poslovne aktivnosti radi kojih se sukobljava s pravnim propisima. Ova vrsta porezne evazije može se javljati u obliku potpune i djelomične porezne utaje i u obliku kontrabande. Porezna utaja ili porezna defraudacija odnosi se na izbjegavanje plaćanja direktnih poreza. Ona je posljedica prekrivanja relevantnih podataka temeljem kojih se vrši oporezivanje. Razlikuju se potpuna ili totalna i djelomična ili parcijalna porezna defraudacija. Potpuna predstavlja slučajeve u kojima porezni obveznik prekrije sve relevantne podatke odnosno ne prijavi financijskom tijelu ništa što upućuje na njegovu poreznu obvezu i temeljem čega se njena visina može procijeniti. Primjer takve porezne evazije je kada porezni obveznik financijskom tijelu ne prijavi dohodak koji je ostvario kako ne bi podlijegao oporezivanju. U slučaju da porezni obveznik financijskom tijelu prijavi samo dio relevantnih podataka temeljem koji se može odrediti visina porezne obveze govori se o djelomičnoj poreznoj defraudaciji. Primjer ovakve porezne evazije bio bi prijavljivanje samo djela ostvarenog dohotka financijskom tijelu radi ostvarenja niže porezne obveze.¹²

Posljednja vrsta nezakonite porezne evazije je kontrabanda, koja je poznata i pod nazivom krijumčarenje ili švercanje. Ona se odnosi na utaju indirektnih poreza. Razlikuje se od prethodne dvije vrste nezakonite porezne evazije jer se odnosi na poreznu utaju tokom trošenja dohotka. Kontrabanda se primjenjuje prilikom uvoza kada se izbjegava plaćanje

¹⁰ Jelčić, *Financije u teoriji i praksi*, 65.

¹¹ Ibidem, 66.

¹² Ibidem.

carina i unutar granica države prilikom se izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak. Primjeri ovog oblika nezakonite porezne evazije su: Kontrabanda prilikom uvoza nastaje kad uvoznik nekog proizvoda za koji je utvrđena obveza plaćanja carine ne prijavi taj proizvod nadležnim carinskim tijelima. Nezakonito izbjegavanje potrošnih poreza unutar državnih granica postoji npr. kad proizvođač duhana ili vina, prodajući duhan odnosno vino "na crno" izravno potrošačima, izbjegava na taj način plaćanje poreza na promet.¹³

2.2. Razlozi i posljedice nastanka porezne evazije

Otpor plaćanju poreza može biti slabiji ili jači, a on ovisi o brojnim činiteljima:¹⁴

1. Veličina poreznog opterećenja
2. Namjena za koju će se porezom ubrana sredstva utrošiti
3. Način provođenja postupka oporezivanja

Otpor ovisi o veličini poreznog opterećenja jer porezni obveznik pruža veći otpor plaćanju poreza što je porezno opterećenje veće. Ponekad se veći otpor plaćanju poreza izaziva namjenom zbog koje ga je potrebno plaćati. Što se porezni obveznik manje slaže sa svrhom plaćanja poreza, njegov otpor istom je veći. Porezni obveznici su posebno osjetljivi na povećanje državne administracije, na povećanje broja državnih službenika i s tim povezano povećanje javnih rashoda.¹⁵ Otpor plaćanju lokalnih poreza manji je nego pri plaćanju poreza koji pripadaju centralnim organima vlasti, jer su potrebe koje zadovoljavaju na lokalnoj razini bliže interesima i potrebama poreznih obveznika¹⁶ Također, otpor plaćanju poreza izaziva i način provođenja samog postupka oporezivanja. Ukoliko se, porezni obveznik osjeti nedostojanstveno poreznu obvezu će shvatiti kao nelagodnu i time će rasti njegov otpor plaćanju te obveze. Postoje još neki od činitelja koje autori nabrajaju, a utječu na otpor plaćanju poreza. Jedan od njih je veliko odstupanje visine poreza od onog kojeg porezni obveznici smatraju prihvatljivim. Također navode da moral poreznih obveznika ima utjecaj na otpor podmiranju poreznih obveza. Posljednji činitelj koji utječe na otpor plaćanja porezne obveze povezan je s nedovoljnom stručnosti administracije i njezinog odnosa prema poreznim obveznicima. Osim prethodno navedenog, izbjegavanje plaćanja poreza ovisi i o

¹³ Jelčić, *Financije u teoriji i praksi*, 66.

¹⁴ Jelčić, *Javne financije*, 64.

¹⁵ Jelčić, *Financijsko pravo i financijska znanost*, 196.

¹⁶ *Ibidem*, 197.

drugim činiocima, koju mogu biti: obrazovanje, pripadnosti društvenoj zajednici, pogledu na izvršenje građanske dužnosti, profesionalnosti poreznih organa, kontroli i sankcijama za nepodmirenje porezne obveze.¹⁷

Veća količina prisutnosti porezne evazije obično korespondira s višom razinom poreznih opterećenja. Posljedice tog povećanja su manje porezne baze te premještanje dobiti. Ukoliko država skupi manje poreza od očekivane količine, radi porezne evazije, to rezultira manjim prihodom za državu. Odgovor države na manju količinu prikupljenih prihoda je povećanje poreza čime ponovo raste sklonost poreznoj evaziji. Još jedan od odgovora na poreznu evaziju je i zaduživanje države, čime se opterećuju budućí naraštaji poreznih obveznika te se uzrokuje siromaštvo današnjih i budućih poreznih obveznika koji uredno podmiruju svoje porezne obaveze. Ogroman rizik neizvjesnosti naplate poreza i razmjeri porezne evazije posljedicom su nefunkcionalnosti i neučinkovitosti sustava u cjelini, za što je osnovni razlog nizak porezni moral obveznika kao i poreznih službenika.¹⁸ S obzirom da porezna evazija smanjuje prihode države, ona ima i štene posljedice na općenitu ekonomsku učinkovitost te na provođenje ekonomske politike. Porezna evazija podrazumijeva nepoštivanje zakonski odredba te iz nje proizlazi i nepoštivanje drugih zakonskih odredba čime se umanjuje autoritet države.

2.3. Mjere za sprečavanje

Glavni oblik financiranja država su porezi. Od velike su važnosti za svaku državu jer njima financira svoje rashode te nastoji postići razvoj. „*Izbjegavanje plaćanja poreza – nezakonito kao i zakonito (osim donekle u slučajevima zakonom organizirane evazije) – dovodi, odnosno može dovesti do većih ili manjih teškoća pa čak i do nemogućnosti da se podmire neki od planiranih rashoda koji se financiraju sredstvima ubranim oporezivanjem.*“¹⁹ Samim time, bitno im je da svi porezni obveznici podmiruju svoje obveze. Veliki problem zemalja u razvoju i gospodarstva u tranziciji je niska učinkovitost u ubiranju poreza odnosno porezni jaz koji predstavlja značajan dio mogućeg maksimalnog poreznog prihoda koji nije prikupljen. S obzirom na to da je vlast svjesna pokušaja obveznika da utaje porez, razvijaju

¹⁷Jelčić, *Financijsko pravo i financijska znanost*, 200.

¹⁸ Madžarević - Šujster, "Procjena porezne evazije u Hrvatskoj", 124.

¹⁹ Jelčić, *Financijsko pravo i financijska znanost*, 205.

različite mjere za sprečavanje porezne evazije te ih njima nastoje svesti na minimalnu razinu. Državni odgovor na manju količinu prikupljenih poreza, zbog porezne evazije, može biti ili smanjenje planiranih rashoda ili povećanje poreznog opterećenja. Točnu razinu porezne evazije teško je utvrditi. Mjere za sprječavanje porezne evazije mogu se grupirati u tri skupine, a to su: institucionalne, pravne i socioekonomske mjere.²⁰ Za uspješno uklanjanja porezne evazije potrebno je da navedene mjere sinergijski djeluju.

2.3.1. Institucionalne mjere

Institucionalne mjere odnose na za porezno - dužnički odnos. Taj odnos predstavlja međusobno povjerenje između poreznog obveznika i administracije te poštivanje zakona. Ove se mjere ne odnose samo na obveznike već i na administraciju. Od porezne se administracije očekuje da bude stručna i nepristrana te da se pridržava zakona i djeluje u skladu s njima. Na odgovorne porezne obveznike negativno utječe pretpostavka od strane porezne administracije da žele izbjeći svoju poreznu obvezu. Na podizanje poreznog morala utječu povjerenje i dobri odnosi između navedenih strana. Porezna administracija svjesna je važnosti dobrovoljnog podmirivanja poreznih obaveza te želi motivirati porezne obveznike na isto. Ovom odnosu pridonosi svjesnost i objektivnost porezne administracije. Sve većim razvojem tehnologije i njenom općeprihvaćenošću raste i mogućnost njenog korištenja u obavljanju poreznih obaveza. Osim poreznih institucija, bitno je da su u taj informatički sustav povezane i ostale državne institucije, radi bržeg i jednostavnijeg obavljanja obaveza. Jednostavnosti i brzini obavljanja obaveza pridonosi i obrazovanje poreznih službenika, koji kasnije to znanje mogu prenijeti i na porezne obveznike. Za obrazovanje službenika u ovakvom dinamičkom okruženju bitna su i stalna usavršavanja znanja. Boljoj izgradnji ovog odnosa pridonosi i sklonost poreznih službenika da pomognu poreznim obveznicima u vidu pružanja potrebnih informacija za olakšanje obavljanja poreznih obaveza. Osim kod poreznih službenika, bitno je da informaciju budu dostupne i na internetskim stranicama državnih tijela. Sjećanje povjerenja u porezni sustav može se smanjiti sklonost k poreznoj evaziji. Glavni cilj ove mjere je uspostavljanje boljih odnosa između dvije navedene strane te povećanje poreznog morala.

²⁰ Mahović-Komljenović, op.cit., 181.

2.3.2. Pravne mjere

Pravne mjere za suzbijanje porezne evazije temelje se na stabilnosti poreznog sustava. Stabilnost tog sustava podrazumijeva izbjegavanje konstantnih promjena zakona i propisa te prepisivanje novih kazni za prekršaje. Porezni obveznik manje je sklon poreznoj evaziji ukoliko posluje u stabilnom poreznom sustavu. Čestim izmjenama dolazi do nedovoljne informiranosti poreznih obveznika čime se povećava mogućnost nastanka porezne evazije. Na sklonost poreznog obveznika ka poreznoj evaziji direktan utjecaj ima i primjenjivanje poreznog nadzora. On mora biti pravovremen, te usmjeren na procjenu relevantnosti činjenica za određivanje porezne obveze. Možda i najveći utjecaj na suzbijanje porezne evazije, u okviru pravnih mjera, ima njeno kažnjavanje. Većom težinom kazne smanjuje se sklonost prema njoj. U različitim poreznim sustavima, postoje različite kazne, a najčešće su one novčane ili zatvorske kazne. Osim njih postoji i mogućnost zabrane obavljanja određene djelatnosti, vraćanje prihodovanog novčanog iznosa ili kombinirane kazne. Detaljniji zakonodavni okvir Republike Hrvatske, koji predstavlja njene pravne mjere za suzbijanje porezne evazije biti će prikazan u nastavku rada.

2.3.3. Socioekonomske mjere

Socioekonomske mjere odnose se na subjektivne čimbenike koji utječu na poreznog obveznika, kao što je porezni moral. Porezni moral predstavlja subjektivno ponašanje poreznog obveznika prema podmirenju njegove porezne obveze. On određuje odgovornost poreznog obveznika prema porezu te njegovu spremnost na plaćanje istog. Povezan je s brojnim demografskim obilježjima poreznog obveznika, a možda i najviše s zemljom stanovanja. Smatra se da je porezni moral: (a) relativno vrlo visok u skandinavskim državama, u Velikoj Britaniji, SAD, SR Njemačkoj, Švicarskoj, (b) da se o visokom poreznom moralu ne može govoriti u Francuskoj, Italiji, Španjolskoj, (c) da je nastojanje da se izbjegne plaćanje poreza naročito izraženo na Bliskom i na Dalekom istoku, Južnoj Americi, te u nekim Afričkim državama.²¹ Ukupnim poreznim moralom neke države na neki je način određen i porezni moral pojedinca, jer se prema poreznoj obvezi odnosi isto ili slično kao i ostali građani te države. Izgradnji većeg poreznog morala pridonosi i činjenica da

²¹ Jelčić, *Financijsko pravo i financijska znanost*, 200.

porezni obveznik plaćanjem poreza pridonosi većem proračunu koji će kasnije biti korišten za financiranje države. Na razinu poreznog morala može se utjecati i institucionalnim mjerama jer se njima grade bolje navike kod poreznih obveznika. Osim poreznog morala, na odgovornost poreznog obveznika utječe i njegovo poimanje poreza. Ukoliko porezni obveznik smatra da se prikupljeni porezi troše za dobre namjene, koje on podržava, njegov otpor će biti manji. Na motivaciju poreznih obveznika da podmire svoje obaveze utječu pozitivne ili negativne posljedice istog. Cilj svih mjera za sprečavanje porezne evazije, pa tako i socioekonomskih mjera je podizanje poreznog morala.

3. Porezna evazija u Republici Hrvatskoj

Porezna evazija raširena je u svim gospodarstvima, pa tako i u gospodarstvu Republike Hrvatske. U ovom djelu rada prikazan je problem porezne evazije u Republici Hrvatskoj. Navedeni su uzroci porezne evazije koji su specifični baš za gospodarstvo Republike Hrvatske. Predstavljen je zakonodavni okvir Republike Hrvatske u svezi sa poreznom evazijom te mjere koje država koristi za sprječavanje iste.

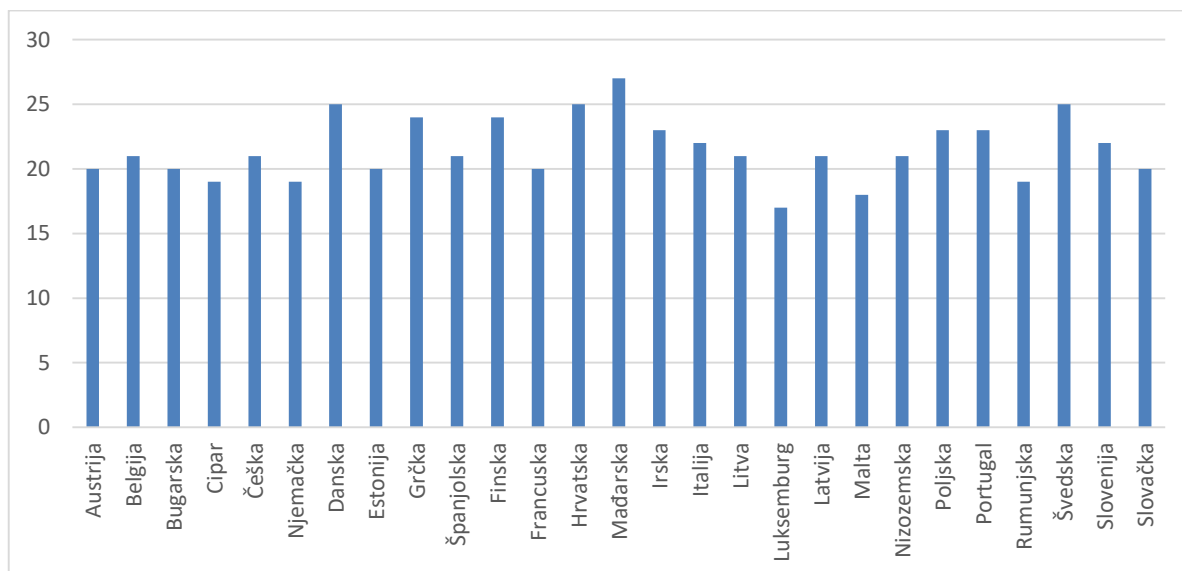
3.1. Uzroci nastanka porezne evazije

Postoje mnogi razlozi za nastanak porezne evazije, a neki od najvažnijih kao što su nedostatak znanja, povećanje poreznog opterećenja, visoka porezna stopa, nezaposlenost te subjektivni čimbenici će biti objašnjeni u nastavku rada. Jedan od razloga nastanka porezne evazije je nedostatak znanja građana Republike Hrvatske u vidu javnih financija i njihovog razumijevanja. Još uvijek je jaka prisutnost paternalizma. Paternalizam je zaštitnička uloga vođe države, skupine ili organizacije koja poprima izgled dominacije vladajućih nad podvlačenima. Pojam paternalizam označava prijenos očinske vlasti u obitelji u područje javnoga života.²² Dakle, građani smatraju da bi se država morala pobrinuti za rješavanje egzistencijalnih problema. Samim time, smatraju da bi se država morala financirati sama, što nije moguće jer su glavni izvori financiranja gotovo svih država porezi, koje plaćaju porezni obveznici. Na neznanje i neinformiranost građana utječe nedostatak vladinih informativnih kampanja o troškovima javnih dobra. Veća informiranost građana u tom pogledu možda bi pridonijela i većoj štednji takvih dobara. Osim neinformiranosti, razlog za nastanak porezne evazije je i nestručnost državne administracije i njihovo odnošenje prema poreznim obveznicima.

Države svoje izgubljene prihode nadoknađuju povećanjem poreznog opterećenja. Povećanjem poreznog opterećenja raste i sklonost prema poreznoj evaziji jer porastom opterećenja raste i osjećaj tereta za poreznog obveznika. U poreznom sustavu Republike Hrvatske često dolazi do promjena poreznih stopa što može rezultirati i povećanim brojem poreznih evazija zbog nezadovoljstva poreznih obveznika. Visoke porezne stope

²² <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=46981> (pristupljeno 6. travnja 2023.)

predstavljaju veliki teret za porezne obveznike, pogotovo ako srazmjerno s povećanjem porezne stope ne rastu i plaće. Porezna stopa poreza na dodanu vrijednosti u Republici Hrvatskoj iznosi 25%, te se smatra visokom s obzirom na visinu plaća hrvatskih obveznika. U nastavku slijedi grafički prikaz stopa PDV-a u zemljama članicama Europske unije.



Grafikon 1. Stopa PDV-a zemalja članica Europske unije u 2022. godini

Izvor: Europa.eu. *Pravila o PDV-u i stope PDV-a: standardne, posebne i snižene stope.* https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_hr.htm (pristupljeno 16. ožujka 2023.)

Grafikon 1. prikazuje visinu stope poreza na dodanu vrijednost u zemljama članicama Europske unije u 2022. godini. U grafikonu je vidljivo kako najvišu stopu poreza na dodanu vrijednost, koja iznosi 27% ima Mađarska. Nakon nje sa stopom od 25% slijedi Hrvatska, dok se ostale zemlje članice prema visini stope nalaze ispod nje. Najniže stope poreza na dodanu vrijednost u rasponu od 17% do 19% imaju Luksemburg, Malta, Njemačka i Rumunjska. Prema ovom grafikonu vidljivo je da Republika Hrvatska ima visoku stopu poreza na dodanu vrijednost u usporedbi sa stopama ostalih zemljama članicama Europske unije. Kako bi se prikazalo porezno opterećenje porezom na dodanu vrijednost u nastavku slijedi tablični prikaz minimalnih plaća u siječnju 2022. godine u Hrvatskoj i ostalim zemljama članicama Europske unije. Zemlje za koje je upotrijebljena oznaka „*“ nemaju definiran iznos minimalnih plaća.

Tablica 1. Minimalne plaće zemalja članica Europske unije u siječnju 2022. godine izražene u eurima

Država	Minimalne plaće u siječnju 2022. godine izražene u eurima
Austrija	*
Belgija	1.658
Bugarska	332
Cipar	*
Češka	652
Danska	*
Estonija	654
Francuska	1.603
Finska	*
Grčka	774
Hrvatska	624
Irska	1775
Italija	*
Latvija	500
Litva	730
Luksemburg	2.257
Mađarska	542
Malta	792
Nizozemska	1.725
Njemačka	1.621
Poljska	655
Portugal	823
Rumunjska	515
Slovačka	646
Slovenija	1.074
Španjolska	1.126
Švedska	*

Izvor: izrada autorice prema podacima s europa.eu <https://ec.europa.eu/eurostat/web/prod-ucts-eurostat-news/-/ddn-20220128-2> (pristupljeno 16. travnja 2023.)

U tablici 1 prikazano je koliko su iznosile minimalne plaće u Hrvatskoj i ostalim zemljama članicama Europske unije. Iz tablice je vidljivo da u Bugarskoj, Latviji Rumunjskoj, Mađarskoj, Hrvatskoj, Slovačkoj, Češkoj, Estoniji, Poljskoj, Latviji, Grčkoj,

Malti i Portugalu minimalne plaće iznose manje od 1000 eura. Države članice Europske unije sa minimalnim plaćama većim od 1000 eura su Slovenija, Španjolska, Francuska, Njemačka, Belgija, Nizozemska, Irska i Luksemburg. Najmanju minimalnu plaću zemalja članica Europske unije ima Bugarska te ona iznosi 332 eura, a najveću minimalnu plaću ima Luksemburg te ona iznosi 2.257 eura. Minimalna plaća za Republiku Hrvatsku iznosi 624 eura te time se minimalna plaća Republike Hrvatske može svrstati među niže.

Iz tablice 1 i grafikona 1 može se zaključiti da u Republici Hrvatskoj stopa poreza na dodanu vrijednost nije proporcionalna minimalnim plaćama građana. Republika Hrvatska se prema visini stope na dodanu vrijednost nalazi na 2. mjestu, dok se prema visina minimalnih plaća nalazi na dnu poretka među ostalim zemljama članicama Europske unije. Iz ovih se podataka može zaključiti da ova porezna stopa poreznim obveznicama, s obzirom na visinu njihovih plaća, stvara teret te iz tog razloga pribjegavaju poreznoj evaziji.

Problem korupcije također znatno utječe na poreznu evaziju. Korumpiranom osobom se smatra svaka službena ili odgovorna osoba koja radi osobne koristi ili koristi skupine kojoj pripada zanemari opći interes koji je dužna štiti obzirom na zakone, položaj i ovlasti koje su joj povjerene.²³ Pojam korupcije i pojam porezne evazije vrlo su povezani te postoji mogućnost da se korištenjem jednog od njih aktivira i korištenje drugog pojma.

Još jedan od faktora koji utječe na mogućnost nastanka porezne evazije je visoka stopa nezaposlenosti. Iako je stopa nezaposlenosti u Republici Hrvatskoj znatno niža nego je bila u prošlom desetljeću, ona još uvijek postoji. Podaci o stopi nezaposlenosti u Republici Hrvatskoj vidljivi su u tablici 2.

Tablica 2. Stopa nezaposlenosti Republike Hrvatske

(000)

Godina	2018.	2019.	2020.	2021.
Aktivno stanovništvo	1.807	1.798	1.792	1.816
Broj zaposlenih	1.655	1.679	1.657	1.678
Broj nezaposlenih	152	119	135	138
Stopa nezaposlenosti	8,4	6,6	7,5	7,6

²³ <https://mpu.gov.hr/korupcija/21510> (pristupljeno 6. travnja 2023.)

Izvor: Državni zavod za statistiku <https://podaci.dzs.hr/2022/hr/29256> (pristupljeno 17. ožujka 2023.)

Iz tablice 2 vidljivo je da stopa nezaposlenosti u Republici Hrvatskoj relativno niska. U razdoblju između 2018. godine i 2021. godine stopa nezaposlenosti bila je niža od 10% što se smatra niskom stopom nezaposlenosti. Može se zaključiti da se stopa nezaposlenosti u Republici Hrvatskoj smanjuje. To predstavlja i dobar preduvjet za smanjenje zastupljenosti porezne evazije.

Važan preduvjet za nastanak porezne evazije su i subjektivni čimbenici. Porezna evazija uvelike ovisi o stajalištu poreznog obveznika prema njoj. Preduvjet za nastanak porezne evazije je i mišljenje poreznog obveznika o tome da je porezna kontrola slaba. Dobrovoljno podmirenje porezne obaveze ovisi o stavu poreznog obveznika o toj poreznoj obavezi. Ukoliko porezni obveznik ne smatra da porezna obaveza pridonosi općoj dobrobiti veća je spremnost prema poreznoj evaziji. Spremnost poreznog obveznika na poreznu evaziju ovisi i o izgledima da bude otkriven za istu od strane Porezne uprave te o visini kazne s kojom se može suočiti zbog kaznenog djela porezne evazije. Sklonost poreznoj evaziji ovisi i o moralu, etičkoj vrijednosti, kulturi i demografskim obilježjima poreznog obveznika.

Veliki problem, koji je i preduvjet za nastanak porezne evazije je to što u Republici Hrvatskoj ne postoji način za sustavno praćenje i mjerenje porezne evazije. Svi dostupni statistički podaci temelje se na neslužbenim procjenama jer još nije utvrđen službeni način za njeno mjerenje i praćenje. Takva mjerenja u Republici Hrvatskoj odrađuje Državni zavod za statistiku te neke vanjske konzultantske tvrtke. Iako su svi svjesni da je porezna evazija veoma zastupljena u državi te da je hrvatski porezni sustav podložan poreznoj evaziji zbog čestih promjena, još nije razrađena strategija za njezino praćenje.

3.2. Zakonodavni okvir

Republika Hrvatska je precizirala uvjete po kojima se izbjegavanje poreza promatra nezakonitim, što podrazumijeva kršenje određenog zakonskog akta i pravedno sankcioniranje prekršitelja izuzev radnji obveznika s ciljem izbjegavanja poreznih davanja koje se nalaze na samom rubu kršenja zakona jer ih zakonodavac nije predvidio ili ih nije na

adekvatan način zabranio.²⁴ U Republici Hrvatskoj je porezna evazija kazneno djelo za koje je predviđena kazna zatvora. Porezni sustavi mogu predvidjeti visoke novčane kazne, kaznu zatvora ili, na primjer, zabranu bavljenja određenim zanimanjem, oduzimanjem utajenog iznosa, a često su kazne i kombinirane.²⁵ Zakonodavni okvir koji se navodi u nastavku biti će podijeljen na Opći porezni zakon koji se odnosi općenitije na poreze i definiranje poreznih obaveza i obveznika, zatim na Kazneni zakon koji se direktno odnosi na poreznu evaziju i carine, te na ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

3.2.1. Opći porezni zakon

Općim poreznim zakonom utvrđen je odnos među poreznim tijelima i poreznim obveznicima. Njime su predstavljeni propisi o porezima i ostalim javnim davanjima. Opći porezni zakonom sastoji se od devet poglavlja čiji naslovi glase porezno-pravni odnosi, porezno-dužnički odnosi, opće postupovne odredbe, ovršni postupak, posebne odredbe o postupku utvrđivanja zlorabe prava, pravni lijek, prekršajne odredbe, ovlasti Vlade Republike Hrvatske te prijelazne i završne odredbe. Zakon se sastoji od 199 članaka, a neki od bitnijih prikazani su u nastavku rada.

Člankom 1. Općeg poreznog zakona definirana je opća odredba.²⁶ Ona se odnosi na definiranje odnosa među poreznim obveznicima i poreznim tijelima, određivanje propisa o porezima i drugim javnim davanjima. Opća odredba predstavlja zajedničku osnovu poreznog sustava.

Općim poreznim Zakonom definiran je porezno – pravni odnos, člankom 13.²⁷ Porezno-pravni odnos koji je definiram ovima Zakonom predstavlja odnos između poreznog tijela i poreznog obveznika te su njime definirana njihova prava i obveze vezane uz porezni postupak. Ovim je člankom objašnjeno da su sudionici porezno-pravnog odnosa i osobe koje jamče za podmirenje porezne obveze.

Člankom 68. Općeg poreznog zakona definirana je prijava činjenica bitnih za oporezivanje.²⁸ Ovaj članak govori o tome da je porezni obveznik dužan prijaviti sve bitne

²⁴ Bošnjak, *Nezakonito izbjegavanje poreza na dohodak u RH*, 2.

²⁵ Šimović, Lugarić i Cindori, *Utaja poreza u Republici Hrvatskoj i mjere za njezino sprječavanje*, 603.

²⁶ *Opći porezni zakon*, čl. 1.

²⁷ *Ibidem*, čl. 13.

²⁸ *Ibidem*, odjeljak 4., čl. 68.

činjenice za utvrđivanje njegove porezne obaveze. Osim toga dužan je prijaviti i premještaj poslovne jedinice, početak obavljanja gospodarske djelatnosti, poslovni račun izvan granica države te sve ostale činjenice potrebne za definiranje njegove porezne obaveze koje nisu dostupne od drugih javnopravnih tijela. Također, porezni obveznik koji je u inozemnom ili tuzemnom trgovačkom društvu ostvario više od 50% udjela to mora prijaviti poreznom tijelu svojeg sjedišta.

Člankom 69., Općeg poreznog zakona definirano je sudjelovanje poreznog obveznika u poreznom postupku.²⁹ Dužnost je poreznog obveznika da tijekom poreznog postupka sudjeluje u utvrđivanju činjeničnog stanja te da iznosi potpune i istinite činjenice za koje ima dokaze, kako bi se utvrdila osnova za oporezivanje.

Člankom 73., Općeg poreznog zakona definirana je obveza podnošenja porezne prijave.³⁰ Ovaj članak propisuje dužnost poreznog obveznika za podnošenjem porezne prijave poreznom tijelu. Poreznu prijavu mora podnijeti svaka osoba koju porezno tijelo pozove na isto. Taj poziv može biti podnesen i javnim priopćenjem. Porezna se prijava podnosi u roku od dva mjeseca od isteka razdoblja određenog zakonom, osim ako posebnim propisom nije propisano drugačije.

Nabrojenim članicama ovog Zakona predstavljaju se opće odredbe vezane za porezno-pravne odnose. Objašnjene su važnosti pravovaljanog prijavljivanja činjenica vezanih za utvrđivanje pravne obveze te je navedena obveza sudjelovanja u poreznom postupku koja se također odnosi na utvrđivanje činjenica. Djelovanjem u skladu s ovim Zakonom ne dolazi do porezne evazije jer porezni obveznik prijavljuje sve relevantne i istinite činjenice potrebne za utvrđivanje njegove porezne obaveze. Ovim zakonom se osim prijavljivanja činjenica bitnih za oporezivanje reguliraju i drugi načini nezakonitog ponašanja poreznog obveznika koji dovode do porezne evazije kao što su promjena mjesta poslovne jedinice, vrijeme obavljanja gospodarske djelatnosti, poslovni računi izvan državnih granica i slično.

3.2.2. Kazneni zakon

²⁹ *Opći porezni zakon*, odjeljak 4., čl. 69.

³⁰ *Ibidem*, odjeljak 5., čl. 73.

Kaznenim zakonom Republike Hrvatske porezna evazija ocjenjuje se kaznenom radnjom. U članku 256., kaznenog zakona³¹ porezna evazija predstavlja cilj poreznog obveznika da on ili druga osoba potpuno ili djelomično izbjegnu podmirenje porezne obaveze ili carine. Poreznu evaziju provode na način da prijavljuju netočne ili nepotpune činjenice koje su osnova za utvrđivanje porezne obaveze. Ovim je člankom propisana kazna zatvora od šest mjeseci do pet godina za porezne obveznike koju umanje ili ne utvrde svoju poreznu ili carinsku obavezu u iznosu većem od dvadeset tisuća kuna. Također, istom kaznom će biti kažnjeni i oni porezni obveznici koji koriste poreznu olakšicu ili carinsku povlasticu u iznosu većem od dvadeset tisuća kuna, suprotno uvjetima po kojima su je dobili. Ukoliko se radi o smanjenju ili neutvrđenju porezne obaveze velikih razmjera, zatvorska kazna iznosi od jedne do deset godina. Prethodno navedeno se odnosi i na počinitelje koji svojim radnjama umanjuju sredstva Europske unije.

Osim zakona o utaji poreza i carini, postoji i kazneni zakon o izbjegavanju carinskog nadzora koji definiran u članku 257.³² Izbjegavanje carinskog nadzora podrazumijeva prenošenje robe preko granice čija su proizvodnja ili promet ograničeni ili zabranjeni. Kazna zatvora za to djelo iznosi šest mjeseci do pet godina, ukoliko počinjenim djelom nije prekršen neki drugi zakon teže kazne. Također je propisano da roba za koju je počinjeno izbjegavanjem carinskog nadzora oduzima.

Navedenim člancima iz Kaznenog zakona definirano je što se smatra poreznom evazijom ili utajom i što se smatra izbjegavanjem carinskog nadzora. Također su predstavljene i novčane i zatvorske kazne koje porezni obveznik mora ispuniti ukoliko prekrši spomenute kaznene zakone. Ovim se Zakonom nastoji smanjiti prisutnost porezne evazije u gospodarstvu temeljem određivanja kazni za počinjeno djelo. Propisivanjem što viših kazni utječe se na svijest poreznih obveznika i nastoji ih se odgovoriti od počinjena ovog kaznenog djela.

Udio kaznenih djela utaje poreza za koje se progoni po privatnoj tužbi u ukupnom broju kaznenih djela za koja se progoni po privatnoj tužbi za razdoblje između 2017. i 2020. godine prikazan je u tablici 3.

³¹ *Zakon o utaji poreza ili carine*, čl. 256.

³² *Zakon o izbjegavanju carinskog nadzora*, čl. 257.

Tablica 3. Udio kaznenih djela utaje poreza za koje se progoni po privatnoj tužbi u ukupnom broju kaznenih djela za koja se progoni po privatnoj tužbi za razdoblje 2017. - 2020. godine

Godina	2017.	2018.	2019.	2020.
Ukupno prema člancima Kaznenog zakona	19.999	18.887	18.365	14.696
Čl. 232. st.1., 2. i 4. u vezi sa čl. 245. st. 1. – utaja	1.891	1.915	1.618	1.020
Udio	9,46%	10,14%	8,81%	6,94%

Izvor: Ministarstvo unutarnjih poslova, Statistički pregled temeljnih sigurnosnih pokazatelja i rezultata rada u 2018. i 2020. godini https://mup.gov.hr/UserDocsImages/statistika/2021/Statisticki_pregled_2020_web.pdf (pristupljeno 17. ožujka 2023.)

U tablici 3 vidljivo je da u razdoblju između 2017. godine i 2020. godine udio kaznenih djela utaje poreza za koje se progoni po privatnoj tužbi u ukupnom broju kaznenih djela varira između 10,14% i 6,94%. Najveći udio kaznenih djela utaje u ukupnom broju kaznenih djela ostvaren je u 2018. godini dok je najmanji ostvaren u 2020. godini. Temeljem dobivenih podataka možemo zaključiti da broj kaznenih djela utaje opada. U promatranom razdoblju opao je i ukupan broj kaznenih za koja se progoni po privatnoj tužbi, ali broj kaznenih djela utaje poreza opada u većem razmjeru.

3.2.3. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Dvostruko oporezivanje može biti međunarodno i unutrašnje dvostruko oporezivanje ili ekonomsko i pravno dvostruko oporezivanje. Međunarodno dvostruko oporezivanje nastaje djelovanjem poreznih vlasti najmanje dvije različitih država. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja odnose se upravo na tu vrstu dvostrukog oporezivanja.

Ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja međusobno sklapaju države te oni mogu biti bilateralni ugovori, ukoliko ih sklapaju dvije države ili multilateralni ugovor, ukoliko ih sklapa više država. Ono može biti ekonomsko i pravno. Dvostruko oporezivanje je pravno ako je ista osoba oporezovana dva puta za isti dohodak u najmanje dvije države (ili dva entiteta iste savezne države). Pravno dvostruko oporezivanje nastaje kada dvije (ili više) poreznih vlasti propišu usporedive poreze za istog obveznika s obzirom na isti

oporezivi dohodak ili kapital.³³ Ekonomsko dvostruko oporezivanje nastaje kad je propisano da poduzeće treba platiti porez na svoju dobit, a i njegovi dioničari dodatno trebaju platiti porez na dividendu isplaćenu iz te oporezovane dobiti.³⁴ Ekonomsko dvostruko oporezivanje može se izbjeći odbijanjem dividendi, sustavom imputacije ili sustavom odvojenih poreznih stopa. Dvostruka oporezivanja mogu se osim u inozemstvu, dogoditi unutar jedne države. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koncentrirani su samo na izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u inozemstvu. Najpoznatiji modeli izbjegavanja dvostrukog oporezivanja su OECD-ovi ili UN-ovi. Svi sklopljeni ugovori prikazani su u tablici 4 koja je kreirana temeljem podataka prikupljenih na stranici Porezne uprave.

Tablica 4. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji su u primjeni Republike Hrvatske

Redni broj	Država	Predmet ugovora	Godina primjene	Redni broj	Država	Predmet ugovora	Godina primjene
1	Albanija	Dohodak i imovina	1988.	34	Kuvajt	Dohodak i imovina	2004.
2	Armenija	Dohodak	2011.	35	Latvija	Dohodak	2002.
3	Austrija	Dohodak i imovina	2002.	36	Litva	Dohodak	2002.
4	Azerbajdžan	Dohodak i imovina	2014.	37	Luksemburg	Dohodak i imovina	2017.
5	Belgija	Dohodak i imovina	2005.	38	Mađarska	Dohodak i imovina	1999.
6	Bjelorusija	Dohodak i imovina	2005.	39	Makedonija	Dohodak i imovina	1997.
7	BiH	Dohodak i imovina	2006.	40	Malezija	Dohodak	2005.
8	Bugarska	Dohodak i imovina	1999.	41	Malta	Dohodak	2000.
9	Crna gora	Dohodak i imovina	2006.	42	Maroko	Dohodak	2013.
10	Češka	Dohodak i imovina	2002. 2013.	43	Mauricijus	Dohodak	2004.
11	Čile	Dohodak	2005.	44	Moldavija	Dohodak i imovina	2007.
12	Danska	Dohodak	2010.	45	Nizozemska	Dohodak i imovina	2002.
13	Estonija	Dohodak	2005.	46	Njemačka	Dohodak i imovina	2007.

³³ Kesner-Škreb, *Financijska teorija i praksa* 443.

³⁴ Ibidem, 443.

14	Finska	Dohodak i imovina	1991.	47	Norveška	Dohodak i imovina	1991.
15	Francuska	Dohodak	2006.	48	Oman	Dohodak	2012.
16	Grčka	Dohodak i imovina	1999.	49	Poljska	Dohodak i imovina	1997.
17	Gruzija	Dohodak i imovina	2014.	50	Portugal	Dohodak i imovina	2016.
18	Indija	Dohodak	2016.	51	Rumunjska	Dohodak i imovina	1997.
19	Indonezija	Dohodak	2013.	52	Rusija	Dohodak i imovina	1998.
20	Iran	Dohodak i imovina	2009.	53	San Marino	Dohodak	2006. 2015.
21	Irska	Dohodak i imovina	2004.	54	Sirija	Dohodak	2010.
22	Island	Dohodak	2012.	55	Slovačka	Dohodak i imovina	1997.
23	Italija	Dohodak	2010.	56	Slovenija	Dohodak i imovina	2006.
24	Izrael	Dohodak i imovina	2008.	57	Srbija	Dohodak i imovina	2005.
25	Japan	Dohodak	2020.	58	Španjolska	Dohodak i imovina	2007.
26	Jordan	Dohodak	2007.	59	Švedska	Dohodak i imovina	1991.
27	JAR	Dohodak	1998.	60	Švicarska	Dohodak i imovina	2000.
28	Kanada	Dohodak i imovina	2000.	61	Turkmenistan	Dohodak	2016.
29	Katar	Dohodak	2010.	62	Turska	Dohodak	2001.
30	Kazahstan	Dohodak	2020.	63	UAE	Dohodak	2019.
31	Kina	Dohodak	2002.	64	Ukrajina	Dohodak i imovina	2000.
32	Koreja	Dohodak i imovina	2007.	65	Velika Britanija	Dohodak i imovina	2016.
33	Kosovo	Dohodak i imovina	2018.	66	Vijetnam	Dohodak	2020.

Izvor: Porezna uprava <https://www.porezna-uprava.hr/bi/Stranice/Dvostruko-oporezivanje.aspx> (pristupljeno 04. ožujka 2023.)

U tablici 4 vidljivo je da Republika Hrvatska u ovom trenutku ima 66 sklopljena ugovora. Najstariji sklopljeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja bio je s Albanijom 1988. godine, dok su najnoviji sklopljeni s Japanom, Kazahstanom i Vijetnamom u 2020-toj godini.

3.3. Mjere za sprečavanje

Glavni ciljevi zakonodavnih tijela su povećati razinu poštivanja zakona, a pogotovo onu dobrovoljnu razinu. Bitno je razaznati razliku između poštivanja zakona i samog dobrovoljnog poštivanja zakona. Zakonodavna tijela moraju biti upoznata s ponašanjem poreznih obveznika kako bi mogla učinkovitije utjecati na isto. Time im se olakšava postizanje boljih rezultata u pogledu poštivanja porezne discipline. Utjecajem na ponašanje poreznih obveznika želi se povećati njihovo uvažavanje zakona. Prema tome, ako porezna tijela steknu više znanja o ponašanju u skladu s propisima i promijene svoje aktivnosti i ponašanje, to samo po sebi može dovesti do promjene u ponašanju poreznih obveznika.³⁵ Na ponašanje poreznih obveznika, osim zakonodavnih tijela utječu i njihove osobne norme, iskustva, znanje, stavovi, društvo, socijalno i ekonomsko podneblje. Porezna uprava može promijeniti kontekst promjenom načina na koji djeluje sama ili utjecajem na kontekst preko drugih, na primjer ulaganjem u poboljšane odnose s trećim stranama, kao što su porezni posrednici, industrijska udruženja ili druga državna tijela. Stoga, uspješne strategije utjecaja na ponašanje ovise o uvidu u specifične okolnosti poreznih obveznika.³⁶ Ta strategija se može smatrati uspješnom ukoliko je bazirana na stalnom učenju o ponašanju. Bitno je ispitati kako koja strategija pozitivno djeluje na poreznog obveznika, a ako ne djeluje, da li ju se može poboljšati. Strategija mora biti orijentirana na dugoročan napredak.

Za korektivni utjecaj Porezne uprave određuju se sljedeći ciljevi, koji utječu na ponašanje poreznih obveznika kako bi dobrovoljno namirili svoje porezne obveze:³⁷

- Olakšavanje i poticanje dobrovoljnog ispunjenja poreznih obveza;
- Pravovremeno prepoznavanje i suzbijanje poreznih prijevara/utaje;
- Osiguravanje pravovremenih, cjelovitih i dostupnih informacije;
- Kontinuirana edukacija službenika Porezne uprave.

Osnova podjela mjera kojima Porezna uprava želi suzbiti porezne prijevare/utaje je na: normativne mjere, informatičko-tehničke mjere, informativne mjere i edukativne mjere. Mjere se još mogu podijeliti i na preventivne i represivne, a njihov odabir ovisi o ponašanju

³⁵ Braithwaite, *Taxing Democracy - Understanding Tax Avoidance and Evasion* 116.

³⁶ Vranko, "Porezno planiranje i upravljanje rizicima iz nadležnosti Porezne uprave", 58.

³⁷ Cipek, *Efikasnija naplata poreza i sprječavanje poreznih utaja/evazija.*, 253.

poreznog obveznika. Preventivne mjere primjenjuju se za porezne obveznike koji uredno podmiruju svoje porezne obaveze, no do pogrešaka u podmirenju poreznih obaveza dolazi radi njihove neinformiranosti. Te mjere korisnicima pružaju pomoć i olakšanje u zakonitom izvršavanju njihovih poreznih obaveza. Suprotno tome, prema obveznicima koji redovno ne podmiruju svoje porezne obaveze koriste se represivne mjere.

3.3.1. Normativne mjere

Normativne mjere predstavljaju one osnovne mjere te se smatraju preventivnim mjerama. Među njih se svrstavaju: obavezujuća mišljenja, horizontalno praćenje i prethodni sporazumi o transfernim cijenama.

Obavezujuća mišljenja izdaju se o poreznom tretmanu budućih i namjeravanih transakcija, odnosno poslovnih događaja i djelatnosti poreznog obveznika.³⁸ Mogu se zatražiti i mišljenja o poreznim događajima iz prošlosti. Teme za koje se stvaraju obavezujuća mišljenja i objašnjenja određene su zakonom. One se odnose na pretporeze, velike investicijske projekte, na porezne osnovice, na ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i neuobičajene porezne tretmane. Na neke od pitanja odgovori se pojavljuju većem broju područja poreza. Primjerice, prilikom traženja obavezujućeg mišljenja za investicijske projekte preko određene vrijednosti, mišljenje će se – vodeći računa o čemu podnositelj postavlja upit – odgovoriti i s područja poreza na dohodak, poreza na dobit, obveznih doprinosa, poreza na promet nekretnina.³⁹ Obavezujuća mišljenja dostupna su i državljanima i ne državljanima. Također dostupna su i pravnim i fizičkim osobama. Za ne državljanke i fizičke i pravne osobe koje još nisu postale poreznim obveznicima obavezujuća mišljenja mogu dobiti preko svojeg opunomoćenika i poreznog savjetnika. Ona se izdaju 60 nakon podnesenog zahtjeva, a radi kompleksnosti zahtjeva Porezna uprava taj rok može produljiti za još 30 dana. O eventualnom produljenju roka porezni će obveznik biti obavješten. Ukoliko u donošenje obavezujućeg mišljenja moraju biti uključena i druga tijela rok se može produljiti na više od prethodno navedenih 90 dana. Obavezujuća mišljenja vrijede do kad se ne izmjene određeni propisi ili ukoliko se promjene važne okolnosti za to mišljenje. Za podnošenje troškova ove mjere zadužen je porezni obveznik koji je podnio

³⁸ Cipek, op.cit, 254.

³⁹ Ibidem.

zahtjev. Prednosti ove normativne mjere su u stvaranju pravne sigurnosti, prevencije pogrešaka, izjednačavanje postupanja i dvosmjerna komunikacija na razini Europske unije. Za funkcioniranje ove mjere bitno je da porezna tijela surađuju kako bi ispravno postupala i borila se protiv porezne evazije.

Horizontalno praćenje znači da se porezna administracija može osloniti odnosno pouzdati u dragovoljnost poreznog obveznika u cilju pravilnog ispunjavanja njegovih poreznih obveza.⁴⁰ Da bi se prema poreznom obvezniku primijenila normativna mjera horizontalnog praćenja porezni obveznik Poreznoj upravi mora na vrijeme dostaviti relevantne činjenice svog stanja te Poreznu upravu mora upozoriti na mogući nastanak rizika poslovanja. Temeljem toga porezna će mu administracija osigurati sigurnost njegove porezne pozicije. Jedna od prednosti horizontalnog praćenja je to što ono poreznom obvezniku pruža sigurnost unaprijed. Ono omogućuje i poreznom obvezniku i poreznim tijelima da ne surađuju na nesiguran način te omogućuje poreznom obvezniku stalan kontakt s ovlaštenim tijelom. Iduće prednost ove mjere je manja mogućnost poreznog nadzora u budućnosti. Horizontalan kontakt direktno se osigurava stalno slaganje poreznog obveznika i poreznog tijela, već može doći do rasprava između dvije strane u budućnosti. Također, ako porezni obveznik izrazi želju za sudjelovanje u ovoj preventivnoj mjeri, sva porezna pitanja iz prošlosti moraju biti unaprijed riješena. Ova mjera uspostavljena je radi dobrovoljnog ispunjena obaveza poreznog obveznika te potiče suradnički odnos između Porezne uprave i poreznog obveznika. Ovakav odnos između Porezne uprave i poreznog obveznika temelji se na načelima transparentnosti, postupanja u dobroj vjeri, međusobnog razumijevanja i uzajamnog povjerenja.⁴¹ Horizontalno praćenje definira ponašanje poreznog obveznika, ali i ponašanje Porezne uprave te se time vodi načelom jednakovrijednosti. Propisana prava i obaveze za poreznog obveznika su:⁴²

- pravovremeno podmirenje poreznih obveza u skladu s poreznim propisima,
- pravovremeno podnošenje poreznih prijava i izvješća u skladu s poreznim propisima odnosno promicanje obrade u stvarnom vremenu: podnošenje poreznih prijava i izvješća u najkraćem mogućem roku, po završetku obračunskih razdoblja,

⁴⁰ Cipek, op.cit.,254.

⁴¹ Ibidem, 257.

⁴² Ibidem, 256.

- osiguravanje sustava unutarnje kontrole te unutarnje i vanjske revizije,
- omogućavanje Poreznoj upravi cjelovitog uvida u sve bitne činjenice i okolnosti iz kojih proizlaze ili mogu proisteci porezne obveze ili porezni rizici,
- dostavljanje Poreznoj upravi u najkraćem mogućem roku sadašnjih ili budućih stajališta o poreznim pitanjima te njihovih pravnih posljedica,
- na zahtjev Porezne uprave, dostavljanje u najkraćem mogućem roku svih informacija i podataka u cjelovitom i nedvojbenom obliku.

Propisana prava i obaveze za Poreznu upravu:⁴³

- usklađivanje načina i intenziteta praćenja s kvalitetom unutarnje kontrole te unutarnje i vanjske revizije,
- pružanje savjeta i smjernica te po potrebi izdavanje mišljenja u najkraćem mogućem roku, po primitku sadašnjeg ili budućeg stajališta poreznog obveznika o relevantnim poreznim pitanjima, uz što češće konzultacije s poreznim obveznikom i raspravljanje o bitnim poreznim pitanjima, posebice o pitanjima u kojima Porezna uprava ima različito stajalište,
- promicanje obrade u stvarnom vremenu odnosno utvrđivanje poreznih obveza u najkraćem mogućem roku,
- rješavanje postojećih poreznih pitanja te utvrđivanje daljnjih postupaka po tim pitanjima,
- otkazivanje Sporazuma u slučaju pojave poreznog rizika koji zahtijeva provedbu poreznog nadzora.

Dakle, od poreznog se obveznika očekuje da pravovremeno podmiruje svoje porezne obveze te da Poreznu upravu pravovremeno informira i daje uvid u svim relevantne činjenice u što kraćem roku. Od Porezne se uprave očekuje da savjetuje poreznog obveznika, rješava postojeća pitanja, da se uskladi sa kvalitetom kontrole poreznog obveznika, a da u slučaju nastanka poreznog rizika otkaže Sporazum.

Prethodni sporazum o transfernim cijenama, prema propisima koji uređuju oporezivanje dobiti u Republici Hrvatskoj, jest sporazum između poreznog obveznika i Porezne uprave te

⁴³ Cipek, op.cit, 257.

poreznih tijela drugih država u kojima su povezane osobe rezidenti ili posluju preko poslovne jedinice, kojim se za transakcije između povezanih osoba, prije nego što su započele, utvrđuje odgovarajući skup kriterija kao što su metode, usporednice, odgovarajuća usklađivanja ili ključne pretpostavke u vezi s budućim događajima, da bi se odredile transferne cijene za te transakcije tijekom određenog vremenskog razdoblja.⁴⁴ Obaveze sporazuma moraju poštivati i porezni obveznik i Porezna uprava za vrijeme trajanja sporazuma, a troškove sklapanja podmiruje porezni obveznik. Ovaj sporazum se odnosi na obveznike poreza na dobit koji posluju s osobama u unutar ili izvan matične zemlje, a s njima će obavljati neke transakcije. Sporazum služi za provjeru sumnje u provođenje usporedivosti transakcije između jednog i drugog poreznog obveznika. Koriste se određene metode za formiranje transfernih cijena. Sporazum se odnosi na buduće transakcije za koje je upitno jesu li pouzdane i točne ili ukoliko postoje neke posebne okolnosti složenosti. Ovaj sporazum također se temelji na prethodno navedenim načelima koja vrijede i za horizontalno praćenje, a to su: transparentnost, postupanja u dobroj vjeri, međusobno razumijevanje i uzajamno povjerenje. Prednost ove preventivne normativne mjere je u tome što uklanja nesigurnost za poreznog obveznika. Također prednost je i sam karakter odnosa između dvije strana, koji je partnerski. Ovom metodom izbjegavaju se skupi sudski postupci, utrošeno je manje vremena i resursa za obje strane sporazuma. Još jedna od bitnih prednosti ove metode je svođenje mogućnosti dvostrukog oporezivanja na minimum.

3.3.2. Informatičko-tehničke mjere

Informatičko-tehničkim mjerama, odnosno alatima podrazumijevaju se sustav analize poreznih rizika i druge informatičko-tehničke mjere. Ovaj sustav poznatiji je pod imenom Compliance Risk Managemet System (CRMS). On služi kao pomoć Poreznoj upravi u prepoznavanju rizičnih poreznih obveznika i upravljanju rizikom. Poslovna strana sustava CRMS održava se u tome da je svaki rizik neka od odredbi poreznih ili drugih propisa, koja može dovesti do manje plaćenog poreza i drugih javnih davanja.⁴⁵ Sustav hrvatske analize poreznih rizika baziran je na preko 420 rizika koje sustav prepoznaje. Rizici se odnose i na poreze i na doprinose. Svaki rizik ima svoje mjere i procese koje omogućavaju da se provode

⁴⁴ Cipek, op. cit., 257.

⁴⁵ Ibidem, 259.

uniformirani postupci prema svima. Ovaj sustav služi za prevenciju ukoliko Porezna uprava ne uoči neki od rizika. Ova mjera ujedno je i represivna i preventivna te osigurava povjerenje između poreznog obveznika i Porezne uprave u pogledu primjenjivanja zakona. Njeno represivno djelovanje pretežno se odnosi na rizične porezne obveznike, odnosno na one koji se smatraju sklonima na poreznu evaziju te je ovim sustavom prema njima usmjeren veći vanjski nadzor. Dakle takvo djelovanje koristi za one porezne obveznike za koje se ocjenjuje da je to neophodno. Od ostalih informatičko-tehničkih mjera koriste se elektroničke usluge Porezne uprave. Među njih spadaju usluge ePorezne, usluge eGrađani i dostavu određenih obrazaca na elektroničkom mediju. Te su mjere namijenjene poreznim obveznicima te im omogućuju da svoje porezne obveze izvrše brže i jednostavnije, putem interneta. Osim brzine i jednostavnosti, prednost ovih mjera je u manjim troškovima za obje strane. Elektroničkim putem izbjegavaju se pogreške, te se radi na edukaciji poreznih obveznika u pogledu upozoravanja.

3.3.3. Informativne mjere

Informativne mjere služe za informiranje poreznih obveznika čime se prevenira nastanku pogrešaka. Informiranost poreznih obveznika vrlo je bitna jer se njome možda može spriječiti nepoželjno ponašanje poreznih obveznika. Mjesto na kojem su dostupne sve potrebne informacije za porezne obveznike kako bi znali kako ispravno obavljati svoju poreznu obvezu je web-stranici Porezne uprave (www.porezna-uprava.hr). Stranica sadržani informacije o svim vrstama poreza i o kategorijama poreznih obveznika. Stranica poreznim obveznicima omogućuje da pravovremeno budu informirani o svojim pravima i obavezama, a informacije na stranici predstavljene na razumljiv način. Osim toga na stranicama Porezne uprave porezni obveznici se mogu educirati kroz brojne brošure. Na stranici su objavljene sve relevantne vijesti o novim propisima i postupcima.

U okviru ove preventivne mjere, djeluje još jedna preventivan mjera, a to je objavljivanje liste poreznih dužnika i liste poslodavaca koji ne isplaćuju plaće svojim radnicima. S druge strane ta mjera se može smatrati i represivnom jer se njome javnosti objavljuje porezna tajna.

Neki od drugih instrumenata informativnih mjera su besplatni pozivi Pozivnom centru Porezne uprave putem koji porezni obveznici mogu dobiti odgovore na pitanja i dodatne informacije. Osim toga, pozivom na taj broj mogu se i prijaviti nezakonite radnje nekog

poreznog obveznika ili pritužbe na zaposlenike Porezne uprave. Osim tog instrumenta, postoji i aplikacija Porezne uprave pod nazivom „Piši nam“ putem koje se također mogu dobiti odgovori na pitanja i dodatne informacije.

3.3.4. Edukativne mjere

Za točno i pravovremeno obavljanje poreznih obveza potrebna je edukacija poreznih obveznika, ali i poreznih službenika. Službenici Porezne uprave moraju biti adekvatno educirani kako bi kasnije mogli prenijeti sve relevantne i točne informacije poreznim obveznicima. Educiranost službenika postiže se stalnim edukacijama i provjerama kojima se kvantificira njihovo znanje i educiranost. Njihova edukacija je ključna za obavljanje posla prema zakonu. Za kontinuiranu edukaciju svojih zaposlenika Porezna uprava osmislila je e-learning program. Osim za edukaciju, taj programa zaposlenicima Porezne uprave služi za upoznavanje novih izmjena zakona, novih metodama i alata, ali i svih ostalih promjena. Osim e-learninga, zaposlenicima Porezne uprave dostupni su i međunarodni programi kao naprimjer programi EU-a, OECD-a, Fiscalis programa, IOTA-e i mnogi drugi. Kvaliteta zaposlenika Porezne uprave ispituje se i projektom mjerenja učinkovitosti rada kojim se osiguravaju najkvalitetniji kadar. Najkvalitetnijim kadrom unapređuje se i rad Porezne uprave. Edukativne mjere se više odnose na educiranje poreznih službenik jer su oni ti koji svoje znanje i iskustvo prenose na porezne obveznike.

Zaključak

Porezi predstavljaju najizdašniji izvor prihoda svake države te dovode državu do gospodarskog rasta i razvoja. S obzirom da ih građani, odnosno porezni obveznici smatraju prisilnima i nametnutima od strane države, prema njima pružaju otpor. Različiti su razlozi koji dovode do otpora poreznih obveznika prema poreznim obavezama, no svi proizlaze iz toga što se porezima smanjuje ekonomska i kupovna moć obveznika. Oblici u kojima se provodi porezna evazija su također različiti i mnogobrojni. Oni mogu biti zakoniti i nezakoniti, potpuni i djelomični, aktivni i pasivni te se mogu odnositi na različite vrste poreznih obaveza. Pojam porezne evazije nije samo problem današnjice, već je to problem koji postoji iz prošlosti, no danas je poznatiji radi veće uloge države u gospodarstvu. Porezna evazija je zapravo odraz neprihvatanja poreznih opterećenja koji rezultira zakonskim i nezakonskim radnjama poreznog obveznika.

Ne plaćanje poreza, odnosno porezna evazija uvelike utječe na poslovanje države jer im direktno smanjuje očekivane prihode. Iz tog razloga države se bore protiv porezne evazije te razvijaju mjere za njeno sprečavanje. Koriste se institucionalne mjere koje se odnose na odnos između poreznog obveznika i poreznog tijela, pravne mjere koje se odnose na stabilnost poreznog sustava te socioekonomske mjere koje se odnose na subjektivne čimbenike poreznih obveznika. Još jedan od problema s kojima se susreću države u vidu porezne evazije je nemogućnost kvantificiranja i praćenja iste. Države nastoje poticati važnost dobrovoljnog podmirenja poreznih obaveza te javnost upoznati sa dobrobitima istih. Od velike je važnosti osvijestiti porezne obveznike o važnosti poreza te o njihovom djelovanju koje pridonosi cjelokupnom gospodarstvu neke države.

Na razini Republike Hrvatske najčešće se koriste preventivne mjere za sprječavanje porezne evazije, koje dolaze sa manjim troškovima od onih represivnih. Mjere preventivnog karaktera kao što su normativne mjere, informativne mjere i edukativne mjere služe za suzbijanje porezne evazije prije njenog nastanka te za podizanje svijesti i znanja poreznih obveznika o važnosti podmirenja poreznih obaveza. Dakle za suzbijanje porezne evazije potrebna je suradnja između poreznih tijela i poreznih obveznika. Treba se raditi na njihovom međusobnom povjerenju. Građani, odnosno porezni obveznici vrlo su bitna karika za uspješnost provedbe sprječavanja porezne evazije.

Bibliografija

- Bošnjak, Robert. *Nezakonito izbjegavanje poreza na dohodak u RH*, Zagreb: Fakultet političkih znanosti Zagreb, 2016.
- Braithwaite, Valerie. *Taxing Democracy - Understanding Tax Avoidance and Evasion*. London: Routledge 2016.
- Cipek, Ksenija. Efikasnija naplata poreza i sprečavanje poreznih utaja/evazija: prevencija protiv represije. Split: Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, 2018.
- Europa.eu. *First 2022 data on minimum wages in the EU*. <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-eurostat-news/-/ddn-20220128-2> (pristupljeno 16. travnja 2023.)
- Europa.eu. *Pravila o PDV-u i stope PDV-a: standardne, posebne i snižene stope*. https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_hr.htm (pristupljeno 16. ožujka 2023.)
- Enciklopedija.hr. *Paternalizam*. <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=46981> (pristupljeno 6. ožujka 2023.)
- Jelčić, Barbara. *Financije u teoriji i praksi*. Zagreb: Informator, 1988.
- Jelčić, Barbara i Božidar. *Javne financije*. Zagreb: Centar za dopisno obrazovanje Birotehnika, 2000.
- Jelčić, Božidar. *Financijsko pravo i financijska znanost*. Zagreb: Centar za dopisno obrazovanje Birotehnika, 1994.
- Kesner-Škreb, Marina. *Carine - Financijska teorija i praksa*. Zagreb 2005.
- Mahović-Komljenović, Mirjana. *Informacijski sustav i porezna evazija – uloga menadžera podataka*. Zagreb: Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 2009.
- Matković, Berislav. *Prekršajna i kaznena odgovornost za neplaćanje poreza i carine*. Zagreb: Računovodstvo i porezi u praksi, 2014
- Mpu.gov.hr. *Statistički pregled temeljnih sigurnosnih pokazatelja i rezultata rada u 2018*. <https://mup.gov.hr/UserDocsImages/statistika/2018/Statisticki%20pregled%20temeljnih%20sigurnosnih%20pokazatelja%20i%20rezultata%20rada%20u%202018.%200godini.pdf> (pristupljeno 17. ožujka 2023.)

- Mpu.gov.hr. *Statistički pregled temeljnih sigurnosnih pokazatelja i rezultata rada u 2020.*
https://mup.gov.hr/UserDocsImages/statistika/2021/Statisticki_pregled_2020_web.pdf (pristupljeno 17. ožujka 2023.)
- Opći porezni zakon.* Narodne novine, 2016. br. 115 <https://www.zakon.hr/z/100/Opći-porezni-zakon> (pristupljeno 2. ožujka 2023.)
- Podaci.dzs.hr. *Aktivno stanovništvo u Republici Hrvatskoj u 2021. – prosjek godine.*
<https://podaci.dzs.hr/2022/hr/29256> (pristupljeno 17. ožujka 2023.)
- Porezna-uprava.hr. *Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.* <https://www.porezna-uprava.hr/bi/Stranice/Dvostruko-oporezivanje.aspx> (pristupljeno 4. ožujka 2023.)
- Schönhärl, Korinna. Hürlimann, Gisela. Rohde, Dorothea. *Histories of Tax Evasion, Avoidance and Resistance.* London: Routledge, 2022
- Šimović, Jure., Rogić Lugarić, Tereza., i Cindori, Sonja. *Utaja poreza u Republici Hrvatskoj i mjere za njezino sprječavanje.* Zagreb: Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, 2007.
- Vranko, Aleksander. *Porezno planiranje i upravljanje rizicima iz nadležnosti Porezne uprave. Financije, pravo i porezi,* 2016.
- Zakon o izbjegavanju carinskog nadzora,* Narodne novine, 2011. br. 125
<https://zakonipropisi.com/hr/zakon/kazneni-zakon/257-clanak-izbjegavanje-carinskog-nadzora> (pristupljeno 4. ožujka 2023.)
- Zakon o utaji poreza ili carine.* Narodne novine, 2011. br. 125
<https://zakonipropisi.com/hr/zakon/kazneni-zakon/256-clanak-utaja-poreza-ili-carine> (pristupljeno 4. ožujka 2023.)

Popis ilustracija

Tablice

Tablica 1. Minimalne plaće zemalja članica Europske unije u siječnju 2022. godine izražene u eurima	16
Tablica 2. Stopa nezaposlenosti Republike Hrvatske	17
Tablica 3. Udio kaznenih djela utaje poreza za koje se progoni po privatnoj tužbi u ukupnom broju kaznenih djela za koja se progoni po privatnoj tužbi za razdoblje 2017. - 2020. godine.	22
Tablica 4. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji su u primjeni Republike Hrvatske	23

Grafikoni

Grafikon 1. Stopa PDV-a zemalja članica Europske unije u 2022. godini.....	Error!
--	---------------

Bookmark not defined.