

# Utjecaj kompleksnosti inspekcijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora

---

Šuća, Nađa

Doctoral thesis / Disertacija

2017

*Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj:* **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

*Permanent link / Trajna poveznica:* <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:872723>

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

*Download date / Datum preuzimanja:* **2025-03-11**

*Repository / Repozitorij:*

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



UNIVERSITY OF SPLIT



SVEUČILIŠTE U SPLITU  
EKONOMSKI FAKULTET

POSLIJEDIPLOMSKI SVEUČILIŠNI STUDIJ  
EKONOMIJE I POSLOVNE EKONOMIJE

Nada Šuća

**UTJECAJ KOMPLEKSNOSTI  
INSPEKCIJSKE KONTROLE NA  
OTKRIVANJE NEZAKONITOSTI U  
POSTUPKU POREZNOG NADZORA**

**DOKTORSKA DISERTACIJA**

Mentor: prof. dr. sc. Nikša Nikolić

Split, 2017.

<b>1.</b>	<b>UVOD</b>	
1.1.	PROBLEM, PREDMET I OBJEKT ISTRAŽIVANJA .....	6.
1.2.	SVRHA I CILJEVI ISTRAŽIVANJA .....	12.
1.3.	HIPOTEZE ISTRAŽIVANJA .....	13.
1.4.	METODE ISTRAŽIVANJA .....	16.
1.4.	STRUKTURA RADA .....	18.
<b>2.</b>	<b>KOMPLEKSNOST INSPEKCIJSKE KONTROLE U FUNKCIJI POREZNOG NADZORA .....</b>	<b>21.</b>
2.1.	OPSTOJNOST PROBLEMATIKE POREZNE EVAZIJE .....	21.
2.2.	ZNAČAJNOST PROVOĐENJA POREZNE KONTROLE KAO FISKALNE MJERE MINIMIZIRANJA POREZNE EVAZIJE .....	27.
2.3.	KOMPLEKSNOST INSPEKCIJSKE KONTROLE.....	30.
2.4.	KOMPONENTE INSPEKCIJSKE KONTROLE.....	33.
2.4.1.	Predmet nadzora .....	35.
2.4.2.	Razdoblje nadzora .....	36.
2.4.3.	Trajanje nadzora .....	39.
<b>3.</b>	<b>ZAKONSKE ODREDNICE PROVOĐENJA POSTUPKA POREZNOG NADZORA .....</b>	<b>42.</b>
3.1.	OPĆE ODREDNICE POREZNOG POSTUPKA .....	42.
3.1.1.	Porezno tijelo .....	43.
3.1.2.	Porezni obveznik .....	43.
3.1.3.	Porezna tajna .....	44.

3.1.4. Porezno-pravni odnos .....	46.
3.1.5. Sudionici porezno-pravnog postupka .....	47.
3.1.6. Porezno-dužnički odnos .....	51.
3.1.7. Informacijski sustav poreznog tijela .....	53.
3.1.8. Nadležnost postupanja .....	54.
3.1.9. Načela oporezivanja .....	55.
3.1.10. Načini utvrđenja porezne obveze .....	57.
3.1.11. Dostava poreznih akata .....	59.
<b>3.2. METODOLOGIJA OTKRIVANJA NEZAKONITOSTI PROVOĐENJEM POREZNOG NADZORA .....</b>	<b>62.</b>
3.2.1. Pojmovna određenost poreznog nadzora .....	63.
3.2.2. Planiranje poreznog nadzora .....	64.
3.2.3. Nalog za porezni nadzor .....	67.
3.2.4. Ovlaсти poreznih inspektora .....	68.
3.2.5. Dužno postupanje poreznih obveznika .....	70.
3.2.6. Metode provođenja poreznog nadzora .....	73.
3.2.7. Dokazna snaga knjigovodstvenih isprava .....	81.
3.2.8. Procjena porezne osnovice .....	88.
3.2.9. Zapisnik o poreznom nadzoru .....	90.
3.2.10. Porezno rješenje .....	92.
3.2.11. Drugostupanjski upravni postupak .....	94.
3.2.12. Razlučivost sankcioniranja prekršajnom ili kaznenom prijavom .....	97.

3.2.13. Hodogram slijeda poreznih akata u postupku poreznog nadzora .....	97.
3.2.14. Praćenje rezultata poreznog nadzora u ISPU .....	100.
<b>4. MODEL UTJECAJA KOMPLEKSNOŠTI INSPEKCIJSKE KONTROLE NA OTKRIVANJE NEZAKONITOSTI U POSTUPKU POREZNOG NADZORA .....</b>	<b>102.</b>
4.1. DETERMINIRANJE ISTRAŽIVAČKIH HIPOTEZA .....	102.
4.2. OBLIKOVANJE ISTRAŽIVAČKOG MODELA UTJECAJA KOMPLEKSNOŠTI INSPEKCIJSKE KONTROLE NA OTKRIVANJE NEZAKONITOSTI U POSTUPKU POREZNOG NADZORA .....	114.
4.3. DEFINIRANJE I OPERACIONALIZACIJA VARIJABLI .....	117.
4.3.1. Rezultat poreznog nadzora .....	117.
4.3.2. Broj poreza .....	120.
4.3.3. Razdoblje nadzora .....	122.
4.3.4. Prihodi poreznog obveznika .....	123.
4.3.5. Razlika računovodstvene i porezne dobiti .....	124.
4.3.6. PDV razlika .....	126.
4.3.7. Trajanje nadzora .....	128.
4.3.7. Kontrolne varijable .....	128.
<b>5. EMPIRIJSKO UTVRĐIVANJE UTJECAJA KOMPLEKSNOŠTI INSPEKCIJSKE KONTROLE NA OTKRIVANJE NEZAKONITOSTI U POSTUPKU POREZNOG NADZORA .....</b>	<b>131.</b>
5.1. POJMOVNA, PROSTORNA I VREMENSKA DEFINICIJA UZORKA.....	131.
5.2. PRIMIJENJENA METODOLOGIJA ISTRAŽIVANJA .....	134.

5.3. ANALIZA REZULTATA EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA .....	148.
5.3.1. Deskriptivna analiza .....	148.
5.3.2. Univarijatna logistička regresija .....	172.
5.3.3. Multivarijatna logistička regresija .....	187.
5.4. PROSUDBA ISTRAŽIVAČKIH HIPOTEZA .....	199.
<b>6. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA .....</b>	<b>203.</b>
6.1. SAŽETAK REZULTATA ISTRAŽIVANJA .....	203.
6.2. ZNANSTVENO-SPOZNAJNI I APLIKATIVNI DOPRINOS ISTRAŽIVANJA .....	209.
6.3. OGRANIČENJA ISTRAŽIVANJA I SMJERNICE ZA DALJNJA ISTRAŽIVANJA .....	211.
<b>SAŽETAK .....</b>	<b>213.</b>
<b>SUMMARY .....</b>	<b>215.</b>
<b>POPIS LITERATURE .....</b>	<b>217.</b>
<b>POPIS TABLICA .....</b>	<b>230.</b>
<b>POPIS SLIKA .....</b>	<b>232.</b>
<b>POPIS GRAFOVA .....</b>	<b>233.</b>

# 1. UVOD

## 1.1. PROBLEM, PREDMET I OBJEKT ISTRAŽIVANJA

Porez je u naravi odiozna kategorija jer prisiljava na odricanje od dijela ostvarenih prihoda u korist državnog proračuna. Nezakonito izbjegavanje plaćanja poreza naziva se poreznom evazijom, odnosno poreznom utajom i sveprisutna je pojava koja ne poznaje granice. Sa motrišta javne vlasti ovaj neizostavni problem donosi gubitke koji se mjere u milijunima pa i milijardama novčanih jedinica.

Tako je primjerice procijenjena porezna evazija u SAD-u prema provedenom istraživanju Slemroda (2007) iznosila oko 16% ukupno prijavljenih poreznih obveza<sup>1</sup>.

Europska komisija je 2009. godine izvijestila javnost o rezultatima istraživanja pojavnosti porezne evazije (za PDV) u zemljama Europske unije za razdoblje od 2000.-2006. godine, a prema izvješću procijenjena utaja PDV-a je za navedeno razdoblje varirala u rasponu od 90 do 113 milijardi EUR-a godišnje, što u prosjeku čini 12% oporezivih prihoda<sup>2</sup>.

Prema izvješću Europske komisije iz 2013. godine problem utaje poreza je produbljen jer je utvrđena utaja PDV-a u 2011. godini iznosila 193 milijardi EUR-a, a procijenjena utaja PDV-a za razdoblje 2000.-2011. porasla je u prosjeku na 16% oporezivih prihoda<sup>3</sup>.

Na problematiku fluktuacije razmjera porezne evazije upozorava izvješće Europske komisije iz 2015. godine u kojem se navodi da je prosječna utaja poreza u 2013. godini ostala na razini 2012. godine u iznosu od 15,2% oporezivih prihoda, ali sagledavajući suštinu problema u 2013. godini uočen je raspon porezne utaje od 4% (Švedska, Finska, Norveška) do 41% (Rumunjska) oporezivih prihoda. Nadalje se navodi da su pojedine zemlje uložile dodatne napore u primjeni mjera fiskalne politike te u 2013. godini u odnosu na prethodnu 2012.

---

<sup>1</sup> procjena porezne evazije za 2001. od 16,3% (345 mlrd USD), ne odstupa značajno od procjene iz 1988. godine.  
<sup>2</sup> više na

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_cooperation/reports/index\\_en.htm\(IP/09/1655, European Commission, Brussels od 30.10.2009.\)](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/reports/index_en.htm(IP/09/1655, European Commission, Brussels od 30.10.2009.))

<sup>3</sup> više na

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf)  
(TAXUD/2012/DE/316, Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States, Final Report, Warsaw, July 2013.)

godinu značajno smanjile stope utaje poreza: Slovačka (sa 38,6% na 34,9%), Latvija (sa 33,8% na 29,9%), Malta (sa 31% na 26,4%) i Slovenija (sa 9,1% na 5,8%), dok se kod nekih taj jaz još više produbio: Italija (sa 32% na 33,6%), Estonija (sa 13,3% na 16,8%), Finska (sa 2,9 % na 4,1%).<sup>4</sup>

Posljednje izvješće Europske komisije iz 2016. godine ukazuje da su pozitivni ekonomski pokazatelji uspješnosti u 2014. godini u odnosu na 2013. godinu uz pojačane mjere usmjerene na sprječavanje utaje poreza rezultirale smanjenjem utaje poreza na prosječno 14 % oporezivih prihoda. Slijednom iznijetog je razvidno da ustrajnost u provođenju fiskalnih mjera u borbi protiv nezakonitog izbjegavanja poreza donosi pozitivne rezultate. Među zemljama Europske unije koje su zabilježile pozitivne rezultate u sprječavanju utaje poreza izdvajaju se slijedeće zemlje: Belgija (sa 11,88% na 8,39%), Češka (sa 19,1% na 16,14%), Irska (sa 12,94 % na 9,42%), Španjolska (sa 12,16% na 8,88%), Mađarska (sa 22,24 na 17,95%) a među zemljama kod kojih je jaz produbljen izdvajaju se: Bugarska (16,23 % na 19,83%), Francuska (sa 12,43% na 14,18%), Austrija (sa 8,93% na 10,17%), Luxemburg (sa 3,29% na 3,80%), Velika Britanija (sa 9,94% na 10,14%) i Rumunjska (sa 34,49% na 37,89%).<sup>5</sup>

Manje ekonomski razvijene zemlje imaju veću stopu porezne evazije poradi slabo razvijenog financijskog sustava.

Cilj svake porezne ekonomije je detektirati čimbenike koji utječu na pojavnost porezne evazije i mjerama fiskalne politike ih minimizirati, odnosno svesti u prihvatljiv okvir koji će omogućiti veću raspoloživost poreznih prihoda (OECD 2010, 2012a, 2012b, 2015).

Dosadašnja istraživanja su kao najznačajnije čimbenike koji utječu na pojavnost porezne evazije naglasili: porezne stope, kaznene mjere, educiranost poreznih obveznika, porezni moral te religiju.

---

<sup>4</sup> više na

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat\\_gap2013.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf) (TAXUD/2013/DE/321, Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States, Final Report, Warsaw, May 2015.)

<sup>5</sup> više na

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2016-09\\_vat-gap-report\\_final.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf) (TAXUD/2015/CC/131, Study and Reports of the VAT Gap in the EU-28 Member States, Final Report, Warsaw, August 2016.)



Prema istraživanju Guttmana (1977) i Clotfeltera (1983) smanjenje poreznih stopa pridonosi manjoj težnji poreznih obveznika za malverzacijama sa obračunavanjem i plaćanjem poreznih obveza prema državi.

Dubin, Graetz i Wilde (1987) u svom istraživanju čimbenika koji utječu na smanjenje utaje poreza zaključuju da upravo stroge kaznene odredbe u poreznim zakonima, zajedno sa smanjenjem poreznih stopa, značajno pridonose smanjenju utaje poreza od strane poreznih obveznika. Točnost svog zaključka autori potvrđuju primjerom SAD-a gdje su promjene u poreznoj politici u vidu smanjenih poreznih stopa i uvođenja oštrijih kazni tijekom 1985. godine rezultirale drastičnim smanjenjem porezne evazije za preko 30 mlrd. USD.

Istraživanja Cowella i Jamesa (1988) te Erarda i Chih-China (2001) ukazuju na edukaciju poreznih obveznika kao značajnog čimbenika smanjenja porezne evazije. Edukacijom poreznih obveznika o načinu popunjavanja poreznih prijava od strane poreznog tijela otklanjaju se one netočnosti u iskazivanju poreznih obveza koje nastaju kao posljedica manjkavog znanja, što utječe na smanjenje nenamjernog ali nezakonitog izbjegavanja plaćanja poreza.

Orviska i Hudson (2002), te Alm i Torgler (2006) u svojim istraživanjima utvrđuju da ovisno o demografskim i sociološkim uvjetima svake države porezni moral građana o obveznosti plaćanja poreznih obveza značajno pridonosi minimiziranju porezne utaje. Ovaj zaključak ide u prilog stare Platonove izreke: "*U državi u kojoj postoji porez na dohodak častan će čovjek platiti veći porez od nečasnog čovjeka, iako su ostvarili isti dohodak*".

Na liniji prethodnih istraživanja su i istraživanja Andersona i Tollisona (1992), te Torglera i Murphya (2004) koji poreznom moralu dodaju i stupanj religioznosti. Pokazuju pri tome da je visoki stupanj religioznosti u korelaciji sa višim stupnjem poreznog morala iz razloga što viši stupanj religioznosti pretpostavlja i viši stupanj moralnih obveza kako prema pojedincu, tako i prema državi.

Na uočene čimbenike koji utječu na pojavnost porezne evazije treba djelovati mjerama fiskalne politike s ciljem njenog minimiziranja, odnosno svođenja u prihvatljiv okvir. Strategija minimiziranja porezne evazije u svakoj zemlji je, prema tome, ovisna o mjerama fiskalne politike.

Provođenje poreznog nadzora glavna je mjera fiskalne politike kojom se izravno sprječava utaja poreza. Na značajnost provođenja poreznog nadzora u sprječavanju utaje poreza ukazuju brojna istraživanja. Tako su Allingham i Sandmo (1972) u svojim istraživanjima problematike utaje poreza posebno naglasili ulogu poreznog nadzora. Važnost ciljanih poreznih nadzora kao i njihovu učinkovitost koja se postiže planiranjem poreznih kontrola naglasili su Keen i Smith (2006) istražujući gubitke u poreznim prihodima koji nastaju zbog utaje PDV-a kako u visoko razvijenim zemljama članicama EU, tako i u onim manje razvijenim zemljama (kao što je to primjerice Sri Lanka). Desai et al. (2007) su utvrdili da provođenje poreznog nadzora neizravno utječe na vlasnike poduzeća, premda isti izravno djeluju na odluke menadžmenta o realnosti prikaza poreznih izvješća i smanjivanje moguće porezne evazije.

Otkrivanje nezakonitosti postupkom poreznog nadzora utječe na povećanje porezne discipline te kreiranje stabilne fiskalne politike, a interesnim skupinama (vlasnici, bankari, kupci, dobavljači) pruža bitne informacije o realnosti financijske snage poduzetnika.

Porezno tijelo je samostalno u odluci o odabiru poreznog obveznika kod kojega će obaviti poreznu kontrolu. Za planiranje nadzora koriste se prikupljene informacije o karakteristikama poreznih obveznika (interne i eksterne) koje su osnova za obavljanje ciljanih poreznih nadzora slijedom čega se izravno povećava vjerojatnost otkrivanja utaje poreza. Točnost ovog razmatranja potvrdila su i brojna istraživanja kao što su primjerice Gist (1994), Cloyd (1995), Raby (1995), Cloyd et al. (1996), Chan i Chow (1997), Schackelford i Shevlin (2001), Chan i Mo (2002), Chan et. al. (2010). Štoviše, prikupljene informacije o karakteristikama poreznih obveznika povratno će omogućiti poreznom tijelu osnovu za planiranje daljnjih poreznih nadzora.

Prema Hanlonu i Heitzmanu (2010) istraživanje poreznog nadzora je relativno nova disciplina koja se značajno razvija kroz zadnjih deset godina, stoga je potrebno dosadašnja istraživanja uskladiti sa novim informacijama spoznajući da zahtjevi vlade mijenjaju porezne propise. Budući je utjecaj poreznog davanja na odluke poduzetnika teško dokumentirati, porezni efekt potrebno je istražiti fokusirajući se na poreznu politiku i napore države da poveća prihode proračuna.

Hoopes et al. (2012) utvrdili su da povećanje vjerojatnosti provedbe inspeksijskog nadzora

kod poreznog obveznika sa 19% na 37% utječe na porast uplata poreznih prihoda u iznosu od 7%. Navedeno implicira jaku ekonomsku ulogu poreznog nadzora, odnosno porezne kontrole, na smanjenje utaje poreza i povećanje poreznih prihoda.

Otkrivanje nezakonitosti, odnosno porezne utaje postupkom poreznog nadzora predstavlja izuzetno kompleksnu problematiku.

U ovom radu istražuje se problem utjecaja kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti postupkom poreznog nadzora, što je novi korak u ovom do sada teorijski i empirijski relativno malo istraživanom području.

Naime, u svim dosadašnjim istraživanjima koja su temeljena na otkrivanju nezakonitosti postupkom poreznog nadzora prevladavalo je istraživanje utjecaja karakteristika poreznih obveznika, dok je kompleksnost provođenja inspeksijske kontrole bila zanemarena.

Razlog dosada neistraženom području kompleksnosti inspeksijske kontrole postupkom poreznog nadzora nalazi se u činjenici da su financijski pokazatelji i poduzetničke aktivnosti poreznih obveznika većim dijelom javni i dostupni interesnim skupinama zbog otvorenosti tržišta, dok su informacije o internoj snazi poreznog tijela ograničene i javnosti nedostupne kao dio porezne politike svake zemlje.

Na otkrivanje nezakonitosti postupkom poreznog nadzora može se utjecati dvostrano:

- odabirom poreznih obveznika (karakteristike poreznih obveznika) i
- složenosti provođenja porezne kontrole (komponente inspeksijske kontrole).

Nastavno na navedeno je razvidno da problematiku smanjenja utaje poreza možemo rezonirati kroz subjekt i objekt poreznog nadzora, pri čemu je subjekt nadzora porezno tijelo koje provodi kontrolu, a objekt nadzora onaj koji podliježe kontroli, odnosno porezni obveznik.

Kako je porezni nadzor u naravi inspeksijska kontrola poreznih obveznika koju provodi porezno tijelo nadalje se daje prikaz komponenti inspeksijske kontrole, kao i prikaz relevantnih čimbenika od utjecaja na otkrivanje nezakonitosti postupkom provođenja poreznog nadzora.

**Slika 1.1: Komponente inspekcijske kontrole koje utječu na složenost provođenja poreznog nadzora**



Izvor: Autor

**Slika 1.2: Otkrivanje nezakonitosti postupkom poreznog nadzora**



Izvor: Autor

Shodno naprijed navedenom **predmet istraživanja** obuhvaća utvrđivanje komponenti inspekcijske kontrole koje uz karakteristike poreznih obveznika tvore kompleksnost provođenja inspekcijske kontrole koja utječe na otkrivanje nezakonitosti postupkom poreznog nadzora.

U skladu sa navedenim problemom i predmetom istraživanja određeni su sljedeći **objekti istraživanja**:

- ❖ Broj poreza u nadzoru,
- ❖ Razdoblje poreznog nadzora,
- ❖ Prihodi poreznih obveznika,
- ❖ Razlika između računovodstvene i porezne dobiti (BTD),
- ❖ Negativna razlika PDV-a,
- ❖ Otkrivanje nezakonitosti u poreznom nadzoru.

koji su kao varijable modela određeni za istraživanje u postupku ove doktorske disertacije, što se nadalje obrazlaže.

## 1.2. SVRHA I CILJEVI ISTRAŽIVANJA

Svrha istraživanja je utvrditi kompleksnost inspeksijske kontrole s ciljem objašnjavanja njenog utjecaja na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

Ciljevi koji se žele postići ovim istraživanjem mogu se podijeliti u dvije osnovne skupine: spoznajne (znanstvene) i operacionalne (pragmatične).

Temeljni **spoznajni (znanstveni) cilj** proizlazi iz ranije navedenog problema i predmeta istraživanja, a očituje se u definiranju, istraživanju i analiziranju kompleksnosti inspeksijske kontrole i njenog utjecaja na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

Shodno navedenome oblikuje se model za procjenu utjecaja kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora koji će omogućiti istraživanje i analiziranje smjera i veza između navedenih varijabli.

Realizacija ovog znanstvenog cilja biti će utemeljena na istraživanjima i kritičkoj analizi relevantnih teorijskih i empirijskih saznanja iz područja otkrivanja nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

Imajući u vidu da se radi o još uvijek nedovoljno istraženoj problematici te da jedan rad ovakvog tipa ne može dati odgovore na sva pitanja, cilj je ukazati i na potencijalne smjernice budućih istraživanja.

**Operacionalni (pragmatični) ciljevi** odnose se primjenu empirijske verifikacije novih znanstvenih spoznaja u području otkrivanja nezakonitosti postupkom poreznog nadzora.

Prvi pragmatični cilj ogleda se u tome što će rezultati istraživanja pridonijeti točnijem planiranju poreznog nadzora, a time i kreiranju fiskalne politike s ciljem otkrivanja i minimiziranja porezne utaje, odnosno maksimiziranja prihoda državnog proračuna. Sve će se to u konačnici reflektirati na stvaranje stabilnijeg poduzetničkog okruženja.

Drugi pragmatični cilj proizlazi iz činjenice da istraživanje ne obuhvaća samo objekt kontrole (karakteristike poreznih obveznika) već i subjekt kontrole (komponente inspeksijske kontrole) što omogućava primjenu njegovih rezultata ne samo na područje poreznog nadzora, nego i na područja gdje se kontrola općenito provodi, kao što su npr. interna i eksterna revizija, razne inspeksijske kontrole (kontrola kvalitete proizvoda i usluga, tržišna kontrola, kontrola rada, sanitarna kontrola i dr.).

### **1.3. HIPOTEZE ISTRAŽIVANJA**

Na temelju eksplikacije problema kao i predmeta istraživanja definirane su četiri glavne hipoteze i dvije pomoćne hipoteze. Kako je naprijed navedeno, problematika utaje poreza je prisutna u svim zemljama svijeta i društveno je neprihvatljiva. Dužnost svakog poreznog obveznika je odreći se dijela ostvarenih prihoda u korist državnog proračuna, a obveza svake države je kontrolirati priljev i odljev svojih poreznih prihoda.

S obzirom da su za punjenje proračuna odgovorni porezni obveznici, a da kontrolu istih provodi porezno tijelo hipoteze ovog istraživanja obuhvaćaju oba segmenta odgovorna za prikupljanje poreznih prihoda.

Stoga je određeno da se prva hipoteza i dvije pomoćne hipoteze odnose na subjekt porezne kontrole, kako slijedi:

**H1: Provođenje naloga poreznog tijela o kontroli većeg broja poreza i obuhvata duljeg razdoblja poslovanja poreznog obveznika uz isti utrošak vremena određen za obavljanje inspeksijske kontrole pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**

Navedena hipoteza je definirana u odnosu na očekivanje da subjekt nadzora samostalno odlučuje kakvu inspeksijsku kontrolu će provesti kod poreznog obveznika. S obzirom da takva kontrola započinje temeljem pisanog naloga za porezni nadzor<sup>6</sup> u kojem je određeno koji porez je predmet kontrole neupitno je da porezni obveznik nema utjecaja ni na odluku poreznog tijela koje razdoblje poslovanja će biti predmetom poreznog nadzora.

Kako podaci o obavljenim poreznim nadzorima nisu javno dostupni smatra se da će ovo istraživanje doprinijeti novim spoznajama empirijski dokazujući da inspeksijska kontrola većeg broja poreza i obuhvata duljeg razdoblja poslovanja poreznog obveznika uz isti utrošak vremena pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

Kompleksnost prve hipoteze implicirala je postavljanje dvije pomoćne hipoteze, kako slijedi:

**PH 1.1: Kontrola većeg broja poreza uz isti utrošak vremena određen za obavljanje inspeksijske kontrole pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**

**PH 1.2: Obuhvat duljeg razdoblja poslovanja poreznog obveznika uz isti utrošak vremena određen za obavljanje inspeksijske kontrole pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**

Prvom pomoćnom hipotezom nastoji se zasebno promatrati i empirijski potvrditi da kontrola većeg broja poreza uz isti utrošak vremena određen za obavljanje inspeksijske kontrole pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora. Ovim se teži potvrditi da kontrola šireg spektra poreznih davanja poreznog obveznika u istoj jedinici

---

<sup>6</sup> Naziv nalog za porezni nadzor prethodio je obavijesti o poreznom nadzoru, a odnosi se na porezni akt kojim se poreznim inspektorima nalaže provođenje poreznog nadzora kod određenog obveznika prema zadanom predmetu i razdoblju nadzora. Zbog istraživanja rezultata poreznih nadzora prethodnih razdoblja dalje se koristi naziv nalog za nadzor.

vremena može više doprinijeti cilju sprečavanja utaje poreza.

Druga pomoćna hipoteza također razmatra u istraživanju samostalnu odluku poreznog tijela da pregleda dulje razdoblje poslovanja u uvjetima određenim u prethodnoj pomoćnoj hipotezi, nastojeći empirijski potvrditi da takva odluka poreznog tijela također pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

Nadalje, kako u postupku poreznog nadzora osim poreznog tijela sudjeluje i sam porezni obveznik slijede tri hipoteze koje za težište imaju istražiti i empirijski potvrditi utjecaj karakteristika objekta porezne kontrole na njegov ishod.

Druga hipoteza je definirana na način da se empirijski potvrdi suprotnost uvriježenog mišljenja većine poreznih obveznika da nadzor velikih poreznih obveznika, koji su takvima određeni zakonskim odredbama sukladno kriteriju o visini ostvarenih prihoda, pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

## **H2: Nadzor velikih poreznih obveznika koji iskazuju velike oporezive prihode negativno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**

Uporište za potvrdu postavljene hipoteze nalazi se u spremnosti velikih poreznih obveznika da investiraju svoj novac u znanje potrebno za zakonito izbjegavanje plaćanja poreza angažiranjem financijskih stručnjaka i menadžmenta umjesto nezakonitog poslovanja koje vodi plaćanju destruktivnih kazni i padu poslovnog kredibiliteta.

Treća i četvrta hipoteza nastoje dokazati da praćenje i analiza financijskih izvješća poreznih obveznika koji se dostavljaju poreznom tijelu u propisanim rokovima može pretkazati pojavu nezakonitog poslovanja i pozitivno utjecati na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora. Stoga su definirane slijedeće hipoteze:

## **H3: Iskazana razlika u izvješćima računovodstvene i porezne dobiti (BTD) poreznih obveznika pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**

## **H4: Kontrola negativnog izvješća o obvezi PDV-a poreznih obveznika pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**

Kako se porezni obveznici teško odriču dijela svoje zarade u korist drugih smatra se potrebnim istražiti izvješća o ostvarenoj dobiti koja sastavljaju porezni obveznici te potvrditi



hipotezu da pojavnost razlika između financijskih i poreznih izvješća pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora. Uporište se nalazi u činjenici da financijska izvješća iskazuju uspješnost poslovanja koja služe vlasnicima i menadžmentu, a porezna izvješća služe poreznom tijelu da razreže porez ovisno o ostvarenoj dobiti i time oporezuje ostvarenu dobit. S obzirom da proporcionalno rastu dobiti raste i obveza plaćanja poreza smatra se da disproporcionalnost navedenih izvješća može pozitivno utjecati na otkrivanje utaje poreza.

Shodno navedenim razlozima, smatra se i da inspekcijska kontrola kod poreznog obveznika koji dostavlja negativna izvješća o obvezi PDV-a može otkriti utaju poreza, što u konačnici pozitivno utječe na očekivani ishod poreznog nadzora.

#### 1.4. METODE ISTRAŽIVANJA

Prilikom provođenja znanstvenog istraživanja i dokazivanja postavljenih hipoteza koristit će se dvije skupine metoda istraživanja, ovisno o izradi teorijskog i empirijskog dijela doktorske disertacije.

U teorijskom dijelu disertacije primjenjuju se sljedeće metode istraživanja:

- **metoda deskripcije** (opisivanje činjenica bez znanstvenog tumačenja i objašnjavanja),
- **metoda indukcije i dedukcije** (donošenje zaključka temeljem spoznaja, gdje je indukcija početni a dedukcija završni proces znanstvenih spoznaja, pri čemu spoznaja počinje pojedinačnom spoznajom posebnog, a završava deduktivnom sistematskom spoznajom posebnog na osnovu općeg),
- **metoda analize i sinteze** (postupak raščlanjivanja složenih pojmova, sudova i zaključaka na njihove jednostavnije sastavne dijelove i postupak znanstvenog istraživanja putem spajanja dijelova ili elemenata u cjelinu, sastavljanja jednostavnih misaonih tvorevina u složene i složenih u još složenije),
- **metoda generalizacije i specijalizacije** (misaoni postupak uopćavanja kojim se od jednog posebnog pojma dolazi do općenitijeg koji je po gradaciji viši od ostalih

pojedinačnih i misaoni postupak kojim se od općeg pojma dolazi do novog pojma, užeg po opsegu a bogatijeg po sadržaju),

- **metoda kompilacije** (preuzimanja tuđih rezultata znanstvenoistraživačkog rada, odnosno tuđih opažanja, stavova, zaključaka i spoznaja),
- **empirijska metoda** (postupak koji se zasniva samo na iskustvu radi otkrivanja objašnjavanja nekih pojava, sudova i zaključaka u fazi prikupljanja znanstvenih činjenica na temelju kojih se utvrđuju zakonitosti),
- **metoda promatranja** (plansko, organizirano i metodički izvedeno promatranje u cilju otkrivanja novih činjenica ili provjeravanja znanstvenih hipoteza),
- **metoda dokazivanja** (postupak utvrđivanja istinitosti pojedinih stavova na temelju znanstvenih činjenica ili na temelju ranije utvrđenih istinitih stavova),
- **metoda klasifikacije** (sistematska i potpuna podjela općeg pojma na posebne, koje taj pojam obuhvaća),
- **metoda komparacije** (uspoređivanja istih ili srodnih činjenica, pojava, procesa i odnosa, odnosno utvrđivanja njihove sličnosti u ponašanju i intenzitetu i razlika među njima).

Teorijski dio rada temelji se na znanstvenim i stručnim djelima objavljenim u znanstvenim i stručnim časopisima, knjigama te zakonskim odredbama koji uređuju pojedina područja poreza. Za istraživanje i prezentiranje već poznatih saznanja te stjecanje i prezentiranje vlastitih saznanja u okviru teorijskog dijela rada *istraživanja za stolom* prikupljeni su i analizirani sekundarni podaci pri čemu je korištena knjižnica Ekonomskog fakulteta u Splitu i knjižnica HEC Pariz, Francuska. Izvršen je i pregled relevantnih baza podataka među kojima su: *Business Source Complete*, *Blackwell Sinergy*, *Cambridge Journals*, *DOAJ*, *JSTOR*, *Springer*, *Science Direct*, *RePEc* i brojni drugi *online* pristupi.

Empirijski dio disertacije zahtijevao je kvantitativnu obradu podataka za što su se koristile matematičke, statističke i ekonometrijske metode istraživanja, te tabelarni prikazi dobivenih rezultata.

Veličina uzorka je reprezentativna i iznosi cca 15 000 opservacija, a izvor podataka je Ministarstvo financija Republike Hrvatske, baza podataka ISPU (Informacijski sustav Porezne uprave).

Testiranje modela provelo se primjenom podataka o obavljenim poreznim nadzorima u Hrvatskoj u periodu 2002.-2006. godine, a koji se odnose na kontrolu poslovanja poreznih obveznika u 2002. i 2003. godini. Uzorkom su obuhvaćeni porezni nadzori provedeni u pet uzastopnih godina (2002., 2003., 2004, 2005. i 2006.) iz razloga što se inspekcijska kontrola obavljala retrogradno za porezna razdoblja za koja nije nastupila zakonska zastara.

U svrhu obrade podataka primijenio se statistički paket programa STATA i SPSS. Za dokazivanje postavljenih hipoteza koristio se Logit model regresije, a za rješavanje problema heteroskedastičnosti aplicirao se Huber White Sandwich robust estimator.

U cilju kontrole problema multikolinearnosti u modelu su se ocijenili VIF-ovi (*Variance inflation factor*), te kod visokog stupanja multikolinearnosti (slučaj kada je VIF veći od 5) varijable nisu simultano uključene u model. Stoga su varijable s VIF-om većim od 5 uključene u individualnom modelu.

## **1.5. STRUKTURA RADA**

Doktorska disertacija sastoji se od šest tematskih cjelina, uključujući uvod i zaključno razmatranje.

Detaljnije obrazloženje svakog poglavlja prikazano je u nastavku.

U **prvom poglavlju** ove doktorske disertacije (uvodnom dijelu) izlaže se predmet istraživanja, elaborira važnost i aktualnost razmatrane problematike te definiraju ciljevi koji se ovim istraživanjem namjeravaju ostvariti – spoznajni (znanstveni) i operacionalni (pragmatični). U nastavku se izlažu hipoteze istraživanja, kao i znanstvene metode koje će se koristiti u teorijskom i empirijskom dijelu istraživanja. U posljednjem dijelu ovog poglavlja izlaže se sadržajna struktura rada.

**Drugo poglavlje** naslova Kompleksnost inspeksijske kontrole u funkciji poreznog nadzora ima za cilj u prvom dijelu poglavlja analizirati opstojnost problematike porezne evazije te predstaviti sve relevantne i aktualne spoznaje u području problematike značajnosti provođenja porezne kontrole kao fiskalne mjere minimiziranja pojavnosti porezne evazije u drugom dijelu poglavlja. Kompleksnost inspeksijske kontrole s obzirom na promatrani objekt i subjekt poreznog nadzora obrazlaže se u treće dijelu, dok se u posljednjem dijelu ovog poglavlja definiraju komponente inspeksijske kontrole koje utječu na složenost provođenja poreznog nadzora i koje do sada nisu bile predmet znanstvenog istraživanja. Stoga je zadatak ovog poglavlja predstaviti sve elemente koji čine okosnicu teorije da kompleksnost zadatka inspeksijske kontrole utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

Teorijske odrednice provođenja postupka poreznog nadzora daju se u **trećem poglavlju** a imaju za cilj u prvom dijelu poglavlja razložiti opće odrednice poreznog postupka koje provodi porezno tijelo s namjerom praćenja naplate poreznih prihoda od strane poreznih obveznika. S obzirom da kontrolu obračunavanja, prijavljivanja i plaćanja poreznih obveza provodi služba za nadzor poreznog tijela u drugom dijelu ovog poglavlja daje se sistematiziran analitički prikaz metodologije postupka otkrivanja nezakonitosti provođenjem poreznog nadzora poreznih obveznika.

Prethodna poglavlja pružaju teorijsku osnovu modela za analizu utjecaja kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora, stoga se u **četvrtom poglavlju** determiniraju istraživačke hipoteze u prvom dijelu poglavlja, oblikuje istraživački model utjecaja kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora u drugom dijelu poglavlja te zasebno daje jezgrovit prikaz definiranih i operacionaliziranih varijabli modela: rezultat poreznog nadzora, broj poreza, razdoblje nadzora, prihodi poreznog obveznika, razlika računovodstvene i porezne dobiti, PDV razlika, trajanje nadzora i kontrolnih varijabli u posljednjem dijelu poglavlja.

U **petom poglavlju** disertacije izlaže se izvršeno empirijsko utvrđivanje utjecaja kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora. Analiza pojmovne, prostorne i vremenske definicije uzorka daje se u prvom dijelu ovog poglavlja, a u drugom dijelu se obrazlaže primijenjena metodologija istraživanja. Analiza dobivenih rezultata istraživanja sadrži: deskriptivnu analizu, univarijatnu i

multivarijatnu logističku regresiju koje se daju u trećem dijelu i prethode zaključnoj prosudbi istraživačkih hipoteza kojom završava ovo poglavlje.

Posljednje, **šesto poglavlje** daje zaključna razmatranja. U prvom dijelu predstavlja se sažetak ukupnih rezultata dok se u drugom predstavljaju doprinosi i implikacije rezultata provedenog empirijskog istraživanja. U posljednjem dijelu poglavlja ističu se smjernice za buduća istraživanja predmetne problematike.

Na kraju slijede: sažetak/summary, popis korištene literature i prilozi radu.

## **2. KOMPLEKSNOŠĆ INSPEKCIJSKE KONTROLE U FUNKCIJI POREZNOG NADZORA**

U ovom poglavlju razlaže se problematika kompleksnosti inspeksijske kontrole u funkciji poreznog nadzora. Polazi se od problematike pojavnosti porezne evazije te analizira značajnost uloge provođenja poreznog nadzora. Nadalje se eksplanira kompleksnost inspeksijske kontrole te se definiraju komponente inspeksijske kontrole od utjecaja na kompleksnosti inspeksijske kontrole.

### **2.1. OPSTOJNOŠĆ PROBLEMATIKE POREZNE EVAZIJE**

Plaćanje poreza postoji od kada je i civilizacija. Prvi pisani tragovi o postojanju poreza zabilježeni su na glinenim pločicama iskopanim u Sumeru. Porez se kroz povijest uvijek ubirao u ime i za račun vlasti, koja je na taj način osiguravala financiranje ratova, vojske i policije te ostalih službi bitnih za funkcioniranje države i omogućavala lagodan život vladara.

Porez se plaćao u:

- naturi (žito, stoka, vuna, sol, sir, i dr. proizvodi)
  - u starom Egiptu bilježi se plaćanje poreza medom koji je bio vrlo dragocjen te solju,
- radu (prisilnim radom u poljima, rudnicima, novačenjem u vojsku)
  - onaj tko nije ispoštovao volju vlasti i platio dužan porez u naturi ili novcu bio je prisiljen nadoknaditi isto služenjem određenog vojnog roka ili radom na imanjima vlasti,
- novcem
  - pisane tragove o obvezi plaćanja poreza u novcu nalazimo i u Bibliji gdje se na upit da li plaćati porez, odgovara da je na denarima slika cara i da stoga treba dati “caru carevo, a Bogu Božje“.

Obveza plaćanja poreza kroz povijest javljala se u različitim oblicima, od čega se kao značajnije može izdvojiti: porez na ulje u Egiptu, glavarina na robove i strance u antičkoj

Grčkoj, porez na nasljedstvo i promet u Rimu, te porez na prijelaz preko mosta, porez na vinograd, porez na pašu, porez na žir i sl.

Nadalje, zanimljivo je da su u doba cara Augusta neženje morali plaćati poseban porez jer su onemogućavali stvaranje novih poreznih obveznika, u Poljskoj se naplaćivao porez na dimnjake, u Engleskoj porez ako ste na kući imali više od šest prozora, u Pruskoj porez na čizme koje su smatrane luksuzom, u doba Karla Velikog u Rusiji je uveden porez na bradu, u Italiji porez na vožnju biciklom (preteča današnje cestarine).

Kroz povijest se bilježi samo jedan slučaj oprosta od plaćanja poreza i to 274. godine kada je rimski car Lucije Domicije Aurelijan, da bi stekao popularnost i reputaciju među pukom, izdao proglas kojim je naredio oprost od poreznog duga svim građanima javnim spaljivanjem dokumenata o dugovanjima.

Namjera neplaćanja dužnog poreza naziva se izbjegavanjem plaćanja poreza. Razlikujemo dva pojavna oblika neplaćanja poreza ovisno o propisanim konsekvencama: nezakonito i zakonito izbjegavanje plaćanja poreza.

Izbjegavanje poreza (*engl. tax evasion, tax avoidance, tax fraud, njem. Steuerhinterziehung, Steuerumgehung*)<sup>7</sup> je oblik otpora plaćanju poreza, javlja se u oblicima utaje poreza i neželjenog prevaljivanja poreza.

Porezna utaja je rezultat činidbi i propuštanja koje porezni obveznik poduzima radi izbjegavanja plaćanja poreza. Može biti zakonita ili dopuštena koja nije u sukobu sa zakonom ili drugim propisima, te nezakonita ili nedopuštena koja za sobom povlači sankcije. Nezakonita porezna evazija javlja se kao utaja ili defraudacija, kada porezni obveznik ne prijavljuje uopće ili prijavljuje samo djelomično činjenice relevantne za utvrđivanje porezne obveze te kao krijumčarenje (kontrabanda ili šverc) koje se odnosi na izbjegavanje plaćanja potrošnih poreza (porez na promet i carina);

Neželjeno prevaljivanje poreza znači izbjegavanje poreza kod kojeg nositelj poreznog opterećenja (ne samo porezni obveznik) prevaljuje porezni teret na osobu različitu od one koja

---

<sup>7</sup> <http://www.wmd.hr/rjecnik-pojmovi-i/web/izbjegavanje-poreza/>

je po intenciji zakonodavca stvarno trebala platiti porez. Porezna utaja znači izostanak poreznih prihoda za iznos neplaćenog poreza, a kod neželjenog prevaljivanja u državnu blagajnu pritječe planirani iznos od poreza, ali dolazi do neželjenih nefiskalnih posljedica (ekonomskih, socijalnih).

❖ **Nezakonito izbjegavanje plaćanja poreza (*tax evasion*)**

Izbjegavanje plaćanja poreza činidbama koje zakonom nisu dopuštene i podliježu propisanim kaznenim odredbama naziva se nezakonitim izbjegavanjem plaćanja poreza ili utajom poreza.

Jedan od oblika nezakonitog plaćanja poreza je porezna utaja i porezna prijevara gdje se kriminalnim radnjama nastoji prikriti ili umanjiti obveza plaćanja dužnog poreza, a najčešći oblici su: neizdavanje računa, neiskazivanje ostvarenog prometa, fiktivni računi, knjiženje u poslovne knjige temeljem nevjerodostojne dokumentacije, netočne bilance stanja i sl.

❖ **Zakonito izbjegavanje plaćanja poreza (*tax avoidance*)**

Izbjegavanje plaćanja poreza korištenjem poreznih povlastica koje su propisane zakonom kao i umanjivanje poreznih obveza pronalaženjem tzv. “rupa u zakonu“ naziva se zakonitim izbjegavanjem plaćanja poreza.

Prema naprijed navedenom umanjeње porezne obveze koje ne snosi zakonske posljedice u pogledu kaznenih odredbi smatra se društveno prihvaćenim načinom izbjegavanja plaćanja poreza. Značajke ovog izbjegavanja poreza ovise o visokom stupnju poznavanja i razumijevanja poreznih propisa, stoga se u praksi manje koristi.

Za korištenje poreznih povlastica potrebno je angažirati porezne stručnjake (porezni savjetnici) i njihovo znanje platiti, pa se porezni obveznici često nađu u nedoumici da li im se više isplati utajiti porez ili umanjiti poreznu obvezu na zakonskim načelima uz cijenu adekvatne novčane naknade savjetodavcu.

Neki od oblika poreznih povlastica su: porezne olakšice, područja posebne državne skrbi, investicijska ulaganja, odgođeno plaćanje prihoda i dr.



Cilj svake porezne ekonomije je detektirati čimbenike koji utječu na pojavnost porezne evazije i mjerama fiskalne politike ih minimizirati, odnosno svesti u prihvatljiv okvir koji će omogućiti veću raspoloživost poreznih prihoda.

Čimbenici od utjecaja na minimiziranje porezne evazije su:

#### ► **porezne stope**

- smanjenje poreznih stopa pridonosi manjoj težnji poreznih obveznika za malverzacijama sa obračunavanjem i plaćanjem poreznih obveza,
- prema Guttmann (1977) "sve više porezne stope vode prema sivoj ekonomiji, unatoč angažmanu poreznog tijela",
- Clotfelter (1983) je istraživao utjecaj porasta porezne stope na poreznu evaziju. Koristio je jednostavan model bez utjecaja ostalih varijabli koje definiraju ponašanje poreznih obveznika te utvrdio da u slučaju pada porezne stope porezni obveznici smanjuju nakanu izbjegavanja prijavljivanja i plaćanja poreza, čime dolazi do smanjenja utaje poreza a što je za državu u konačnosti manji trošak u rješavanju problema utaje poreza. U slučaju porasta porezne stope utjecaj na promjenu stope porezne evazije je bilo značajniji nego kod smanjenja iste. Shodno navedenom, dobiveni rezultati od utjecaja su na planiranje porezne politike u funkciji sprječavanja utaje poreza,
- razlika između propisanih poreznih stopa i prosječnih efektivnih poreznih stopa poreza na dobit temeljem financijskih izvješća pruža informacije o vidljivim razlikama u veličini poreznih poticaja između zemalja članica EU prema Buijink et al. (2002),
- povećanje stope poreza u svrhu financiranja proračunskog deficita u vrijeme kada se mnoge tvrtke suočavaju s poteškoćama u privlačenju kapitala, npr za vrijeme financijske i gospodarske krize, može imati negativan utjecaj i produbiti ekonomsku krizu prema Korinek i Stiglitz (2009), odnos između poreznih stopa i naplate poreza nije jedinstven, a naplata raste dok porezne stope ne dosegnu graničnu vrijednost kada dolazi do suprotnog efekta (Cerqueti i Coppier, 2011).

#### ► **kaznene mjere**

- veći opseg kaznenih propisa kao i visina kaznenih odredbi od utjecaja su na smanjenje nezakonitog izbjegavanja plaćanja poreza,

- Dubin et al. (1987) u svom istraživanju faktora koji utječu na smanjenje porezne evazije zaključili su da postroženje poreznih kaznenih odredbi u kombinaciji sa najjačim poreznim oružjem - smanjenjem poreznih stopa značajno pridonosi smanjenju utaje poreza od strane poreznih obveznika.

#### ► edukacija poreznih obveznika o popunjavanju poreznih prijava

- kada porezna tijela educiraju populaciju poreznih obveznika o načinu popunjavanja poreznih prijava dolazi do redukcije netočnog iskazivanja poreznih obveza poradi manjkavosti znanja, što utječe na očekivano smanjenje nenamjernog ali nezakonitog izbjegavanja plaćanja poreza, što potvrđuju Alm et al. (2010).
- Cowell i James (1988) su utvrdili da je angažiranje poreznih savjetnika i drugih asistenata za sastavljanje porezne prijave kod poreznih obveznika od utjecaja na točnost poreznih prijava zbog boljeg poznavanja zakonskih odredbi. Također, u određenim slučajevima trošak angažiranja stručnih osoba za porezno savjetovanje čini dodatnu odbitnu stavku te je od utjecaja na daljnje umanjenje porezne obveze koja se prijavljuje u poreznoj prijavi,
- Erard i Chih-Chin (2001) su utvrdili da određeni porezni obveznici ne podnose porezne prijave iz razloga što im sastavljanje porezne prijave predstavlja značajan problem koji sami ne mogu riješiti. Stoga je informiranost poreznih obveznika o načinu popunjavanja poreznih prijava od utjecaja na povećanje prijava poreza.

#### ► porezni moral

- ovisno o demografskim i sociološkim uvjetima u državi razvija se i porezni moral građana o obveznosti plaćanja poreznih obveza,
- utjecaj morala na plaćanje poreza očituje se u spoznaji da častan čovjek nema namjeru utajiti propisani porez koji pripada državi u kojoj živi i od koje živi,
- Orviska i Hudson (2002) su istraživali utjecaj socioloških varijabli definiranih kao "građanska dužnost" i "strah od pravnih posljedica" na poreznu evaziju. Random sistemom odabrali su skupinu stanovništva Velike Britanije i proveli istraživanje koje je pokazalo da je kod starije populacije stanovništva Velike Britanije porezna evazija manja iz razloga što su stariji svjesni spoznaje da je to "loše postupanje", a više zbog straha od mogućeg otkrivanja porezne utaje i očekivanih pravnih posljedica. Obje varijable "građanska dužnost" i "strah od pravnih posljedica" od utjecaja su na

poreznu evaziju zbog moralnih dvojbi “dobrog“ i “lošeg“ postupanja. Nadalje, istraživanje je pokazalo da se moralna percepcija i strah od posljedica ne mijenjaju s promjenom bračnog statusa individualaca (izuzetak čine zajedničke porezne prijave bračnih parova),

- Alm i Torgler (2006) ispitivali su utjecaj poreznog morala na smanjenje utaje poreza. Koristili su podatke WVS-a (*World Values Survey*) te usporedili porezni moral SAD-a i Španjolske u 3 vremenska razdoblja: 1990., 1995. i 1999.-2000. godine te došli do rezultata da je porezni moral snažniji u SAD-u nego u Španjolskoj. Navedeno istraživanje proširili su na još 14 zemalja Europe (1995.-1997.), s baznim polazištem od SAD-a, te zaključili da je SAD vodeća zemlja po poreznom moralu, a slijede je Švicarska, Austrija, Danska, Švedska, Španjolska i dalje. Također su ustanovili da stanovništvo sjeverne Europe ima snažniji porezni moral od juga te da postoji jaka veza između morala i povjerenja koje se naslanja na jasnu poreznu politiku, dobro funkcioniranje državnih institucija i pozitivnu socijalno kapitalnu atmosferu u državi. Nadalje su utvrdili da dob stanovništva ima pozitivan efekt na porezni moral, da žene imaju viši moral od muškaraca, te da je isto u slučaju oženjenih osoba naspram individualaca,
- prema istraživanju Filippin et al. (2013) i Lisi (2015) porezni moral je pozitivno koreliran s izvršenjem poreznih obveza.

#### ► religija

- viši stupanj religioznosti pretpostavlja i viši stupanj moralnih obveza kako prema pojedincu, tako i prema državi,
- Anderson i Tollison (1992) su promatrali utjecaj religije na moral te utvrdili da religija na određen način pozitivno utječe na porezni moral jer podržava ponašanje u skladu sa društvenim pravilima i uzancama,
- Torgler i Murphy (2004) utvrdili su da je visok stupanj religioznosti u korelaciji sa višim stupnjem poreznog morala.

Razvidno je da porezne stope, kaznene mjere, porezni moral i religija imaju pozitivan utjecaj na smanjenje utaje poreza, međutim navedene mjere su se pokazale nedovoljnima u redukciji porezne evazije do primjerenog nivoa, stoga je istraživanje daljnjih čimbenika od utjecaja na otkrivanje utaja poreza primarna zadaća fiskalne ekonomije.

Kako je porezni nadzor direktna mjera fiskalne politike u borbi protiv utaje poreza smatra se značajnim pridonijeti istraživanju povećanja efektivnosti poreznog nadzora s krajnjim ciljem sprječavanja, odnosno minimiziranja nezakonitog izbjegavanja plaćanja poreza od strane poreznih obveznika.

## **2.2. ZNAČAJNOST PROVOĐENJA POREZNE KONTROLE KAO FISKALNE MJERE MINIMIZIRANJA POREZNE EVAZIJE**

Trajna su nastojanja ekonomija država osigurati prosperitet i rast, što nije moguće bez stalnih prihoda. Međutim statistike su neumoljive i izvještavaju nas da je porezna evazija u SAD-u oko 16 % oporezivih prihoda (Slemrod, 2007), a u Europskoj uniji gotovo na istoj razini s fluktuacijama od 4 do 41% oporezivih prihoda (Europska komisija, 2015) ovisno o stupnju razvijenosti fiskalne politike pojedinih zemalja. Radi se značajnim iznosima (preko 150 mlrd. EUR godišnje) koji se gube u nepovrat, a mogli su biti upotrebi poboljšanja socijalnog i ekonomskog standarda življenja.

Prema Stankeviciusu i Leonasu (2015) utaja poreza je važan društveno-ekonomski problem u svim društvima svijeta, bez obzira na vrstu poreznog sustava i razinu ekonomskog razvoja zemlje te je treba analizirati u širem kontrkstu kao ključni aspekt sive ekonomije.

Suočeni sa svakodnevnim utajama poreza koje umanjuju kvalitetu života građana zadaća svake ekonomske politike je pojačati fiskalnu politiku i spriječiti neplanirani odljev očekivanih prihoda (OECD 2010, 2012a, 2012b, 2015).

Učinkovite mjere fiskalne politike koje se provode s ciljem sprječavanja porezne evazije su: politika poreznih stopa, odredbe o kaznenim mjerama i edukacija poreznih obveznika o njihovim pravima i obvezama oporezivanja. Navedeno je neizostavno uz društvene mjere koje se očituju kroz moral ekonomske zajednice, kao i prisutnu religiju, koji ne odobravaju utaje pojedinaca na štetu društva u kojem žive.

Međutim, sve navedeno se pokazalo nedovoljnim mjerama jer porezna evazija uporno egzistira i ne pokazuje značajnu tendenciju pada nego naprotiv, u pojedinim zemljama u 2013.

godini u odnosu na 2012. godinu prema izvješću Europske komisije iz 2015. godine, pokazuje rast na primjeru iznosa stopa utajenih oporezivih prihoda: Italije (sa 32% na 33,6%), Estonije (sa 13,3% na 16,8%) i Finske (sa 2,9 % na 4,1%).

Nadalje, neovisno što je prema izvješću Europske komisije iz 2016. godine utvrđeno da je u 2014. godini u odnosu na 2013. godinu zbog poboljšanih ekonomskih uvjeta i pojačanih fiskalnih mjera uočen pad utaje poreza na prosječnih 14 % od oporezivih prihoda i dalje je prisutan negativan trend u borbi protiv porezne utaje. Značajno je da je u 2014. godini povećanje utaje poreza zabilježeno i u zemljama sa stabilnom ekonomijom kao što su: Francuska (sa 12,43% na 14,18%), Austrija (sa 8,93% na 10,17%), Luxemburg (sa 3,29% na 3,80%) i Velika Britanija (sa 9,94% na 10,14%).

Kako bi se nastavila razumna ekonomska politika potrebno je djelovati na porezni sustav na način da se ne sagledavaju pojedinačne mjere nego cijeli fiskalni sustav u cjelini (Alt et al., 2010; Slemrod i Gillitzer, 2014). Iznijeto potvrđuje Seim (2015) smatrajući da porast stopa oporezivanja ne vodi smanjenju nezakonitog ponašanja nego upravo suprotno može povećati stupanj porezne evazije.

Jačanje poreznih pravila kao i transparentnost poreznog sustava doprinosi stabilnosti ulaganja kapitala, a provodi se konzistentnom fiskalnom politikom.

Značajnu ulogu u reguliranju poreznih pravila ima porezno tijelo koje provodi odredbe fiskalne politike u cilju stabilnosti ekonomskog sustava i povećanja poreznog morala, što potvrđuje Riahi-Belkaoui (2004).

Države sa determiniranom poreznom politikom koje snažno i ustrajno kontroliraju provedbe poreznih propisa imaju izraženu stabilnost poreznih prihoda a samim time i veću elastičnost kod kreiranja poreznih stopa kao i drugih mjera potrebnih za povećanja investicija (Perret i Bryes, 2015). Na taj način privlače i kapital poduzetnika iz inozemstva što u konačnici nakon oporezivanja poduzetničkih transakcija pridonosi jačanju domaćeg poreznog sustava naplate oporezivih prihoda.

Premda prethodnim iskustvima je jasno da niti jedna ekonomska mjera donesena u cilju jačanja fiskalne politike nije spriječila pojavu porezne evazije. Stoga je nužnost provođenja inspekcijskih kontrola neizostavna u kreiranju stabilnog poreznog sustava jer kreirati i donijeti

mjere za stabilnost poreznog sustava nije isto što i provesti iste, a da bi se to omogućilo potreban je učinkovit sustav kontrole poreznih obveza poreznih obveznika.

Porezno tijelo je jedino ovlašteno provoditi kontrolu propisanih zakonskih odredbi na kojima se temelji obveza plaćanja poreza. Zakonskim okvirom je određeno da se kontrola obračunavanja, prijavljivanja i plaćanja poreza obavlja postupkom inspeksijske kontrole, što je u naravi porezni nadzor.

Poreznim nadzorom se nalaže poreznom obvezniku da poreznom tijelu omogući kontrolu svoje poslovne dokumentacije koja čini osnovicu za oporezivanje (Das-Gupta i Gang, 1996).

Nepostupanje po nalogu poreznog tijela ili onemogućavanje porezne kontrole nije dopušteno i podliježe kazni. Time se postiže socijalna jednakost i načelo da su svi pred zakonom jednaki i da nitko nema pravo utajiti porez državi koja mu je ekonomskim sustavom omogućila da ostvari oporezivi prihod, što potvrđuju Jimenez i Iyer (2016).

Iz tog razloga države nastoje provesti i uspostaviti dinamički porezni sustav koji će osigurati javne prihode za stabilan ekonomski sustav i omogućiti bolji život građanima gdje važnu ulogu ima pravilna raspodjela poreznog opterećenja (Colon i Swagerman, 2015).

Prema Leahy (2006) zadaća svake države je nastojati balansirati prihode proračuna, eliminirati pojavnost deficita i istovremeno omogućiti porast prihoda.

Shodno navedenom je razvidno da je za stabilno ekonomsko okruženje i poduzetničku aktivnost koji pridonose boljem životu građana u cjelini uloga fiskalne politike od ključne važnosti za osiguranje stabilnog poreznog sustava. Kako definirane zakonske odredbe i provedbene mjere koje uređuju plaćanje poreza u korist prihoda proračuna nisu dovoljni da otkriju i spriječe utaje poreza očita je potreba za provođenjem sustavnih poreznih kontrola kao fiskalne mjere u funkciji minimiziranja porezne evazije. Navedeno potvrđuje Alm (2014). Poreznim kontrolama se otkrivaju utaje poreza, sankcioniraju prekršitelji, puni državni proračun i stvara stabilan porezni sustav za poduzetnička ulaganja. Navedeno pridonosi boljem ekonomskom sustava društva u cjelini i otvara put elastičnijem načinu oporezivanja u pogledu smanjenja poreznih stopa i povećanju poreznog morala, što potvrđuje Gober (1997).

### **2.3. KOMPLEKSNOST INSPEKCIJSKE KONTROLE**

Kompleksnost određenog sustava odražava postojanost više komponenti koje svojim djelovanjem povećavaju ukupnu složenost sustava.

Bonner (1994) je razmatrajući kompleksnost provođenja postupka revizije definirao pojam kompleksnosti zadatka kao općeniti sinonim za zahtjevnost zadatka i strukturu zadatka koja se odnosi na razinu specifikacija potrebnih za njegovo izvršenje. Elemente kompleksnosti zadatka svrstao je u tri komponente obrade: ulaz, obradu i izlaz nastavljajući prethodna istraživanja vezana za procjenu revizijske kontrole (Libby i Lewis, 1977) te zaključio da su količina informacija kao i jasnoća istih koji prolaze navedene komponente obrade podataka od ključne važnosti za rješavanje kompleksnosti zadatka i procjenu revizijske kontrole.

Postupak inspeksijske kontrole odnosi se na postupak neposrednog nadzora poreznih obveznika kojeg obavljaju ovlaštene službenici državnih tijela s ciljem kontrole postupanja istih u skladu sa zakonskim propisima, odlukama i poreznim aktima. U slučaju kada se inspeksijskom kontrolom utvrdi odstupanje od propisanih odredbi inspeksijska kontrola ima zadaću poduzeti mjere da se utvrđeno stanje uskladi s propisanim, te naložiti provođenje propisanih sankcija.

Poslove inspeksijske kontrole neposrednim nadzorom vrše inspektori ili ovlaštene službenici, koji su na temelju stečenih znanja u okviru djelokruga državne uprave ovlaštene provoditi inspeksijsku kontrolu. Inspektori su samostalni u vršenju inspeksijske kontrole u granicama ovlasti koje su utvrđene zakonom i drugim propisima.

Prema ovlastima iz službene iskaznice inspektor ima obavezu da u obavljanju inspeksijske kontrole:

- utvrdi identitet subjekta kontrole i osoba, kao i druge činjenice i okolnosti od interesa za obavljanje inspeksijske kontrole,
- pregleda objekte, poslovne prostorije, postrojenja, robu i predmete i dr.,
- pregleda evidencije i drugu dokumentaciju,
- uzima izjave od odgovornih i drugih osoba,

- pruža pravnu pomoć po zahtjevu drugih državnih tijela,
- postupa po zahtjevima i prijavama pravnih i fizičkih subjekata, građana te anonimnim prijavama,
- predlaže preventivne mjere u cilju sprečavanja povrede zakona i drugih propisa,
- poduzima druge radnje i mjere za koje je ovlašten zakonom i drugim propisima.

Navedene radnje inspekcijske kontrole poduzimaju se s ciljem kontrole poštivanja zakonskih propisa i samim time smanjenja pojavnosti sive ekonomije na svim razinama društva.

Shodno navedenom, a ovisno o djelokrugu poslovanja državne službe su oformljene na način da omogućuje inspekcijske kontrole u svim sferama društva te stoga imamo: građevinsku inspekciju, sanitarnu inspekciju, tržišnu inspekciju, radnu inspekciju i uz ostale neizostavnu poreznu inspekciju.

Razvidno je da provođenje svih odredbi određenih zakonom, kao i ostale propisane postupovne akte koji uređuju društvo nadzire sustav inspekcijske kontrole.

Kako je utvrđeno da inspekcijske službe pokrivaju cijeli spektar državnih uzanci koje omogućuju jednakost i ravnopravnost u društvu u kojem živimo jasno je da je sustav inspekcijskih kontrola u naravi vrlo složen sustav. U tako uređenom sustavu treba naglasiti da je neizostavna interakcija različitih inspekcija koja vodi većoj kompleksnosti sustava provođenja inspekcijskih kontrola.

Kada svaku inspekcijsku kontrolu gledamo pojedinačno kroz prizmu ovlasti određenog područja kontrole (porezi, zdravstvo, trgovina, građevine i dr.) utvrđujemo da je država u svim područjima i na svim razinama društvenog djelovanja omogućila specijaliziranu inspekcijsku kontrolu. Takvim kontrolama je za cilj upotrijebiti specijalizirana znanja inspektora iz segmenta kontrole za otkrivanje mogućih nezakonitosti u cilju sprječavanja pojavnosti istih. Tako se na primjeru poreznih inspektora angažiraju ekonomisti i pravnici koji svojim interaktivnim djelovanjem omogućuju jezgrovitiju kontrolu usklađenosti poslovanja (npr. glavne knjige, poreznih i financijskih izvješća sa zakonskim propisima). Stoga je razvidno da inspekcijske kontrole zbog složenosti kontrola različitih poduzetničkih i



socijalnih sfera zahtijevaju angažman visokoobrazovanih eksperata iz istog područja djelovanja.

Osim zahtjevnosti za usko specijaliziranim znanjem inspektora nije od manje važnosti i složenost pregledavanja dokumentacije, općih akata, proizvodnje i trgovine raznih roba i usluga i sl. Navedeno je potrebno komparirati i s opsežnosti poslovne dokumentacije te količinom roba i usluga koje su određene za kontrolu. Naime, nije isto kontrolirati poslovanje poduzetnika koji se bavi trgovinom, ostvaruje manji prihod s pretežito istovrsnom robom, u odnosu na kontrolu proizvodnje i/ili prodaje robe i usluga poduzetnika s različitim djelatnostima ili kontrolu građevine npr. obiteljske kuće u odnosu na hotel ili trgovački centar.

Naprijed navedeno obrazlaže kompleksnost sustava inspekcijskih kontrola u funkciji stabilnosti i održivog razvoja društva.

Sustavi se konstantno razvijaju što znači da nisu stalni u zadanim pravilima i granicama sustava, ali pravila i granice su dio strukture razvoja cijelog sustava koji je u stanju kontinuiranog razvoja i ne može se predvidjeti ili poznati trajno (Ashmos et al., 2000; Teisman i Klijn, 2008; Casagrande et al., 2015).

Kako se zakonske odredbe formiraju u skladu s potrebama razvoja društva jasno je da su iste podložne promjenama, kao i cijeli proces razmjene roba i usluga ovisno o zahtjevnosti tržišta i kapitala. Samim time dolazi do usporednog razvoja društva i građana u cjelini. Uloga države je da putem inspekcijskih kontrola omogući evaluaciju razvoja društva na svim poljima provodeći načelo jednakosti uz socijalnu osjetljivost. Stoga je značajna uloga sustava prepoznati kompleksnost svake inspekcijske kontrole i njenu zahtjevnost prilagoditi zadaćama razvoja tržišta i društva.

Na temelju prethodnih znanja, a zbog faktora složenosti inspekcijske kontrole, nije moguće točno predvidjeti buduća događanja i detektirati sve rizike kod utvrđivanja nezakonitosti kao zadane kontekstualne čimbenike državne organizacije (Brody i Lowe, 2000; Spira i Page, 2003). Prema istraživanju Tsakumis et al. (2007) iako se provode porezni nadzori i kažnjavaju utaje poreza, ista je raširena pojava i stalan problem brojnih država.

Stoga inspekcijsku kontrolu treba promatrati kroz prizmu kompleksnosti uvažavajući faktore razvoja, informiranjem i poticanjem strateških razgovora o rizicima otkrivanja nezakonitosti.

## 2.4. KOMPONENTE INSPEKCIJSKE KONTROLE

Postupak inspekcijskog nadzora je skup složenih radnji kojima je zajednički cilj detektirati, otkriti i sankcionirati ponašanje suprotno zakonskim propisima i drugim aktima koji omogućuju pravnu jednakost.

Prema istraživanju Soltani (2016) financijska izvješća sastavljena od strane računovođa imaju važnu ulogu pokazatelja uspješnosti poduzetnika zbog čega je važno ojačati način kontrole istih spoznajama o modernizaciji odnosno poboljšanju izvedbe postupka od strane subjekta kontrole s krajnjim ciljem kvalitetnog izvršenja kontrole u skladu sa zakonskom regulativom i računovodstvenim standardima. S obzirom da je 8. Direktiva europski propis koji se odnosi na kontrolu računa i zahtijeva kontrolu postavljen je cilj poboljšanja rada inspektora u kvalificiranom nestabilnom okruženju o nedostacima i propustima načina kontrole da bi se ostvarila modernizacija u svojoj misiji pune sigurnosti i garancije transparentnosti financijskih informacija s aspekta provedene kontrole.

Provođenje inspekcijskog nadzora u ovlasti je državnih tijela, koje ovisno o području inspekcijskog nadzora imaju uređenu vertikalnu ovlasti. Značajno je da jedna inspekcijska služba ne može ulaziti u predmet nadzora druge inspekcijske službe, međutim kada postoje podaci o višestrukim nepravilnostima u postupanju objekta kontrole poželjna je koordinacija više inspekcija s ciljem otklanjanja istih. Stoga je zajedničko djelovanje različitih inspekcija česta pojava i isto nije u koliziji sa zadaćom svake pojedinačne inspekcije jer princip rada se temelji na otkrivanju i otklanjanju nepravilnosti koje su suprotne pojedinim područjima inspekcijskog djelovanja koje određuju postupovne odredbe. Tako imamo primjer da djelovanje npr. porezne i carinske kontrole nije identično niti suprostavljeno iz razloga što porezna kontrola prati postupanje po poreznim zakonima i drugima zakonima za koje ima ovlaštenje a carina po zakonima koji uređuju plaćanje carine i poreza po propisanim zakonima. Ako postoji sumnja na povredu poreznih i carinskih propisa nadležno državno tijelo može istovremeno angažirati obje inspekcijske službe te provesti porezni i carinski nadzor kod istog subjekta istovremeno. U slučaju kada porezna inspekcijska kontrola otkrije nepravilnosti u poslovanju ista će utvrditi obvezu plaćanja dužnog poreza te poduzeti daljnje propisane mjere u skladu sa poreznim propisima i drugima za koje ima ovlasti kontrole, a

carinska inspekcija će obaviti kontrolu u skladu s ovlastima te utvrditi obvezu iz svog djelokruga zakonskih odredbi kao i daljnje propisane postupovne mjere.

Navedeno se obrazlaže iz razloga da se definira uređenost sustava kontrole te jasnoća određenosti prostora djelokruga svake inspeksijske kontrole. Stoga kada carina u postupku inspeksijske kontrole subjekta obavi nadzor te utvrdi obvezu npr. poreza na dodanu vrijednost na uvezenu robu ista je postupila u skladu s ovlastima koje uređuju djelokrug njenog djelovanja i ne preklapa se s djelovanjem porezne inspeksijske kontrole iz razloga što porezno tijelo nema ovlasti za nadzor svih postupovnih odredbi, u ovom slučaju Zakona o porezu na dodanu vrijednost, već samo onih određenih ovlastima poreznog nadzora.

Nastavno na navedeno postupak jedne inspeksijske službe također može djelovati na uspješnost druge inspekcije jer je obveza državnih tijela međusobno djelovati u cilju otkrivanja nezakonitosti. Stoga inspeksijska kontrola koja je u području svog djelokruga uočila nepravilnosti koje podliježu zakonskim odredbama pod ingerencijom druge inspeksijske službe može istoj pružiti pravnu pomoć na način da će u svom inspeksijskom postupku pribaviti obavijesti i činjenice bitne za sankcioniranje po drugim propisima za koje sama nema ovlasti. Način pribavljanja dokaza uvijek je u domeni djelovanja pojedine inspeksijske službe te je zabranjeno postupati suprotno svojim ovlastima koje su zakonom jasno definirane. U primjeru kada porezna kontrola pregledom knjigovodstvene dokumentacije subjekta utvrdi činjenice koje bi mogle dovesti do oporezivanja iz domene npr. carinske službe ista će pribaviti iste i službeno ih proslijediti na postupanje nadležnoj carini. Na isti način i porezno tijelo pribavlja činjenice bitne za oporezivanje poreznih obveznika od drugih inspeksijskih službi. Navedeno se očituje u primjeru kada npr. inspekcija rada utvrdi neprijavljeni rad kod poreznog obveznika ista sankcionira subjekt nadzora po svojim ovlastima nezakonitog neprijavljanja zaposlenika, a poreznom tijelu dostavlja sve dokaze i činjenice bitne za obračun plaća, odnosno plaćanje poreza i doprinosa koje su u ingerenciji porezne inspekcije.

Iz navedenog je razvidno da svaka inspeksijska kontrola ima određeni djelokrug djelovanja koji se obavlja u određenom trajanju. Stoga se definira da su komponente inspeksijske kontrole: predmet nadzora, razdoblje nadzora i trajanje nadzora.

### **2.4.1. Predmet nadzora**

Predmet nadzora podrazumijeva specifično područje određeno za provođenje inspekcijske kontrole. S obzirom da je svaka inspekcijska služba ima svoje područje djelovanja relevantno je da će predmet nadzora biti određen ovisno o cilju nadzora.

Srazmjerno iznijetom inspekcijske službe određuju predmet nadzora u skladu s zakonskim ovlastima područja djelovanja. U primjeru kontrole poduzetnika, izvođača radova građevinskog objekta predmet nadzora građevinske inspekcijske kontrole biti će kontrola primjene zakonskih propisa da se utvrdi je li isti izgradio objekt u skladu s propisima o građenju, radnoj inspekciji će za istog poduzetnika predmet nadzora biti da se inspekcijskom kontrolom utvrdi je su li zaposlenici istog prijavljeni u skladu s propisima o radu, a poreznoj inspekciji da utvrdi je li izvođač postupio u skladu s poreznim propisima prilikom obavljanja poduzetničke djelatnosti te točno obračunao i prijavio poreznu obvezu u pripadajućem poreznom razdoblju.

Predmet nadzora određuje državno tijelo pri čemu objekt nadzora, odnosno onaj koji se kontrolira nema utjecaja na njegovu određenost. S obzirom da svaka inspekcijska kontrola započinjem na osnovu naloga za inspekcijsku kontrolu razvidno je da je predmet nadzora određen prije početka obavljanja nadzora. Objekt kontrole obaviješten je o predmetu nadzora uručenjem pisanog naloga. Ovisno o tijeku inspekcijske kontrole predmet nadzora može biti proširen, što se događa kada se istim utvrde činjenice koje upućuju na nezakonito poslovanje izvan zadanog predmeta nadzora. U tom slučaju ako se radi o ingerenciji iste inspekcijske službe predmet nadzora se proširuje pisanim zaključkom koji se uručuje subjektu nadzora u tijeku inspekcijske kontrole. Kada utvrđene činjenice upućuju da je subjekta nadzora postupio suprotno zakonskim propisima za koje ista inspekcijska služba nije ovlaštena obavljati nadzor, činjenice i dokazi upućuju se mjerodavno nadležnoj inspekcijskoj službi na postupanje. Također kada se u postupku inspekcijske kontrole predmet nadzora ne može okončati iz razloga što nepobitno nisu utvrđene sve činjenice potrebne za zakonito odlučivanje iz razloga kompleksnosti kontrole zbog povrede zakonskih propisa za čiju kontrolu porezni nadzor nema ovlasti, od nadležne inspekcijske službe traži se pravna pomoć u postupanju, a rezultati u obliku inspekcijskog nalaza implementiraju se u nalaz primarne inspekcijske kontrole.

Temeljem dostavljenog naloga za porezni nadzor porezni obveznik je upoznat s predmetom nadzora koji će provesti inspektori poreznog tijela za određeno razdoblje poslovanja. koja se poreznom obvezniku uručuje prije početka nadzora ili prilikom nadzora, ovisno o zahtjevnosti zadatka.

Predmet poreznog nadzora može biti kontrola jednog ili više poreza. U nalogu za porezni nadzor jasno se navodi koja vrsta poreza se kontrolira:

- porez na dodanu vrijednost,
- porez na dobit,
- porez na dohodak,
- nadzor evidentiranja prometa i dr.

Planiranje poreznog nadzora obuhvaća planiranje broja i vrste poreza koja će nalogom za nadzor biti zadana inspektorima za provođenje kontrole. Određivanje predmeta nadzora također je složen postupak iz razloga što porezno tijelo mora odrediti predmet nadzora vodeći računa o usklađenosti zahtjevnosti zadatka s raspoloživim brojem inspektora.

Planiranje revizije, uključujući rizik otkrivanja prijevare, smatra se složenim zadatkom koji zahtjeva profesionalnu procjenu (Bonner i Pennington, 1999).

Koncept kompleksnosti zadatka operacionaliziran je u smislu zadatka strukture (Trotman, 2001).

Shodno navedenom kada je za predmet nadzora određen veći broj poreza inspeksijska kontrola mora obaviti više strukturnih zadataka što ukazuje na veću kompleksnost inspeksijske kontrole.

## **2.4.2. Razdoblje nadzora**

Obavljanje inspeksijske kontrole podrazumijeva određene predradnje kao što su određivanje objekta nadzora i definiranje predmeta nadzora koji su dva neizostavna čimbenika utvrđena

prije početka same inspekcijske kontrole. Da bi zadatak nadzora bio cjelovit nedostaje ovlaštenje za kontrolu određenog razdoblja poslovanja, tzv. razdoblje nadzora.

Razdoblje nadzora je pisana odrednica na nalogu za nadzor koja obavještava objekt kontrole da će se predmet nadzora provesti nad dijelom dokumentacije koja pripada točno određenom vremenskom razdoblju. Shodno navedenom, razdoblje nadzora definira se u formi razdoblja (od dd mm god do dd mm god)<sup>8</sup>.

Obavljanje inspekcijske kontrole dopušteno je samo za razdoblja za koja nije nastupila zastara, što je određeno zakonskim propisima.

Postupak poreznog nadzora u Republici Hrvatskoj određen je odredbama Općeg poreznog zakona prema kojima pravo poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, pravo na pokretanje postupka naplate poreza, kamata i troškova ovrhe te pravo poreznog obveznika na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe zastarijeva za tri godine računajući od dana kada je zastara počela teći, odnosno nastupanjem relativne zastare. Određeno je da zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći nakon isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi porezne obveze i kamate. Tijek zastare prava na utvrđivanje, odnosno prava na naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe prekida se svakom službenom radnjom poreznog tijela usmjerenom na utvrđivanje ili naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe koja je dostavljena na znanje poreznom obvezniku, a nakon poduzetih navedenih radnji zastarni rok počinje ponovno teći. Nadalje, istim zakonom je određeno da apsolutni rok zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata, naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe te prava poreznog obveznika na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe nastupa za šest godina od dana kada je zastara počela prvi put teći. Shodno navedenom je razvidno da porezno tijelo nema pravo na obavljanje inspekcijske kontrole za razdoblje nadzora za koje je utvrđeno da je proteklo šest godina nakon isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi poreznu obvezu, zbog nastupanja apsolutne porezne zastare.<sup>9</sup>

Porezna porezna obveza utvrđuje prema poreznom razdoblju, a po istom ključu se vode se poslovne knjige poreznih obveznika i dostavljaju porezna izvješća. Stoga je planiranje

---

<sup>8</sup> dd mm god = dan mjesec godina (razdoblje nadzora definira se npr. od 10.02.2016. do 31.12.2016.)

<sup>9</sup> od 01.01.2017. godine ukinut je relativni rok zastare od 3 godine te je u primjeni jedinstveni zastarni rok od 6 godina, pri čemu zastara prava na naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe počinje teći istekom godine u kojoj je porezni obveznik sam utvrdio poreznu obvezu ili istekom godine u kojoj je postalo izvršno rješenje kojim je porezno tijelo utvrdilo poreznu obvezu i kamate (Opći porezni zakon, "Narodne novine", broj 115/16)

određenog razdoblje nadzora često sinhronizirano s dostavom poreznih izvješća, premda nije pravilo.

Također, razdoblje nadzora ne mora biti izjednačeno s jednom kalendarskom godinom, nego se može protezati kroz više godišnjih razdoblja, uvažavajući ograničenje apsolutne zastare.

Prilikom planiranja poreznog nadzora porezno tijelo polazi od pretpostavke da porezni obveznik nije utajio porez kada za istog postoji evidencija u poreznom sustavu da prethodno provedene inspekcijske kontrole nisu utvrdile nezakonito postupanje. U tom slučaju velika je vjerojatnost da će porezno tijelo prilikom planiranja poreznog nadzora kod istog poreznog obveznika odrediti kraće razdoblje za nadzor oslanjajući se na prethodna iskustva. Međutim, kada porezno tijelo ne raspolaže relevantnim podacima koji bi utjecali na planiranje kontrole kraćeg razdoblja, npr. kada nije bilo prethodnih nadzora, određuje da se razdobljem nadzora obuhvati dulje razdoblje poslovanja, uzimajući u obzir više poreznih razdoblja. Na taj način se smanjuje rizik mogućeg neotkrivanja nezakonitog postupanja poreznog obveznika, ali istovremeno dolazi do porasta kompleksnosti inspekcijske kontrole jer inspektori moraju prekontrolirati veći obim dokumentacije.

Interpretacija zadatka onih koji provode inspekcijsku kontrolu može se jednostavno objasniti na način da inspektori imaju obvezu utvrditi utaju poreza angažiranjem svih vještina i sposobnosti kojima raspolažu (Rittenberg i Schwieger, 2005). Međutim, premda je utvrđeno da je utaja poreza sveprisutna rijetko se otkriva zbog kompleksnosti postupka. Naime, Hemraj (2004) je utvrdio da nije lako detektirati utaju poreza iz razloga što nije česta pojava jer je većina ljudi poštena ili zbog toga što angažiraju kvalitetan financijsko-računovodstveni kadar koji sastavlja poslovnu dokumentaciju pazeći da sporne transakcije ne budu lako dostupne, odnosno uočljive na prvi pogled. Stoga oni koji kontroliraju mogu lako predvidjeti problem čime se povećava rizik neotkrivanja utaje poreza.

Pregledom dostupne literature iz segmenta prijevvara utvrđeno je da su počinitelji evoluirali u načinu utaja poreza koristeći se raznolikim metodama kao i naprednim informacijskim tehnologijama čime je nemoguće sintetizirati strukturu prijevvara što otežava njihovo detektiranje (Pincus, 1989; Knapp i Knapp, 2001; Carpenter, 2007; Kapardis, 2010).

Vodeći se pretpostavkom da pregled većeg obima poslovne dokumentacije povećava vjerojatnost otkrivanja utaje poreza porezno tijelo očekuje da će nalog za inspekcijskom

kontrolom duljeg razdoblje poslovanja poreznog obveznika povećati šanse za otkrivanjem nezakonitosti. Međutim i porezno tijelo ima svoja ograničenja koja se očituju kroz broj inspektora raspoloživih za porezni nadzor, kao i problem trajanja inspeksijske kontrole. Očigledno je da porezno tijelo raspolaže sa stručnim kadrom koji je osposobljen za provođenje inspeksijske kontrole, ali nije u mogućnosti bez ograničenja utrošiti njihov rad na moguće otkrivanje utaje kod određenog poreznog obveznika ili više njih. Naime porezni sustav se vodi načelom jednakosti prema kojem su svi porezni obveznici podložni poreznoj kontroli, a s obzirom da broj poreznih obveznika višestruko premašuje broj poreznih inspektora porezno tijelo ima obvezu pravilne alokacije svojih radnih resursa. Iz istog razloga planiranje kontrole jednog ili više poreznih obveznika kroz više poreznih razdoblja rezultirat će povećanje trajanja inspeksijske kontrole i kapacitiranost, odnosno zauzeće inspektora. Navedeno se odražava na smanjenje broja inspeksijskih kontrola kod drugih poreznih obveznika, što u konačnici može negativno utjecati na učinkovitost otkrivanja utaja poreza.

Kako bi se u potpunosti razumjela uloga inspekcije/revizije treba razumjeti prirodu prijevara i njene posljedice na planiranje i provođenje inspeksijske kontrole (Guan et al., 2008).

Nastavno na navedeno, razdoblje nadzora je bitna komponenta inspeksijske kontrole koja utječe na kompleksnost provođenja poreznog nadzora zahtijevajući od državnog tijela sistemsko praćenje i planiranje provođenja nadzora uz uvažavanje ograničenih resursa broja inspektora kao i vremena određenog za provođenje poreznih kontrola.

### **2.4.3. Trajanje nadzora**

Sastavna odrednica inspeksijske kontrole uz predmet nadzora i razdoblje nadzora je i komponenta trajanja nadzora. Značajna razlika između navedenih komponenti koje čine inspeksijsku kontrolu kompleksnim postupkom je činjenica da su u slučaju poreznog nadzora predmet i razdoblje nadzora određeni unaprijed (*a priori*), te se dostavljaju na znanje poreznom obvezniku prije započinjanja poreznog nadzora u pisanom obliku naloga za porezni nadzor, čime porezni obveznik ima spoznaju o tome što će porezno tijelo kontrolirati i za koje razdoblje poslovanja. Međutim, porezni obveznik nema informaciju koliko će inspeksijska kontrola trajati, što je istome otegotna okolnost jer je dužan sudjelovati u postupku poreznog



nadzora te poreznom tijelu dati sve činjenice, dokumentaciju i obavijesti bitne za oporezivanje određeno predmetom i razdobljem nadzora. Navedeno zahtijeva od poreznog obveznika pun angažman i dostupnost inspektorima dok traje radno vrijeme, što kod duljeg nadzora može uzrokovati stres i nezadovoljstvo poreznog obveznika koji mogu otežati provođenje poreznog nadzora.

Međutim, ni inspektori nemaju neograničeno vrijeme za obavljanje inspeksijske kontrole jer porezno tijelo mora strateški obaviti planirani cilj poreznih nadzora s ograničenim brojem inspektora. Stoga je trajanje nadzora u naravi unaprijed određeno, ali podložno korekcijama ovisno o pojavnosti nezakonitosti kod poreznog obveznika, zbog čega je ustrojena stalna koordinacija vertikalne službe za porezni nadzor s inspektorima na terenu. Upravo zbog navedenih ograničenja glavna zadaća inspeksijske kontrole je poštivati načelo ekonomičnosti.

Pregledom dostupne literature iz područja trajanja nadzora je utvrđeno da postoje brojna istraživanja koja su utvrdila da trajanje nadzora ima utjecaja na rezultat, pa se navode:

Scotshmer (1987) je istraživao trajanje poreznog nadzora te utvrdio da porezno tijelo dulje provodi inspeksijsku kontrolu kod poreznih obveznika koji su u poreznim izvješćima iskazali male oporezive prihode nego li kod poreznih obveznika koji su iskazali veće oporezive prihode u poreznim izvješćima.

Prema Klepper i Nagin (1989) utvrđeno je da se namjena utaje poreza kod poreznih obveznika sučeljava sa kaznenim odredbama te da se javlja efekt prožimanja istih iz razloga što porezni obveznici idu do krajnjih granica maksimiziranja porezne utaje uz minimiziranje mogućih troškova propisanih penala.

Hackenbrack i Knechel (1997) proveli su istraživanje o trajanju kontrole u postupku revizije, te utvrdili da se učinkovita revizija temelji na pravilnoj alokaciji resursa, odnosno utroška revizor sati, koji se planiraju u ovisnosti o stupnju kompleksnosti predmeta revizije, veličine klijenta, vrsti djelatnosti koju obavlja i pripadajućem riziku.

Caramanis i Lennox (2008) istražili su utjecaj trajanja revizije na vjerodostojnost iskazanih zarada na primjeru Grčke u razdoblju 1994.-2002. godine iz razloga što su grčke revizorske firme obvezne iskazati i prijaviti SOEL-u (Institut za ovlaštene revizore i računovođe Grčke) utrošene revizor sate u kontroli poslovanja. Utvrđeno je da ukoliko revizija dulje traje,

odnosno kada je utrošak revizor sati veći, dolazi do uočavanja više nepravilnosti u poslovanju. Nadalje, istraživanjem utroška revizor sati za provedbu postupka revizije, koja se također smatra financijskom kontrolom poslovanja Caramanis i Lennox su usporedbom tzv. *Big Five* revizorskih kuća (*Arthur Andersen, Deloitte & Touche, Ernst & Jung, KPMG i Pricewaterhouse Coopers*) s ostalima utvrdili veći utrošak revizor sati kod *Big Five* u odnosu na ostale revizorske kuće, čime se indicira viši nivo kvalitete obavljene kontrole poslovanja kod istih.

Shodno provedenim istraživanjima razvidno je da trajanje kontrole utječe na rezultat kontrole na primjeru revizije poslovanja. Tome u prilog idu činjenice da je porez prisilno davanje te da porezni obveznici svojim umijećem nastoje umanjiti iskazivanje poreznih obveza do krajnjih granica, pazeći da ne prijeđu granicu prekršajnog i kaznenog sankcioniranja. Navedeno implicira da porezni obveznici angažiraju porezne savjetnike i ostala iskustvena znanja u namjeri da minimiziraju porezne obveze te da je za porezni nadzor istih potrebna detaljna kontrola koja iziskuje utrošak više inspektor sati za detekciju mogućih nepravilnosti u poslovanju.

### **3. ZAKONSKE ODREDNICE PROVOĐENJA POSTUPKA POREZNOG NADZORA**

Provođenje poreznog nadzora sastavni je dio poreznog postupka kojeg provodi porezno tijelo s namjerom praćenja prijavljivanja i plaćanja poreznih obveza od strane poreznih obveznika. S obzirom da je provođenje poreznog postupka uređeno zakonskim propisima u ovom dijelu se daju teorijske odrednice istog a fokusom na deskriptivnu analizu propisanog postupka provođenja poreznog nadzora kod poreznih obveznika.

#### **3.1. OPĆE ODREDNICE POREZNOG POSTUPKA**

Postupak provođenja poreznog nadzora od strane poreznog tijela te prava i obveze koje imaju sudionici poreznog nadzora definirani su zakonskim odredbama te odrednicama poreznog tijela u obliku uputa o postupanju.

Primarni zakonodavni okvir poreznog postupanja u Republici Hrvatskoj određen je Općim poreznim zakonom<sup>10</sup>, a na sve što nije drugačije uređeno navedenim zakonom primjenjuje se Zakon o općem upravnom postupku<sup>11</sup>.

Zakonom o Poreznoj upravi<sup>12</sup> određeni su poslovi i unutarnje ustrojstvo Porezne uprave, ovlasti, prava, obveze i odgovornosti službenika Porezne uprave.

Shodno navedenom, primjenom odredbi Općeg poreznog zakona, Zakona o općem upravnom postupku te Zakona o Poreznoj upravi nadalje se obrazlaže postupak provođenja poreznog nadzora kod poreznih obveznika od strane inspektora poreznog tijela.

---

<sup>10</sup> Opći porezni zakon u primjeni je od 01.01.2001. godine, a do dana sastavljanja ovog rada izvršeno je 11 promjena, izmjena i dopuna koje su objavljene u "Narodnim novinama", broj: 127/2000, 86/2001, 150/2002, 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013, 26/2015, 44/2016 i 115/2016.

<sup>11</sup> Ukazom o proglašenju Zakona o preuzimanju Zakona o općem upravnom postupku od 28.06.1991. godine započela je primjena ovog zakona, a do dana sastavljanja ovog rada zabilježena je jedna promjena zakona koja je objavljene u "Narodnim novinama", broj 47/2009.

<sup>12</sup> Zakon o poreznoj upravi u primjeni je od 21.08.1993. godine, a do dana sastavljanja ovog rada izvršeno je ukupno 12 promjena, izmjena i dopuna koje su objavljene u "Narodnim novinama", broj: 75/1993, 71/1999, 67/2001, 70A/2001, 94/2001, 177/04, 128/2010, 25/2012, 112/2012, 148/13, 141/14 i 115/16.

### **3.1.1. Porezno tijelo**

Porezno tijelo čine tijela: državne uprave, jedinica područne (regionalne) samouprave ili jedinica lokalne samouprave u čijem su djelokrugu poslovi utvrđivanja, nadzora i naplate poreza.

Porezna uprava je upravna organizacija u sastavu Ministarstva financija čija je temeljna zadaća primjena i nadzor primjene poreznih propisa i drugih javnih prihoda.

Kako su porezi novčana davanja koja čine prihod proračuna koji se koristi za podmirivanje proračunom utvrđenih javnih izdataka razvidno je da se radi o davanjima koji nisu privremenog karaktera poradi čega postoji stalna potreba za kontrolom obračunavanja, prijavljivanja i plaćanja poreza koju samostalno obavljaju porezni obveznici sukladno propisima za pojedine vrste poreza.

### **3.1.2. Porezni obveznik**

Prema definiciji poreznim obveznikom se smatra svaka pravna i fizička osoba koja je kao takva određena zakonom koji uređuje pojedina vrsta poreza.<sup>13</sup>

Svaki porezni obveznik ima zakonsku obvezu podmiriti nastalu poreznu obvezu obavljajući propisane radnje, u tri faze, kako slijedi:

- A. uredno i točno obračunati dužni porez,
- B. prijaviti nastalu poreznu obvezu poreznom tijelu putem propisanih obrazaca u zakonom određenom roku, i
- C. podmiriti poreznu obvezu uplatom poreza na propisani uplatni račun putem banke, u ostavljenom roku.

Ako porezni obveznik ispuni obveze iz naprijed navedenih točaka A. i B., a ne izvrši uplatu dužnog poreza u ostavljenom roku isti je dužan uz poreznu obvezu sam obračunati propisane

---

<sup>13</sup> temeljem Općeg poreznog zakona

kamate po osnovi poreznog duga od dana dospijeaća do dana uplate porezne obveze, te iste podmiriti uplatom na propisani uplatni račun dužnog poreza.

S obzirom da je obračunavanje, prijavljivanje i plaćanje poreza zakonska obveza koju provode sami porezni obveznici ista podliježe inspekcijskoj kontroli ispravnosti utvrđenih poreznih obveza.

Postupak poreznog nadzora provodi porezno tijelo i to u okviru ovlasti koje su zakonom određene:

- prikupljanje, procjena, evidentiranje, obrada i korištenje podataka i obavijesti,
- pozivanje u službene prostorije,
- prikupljanje obavijesti od poreznih obveznika i trećih osoba,
- provjera poslovnih knjiga, evidencija poreznog obveznika i provjera vjerodostojnosti i istinitosti isprava,
- ulazak i pregled prostora u kojima se obavlja djelatnost,
- utvrđivanje istovjetnosti osoba,
- provjera statusa i svojstva robe,
- davanje upozorenja i naredbi,
- privremeno oduzimanje predmeta, domaćih ili stranih sredstava plaćanja, vrijednosnica i dokumentacije,
- izricanje privremene zabrane obavljanja djelatnosti,
- pregled prometnih sredstava.<sup>14</sup>

### **3.1.3. Porezna tajna**

Porezno tijelo ima obvezu čuvati sve podatke do kojih je došlo u poreznom postupku iz razloga što se isti smatraju poreznom tajnom. Osim dokumentacije koju je porezni obveznik obavezan dostaviti poreznom tijelu a koja se odnosi na propisana porezna i financijska izvješća (Obrasci prijave poreza, Bruto bilance, Računi dobiti i gubitka i sl.) porezno tijelo je dužno sve prateće dokumente (razni ugovori, dozvole, i sl.) na kojima se temelji oporezivanje te sva saznanja vezana za proizvode i usluge poreznog obveznika (patenti, licence, postupak proizvodnje) zadržati u tajnosti za potrebe poreznog tijela. Odredba čuvanja porezne tajne

---

<sup>14</sup> temeljem Zakona o Poreznoj upravi RH

tajne odnosi se i na sve ovlaštene službenike koji sudjeluju u poreznom postupku kod poreznog obveznika, kao i sudske vještake ili druge eksperte koji mogu biti uključeni u porezni postupak.

Poreznom tajnom ne smatraju se podaci o ulasku u sustav oporezivanja (npr. evidencija o Registru obveznika poreza na dodanu vrijednost) i izlasku/ispisu iz sustava oporezivanja jer isti moraju biti dostupni svim poduzetnicima poradi utvrđivanja prava na odbitak pretporeza koji mogu ostvariti temeljem ulaznih računa drugih poreznih obveznika samo u slučaju kada su isti upisani u registar obveznika pojedine vrste poreza (npr. poreza na dodanu vrijednost).

U slučaju kada se u poreznom postupku utvrdi da je porezni obveznik prilikom poslovnih aktivnosti koristio neistinite podatke s ciljem umanjavanja porezne obveze na štetu drugih poreznih obveznika (temeljem lažnih odnosno fiktivnih računa, kružnih prijevera i sl.) otkrivene nezakonitosti ne smatraju se tajnom, već naprotiv podaci o takvim nezakonitim radnjama obvezuje poreznu tijelo na javnu objavu podataka takvih poreznih obveznika u cilju sprječavanja daljnjeg nezakonitog postupanja.

Nadalje, zakonskim odredbama eksplicitno su određeni slučajevi kada porezna tajna nije povrijeđena:

- ako se poreznom jamcu omogućí uvid u podatke o poreznom obvezniku bitne za njegov odnos prema poreznom obvezniku,
- ako se članove društva osoba upozna s činjenicama bitnima za oporezivanje društva,
- ako se iznose podaci tijekom poreznog, prekršajnog ili sudskog postupka,
- ako se iznose podaci uz pisani pristanak osobe na koju se ti podaci odnose,
- ako se iznose podaci za potrebe naplate poreznog duga,
- ako se podaci daju na zahtjev drugog javnopravnog tijela koje po službenoj dužnosti traži podatke nužne za ostvarivanje prava pred tim tijelom povodom zahtjeva stranke u postupku, a koje bi inače stranka trebala sama pribaviti,
- ako ustrojstvene jedinice nadležnog ministarstva međusobno dostavljaju podatke koji mogu biti od utjecaja na utvrđivanje prava i obveza poreznih obveznika,
- ako se podaci daju u skladu s postupcima propisanim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i drugim međunarodnim ugovorima u poreznim stvarima koji su u primjeni u tuzemstvu,

- ako se podaci daju u skladu s postupkom propisanim ovim Zakonom za pružanje i dobivanje pravne pomoći,
- ako se podaci daju u skladu s postupkom propisanim ovim Zakonom o administrativnoj suradnji i razmjeni informacija između država članica Europske unije,
- u slučaju kada porezno tijelo bez posebnog zahtjeva dostavlja drugom javnopravnom tijelu podatke za koje je saznalo tijekom vođenja poreznog postupka, ako postoji sumnja u postojanje kaznenog djela, kršenje zakona ili drugog propisa za čije je provođenje nadležno neko drugo javnopravno tijelo,
- ako porezno tijelo bez pristanka poreznog obveznika objavi na svojim internetskim stranicama popis dospjelih i neplaćenih dugova po poreznim osnovama pojedinih vrsta poreza ako ukupni iznos duga prelazi propisani iznos.<sup>15</sup>

### 3.1.4. Porezno-pravni odnos

Poradi razumijevanja postupovnih odredbi poreznog tijela pri obavljanju poreznog nadzora potrebno je spoznati suštinu porezno-pravnog odnosa koji je definiran kao odnos između poreznog tijela i poreznog obveznika a obuhvaća njihova prava i obveze u poreznom postupku.

Porezno tijelo je obvezno postupati na način da zakonito utvrđuje sva prava i obveze iz porezno-pravnog odnosa. Da bi postupanje sudionika porezno-pravnog odnosa bilo fer određeno je da se porezno tijelo mora pridržavati načela *bona fide*<sup>16</sup> odnosno postupanja u dobroj vjeri koje se prvenstveno odnosi na savjesno i fer postupanje u skladu s zakonskim odredbama. Navedeno načelo se u praksi očituje kroz postupanje poreznog tijela na način da prilikom razmatranja činjenica koje su odlučne za utvrđenje novonastale porezne obveze porezno tijelo mora uzeti u obzir i one činjenice koje idu u prilog poreznom obvezniku, odnosno koje bi mogle biti od utjecaja na umanjenje porezne osnovice utvrđene u postupku poreznog nadzora.

Na primjeru inspeksijske kontrole građevinara koji obavlja poslove izgradnje i prodaje stanova ako porezno tijelo u postupku nadzora utvrdi da porezni obveznik u propisanom

<sup>15</sup> temeljem Općeg poreznog zakona

<sup>16</sup> bona fide (lat.)= dobronamjerno, pošteno

poreznom izvješću koji se odnosi na utvrđivanje obveze poreza na dobit (obrazac godišnje prijave poreza na dobit) nije iskazao prihod od prodanih stanova u poreznom razdoblju porezno tijelo neće utvrditi obvezu poreza na dobit temeljenu samo na neiskazanom prihodu nego će s dužnom pažnjom utvrditi i ukupan trošak izgradnje prodanih stanova koji pripada istom razdoblju oporezivanja te ga sučeliti s prihodima pri čemu će dobivena razlika biti oporeziva osnovica za novonastalu poreznu obvezu utvrđenu u postupku poreznog nadzora temeljem neiskazanih prihoda poreznog obveznika od gospodarske aktivnosti prodaje izgrađenih stanova.

### 3.1.5. Sudionici porezno-pravnog postupka

Prava poreznog obveznika iz domene porezno-pravnog odnosa očituju se kroz mogućnost da porezni obveznik prilikom provođenja poreznog postupka može samostalno sudjelovati i/ili angažirati druge osobe koje će mu pružiti dodatna znanja ili pravnu zaštitu. Stoga je zakonskim odredbama jasno određeno da porezni obveznik u porezni postupak može uključiti: opunomoćenika, pomagatelja i poreznog savjetnika.

**Slika 3.1: Sudionici poreznog postupka**



Izvor: Autor

Navedeni sudionici poreznog postupka nemaju iste ovlasti kao ni prava pri zastupanju poreznog obveznika, odnosno sudjelovanju u poreznom postupku.



Opunomoćenik je osoba koja je temeljem punomoći ovlaštena zastupati poreznog obveznika i u njegovo ime poduzimati radnje pred poreznim tijelom u okviru zadanih ovlasti. Prema propisanim odredbama opunomoćenik može biti odvjetnik, odvjetnički ured ili druga pravna osoba koja na temelju zakona može zastupati stranku, odnosno svaka druga potpuno poslovno sposobna osoba, osim one koja se bavi nadripisarstvom. Punomoć je u naravi dokaz da je određena osoba dala pristanak da drugi obavi određenu radnju pred tijelima javne vlasti.

Kada opunomoćenik u poreznom postupku zastupa poreznog obveznika obavezan je priložiti pisanu punomoć iz koje se nedvojbeno može utvrditi u kojem opsegu djelokruga isti ima pravo zastupanja u tuđe ime i za tuđi račun pred poreznim tijelom. Ovo je bitno iz razloga što punomoći mogu biti ograničene za područje poreznog postupka, na primjer da opunomoćenik sudjeluje u postupku nadzora na način da ustupi poslovnu dokumentaciju poreznog obveznika ali da nema pravo zaprimati porezne akte, zapisnik ili porezno rješenje, odnosno provoditi pravne postupke u svezi istih. Također, na temelju tzv. generalne punomoći poreznog obveznika opunomoćenik može u cijelosti zastupati poreznog obveznika u njegovo ime i za njegov računa obavljajući radnje potrebne za utvrđivanje porezne obveze pred poreznim tijelom, zaprimajući porezne akte, te konzumirajući pravo na pravne lijekove temeljem donesenih zapisnika i rješenja poreznog tijela poreznom obvezniku.

Kada porezno tijelo utvrdi osnovane sumnje da je porezni obveznik nezakonito postupao, odnosno da je utajio porez, porezni obveznik radi zaštite svojih prava te provođenja dokaznog postupka koji bi mogli biti od utjecaja na umanjenje novonastale porezne obveze može angažirati specijalizirane stručnjake (sudske vještake, porezne savjetnike, odvjetnike) kao opunomoćenike za vođenje daljnjeg postupka pred poreznim tijelom. Međutim, kako stručno znanje zahtjeva i adekvatno plaćanje usluge porezni obveznici su skloni procjenama situacije i prema potrebi se upuštaju u veći trošak.

Porezno tijelo je dužno od opunomoćenika prije započinjanja poreznog postupka zatražiti identifikacijsku ispravu prvenstveno iz razloga da bi se potvrdio identitet osobe na koju je izdana punomoć. Nakon provedene identifikacije opunomoćenik ima pravo zastupanja poreznog obveznika u poreznom postupku i to bez nazočnosti poreznog obveznika. Nastavno na navedeno porezno tijelo je u daljnjem postupku obvezno korespondirati samo s opunomoćenikom te dostavljati sva pismena odnosno porezne akte isključivo na adresu

opunomoćenika, osim u slučaju kad postoji pisano ograničenje zaprimanja poreznih akata u punomoći.

Pomagatelj je osoba koja može na zahtjev poreznog obveznika sudjelovati u poreznom postupku. Za razliku od opunomoćenika pomagatelj nije ovlašten zastupati poreznog obveznika u njegovo ime i za njegov račun. Također, bitna razlika u odnosu na opunomoćenika je da očitovanja o činjenicama bitnim za oporezivanje poreznog obveznika kao i izjave samog pomagatelja porezno tijelo ne može uzeti u obzir ako porezni obveznik ne potvrdi navod pomagatelja ili istome proturječi.

Porezni obveznik je dužan u postupku poreznog nadzora poreznom tijelu dostaviti sve činjenice i dokaze bitne za oporezivanje u obliku propisane poslovne dokumentacije. Međutim, kada sam porezni obveznik zbog poslovnih obveza nije u mogućnosti u cijelosti koordinirati s poreznim tijelom prilikom pregleda poslovne dokumentacije (dostavljati zatražene račune, konto kartice, temeljnice i sl.) isti je obvezan imenovati pojedinu osobu ili više njih u svojstvu pomagatelja koji će zatražene radnje na zahtjev poreznog tijela pravodobno obaviti.

Porezni savjetnik je osoba koja obavlja poslove savjetovanja poreznog obveznika u poreznom postupku pred poreznim tijelima, a obavljanje djelatnosti poreznog savjetnika uređuje se posebnim zakonom. Porezni savjetnik je stručna osoba koja ima specijalizirana znanja iz područja poreznih propisa, čije angažiranje pretpostavlja uspješnu suradnju s poreznim tijelom u ime poreznog obveznika. Međutim, porezni savjetnik nije ovlašten zastupati poreznog obveznika u poreznom tijelu na način da daje izjave ili donosi odluke u ime i za račun poreznog obveznika, bez ovlasti. S obzirom da je stručnost poreznih savjetnika uobičajeno na višem nivou znanja u odnosu na ostale osobe koje porezni obveznik može angažirati kao sudionike poreznog postupka porezni obveznici su skloni poreznim savjetnicima proširiti ovlasti pred poreznim tijelom dajući im pisanu punomoć, čime isti imaju i kvalifikaciju opunomoćenika.

Sukladno zakonskim propisima stjecanju zvanja poreznog savjetnika prethodi ispunjenje propisanih preduvjeta u pogledu stručne spreme, kao i stručnog znanja iz područja poreza i prava koje se provjerava polaganjem stručnog ispita pred određenom državnom institucijom. Kada navedena osoba ispuni sve propisane uvjete i dokaže zatraženo znanje poreznih propisa

i postupovnih odredbi porezno-pravnog odnosa stječe naziv poreznog savjetnika te postaje vlasnikom stručne licence kojom se odobrava rad poreznog savjetnika.

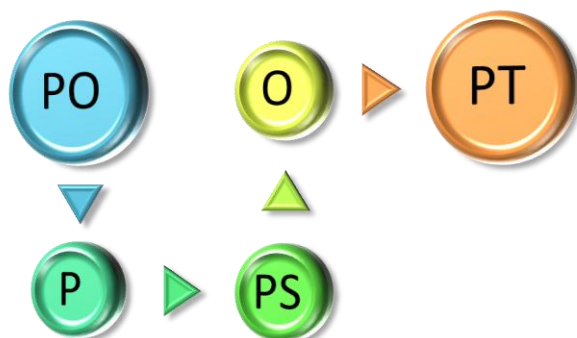
**Slika 3.2: Obvezni sudionici poreznog nadzora**



PO = porezni obveznik  
O = opunomoćenik  
PS = porezni savjetnik  
PT = porezno tijelo

Izvor: Autor

**Slika 3.3: Dopušteni sudionici poreznog nadzora**



PO = porezni obveznik  
P = pomagatelj  
O = opunomoćenik  
PS = porezni savjetnik  
PT = porezno tijelo

Izvor: Autor

Nadalje, u praksi su porezno tijelo susreće sa situacije kada isto ne može provesti porezni postupak zbog zapreka za koje je odgovoran sam porezni obveznik, kao što su:

- kod poreznog obveznika se ne može obaviti porezni postupak iz razloga kada se isti ne odaziva na poziv poreznog tijela te u slučaju kada se utvrdi da je poreznom tijelu dostavo neispravnu adresu sjedišta, prebivališta ili uobičajenog boravišta s ciljem izbjegavanja provođenja poreznog nadzora,
- nepoznat je vlasnik imovine koja je predmet poreznog postupka pa porezno tijelo ne može utvrditi identitet poreznog obveznika za namirenje utvrđene porezne obveze,
- kada porezni obveznik nije poslovno sposoban sudjelovati u poreznom postupku.

Porezno tijelo takve sporne slučajeve poreznih obveznika koji nisu osobno dostupni nazočiti poreznom postupku, čime je onemogućena provjera vjerodostojnosti dokumentacije, rješava na način da aktivira zastupnike po službenoj dužnosti.

Za zastupnika po službenoj dužnosti može se postaviti porezni savjetnik, odvjetnik ili druga osoba koja ima stručno znanje kompetentno za obavljanje poreznog zastupanja. U tom slučaju porezno tijelo ima mogućnost okončanja započetog poreznog postupka te obvezu isplatiti novčanu naknadu angažiranom zakonskom zastupniku za njegov rad. Vodeći se načelom ekonomičnosti porezno tijelo će zatražiti pomoć zakonskog zastupnika u slučajevima kada novoutvrđena porezna obveza premašuje iznos naknade zastupniku.

### **3.1.6. Porezno-dužnički odnos**

Porezno-dužnički odnos je dio porezno pravnog odnosa u kojem sudionici ostvaruju svoja prava i obveze. Odnos poreznog tijela i poreznog obveznika u porezno-pravnom odnosu nije iste jednakosti. Porezni obveznik ima obveze i prava temeljem isključivog pravnog odnosa s poreznim tijelom dok porezno tijelo ima pravo potraživati svoje obveze od poreznog obveznika ali može aktivirati i drugi pravni posao te potraživanje pravno usmjeriti prema poreznom jamcu ako ocijeni da sam porezni obveznik neće podmiriti porezni dug.

**Slika 3.4: Sudionici porezno-dužničkog odnosa**



Izvor: Autor

Porezno tijelo u porezno-dužničkom odnosu sukladno propisima<sup>17</sup> ima pravo na naplatu dospjelih tražbina:

- poreza,
- kamata i novčanih kazni,
- novčanih činidbi po osnovi odgovornosti iz poreznog jamstva.

Porezni obveznik u porezno-dužničkom odnosu ima pravo<sup>17</sup> na:

- povrat preplaćenog poreza ili poreza plaćenog bez pravne osnove,
- kamate na porez koji je plaćen bez pravne osnove.

Potraživanje poreznog tijela za naplatu tražbina uvijek je veće od potraživanja poreznih obveznika za povrat pretplaćenog poreza iz razloga što sve aktivnosti poreznog obveznika poduzete s namjerom ostvarivanja prihoda u novčanoj ili imovinskoj vrijednosti podliježu oporezivanju, dok aktivnosti usmjerene na povrat pretplaćenog poreza zahtijevaju cjelovito ispunjenje zakonom propisanih uvjeta od strane poreznog obveznika, ograničenog su karaktera, te se stoga jednostavnije kontroliraju.

Razlika u postupku ostvarenja navedenih prava iz porezno-dužničkog odnosa poreznog tijela i poreznog obveznika poduzetnika je u tome da je plaćanje poreza zakonska obveza, a pravo na povrat poreza porezni obveznik ostvaruje samo na vlastiti zahtjev. Neovisno o visini povrata

---

<sup>17</sup> temeljem Općeg poreznog zakona

poreza nema zapreke za povrat poreza ako porezni obveznik pruži poreznom tijelu dokaz u obliku uredne i vjerodostojne dokumentacije da je ispunio uvjete određene zakonskim odredbama koje uređuju pojedine vrste poreza.

Prava i obveze iz porezno-dužničkog odnosa prestaju:

- plaćanjem,
- prijebojem,
- otpisom,
- zastarom,

što u naravi znači namirenjem poreznog duga ili ispunjenjem zakonskih uvjeta za obustavom naplate poreznog duga.

Da bi porezno tijelo moglo ostvariti svoja prava iz porezno-dužničkog odnosa potrebno je sustavno praćenje prijavljivanja i plaćanja poreza svih poreznih obveznika. Stoga je porezni sustav ustrojen na način da je svakom poreznom obvezniku, neovisno je li pravna ili fizička osoba, dodijeljen porezni broj. Porezni broj<sup>18</sup> ima osobnu identifikaciju čime je spriječena mogućnost greške kod utvrđivanja, evidentiranja i plaćanja obveza dva porezna obveznika istog naziva, odnosno imena i prezimena.

### **3.1.7. Informacijski sustav poreznog tijela**

**Informacijski sustav poreznog tijela (ISPU)**<sup>19</sup> sadrži cjelovite podatke o svim poreznim obveznicima te njihovim poreznim obvezama temeljenim na poreznim prijavama. Navedeni sustav omogućava jednostavnu pretragu poreznih obveza poreznog obveznika po poreznom broju, kao baznom ključu pretraživanja baze podataka. Osim navedenog sustav ima i mogućnost korištenja ključeva pretraživanja iz baze podataka poreznih obveznika, kao što je npr. naziv/ime i prezime te adresa sjedišta odnosno prebivališta poreznog obveznika, radi jednostavnijeg praćenja poreznih obveznika.

---

<sup>18</sup> Za porezni broj u Republici Hrvatskoj se od 01.01.2009. godine temeljem Zakona o osobnom identifikacijskom broju ("NN" broj 60/2008) koristi OIB (osobni identifikacijski broj), sastavljen od 11 numeričkih znamenki odabranih slučajnim odabirom, za fizičke i pravne osobe. Za prethodna razdoblja korišten je MBG (matični broj građana) za fizičke osobe te MB (matični broj) za pravne osobe.

<sup>19</sup> skr. ISPU= Informacijski sustav Porezne uprave

S obzirom da su porezni obveznici obvezni prijaviti porezne obveze u određenoj jedinici poreznog tijela, ovisno o mjesnoj nadležnosti, porezni sustav praćenja poreznih obveznika relativno je ravnomjerno disperziran ovisno o sjedištu pravne osobe ili prebivalištu fizičke osobe, što omogućava poreznom tijelu da svoje jedinice, odnosno ispostave Porezne uprave, formira kapacitiranjem ovisno o zahtjevu poreznog područja. Na ovaj način se svim poreznim obveznicima pruža mogućnost ravnopravne dostupnosti usluga poreznog tijela.

Prikupljanjem i obradom podataka iz jedinica poreznog tijela formira se cjeloviti informacijski sustav koji pruža informacije o statusu poreznih obveznika iz cijele države. Pretragom informacijskog sustava poreznog tijela po ključu poreznog broja, naziva/imena i prezimena ili adrese poreznog obveznika stječe se uvid u zaduženja za sve vrste poreznih obveza koje poreznog obveznika terete po šifri vrste poreza, uplate poreza te dospjele obveze za plaćanje. Navedeni ISPU uz sve podatke o oporezivim činidbama (kupoprodajama nekretnina i pokretnina, vlasništvu kuća, stanova, vozila, plovila i dr.) pruža podatke o obavljenim poreznim nadzorima, podnesenim prekršajima, ovrhama i sl. Također, porezni sustav je povezan s bankarskim sustavom te omogućava uvid u promete svih žiro-računa poreznih obveznika, kao i u stanje štednih uloga u bankama, a povezanost sa sustavom policijske uprave omogućava uvid podataka iz registra stanovništva.

ISPU je cjelovita baza podataka poreznih obveznika na nivou države koja je mrežno dostupna svim jedinicama poreznog tijela. Službenici poreznog tijela imaju pravo uvida i obrade podataka u ISPU, ali isto je ograničeno dozvoljeno ovisno o nadležnostima za utvrđivanje poreznih obveza za koje su zaduženi. Stoga npr. službenik koji utvrđuje porez u ispostavi poreznog tijela ima uvid u ISPU za navedeno mjesno područje, isključivo ograničeno na djelokrug poslovanja, dok ovlaštenu inspektor ima uvid u istu bazu ali u širem opsegu od mjesne nadležnosti i na nivou države.

### **3.1.8. Nadležnost postupanja**

Prikupljanje i obradu dostavljenih podataka o oporezivim primicima provodi mjesno nadležno porezno tijelo. U situacijama kada pojedini poduzetnici obavljaju registriranu djelatnost na više različitih lokacija porezni obveznik je obvezan prijaviti sve porezne obveze mjesno nadležnom poreznom tijelu ovisno o svom sjedištu, koje je upisano u sudski registar mjesno

nadležnog trgovačkog suda. Navedeno uključuje i porezne obveze proizašle iz drugih poslovnih aktivnosti koje teritorijalno pripadaju drugim ispostavama (npr. povezane osobe), čime je poreznom tijelu u svakom trenutku dostupan uvid u cjelokupnu poslovnu aktivnost poreznog obveznika u određenom razdoblju.

S obzirom da je nadležnost jedinica poreznog tijela mjesno određena ako bi u nekoj poreznoj stvari istodobno mjesno nadležna mogla biti dva ili više poreznih tijela porez utvrđuje ono porezno tijelo koje je prvo pokrenulo postupak. Međutim, porezno tijelo koje je pokrenulo postupak ustupit će predmet poreznom tijelu koje je prema novim okolnostima postalo mjesno nadležno ako se time poreznom obvezniku bitno olakšava sudjelovanje u poreznom postupku.

Utvrđivanje porezne obveze najvažniji je dio postupka oporezivanja i temelj je poreznog sustava. Primarni interes svake države je naplatiti porez, a da bi se naplata provela potrebno je provesti radnje koje će utvrditi je li porezna obveza ispravno utvrđena i temeljena na vjerodostojnim dokazima. Utvrđivanje porezne obveze zahtjevna je predradnja koju provodi porezno tijelo s konačnim ciljem naplate dužnog poreza poreznih obveznika. Imajući u vidu da plaćanje poreza ne spada u dobrovoljan čin već da se radi o zakonskoj obvezi, neplaćanje poreza prisutno je u svim segmentima društva pa se smatra učestalim činom poreznih obveznika.

Za pravilno oporezivanje, odnosno utvrđivanje porezne osnovice, od presudnog je značenja utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje s tim da je temeljna zadaća poreznog tijela kontrolirati točnost primjene zakonskih propisa kojima je regulirana obveza obračunavanja, prijavljivanja i plaćanja poreza.

### **3.1.9. Načela oporezivanja**

Porezno tijelo je postupak oporezivanja dužno provoditi u skladu s načelima, kako slijedi:

- načelo zakonitosti,
- načelo utvrđivanja činjenica,
- načelo ravnopravnosti oporezivanja,
- načelo pravne zaštite u poreznim stvarima,
- načelo ovrhe u poreznom postupku.



Načelo zakonitosti obvezuje porezno tijelo da prilikom utvrđivanja poreznih obveza i njihove naplate postupa u skladu sa zakonima koji određuju pojedine vrste poreza, te u skladu s zakonima koji uređuju porezno-pravni odnos pri provođenju poreznog postupka.

Da bi se utvrdila točna porezna obveza potrebno je provjeriti sve činjenice bitne za donošenje pravilne odluke o oporezivanju, što se prvenstveno odnosi na valjane dokaze na kojima porezno tijelo temelji novoutvrđenu poreznu obvezu. Za umanjene porezne obveze propisano je da porezni obveznik ima obvezu pružiti dokaz. Iz oba slučaja utvrđenja porezne obveze razvidno je da se uvećanje i umanjene porezne obveze mora temeljiti na uredno dokumentiranom dokazu, što u naravi znači poslovnoj i knjigovodstvenoj dokumentaciji o nastalom poslovnom događaju (npr. ugovori, računi, carinske deklaracije, temeljnice, izvodi i sl.). Ispunjenjem navedenog uvjeta dokaza porezne obveze ili poreznog duga porezno tijelo postupa u skladu s načelom utvrđivanja činjenica.

Porezni sustav temeljen je na načelu jednakosti i pravednosti, pri čemu se jednakost odnosi na obvezu da svaki član društva sudjeluje u podmirenju javnih troškova, a pravednost se ogleda u činjenici da svaki član društva pridonosi u skladu s gospodarskim mogućnostima jer sustav oporezivanja više porezno opterećuje one koji su ostvarili više novčane ili imovinske koristi.

Kako oporezivanje poreznog obveznika ne bi bilo jednosmjernog karaktera porezno tijelo ima pravo utvrditi poreznu obvezu a porezni obveznik ima pravo uložiti pravni lijek i dokazati tvrdnju da nije obvezan platiti naloženi porez. Postupanjem poreznog tijela u skladu s načelom pravne zaštite u poreznim stvarima porezni obveznik ostvaruje pravo da o utvrđenoj poreznoj obvezi odlučuje drugo tijelo koje nije sudjelovalo u samom postupku utvrđenja porezne obveze (samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, upravni sud, ustavni sud). Navedenim činom porezni obveznik ostvaruje pravo na nepristrano odlučivanje o poreznoj stvari na temelju dostavljenih dokaza obje strane porezno-dužničkog odnosa.

Kada pojedini porezni obveznik nema namjeru platiti porezni dug porezno tijelo je obvezno primijeniti odredbe načela pravednosti i jednakosti svih poreznih obveznika te izvršiti postupak prisilne naplate duga. U tom slučaju porezno tijelo je obvezno postupiti u skladu s načelom ovrhe u poreznom postupku pa započinje s postupkom ovrhe nad imovinom poreznog obveznika (novčana sredstva, nekretnine i dr.).

Ovrha se provodi u opsegu koji je potreban za namirenje poreznog duga a ovršni postupak se pokreće ako su ispunjeni kumulativni uvjeti:

- porezni dug je dospio,
- ovršeniku je dat nalog da dobrovoljno plati dug,
- porezni dug nije plaćen u ostavljenom roku,
- iscrpljene su sve mjere da se porezni dug naplati iz mjera osiguranja.

Navedeni uvjeti imaju prioritet zaštite poreznog obveznika na način da mu porezno tijelo u više navrata omogućava da svojevrijedno namiri porezni dug. Međutim ako porezni obveznik i nakon toga ne plati porezni dug porezno tijelo je primorano postupiti u skladu sa zadanim načelima, zaštititi prava i obveze ostalih poreznih obveznika te kao krajnji ali neizbježan način provesti ovrhu i državi osigurati pripadajući prihod proračuna.

Obveza plaćanja poreza utvrđena je na temelju zakonskih odredbi o pojedinim vrstama poreza, a propisanim odredbama određen je način utvrđivanja porezne obveze.

### **3.1.10. Načini utvrđenja porezne obveze**

Dva su načina za utvrđenje porezne obveze:

- obračunskom prijavom poreznog obveznika,
- rješenjem poreznog tijela.

Porezni obveznici koji obavljaju gospodarsku aktivnost s namjerom ostvarenja prihoda obvezni su u određenom poreznom razdoblju nadležnom tijelu dostaviti prijave poreza na propisanim obrascima za porezno razdoblje u kojima prijavljuje obveze poreza koje su dužni platiti u propisanom roku. Prema navedenom je razvidno da porezni obveznik samostalno obračunava i prijavljuje obvezu koju plaća u korist državnog proračuna.

Iz razloga smanjenja rizika od netočnog prijavljivanja poreznih obveza zakonom je određeno da porezni obveznik obračun poreza mora temeljiti na urednoj i vjerodostojnoj poslovnoj dokumentaciji i knjigovodstvenim ispravama te poreznoj evidenciji.

Zakonskim odredbama je propisano da se knjigovodstvo mora voditi u skladu s propisima i na način da stručna osoba može u primjerenom roku steći pregled nad poslovanjem poreznog obveznika i poslovnim događajima o njihovu nastanku, razvoju i okončanju. Smatra se da je isprava za knjiženje uredna kad se iz nje nedvosmisleno može utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja i njezin materijalni sadržaj, što znači narav, vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene povodom koje je sastavljena. Vjerodostojna je isprava ona koja potpuno i istinito odražava nastali poslovni događaj.

Porezna evidencija mora neizostavno obuhvatiti evidenciju svih poslovnih transakcija. Obveza poreznog obveznika je da prije sastavljanja porezne evidencije samostalno izvrši kontrolu poslovne dokumentacije pazeći pri tom da je ista sastavljena u skladu s poreznim propisima, a osoba ovlaštena za zastupanje poduzetnika ili osoba na koju je prenesena ovlast jamči potpisom na knjigovodstvenoj ispravi da je ona vjerodostojna i uredna.

Porezno tijelo vodi evidenciju o svim podnesenim obračunskim prijavama u svom informacijskom sustavu, te na osnovu istih prati je li porezni obveznik prijavljene obveze podmirio uplatom u korist računa proračuna.

Kako pojedine vrste poreza ne zahtijevaju podnošenje periodičnih obračunskih prijava, porezni propisi obvezuju poreznog obveznika da u propisanom roku dostavi poreznom tijelu dokaze (ugovori o stjecanju ili prodaji, zakupu i dr.) koji su bitni za oporezivanje slijedom čega porezno tijelo utvrđuje poreznu obvezu.

Porezno tijelo utvrđuje poreznu obvezu i nalaže njeno plaćanje izdavanjem poreznog rješenja.

Bitna zadaća poreznog tijela je utvrditi je li postoji nesrazmjer između obveze poreza koju je porezni obveznik prijavio u obračunskim prijavama u odnosu na poslovne transakcije koje je izvršio. S obzirom da porezno tijelo ima ovlasti kod poreznog obveznika obaviti kontrolu poslovanja provođenjem poreznog nadzora, ako se u postupku nazora utvrdi da porezni obveznik nije točno prijavio poreznu obvezu porezno tijelo će o tome sastaviti zapisnik i temeljem istog poreznog obveznika izdati porezno rješenje kojim se nalaže plaćanje novoutvrđene obveze poreza.

Plaćanje dužnog poreza koji je utvrđen u postupku poreznog nadzora ne znači da je porezni obveznik izmirio sve obveze prema poreznom tijelu iz razloga što se postupanje protivno

zakonskim odredbama obvezno sankcionira. Porezno tijelo za utvrđene nezakonitosti u poslovanju poreznog obveznika podnosi prijavu nadležnom prekršajnom ili kaznenom tijelu koje odlučuje o visini kazne za poreznog obveznika.<sup>20</sup>

Za razliku od prekršajne prijave, prijava kaznenog djela pretpostavlja utvrđenje namjere izbjegavanja plaćanja poreza od strane poreznog tijela. Navedene prijave za neplaćanje dužnog poreza mogu poreznog obveznika kazniti novčano i/ili kaznom zatvora, s time da prekršajna služba samo u slučaju neplaćanja prekršajne kazne istu zamjenjuje kaznom zatvora.

Shodno navedenom razvidna je značajnost uloge provođenja postupka poreznog nadzora kao mjere sprječavanja neplaćanja poreza, odnosno utaje poreza.

### **3.1.11. Dostava poreznih akata**

Svi porezno-pravni odnosi između poreznog tijela i poreznog obveznika imaju propisani tijekom događaja ostvarivanju svojih prava i obveza a pravni temelj za utvrđivanje istih je neizostavna dostava poreznih akata.

Pod poreznim aktima podrazumijeva se svaki akt kojim se pokreće, dopunjuje, mijenja ili dovršava neka radnja u poreznom postupku. Poreznim aktima smatraju se: pozivi, obavijesti, zapisnici, porezna rješenja, izvješća i drugi akti.

Propisano je da porezni akt obvezno ima slijedeću formu sadržaja:

- naziv poreznog tijela, broj i datum poreznog akta,
- ime i prezime, odnosno naziv sudionika kome se upućuje,
- pravni i činjenični temelj, te
- potpis ovlaštene osobe.<sup>21</sup>

Uobičajeno porezno tijelo nema problema prilikom dostave poreznih akata kojima porezni obveznici ostvaruje svoja prava, stoga jer je razvidna volja istih da takav akt što prije zaprime

---

<sup>20</sup> Porezno tijelo u svom ustroju ima prekršajnu službu kojoj se podnose prekršajne prijave, dok se prijave za kazneno djelo podnose nadležnom Općinskom državnom odvjetništvu, na daljnje postupanje.

<sup>21</sup> temeljem Općeg poreznog zakona

i ostvare svoja prava (npr. rješenje o ostvarenom pravu na povrat poreza). Međutim, kod suprotnih slučajeva kada porezno tijelo donese porezne akte kojim se poreznim obveznicima nalaže plaćanje poreza često je prisutno izbjegavanje uručenja takvih poreznih akata s namjerom otklona obveze plaćanja poreza ili manipulativnih radnji pri kojima se pokušava spriječiti uručenje akta do nastupanja zastare poreznom tijelu na pravo utvrđivanja i naplate poreza.

Nastavno na navedeno da bi se spriječilo nezakonito postupanje poreznih obveznika pri izbjegavanju uručenja poreznih akata, što za posljedicu ima izbjegavanje plaćanje poreznih obveza, zakonskim odredbama je propisan način dostave poreznih akata kao i postupak kada ga porezni obveznik ne zaprimi.

Propisano je da se porezni akt dostavlja poreznom obvezniku putem pošte ili e-pošte. U slučaju kada porezni obveznik u poreznom postupku dostavi poreznom tijelu pisnu punomoć kojom je ovlastio opunomoćenika da ga zastupa u cijelosti u poreznom postupku pred poreznim tijelom tada je porezno tijelo sukladno zakonskim propisima obvezno dostaviti sve porezne akte isključivo opunomoćeniku. Dostava poreznih akata opunomoćeniku smatra se da su isti dostavljeni poreznom obvezniku.

Mjesto dostave poreznih akata također je propisano, te može biti:

- prebivalište ili uobičajeno boravište poreznog obveznika,
- sjedište poreznog obveznika koji je pravna osoba<sup>22</sup>,
- radno mjesto poreznog obveznika.

Zakonskim odredbama je propisano da je porezni obveznik obvezan u ostavljenom roku od 30 (trideset) dana poreznom tijelu prijaviti promjenu adrese prebivališta ili uobičajenog boravišta za fizičku osobu te sjedišta za pravnu osobu, te o tome pružiti valjani dokaz. Nepoštivanje navedene zakonske odredbe je kažnjivo.

Kada se dostava akta obavlja putem pošte bitna je razlika u načinu dostave u odnosu na dokaz o dostavi, odnosno dostavnici. Kada se radi o dostavi različitih obavijesti ili akata kojima se

---

<sup>22</sup> Sjedištem poreznog obveznika koji je pravna osoba smatra se adresa navedena u rješenju Trgovačkog suda o osnivanju pravne osobe

ne odlučuje o pojedinačnim pravima i koji poreznog obveznika ne obvezuju rokovima takvi porezni akti se dostavljaju poštanskom pošiljkom uz povratnicu koja dokazuje prijem pošiljke, a istu osim poreznog obveznika mogu zaprimiti i članovi kućanstva, odnosno ako se šalje na radno mjesto, osobe koje se tamo zateku. Međutim, kada se radi o poreznom aktu kojim se poreznom obvezniku odlučuje o pojedinačnom pravu i obvezi iz porezno-pravnog odnosa ili kada od dana dostave poreznog akta počinje teći rok koji se ne može produžiti, porezni akt se dostavlja poštanskom pošiljkom koja ima oznaku osobne dostave (tzv. UO-uručiti osobno) te se ista mora uručiti isključivo sudioniku poreznog postupka, poreznom obvezniku ili opunomoćeniku, na kojeg se pošiljka odnosi.

Postupak osobne dostave poreznog akta nalaže pružatelju poštanske usluge da u slučaju kad pri uručanju pošiljke ne zateče poreznog obveznika na naznačenoj adresi istome ostavi pisanu obavijest o vremenu pokušane osobne dostave te ga obavjesti kada će biti druga osobna dostava. Dostavljač je obvezan pokušati osobno uručiti porezni akt u drugom pokušaju pri čemu mora proteći propisani rok od 24 sata od pokušane prve dostave. Stoga je obvezno da u obavijesti o pokušaju prve dostave isti naznači datum i sat kada će nastupiti druga dostava. Nadalje, ako se poreznom obvezniku zbog njegove odsutnosti ili iz razloga što odbije zaprimiti pošiljku ni u drugom pokušaju dostave ne uruči porezni slijedi propisani postupak:

A.) Na navedenoj adresi dostave poreznog akta poreznom obvezniku se ostavlja potpisana pisana obavijest u kojoj se naznačuje datum i vrijeme pokušane dostave (drugi put), mjesto gdje se porezni akt može preuzeti (adresa poštanskog ureda) i pravne posljedice ne preuzimanja poreznog akta,

B.) Ako porezni akt ne postupi po obavijesti i ne preuzme porezni akt ostavljen u naznačenom poštanskom uredu smatra se da je osobna dostava izvršena u roku od petnaest dana od dana kada je obavijest ostavljena na mjestu dostave.<sup>23</sup>

Izvršena dostava poreznog akta dokazuje se dostavnicom koja obvezno mora biti propisno ispunjena te ovjerena potpisom primatelja poreznog akta i dostavljača.

Shodno navedenom je razvidno da izbjegavanje zaprimanja poreznih akata škodi samom poreznom obvezniku, jer porezno tijelo sukladno zakonskim odredbama u nastavku poreznog postupku ima osnovano pravo na utvrđivanje porezne obveze i naplatu iste, a porezni

---

<sup>23</sup> temeljem Općeg poreznog zakona

obveznik neizostavno gubi pravo na pravni lijek u ostavljenom roku iz poreznog akta kojeg nije zaprimio.

U slučaju da je porezni obveznik zbog opravdane odsutnosti (boravak u bolnici, službeni put i sl.) nije mogao zaprimiti porezni akt isti mora pribaviti valjane dokaze o razlogu odsutnosti i dostaviti ih po proteku razloga odsutnosti, u propisanom roku, nadležnom poreznom tijelu koje ocjenjujući iste može neposredno uručiti porezni akt poreznom obvezniku ili provesti postupak povrata u prijašnje stanje zbog opravdanog propuštanja roka.

Kada se elektroničkim putem (e-pošta) dostavlja porezni akt na e-adresu poreznog obveznika porezno tijelo je obvezno uz porezni akt istome dostaviti informativnu poruku u kojoj ga obavještava da mu je izvršena dostava poreznog akta u e-pretinac. Smatra se da je dostava obavljena danom zapisa na poslužitelju kada je porezni obveznik preuzeo porezni akt. U slučaju da porezni akt ne preuzme u roku od sedam dana, smatrat će se da je dostava obavljena istekom roka od sedam dana od dana kada je porezni akt pristigao u elektronički pretinac.<sup>24</sup>

### **3.2. METODOLOGIJA POSTUPKA OTKRIVANJA NEZAKONITOSTI PROVOĐENJEM POREZNOG NADZORA**

Po definiciji porezni nadzor je dio porezno-pravnog odnosa u kojem porezno tijelo provodi postupak radi provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje poreznih obveznika i drugih osoba a obuhvaća provjeru jedne ili više vrsta poreza te svih činjenica bitnih za oporezivanje (knjigovodstvenih isprava i evidencija te ostalih podataka o nastalim poslovnim aktivnostima koje podliježu oporezivanju).

Porezni nadzor razlikuje se od pojedinačnih mjera poreznog tijela koje se provode u nadležnim ispostavama radi provjera dostavljenih poreznih prijava jer se radi o zasebno organiziranoj službi, intenzivnog karaktera, čiji posebno ovlašteni službenici sa stručnim

---

<sup>24</sup> Od 01.01.2017. godine ako porezni obveznik ne preuzme porezni akt u roku od sedam dana od dostave u e-pretinac osobna dostava se smatra obavljenom po proteku ostavljenog roka od sedam dana od dana kada je porezni akt pristigao u e-pretinac.

znanjem provode kontrole ispravnosti iskazanih poreznih obveza od strane poreznih obveznika te utvrđuju nove činjenice bitne za oporezivanje drugih poreznih obveznika.

### **3.2.1.Pojmovna određenost poreznog nadzora**

Dva su čimbenika koja oblikuju postupak provođenja poreznog nadzora:

- postupak poreznog nadzora propisan je posebnim zakonskim odredbama,
- isključivo ga provode posebno ovlaštene službene osobe<sup>25</sup> (dalje: inspektori) poreznog tijela.

Porezno tijelo je samostalno u odlučivanju kod koga će provesti porezni nadzor. Zakonskim odredbama propisano je da se porezni nadzor može obavljati kod svih poreznih obveznika i drugih osoba koje raspolažu činjenicama i dokazima bitnima za oporezivanje.

Stoga poreznim nadzorom može biti obuhvaćena svaka pravna ili fizička osoba neovisno je li u poreznom sustavu već evidentirana kao porezni obveznik određene vrste poreza čime ima propisane obveze prema poreznom tijelu ili se radi o pravnoj ili fizičkoj osobi koja raspolaže činjenicama i dokazima koji bi mogli utjecati na utvrđivanje novonastale porezne obveze.

Temeljem ustroja poreznog tijela porezni nadzor isključivo obavlja služba za porezni nadzor. Prema svom sastavu služba za porezni nadzor sastoji se od više odjela s određenim brojem inspektora čija nadležnost je diferencirana te ovisi o vrstama poreza koje se kontroliraju. U slučaju potrebe za opsežnim akcijama kontrole pojedine vrste poreza, koje se uobičajeno periodično provode, svi inspektori se ravnopravno uključuju u porezni nadzor zadane vrste poreza, neovisno kojem odjelu službe za nadzor pripadaju.

Kako je služba za provođenje poreznog nadzora formirana kao zasebna jedinica poreznog tijela, ista je odvojena od jedinica poreznog tijela koje su određene za kontakt s poreznim obveznicima i koje obrađuju porezne prijave (ispostave), prate naplatu poreza (služba za ovrhu) te određuje prekršajne mjere (služba za prekršaje).

---

<sup>25</sup> službene osobe koje imaju ovlasti za provođenje poreznog nadzora su inspektori, viši inspektori, porezni revizori, viši porezni revizori a shodno okolnostima i drugi službenici mogu dobiti ovlast za obavljanje poslova iz domene poreznog nadzora. S obzirom da ovlaštene državni službenici s zvanjem inspektora i viših inspektora strukturno čime više od 95% ukupno ovlaštenih osoba (dalje se za državne službenike koji obavljaju porezni nadzor koristi jedinstveni naziv inspektori).



Inspektori koji provode porezni nadzor nisu ovlašteni sudjelovati u prikupljanju i obradi poreznih prijava poreznih obveznika ali su ovlašteni provoditi kontrolu ispravnosti istih. Česti su slučajevi kada porezni obveznik dostavi obračunsku poreznu prijavu i nadležna ispostava poreznog tijela kao takvu prihvati, verificira te zaduži poreznu obvezu koju je porezni obveznik sam iskazao, a da u naknadno provedenim postupku poreznog nadzora inspektori utvrde da je porezni obveznik nezakonito umanjio poreznu obvezu i netočno je prijavio nadležnoj ispostavi. Tada inspektori iz službe za porezni nadzor nadležnoj ispostavi dostavljaju izvješće temeljeno na zapisniku o utvrđenom činjeničnom stanju i poreznom rješenju o utvrđenim poreznim obvezama, temeljem kojih nadležna ispostava poreznog obveznika zadužuje za navedeni iznos novoutvrđene porezne obveze iz postupka poreznog nadzora. Razlog zbog čega ispostava nije otkrila utaju poreza nalazi se u tome što kao ustrojstvena jedinica, osim prikupljanja poreznih prijava i njihove obrade te praćenja naplate, provodi i neformalnu kontrolu ispravnosti dostavljenih poreznih izvješća koja ima niži stupanj vjerojatnosti otkrivanja rizika od detaljne kontrole poslovne dokumentacije i knjigovodstvenih isprava koju provode inspektori s višom razinom stručnog znanja, izlaskom na teren i očevitom pri čemu se prikuplja i kontrolira širi obim činjenica bitnih za oporezivanje spornih poslovnih aktivnosti.

### **3.2.2. Planiranje poreznog nadzora**

Porezno tijelo planira porezne nadzore temeljem procjene rizika poslovanja poreznih obveznika. S obzirom da su kapaciteti službe za porezni nadzor ograničeni ljudskim potencijalom, odnosno brojem inspektora koji obavljaju porezni nadzor, pri izradi godišnjeg plana nadzora porezno tijelo vodi računa o optimalnom odnosu između broja inspektora i veličine, vrste i strukture poreznih obveznika. Posebna pažnja usmjerena je na načelo jednakosti pa se s dužnom pažnjom planira da su sve djelatnosti koje obavljaju porezni obveznici srazmjerno obuhvaćene poreznim nadzorom, pri čemu je logično da će one djelatnosti koje su ocijenjene višim stupnjem rizika od otkrivanja utaja poreza biti detaljnije obrađene.

Godišnji plan nadzora ima fiksni i varijabilni dio poreznih obveznika određen za nadzor. Fiksni dio se formira na prethodno opisan način analizom rizika od mogućeg otkrivanja utaja

poreza, dok se drugi varijabilni dio odnosi na obradu prijave i zahtjeva.

Indikatori da porezni obveznik ima visok stupanj rizika od otkrivanja nezakonitih činidbi koji ukazuju na potrebu provođenja poreznog nadzora mogu biti činjenice dobivene analizom obračunskih prijave i propisanih poreznih izvješća, kontrolom prometa žiro-računa te iz ostalih spoznaja dobivenih neposrednim opažanjem i uvidom u ISPU, kako slijedi:

- porezni obveznik ne dostavlja uredno i pravodobno ispostavi poreznog tijela obračunske prijave i propisana porezna izvješća,
- porezni obveznik iskazuje manje porezne obveze u odnosu na prethodna razdoblja,
- porezni obveznik iskazuje manji prihod u odnosu na prethodna razdoblja,
- porezni obveznik iskazuje manji prihod od evidentiranog prometa žiro-računa,
- porezni obveznik ima značajno smanjenje prometa žiro-računa u odnosu na ranija razdoblja,
- porezni obveznik je iskazao gubitak poslovanja,
- porezni obveznik ima značajne oscilacije u iskazivanju prihoda i rashoda promatrano kroz dva i više poreznih razdoblja,
- porezni obveznik iskazuje da ima više primljenih nego izvršenih isporuka roba i usluga u obračunskom razdoblju,
- porezni obveznik iskazuje pravo na značajan iznos povrata poreza u jednom ili više obračunskih razdoblja,
- kod poreznog obveznika u ranijim razdobljima nije bio porezni nadzor,
- u postupku nadzora koji je započet kod jednog poreznog obveznika na temelju kontrole poslovne dokumentacije utvrđene su činjenice koje bi mogle utjecati na oporezivanje drugog poreznog obveznika ili više njih.

Prijavu nadležnoj službi za porezni nadzor poreznih obveznika mogu podnijeti:

- mjesno nadležne ispostave poreznih tijela,
- svaka pravna ili fizička osoba.

Prijave koje pristižu iz ispostava poreznih tijela temeljene su na neformalnoj kontroli poreznih izvješća (razne porezne prijave) te poslovne i knjigovodstvene dokumentacije (Bruto bilanca, računi, ugovori i dr.) gdje je uočeno da postoji osnovana sumnja da porezni obveznik nema

vjerodostojnu dokumentaciju kojom bi dokazao točnost obračuna porezne obveze koju je sam prijavio. U takvim slučajevima od službe za porezni nadzor se zahtjeva da provede porezni nadzor te inspekcijskom kontrolom nedvojbeno utvrdi iznos porezne obveze od poduzetničke aktivnosti određenog poreznog obveznika.

Svaka pravna ili fizička osoba ima pravo nadležnom poreznom tijelu prijaviti pravnu ili fizičku osobu za koju sumnja da je utajila porez. Takve prijave često se dostavljaju poreznom tijelu putem pošte, u pisanom obliku i anonimnog su karaktera, a mogu biti izjavljene ovlaštenoj službenoj osobi osobno, putem telefona ili e-pošte. Neovisno je li prijava upućena od osobe koja je objavila identitet ili je anonimna porezno tijelo istu s dužnom pažnjom uzima u obzir te neposrednom kontrolom provjerava činjenice koju su iznesene u prijavi. Ako postoji opravdana sumnje da se radi o utaji poreza prijava se daje u postupak poreznog nadzora, koji slijedom navedenog provodi postupak inspekcijske kontrole te o ishodu obavještava nadležne jedinice poreznog tijela poradi daljnjeg postupanja.

Zahtjev za provođenje poreznog nadzora kod određenog poreznog obveznika poreznom tijelu mogu uputiti i druga državna tijela koja imaju sumnju ili dokaze da je počinjena utaja poreza. U praksi je učestalo da prijavu činjenica bitnih za oporezivanje dostavljaju: carina, općinska državna odvjetništva, policija, sudovi i druge inspekcijske službe državnih tijela.

Nadalje, kako je porezno tijelo je dužno pružiti pravnu pomoć iz svog djelokruga poslovanja na zahtjev drugog državnog tijela česti su zahtjevi policije i državnog odvjetništva te drugih službi da kada utvrde osnovane sumnje ili otkriju pojavnost gospodarskog kriminaliteta kod fizičkih ili pravnih osoba od poreznog tijela zatraže provjeru činjenica koje su otkrili a koje su bitne za oporezivanje i otkrivanje utaje poreza kod drugih poreznih obveznika. Otkrivanje i dokazivanje namjere poreznog obveznika da utaji porez predstavlja kazneno djelo i provodi se po posebnom sudskom postupku.

Postupkom implementacije prijava obuhvaća se planirani kapacitet plana nadzora s dužnom pažnjom postupanja u skladu s načelom efikasnosti s obzirom na broj planiranih nadzora i broja raspoloživih inspektora za obavljanje poreznih nadzora.

Porezni obveznik ne može utjecati na odluku poreznog tijela kod koga će obaviti porezni nadzor, što je zakonom propisano.

Kada porezno tijelo odabere poreznog obveznika kod kojeg će provesti nadzor isto izdaje nalog za porezni nadzor<sup>26</sup>.

### 3.2.3. Nalog za porezni nadzor

Nalog za porezni nadzor izdaje se u pisanom obliku, mora biti ovjeren potpisom čelnika tijela i ovjeren pečatom, a sadrži osam bitnih elemenata, kako slijedi:

- a) naziv poreznog tijela, broj i datum poreznog akta,
- b) ime i prezime, odnosno naziv poreznog obveznika kome se upućuje,
- c) pravni i činjenični temelj,
- d) predmet poreznog nadzora ili druge radnje koje će se provesti u poreznom nadzoru,
- e) razdoblje koje je predmet poreznog nadzora,
- f) datum početka poreznog nadzora,
- g) obvezu sudjelovanja poreznog obveznika u postupku i pravne posljedice zbog ometanja ili odbijanja poreznog nadzora,
- h) potpis ovlaštene osobe.<sup>27</sup>

Predmet poreznog nadzora obuhvaća provjeru činjenica bitnih za oporezivanje određene vrste poreza u skladu s zakonskim propisima koji ga određuju.

Zadano razdoblje poreznog nadzora daje inspektorima ovlast da kontroliraju točno određeno razdoblje poslovanja poreznog obveznika.

Nalog za porezni nadzor poreznom obvezniku se u pravilu dostavlja osobno ili poštom čime se isti upućuje da u ostavljenom roku do početka nadzora pripremi svu poslovnu dokumentaciju za inspekcijsku kontrolu predmeta nadzora za razdoblje nadzora. U praksi je uobičajeno da se porezni obveznik obavijesti u roku od osam dana prije početka nadzora. Međutim, kada postoje okolnosti zbog kojih bi najava poreznog nadzora mogla ugroziti samu svrhu nadzora tada se nalog uručuje poreznom obvezniku neposredno prije započinjanja

---

<sup>26</sup> nalog za porezni nadzor prethodnih godina imao je naziv naloga za inspekcijski nadzor poreznog tijela, što je poslije zamijenjeno nazivom obavijest o poreznom nadzoru. U naravi radi se o poreznom aktu kojim se nalaže poreznom tijelu da obavi inspekcijsku kontrolu obračunavanja, prijavljivanja i plaćanja određene vrste poreza (kao i određenih javnih davanja koje temeljem ugovora porezno tijelo obavlja za druga državna tijela).

<sup>27</sup> temeljem Općeg poreznog zakona

poreznog nadzora. Navedeno je čest slučaj kada postoje indicije da porezni obveznik pravodobno ne izdaje račune ili ne evidentira obavljene isporuke robe ili usluga.

Kada u postupku nadzora određene vrste poreza inspektori utvrde činjenice ili pribave isprave kao dokaz da porezni obveznik nije propisno obračunao drugu vrstu poreza koja zadanim nalogom za porezni nadzor nije obuhvaćena ili utvrde da se nezakonito poslovanje proteže kroz porezna razdoblja koja nisu obuhvaćena nalogom za porezni nadzor, tada inspektori obavještavaju nadređenu osobu svog odjela službe za nadzor koja razmatrajući iznesene činjenice donosi odluku o proširenju poreznog nadzora kod istog poreznog obveznika za drugu vrstu poreza i/ili drugo razdoblje poslovanja, pri čemu se ne izdaje novi nalog za porezni nadzor nego se donosi zaključak o proširenju poreznog nadzora za novi predmet i/ili razdoblje nadzora koji se neposredno uručuje poreznom obvezniku u tijeku poreznog nadzora.

Nalog za porezni nadzor provode inspektori pri čemu je obvezno da su u formaciji inspektorskog tima, najčešće u paru, a s obzirom na složenost nadzora mogu biti i u većem broju. Timski rad je obvezan iz razloga nepristranosti i objektivnosti provođenja postupka poreznog nadzora što neposredno utječe na učinkovitost poreznog nadzora.

Temeljem izdanog naloga za porezni nadzor inspektori su obvezni provesti inspekcijsku kontrolu određene vrste poreza i razdoblja oporezivanja kod određenog poreznog obveznika, a predmetni porezni nadzor obvezno mora započeti s danom koji je naveden u nalogu za porezni nadzor.

### **3.2.4. Ovlasti poreznih inspektora**

Prije početka nadzora inspektori su dužni predočiti službenu značku i iskaznicu te se predstaviti poreznom obvezniku.

Inspektori u postupku poreznog nadzora imaju slijedeće ovlasti:

- stupiti u poslovne prostore i zemljišta poreznog obveznika,
- pregledati poslovne knjige, poslovnu i knjigovodstvenu dokumentaciju i druge isprave radi utvrđivanja jesu li porezne obveze obračunate, uredno i točno iskazane i pravodobno izmirene,

- pregledati poslovne prostorije, proizvodnju, robu, uređaje i opremu,
- utvrditi identitet osoba koje obavljaju poslovodne, financijske, računovodstvene i ostale poslove,
- uzimati izjave u svezi sa obračunavanjem, evidentiranjem, prijavljivanjem i plaćanjem poreza, pristojbi, doprinosa i drugih javnih davanja i njihovim radom,
- zahtijevati od poreznog obveznika da imenuje i druge osobe za davanje potrebnih podataka ako podaci dobiveni od osoba koje obavljaju te poslove nisu dostatni, odnosno uzimati izjave od zaposlenika poreznog obveznika i trećih osoba,
- privremeno zapečatiti poslovni ili skladišni prostor, ako se nadzor ne može završiti za trajanja radnog vremena, a porezni obveznik ne pristane na nastavak nadzora nakon radnog vremena,
- zahtijevati pomoć policije ako se porezni obveznik opire provođenju nadzora ili se takav otpor može očekivati,
- upoznati poreznog obveznika s ishodom poreznog nadzora, raspraviti sporne činjenice, pravne ocjene, zaključke i njihove učinke na utvrđivanje porezne obveze i o tome sačiniti zabilješku,
- sastaviti zapisnik o poreznom nadzoru i donijeti porezno rješenje te iste dostaviti poreznom obvezniku,
- naložiti nadležnoj ispostavi poreznog tijela da provede zaduženje novoutvrđene porezne obveze iz postupka poreznog nadzora na teret poreznog obveznika,
- obavijestiti nadležne u poreznom tijelu ako su u postupku nadzora utvrđene činjenice i dokazi bitne za oporezivanje drugih osoba,
- podnijeti prijavu nadležnom prekršajnom tijelu ako se osnovano sumnja da je porezni obveznik počinio prekršaj,
- podnijeti kaznenu prijavu nadležnom državnim tijelu ako temeljem raspoložive

dokumentacije postoji sumnja da je porezni obveznik počinio kazneno djelo.<sup>28</sup>

Premda porezni obveznik ne može utjecati na obustavu poreznog nadzora isti ima pravo od poreznog tijela zatražiti izuzeće pojedinog inspektora koji provodi porezni nadzor. Međutim, izuzimanje inspektora iz poreznog nadzora uvjetovano je ispunjenjem propisanih zakonskih odredbi te je moguće samo ako porezni obveznik ispunjava barem jedan od propisanih uvjeta, kako slijedi:

- ako je sudionik postupka, bilo da je porezni obveznik ili porezni jamac,
- ako je srodnik sa sudionikom postupka ili zakonski zastupnik sudionika postupka,
- ako je zakonski zastupnik, opunomoćenik ili pomagatelj sudionika postupka,
- ako je u poslovnom odnosu sa sudionikom postupka,
- ako postoji vjerojatnost da će službenim radnjama steći neposrednu korist ili pretrpjeti štetu,
- ako je u prvostupanjskom postupku sudjelovao u vođenju postupka ili u donošenju poreznog rješenja<sup>29</sup>.

### **3.2.5. Dužno postupanje poreznih obveznika**

Postupanje poreznog obveznika u poreznom postupku propisano je zakonskim odredbama, a u uručenom nalogu za porezni nadzor poreznom obvezniku su date na znanje činjenice kojima isti ne smije proturječiti, odnosno ne smije zloupotrijebiti i onemogućiti inspektorima provođenje poreznog nadzora:

- ▶ porezni obveznik je dužan sudjelovati u poreznom postupku sukladno propisanim zakonskim odredbama (propisi su taksativno navedeni),
- ▶ ne postupanje po navedenim odredbama zakona kažnjivo je djelo (povrijede zakonskih odredbi su taksativno navedene),
- ▶ porezno tijelo sukladno navedenim zakonskim odredbama može rješenjem zabraniti daljnji rad poreznom obvezniku za učinjeni prekršaj zakona,

---

<sup>28</sup> temeljem Općeg poreznog zakona i Zakona o Poreznoj upravi

<sup>29</sup> temeljem Općeg poreznog zakona

- ▶ porezni obveznik i osobe koje su dužne davati obavijesti mogu uskratiti davanje obavijesti koje bi mogle dovesti do kaznenog progona,
- ▶ ako porezni obveznik odbije sudjelovati u poreznom nadzoru ili onemogućava njegovu provedbu porezno tijelo će procijeniti poreznu osnovicu po slobodnoj ocjeni mjerila ili više njih iz odredbe zakona.<sup>30</sup>

Ako porezni obveznik postupi protivno navedenim odredbama, što znači da s neskrivenim namjerama onemogućiti inspektorima provođenje poreznog nadzora protiv istog se pokreće prekršajni postupak kojim se novčano kažnjava. Međutim, takvim radnjama porezni obveznik ne može utjecati na prekid poreznog nadzora jer se isti mora obaviti sukladno zakonskim propisima.

U slučaju kada porezni obveznik otuđi poslovnu i knjigovodstvenu dokumentaciju koja je bitna za utvrđenje porezne obveze zadane nalogom za nadzor, porezno tijelo će izvršiti procjenu porezne osnovice na temelju zakonskih odredbi koje su propisane upravo za rješavanje takvih situacija.

Procjena se može temeljiti na dijelu dokumentacije, očevidu poreznog tijela, činjenicama pribavljenim od drugih poreznih obveznika ili usporedbom s drugim poreznim obveznicima ili više njih. Propisano je da porezno tijelo po slobodnoj ocjeni odlučuje koje će mjerilo ili više njih koristiti za procjenu porezne osnovice.

Kada porezno tijelo zbog navedenih razloga poreznom obvezniku utvrdi poreznu obvezu na temelju procijenjene porezne osnovice isti nema osnove za osporiti nalaz inspektora koristeći propisane pravne lijekove (prigovor, žalbu, tužbu) iz razloga što poreznom tijelu u postupku nadzora nije dostavio urednu i vjerodostojnu poslovnu te knjigovodstvenu dokumentaciju kojom bi dokazao svoje tvrdnje, odnosno umanjio novoutvrđenu poreznu obvezu.

S gledišta poreznog tijela razvidno je da onemogućavanje poreznog nadzora nema utjecaja na utvrđenje porezne obveze i izvršenje naloga za porezni nadzor. Međutim, za poreznog obveznika znači plaćanje novčane kazne zbog onemogućavanja nadzora, plaćanje porezne obveze koja je u takvim slučajevima za poreznog obveznik često više od očekivanoga jer se

---

<sup>30</sup> temeljem Općeg poreznog zakona



procjena može temeljiti na poslovnoj i knjigovodstvenoj dokumentaciji drugih usporedivih poreznih obveznika te pokretanje novog prekršajnog naloga ili kaznene prijave za utaju poreza. Sumiranjem novonastalih novčanih obveza proizašlih temeljem obavljenog poreznog nadzora kod poreznog obveznika zaključuje se da je onemogućavanje poreznog nadzora u konačnici otegotna mjera koja se poput bumeranga vraća na početnu adresu navedenu u nalogu za porezni nadzor.

Porezni nadzor obavlja se u poslovnim prostorijama poreznog obveznika koji je dužan inspektorima omogućiti uvjete za rad. Uobičajeno je da se nadzor obavlja u sjedištu poreznog obveznika a isti mora omogućiti nesmetan rad inspektora i na ostalim mjestima na kojima obavlja poduzetničku djelatnost. Također, ako porezni obveznik koristi usluge knjigovodstvenog servisa za vođenje knjiga porezni nadzor može se obaviti u njihovim poslovnim prostorijama.

Kada porezni obveznik inspektorima ne može pružiti odgovarajuće uvjete za provođenje poreznog nadzora koje inspektori sami ocijene (skućeni prostor bez uvjeta za pregled dokumentacije, npr. nema radnog stola, nema dnevnog svjetla, buka pogona onemogućava komunikaciju i sl.) inspektori mogu odrediti da se porezni nadzor provede u službenim prostorijama poreznog tijela. U tom slučaju porezni obveznik je dužan dostaviti svu zatraženu dokumentaciju u službene prostorije, kao i osigurati osobu koja će sudjelovati u nadzoru pružajući dokumentaciju na uvid i dajući podatke, činjenice kao i informacije o nastalim poslovnim događajima koji se kontroliraju.

Porezni obveznik je dužan sudjelovati u postupku poreznog nadzora i inspektorima predložiti poslovnu dokumentaciju, knjigovodstvene isprave i drugu propisanu evidenciju te činjenice iz poslovnih aktivnosti koje su od utjecaja na oporezivanje istoga u skladu s određenom predmetom i razdoblju nadzora iz naloga za porezni nadzor.

Porezni obveznik kao fizička osoba ili odgovorna osoba pravne osobe često nije dostupan konstantno biti na raspolaganju inspektorima zbog obavljanja svojih poslovnih obveza, međutim to ne može i ne smije utjecati na zastoj rada inspektora i obavljanje poreznog nadzora. Stoga je zakonskim odredbama propisano da u takvim situacijama porezni obveznik mora ovlastiti osobu koja će to obaviti u njegovo ime, o čemu pravodobno mora obavijestiti inspektore koji obavljaju porezni nadzor.

### 3.2.6. Metode provođenja poreznog nadzora

Obim poslovne dokumentacije koji inspektori moraju kontrolirati varijabilnog je karaktera i ovisi o vrstama djelatnosti koju porezni obveznik obavlja kao i o poduzetničkoj snazi odnosno veličini poreznog obveznika koja se mjeri ostvarenim prihodima, iznosu ukupne aktive i brojnosti zaposlenika. Stoga poduzetnik koji npr. obavlja trgovačku djelatnost mora osigurati evidenciju za tisuće artikala koje je nabavio i prodao, dok određena uslužna djelatnost osigurava dokumentaciju vezanu za spektar usluga koji pruža na tržištu.

Kada bi inspektori pri svakoj kontroli pregledali cjelokupnu poslovnu dokumentaciju rezultat poreznog nadzora, odnosno nalaz inspektora o obavljanoj inspekcijskoj kontroli, bio bi gotovo apsolutno točan, međutim ekonomičnost kao i efektivnosti rada inspektora bila bi niska. Navedeno se obrazlaže činjenicom da bi provođenje poreznog nadzora kod urednog poreznog obveznika, odnosno onog koji posluje u cijelosti u skladu s zakonom, trajalo gotovo identično kao kod poreznog obveznika srazmjerne veličine koji je postupao suprotno zakonskim odredbama iz razloga što imaju srazmjerno isti obim poslovne dokumentacije za čiju detaljnu kontrolu inspektori moraju potrošiti relativno isti broj inspektor sati, s izuzetkom opisa utvrđenih nepravilnosti koje u praksi manje traju nego samo otkrivanje istih. Takvo provođenje poreznog nadzora utjecalo bi na povredu načela ekonomičnosti, a planirani broj poreznih nadzora ostao bi neostvaren što bi dovelo do povrede vrlo važnog načela jednakosti među poreznim obveznicima.

Stoga porezno tijelo pri planiranju poreznih nadzora osobitu pažnju usmjerava na ekonomično raspolaganje s utroškom raspoloživih inspektor sati u odnosu na ciljani broj poreznih nadzora koji mora biti obavljen u zadanom razdoblju da bi fiskalna politika bila svrsishodna.

Radi poboljšanja učinkovitosti poreznih nadzora u samom postupku koriste se brojne metode koje mogu utjecati na rano otkrivanje nezakonitog poslovanja, čime se postiže cilj efektivnog nadzora i ekonomično troše kapaciteti inspektora.

Metode koje se koriste u poreznom nazoru su:

- induktivna i deduktivna metoda,
- metoda analize i sinteze,
- metoda apstrakcije i konkretizacije,

- metoda dokazivanja i opovrgavanja,
- metoda promatranja,
- metoda brojenja i mjerenja,
- metoda uzorka,
- komparativna metoda,
- metoda "mozaika",
- računska metoda,
- iskustvena metoda,
- spoznajna metoda.

Induktivna metoda je sustavna primjena induktivnog načina zaključivanja kojim se na temelju analize pojedinačnih činjenica dolazi do zaključka o općem sudu, odnosno od zapažanja konkretnih pojedinačnih slučajeva dolazi se do općih zaključaka. U poreznom nadzoru česta je primjena predikativne indukcije te kauzalne indukcije pri čemu se predikativna indukcija odnosi na formiranje mišljenja kroz zaključivanje o pojavnosti jedne grupe pojava na drugu, kada se zaključivanje temelji na njihovoj sličnosti pojava, dok se kod kauzalne indukcije analizira uzročna veza između pojava koje prethode čime se određuju uzročno-posljedični odnosi. Primjer je kada se kod poreznog obveznika pronađe da pojedini zaposlenici prilikom navedenog korištenja privatnog automobila u službene svrhe ili boravka na službenom putu nisu uredno i točno ispunili propisane evidencije niti dostavili propisane dokaze iz kojih se nedvojbeno ne može utvrditi da je trošak nastao u poslovne svrhe poreznog obveznika. Tada porezni obveznik bez obzira na manjkavu dokumentaciju istima isplaćuje naknadu u novcu i to evidentira kao trošak poslovanja premda nema vjerodostojne dokaze da je isti izvršen u poslovne svrhe poreznog obveznika niti da se stvarno dogodio (nema dokaza o utrošku goriva temeljem ulaznih računa benzinskih postaja, nema računa o noćenju, nema izvješća o obavljenim poslovnim aktivnostima i komitentima s kojima je kontaktirano, obračun kilometraže prevaljenog puta nije realan prevaljenom putu i sl.). Evidentiranjem takvih troškova u poslovne knjige porezni obveznik ima za cilj prikazati više troškova poslovanja što u konačnici ima utjecaja na nezakonito umanjuje osnovicu poreza na dobit, a da je postupio u skladu s zakonskim propisima ne bi imao pravo na trošak bez valjane dokumentacije niti umanjiti oporezivu osnovicu poreza na dobit nego bi morao obračunati, prijaviti i platiti porez

na dohodak jer je zaposlenicima omogućio primitak u naravi za koji je propisano da se oporezuje porezom na dohodak od nesamostalnog rada i na koji se plaćaju obvezni doprinosi.

U navedenom slučaju primjena deduktivne metode provela bi se u suprotnom smjeru na način da se od evidentiranog troška u poslovnoj dokumentaciji poreznog obveznika u Bruto bilanci poreznog obveznika došlo do sporne evidencije i manjkavih dokaza koji ne odražavaju evidentirani poslovni događaj.

Similarno navedenom u ovom slučaju može se konstatirati primjena progresivne i retrogradne metode, pri čemu se u progresivnoj metodi polazi smjerom pregleda: računa, temeljnica, Glavne knjige te Bruto bilance, a retrogradnom metodom upravo suprotno od progresivne metode polazi se od smjerom kontrole: Bruto bilance, Glavne knjige, temeljnica te računa.

**Slika 3.5: Progresivna metoda inspekcijske kontrole poslovne dokumentacije**



Izvor: Autor

**Slika 3.6: Retrogradna metoda inspeksijske kontrole poslovne dokumentacije**



Izvor: Autor

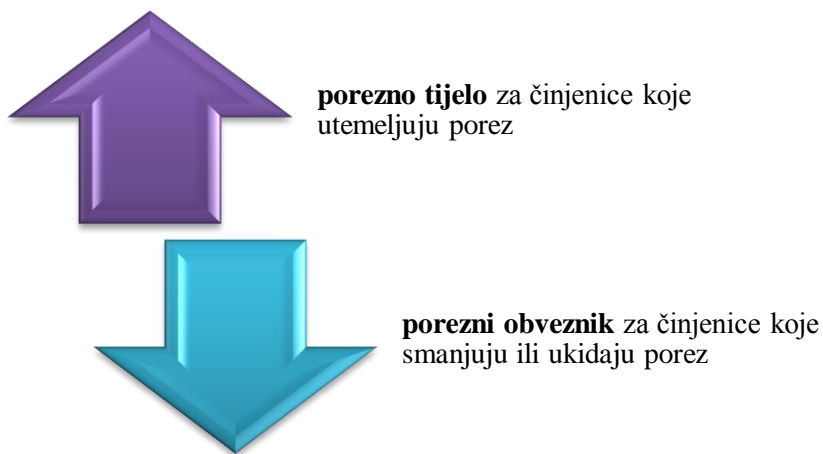
Metode analize i sinteze međusobno se pretpostavljaju te u postupku provođenja poreznog nadzora stalno dopunjavaju. Postojanje određenih činjenica o poslovanju poreznog obveznika zahtjeva detaljnu analizu da bi se donijelo ispravno mišljenje je su li te činjenice bitne za oporezivanje poreznog obveznika novom obvezom utvrđenom u postupku nadzora. Analiza i sinteza dobivenih rezultata uvijek se dopunjavaju sa zakonskim odredbama te ako su u suprotnosti znači da je porezni obveznik nepravilno poslovao i utajio porez. U postupku analize potrebo je sagledati predmet nadzora te koja vrsta poreza je predmet inspeksijske kontrole i za koje porezno razdoblje. Tada se od poreznog obveznika traži na uvid sva poslovna dokumentacija koja bi trebala istinito odražavati poreznu obvezu koju je porezni obveznik prijavio putem porezne prijave. Sagledavajući prikupljenu poslovnu i knjigovodstvenu dokumentaciju inspektori planiraju tijekom poreznog nadzora, ovisno o obimu dokumentacije koje trebaju pregledati kao i utvrđivanjem poslovnih aktivnosti koje je u skladu sa svojom djelatnošću obavio u promatranom razdoblju. Analizom zatečenog stanja poslovne dokumentacije u odnosu na kontroliranu vrstu poreza i razdoblje oporezivanja donosi se sinteza zaključaka o ispravnosti iskazivanja porezne obveze u odnosu na ostvarenu poduzetničku aktivnosti, na temelju čega inspektori u tijeku nadzora odlučuju ima li potrebe produljiti analizu poradi pribavljanja valjanih dokaza na način da se izvrši postupak očevida

ili da se pribave činjenice bitne za oporezivanje od drugih poreznih obveznika, sudionika u poslovima sklapanja ugovora i kupoprodaje s promatranim poreznim obveznikom. Također, radi točnog utvrđenja porezne obveze inspektori mogu aktivirati pravnu pomoć drugih državnih službi koje raspolažu podacima o poslovanju kontroliranog poreznog obveznika i njegovih komitenata te zatražiti činjenice o imovini u novcu ili stvarima od banaka, nadležnih sudova i sl. Na temelju poslovne i knjigovodstvene dokumentacije poreznog obveznika, očevida i/ili prikupljenih podataka od drugih poreznih obveznika i/ili državnih tijela i banaka inspektori provode detaljnu analizu usklađenosti istih s prijavljenom poreznom obvezom te primjenom metode sinteze donose konačan nalaz o ishodu poreznog nadzora kod poreznog obveznika.

Kada se radi o poreznom nadzoru iz godišnjeg plana, odnosno onom koji nije temeljen na podnesenoj prijavi ni dokazima, inspektori započinju nadzor pri čemu nemaju indicija niti osnovanu sumnju da je porezni obveznik počinitelj nezakonitih radnji, odnosno utaje poreza. Ako u tijeku poreznog nadzora uoče određene poduzetničke radnje koje se koriste kod nezakonitog umanjenja porezne obveze isti ne mogu poreznom obvezniku utvrditi poreznu obvezu ako nisu pribavili vjerodostojne isprave koje to dokazuju. Kako samo valjan dokaz može otkloniti sumnju i potvrditi činjenicu da je postupano suprotno zakonskim odredbama metoda apstrakcije i konkretizacije je bitan čimbenik kod otkrivanja poreznih utaja.

Korištenje metoda dokazivanja i opovrgavanja propisano je zakonom te je određeno da teret dokaza snosi porezno tijelo za utvrđenu poreznu obvezu, a porezni obveznik kada smatra da ima pravo na umanjenje ili ukidanje porezne obveze.

**Slika 3.7: Raspodjela odgovornosti tereta dokaza u postupku poreznog nadzora**



Izvor: Autor

Promatranje poreznog obveznika sastavni je dio poreznog nadzora, pri čemu se pažnja pridaje promatranju na koje porezni obveznik nije upozoren. Navedena metoda koristi se kada se prati evidentiranje gotovinskog prometa gdje je fokus poreznog nadzora usmjeren na izdavanje računa i evidentiranje pružene isporuke robe i usluga putem naplatnog uređaja. Ova metoda je među inspektorima poznata i kao metoda “snimanja“. Uspješnost ove metode je u činjenici da inspektori imaju ulogu prikrivenog kupca pri čemu na mjestu događaja promatraju je li porezni obveznik postupa sukladno zakonskim propisima i uredno evidentira ostvareni gotovinski promet, o čemu se sastavlja zapisnik. Ako su zapisnikom utvrđene nezakonitosti porezni obveznik se rješenjem zadužuje za plaćanje novoutvrđene porezne obveze, te se protiv istoga podnosi zahtjev za prekršaj, a sukladno zakonskim odredbama može mu se zabraniti rad pečačenjem objekta i zabranom obavljanja djelatnosti na određeni rok, odnosno do otklanjanja nepravilnosti. Zbog svoje neposrednosti ova metoda je vrlo primjenjiva jer učinkovito otkriva nezakonite radnje pri njihovom nastanku. Također od utjecaja je na sprječavanje pojavnosti budućih nezakonitih radnji ne samo promatranog već i drugih poreznih obveznika koji ostvaruju promet u gotovini.

Metode brojenja i mjerenja neizbježne su kada se mora utvrditi točno stanje osnovnih sredstava ili robe na skladištu, odnosno pri provjeri inventurnog stanja. Također prilikom kontrole svakog ulaznog i izlaznog računa potrebno je provjeriti je li ulaz robe odgovara evidentiranom stanju te stvarno obavljenoj isporuci. Navedeno je bitno za oporezivanje jer

nabava robe pretpostavlja pravo na pretporez temeljem ulaznih računa, a isporuka robe poreznom obvezniku stvara poreznu obvezu temeljem izdanih računa. Prema praksi iz poreznog nadzora porezni obveznici su uredniji u evidentiranju ulaza robe nego li njenog izlaza, a nastale razlike su opravdani dokaz u otkrivanju utaje poreza.

Porezni nadzor se temelji na metodi uzorka jer se provođenjem kontrole ispravnosti obračuna poreza nad odabranim uzorkom utvrđuje pojavnost činjenica koje bi mogle otkriti nezakonito postupanje poreznog obveznika, odnosno utaju poreza. Ako se analizom predmetnog uzorka utvrdi da porezni obveznik nije ispravno utvrdio poreznu obvezu znači da postoje jasne indicije da porezni obveznik u toj stvari nije zakonito postupao poradi čega inspektori s osnovanom sumnjom moraju prekontrolirati cjelokupnu dokumentaciju da bi utvrdili točan iznos porezne obveze. Na temelju utvrđenog stanja donosi se zapisnik te se poreznim rješenjem nalaže plaćanje novoutvrđene porezne obveze. Porezno tijelo samo određuje veličinu uzorka uzimajući u obzir iskustvene i druge spoznaje o poslovanju poreznog obveznika koje mogu biti pribavljene i od drugih poreznih obveznika, državnih tijela ili banaka. Navedena metoda često se dopunjuje metodom "odabira, prebira i preskoka", osobito kod kontrole ulaznih i izlaznih računa poreznog obveznika kod kojeg nema osnovane sumnje u nezakonito poslovanje (prijave i sl.).

Primjena komparativne metode u nadzoru može ukazati da porezni obveznik koji obavlja određenu djelatnost možda ne iskazuje točnu obvezu poreza ako se utvrdi da drugi porezni obveznik ili više njih koji obavljaju istu djelatnost s istom veličinom i kapacitetom iskazuju veću poreznu obvezu. Nadalje, usporedba poslovanja tekuće godine poslovanja u odnosu na prethodne može ukazati na nesrazmjer koji zahtjeva detaljnu kontrolu i prikupljanje dokaza što je inspektorima indicija za detaljnu analizu koja osnovano može dovesti do otkrivanja nezakonitog postupanja poreznog obveznika i utvrđenja novonastale obveze poreza.

Metoda "mozaika" zahtjeva od inspektora prikupljanje svih činjenica koje bi mogle dovesti do oporezivanja. Kada se radi o kompleksnim poduzetničkim aktivnostima koje su možebitno složeno provedene, inspektori imaju za cilj smanjiti rizik od neotkrivanja nezakonitog postupanja te su stoga dužni pribaviti sve dostupne činjenice i dokaze od svih osoba, pravnih i/ili fizičkih, koje su bile uključene u poduzetničke aktivnosti, pri čemu temeljem dostavljenih obavijesti od sudionika poslovnih aktivnosti zahtijeva dostava zatražene dokumentacije kao i njihovih knjigovodstvenih evidencija, izvoda žiro-računa te drugih isprava koje bi mogle biti



od utjecaja na utvrđenje činjenica bitnih za oporezivanje. Ako se otkrije da porez nije utajio samo porezni obveznik kod kojeg se obavlja porezni nadzor nego i njegov poslovni partner ili više njih tada porezno tijelo započinje paralelni postupak poreznog nadzora uručanjem naloga za nadzor njegovim poslovnim partnerima. U tom slučaju dolazi do situacije kada se oporezivanjem jednog poreznog obveznika otkrivaju nezakonite radnje koje porezno tijelo navode na provođenje tzv. "vezanih nadzora" kod drugih poreznih obveznika, što u konačnici utječe na oporezivanje više poreznih obveznika, odnosno sprječavanje utaje poreza većeg obima. Navedeno je čest slučaj kod otkrivanja tzv. "lančanih prijevara" (eng. *Chain fraud*) koja često započinju slučajnim otkrivanjem jedne njegove karike.

Računska metoda je neizostavna metoda koja se koristi u poreznom nadzoru a odnosi se na kontrolu računске ispravnosti obračunavanja i prijavljivanja porezne obveze. Navedena kontrola obuhvaća nadzor ulaznih i izlaznih računa, evidentiranja prihoda i rashoda, iskazivanja dobiti ili gubitka te prijavljivanja poreznih obveza i prava na pretporez.

Porezni nadzor provode inspektori koji imaju specijalizirana znanja iz poreznih propisa, a obavljanjem inspekcijских kontrola stječu iskustvo u otkrivanju poreznih utaja. Stoga se snaga poreznog tijela kod praćenja i kontrole obračunavanja i prijavljivanja poreza temelji upravo na iskustvu u detektiranju, otkrivanju i sprječavanju utaja poreza.

Spoznajna metoda se temelji na pribavljenoj činjenici i/ili dokazu da je određeni porezni obveznik utajio porez. Kada porezno tijelo analizom dostavljene prijave ili poreznih izvješća poreznog obveznika utvrdi visok rizik od netočno prijavljene i plaćene obveze dužnog poreza tada isto ima osnovanu sumnju temeljenu na realnoj spoznaji da porezni obveznik nije poslovao u skladu sa zakonom. Navedeno indicira ciljanu dubinsku kontrolu koja ima visoku vjerojatnost otkrivanja daljnje utaje poreza. Takva spoznaja o nezakonitim radnjama kojima je porezni obveznik umanjio propisanu poreznu obvezu može imati izvor izvan poreznog tijela, od drugih državnih tijela ili drugih pravnih i fizičkih osoba. Ako je prisnažena dokazom porezni nadzor će biti učinkovit jer nema sumnje da se utaja poreza neće razotkriti u kratkom roku.

### 3.2.7. Dokazna snaga knjigovodstvenih isprava

Porezni obveznik je dužan poreznom tijelu pravovremeno dostavljati porezne prijave i financijska izvješća u kojima iskazuje vrijednost svojih poslovnih aktivnosti te temeljem istih samostalno obračunati i prijaviti porez koji je dužan platiti u propisanom roku.

Pretpostavlja se da porezni obveznik istinito i točno iskazuje porezne obveze, međutim na temelju iskustvenih spoznaja određeni porezni obveznici postupaju protivno zakonskim odredbama i dio dužnog poreza nezakonito zadržavaju za svoje privatne potrebe čime ostale porezne obveznike dovode u nejednak položaj a državni proračun oštećuju za očekivani prihod.

Uloga poreznog nadzora upravo je fokusirana na otkrivanje takvih poreznih obveznika s ciljem sprječavanja utaje poreza. Stoga inspektori u postupku nadzora polaze od kontrole obavljenih poduzetničkih aktivnosti koje čine osnovu za oporezivanje poreznog obveznika.

Pojmovno određenje obavljanja poduzetničke djelatnosti za razliku od privatnih radnji podrazumijeva da porezni obveznik obavlja gospodarske djelatnosti samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka, prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi. Spoznaja je li porezni obveznik obavljao poduzetničku ili privatnu aktivnost određuje i vrstu poreza koje je bio dužan platiti, s tim da porezno određenje zahtjeva oporezivanje poduzetničke djelatnosti s određenom vrstom poreza (porez na dohodak, porez na dodanu vrijednost/porez na dobit) i podliježu kontroli od strane poreznih inspektora, dok privatne aktivnosti podliježu formalnoj kontroli od strane službenika ispostave poreznog tijela i oporezuju se drugim vrstama poreza (porez na dohodak/porez na nekretnine/porez na kuće za odmor/porez na vozila i dr.). Također, svaki poduzetnik je obvezno i porezni obveznik, dok privatne osobe/građani to svojstvo stječu samo kada obave radnje za koje je propisano plaćanje pojedine vrste poreza (npr. promet nekretnina, vlasništvo vozila ili kuće za odmor i dr.).

Kontrola poduzetničkih aktivnosti je složen postupak koji zahtjeva angažman stručnog znanja inspektora i rad na terenu. Oporezivanje poduzetnika temelji se na podacima koje porezni obveznik iskaže u svom knjigovodstvu i u poslovnim evidencijama koje je dužan voditi, osim ako okolnosti ne upućuju na njihovu netočnost. Stoga je uloga poreznog nadzora da provjeri i utvrdi činjenice bitne za oporezivanje poreznog obveznika, a porezna obveza utvrđena u postupku poreznog nadzora kod jednog poreznog obveznika može inicirati vezani porezni

nadzor i utvrđenje porezne obveze kod drugog poreznog obveznika ili više njih koji su sudjelovali u istim poduzetničkim pothvatima.

Opće odrednice o vođenju knjigovodstva<sup>31</sup> i poslovnih evidencija obvezuje poreznog obveznika da knjigovodstvo mora voditi u skladu s propisima i na način da stručna treća osoba može u primjerenom roku steći pregled nad poslovanjem poduzetnika te nastankom, razvojem i okončanjem poslovnih događaja.

Poslovne knjige i druge evidencije moraju se voditi u skladu s načinom oporezivanja poreznog obveznika i prema temeljnim načelima urednog knjigovodstva. Stoga je zakonom određeno da se knjiženja i druga evidentiranja trebaju obavljati potpuno, točno, pravodobno i uredno, a bilježenje podataka u poslovne knjige mora se temeljiti na urednim i vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama. Smatra se da je isprava za knjiženje uredna kad se iz nje nedvosmisleno može utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja i njezin materijalni sadržaj, što znači narav, vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene povodom koje je sastavljena. Vjerodostojna je isprava ona koja potpuno i istinito odražava nastali poslovni događaj. Nadalje, evidencije o dnevnom gotovinskom prometu moraju se voditi svakodnevno na mjestu na kojem se ti primici ostvaruju te moraju biti u svakom trenutku dostupne poreznom tijelu u postupku poreznog nadzora. Smatra se da se poslovne knjige, osim evidencija o dnevnom gotovinskom prometu, vode pravodobno ako se njima osiguravaju podaci bitni za pravodobno utvrđivanje i prijavljivanje (izvješćivanje) te plaćanje poreznih obveza.

Propisanim zakonskim odredbama o urednom vođenju knjigovodstva zabranjeno je mijenjanje knjiženja i drugih evidentiranja na način da se prvotni sadržaj više ne može utvrditi, a ne smiju se obaviti ni izmjene takvog značaja da je neizvjesno jesu li provedene odmah ili naknadno.

---

<sup>31</sup> Knjigovodstvo se vodi sukladno odredbama Zakona o računovodstvu i Općem poreznom zakonu. Zakon o računovodstvu u primjeni je od 01.01.1993 godine, a do sa stavljanja ovog rada izvršeno je 5 promjena, izmjena i dopuna koje su objavljene u "Narodnim novinama", broj: broj: 90/1992, 146/2005, 109/2007, 54/2013 i 78/2015.

Knjigovodstvena isprava obvezno mora sadržavati sljedeće elemente:

- naziv i broj knjigovodstvene isprave,
- opis sadržaja poslovnog događaja i identifikaciju sudionika poslovnog događaja koja sadržava njihov naziv ili ime i prezime te sjedište ili adresu,
- novčani iznos ili cijenu po mjernoj jedinici s obračunom ukupnog iznosa,
- datum poslovnog događaja ako nije isti kao datum izdavanja,
- datum izdavanja knjigovodstvene isprave,
- oznaku konta na kojima će knjigovodstvena isprava biti proknjižena, osim ako se takva oznaka ne kreira automatski primjenom softvera.<sup>32</sup>

Računovodstveni poslovi su prikupljanje i obrada podataka na temelju knjigovodstvenih isprava, priprema i vođenje poslovnih knjiga, priprema i sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja, te prikupljanje i obrada podataka u vezi s pripremom i sastavljanjem godišnjeg izvješća, te financijskih podataka za statističke, porezne i druge potrebe.

Porezni obveznik koji obavlja poduzetničku djelatnost dužan je organizirati prikupljanje i sastavljanje knjigovodstvenih isprava, vođenje poslovnih knjiga te sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja na način da je moguće provjeriti poslovne događaje, financijski položaj i uspješnost poslovanja poduzetnika. Pri tome isti može povjeriti vođenje računovodstveno - knjigovodstvenih poslova svom zaposleniku ili angažirati druge pravne ili fizičke osobe da obave te poslove u njegovo ime i za njegov račun.

Ako porezni obveznik povjeri obavljanje računovodstvenih poslova i funkcije računovodstva drugim pravnim ili fizičkim osobama ostaje u potpunosti odgovoran za povjerene poslove, kao i za nesmetano obavljanje nadzora od strane nadzornog tijela. Također za utvrđene nezakonitosti u postupku poreznog nadzora teret odgovornosti snosi porezni obveznik kod fizičkih osoba (vlasnik obrta), odnosno odgovorna osoba pravnog subjekta (direktor, član uprave).

---

<sup>32</sup> temeljem Zakona o računovodstvu

Porezno tijelo ima pravo od onog koji je obavljao računovodstveno-knjigovodstvene usluge koje su prouzročile neobračunavanje i neplaćanje poreza zahtijevati da u svojstvu solidarnog jamca namiri poreznu obvezu utvrđenu u postupku poreznog nadzora za koju je zadužen porezni obveznik, međutim navedeni instrument naplate je rijetka pojava jer porezno tijelo daje prednost iscrpljivanju svih metoda naplate od poreznog obveznika.

Prema dosadašnjoj praksi u Republici Hrvatskoj vođenje računovodstveno-knjigovodstvenih poslova ne zahtjeva obvezatnost stručne licence za obavljanje djelatnosti zbog čega je tržište pružatelja navedenih usluga brojno i značajno širokog raspona kvalitete i profesionalnosti struke.

Inspektori provode kontrolu knjigovodstvenih isprava koriste sljedeće vrste kontrole:

- formalnu,
- suštinsku,
- računsku.

Formalna metoda kontrole podrazumijeva provjeru jesu li isprave formalno uredne, odnosno sadrže li sve potrebne elemente sukladno poreznim i računovodstvenim propisima koji ih uređuju.

Formalna kontrola računa podrazumijeva pregled računa na način da se utvrdi jesu li na istome navedeni svi zakonom propisani elementi:

- mjesto izdavanja,
- broj i datum,
- ime (naziv),
- adresa i porezni broj kupca/dobavljača,
- količina i uobičajeni trgovački naziv robe te vrsta i količina obavljenih usluga,
- datum isporuke/primitka robe ili obavljenih usluga,
- iznos naknade (cijene) razvrstane po poreznoj stopi,
- iznos poreza razvrstan po poreznoj stopi, i
- zbrojni iznos naknade i poreza.

Shodno navedenom formalna metoda kontrole dokazuje da je isprava za knjiženje pravovaljana.

Dokazivanje vjerodostojnosti isprave, odnosno da isprava istinito odražava nastali poslovni događaj, provodi se suštinskom kontrolom. Ova kontrola utvrđuje je li isporučena roba i/ili obavljene usluge odgovaraju vrsti, količini, kvaliteti, kao i ostalim specifikacijama iz sklopljenih ugovora, traženih narudžbenice ili dostavljenih ponuda, troškovnika i sl.

Računska metoda kontrole utvrđuje matematičku točnost isprave. Provođenjem ove kontrole provjerava se ispravnost obračuna cijena, rabata i popusta te obračuna poreza temeljenog na poreznoj osnovici i propisanoj poreznoj stopi.

Postupak kontrole računovodstveno-knjigovodstvene evidencije polazi od ulaznih i izlaznih računa na temelju kojih se vodi evidencija Knjiga ulaznih i izlaznih računa (Knjige URA i IRA) te isprava (izvodi žiro-računa i dr.) koje se na osnovu temeljnica za knjiženje evidentiraju na računima Glavne knjige, a čiji se sistematski prikaz stanja prikazuje u Bruto bilanci. Također, postupak kontrole može krenuti od Bruto bilance do računa i isprava koje prikazuju poslovne aktivnosti.

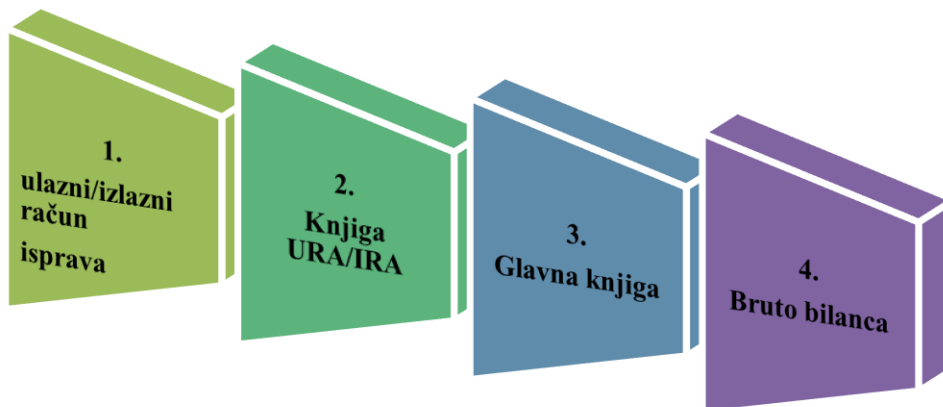
Bruto bilanca ima statičan karakter jer prikazuje trenutno stanje svih poslovnih aktivnosti, dok je Glavna knjiga dinamičnog karaktera i prikazuje sve nastale promjene. Za porezni nadzor je važno utvrditi stanje za određeno porezno razdoblje za koje se i sastavljaju porezna te financijska izvješća, što pruža Bruto bilanca. Stoga je značajan pregled na godišnjem nivou Bruto bilanca iz razloga što sažima sve poslovne aktivnosti vrijednosno iskazane za razdoblje od 01.01. do 31.12. predmetne godine poslovanja.

Prilikom kontroliranja pojedinih stavki Bruto bilance (određeni prihodi, rashodi, obveze, imovina i sl.) porezni nadzor zahtijeva uvid u račune Glavne knjige koji sadrže sve promjene nastale u promatranom razdoblju koje su dovele do ukupnog stanja računa iskazanih u Bruto bilanci. Ako nema indicija da je porezni obveznik utajio porez (prijave, zahtjevi ispostave poreznog tijela i sl.) metodom uzorka te “odabira, prebira i preskoka“ provjerava se je li određeni iznos npr. troška materijala evidentiran temeljem uredne knjigovodstvene isprave, te

se za istog traži ulazni račun s pratećem dokumentacijom (narudžbenice, dokaz o dostavi), dokaz da je evidentiran u Knjizi URA, temeljnica u kojoj se provjerava je li po vrsti troška uredno knjižen te je li pravo na pretporez točno i uredno iskazano.

Stoga ako se u postupku nadzora utvrdi da je takav trošak evidentiran bez uredne i vjerodostojne dokumentacije kojom bi porezni obveznik dokazao da je iskazani materijal utrošen u poslovne svrhe, tada inspektori moraju provesti tzv. “dubinsku“ kontrolu kojom će s dužnom pažnjom kontrolirati sve stavke iskazane na spornom računu Glavne knjige. Nadalje će odustati od metode uzorka te detaljno prekontrolirati sve knjižne stavke da bi otklonili sumnju da utvrđena nepravilnost u iskazivanju spornih troškova materijala nije jedina nezakonita radnja poreznog obveznika u razdoblju koje je određeno za porezni nadzor. Ako na temelju pribavljenih dokaza postoji osnovana sumnja da je porezni obveznik nezakonito poslovao i u ranijim razdobljima tada se poreznom obvezniku izdaje zaključak kojim se proširuje razdoblje nadzora određeno prethodno uručenom nalogom za porezni nadzor.

**Slika 3.8: Relacija kontrole temeljem smjera unosa poslovnih promjena u poslovne knjige poreznog obveznika**



Izvor. Autor

Porezno tijelo u postupku poreznog nadzora koristi sva dokazna sredstva potrebna za utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje te stoga ima pravo:

- zatražiti dodatne obavijesti od poreznog obveznika, drugog sudionika poreznog postupka te drugih osoba koji imaju saznanja i isprave o poduzetničkim aktivnostima poreznog obveznika,

- angažirati vještake kada je potrebno procijeniti vrijednost specifičnih poslovnih događaja koji zahtijevaju znanje specifične struke (npr. procjena vrijednosti izgrađene zgrade),
- pribaviti isprave i spise od drugih poreznih obveznika, državnih i javnih tijela kada ih porezni obveznik čini nedostupnima,
- obaviti očevid da bi se utvrdilo stvarno stanje (npr. provođenje inventure robe skladišta ili imovine, tzv. “snimanje“ evidentiranja gotovinskog prometa, pregled poslovnih prostora, pogona i dr.).<sup>33</sup>

U slučaju kada se u postupku poreznog nadzora utvrdi da je poslovna aktivnost u biti prividni pravni posao kojim je porezni obveznik nastojao prikriti drugi pravni posao tada je temeljem zakonskih odredbi propisano da je osnova za utvrđivanje porezne obveze upravo prikriveni pravni posao. Nadalje, propisano je da se porezne činjenice utvrđuju prema njihovoj gospodarskoj biti te da se tržišnom cijenom smatra ona cijena koja bi se mogla postići u uobičajenom poslovnom prometu, pri čemu se neuobičajeni popusti u poslovanju ili osobni popusti ne uzimaju se u obzir.

Prikriveni pravni posao često se otkriva u slučajevima kada poduzetnik sklapa ugovore o poslovnoj suradnji, pri čemu se na primjer daje u zakup poslovni prostor ugostitelju koji se takvim ugovorom obvezuje poduzetniku omogućiti konzumaciju robe/usluga u vrijednosti zakupnine. Poduzetnik je u ovom slučaju navedenim ugovorom kompenzirao zakupninu s ugostiteljskim uslugama, ali je propustio činjenicu da je isti sukladno zakonskim odredbama bio obvezan izdati račun za izvršenu uslugu davanja poslovnog prostora u zakup. Ovom kompenzacijom porezni obveznik je prikrivio dva pravna posla koja je bio dužan izvršiti, a koji se odnose na obračunavanje i plaćanje dvije vrste poreza. Na računu je trebao iskazati tržišnu vrijednost zakupnine te istu uvećati za dužan porez na dodanu vrijednost, ako je registriran kao takav obveznik, te isti u propisanom roku prijaviti nadležnom poreznom tijelu i platiti dužni porez. Nadalje, iznos fakturirane zakupnine trebao je u Glavnoj knjizi iskazati kao prihod razdoblja te u propisanom roku u prijavi poreza na dobit za tekuću godinu poslovanja na oporezivu osnovicu od prihoda zakupnine obračunati, prijaviti i platiti porez na dobit.

Nadalje, u slučaju kada porezno tijelo u postupku nadzora utvrdi da porezni obveznik nema urednu i vjerodostojnu dokumentaciju kojom bi dokazao nastali poslovni događaj te shodno

---

<sup>33</sup> temeljem Općeg poreznog zakona



tome njegove propisane evidencije (Knjige URA/IRA, Glavna knjiga, Bruto bilanca) i financijska izvješća (Račun dobiti i gubitka) nisu točni ni temeljeni na stvarnom događaju, razvidno je da porezna izvješća u kojima je porezni obveznik sam obračunao i prijavio poreznu obvezu za plaćanje nadležnom poreznom tijelu nisu uredna, točna ni vjerodostojna.

### **3.2.8. Procjena porezne osnovice**

Kada inspektori u postupku poreznog nadzora uoče nezakovitosti dužni su dokazima potkrijepiti utvrđenu činjenicu da porezna obveza koju je prijavio sam porezni obveznik u poreznim izvješćima nije točna te sukladno zakonskim odredbama<sup>34</sup> postupkom procjene porezne osnovice utvrditi novu poreznu obvezu.

Skladno propisima porezno tijelo mora izvršiti procjenu porezne osnovice u slijedećim slučajevima:

- ako porezni obveznik ne može predložiti 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.

Propisano je da porezni inspektori prilikom procjene moraju ocijeniti je li barem dio poslovne dokumentacije poreznog obveznika uredan i vjerodostojan, pri čemu moraju poreznu osnovicu utvrditi temeljem:

- raspoložive uredne poslovne dokumentacije, ako ona postoji, a nije proknjižena,
- raspoložive uredne poslovne dokumentacije o poslovanju u određenom razdoblju kraćem od razdoblja oporezivanja (dnevnim, tjednim ili mjesečnim primicima), tako

---

<sup>34</sup> temeljem Općeg poreznog zakona

da se na temelju podataka o tom dijelu poslovanja procijeni porezna osnovica određenog razdoblja,

- 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.

Međutim, kada nema zakonske osnove da se na temelju dijela dokumentacije poreznog obveznika izvrši procjena, porezno tijelo će temeljem evidencija drugih poreznih obveznika ili vlastitim angažmanom u postupku nadzora utvrditi relevantne čimbenike koji bi mogli utjecati na fer procjenu porezne osnovice poreznog obveznika u postupku nadzora.

U tom slučaju inspektori polaze od slijedećih činjenica:

- 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 koji imaju iste uslužne ili proizvodne kapacitete,
- podataka o mogućnostima isporuka dobara ili obavljanja usluga utvrđenih očevidom u postupku poreznog nadzora.

Porezno tijelo je ovlašteno da po slobodnoj ocjeni odluči koje će mjerilo ili više njih koristiti za procjenu porezne osnovice.

Na temelju činjenica utvrđenih u postupku poreznog nadzora inspektori, a prije sastavljanja zapisnika inspektori su dužni obaviti zaključni razgovor o ishodu poreznog nadzora s poreznim obveznikom ili osobom koju je imenovao porezni obveznik te raspraviti sporne činjenice, pravne ocjene, zaključke i njihove učinke na utvrđivanje porezne obveze te o tome sačiniti službenu zabilješku.

Nakon obavljene rasprave o poreznom nadzoru inspektori su dužni sastaviti zapisnik o poreznom nadzoru.

### 3.2.9. Zapisnik o poreznom nadzoru

Zapisnik je porezni akt o utvrđenim činjenicama u provedenom postupku poreznog nadzora.

Kada u postupku poreznog nadzora nisu utvrđene nezakonitosti u poslovanju poreznog obveznika isti je okončan uručanjem zapisnika te inspektori ne provode daljnje radnje osim onih kojima obavještavaju nadležnu ispostavu poreznog tijela da je nadzor završen te da nema novoutvrđenih poreznih obveza za poreznog obveznika.

Međutim, kada se u postupku poreznog nadzora utvrdi da je porezni obveznik utajio dužan porez inspektori su nakon zapisnika obvezni izdati porezno rješenje.<sup>35</sup> Za razliku od zapisnika koji je u biti neupravni akt kojim se utvrđuje samo činjenično stanje koje je dovelo do oporezivanja, porezno rješenje je upravni akt kojim se nalaže plaćanje novoutvrđene porezne obveze i provođenje evidencije u poslovnim knjigama poreznog obveznika.

Zapisnik o poreznom nadzoru obvezno sadrži:

- a) zaglavlje,
- b) uvod,
- c) nalaz,
- d) uputu o pravnom lijeku,
- e) potpis ovlaštenih službenih osoba,
- f) dostavnu naredbu.<sup>36</sup>

U zaglavlju zapisnika navodi se naziv poreznog tijela klasa, urudžbeni broj i datum poreznog akta.

Uvodni dio pruža slijedeće podatke:

- o službi poreznog tijela te ime i prezime inspektora koji su obavili porezni nadzor,

---

<sup>35</sup> od 2015. godine uvedena je mogućnost sklapanja porezne nagodbe, samo za nezakonitosti nenamjernog karaktera u okviru prekršaja, kojom se poreznom obvezniku omogućava neobračunavanje kamata ako plati nagodbu u ostavljenom roku (tri dana) ili dijela kamata (do tri mj.) uz uvjet da se ista sklapa danom uručjenja zapisnika i da porezni obveznik pisano izjavi da se odriče prava na pravne lijekove i s tim da porezna nagodba s danom potpisa postaje ovršna isprava koju porezno tijelo može odmah naplatiti. Ako se ne ispune sklopljeni uvjeti iz porezne nagodbe izdaje se porezno rješenje. Porezna nagodba nije obveza već je ostavljeno na volju poreznog obveznika da ako ispunjava propisane preduvjete i priznaje novoutvrđene obveze u postupku nadzora podnese poreznom tijelu pisani zahtjev za sklapanjem porezne nagodbe.

<sup>36</sup> temeljem Općeg poreznog zakona

- predmet nadzora (vrsta poreza i razdoblje nadzora),
- pravni temelj za obavljanje kontrole predmeta nadzora,
- naziv, sjedište i opće podatke o poreznom obvezniku,
- mjesto i vrijeme obavljanja poreznog nadzora,
- odgovorne osobe kao i osobe koje su sudjelovale u postupku poreznog nadzora od strane poreznog obveznika,
- podaci o žiro-računima preko kojih se odvija platni promet poreznog obveznika,
- činjenica da je uručjenjem naloga za porezni nadzor porezni obveznik upoznat s pravima,
- jesu li kod poreznog obveznika obavljani porezni nadzori za ranija razdoblja, te podaci o nepravilnostima u poslovanju, ako su bile utvrđene.

Nalaz zapisnika o poreznom nadzoru je njegov najznačajniji dio jer sadrži podatke koja poslovna dokumentacija je pregledana u zadanom razdoblju te jesu li provedenom inspekcijskom kontrolom kod poreznog obveznika utvrđene nepravilnosti u obračunavanju i prijavljivanju poreza. Ako je provjerom činjenica bitnih za oporezivanje u postupku poreznog nadzora utvrđeno da je porezni obveznik netočno obračunao i prijavio poreznu obvezu, odnosno da je utajio porez, u nalazu zapisnika inspektori su dužni valjano obrazložiti pravni i činjenični temelj na osnovu kojeg je utvrđena novonastala porezna obveza za poreznog obveznika.

Uputa o pravnom lijeku poreznom obvezniku omogućava da u ostavljenom roku podnese prigovor na zapisnik u kojem može dostaviti nove činjenice i dokaze koji mu nisu bili dostupni u vrijeme poreznog nadzora, a koji bi mogli biti od utjecaja na umanjenje porezne obveze utvrđene zapisnikom.

Rok za prigovor ima karakter produljivog roka jer se može odobriti u rasponu od 5 (pet) do 20 (dvadeset) dana, o čemu odlučuju inspektori ovisno o složenosti poreznog nadzora i dokumentacije temeljem koje je utvrđena obveza poreza.

O prigovoru na zapisnik porezno tijelo odlučuje na dva načina. Ako su prigovorom iznesene činjenice i dokazi koje utječu na promjenu stvari, inspektori ga uvažavaju o čemu donose dopunski zapisnik na koji porezni obveznik nema pravo na prigovor. Međutim, ako činjenice

iz prigovora nisu potkrijepljene dokazima ili su takve da nisu od utjecaja na drugačije rješenje stvari prigovor se odbija, a razlozi odbijanja se daju u obrazloženju poreznog rješenja.

Zapisnik o poreznom nadzoru obvezno potpisuju inspektori koji su obavili porezni nadzor. Također, prije uručenja zapisnik mora biti pregledan i odobren od osobe koja je po vertikali nadređena inspektorima, što se potvrđuje potpisom na primjerku zapisnika koji se odlaže u arhivu.

Uobičajeno je da se zapisnik sastavlja u 5 (pet) primjeraka, od čega jedan ostaje u arhivi službe za nadzor poreznog tijela te se po jedan primjerak dostavlja: poreznom obvezniku, nadležnoj ispostavi poreznog tijela te službi za prekršaj. Ako porezni obveznik u daljnjem postupku uloži žalbu na porezno rješenje jedan original zapisnika dostavlja se drugostupanjskoj službi na daljnje postupanje. Nadalje, u slučaju kada je zapisnikom utvrđena obveza poreza za čiji nastanak je razvidna namjera utaje poreza, odnosno kazneno djelo, tada porezno tijelo sastavlja zapisnik u 7 (sedam) primjeraka jer ima obvezu originale zapisnika dostaviti nadležnom općinskom državnom odvjetništvu te policiji.

Zapisnik se uručuje poreznom obvezniku osobno ili putem pošte, a u slučaju kada isti ima opunomoćenika isti se dostavlja samo opunomoćeniku. Kada se porezni akt dostavi opunomoćeniku poreznog obveznika smatra se da je uručen poreznom obvezniku.

### **3.2.10. Porezno rješenje**

U postupku poreznog nadzora na temelju zapisnika kojim je utvrđeno da porezni obveznik nije pravilno obračunao i prijavio porez izdaje se porezno rješenje kojime se nalaže plaćanje novoutvrđene porezne obveze. Rješenje se donosi u roku od 60 (šezdeset) dana od dana uručenja zapisnika poreznom obvezniku.

Porezno rješenje doneseno u postupku poreznog nadzora obvezno sadrži:

- a) zaglavlje,
- b) uvod,
- c) izreku,
- d) obrazloženje,
- e) uputu o pravnom lijeku,

- f) potpis ovlaštene osobe,
- g) otisak pečata,
- h) dostavnu naredbu.<sup>37</sup>

Za razliku od zapisnika porezno rješenje umjesto nalaza sadrži izreku i obrazloženje, te se ovjerava otiskom pečata. Ostali elementi su identično propisani, te naprijed obrazloženi kod sastavnica zapisnika.

U izreci poreznog rješenja poreznom obvezniku se nalaže plaćanje dužnog poreza. Stoga izreka poreznog rješenja mora biti jasna i nedvojbeno te pružati slijedeće činjenice bitne za plaćanje obveze utvrđene u postupku poreznog nadzora, kako slijedi:

- vrstu poreza za koji se nalaže plaćanje,
- razdoblje na koje se odnosi novoutvrđena obveza poreza,
- poreznu osnovicu,
- primijenjenu propisanu stopu poreza,
- iznos novoutvrđene obveze poreza,
- iznos dužnih zakonskih kamata,
- nalog za uplatu s navedenim uplatnim računom,
- rok u kojem je porezni obveznik dužan platiti porez,
- obvezu evidentiranja novoutvrđene porezne obveze u poslovnim knjigama,
- uvjet o provođenju postupka ovrhe ako porezni obveznik ne izvrši zadani nalog za uplatu poreza.

U obrazloženju poreznog rješenja porezno tijelo se poziva na zapisnik o provedenom nadzoru kod poreznog obveznika u kojem je utvrđeno nezakonito postupanje te se detaljno obrazlaže pravni i činjenični temelj na temelju kojih je poreznom obvezniku naloženo postupanje kao u izreci poreznog rješenja.

U uputi o pravnom lijeku poreznog rješenja porezni obveznik se upućuje da u ostavljenom roku od 30 (trideset) dana može uložiti žalbu na porezno rješenje. Na žalbu je isti dužan platiti

---

<sup>37</sup> temeljem Općeg poreznog zakona

upravnu pristojbu na način da na istu nalijepi propisane biljege u propisanoj protuvrijednosti u novcu.

Porezno tijelo žalbu poreznog obveznika neće uzeti u razmatranje ako porezni obveznik dostavi žalbu koja ne zadovoljava jedan ili više od propisanih uvjeta:

- nije propisano biljegovana,
- nije potpisana od ovlaštene osobe,
- dostavljena je izvan propisanog roka.<sup>38</sup>

U navedenom slučaju porezno tijelo će odbaciti žalbu iz razloga što je ista nepravovremena i nepotpuna, odnosno nije izjavljena od ovlaštene osobe.

Ako porezni obveznik ne uloži žalbu ili istu porezno tijelo osnovano odbaci porezno rješenje postaje izvršno 39. (tridesetdeveti) dan od dana uručenja poreznom obvezniku. Klauzula izvršnosti poreznog rješenja označava da je porezno rješenje postalo konačno te da je porezni obveznik iscrpio mogućnosti korištenja pravnih lijekova koji bi mogli biti od utjecaja na drugačije rješavanje stvari.

Nadalje se nadležnoj ispostavi poreznog tijela dostavlja izvješće na temelju kojeg se novoutvrđena obveza iz postupka poreznog nadzora evidentira u informacijskom sustavu Porezne uprave (ISPU), razvrstana po vrstama poreza, gdje se automatizmom obračunavaju daljnje zakonske kamate do dana uplate dužnog poreza. Zbog neplaćanja poreza utvrđenog poreznim rješenjem koje je zaduženo u ISPU porezno tijelo može aktivirati postupak ovrhe te se prisilno naplatiti od imovine poreznog obveznika, u novcu ili u stvarima.

### **3.2.11. Drugostupanjski upravni postupak**

U slučaju kada porezni obveznik pravovremeno uloži žalbu na porezno rješenje za koju inspektori utvrde da nema osnove da se odbaci oni u svojstvu prvostupanjskog tijela koje je utvrdilo poreznu obvezu, odnosno službe za nadzor, nemaju prava odlučivanja o žalbi na porezno rješenje nego se ista sa cjelokupnim spisom predmeta šalje drugostupanjskom

---

<sup>38</sup> temeljem Zakon o općem upravnom postupku

tijelu<sup>39</sup>, koje je kao nezavisno tijelo ustrojeno izvan poreznog tijela a nadležno je za rješavanje žalbi.

Drugostupanjsko tijelo o žalbi odlučuje rješenjem pri čemu je moguć jedan od tri ishoda:

- žalba se odbija,
- žalba je djelomično usvojena,
- žalba se usvaja, predmet se vraća na ponovni postupak,
- žalba se usvaja, poništava se porezno rješenje.<sup>38</sup>

Kada drugostupanjsko tijelo odbije žalbu poreznog obveznika znači da je porezno tijelo utvrdilo poreznu obvezu u postupku poreznog nadzora ispravno i utemeljeno na zakonu. Stoga porezno rješenje postaje izvršno 9. (deveti) dan od dana uručenja drugostupanjskog rješenja poreznom obvezniku. Nadalje se nadležnoj ispostavi poreznog tijela dostavlja izvješće na temelju kojeg se novoutvrđena obveza registrira u informacijskom sustavu Porezne uprave (ISPU) gdje se automatizmom obračunavaju daljnje zakonske kamate do dana uplate dužnog poreza. Kada ispostava poreznog tijela utvrdi da dužan porez nije plaćen aktivira se postupak ovrhe te se izvršava prisilna naplata od imovine poreznog obveznika, u novcu ili u stvarima.

Drugostupanjsko tijelo kod djelomično usvojene žalba taksativno određuje koje točke poreznog rješenja su ispravno utvrđena te za koje se mora provesti ponovni postupak utvrđenja porezne obveze, odnosno produbiti porezni nadzor na način da se provede ponovni postupak poreznog nadzora koji će se fokusirati na utvrđivanje svih relevantnih činjenica i prikupljanje nedvojbenih dokaza koji su odlučujući o pojedinoj stvari.

Međutim, shodno rješenju drugostupanjskog tijela za određene točke poreznog rješenja za koje je utvrđeno da su ispravno i na zakonu utemeljene ne provodi se ponovni postupak te iste postaju izvršne 9. (deveti) dan od uručenja drugostupanjskog rješenja i takve porezne obveze se izvješćem zadužuju u ISPU. Za točke poreznog rješenja koje su poništene porezno tijelo je obvezno provesti ponovni postupak poreznog nadzora o čemu se sastavlja zapisnik i donosi novo porezno rješenje.

---

<sup>39</sup> U Republici Hrvatskoj o žalbama na porezna rješenja odlučuje Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak pri Ministarstvu financija u Zagrebu



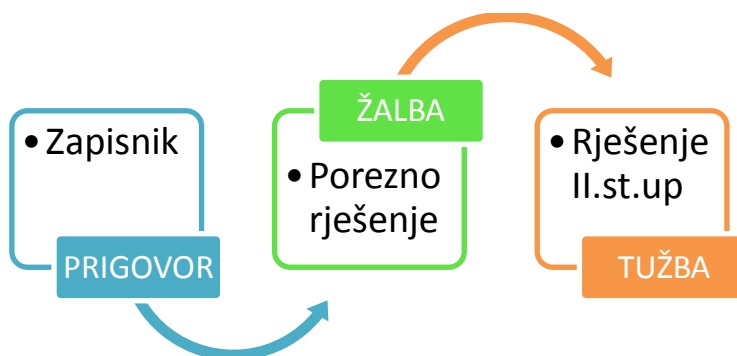
Ako drugostupanjsko tijelo rješavajući o žalbi ocijeni da prvostupanjsko tijelo nije potpuno obrazložilo činjenice na kojima utvrđuje porez ili su prikupljeni dokazi dvojbeni, isto može naložiti pokretanje cjelovitog ponovnog postupka poreznog nadzora pri čemu se u rješenju porezno tijelo upućuje kako će provesti ponovni postupak i koje činjenice i dokaze treba pribaviti da bi nedvojbeno potvrdilo svoj nalaz.

Rješenjem drugostupanjskog tijela može se poništiti porezno rješenje, a time posljedično i zapisnik, kada isto tijelo ocijeni da su poreznom obvezniku pogrešnom primjenom zakona povrijeđena materijalna prava poreznog obveznika. U tom slučaju porezno tijelo iz aplikacije rezultata poreznog nadzora koji se vodi u ISPU mora stornirati novoutvrđenu obvezu za poreznog obveznika te izvijestiti nadležnu ispostavu poreznog tijela o poništenju poreznog rješenja od strane drugostupanjskog tijela te da stoga nema novoutvrđene obveze, što u konačnici znači da se poreznom obvezniku priznaju obveze koje je sam prijavio putem poreznih prijava.

Protiv drugostupanjskog rješenja porezni obveznik može uložiti tužbu, odnosno u ostavljenom roku pokrenuti upravni spor. Pokretanje upravnog spora nema utjecaja na zaduženje novoutvrđene porezne obveze po izvršnost poreznog rješenja, nakon uručenja drugostupanjskog rješenja. Međutim, ako se presudom Upravnog suda ospori drugostupanjsko rješenje isto donosi rješenje u kojem upućuje prvostupanjsko tijelo o daljnjem postupanju u postupku poreznog nadzora kod poreznog obveznika.

Zakonske kamate na novoutvrđene porezne obveze iz postupka poreznog nadzora obračunavaju se od dana dospijeca do dana izvršnosti poreznog rješenja.

### Slika 3.9: Pravni lijekovi dopušteni u postupku poreznog nadzora



Izvor: Autor

### **3.2.12. Razlučivost sankcioniranja prekršajnom ili kaznenom prijavom**

Utvrđenje porezne obveze u postupku poreznog nadzora zahtijeva od inspektora da podnesu zahtjev za provođenje prekršajnog ili kaznenog postupka kojim će se sankcionirati porezni obveznik zbog nezakonitog ponašanja.

S obzirom da je porezno tijelo ustrojeno kao cjelovit sustav praćenja naplate potraživanja isto ima i službu za prekršajni postupak koja sukladno zakonskim odredbama određuje visinu kazne za počinjene porezne prekršaje. Poreznom obvezniku se po provedenom prekršajnom postupku određuje kazna u novčanom iznosu te rok do kojeg je isti obvezan podmiriti kaznu uplatom na propisani račun. Međutim, ako porezni obveznik ne izvrši plaćanje kazne ista se zamjenjuje kaznom zatvora.

Zahtjev za pokretanje prekršajnog postupka podnosi se kada porezni obveznik bez namjere, greškom ili iz neznanja netočno obračuna i prijavi poreznu obvezu ili ne uplati dužan porez u propisanom roku. Ako porezni obveznik ne izvrši plaćanje kazne isti može biti priveden u određenu zatvorsku ustanovu u kojoj je dužan boraviti onoliko dana koji srazmjerno odredbama zakona odgovaraju novčanim jedinicama kazne.<sup>40</sup>

Kada postoji osnovana sumnja potkrijepljena dokazima utvrđenim u postupku poreznog nadzora da je porezni obveznik s namjerom stjecanja protupravne imovinske koristi oštetio državni proračun za utajeni porez tada je porezno tijelo dužno nadležnom državnom tijelu podnijeti kaznenu prijavu.<sup>41</sup> Za namjeru utaje porez određuje se kazna zatvora.

### **3.2.13. Hodogram slijeda poreznih akata u postupku poreznog nadzora**

Nastavno na naprijed navedenu analizu postupka provođenja poreznog nadzora razvidno je da su dva moguća ishoda nadzora:

- nadzorom su utvrđene nepravilnosti,
- nadzorom nisu utvrđene nepravilnosti.

---

<sup>40</sup> Prema nalogu rješenja prekršajne službe poreznog tijela u Republici Hrvatskoj neplaćanje novčana kazne u vrijednosti od 400,00 kn zamjenjuje se kaznom zatvora od 1(jednog) dana.

<sup>41</sup> Kaznena prijava podnosi se nadležnom Općinskom državnim odvjetništvu, o čemu se obavještava nadležni odjel za gospodarski kriminalitet Policijske uprave.

Ovisno o ishodu poreznog nadzora inspektori u postupku poreznog nadzora imaju obvezu poreznom obvezniku dostaviti porezne akte koji odražavaju rezultat poreznog nadzora: nalog za porezni nadzor, zapisnik, porezno rješenje te rješenje drugostupanjskog postupka, ako isto žalbu rješava.

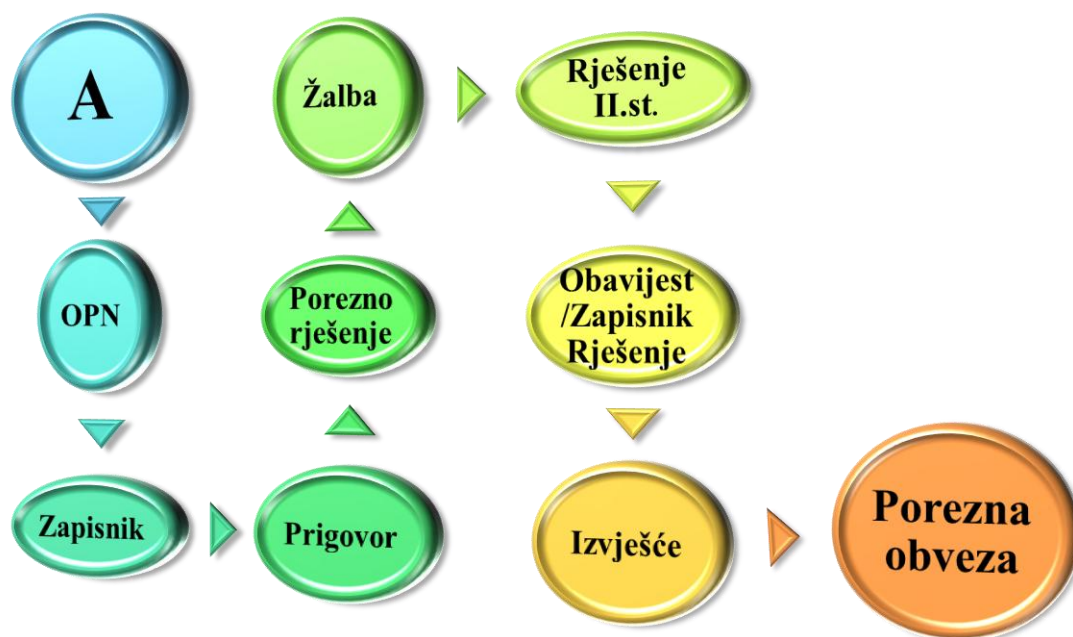
Nadležnoj ispostavi poreznog tijela dostavljaju se: obavijest o obavljenom poreznom nadzoru te izvješće o novoutvrđenoj obvezi poreza i zakonskih kamata.

Porezni akti kojima se zahtijeva sankcioniranje nezakonitog postupanja poreznog obveznika podnosi se službi za prekršajni postupak poreznog tijela (prijava prekršaja) ili drugim državnim tijelima (kaznena prijava).

Zaključak o proširenju poreznog nadzora ili ustrojstvu poslovne dokumentacije nije obvezan porezni akt u postupku poreznog nadzora već se izdaje u određenim slučajevima. Nadalje, inspektori u postupku poreznog nadzora mogu utvrditi činjenice bitne za oporezivanje drugih ili pružiti pravnu pomoć, o čemu se sastavlja pripadajuća obavijest o činjenicama.

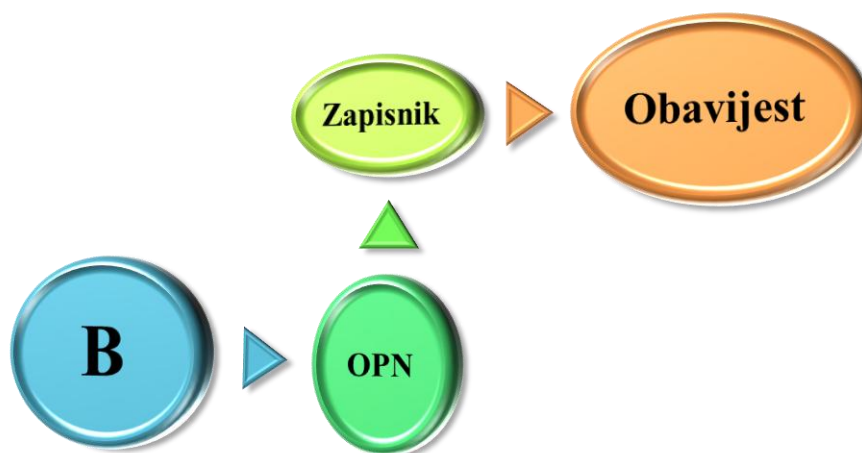
Porezni obveznik može u postupku poreznog nadzora podnijeti prigovor, žalbu i tužbu. Prvostupanjsko tijelo dužno je očitovati se na prigovor, a žalbu je dužno proslijediti drugostupanjskom tijelu na rješavanje. O tužbi poreznog obveznika odlučuje upravni sud jer se ista ulaže na rješenje drugog stupnja.

Slika 3.10: Postupanje inspektora kada su poreznim nadzorom utvrđene nepravilnosti



Izvor: Autor

Slika 3.11: Postupanje inspektora kada poreznim nadzorom nisu utvrđene nepravilnosti



Izvor: Autor

### **3.2.14. Praćenje rezultata poreznog nadzora u ISPU**

Svi podaci o provedenom poreznom nadzoru od dostave naloga za porezni nadzor, zaključka, sastavljanja zapisnika, dostave prigovora, poreznog rješenja, uložene žalbe, rješenja drugostupanjskog postupka, pokrenutog upravnog spora, izvršenosti poreznog rješenja, utvrđene porezne osnovice, porezne obveze i obračunatih kamata te podnošenju prekršajnih/kaznenih prijava zasebno se evidentiraju u aplikaciji ISPU naziva “Rezultati poreznog nadzora“ (skr. RPN).

Aplikacija RPN pruža detaljan uvid u tijek poreznog nadzora od naloga za porezni nadzor i dostave istog poreznom obvezniku ili zakonskom zastupniku do podnošenja prekršajne ili kaznene prijave, te između ostaloga i sljedeće podatke: je li nadzor najavljen (opcija tipa DA/NE), mjesta gdje je obavljen nadzor (šifra ispostave sjedišta/poslovne jedinice), podatak o vremenu koji su inspektori utrošili za obavljanje poreznog nadzora razvrstano po mjesečnim razdobljima, imena ovlaštenih inspektora, zapisnik uručen (opcija datum tipa dd mm gggg), jesu li nadzorom utvrđene nezakonitosti (DA/NE), je li podnesen prigovor (DA/NE) i kada (dd mm gggg), je li sastavljen dopunski zapisnik (dd mm ggg), je li u tijeku nadzora sastavljena službena zabilješka (dd mm gggg), je li donesen zaključak (mm gggg) i broj zaključaka, izvršenost zaključka (mm gggg) i broj izvršenih zaključaka, u kojem poreznom razdoblju je doneseno rješenje u I. stupnju (mm gggg), broj dostavljenih rješenja I. stupnja poreznom obvezniku, broj dostavljenih rješenja I. stupnja zakonskom zastupniku, primitak žalbe na rješenje (mm gggg), žalba na rješenje prihvaćena u I. stupnju (mm gggg), žalba prosljeđena na II. stupanj (mm gggg), datum izvršnosti rješenja (dd mm gggg), donijeto rješenje II. stupnja (mm gggg), broj dostavljenih rješenja II. stupnja poreznom obvezniku, broj dostavljenih rješenja II. stupnja zakonskom zastupniku, povrijeđene zakonske odredbe (šifra zakona, članak/stavak/točka), obračunati prihod po vrstama poreza, iznos naplaćenih prihoda (opcija tijekom nadzora/po rješenju), prihodi koji se ne zadužuju (npr. smanjenje gubitka kod obveznika poreza na dobit), prijava/zahtjev za prekršaj podnijet (mm gggg), prijava za kazneno djelo podnijeta (mm gggg), izrečene mjere u postupku nadzora: privremena zabrana obavljanja djelatnosti (mm gggg) i broj donesenih rješenja o zabrani, privremeno oduzeti predmeti: novac/vrijednosni papiri/dokumentacija/ostalo (opcije: kune i lipe, valuta, potvrda, razdoblje), zahtjev za pravnu pomoć upućen ili pružen (opcije: drugom

područnom uredu poreznog tijela, drugom tijelu) i broj pravnih pomoći te drugi podaci bitni za evidenciju o provođenju postupka poreznog nadzora.

Unos i promjena podataka u RPN omogućena je samo inspektorima koji provode predmetni porezni nadzor, dok je uvid u aplikaciju omogućen samo službenicima poreznog tijela koji imaju posebna ovlaštenja za traženi nivo pristupa podacima iz poreznog nadzora (hijerarhijska vertikala službe za nadzor poreznog tijela).

Pretraživanje navedene aplikacije RPN moguće je po ključevima: broja naloga za porezni nadzor, poreznog obveznika (OIB, ime i prezime/naziv, adresa), inspektora (OIB) koji su obavili porezni nadzor te službe za nadzor poreznog tijela koja je obavila nadzor (šifra).

Službenicima nadležnih ispostava poreznog tijela nije dopušten uvid u evidencije o poreznim nadzorima, a isti se upoznaju s rezultatom poreznog nadzora direktno od strane inspektora koji su dužni dostaviti obavijest o provedenom poreznom nadzoru te zapisnik o ishodu poreznog nadzora. Ako je u postupku poreznog nadzora utvrđena porezna obveza dostavlja se izvršno porezno rješenje (obvezno s klauzulom izvršnosti) i izvješće o poreznom nadzoru temeljem kojeg se u ISPU porezni obveznik zadužuje za utvrđeni porez. Nadalje, s obzirom da nadležna ispostava poreznog tijela ima obvezu praćenja prijavljivanja i plaćanja poreza ista prati je li porezni obveznik uplatio porez i pripadajuće kamate sukladno donesenom poreznom rješenju. U slučaju kada porezni obveznik ne izvrši obvezu plaćanja nadležna ispostava nalaže službi za ovrhu, također u okviru ustrojstva poreznog tijela, da aktivira instrument prisilne naplate i provede ovrhu nad novčanim sredstvima i/ili imovinom poreznog obveznika u visini dužnog poreza i zakonskih kamata.

## **4. MODEL UTJECAJA KOMPLEKSNOSTI INSPEKCIJSKE KONTROLE NA OTKRIVANJE NEZAKONITOSTI U POSTUPKU POREZNOG NADZORA**

Nastavno na navedeni zakonodavni okvir provođenja postupka poreznog nadzora razvidna je razložnost rješavanja problematike porezne utaje. Međutim, stalna pojavnost poreznih nezakonitosti kod poreznih obveznika zahtjeva permanentno iznalaženje novih metoda otkrivanja utaja poreza koje će poboljšati postojeće zakonske odrednice i time utjecati na učinkovitije otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

U ovom poglavlju daje se prikaz modela utjecaja kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora pri čemu se u prvom dijelu iznosi teorijsko polazište i pretpostavke na kojima se temelje postavljene hipoteze istraživanja. Na temelju determiniranih hipoteza u drugom dijelu se izlaže oblikovani model utjecaja kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora slijedom čega se u trećem dijelu prilaže definiranje i operacionalizacija postavljenih varijabli navedenog modela.

### **4. 1. DETERMINIRANJE ISTRAŽIVAČKIH HIPOTEZA**

Porezni nadzor ima subjekt i objekt kontrole. Subjekt kontrole je porezno tijelo koje provodi inspeksijsku kontrolu, a objekt kontrole je porezni obveznik kod kojeg se provodi porezni nadzor.

U istraživanju postavljene su četiri glavne i dvije pomoćne hipoteze. Hipoteza H1 i pomoćne hipoteze PH1.1 i PH1.2 odnose se na subjekt porezne kontrole, a hipoteze H2, H3 i H4 na objekt porezne kontrole.

Prva radna hipoteza glasi:

**H<sub>1</sub>: Provođenje naloga poreznog tijela o kontroli većeg broja poreza i obuhvata duljeg razdoblja poslovanja poreznog obveznika uz isti utrošak vremena određen za obavljanje inspeksijske kontrole pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**

U istraživanju poreznog tijela pod komponentama subjekta kontrole podrazumijevaju se komponente provođenja poreznog nadzora koje su sastavni dio svake inspeksijske kontrole:

- broj poreza koji se kontrolira
- razdoblje nadzora.

Broj poreza i razdoblje nadzora predstavljaju komponente inspeksijske kontrole koje svojim povećanjem utječu na kompleksnost kontrole koja se mora izvršiti u zadanom vremenu, odnosno s planiranim utroškom rada inspektora.

Navedene komponente porezne kontrole do sada su malo istraživane, a razlog se pronalazi u teško dostupnim informacijama o snazi poreznog tijela kao i načinu planiranja i provođenja poreznih kontrola koje se smatraju tajnim podacima nedostupnim za javnost jer se radi o mjerama sprječavanja porezne utaje, odnosno provođenju fiskalne politike važne za stabilnost gospodarstva svake države.

Zbog nedostupnosti i povjerljivosti podataka o obavljenim poreznim nadzorima u istraživačkoj praksi se bilježi dokazivanje postavljenih hipoteza na vrlo malim uzorcima, pa su u svom istraživanju poreznog nadzora Chan i Chow (1997) testiranjem provedenim na uzorku od 81 slučaja poreznog nadzora transfernih cijena na primjeru Kine u razdoblju od 1992.-1993. godine dokazali da porezna tijela vrše odabir firmi za porezni nadzor navodeći se sa tri ključne spoznaje o poslovanju firme: iskazanim gubitkom kroz dva porezna razdoblja, primjetnom fluktuacijom dobiti kroz razdoblja te iskazanom manjom dobiti poslovanja od prosjeka djelatnosti.

Nadalje, Chan i Mo (2002) su dokazali da karakteristike poreznih obveznika (npr. orijentiranost izvozu ili domaćem tržištu, te vrsta djelatnosti) značajno utječu na povećanje



učinkovitosti poreznog nadzora, što pridonosi procjeni i planiranju poreznog nadzora, promjenama u fiskalnoj politici i boljem razumijevanju ponašanja poreznih obveznika u namjeri izbjegavanja plaćanja poreza, a testiranje su proveli na uzorku od 256 provedenih poreznih nadzora na primjeru Kine u 2000. godini.

Shodno navedenom, smatra se potrebnim naglasiti da se hipoteze dokazuju na iznimno velikom uzorku istraživanja poreznog nadzora. Veličina uzorka iznosi oko 15 000 opservacija, a izvor podataka je Ministarstvo financija Republike Hrvatske, baza podataka ISPU (Informacijski sustav Porezne uprave).

S obzirom da se očekuje pozitivan utjecaj komponenti provođenja inspeksijske kontrole: broja poreza i razdoblja nadzora na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora, s ciljem lakšeg dokazivanja temeljne hipoteze H1 smatra se potrebnim zasebno istražiti pojedinačan utjecaj navedenih komponenti porezne kontrole na rezultat nadzora.

Kompleksnost postavljene hipoteze **H1** implicira dvije pomoćne hipoteze:

**PH1.1: Kontrola većeg broja poreza uz isti utrošak vremena određen za obavljanje inspeksijske kontrole pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**

Kontrola većeg broja poreza pretpostavlja povećanje kompleksnosti zadatka. Prema dosadašnjim istraživanjima kompleksnost zadatka utječe na lošiji rezultat.

Prema Pincus et al. (2003) kada su se revizori u postupku kontrole fokusirali na otkrivanje prijevara radi povećanje učinkovitosti revizije ukupno su prekontrolirali manji obim poslovne dokumentacije. Navedeno je u suprotnosti sa propisanim revizijskim standardima i praksi koja upozorava na važnost rizika otkrivanja prijevara u poslovanju poduzetnika, a pretpostavlja se da kontrola većeg obima poslovne dokumentacije pruža više šansi za uočavanje nepravilnosti.

Bonner (1994) tvrdi da kompleksnost zadatka negativno utječe na procjenu revizora: pravilnu uporabu znanja, dosljednu primjenu znanja i druge izravne i neizravne učinke. Kompleksniji zadatak zahtijeva više kognitivnog truda i veću razinu sposobnosti (isto vidjeti kod Libby, 1981; 1985).

Eksperimentalne studije i studije slučaja dokazuju navedene tvrdnje (Pratt i Jiambalvo, 1981; Simnett i Trotman, 1989; Asare i McDaniel, 1996; Simnett, 1996; Tan et al., 2002).

Kao posljedica navedenog složeniji zadatak vjerojatno će rezultirati lošijim rezultatom, što su utvrdili Maynard i Hakel (1997).

Međutim, premda se prema prethodno provedenim istraživanjima podrazumijeva da kompleksnost zadatka kao i fokusiranost na izvršenje zadanog cilja negativno utječu na rezultat zadane kontrole poslovne dokumentacije smatra se da će inspeksijska kontrola većeg broja poreza kod poreznog obveznika rezultirati pozitivnim utjecajem na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

Navedeno se obrazlaže činjenicama da u predmetnom slučaju kontrole poreznih prihoda kada je nalogom za nadzor određena kontrola većeg broja poreza (npr. porez na dohodak, porez na dodanu vrijednost, porez na dobit) inspektori imaju mogućnost efikasnije alokacije planiranog vremena za nadzor poreznog obveznika. Odnosno, kada inspektori prilikom okvirnog pregleda poslovne dokumentacije vezane za kontrolu prvog zadanog poreza (npr. poreza na dohodak) koji se provodi metodom “probira i preskoka“ uoče da nema nepravilnosti, imaju mogućnost donošenja odluke da prijeđu na kontrolu drugog i daljnje zadanog poreza (npr. kontrola poreza na dodanu vrijednost, pa poreza na dobit itd.) kod kojih postoji veća vjerojatnost otkrivanja nezakonitosti u poslovanju.

U slučaju kontrole samo jednog zadanog poreza inspektori, bez obzira ako su metodom “probira i preskoka“ utvrdili postojanje vrlo male vjerojatnost za otkrivanje poreznih nezakonitosti, ostaju fokusirani na cilj nadzora. Shodno naprijed navedenom te zbog toga što je pravilnost obračunavanja i prijavljivanja poreza određena zasebnim poreznim propisima (zakonima i pravilnicima) smatra se da mogućnost kontrole većeg broja poreza povećava vjerojatnost otkrivanja nezakonitog postupanja poreznog obveznika, slijedom čega se očekuje pozitivan utjecaj kontrole većeg broja poreza na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

U okviru postavljenog Logit regresijskog modela (vidi str. 116.) dokazivanje ove hipoteze vrši se uz pomoć koeficijenta  $\beta_1$ . Postavljena hipoteza PH 1.1 smatrat će se dokazanom ako kao rezultat testiranja navedenog modela smjer koeficijenta  $\beta_1$  bude pozitivan.

**PH1.2: Obuhvat duljeg razdoblja poslovanja poreznog obveznika uz isti utrošak vremena određen za obavljanje inspekcijske kontrole pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**

Kontrolom duljeg razdoblja poslovanja poreznog obveznika povećava se kompleksnost poreznog nadzora jer dolazi do povećanja obima dokumentacije koju je potrebno kontrolirati. Ovdje se radi o kontroli više poreznih razdoblja, što nalaže kontrolu većeg broja propisanih financijskih i poreznih izvješća te pripadajuće dokumentacije istog poreznog obveznika.

Provedena empirijska i teorijska istraživanja utaje poreza kroz dulje razdoblje poslovanja pokazala su da postoje različita razmišljanja o pojavnosti poreznih nezakonitosti, odnosno dobiveni rezultati ukazuju da kroz dulje razdoblje poslovanja pojedini porezni obveznici smanjuju namjeru utaje poreza zbog veće vjerojatnosti otkrivanja nezakonitosti od strane poreznog tijela, dok kod drugih dulje razdoblje poslovanja otvara mogućnost za povećanje nezakonitih radnji.

Istražujući navedene tvrdnje Bergman i Nevarez (2006) su usporedili utjecaj poreznog nadzora na smanjenje porezne evazije između dvije zemlje (Čile i Argentina) koje su u sustavu poreza na dodanu vrijednost (VAT). Čile i Argentina su usporedive jer imaju strukturno slične porezne sustave, strukturu i stopu poreza na dodanu vrijednost (Čile 18%, Argentina 21%), slične institucionalne kapacitete, poreznu administraciju, te također zajednički cilj za pojačanim radom porezne administracije na sprječavanju porezne neusklađenosti kod poreznih obveznika. Utvrđene nezakonitosti u prijavljivanju poreza na dodanu vrijednost (utajeni PDV) u Čileu iznosile su oko 22%, dok je u susjednoj Argentini ista stopa bila gotovo udvostručena. Premda imaju slične porezne sustave razlika je u provedbama poreznih propisa.

Promatrane su po dvije grupe poreznih obveznika (kod kojih je porezna kontrola utvrdila nezakonitosti u poslovanju i iste sankcionirala, te kod kojih nije provedena porezna kontrola), na način da se pratio utjecaj utvrđenih nezakonitosti u postupku porezne kontrole i sankcija jedne grupe poreznih obveznika na ponašanje drugih. Istraživanjem se došlo do rezultata da je u Čileu pronalazak poreznih nezakonitosti i sankcioniranje istih kod pojedinih poreznih obveznika utjecalo na svijest drugih na način da su u narednim godišnjim poreznim prijavama

iskazivali veće porezne obveze. Međutim, iznenađujući rezultat pojavio se u Argentini gdje su porezni obveznici kod kojih su utvrđene porezne nezakonitosti (utajivači) u narednim godišnjim poreznim prijavama iskazali još manju poreznu obvezu, što znači da su još više utajivali porez, dok kod ostalih nije došlo do povećanja poreznih nezakonitosti.

Kako navedenim istraživanjem nije jasno utvrđen razlog različite pojavnosti poreznih nezakonitosti u istim uvjetima poslovanja, da bi shvatili namjeru nezakonitog ponašanja smatramo potrebitim sagledati i *anatomiju* utaje poreza koja je bila predmet znanstvenog istraživanja Klepper i Nagin (1989) bazirano na analizi prirode poreznog obveznika u nakani detekcije rizika od otkrivanja porezne prijevare i utjecaja propisanih kaznenih odredbi na ponašanje poreznih obveznika. Istraživanjem se obrazlaže činjenica da je u ljudskoj prirodi nakana čovjeka da sačuva svoje prihode iz razloga što je obveza plaćanja poreza u naravi prisilno davanje kojim porezni obveznici neizostavno ostaju bez dijela svog stečenog bogatstva.

Nadalje, prema empirijskim istraživanjima duljine razdoblja poslovanja u kojem su zatečene porezne nezakonitosti uočeno je da kontrola razdoblja poslovanja duljeg od jedne godine može jasno indicirati pojavnost utaje poreza.

Istraživanjem planiranja porezne kontrole Murray (1995) je utvrdio da porezno tijelo daje prednost poduzećima koji su u poreznim izvješćima za prethodne 2-3 godine imali varijaciju u iskazivanju oporezivih prihoda, u odnosu na poduzeća koji u poreznim izvješćima nemaju negativnih oscilacija u iskazivanju oporezivih prihoda. Na sličan zaključak ukazuje i već prethodno spomenuto istraživanje Chana i Chowa (1997) koji kao jednu od ključnih varijabli za poduzimanje poreznog nadzora uzimaju značajniju fluktuaciju dobiti tijekom dva porezna razdoblja.

U slučaju obuhvata duljeg razdoblja poslovanja porezna kontrola pregleda istu količinu dokumentacije kao i u slučaju obuhvata kraćeg razdoblja poslovanja, promatrano kroz prizmu jednako zadanog vremenskog razdoblja. Pri tome, kontrola duljeg razdoblja poslovanja nužno ne mora povećati vjerojatnost detektiranja poreznih nezakonitosti kao što bismo i očekivali.

Međutim, kako je zgrtanje bogatstva u ljudskoj prirodi, a porez je prisilna obveza koja je nametnuta poreznom obvezniku na način da se trajno plaća u novcu odricanjem od dijela ostvarenog prihoda, smatra se da se kontrolom duljeg razdoblja poslovanja povećava

vjerojatnost za otkrivanjem utaje poreza. Stoga se u istraživanju očekuje da obuhvat duljeg razdoblja poslovanja koje se kontrolira pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

U okviru postavljenog Logit regresijskog modela dokazivanje ove hipoteze vrši se uz pomoć koeficijenta  $\beta_2$ . Postavljena hipoteza PH1.2 smatrat će se dokazanom ako kao rezultat testiranja navedenog modela smjer koeficijenta  $\beta_2$  bude pozitivan.

Rezimirajući dokazivanje pomoćnih hipoteza PH1.1 i PH1.2 iz naprijed navedenog je razvidno da ukoliko kao rezultat testiranja navedenog modela smjer koeficijenta  $\beta_1$  i  $\beta_2$  bude pozitivan postavljena glavna hipoteza H1 smatrat će se dokazanom.

Nakon provedenog istraživanja utjecaja subjekta kontrole, odnosno poreznog tijela koje provodi kontrolu na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora, prelazimo na istraživanje objekta kontrole, odnosno poreznog obveznika koji se kontrolira.

Brojna istraživanja su pokazala da upravo karakteristike poreznog obveznika kao objekta kontrole imaju pozitivan utjecaj na rezultat poreznog nadzora i otkrivanje mogućih nepravilnosti (Cloyd, 1995; Cloyd et al., 1996; Chan i Chow, 1997; Mills, 1998; Mills i Sansing, 2000; Chan i Mo, 2002; Chan et al., 2010). Prema istraživanju Libby (1985) upravo složenost predmeta revizorske kontrole može imati glavnu ulogu u donošenju odluke o nalazu revizije.

S gledišta informacija o poreznom obvezniku koje bi mogle ukazivati na potencijalne nepravilnosti i sugerirati poduzimanje poreznog nadzora, istraživanje se usmjerava na iskazanu visinu oporezivih prihoda kojom razlikujemo velike porezne obveznike od ostalih poreznih obveznika, postojanost iskazanih razlika u izvješćima računovodstvene i porezne dobiti (tzv. *Book Tax Difference*, dalje: BTD), te negativna izvješća o obvezi plaćanja PDV-a. Sve navedeno čini poreznu kontrolu kompleksnijom.

Shodno tome postaviti ćemo i odgovarajuće hipoteze:

**H<sub>2</sub>: Nadzor velikih poreznih obveznika koji iskazuju velike oporezive prihode negativno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**

Veličina poreznih obveznika mjeri se ostvarenim prihodima koje ostvare u određenom razdoblju poslovanja u usporedbi s drugim poreznim obveznicima. U tom smislu oni porezni obveznici koji ostvaruju određenu, zakonom definiranu visinu oporezivih prihoda, te koji ispunjavaju i druge propisane pokazatelje determiniraju se kao veliki porezni obveznici.

Veliki porezni obveznici plaćanjem propisanih poreznih davanja pune 70-80% državnog proračuna, stoga je razvidna značajnost provođenja poreznog nadzora kod velikih poreznih obveznika.

Budući da ostvarivanje visokih prihoda implicira proporcionalno visoku obvezu poreznih davanja i značajan utjecaj na prihod proračuna, u poreznim propisima većine zemalja je određeno da se porezni nadzor kod velikih poreznih obveznika obavlja kontinuirano, tzv. “nastavljenim nadzorom“. Navedenim se smatra da sljedeći porezni nadzor započinje s razdobljem poslovanja do kojeg je izvršena prethodna kontrola (npr. prethodni nadzor izvršen u 2012. godini za razdoblje poslovanja 01.01.-30.09.2012., naredni je započeo u 2014. godini i obuhvaća razdoblje 01.10.2012.-30.04.2014., a naredni nadzor će se nastaviti za razdoblje od 01.05.2014. itd.).

Shodno činjenici da porezno tijelo planira nadzore metodom “odabira, prebira i preskoka“, razvidno je da inspekcijska kontrola velikog poreznog obveznika nije samo dio plana poreznih nadzora, već je u naravi ciljani nadzor.

Prema navedenom je razvidno da su veliki porezni obveznici upoznati sa činjenicom da u određenom razdoblju poslovanja postoji veća vjerojatnost da će porezno tijelo kod njih provesti inspekcijsku kontrolu u odnosu na ostale porezne obveznike, što utječe na porezni moral koji minimizira porezne utaje (Orviska i Hudson, 2002; Alm i Torgler, 2006).

Nadalje, veliki porezni obveznici za razliku od ostalih poduzetnika zbog obuhvatnosti financijskih transakcija zapošljavaju stručan računovodstveni kadar, te dodatno angažiraju financijske i porezne savjetnike za rješavanje specifičnih poslovnih transakcija u svezi minimiziranja poreznih davanja, poradi čega se u postupku nadzora očekuje veća točnost u iskazivanju financijskih i poreznih izvješća.

Potvrdu navedenog očekivanja nalazimo u istraživanju Hanlon i Slemrod (2009) koji su analizirali reakcije tržišta (burze) na informaciju da je određena firma uključena u poreznu

prijevaru, te utvrdili negativan rezultat, odnosno da je burzovna cijena pala je za -1,04% u trenutku prve objave u štampi o mogućoj prijevari.

Međutim, interesantno je naglasiti da provedena istraživanja o povezanosti veličine oporezivih prihoda poreznih obveznika i pojavnosti poreznih nezakonitosti nisu dala iste rezultate, već štoviše različite. Tako primjerice Mills (1998) u svom istraživanju ove problematike ne nalazi na postojanje veze između veličine poreznog obveznika i poreznih nezakonitosti. Istraživanjem koje je proveo Hanlon (2005) utvrđeno je da se pojavnost poreznih nezakonitosti povećava s porastom prihoda poreznih obveznika. Suprotno tome, Chan et al. (2010) su u svom istraživanju utvrdili da rast prihoda poreznih obveznika negativno korelira s utvrđenim poreznim nezakonitostima.

Različiti rezultati raznih istraživanja na određeni način su dodatni argument u pravcu istraživanja ove povezanosti. Slijedeći sve što je prethodno kazano za velike porezne obveznike od ciljanog poreznog nadzora do njihove dobre pripremljenosti za provođenje istog, u ovoj hipotezi je pretpostavljeno postojanje negativnog utjecaja veličine poreznog obveznika, kao elementa složenosti inspeksijske kontrole, na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

U okviru postavljenog Logit regresijskog modela dokazivanje ove hipoteze vrši se uz pomoć koeficijenta  $\beta_3$ . Postavljena hipoteza H2 smatrat će se dokazanom ako kao rezultat testiranja navedenog modela smjer koeficijenta  $\beta_3$  bude negativan.

**H3: Iskazana razlika u izvještima računovodstvene i porezne dobiti (BTD) poreznih obveznika pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**

Računovodstveni i porezni propisi se međusobno razlikuju što za posljedicu ima razliku u iskazivanju računovodstvene i porezne dobiti (BTD<sup>42</sup>). Oba vida iskazivanja dobiti su legalna i usmjerena prema različitim interesnim skupinama kojima su namijenjene (menadžment, banke, osiguranja ili porezno tijelo). Pri tome, uvijek je prisutna želja financijskih menadžera

---

<sup>42</sup> BTD = *Book Tax Difference*

da u financijskim izvješćima iskažu što bolji rezultat poslovanja, odnosno što veću financijsku dobit. Istodobno, rukovođeni su željom da izbjegnu preveliko porezno opterećenje, što će rezultirati iskazivanjem manje dobiti u poreznim izvješćima, što potvrđuju Schackelford i Shevlin, 2001; Chan et al., 2010; Hanlon, 2012; Tang i Firth, 2012; Lee et al., 2015 te Bayer i Cowell, 2016.

Informacija o razlici između dobiti iskazane u financijskim izvješćima i dobiti iskazane u poreznim izvješćima može biti značajna za poreznu kontrolu i otkrivanje mogućih nezakonitosti u postupku poreznog nadzora jer poreznim obveznicima omogućava prostor za manipulaciju o iskazivanju stvarno ostvarene financijske i porezne dobiti.

U dosadašnjim istraživanjima povezanosti između postojećih razlika između računovodstvene i porezne dobiti s jedne strane i mogućih nezakonitosti koje se mogu otkriti postupkom poreznog nadzora s druge strane, ne postoji jedinstveni rezultat. Štoviše, rezultati istraživanja se kreću u širokom spektru od onih koji kažu da analizirana povezanost ne postoji (Beck i Jung, 1989; Erickson et al., 2004) ili pak ne mora nužno postojati (Mills i Plesko, 2003; Seidman, 2010; Badertscher et al., 2013), pa do onih koji je potvrđuju (Raby, 1995; Mills, 1996, 1998; Mills i Sansing, 2000, Desai, 2003; Chan et al., 2010).

Uvažavajući šarolikost rezultata dosadašnjih istraživanja i navodeći se istraživanjem Raby (1995) koji je utvrdio da porezni savjetnici i menadžeri vjeruju da pojavnost BTĐ kod poreznih obveznika označava "crveno svjetlo" (eng. "red flag") za porezno tijelo, pretpostavlja se da postojanje razlika u izvješćima između računovodstvene i porezne dobiti pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora. Naime, te bi razlike kod poreznih obveznika mogle detektirati namjeru za manipuliranjem s prijavom ostvarenih prihoda, što povećava vjerojatnost počinjenja poreznih nezakonitosti.

U okviru postavljenog Logit regresijskog modela dokazivanje ove hipoteze vrši se uz pomoć koeficijenta  $\beta_4$ . Ukoliko kao rezultat testiranja navedenog modela, smjer koeficijenta  $\beta_4$  bude pozitivan postavljena hipoteza H3 smatrat će se dokazanom.

**H<sub>4</sub>: Kontrola negativnog izvješća o obvezi PDV-a poreznih obveznika pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**



Porezni obveznici su često skloni manipulirati iskazanim podacima u poreznim izvješćima čime dovode u pitanje njihovu realnost. Pri tome mogu biti rukovođeni različitim motivima. Tako će primjerice neki porezni obveznici iskazati veću poreznu obvezu nego li je ona stvarna jer su motivirani prikrivanjem lošeg poslovnog rezultata. Drugi će pak iskazati poreznu obvezu manjom motivirani željom da izbjegnu platiti porez. Samim tim nerealnost poreznih izvješća ne mora nužno sugerirati da se radi o potencijalnoj utaji poreza i zbog toga nužnom poduzimanju poreznog nadzora. Veliki broj istraživanja to i dokazuje.

Erickson et al. (2004) su u svom istraživanju utvrdili da su porezni obveznici iz razloga prikrivanja manje ostvarenih prihoda od poslovanja, u poreznim izvješćima na vlastitu štetu iskazivali veću poreznu obvezu, te stoga platili 11 centi više poreza po dolaru ostvarene zarade.

Do drugačijih rezultata došli su Frank et al. (2009) koji su utvrdili da porezni obveznici koji ostvaruju više prihoda imaju namjeru platiti manju poreznu obvezu i zbog toga istu nerealno iskazuju u financijskim izvješćima.

Lennox et al. (2012) pokazuju da iskazivanje manje porezne obveze, nesrazmjerne s ostvarenim приходima, predstavlja važan signal za porezno tijelo. Stoga je razumnije da porezni obveznici kalkuliraju kod prijave poreza i razvijaju strategije kojima bi porezna izvješća učinili „neprozirnijima“ za kontrolu poreznih tijela.

Ball (2009) te Kedia i Philippon (2009) naglasili su važnost istraživanja lažnih poreznih izvješća zbog utjecaja na prihod proračuna i nerealno iskazivanje poslovanja poduzetnika.

Nadalje, porezni obveznici mogu težiti i ka realnom iskazivanju porezne obveze. Njihova motivacija u tom slučaju može biti u činjenici da otkrivanje poreznih utaja za posljedicu uz prekršajnu/kaznenu mjeru poreznog tijela ima i reputacijsku kaznu poduzetnika. Utvrđeno je da su poduzeća sa „pretjeranom“ zaradom na svaki dolar platili 0,36 dolara kazne, te 2,71 dolara štete zbog izgubljene reputacije (Karpoff et al. 2008). Također, uz navedeno treba još pribrojiti štetu reputacije menadžera i revizora (Carcello i Palmrose, 1994; Desai et al., 2006; Fich i Shivdasani, 2007).

Imajući u vidu sve prethodno kazano, smatra se potrebnim istražiti u kojoj su mjeri nerealno iskazana porezna izvješća značajna za otkrivanje utaje poreza u postupkom poreznog nadzora.

Pri tome će fokus biti na izvješću o nastaloj obvezi plaćanja PDV-a koje su njegovi obveznici dužni podnijeti nadležnom poreznom tijelu za određeno porezno razdoblje. U tom izvješću (tzv. Obrazac PDV-a) porezni obveznik može iskazati pozitivnu kao i negativnu obvezu plaćanja PDV-a. Zbog toga razlikujemo pozitivno i negativno izvješće o plaćanju PDV-a.

Pozitivno izvješće o plaćanju PDV-a nastaje kada su oporezive isporuke ili usluge koje je obavio porezni obveznik veće od isporuka ili usluga koje su u poduzetničke svrhe poreznom obvezniku obavili drugi porezni obveznici. U suprotnome govorimo o negativnom izvješću o plaćanju PDV-a. Shodno navedenom, svaki porezni obveznik u ciklusu poduzetničke aktivnosti ima razdoblje kada iskazuje negativno izvješće PDV-a kojim traži povrat evidentiranog prava na pretporez, a što se osobito javlja u razdobljima pojačanog investiranja, odnosno ulaganja u poslovne kapacitete (robu/usluge/imovinu).

Međutim, kada se prijava negativnog izvješća PDV-a nadležnom poreznom tijelu ne temelji na urednoj i vjerodostojnoj poslovnoj dokumentaciji kojom porezni obveznik može dokazati da mu je isporuka robe ili usluge izvršena u poduzetničke svrhe, porezni obveznik nezakonito stječe novčanu korist temeljem neosnovanog povrata poreza na štetu državnog proračuna. Navedena činidba poreznom obvezniku omogućava „lagan put“ za nezakonitu zaradu bez obavljanja poduzetničke aktivnosti, a što se klasificira poreznom prijevarom.

Shodno navedenom, a imajući u vidu da je osnovna funkcija cilja poduzetnika maksimiziranje dobiti preko povećanja poduzetničke aktivnosti, negativno porezno izvješće o plaćanju PDV-a može predstavljati signal o mogućoj utaji poreza, a time i nužnosti poduzimanja poreznog nadzora u cilju otkrivanja potencijalnih nezakonitosti. Slijedom toga je postavljena hipoteza  $H_4$  o tome da kontrola negativnog izvješća o obvezi PDV-a poreznih obveznika pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

U okviru postavljenog Logit regresijskog modela dokazivanje ove hipoteze vrši se uz pomoć koeficijenta  $\beta_5$ . Ukoliko kao rezultat testiranja navedenog modela smjer koeficijenta  $\beta_5$  bude pozitivan postavljena hipoteza  $H_4$  smatrat će se dokazanom.

## 4.2. OBLIKOVANJE ISTRAŽIVAČKOG MODELA UTJECAJA KOMPLEKSNOŠTI INSPEKCIJSKE KONTROLE NA OTKRIVANJE NEZAKONITOSTI U POSTUPKU POREZNOG NADZORA

Nastavno na postavljene hipoteze istraživanja oblikovan je konceptualni model s ciljem dokazivanja utjecaja kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

Rezimirajući postavljene hipoteze i pomoćne hipoteze u tabelarnom prikazu daje se pregled očekivanog utjecaja na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

**Tablica 4.1: Očekivani utjecaj kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**

PROMATRANE VARIJABLE	OČEKIVANI UTJECAJ NA OTKRIVANJE NEZAKONITOSTI U POSTUPKUPOREZNOG NADZORA	SMJER DJELOVANJA (pozitivan / negativan)
<b>BROJ POREZA (BP)</b>	<b>DA</b>	+
<b>RAZDOBLJE NADZORA (RN)</b>	<b>DA</b>	+
<b>PRIHODI POREZNOG OBVEZNIKA (PRIH)</b>	<b>DA</b>	-
<b>RAZLIKA RAČUNOVODSTVENE I POREZNE DOBITI (BTD)</b>	<b>DA</b>	+

<b>PDV RAZLIKA (PDVR)</b>	<b>DA</b>	<b>+</b>
<b>TRAJANJE (TR)</b>	<b>DA</b>	<b>+</b>

Izvor: Autor

Za testiranje utjecaja nezavisnih varijabli: *BP*, *RN*, *PRIH*, *BTD*, *PDVR* i *TR* na zavisnu varijablu *RPN* (rezultat poreznog nadzora), uz kontrolne varijable *VP*, *DJ* i *GOD* definiran je Logit regresijski model, kako slijedi:

$$RPN = \beta_0 + \beta_1(BP) + \beta_2(RN) + \beta_3(PRIH) + \beta_4(BTD) + \beta_5(PDVR) + \beta_6(TR) + \delta(VP) + \delta(DJ) + \delta(GOD) + \varepsilon$$

Ukoliko kao rezultat testira navedenog modela smjer koeficijenata:  $\beta_1$ ,  $\beta_2$ ,  $\beta_3$  i  $\beta_5$  bude pozitivan a koeficijent  $\beta_4$  negativan postavljene hipoteze i pomoćne hipoteze smatrat će se dokazanima, kako slijedi:

**Tablica 4.2: Koeficijenti regresijskog modela**

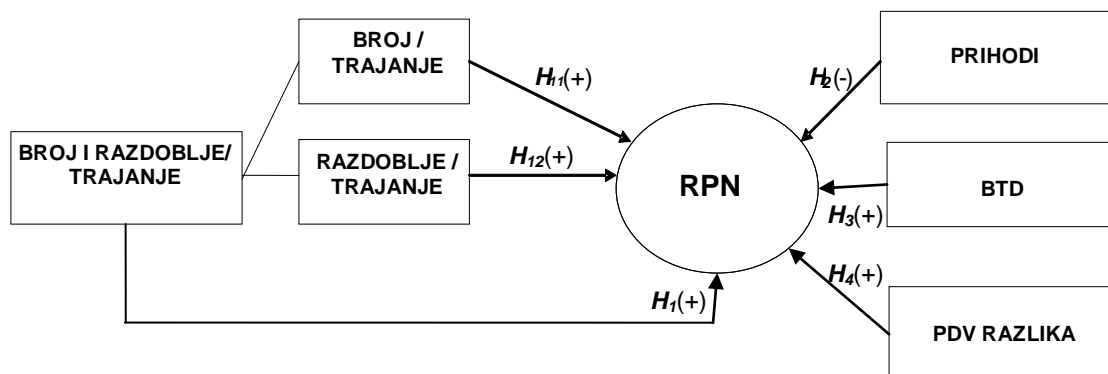
Koeficijent	Dokazuje hipotezu
$\beta_1$	H <sub>11</sub>
$\beta_2$	H <sub>12</sub>

$\beta_1, \beta_2,$	$H_1$
$\beta_3$	$H_2$
$\beta_4$	$H_3$
$\beta_5$	$H_4$

Izvor: Autor

U nastavku se daje slika prikaza navedenog regresijskog modela utjecaja kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

**Slika 4.3: Model utjecaja kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**



Izvor: Autor

### **4.3. DEFINIRANJE I OPERACIONALIZACIJA VARIJABLI**

Poradi razumijevanja predloženog modela istraživanja u nastavku se daje deskripcija sastavnih varijabli, kao i operacionalizacija istih.

#### **4.3.1. Rezultat poreznog nadzora (RPN)**

Učinkovitost u pogledu otkrivanja nezakonitosti u postupku poreznog nadzora kao zavisna varijabla ovog modela mjeri se ishodom provedene inspekcijske kontrole.

Postupak poreznog nadzora je cjelovit postupak koji provodi porezno tijelo a započinje izdavanjem naloga za porezni nadzor kod određenog poreznog obveznika. Nalog za porezni nadzor postaje valjan nakon potpisa ovlaštenog čelnika ustrojstvene jedinice poreznog tijela određene za provođenje poreznog nadzora i ovjere službenim pečatom nadležnog poreznog tijela. Navedena radnja izdavanja naloga za porezni nadzor evidentira se u ISPU, u aplikaciji naziva "Rezultat poreznog nadzora" (tzv. RPN) u kojoj se prati daljnji tijek radnji koje poduzimaju inspektori određeni za provođenje zadane inspekcijske kontrole.

Po primitku naloga za porezni nalog inspektori uvidom stječu bitne informacije potrebne za provođenje inspekcijske kontrole:

- naziv poreznog obveznika i adresa identificiraju kod kojeg poreznog obveznik je potrebno obaviti kontrolu poslovanja i na kojoj lokaciji ga pronaći, odnosno gdje obavlja djelatnost, dok porezni broj omogućava pregled poreznih evidencija o stanju računa, prijavljenim obvezama, propisanim izvješćima i plaćanju dospjelih poreznih obveza,
- predmet nadzora daje podatak o tome koju vrsta poreza treba biti obuhvaćena inspekcijskom kontrolom i za koje razdoblje poslovanja,
- datum početka obavljanja poreznog nadzora obvezuje inspektore da kontrolu poslovanja poreznog obveznika započnu na točno određeni dan a možebitno i sat,

čime se sprječava ugrožavanje svrhe poreznog nadzora, a čemu prethodi plan i analiza rizika.

Shodno tijeku provođenja inspekcijske kontrole inspektori su obvezni u aplikaciji RPN unositi sve bitne podatke o utrošenim inspektor satima rada i donesenim poreznim aktima, a nakon okončanja poreznog nadzora obvezni su evidentirati činjenično stanje u pogledu očitovanja jesu li provedenom inspekcijskom kontrolom otkrivene nezakonitosti u poslovanju poreznog obveznika.

U predmetnoj aplikaciji poreznog tijela koja prati tijek poreznog nadzora očekivani ishod nadzora definiran je kroz dvije opcije:

**Slika 4.2: Rezultat poreznog nadzora**



Izvor: Autor

Shodno navedenom varijabla *RPN* je binarna varijabla koja ima vrijednost nula (0) u slučaju kada u postupku poreznog nadzora nisu utvrđene nepravilnosti i jedan (1) u ostalim slučajevima.

S obzirom da je otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora mjera koja ukazuje na učinkovitost odnosno efektivnost provođenja poreznog nadzora zbog značajnosti razumijevanja provođenja poreznog nadzora kao fiskalne mjere sprječavanja utaje poreza potrebno je razlikovati pojmove efektivnosti i efikasnosti kontrole, koji se bezrazložno poistovjećuju.

Efektivnost i efikasnost provedene kontrole definiraju se kao mjere uspješnosti. Prema prethodnim istraživanjima uspješnosti u provođenju kontrola poslovanja (osobito kod revizije gdje nalazimo više objavljenih radova znanstvenika koji su se bavili ovom tematikom) često se nailazi na identično korištenje termina efektivnosti i efikasnosti, premda u ekonomskom smislu efikasnost u odnosu na efektivnost ima korijene u minimiziranju troškova poslovanja (*input*) u korist rezultata poslovanja (*output*). Shodno navedenom, Apostolou et al. (1993) mjerili su efikasnost revizora u postupku kontrole poslovanja omjerom ostvarenih prihoda od revizije u odnosu na utrošak revizor sati. Također, uvriježeno je mišljenje da efikasnost znači “*doing the things right*“, dok je efektivnost “*doing the right things*“.

Prema Deshmukh et al. (1998) revizijska kontrola može detektirati prijevaru menadžmenta ali proceduralni postupak obavljanja revizije ne može garantirati da je menadžment sastavio financijska izvješća na poslovnim aktivnostima koje su u cijelosti u skladu sa propisanim zakonskim odredbama. Stoga je efektivnost revizorske kontrole definirana kao vjerojatnost otkrivanja, odnosno ne otkrivanja, prijave menadžmenta kod sastavljanja računovodstvene bilance stanja, a efikasnost revizora u otkrivanju prijevara menadžmenta mjeri se troškovima greške (*cost errors*) ukoliko revizor prihvati računovodstvenu bilancu koja nije realna, tj. kada nije otkrio prijevaru menadžmenta (i obrnuto).

Nadalje se smatra da se efektivnost kontrole poslovanja može povećati forenzičkom praksom (Davidson, 1994), te utroškom revizor sati (Caramanis i Lennox, 2008), te da isto vodi povećanju troškova, što u konačnici može utjecati na efikasnost kontrole. Međutim, prema Pincus et al. (2003) kada su se revizori u postupku kontrole fokusirali na otkrivanje prijevara radi povećanje efektivnosti revizije, ukupno su prekontrolirali manji obim poslovne dokumentacije. Navedeno je u suprotnosti sa propisanim revizijskim standardima i praksi koja upozorava na važnost rizika otkrivanja prijave u poslovanju poduzetnika (kontrola većeg obima poslovne dokumentacije pruža više šansi za uočavanje nepravilnosti). Stoga su se navedenim istraživanjem produbile dvojbe o identifikaciji efektivnosti i efikasnosti kao mjera uspješnosti provođenja revizorske kontrole.

Iz navedenog je razvidno da se u postupku porezne kontrole smatra ispravnim kao mjerilo uspješnosti primijeniti efektivnost iz razloga što je nadzor poreznih obveznika fiskalna mjera sprječavanja utaje poreza te iz razloga što se otkrivanjem nezakonitosti u poslovanju poreznih obveznika u postupku inspeksijske kontrole uz ostale mjere fiskalne politike (edukacija,



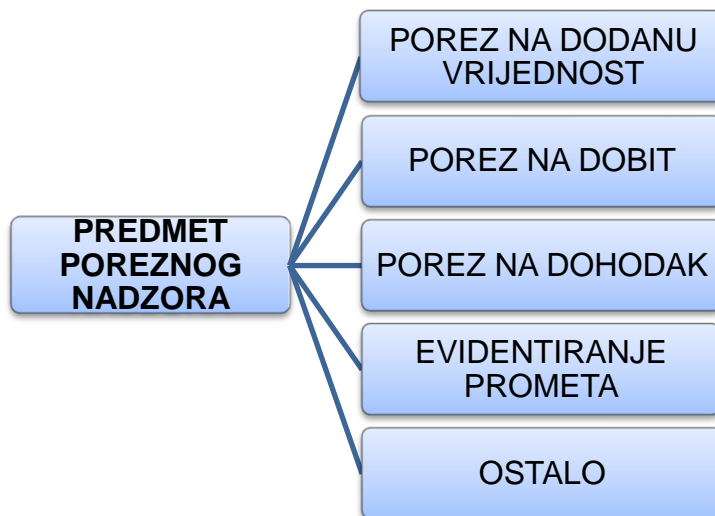
prekršajne i kaznene mjere) utječe na porezni moral poreznih obveznika, što u konačnosti ima za cilj smanjenje pojavnosti porezne nediscipline poreznih obveznika.

Pojačane mjere provođenja poreznih nadzora kod poreznih obveznika iniciraju svijest o povećanju vjerojatnosti da budu kontrolirani koja direktno utječe na smanjenje utaje poreza i uzrokuje neposredni porast efektivnosti poreznih nadzora (Tan i Yim, 2014).

#### 4.3.2. Broj poreza (BP)

U nalogu za porezni nadzor jasno je određena vrsta porezne obveze koja je predmet inspeksijske kontrole. Kako porezni obveznik obavlja poduzetničku aktivnost koja je oporeziva s raznih poreznih osnova (npr. dohodak, dodanu vrijednost, ostvarena dobit i dr.) predmet poreznog nadzora nije ograničen na kontrolu samo jedne vrste poreza.

**Slika 4.3: Predmet poreznog nadzora**



Izvor: Autor

Nadalje, svi inspektori koji obavljaju porezni nadzor imaju kvalifikacije i stručno znanje temeljem kojih su ovlaštteni od strane poreznog tijela provoditi inspeksijsku kontrolu nad obračunavanjem, prijavljivanjem i plaćanjem svih vrsta poreza koje uređuju porezni propisi. Stoga nema zapreke da porezno tijelo na temelju vlastitih indicija i razmatranja odredi da

inspektori kod određenog poreznog obveznika obave cjelovitu inspekcijsku kontrolu poslovanja.

Kada je nalogom na porezni nadzor zadana kontrola većeg broja poreza dolazi do veće složenosti u provođenja inspekcijske kontrole iz razloga što se u zadanom razdoblju poslovanja kontrolira više različitih poreznih obveza (npr. porez na dodanu vrijednost, porez na dohodak i porez na dobit), što realno implicira veću vjerojatnost za pronalaženjem nezakonitosti u poslovanju u odnosu kada bi se kontrolirala samo jedna vrsta poreza.

Odluka poreznog tijela o svrsishodnosti provođenja cjelovitog poreznog nadzora dokazana je istraživanjem Beck et al. (1991) koji su utvrdili da povećan broj kontrola, kako i izrečenih kaznenih mjera utječe na iskazivanje većih oporezivih prihoda poreznih obveznika u poreznim izvješćima.

Međutim, porezno tijelo je u obvezi provoditi plan i analizu poreznog nadzora pri čemu je bitna stavka pravilna alokacija raspoloživih resursa koja se, osim broja raspoloživih inspektora, izričito odnosi na raspoloživi broj inspektor sati koji može biti utrošen za obavljanje poreznih nadzora na godišnjem nivou. Stoga je razvidno da za određivanje provođenja kontrole više vrsta poreza kod istog poreznog obveznika porezno tijelo treba imati opravdanu osnovu odnosno sumnju na utaju poreza. Navedeno se obrazlaže jasnim financijskim pokazateljima iz poreznih izvješća, očevidom te spoznajom iz drugih poreznih nadzora ili dokumentiranim prijavama o utaji poreza.

Nastavno na navedeno, u ovom slučaju odabira poreznih obveznika ne treba isključiti načelo jednakosti provođenja poreznih nadzora kod svih poreznih obveznika pri čemu je porezno tijelo u obvezi provesti nadzor većeg broja poreza i kod obveznika kod kojih nema jasnih indicija ili dokaza o nezakonitom poslovanju.

Varijabla  $BP$  je interval od 1 do 5 numeričke varijable, a predstavlja broj predmeta nadzora u provedenoj inspekcijskoj kontroli. Predmet poreznog nadzora predstavlja broj i vrstu poreza određenih za provođenje inspekcijske kontrole. Poradi anuliranja mogućeg utjecaja korelacije između broja i vrste poreza u poreznom nadzoru u model su uvedene kontrolne varijable.

### **4.3.3. Razdoblje nadzora (RN)**

Inspekcijska kontrola polovne dokumentacije provodi se nad dijelom poslovanja poreznog obveznika, a kako je određeno nalogom za porezni nadzor. Kako je razdoblje oporezivanja identično kalendarskom razdoblju isto se određuje datumom početka i završetka poreznog razdoblja koje će se obuhvatiti kontrolom.

Nalogom za porezni nadzor može se odrediti provođenje kontrole nad cijelom godinom poslovanja ili nad određenim razdobljem poslovanja. Kod oporezivanja godišnjih poreza, kao što je porez na dobit razumno je za razdoblje nadzora odrediti cijelu godinu poslovanja dok se kod ostalih vrsta poreza (npr. porez na dohodak i porez na dodanu vrijednost) razdoblje nadzora uobičajeno bazira na mjesečnom nivou, a kod kontrole evidentiranja gotovinskog prometa na dnevnom nivou.

Kontrolom duljeg razdoblja poslovanja poreznog obveznika povećava se kompleksnost poreznog nadzora jer dolazi do povećanja obima dokumentacije koju je potrebno kontrolirati. Ovdje se radi o kontroli više poreznih razdoblja, što nalaže kontrolu većeg broja propisanih financijskih i poreznih izvješća te pripadajuće dokumentacije istog poreznog obveznika.

Stoga je pretpostavka da će se obuhvatom većeg obima razdoblja poslovanja povećati vjerojatnost otkrivanja nezakonitosti u poslovanju. Navedeno se obrazlaže psihologijom ponašanja poreznih obveznika koji imaju namjeru utajiti porez ali isto čine povremeno da bi izbjegli privlačenje pažnje poreznog tijela koje saznanja o poslovanju prikupljaju očevitom i temeljem poslovne dokumentacije te financijskih i poreznih izvješća. Navedeno potvrđuju Klepper i Nagin (1989) te Murray (1995).

Nadalje, porezni obveznici imaju saznanja o načinu rada poreznog tijela koji činjenice utvrđene u postupku jednog poreznog obveznika mogu upotrijebiti za oporezivanje drugog poreznog nadzora, što se u naravi inspekcijske kontrole naziva vezanim poreznim nadzorom. U takvom slučaju je za očekivati da osporavanje npr. ulaznog računa u postupku nadzora kod jednog poreznog obveznika može indicirati pokretanje poreznog nadzora kod poreznog obveznika koji je izdao takav račun. Kao i suprotno, osporavanje izlaznih računa kod jednog poreznog obveznika može indicirati više vezanih poreznih nadzora kod drugih poreznih

obveznika koji su bili kupci i koji su temeljem poduzetničke aktivnosti takve račune evidentirali u svojim polovnim knjigama i na njima temeljili svoja porezna izvješća.

Varijabla *RN* je numerička varijabla, evidentirana u danima.

#### **4.3.4. Prihodi poreznog obveznika (*PRIH*)**

Prihodi koje ostvaruje porezni obveznik značajan su kategorija koja utječe na način oporezivanja sukladno poreznim propisima.

Klasifikacija poreznih obveznika po veličini definirana je propisima o računovodstvu i poreznim propisima te premda nije istovjetna uvjetuje da se mali, srednji i veliki poduzetnici definiraju ako ispunjavaju dva od tri uvjeta: o određenoj visinu ostvarenih prihoda, broju zaposlenika i vrijednosti dugotrajne imovine. Nadalje, uvjet da porezni obveznik prvotno evidentiran kao obveznik poreza na dohodak prijeđe na oporezivanje porezom na dobit također je uvjetovan i visinom ostvarenih prihoda. Iz navedenog je razvidno da visina ostvarenih prihoda kod poreznih obveznika utječe na način oporezivanja a samim time i na obveze obračunavanja, prijavljivanja i plaćanja poreza.

Za inspektore koji provode inspekcijsku kontrolu indikativno je da veličina ostvarenih prihoda upućuje na srazmjeran obim poslovne dokumentacije koju je potrebno prekontrolirati da bi se prihvatilo ispravnim poreznu obvezu koju je isti prijavio nadležnom poreznom tijelu s osnove obavljanja poduzetničke aktivnosti. Međutim, u praksi činjenica da jedan porezni obveznik ostvaruje veće prihode ne mora značiti da ima i veći obim poslovne dokumentacije, iz razloga što se može raditi o poduzetničkim aktivnostima koje su pojedinačno cjenovno višeg ranga, pa prodajom takve vrste usluge ili robe porezni obveznik po jednom ispostavljenom računu evidentira značajan prihod i obvezu plaćanja poreza.

Također, kontrola jednog takvog izlaznog računa može zahtijevati dodatna stručna znanja i veći utrošak inspektor sati da bi se dokazala točnost obračuna i prijave poreza i otklonila mogućnost da je račun dijelom ili cijeli fiktivan, a prema stručnoj praksi inspektora koji kontroliraju poduzetnike na primjeru građevinske djelatnosti potrebna su dodatna stručna znanja za procjenu vrijednosti prodane robe, u naravi nekretnine, kao i vrijednosti izvedenih građevinskih radova.

Gist (1994) je istražio utjecaj složenosti revizije na cijenu revizorskih usluga promatrajući veličinu (ostvareni prihod) i poduzetničku djelatnost kao dva faktora koji oblikuju kompleksnost kontrole te utvrdio da što je revizija kompleksnija za kontrolu, time je usluga revizije skuplja. Navedeni nalaz odstupa u slučajevima kada su za reviziju angažirane revizorske kuće iz *Big Five* iz razloga što se radi o velikim revizorskim kućama, sa više revizora i više obavljenih kontrola od prosjeka, čime isti kontrolom diversificiranih klijenata (po prihodima i djelatnostima) stječu više praktičnog iskustva koje vodi smanjenju utroška revizor sati, a samim time i ukupne cijene provedene revizije.

Prema Forestu i Kirchleru (2010) učinkovitost poreznog nadzora ovisi o planu inspekcijske kontrole pri čemu je od bitnog utjecaja poveznica djelatnosti, ugleda i poreznih obveza. Ciljani nadzori pojedine vrste djelatnosti mogu imati rezultirati s boljom učinkovitošću poreznog nadzora nego kada se kontroliraju porezni obveznici s jakim menadžmentom i poslovnim ugledom.

Kada porezno tijelo ima jasne činjenice da je temeljem prethodnog iskustva iz obavljenih poreznih nadzora otkriveno da je porezni obveznik nezakonito umanjivao poreznu obvezu za očekivati je da će se ponovljenim poreznim nadzorom za drugo razdoblje poslovanja kod istog ponoviti isti rezultat nadzora.

U tom slučaju inspektori su dužni provesti inspekcijski nadzor na način da obrate pozornost na transakcije kod kojih je u prethodnim nadzorima otkrivena utaja poreza te da s dužnom pažnjom detaljno prekontroliraju ostalu poslovnu dokumentaciju ako porezni obveznik i dalje ostvaruje značajne prihode koje ne prati povećanje porezne obveze. Navedeno implicira da je porezni obveznik i dalje recidivist ali je promijenio taktiku i iznašao drugi način za umanjenje porezne obveze.

Nadalje, ne treba zanemariti činjenicu da ima poreznih obveznika koji ostvaruju značajne prihode i imaju namjeru trajnog obavljanja poduzetničke djelatnosti te da su svjesni činjenice da bi im otkrivanje nezakonitog poslovanja od strane poreznog tijela u takvom poslovnom okruženju uništilo poslovni ugled i umanjilo mogućnosti sklapanja dobrih poslova. Navedeno su potvrdili Kim et al. (2011) u istraživanju na velikom uzorku američkih firmi za razdoblje od 1995.-2008. godine.

*PRIH* je numerička varijabla, evidentira se u kunama.

#### **4.3.5. Razlika računovodstvene i porezne dobiti (BTD)**

Razlika računovodstvene i porezne dobiti (*Book Tax Difference*) je disproportionalnost u iskazivanju prihoda u financijskim i poreznim izvješćima.

Pojavnost razlike između iskazanih financijskih i poreznih izvješća nije nezakonita radnja već se radi o različitom iskazivanju poslovnih promjena zbog različitih propisa. Financijska izvješća temelje se na računovodstvenim propisima (npr. Zakon o računovodstvu, Međunarodni računovodstveni standardi-MRS) dok se porezna izvješća sastavljaju temeljem zakona koji uređuju pojedine vrste poreza.

Nastavno na navedeno do razlike između računovodstvene i porezne dobiti dolazi kada se npr. određeni trošak priznaje kao rashod poslovanja međutim isti nije porezno priznati rashod već uvećava osnovicu poreza na dobit sukladno zakonskim propisima. Navedeno potvrđuju Sonnier et al. (2012).

Značajno je razlikovati činjenicu da u takvom slučaju porezni propisi ne osporavaju pravo poreznog obveznika da predmetni trošak evidentira kao rashod poslovanja sukladno računovodstvenim propisima nego osporava pravo poreznom obvezniku da za isti umanju oporezivu osnovicu poreza na dobit i time postupi suprotno poreznim propisima.

Također, porezni propisi koji određuju obračunavanje i prijavljivanje oporezive osnovice poreza na dobit osim uvećavanja porezne osnovice uređuju i smanjenje iste u propisanim uvjetima. Stoga je razvidno da pojava razlike računovodstvene i porezne dobiti u poslovanju poreznog obveznika ne mora nužno i značiti da je isti utajio porez.

S obzirom na naprijed navedeno obrazloženje pojavnosti razlike između računovodstvene i porezne dobiti porezno tijelo prilikom procjene rizika od utaje poreza pri planiranju odabira poreznih obveznika kod kojih će obaviti porezni nadzor s dužnom pažnjom razmatra porezne obveznike koji su iskazali značajnu razliku između financijskih i poreznih izvješća o ostvarenoj dobiti iz razloga što je namjera svakog poduzetnika da iskaže što bolji poslovni rezultat u financijskom izvješću te istodobno plati što manje poreza na dobit. Navedeno su u

svojim istraživanjima potvrdili: Raby (1995), Mills (1998), Schackelford i Shevlin (2000), Frank et al. (2009), Chan et al. (2010) i Chang et al. (2013).

Mills i Sansing (2000) istražili su utjecaj razlike između računovodstvene i porezne dobiti na vjerojatnost porezne kontrole i obračun poreznih obveza utvrđen u postupku nadzora te utvrdili pozitivnu korelaciju između razlike računovodstvene i porezne dobiti te vjerojatnosti poreznog nadzora, a negativnu korelaciju kod slučajno odabranih nadzora. Utvrdili su da kod slučajno odabranog i započetog poreznog nadzora vjerojatnost efektivnog poreznog nadzora, odnosno da će se istim utvrditi nepravilnosti u poslovanju poreznog obveznika, ne odstupa od vjerojatnosti učinkovitosti kod planiranih nadzora kod poreznih obveznika sa iskazanom razlikom računovodstvene i porezne dobiti.

Prema Haveralsu (2007) usvajanje Međunarodnih računovodstvenih standard i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MRS / MSFI) u zemljama Europske unije je dio globalnog usklađivanja porezne politike Europske komisije čiji je cilj da se uspostavi zajednička (konsolidirana) porezna osnovica za oporezivanje porezom na dobit.

*BTD* je varijabla numeričkog tipa, evidentira se u kunama.

#### **4.3.6. PDV razlika (*PDVR*)**

Porezni obveznik je u naravi poduzetnik koji obavljanjem poduzetničke djelatnosti ostvaruje prihod. Isti je obvezan postupati sukladno zakonskim propisima koji uređuju pojedine vrste poreza i shodno tome pravovremeno i točno obračunavati, prijavljivati i plaćati porez.

Obračunsko razdoblje za prijavu PDV-a je na mjesečnom nivou, pri čemu je razdoblje oporezivanja od prvog do posljednjeg dana u mjesecu. Porezni obveznici su dužni sastaviti izvješće o obvezi PDV-a na propisanom obrascu te platiti utvrđenu poreznu obvezu.

PDV je jedan od poreza koji su porezni obveznici upisani u Registar obveznika poreza na dodanu vrijednost pri poreznom tijelu dužni iskazivati na izdanim računima za obavljene isporuke roba ili usluga te obračunavati poreznu obvezu koja se prijavljuje u propisanim izvješćima (Obrazac PDV). U istom izvješću porezni obveznik ima pravo iskazati umanjenje obveze za iznos poreza na dodanu vrijednost iskazanog na ulaznim računima drugih poreznih

obveznika uz uvjet da su isti sastavljeni sukladno odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost i da porezni obveznik ima dokaze da su primljene isporuke nastale isključivo u poduzetničke svrhe.

Kako je porezni obveznik u naravi poduzetnik koji ima namjeru ostvarenja prihoda od obavljanja poduzetničke djelatnosti razvidno je da će u obračunskom razdoblju poslovanja (npr. godina) kumulativno imati obvezu PDV-a koju mora uplatiti u korist državnog proračuna.

Međutim, razumno je da u pojedinim fazama poduzetničke djelatnosti porezni obveznik iskaže negativno porezno izvješće, odnosno da zatraži povrat poreza na dodanu vrijednost koji se isplaćuje poreznom obvezniku iz državnog proračuna. Navedeno se događa u slučaju kada porezni obveznik u određenom poreznom razdoblju investira u poslovanje, pa ima manje oporezivih isporuka u odnosu na primljene isporuke ili u slučaju kada ima više isporuka koje su oslobođene oporezivanja ili ne podliježu oporezivanju u odnosu na primljene usluge.

Međutim, razlozi iskazanog prava na povrat poreza mogu biti špekulativnog efekta i temeljeni na fiktivnim računima preko kojih se nastoji steći brza zarada izvlačenjem novca iz proračuna. Manipuliranja se događaju na izlaznim i ulaznim računima na način da se iskaže netočna porezna osnovica i porezna obveza.

Hashimzade et al. (2010) proveli su istraživanje na primjeru Kine te utvrdili da prekomjerni zahtjevi za povrat poreza upućuju na moguću poreznu prijevaru.

Iskazivanje manje porezne obveze u odnosu na ostvarene prihode navodi porezno tijelo na sumnju da porezni obveznik nije pravilno utvrdio i prijavio poreznu obvezu te se prilikom planiranja nadzora istome dodjeljuje viši rang rizika od moguće utaje poreza. Navedeno potvrđuju Lennox et al. (2012).

Nadalje, dužnost je poreznog tijela da na zahtjev poreznog obveznika po iskazanom pravu na povrat poreza na dodanu vrijednost istome izvrši isplatu iz prihoda proračuna u korist poreznog obveznika. S obzirom da je zadaća poreznog tijela u funkciji fiskalne politike da naplati porez od poreznih obveznika i direktno puni državni proračun razvidno je da je suprotan proces, odnosno odljev prihoda državnog proračuna, radnja koja nije u funkciji



fiskalne politike održivog državnog proračuna. Stoga porezno tijelo naročito pazi na takve slučajeve i obvezno zahtijeva kontrolu istih.

Kontrola negativnih izvješća poreza na dodanu vrijednost uobičajeno se odvija u dvije faze. U prvoj fazi nadležna jedinica poreznog tijela koja je zaprimila takav obrazac zatraži od poreznog obveznika da pruži na uvid knjigovodstvene isprave na kojima temelji pravo na povrat pretporeza. Ako porezni obveznik dokumentacijom dokaže pravo na povrat isto se odobrava. Međutim, ako se radi o složenoj poslovnoj dokumentaciji koja zahtjeva izlazak na teren, očevid ili kada postoji opravdana sumnja da preostala dokumentacija poreznog obveznika nije vjerodostojna obavještava se nadležna služba za provođenje poreznog nadzora koja izdaje nalog za nadzor kojim se započinje inspekcijska kontrola kod poreznog obveznika.

*PDVR* je varijabla numeričkog tipa, evidentirana u kunama.

#### **4.3.7. Trajanje nadzora (*TR*)**

Varijabla *TR* je priključena navedenom modelu s ulogom statističke funkcije interpretiranja rezultata promatranog utjecaja varijabli *BR* i *RN* držeći konstantnom varijablu *TR*.

Navedeno je određeno iz razloga što su brojna istraživanja pokazala da trajanje poreznog nadzora može utjecati na razborito razmatranje varijabli broja poreza i razdoblja nadzora, a što je detaljno obrazloženo u poglavlju 2.4.3. ovog rada.

#### **4.3.7. Kontrolne varijable (*VP, DJ, GOD*)**

U model su uvrštene dodatne tri varijable:

- vrste poreza (*VP*),
- djelatnost poreznog obveznika (*DJ*),
- godina (*GOD*),

koje će imati funkciju kontrolnih varijabli iz razloga eliminiranja neželjenog utjecaja korelacije na promatrane varijable, a kako su u svojim istraživanjima utvrdili Scotchmer (1987), Gist (1994), Hackenbrack i Knechel (1997) te Caramani i Lennox (2008). Kontrolnim

varijablama eliminiramo neželjeni utjecaj korelacije između varijable *broj* koja se odnosi na broj poreza i vrste poreza određene za porezni nadzor.

Za svaki predmet nadzora kreira se jedna varijabla koja iznosi jedan (1) ako je ta vrsta poreza uključena u postupak inspeksijske kontrole i nula (0) ako nije. Na taj način se eliminira pojavnost korelativnog efekta vrste poreza na broj poreza i otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora jer kontrolna varijabla omogućava utjecaj varijable *BR* na varijablu *RPN* uz pretpostavku da je varijabla *VP* fiksirana.

Budući da promjena oporezivih prihoda nije uvijek nužno manipulativna odluka poreznog obveznika, kod procjena i planiranja nadzora potrebno je pratiti fluktuacije u gospodarstvu te uzeti u obzir vrstu djelatnosti poreznog obveznika (Scotchmer, 1987):

Varijabla djelatnost diverzificirat će se po baznim vrstama djelatnosti (trgovina, ugostiteljstvo, industrija i sl.) evidentiranim u ISPU po ključu dodijeljene šifre djelatnosti po NKD-u<sup>43</sup>, ovisno o registraciji djelatnosti poreznog obveznika. Način primjene kontrolne varijable *djelatnost* isti je kao kod kontrolne varijable *vrsta*.

Poradi točnosti interpretiranja dobivenih rezultata kontrolna varijabla *godina* u svrhi je eliminiranja neženjenog utjecaja moguće razlike između godina u kojoj je nadzor proveden. Način primjene kontrolne varijable *godina* isti je kao kod kontrolnih varijabli *vrsta* i *djelatnost*.

**Tablica 4.3: Varijable konceptualnog modela**

VARIJABLA	TIP VARIJABLE	OPIS
<i>RPN</i>	binarna	0/1 (NE/DA)
<i>BR</i>	numerički	1,2,3,4

<sup>43</sup> NKD = Nacionalna klasifikacija djelatnosti

<i>RN</i>	numerički	inspektor sati
<i>PRIH</i>	numerički	ostvareni prihod
<i>BTD</i>	numerički	razlika računovodstvene i porezne osnovice poreza na dobit
<i>PDVR</i>	numerički	razlika obveze PDV-a po primljenim i izvršenim uslugama/isporukama
<i>TR</i>	numerički	utrošeni inspektor sati
<i>VP</i>	binarne	0/1
<i>DJ</i>	binarne	0/1
<i>GOD</i>	binarne	0/1

*Izvor:* Autor

## **5. EMPIRIJSKO UTVRĐIVANJE UTJECAJA KOMPLEKSNOSTI INSPEKCIJSKE KONTROLE NA OTKRIVANJE NEZAKONITOSTI U POSTUPKU POREZNOG NADZORA**

Empirijska verifikacija postavljenog modela istraživanja obrazlaže se u ovom poglavlju na način da se u prvom dijelu daje pojmovna, prostorna i vremenska definicija uzorka na kojem se temelji istraživanje. Primjena metodologija istraživanja iznijeta je u drugom dijelu, dok se u trećem dijelu opsežno obrazlažu rezultati empirijskog utvrđivanja utjecaja kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora. Obuhvatna analiza rezultata empirijskog istraživanja sadrži eksplanacije: deskriptivne analize, univarijatne logističke regresije te multivarijatne logističke regresije. Slijedom navedenog poglavlje u zadnjem dijelu daje sveobuhvatnu prosudbu istraživačkih hipoteza.

### **5.1. POJMOVNA, PROSTORNA I VREMENSKA DEFINICIJA UZORKA**

Navodeći se zadanim ciljem rada da se istraži utjecaj kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora razvidna je činjenica da empirijska verifikacija postavljenih hipoteza zahtijeva uporabu reprezentativnog uzorka.

S obzirom da porezno tijelo ima isključive zakonske ovlasti za provođenje inspeksijskih kontrola obračunavanja i prijavljivanja poreza razmotrene su dvije opcije pribavljanja uzorka podataka za istraživanje. Prva opcija da se prikupe podaci od poreznih obveznika kod kojih su obavljani porezni nadzori je odbačena iz razloga što su podaci o takvim poreznim obveznicima javno nedostupni što bi utjecalo na pribavljanje vjerodostojnog uzorka. Nadalje, kako su podaci o obvezama plaćanja poreza poreznih obveznika, kao i novonastalim

poreznim obvezama utvrđenim u postupku poreznog nadzora, privatni i tajni upitna je raspoloživost i relevantnost informacija koje bi se pribavile od poreznih obveznika kod kojih su obavljani porezni nadzori. Također je bitna činjenica da se za podatke o ishodima poreznih nadzora, koji bi se pribavili samo temeljem izjava poreznih obveznika, ne može pružiti vjerodostojan dokaz kojim bi potvrdili istinitost i točnost pribavljenog uzorka. Navedeno je osobito važno u slučajevima kad porezni obveznik aktivira pravo na pravne lijekove protiv poreznih akata, koji u konačnici mogu poništiti ili potvrditi nalaz poreznog tijela, kao i vratiti porezni akt poreznom tijelu na ponovni postupak, što može biti od utjecaja na konačni rezultat poreznog nadzora, a koji postaje okončan tek kada se iscrpe svi pravni lijekovi.

Shodno iznijetom pristupilo se preostaloj opciji te je uzorak potreban za empirijsku verifikaciju pribavljen od nadležnog Ministarstva financija Republike Hrvatske.

Veličina uzorka je reprezentativna i iznosi 15 392 opservacija, a izvor je baza podataka ISPU (Informacijski sustav Porezne uprave).

Sukladno zakonskim odredbama pribavljeni uzorak podataka ne sadrži podatke kojim bi se mogli identificirati porezni obveznici, čime su pridržana prava na tajnost podataka od strane Ministarstva financija, Porezne uprave.

Uzorak sadrži podatke o obavljenim poreznim nadzorima u Republici Hrvatskoj u periodu 2002.-2006. godine, a koji se odnose na kontrolu poslovanja poreznih obveznika u 2002. i 2003. godini na način da su uzorkom obuhvaćeni porezni nadzori provedeni u pet uzastopnih godina (2002., 2003., 2004, 2005. i 2006.) iz razloga što se inspekcijska kontrola obavljala retrogradno za porezna razdoblja za koja nije nastupila zakonska zastara. Također, pribavljeni podaci se odnose na navedeno razdoblje iz razloga ispunjenja uvjeta o nastupanju zakonske zastare prava poreznog tijela na daljnje postupanje po istima, neovisno o naknadno pristiglim sudskim odlukama.

Podaci na kojima se temelji uzorak pribavljeni su iz različitih aplikacija ISPU ovisno o zadatku istraživanja. Stoga podaci bitni za utvrđivanje karakteristika inspekcijske kontrole imaju izvor u aplikaciji RPN (Rezultat poreznog nadzora) koju isključivo koristi Služba za nadzor ustrojena pri Područnim uredima Porezne uprave, a podaci koji odražavaju karakteristike poreznih obveznika imaju izvor u aplikacijama kojima se pribavljaju i obrađuju

propisana porezna izvješća za čije praćenje su zadužene mjesno nadležne ispostave područnih ureda Porezne uprave.

Nastavno na navedeno podaci o varijablama: rezultat poreznog nadzora, broj poreza u nadzoru, razdoblje poreznog nadzora, trajanje poreznog nadzora i godina u kojoj je obavljen nadzor pribavljeni su iz aplikacije RPN.

Varijabla rezultat poreznog nadzora shodno nazivu daje podatak o ishodu poreznog nadzora u obliku da/ne, odnosno je su li nadzorom utvrđene nezakonitosti ili nisu.

Broj poreza je varijabla proizašla iz tzv. predmeta nadzora koji obuhvaća jednu ili više vrsta poreza koja se kontrolira te zadano razdoblje kontrole pojedine vrste/vrsti poreza.

Varijabla razdoblje poreznog nadzora je sastavni dio predmeta nadzora koja daje informacije o razdoblju oporezivanja za koje su porezni inspektori obavili nadzor obračunavanja, prijavljivanja i plaćanja poreza, evidentira se u danima, a prati u poreznim razdobljima, mjesečno, tromjesečno ili godišnje.

Trajanje nadzora je varijabla koja se u RPN-u evidentira prema mjesečnim razdobljima, ovisno o utrošku inspektor sati do okončanja poreznog postupka, odnosno otkrivanja ili ne otkrivanja nezakonitosti tj. utaje poreza.

Varijabla godine daje podatak o godini u kojoj je obavljen porezni nadzor. U naravi inspekcijske kontrole se obavljaju retrogradno za protekla odnosno zaključena porezna razdoblja a opseg retrogradnosti je ograničen zakonskom odredbom koja propisuje zastaru prava poreznog tijela na utvrđenje porezne obveze.

Nadalje, podaci o varijablama: prihodi poreznih obveznika, razlika između računovodstvene i porezne dobiti, negativna razlika PDV-a i djelatnosti pribavljeni su iz aplikacija poreznih izvješća, koje prate nadležne ispostave područnih ureda Porezne uprave.

Varijabla prihodi poreznih obveznika izvor podataka ima u izvješću Prijave poreza na dobit, gdje je obavezan podatak bitan za utvrđivanje oporezive osnovice poreza na dobit.

Razlika između računovodstvene i porezne dobiti temelji se na evidenciji dva propisana izvješća: Računu dobiti i gubitka te Prijavi poreza na dobit (Obrazac PD), a razlika se dobije primjenom matematičkog izračuna.

Varijabla negativne razlike PDV-a izvor ima u izvješću Prijave poreza na dodanu vrijednost (Obrazac PDV). S obzirom da navedeno izvješće na kraju poreznog razdoblja može odražavati dvije opcije: da porezni obveznik ima obvezu plaćanja poreza na dodanu vrijednost ili da ima pravo na pretporez ista su zbog točnosti empirijske verifikacije promatrane varijable diferencirana u dvije grupe: pozitivna (“+“) izvješća PDV-a kojima porezni obveznik prijavljuje poreznu obvezu te negativna (“-“) izvješća PDV-a kojima porezni obveznik prijavljuje pravo na povrat poreza.

Varijabla djelatnosti izvor podataka ima u izvješću Prijave poreza na dobit, a diferencirana je u grupe djelatnosti sukladno zakonskim propisima o Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti<sup>44</sup>.

## 5.2. PRIMIJENJENA METODOLOGIJA ISTRAŽIVANJA

U svrhu obrade podataka primijenio se statistički paket programa STATA i SPSS. Za dokazivanje postavljenih hipoteza koristi se Hi-kvadrat test, t-test / Mann-Whitney U-test i Logit model regresije.

### ► Hi-kvadrat test

Hi-kvadrat test zasniva se na rasporedu frekvencija unutar tabele kontingence a ne na samom obilježju, odnosno varijabli. Spada u neparametrijske testove, primjenjiv i kada distribucija nije normalna. Upotrebljava se kada želimo utvrditi odstupaju li dobivene frekvencije od teorijskih ili očekivanih frekvencija uz određene hipoteze. Dobivene frekvencije su frekvencije iz empirijskog istraživanja, a očekivane frekvencije su teorijskog karaktera ili

---

<sup>44</sup> primjenjuje se NKD 2002. (Odluka o Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti-NKD 2002, “Narodne novine“, broj 13/2003)

očekivane na osnovu hipoteze koju želimo da provjerimo. Tabela iz koje se izračunava vrijednost Hi-kvadrata naziva se tabelom kontingence.

Kod testiranja hipoteze o nezavisnosti obilježja elemenata osnovnog skupa nulta hipoteza glasi da ne postoji zavisnost dvaju obilježja.

Hipoteze glase:

$$H_0: \dots P_{ij} = P_{i \cdot} \cdot P_{\cdot j} \quad \forall i \quad \forall j$$

$$H_1: \dots \exists P_{ij} \neq P_{i \cdot} \cdot P_{\cdot j}$$

Test veličina je sljedeći:

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^r \sum_{j=1}^c \frac{(m_{ij} - e_{ij})^2}{e_{ij}}$$

$$e_{ij} = \frac{m_{i \cdot} \cdot m_{\cdot j}}{n};$$

$$df = (r-1) \cdot (c-1) \quad (5.1)$$

$m_{ij}$  = originalne frekvencije (empirijske)  
 $e_{ij}$  = očekivane (teorijske) frekvencije  
 $m_{i \cdot}$  = marginalna frekvencija i-tog retka  
 $m_{\cdot j}$  = marginalna frekvencija j-tog stupca  
 $n$  = veličina uzorka

df = broj stupnjeva slobode  
 $r$  = broj redaka  
 $c$  = broj stupaca

U slučaju kada dobivena vrijednost Hi-kvadrata ne prelazi kritičnu vrijednost Hi-kvadrata iz tablice prihvaća se nulta hipoteza da nema ovisnosti obilježja elemenata osnovnog skupa. U suprotnom prihvaća se alternativna hipoteze ( $H_1$ ) da postoji zavisnost dvaju obilježja elemenata osnovnog skupa.

Hi-kvadrat testom se obrazlaže vjerojatnost povezanosti dviju varijabli a Pearsonovim koeficijentom kontingence utvrđuje se visina povezanosti.

$$C = \sqrt{\frac{\chi^2}{\chi^2 + n}} \quad (5.2)$$

Kod Hi-kvadrat testa izvodi se isključivo s apsolutnim frekvencijama. Osnovni podaci istraživanja mogu biti i mjerne jedinice ali u Hi-kvadrat je dozvoljeno unositi samo njihove frekvencije. Zbog navedenoga predmetni test naziva se testom zasnovanim na frekvencijama (eng. "frequency based statistic").



## ► t-test / Mann-Whitney U-test

Za testiranje hipoteze o razlici dvaju nezavisnih skupova kvantitativnih obilježja koristimo t-test ili Mann-Whitney U-test. Prije odabira metode moramo odrediti normalnost distribucije kvantitativne varijable. Ukoliko je kvantitativna varijabla normalno distribuirana koristimo t-test, a kada nije provodimo testiranje Mann-Whitneyevim U-testom.

Kontinuirana slučajna varijabla može poprimiti neprebrojivo (beskonačno) mnogo vrijednosti. Za razliku od diskretnih slučajnih varijabli gdje svaka vrijednost varijable ima neku konačnu vjerojatnost, svaka moguća vrijednost kontinuirane slučajne varijable imaće infinitezimalno malu vjerojatnost. Stoga kod kontinuirane varijable vjerojatnost možemo pridružiti nekom intervalu, ali pojedinačna vrijednost varijable ima vjerojatnost nula.

Nasuprot empirijskim distribucijama postoje distribucije koje se mogu očekivati u skladu s našim iskustvom ili na temelju nekih teorijskih postavki. Te se distribucije zovu teorijske distribucije. Karakterizira ih zadanost u analitičkom obilježju na način da svaka ima svoj zakon vjerojatnosti po kojem su distribuirane tekuće vrijednosti slučajne varijable  $x$ . Osim funkcije vjerojatnosti, te distribucije imaju: očekivanje ( $E(x)$ ), varijancu ( $V(x)$ ) te koeficijent asimetrije ( $\alpha_3$ ) i koeficijent zaobljenosti ( $\alpha_4$ ).

Pretpostavljamo ih u nekom statističkom modelu ili ih postavljamo kao hipotezu koju treba ispitati. Teorijske distribucije zadane su analitički.

Studentova distribucija ili t-distribucija je česta u primjenama kod procjene parametara osnovnog skupa i kod testiranja hipoteza na osnovu uzorka. Varijabla "t" je definirana na području  $-\infty; +\infty$ . Karakteristika ove distribucije je da je simetrična s obzirom na  $t = 0$  te je spljoštenija od normalne distribucije a ukoliko  $v \rightarrow \infty$  teži jediničnoj normalnoj distribuciji. Ako je  $Z$  varijabla jedinične normalne distribucije  $N(0,1)$  i  $\chi^2$  varijabla Hi-kvadrat distribucije s  $v$  (ili df) stupnjevima slobode, tada je:

$$t = \frac{z}{\sqrt{\frac{\chi^2}{v}}} \quad (5.3)$$

t - varijabla Studentove distribucije sa stupnjevima slobode  $\nu$  (ili df).

S povećanjem stupnjeva slobode  $\nu$ , t- distribucija se približava normalnoj distribuciji. Već kod  $\nu > 30$  u praksi se umjesto t-distribucije upotrebljava normalna distribucija (pogreška aproksimacije u tom je slučaju manja od 0,03).

Za testiranje hipoteze o razlici aritmetičkih sredina dvaju nezavisnih osnovnih skupova postavlja se nulta hipoteza ( $H_0$ ) da su aritmetičke sredine dvaju nezavisnih osnovnih skupova jednake, odnosno da je njihova razlika nula. Alternativna hipoteza ( $H_1$ ) pretpostavlja da razlika između aritmetičkih sredina dvaju osnovnih skupova postoji.

Hipoteze glase:

$$H_0: \dots \bar{X}_1 - \bar{X}_2 = 0$$

$$H_1: \dots \bar{X}_1 - \bar{X}_2 \neq 0$$

Interval prihvaćanja nulte hipoteze je:

$$0 \pm z \cdot Se(\bar{x}_1 - \bar{x}_2)$$

Standardna greška za veliki uzorak:

$$Se(\bar{x}_1 - \bar{x}_2) = \sqrt{\frac{s_1^2}{n_1} + \frac{s_2^2}{n_2}} \quad (5.4)$$

Testiranje se može izvesti Z-testom ( $df > 30$ ;  $df = n_1 + n_2 - 2$ ) ili t-testom ( $df \leq 30$ ):

$$Z^* = \frac{\bar{x}_1 - \bar{x}_2}{Se(\bar{x}_1 - \bar{x}_2)} \quad (5.5)$$

Zaključak je sljedeći:

$$Z^* < Z_{tab} \Rightarrow H_0 \text{ odnosno } t^* < t_{tab} \text{ (u suprotnom odbacuje se } H_0)$$

Kod testiranja hipoteze o razlici aritmetičkih sredina dvaju zavisnih osnovnih skupova način postavljanja hipoteza i donošenja zaključaka identičan je kao naprijed u opisanom postupku. Međutim razlika je u izračunavanju standardne greške:

$$Se(\bar{x}_1 - \bar{x}_2) = \sqrt{\frac{s_1^2}{n_1} + \frac{s_2^2}{n_2} - 2 \cdot r_{1,2} \cdot Se(\bar{x}_1) \cdot Se(\bar{x}_2)} \quad (5.6)$$

gdje  $r_{1,2}$  predstavlja Pearsonov koeficijent linearne korelacije između dvaju mjerenja iste slučajne varijable na istome uzorku. Što je jača korelacija među mjerenjima standardna greška je manja.

Mann-Whitneyev U-test (ili Wicoxonov test) je test zbroja rangova koji se primjenjuje kada je varijabla mjerena na redosljednoj skali. Služi kod testiranja je li dva nezavisna uzorka pripadaju populaciji s istim medijanom, pri čemu jednakim rezultatima dajemo zajednički rang. Za  $n \geq 8$  u svakoj grupi može se upotrijebiti z-test.

Zbroj rangova dobije se sljedećim izračunom:

$$T_1 + T_2 = \frac{n \cdot (n+1)}{2}$$

$$z = \frac{|2 \cdot T_i - n_i \cdot (n+1)| - 2}{\sqrt{\frac{n_1 \cdot n_2 \cdot (n+1)}{3}}} \quad (5.7)$$

$T_i$  = bilo koja od suma rangova

$n_i$  = broj ispitanika u grupi iz koje smo uzeli  $T_i$

Za vrijednost  $z$  dobiva se isti rezultat za eksperimentalnu i za kontrolnu grupu. Zaključak se izvodi na uobičajeni način jer varijabla  $z$  pripada normalnoj distribuciji.

### ► Logit model regresije

Logistička regresija koristi se kao alternativa regresijskoj analizi u slučajevima kada je zavisna varijabla kategorijska. Takva tip regresije najčešće je dihotoman, odnosno ima samo dvije kategorije pa se naziva binarnom logističkom regresijom. Nezavisne varijable mogu biti numeričke i kategorijalne.

Ovakav postupak analize često se koristi u biomedicinskim istraživanjima, ekonomiji te statistici, osobito kod demografskog istraživanja.

Binarna logistička regresija upotrebljava se za predviđanje, odnosno objašnjenje dihotomne zavisne varijable na osnovu nezavisnih (prediktorskih) varijabli. Stoga se ovom logističkom regresijom analizira utjecaj prediktorskih varijabli na zavisnu varijablu koja ima samo dvije kategorije, pri čemu se određuje vjerodostojnost pripadanja jednoj ili drugoj kategoriji zavisne varijable.

Metoda se bazira na transformiranju zavisne varijable u logit oblik, odnosno u prirodni logaritam izgleda (*odds*) da se ne dogodi ili dogodi jedna od dvije kategorijske varijable, koje se slijedom događaja označavaju binarnim kodom 0 ili 1. Temeljem linearne kombinacije prediktorskih varijabli predviđa se logaritam izgleda pri čemu povećanje nezavisne varijable za jednu jedinicu prikazuje koliki je omjer izgleda (*odds ratio*) za prelazak zavisne varijable iz jedne kategorije u drugu, odnosno da se dogodi jedna od dviju kategorija promatrane zavisne varijable.

Ostali aspekti regresijske analize provede se standardnim postupcima regresije: ocjenjivanje statističke značajnosti nezavisnih varijabli, *stepwise* regresija, koreliranost i dr.

Usporedivo sa zadaćom regresijskih koeficijenata u linearnoj regresiji, logistički koeficijenti iz linearne kombinacije prediktorskih varijabli logističke regresije služe za ocjenu parametara logističkog regresijskog modela.

Razlika je što se za procjenu parametara modela logističke regresije koristi metoda maksimalne vjerodostojnosti (ML<sup>45</sup>) iz razloga što metoda najmanjih kvadrata (LS<sup>46</sup>) ne daje relevantne rezultate, pa nije primjenjiva.

Upravo zbog primjene matematičkog postupka kojima se ocjenjuju logistički koeficijenti navedena logistička regresijska analiza koristi se u uvjetima kada imamo dovoljno velik uzorak za istraživanje, što je bio glavni kriterij za odabir primjerene statističke analize jer je u ovom istraživanju veličina uzorka 15 392 opservacije.

Pojmovna određenost izgleda (*odds*) i omjera izgleda (*odda ratio*) obrazlaže se na primjeru varijable broja poreza koja se određuje nalogom za nadzor i njenog utjecaja na zavisnu varijablu rezultata poreznog nadzora (RPN), pri čemu je s namjerom jednostavnosti primjera uzeta mogućnost da je nalogom za nadzor određeno provođenje inspekcijske kontrole jedne ili

---

<sup>45</sup> eng. Maximum Likelihood

<sup>46</sup> eng. Least Square

dvije porezne obveze poreznog obveznika, stoga varijabla broja poreza je označena kao BP1 ili BP2, kako slijedi u tablici 5.1:

**Tablica 5.1: Uloga broja poreza u rezultatu poreznog nadzora**

		Rezultat poreznog nadzora (RPN)		Ukupno
		0	1	
Kontrola broja poreza	BP1	a	b	a + b
	BP2	c	d	c + d
Ukupno		a + c	b + d	a + b + c + d

Napomena:  
RPN0= nadzorom nisu utvrđene nepravilnosti  
RPN1= nadzorom su utvrđene nepravilnosti

Izvor: Autor

Izgled da je u postupku inspeksijske kontrole kod poreznog obveznika u postupku poreznog nadzora otkriveno nezakonito poslovanje je omjer između vjerojatnosti ishoda poreznog postupka (p) da je nadzorom otkriveno nezakonito postupanje poreznog obveznika ili da nisu utvrđene nepravilnosti u obračunavanju, prijavljivanju i plaćanju poreznih obveza poreznog obveznika.

$$\text{izgled} \Rightarrow \text{odds} = \frac{p}{1-p} \quad (5.8)$$

Ako je vjerojatnost da se kontrolom jednog poreza u postupku poreznog nadzora utvrdi nezakonito postupanje poreznog obveznika 0,6 tada je izgled da je ishod poreznog nadzora otkrivanje nezakonitog postupanja 1,5 odnosno  $\text{odds} = 0,6/0,4$ .

Izgledi za određenu kategoriju dihotomne varijable jednaki su količniku vjerojatnosti za danu kategoriju i vjerojatnosti za drugu kategoriju varijable, pri čemu izgledi za jednu kategoriju nisu jednaki izgledu za drugu kategoriju dihotomne varijable. Izračun izgleda koristi se za razumijevanje višestrukog uspoređivanja.

Za primjer ako vjerojatnost da se nadzorom jednog poreza (BP1) otkrije nezakonito poslovanje (RPN1) iznosi 0,3 a nadzorom dva poreza (BP2) utvrdi isti ishod koji iznosi 0,6 smatra se razumnim donijeti zaključak da je vjerojatnost u slučaju BP2 duplo veća u odnosu

na BP1. Međutim, ako je nastavno na navedeno vjerojatnost otkrivanja istog ishoda kod BP1 iznosi 0,6 bilo bi pogrešno zaključiti da tada reciprocitetno BP2 iznosi 1,2 (0,6 x 2) iz razloga što najveća vjerojatnost može poprimiti iznos 1.

Iz navedenog je razvidno da izgled nije isto što i vjerojatnost te da može poprimiti vrijednosti od 0 do 1, dok se izgledi mogu kretati u intervalu od 0 do  $+\infty$ .

Omjer ishoda je količnik izgleda koji su izračunati sa svaku od dvije kategorije dihotomne varijable. U navedenom primjeru omjer ishoda da kontrolom jednog poreza nisu utvrđene nezakonitosti (RPN0) izračunava se kao količnik ishoda BP1 i ishoda BP2, kako slijedi:

$$\text{omjer ishoda} \Rightarrow \mathbf{OR} \text{ (odds ratio)} = \frac{\text{odds (BP1)}}{\text{odds (BP2)}}$$

$$\mathbf{OR} = \frac{a/(a+b) / c/(c+d)}{b/(a+b) / d/(c+d)}$$

$$\mathbf{OR} = \frac{\frac{a}{b}}{\frac{c}{d}} = \frac{ad}{bc} \tag{5.9}$$

Primjer izračuna izgleda i omjera izgleda da se u postupku poreznog nadzora inspeksijskom kontrolom dva poreza (BP2) kod poreznih obveznika otkrije nezakonito postupanje, odnosno utaja poreza (RPN1):

**Tablica 5.2: Primjer izgleda i omjera izgleda**

		Rezultat poreznog nadzora (RPN)		Ukupno
		0	1	
Kontrola broja poreza	BP1	24	16	40
	BP2	27	33	60
Ukupno		51	49	100

Napomena:  
RPN0= nadzorom nisu utvrđene nepravilnosti  
RPN1= nadzorom su utvrđene nepravilnosti

Izvor: Autor

$$\text{odds (BP1)} = 16/24 = 0,67$$

$$\text{odds (BP2)} = 33/27 = 1,22$$

$$\text{OR (BP2)} = 33/27 / 16/24 = 1,83$$

Kada se nalogom za nadzor odredi kontrola jednog poreza izgled da se otkrije nezakonito postupanje poreznih obveznika je 0,67 puta veći nego da se ne otkrije, odnosno takva kontrola ima manji izgled za otkrivanjem nezakonitosti. Ako je određeno da s u postupku poreznog nadzora kontroliraju dva poreza tada je izgled da se otkrije nezakonito postupanje poreznih obveznika je 1,22 puta veći nego da se ne otkrije.

Omjer izgleda izračunava se kao količnik promatranih izgleda te iznosi 1,83. Shodno navedenom zaključuje se da je kontrolom dva poreza omjer izgleda da se nadzorom otkrije utaja poreza 1,83 puta veći nego kod kontrole jednog poreza.

Linearna regresijska analiza pod modelom najmanjih kvadrata pretpostavlja linearnost veze između vjerojatnosti određene kategorije binarne zavisne varijable i linearne kombinacije određenih prediktorskih varijabli.

Binarna logistička regresija pretpostavlja linearnost veze između logaritma izgleda za određenu kategoriju binarne zavisne varijable i linearne kombinacije više prediktorskih varijabli. Međutim, kod modela logističke regresije povezanost između logaritma izgleda za određenu kategoriju binarne zavisne varijable i linearne kombinacije skupa prediktorskih varijabli je linearna, ali je povezanost vjerojatnosti za određenu kategoriju binarne zavisne varijable i linearne kombinacije prediktora nelinearna.

Shodno navedenom logistička regresija primjenjuje postupak od linearne regresije modeliranjem vjerojatnosti  $p$ . Zadani cilj je linearizirati takav model jer je relacija između zavisne dihotomne varijable i linearne kombinacije prediktora je nelinearna.

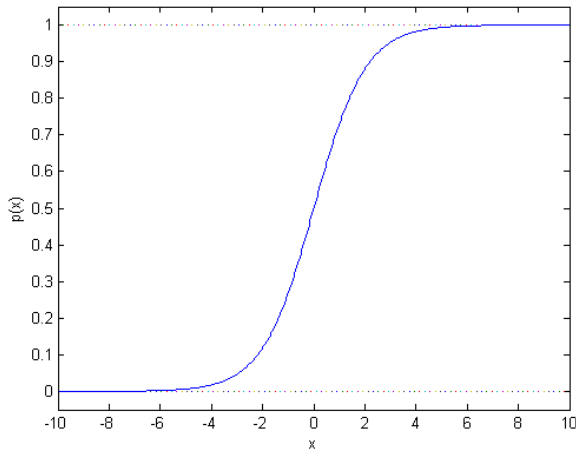
Postupak je slijedeći:

$$p(x): \mathbb{R} \rightarrow (0, 1)$$

$$p(x) := \frac{1}{1 + e^{-x}} \tag{5.10}$$

Navedena funkcija je logistička funkcija koja poprima vrijednosti između 0 i 1, a prema graf prikazu je S krivulja:

**Graf 5.1: Krivulja logističke funkcije**



Izvor: [http://rasbt.github.io/mlxtend/user\\_guide/classifier/LogisticRegression/#methods](http://rasbt.github.io/mlxtend/user_guide/classifier/LogisticRegression/#methods)(25.03.2017.)

Vjerojatnost  $p(x)$  polako raste s porastom  $x$ , pa se rast ubrzava i konačno se stabilizira ne prelazeći preko vrijednosti 1.

Kako je istraživanjem određeno da se utvrdi je li ishod poreznog nadzora rezultirao otkrivenim nezakonitostima u poslovanju ili ne, očekivane vjerojatnosti događaja ( $p(x)$ ) su definirane kao:

$$Y = \begin{cases} 1 & \text{nadzorom su utvrđene nezakonitosti u poslovanju} \\ 0 & \text{nadzorom nisu utvrđene nezakonitosti u poslovanju} \end{cases}$$

$$Y = \begin{pmatrix} 0 & 1 \\ 1-p & p \end{pmatrix} \quad (5.11)$$

$$E = 0 \cdot (1 - p(x)) + 1 \cdot p(x) = p(x) \quad (5.12)$$

Izgledi događaja su količnik vjerojatnosti da se nešto dogodi i vjerojatnosti da se nešto ne dogodi:

$$odds(x) = \frac{p(x)}{1-p(x)} \quad (5.13)$$

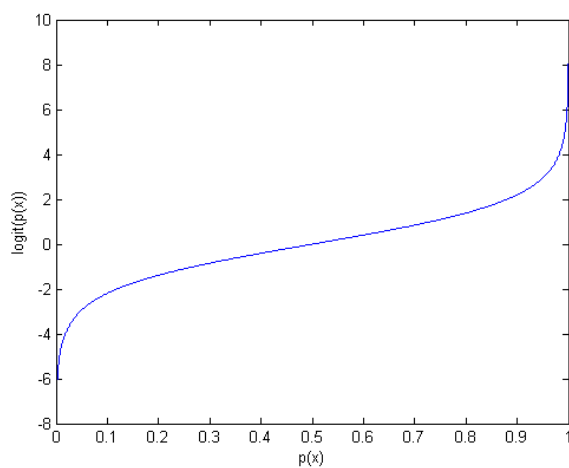


*Logit* je inverzna funkcija od logističke funkcije koja raspoređuje vjerojatnosti preko cijelog skupa realnih brojeva  $\mathbb{R}$ :

$\text{logit}(p): (0,1) \rightarrow \mathbb{R}$

$$\text{logit}(p(x)) := \ln\left(\frac{p(x)}{1-p(x)}\right), \quad p(x) \in (0,1) \quad (5.14)$$

**Graf 5.2: Krivulja *logit* funkcije**

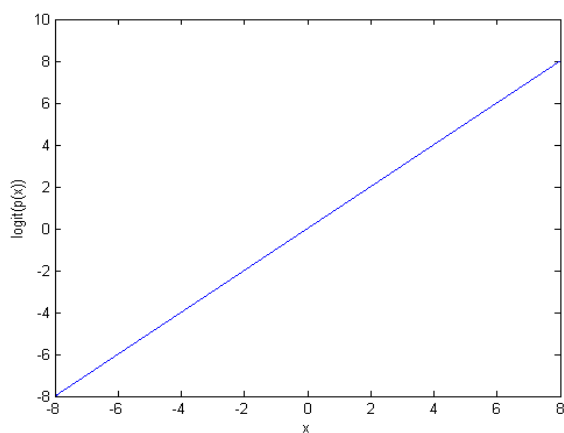


Izvor: <http://www.omidrouhani.com/research/logisticregression/html/logisticregression.htm/>(25.03.2017.)

Krivulja *logit* ( $p(x)$ ) s porastom  $x$  ima usporen rast, konačno ne prelazeći preko vrijednosti 1.

*Logit* transformacijom iz nelinearne relacije (graf 4.1) dobiva se linearna.

**Graf 5.3: Linearna relacija**



Izvor: [http://www.saedsayad.com/logistic\\_regression.htm](http://www.saedsayad.com/logistic_regression.htm)(25.03.2017.)

Nastavno na navedeno logistički regresijski model izgleda je:

$$\text{logit}(p(x)) = \ln(\text{odds}(x)) = \beta_0 + \beta_1 x \quad (5.15)$$

Bitna razlika između logističkog i linearnog regresijskog modela je u razdiobi koja je u logističkom regresijskom modelu binomna, a u linearnom regresijskom modelu normalna, te se stoga se koeficijenti  $\beta_0$  i  $\beta_1$  određuju metodom maksimalne vjerodostojnosti (ML), a ne metodom najmanjih kvadrata (LS) koja se primjenjuje kod linearnog regresijskog modela.

Dakle, iz relacije (5.15) slijedi:

$$\text{odds}(x) = \frac{p(x)}{1-p(x)} = e^{\beta_0 + \beta_1 x} \quad (5.16)$$

$$p(x) = \frac{e^{\beta_0 + \beta_1 x}}{1 + e^{\beta_0 + \beta_1 x}} \quad (5.17)$$

Za model koji ima više prediktora  $x_1, x_2, \dots, x_p$  vrijedi:

$$\text{logit}(p(x)) = \ln(\text{odds}(x)) = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \dots + \beta_p x_p \quad (5.18)$$

Odnosno vrijede slijedeće relacije:

$$p = P(Y = 1 | X_1 = x_1, X_2 = x_2 + \dots X_p = x_p) = \frac{e^{\beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \dots + \beta_p x_p}}{1 + e^{\beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \dots + \beta_p x_p}} \quad (5.19)$$

Ova jednakost je logistička regresijska funkcija koja nije linearna po parametrima  $\beta_i, i = 0 \dots p$ , pa se linearizira primjenom postupka *logit* transformacije:

$$1 - p = P(Y = 0 | X_1 = x_1, X_2 = x_2 + \dots X_p = x_p) = \frac{1}{1 + e^{\beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \dots + \beta_p x_p}} \quad (5.20)$$

Dalje vrijedi:

$$\frac{p}{1-p} = e^{\beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \dots + \beta_p x_p} \quad (5.21)$$

Logaritmiranjem sa prirodnim logaritmom, obostrano, dobije se *logit* jednakost:

$$\ln \frac{p}{1-p} = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \dots + \beta_p x_p \quad (5.22)$$

koja je linearna po parametrima  $\beta_i, i=1\dots p$ .

Vrijednost  $p$  pripada intervalu  $[0,1]$  dok se vrijednost *logita* kreće u intervalu  $(-\infty, +\infty)$ .

Parametri modela u linearnoj regresiji procjenjuju se metodom najmanjih kvadrata kojom biramo one vrijednosti  $\beta_0$  i  $\beta_1$  koje minimiziraju sumu kvadrata odstupanja registrirane vrijednosti za  $Y$  od predviđene vrijednosti koja se dobije na osnovi modela. Međutim, kada se navedena metoda najmanjih kvadrata primjeni na model s dihotomnim ishodom ocjene parametara ne predstavljaju vjerodostojan prikaz realnog stanja. Iz navedenog razloga prilikom ocjenjivanja parametara logističke regresije upotrebljava se metoda maksimalne vjerodostojnosti.

Metoda maksimalne vjerodostojnosti daje vrijednosti za  $\beta_i, i=0\dots p$ , koje maksimiziraju vjerojatnost dobivanja registriranog skupa podataka, odnosno navedenim postupkom utvrđujemo vjerodostojnost (vjerojatnosti) registriranih podataka za različite kombinacije vrijednosti regresijskih parametara, tj. koeficijenata, za razliku od metode najmanjih kvadrata. Stoga ova metoda zahtjeva dosta iterativnog izračunavanja. Iz empirijskih podataka i pripadajućih funkcija gustoće nalazimo produkt istih, logaritmiramo ih te parcijalno deriviramo.

Nadalje se navodi primjer izračuna MLE:

S obzirom da je zavisna varijabla može poprimiti vrijednost 0 ili 1 ovisno o ishodu poreznog nadzora koji rezultira otkrivanjem ili ne otkrivanjem nezakonitosti u poslovanju poreznih obveznika zavisna varijabla  $Y$  se prikazuje na slijedeći način:

$$Y = \begin{pmatrix} 0 & 1 \\ 1-p & p \end{pmatrix}$$

pri čemu je  $P(Y = 1|x_i) = p(x_i); P(Y = 0|x_i) = 1 - p(x_i)$

$$p(x_i) = \frac{e^{\beta_0 + \beta_1 x_{1i} + \beta_2 x_{2i} + \dots + \beta_p x_{pi}}}{1 + e^{\beta_0 + \beta_1 x_{1i} + \beta_2 x_{2i} + \dots + \beta_p x_{pi}}}$$

$$\boldsymbol{\beta} = (\beta_0, \beta_1, \dots, \beta_p)$$

$$x_i = (1, x_{1i}, x_{2i}, \dots, x_{pi}), i = 1 \dots n \quad (5.23)$$

Nastavno na navedeno, prema ishodu poreznog nadzora je razvidno da ako su nadzorom utvrđene nezakonitosti u poslovanju ( $y_i = 1$ ) za parove  $(x_i, y_i)$  doprinos funkciji vjerodostojnosti je  $p(x_i)$  dok je kod suprotnog ishoda poreznog nadzora, odnosno kada nema otkrivenih nezakonitosti u poslovanju poreznih obveznika ( $y_i = 0$ ) doprinos  $1 - p(x_i)$ , slijedom čega je:

$$p(x_i)^{y_i} \cdot (1 - p(x_i))^{1-y_i} \quad (5.24)$$

Stoga je pripadajuća funkcija vjerodostojnosti (eng. *Likelihood*):

$$\mathbf{L}(\boldsymbol{\beta}) = \prod_{i=1}^p p(x_i)^{y_i} (1 - p(x_i))^{1-y_i} \quad (5.25)$$

odnosno:

$$\mathbf{L}(\boldsymbol{\beta}) = \prod_{i=1}^p \left( \frac{p(x_i)}{1-p(x_i)} \right)^{y_i} (1 - p(x_i)) \quad (5.26)$$

pri čemu je izgled:  $odds = \frac{p(x_i)}{1-p(x_i)}$

Kako je funkcija  $x \rightarrow \ln x$  strogo rastuća maksimizira se funkcija  $\ln(\mathbf{L}(\boldsymbol{\beta}))$ , pri čemu se dobije funkcija *Log-likelihood* ( $\mathbf{LL}$ ).

$$\ln(\mathbf{L}(\boldsymbol{\beta})) = \mathbf{LL}(\boldsymbol{\beta}) = \sum_{i=1}^p [y_i \ln(p(x_i)) + (1 - y_i) \ln(1 - p(x_i))] \quad (5.27)$$

Parcijalnim deriviranjem po  $\beta_0, \beta_1, \dots, \beta_p$  i izjednačavanjem s nulom dobije se:

$$\sum_{i=1}^p [y_i - p(x_i)] = 0 \text{ i } \sum_{i=1}^p x_i [y_i - p(x_i)] = 0 \quad (5.28)$$

iz čega nalazimo MLE<sup>47</sup> za  $\boldsymbol{\beta} = (\beta_0, \beta_1, \dots, \beta_p)$ .

---

<sup>47</sup> eng. Maximum Likelihood Estimator

## 5.2. ANALIZA REZULTATA EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA

U ovom podpoglavlju analitički se obrazlažu rezultati provedenog empirijskog istraživanja polazeći od deskriptivne analize temeljene na izvornim podacima uzorka, razlažući rezultate primjenjene univarijatne regresije te *summa summarum* provedene multivarijatne regresije.

### 5.2.1. Deskriptivna analiza

Postupak deskriptivna analiza temelji se na izvornom skupu podataka o rezultatima poreznog nadzora na uzorku od 15 392 opservacije. Analizom uzorka obuhvaćene su sve promatrane varijable, nezavisne i kontrolne, u izvornom stanju mjernih jedinica i opisa kako su evidentirane u aplikaciji RPN u ISPU.

Cilj ove analize je utvrditi nivo statističke značajnosti promatranih varijabli te utvrditi utjecaj promatranih varijabli na zavisnu varijablu rezultat poreznog nadzora (RPN).

Nastavno na navedeno daju se rezultati deskriptivne analize, kako slijedi:

#### ➤ Varijabla broj poreza (BP)

**Tablica 5.3: Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija broja poreza u odnosu na RPN**

		RPN		Total
		0	1	
BP	Count	8562	1610	10172
	% within RPN	75,0%	40,4%	66,1%
	Count	1488	910	2398
	% within RPN	13,0%	22,8%	15,6%
	Count	1245	1303	2548
	% within RPN	10,9%	32,7%	16,6%
	Count	110	155	265
	% within RPN	1,0%	3,9%	1,7%
	Count	4	5	9
	% within RPN	0,0%	0,1%	0,1%
Total	Count	11409	3983	15392
	% within RPN	100,0%	100,0%	100,0%

### Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	1716,507 <sup>a</sup>	4	,000
Likelihood Ratio	1628,322	4	,000
Linear-by-Linear Association	1674,709	1	,000
N of Valid Cases	15392		

a. 1 cells (10,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,33.

Postoji statistički značajna povezanost varijable broja poreza (BP) i rezultata poreznog nadzora (RPN) (vrijednost Hi-kvadrat testa s 4 stupnja slobode iznosi 1716,507;  $p < 0,01$ ).

Prema promatranom uzorku je utvrđeno da je u dijelu poreznih nadzora kod kojih nisu otkrivene nezakonitosti u poslovanju (RPN0) udio broja poreza koji se kontrolirao (BP), kada je predmet nadzora bio nadzor samo jednog poreza, veći je za 1,86 puta nego udio istog u dijelu poreznih nadzora kod kojih su utvrđene nezakonitosti u poslovanju (RPN1).

Međutim, kada je poreznim nadzorom za kontrolu određen veći broj poreza (dva, tri, četiri) u dijelu poreznih nadzora kod kojih su utvrđene nezakonitosti u poslovanju (RPN1) udio broja poreza (BP) je veći nego udio istih u dijelu poreznih nadzora kod kojih nisu otkrivene nezakonitosti u poslovanju (RPN0), kako slijedi:

- udio BP 2 za 1,75 puta je veći u RPN1 nego udio istog u RPN0,
- udio BP 3 za 3 puta je veći u RPN1 nego udio istog u RPN0,
- udio BP 4 za 3,9 puta je veći u RPN1 nego udio istog u RPN0.

➤ Varijabla razdoblje nadzora (RN)

**Tablica 5.4: Prikaz aritmetičkih sredina razdoblja nadzora i njihovih razlika u odnosu na RPN**

	RPN	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
RN	0	11409	139,00	248,209	2,324
(dan)	1	3983	510,66	328,186	5,200

		t-test for Equality of Means						
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper	
RN	Equal	-65,253	5652	,000	-371,665	5,696	-382,831	-360,499
(dan)	variances not assumed							

U dijelu kontroliranih poreznih obveznika kod kojih nisu utvrđene nezakonitosti u poslovanju razdoblje nadzora (RN) je kraće za 372 dana u odnosu na porezne obveznike kod kojih su poreznim nadzorom otkrivene nezakonitosti u poslovanju (vrijednost testa je -65,25 s 5652 stupnja slobode, a empirijska razina značajnosti za dvosmjerni test približno je jednaka nuli i manja je od 5% i 1%).

U skupini poreznih obveznika kod kojih nisu otkrivene nezakonitosti u poslovanju (RPN0) medijan RN iznosi 6 (min-max: 0-2543; Q1-Q2:0-200), a u skupini poreznih obveznika kod kojih su otkrivene nezakonitosti (RPN1) medijan RN iznosi 484 (min-max: 0-2305; Q1-Q2:364-729).

Mann Whitney U-testom dokazali smo statistički značajnu razliku vrijednosti RN između ispitivanih skupina ( $z=67,9$ ,  $p<0,01$ ). Navedeni test se primjenjuje kada varijabla nije normalno distribuirana.

➤ Varijabla prihodi (PRIH)

**Tablica 5.5: Prikaz aritmetičkih sredina prihoda poreznih obveznika i njihove razlike u odnosu na RPN**

	RPN	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
PRIH (u 0 mil.kn)	0	11409	216,580	1205,655	11,287
PRIH (u 1 mil.kn)	1	3983	24,977	247,498	3,921

		t-test for Equality of Means						
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
							Lower	Upper
PRIH (u mil.kn)	Equal variances not assumed	16,035	13754	,000	191,602	11,949	168,180	215,025

U dijelu kontroliranih poreznih obveznika kod kojih nisu utvrđene nezakonitosti u poslovanju ostvareni prihodi poreznih obveznika (PRIH) su za 191,6 mil. kn veći u odnosu na porezne obveznike kod kojih su poreznim nadzorom otkrivene nezakonitosti u poslovanju (vrijednost testa je 16,035 s 13754 stupnja slobode, a empirijska razina značajnosti za dvosmjerni test približno je jednaka nuli i manja je od 5% i 1%).

U skupini poreznih obveznika kod kojih nisu otkrivene nezakonitosti u poslovanju (RPN0) medijan PRIH iznosi 3824230 (min-max: 0,13-1,44x10<sup>10</sup>; Q1-Q2: 821584,8-28325278), a u skupini poreznih obveznika kod kojih su otkrivene nezakonitosti (RPN1) medijan PRIH iznosi 2916376 (min-max: 7,6-1,44x10<sup>10</sup>; Q1-Q2: 786043,6-10703466,0).

Mann Whitney U-testom dokazali smo statistički značajnu razliku vrijednosti RN između ispitivanih skupina (z=10,4, p<0,01).



➤ **Varijabla razlika računovodstvene i porezne dobiti (BTD)**

**Tablica 5.6: Prikaz aritmetičkih sredina razlika računovodstvene i porezne dobiti i njihove razlike u odnosu na RPN**

Group Statistics					
	RPN	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
BTD	0	11409	107,264	4812,666	45,056
(u kn)	1	3983	443,152	14581,436	231,044

Independent Samples Test								
		t-test for Equality of Means						
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
							Lower	Upper
BTD	Equal variances not assumed	-1,427	4288	,154	-335,887	235,396	-797,386	125,611

U dijelu kontroliranih poreznih obveznika kod kojih nisu utvrđene nezakonitosti u poslovanju razlika u izvješćima računovodstvene i porezne dobiti (BTD) je za 335,89 kn manja u odnosu na porezne obveznike kod kojih su poreznim nadzorom otkrivene nezakonitosti u poslovanju (vrijednost testa je -1,43 s 4288 stupnjeva slobode, a empirijska razina značajnosti za dvosmjerni test približno je jednaka nuli i manja je od 5% i 1%).

U skupini poreznih obveznika kod kojih nisu otkrivene nezakonitosti u poslovanju (RPN0) medijan BTD iznosi -0,0000288 (min-max: -0,2368-468503; Q1-Q2: -0,00405-0,0599), a u skupini poreznih obveznika kod kojih su otkrivene nezakonitosti (RPN1) medijan BTD iznosi 0 (min-max: -0,1819-770034; Q1-Q2: -0,00385-0,1068).

Mann Whitney U-testom dokazali smo statistički značajnu razliku vrijednosti RN između ispitivanih skupina ( $z=2,9$ ,  $p=0,003$ ).

➤ **Varijabla PDV razlika (PDVR)**

**Tablica 5.7: Prikaz aritmetičkih sredina PDV razlika i njihove razlike u odnosu na RPN**

Group Statistics					
	RPN	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
PDVR 0		11409	788,4671	6877,41877	64,38752
(u kn) 1		3983	21,8336	1464,77613	23,20952

Independent Samples Test								
		t-test for Equality of Means						
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
							Lower	Upper
PDVR (u kn)	Equal variances not assumed	11,201	13893	,000	766,633	68,442	632,476	900,790

U dijelu kontroliranih poreznih obveznika kod kojih nisu utvrđene nezakonitosti u poslovanju negativna izvješća o obvezi PDV-a (PDVR) za 766,63 kn manja su u odnosu na porezne obveznike kod kojih su poreznim nadzorom otkrivene nezakonitosti u poslovanju (vrijednost testa je 11,20 s 13893 stupnja slobode, a empirijska razina značajnosti za dvosmjerni test približno je jednaka nuli i manja je od 5% i 1%).

U skupini poreznih obveznika kod kojih nisu otkrivene nezakonitosti u poslovanju (RPN0) medijan PDVR iznosi 3889709 (min-max:  $-8,7 \times 10^{10}$ - $8,9 \times 10^{10}$ ; Q1-Q2: -1688210,2-29825894), a u skupini poreznih obveznika kod kojih su otkrivene nezakonitosti (RPN1) medijan PDVR iznosi 2293721,5 (min-max:  $-1,24 \times 10^{10}$ - $8,9 \times 10^{10}$  Q1-Q2: -6026889 - 17197584).

Mann Whitney U-testom dokazali smo statistički značajnu razliku vrijednosti RN između ispitivanih skupina ( $z = 9,7$ ,  $p < 0,01$ ).

**Tablica 5.8: Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija PDV razlika (“+“ i “-“) u odnosu na RPN**

**PDVR \* RPN Crosstabulation**

		RPN		Total	
		0	1		
PDVR	“+”	Count	8020	2496	10516
		% within RPN	70,3%	62,7%	68,3%
	“-”	Count	3389	1487	4876
		% within RPN	29,7%	37,3%	31,7%
Total		Count	11409	3983	15392
		% within RPN	100,0%	100,0%	100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	79,392 <sup>a</sup>	1	,000		
Continuity Correction <sup>b</sup>	79,040	1	,000		
Likelihood Ratio	77,969	1	,000		
Fisher's Exact Test				,000	,000
Linear-by-Linear Association	79,387	1	,000		
N of Valid Cases	15392				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1261,77.

b. Computed only for a 2x2 table

U interesu analize rezultata nadzora kod poreznih obveznika kod kojih se promatra prijava obveze poreza na dodanu vrijednost razmatrani su svi podneseni Obrasci PDV poreznih obveznika. S obzirom da je dio propisanih Obrazaca PDV-a pozitivan (kojim porezni obveznici prijavljuju obvezu plaćanja PDV-a), a dio Obrazaca PDV je negativan (temeljem negativnih obrazaca porezni obveznik prijavljuje poreznom tijelu da je u obračunskom razdoblju imao veće pravo na pretporez nego li je iskazana obveza) u ovom radu zbog značajnosti promatranja negativnih poreznih izvješća promatrani Obrasci PDV-a podijeljena su na relevantne skupine “+“ i “-“ PDVR.

Postoji statistički značajna povezanost varijable PDV razlika (PDVR “+“,“-“) i rezultata poreznog nadzora (RPN), (vrijednost Hi-kvadrat testa s 1 stupnja slobode iznosi 79,04;  $p < 0,01$ ).

U skupini RPN1, kod kojih su otkrivene nezakonitosti u poslovanju utvrđeno je da je PDVR “-“ bio kod 37,3% provedenih nadzora, dok je u skupini RPN0 kod kojih nisu otkrivene nezakonitosti, bilo svega 29,7%, što je za 1,3 puta manje od RPN1.

➤ **Varijabla trajanje nadzora (TR)**

**Tablica 5.9: Prikaz aritmetičkih sredina razlika trajanja nadzora i njihove razlike u odnosu na RPN**

Group Statistics					
	RPN	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
TR (u danima)	0	11409	5,913	9,062	,084
	1	3983	28,851	27,329	,433

Independent Samples Test								
		t-test for Equality of Means						
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
							Lower	Upper
TR (u danima)	Equal variances not assumed	-51,984	4291	,000	-22,937	,4412	-23,802	-22,072

U dijelu kontroliranih poreznih obveznika kod kojih nisu utvrđene nezakonitosti u poslovanju trajanje poreznog nadzora (TR) je za 22,94 dana kraće u odnosu na porezne obveznike kod kojih su poreznim nadzorom otkrivene nezakonitosti u poslovanju (vrijednost testa je -51,984 sa stupnjem slobode 4291, a empirijska razina značajnosti za dvosmjerni test približno je jednaka nuli i manja je od 5% i 1%).

U skupini poreznih obveznika kod kojih nisu otkrivene nezakonitosti u poslovanju (RPN0) medijan TR iznosi 2,5 (min-max: 0,25-324,5; Q1-Q2: 1-8), a u skupini poreznih obveznika

kod kojih su otkrivene nezakonitosti (RPN1) medijan TR iznosi 22 (min-max: 0,25-385,5; Q1-Q2: 12,7-35).

Mann Whitney U-testom dokazali smo statistički značajnu razliku vrijednosti RN između ispitivanih skupina ( $z=76,2$ ,  $p<0,01$ ).

## Kontrolne varijable

### ➤ Varijabla vrste poreza (VP1-VP4)

S obzirom na predmet nadzora zadan nalogom za porezni nadzor te naknadnih proširenja poreznog nadzora temeljem zaključka daje se ukupna specifikacija vrsta poreza kontroliranih u postupku poreznog nadzora, kako slijedi:

VP1 = PDV (porez na dodanu vrijednost)

VP2 = porez na dohodak

VP3 = porez na dobit

VP4 = nadzor evidentiranja prometa

### ▼ Varijabla vrste poreza (VP1)

**Tablica 5.10: Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija nadzora PDV-a u odnosu na RPN**

Case Processing Summary						
	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
VP1 * RPN	15392	100,0%	0	0,0%	15392	100,0%

**VP1 \* RPN Crosstabulation**

		RPN		Total	
		0	1		
VP1	0	Count	6262	509	6771
		% within RPN	54,9%	12,8%	44,0%
1		Count	5147	3474	8621
		% within RPN	45,1%	87,2%	56,0%
Total		Count	11409	3983	15392
		% within RPN	100,0%	100,0%	100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	2124,491 <sup>a</sup>	1	,000		
Continuity Correction <sup>b</sup>	2122,782	1	,000		
Likelihood Ratio	2363,494	1	,000		
Fisher's Exact Test				,000	,000
Linear-by-Linear Association	2124,353	1	,000		
N of Valid Cases	15392				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1752,14.

b. Computed only for a 2x2 table

Postoji statistički značajna povezanost između varijable poreza na dodanu vrijednost (VP1) i rezultata poreznog nadzora (RPN) (vrijednost Hi-kvadrat testa s 1 stupnja slobode iznosi 2122,782;  $p < 0,01$ ).

U skupini RPN 1, kod kojih su otkrivene nezakonitosti u poslovanju, utvrđeno je da je predmet nadzora bio kontrola poreza na dodanu vrijednost kod 87,2% provedenih nadzora, dok je u skupini RPN0, kojih nisu otkrivene nezakonitosti, bilo svega 45,1%, što je za 1,9 puta manje od RPN1.

▼ Varijabla vrste poreza (VP2)

**Tablica 5.11: Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija nadzora poreza na dohodak u odnosu na RPN**

**Crosstab**

		RPN		Total	
		0	1		
VP2	0	Count	10402	2284	12686
		% within RPN	91,2%	57,3%	82,4%
1		Count	1007	1699	2706
		% within RPN	8,8%	42,7%	17,6%
Total		Count	11409	3983	15392
		% within RPN	100,0%	100,0%	100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	2331,860 <sup>a</sup>	1	,000		
Continuity Correction <sup>b</sup>	2329,526	1	,000		
Likelihood Ratio	2067,144	1	,000		
Fisher's Exact Test				,000	,000
Linear-by-Linear Association	2331,709	1	,000		
N of Valid Cases	15392				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 700,23.

b. Computed only for a 2x2 table

Postoji statistički značajna povezanost varijable porez na dohodak (VP2) i rezultata poreznog nadzora (RPN) (vrijednost Hi-kvadrat testa s 1 stupnja slobode iznosi 2329,526;  $p < 0,01$ ).

U skupini RPN 1, kod kojih su otkrivene nezakonitosti u poslovanju utvrđeno je da je predmet nadzora bio kontrola poreza na dohodak kod 42,7% provedenih nadzora, dok je u skupini RPN0, kojih nisu otkrivene nezakonitosti, bilo svega 8,8%, što je za 4,9 puta manje od RPN1.

▼ Varijabla vrste poreza (VP3)

**Tablica 5.12: Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija nadzora poreza na dobit u odnosu na RPN**

**Crosstab**

		RPN		Total	
		0	1		
VP3	0	Count	9605	2105	11710
		% within RPN	84,2%	52,8%	76,1%
1		Count	1804	1878	3682
		% within RPN	15,8%	47,2%	23,9%
Total		Count	11409	3983	15392
		% within RPN	100,0%	100,0%	100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	1593,175 <sup>a</sup>	1	,000		
Continuity Correction <sup>b</sup>	1591,453	1	,000		
Likelihood Ratio	1466,896	1	,000		
Fisher's Exact Test				,000	,000
Linear-by-Linear Association	1593,071	1	,000		
N of Valid Cases	15392				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 952,79.

b. Computed only for a 2x2 table

Postoji statistički značajna povezanost varijable porez na dobit (VP3) i rezultata poreznog nadzora (RPN) (vrijednost Hi-kvadrat testa s 1 stupnjem slobode iznosi 1591,453;  $p < 0,01$ ).

U skupini RPN 1, kod kojih su otkrivene nezakonitosti u poslovanju utvrđeno je da je predmet nadzora bio nadzor poreza na dobit kod 47,2% provedenih nadzora, dok je u skupini RPN0, kojih nisu otkrivene nezakonitosti, bilo svega 15,8%, što je za 3 puta manje od RPN1.



▼ Varijabla vrste poreza (VP4)

**Tablica 5.13: Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija nadzora evidentiranja prometa u odnosu na RPN**

**Crosstab**

		RPN		Total	
		0	1		
VP4	0	Count	6428	3470	9898
		% within RPN	56,3%	87,1%	64,3%
VP4	1	Count	4981	513	5494
		% within RPN	43,7%	12,9%	35,7%
Total		Count	11409	3983	15392
		% within RPN	100,0%	100,0%	100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	1218,483 <sup>a</sup>	1	,000		
Continuity Correction <sup>b</sup>	1217,143	1	,000		
Likelihood Ratio	1368,068	1	,000		
Fisher's Exact Test				,000	,000
Linear-by-Linear Association	1218,404	1	,000		
N of Valid Cases	15392				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1421,69.

b. Computed only for a 2x2 table

Postoji statistički značajna povezanost varijable evidentiranja prometa (VP4) i rezultata poreznog nadzora (RPN) (vrijednost Hi-kvadrat testa s 1 stupnjem slobode iznosi 1217,143;  $p < 0,01$ ).

U skupini RPN 1, kod kojih su otkrivene nezakonitosti u poslovanju utvrđeno je da je predmet nadzora bio nadzor evidentiranja prometa kod 12,9% provedenih nadzora, dok je u skupini RPN0, kojih nisu otkrivene nezakonitosti, bilo svega 43,7%, što je za 3,4 puta više od RPN1.

Navedeno se obrazlaže sa činjenicom da porezno tijelo kontinuirano provodi kontrole evidentiranja prometa kod svih poreznih obveznika koji ostvaruju gotovinski promet (tzv. kontrola izdavanja računa) pri čemu se kod poreznih obveznika kod kojih se u postupku nadzora evidentiranja prometa otkrije nezakonito poslovanje izdaje zaključak o proširenju nalog za nadzora za određenu vrstu/vrste poreza (PDV, porez na dohodak, porez na dobit), dok se kod poreznih obveznika kod kojih nisu utvrđene nezakonitosti nadzor završava, što pridonosi ekonomičnosti provođenja postupka poreznog nadzora.

➤ **Varijabla djelatnosti (DJ1-DJ8)**

Varijabla djelatnosti izvorno se evidentira u aplikaciji izvješća poreza na dobit, odnosno u prijavi poreza na dobit. Djelatnosti poreznih obveznika evidentirane su u ISPU po šiframa određenim zakonskim propisima o Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti (skr. NKD-u).

S obzirom da su šifre djelatnosti diversificirane po ključu pripadnosti grupi djelatnosti po NKD-u, izvršena je specifikacija grupa djelatnosti za potrebe istraživanja, kako slijedi:

DJ1 = poljoprivreda

DJ2 = proizvodnja

DJ3 = građevinarstvo

DJ4 = trgovina

DJ5 = hoteli i restorani

DJ6 = prijevoz, skladištenje i sl.

DJ7 = poslovanje nekretninama

DJ8 = uslužne djelatnosti

▼ Varijabla djelatnosti (DJ1)

**Tablica 5.14: Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija djelatnosti grupe poljoprivrede u odnosu na RPN**

**Crosstab**

		RPN		Total	
		0	1		
DJ1	,00	Count	10978	3797	14775
		% within RPN	96,2%	95,3%	96,0%
	1,00	Count	431	186	617
		% within RPN	3,8%	4,7%	4,0%
Total		Count	11409	3983	15392
		% within RPN	100,0%	100,0%	100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	6,107 <sup>a</sup>	1	,013		
Continuity Correction <sup>b</sup>	5,877	1	,015		
Likelihood Ratio	5,916	1	,015		
Fisher's Exact Test				,014	,008
Linear-by-Linear Association	6,106	1	,013		
N of Valid Cases	15392				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 159,66.

b. Computed only for a 2x2 table

Postoji statistički značajna povezanost varijable DJ1 (djelatnost poljoprivrede) i rezultata poreznog nadzora (RPN) (vrijednost Hi-kvadrat testa s 1 stupnjem slobode iznosi 5,877;  $p < 0,01$ ).

U skupini RPN1, kod kojih su otkrivene nezakonitosti u poslovanju utvrđeno je da je udio DJ1 u RPN1 iznosio 4,7% provedenih nadzora, dok je u skupini RPN0, kojih nisu otkrivene nezakonitosti, bilo 3,8%, što je za 1,2 puta manje nego u skupini RPN1.

▼ Varijabla djelatnosti (DJ2)

**Tablica 5.15: Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija djelatnosti grupe proizvodnja u odnosu na RPN**

**Crosstab**

		RPN		Total	
		0	1		
DJ2	,00	Count	9365	3307	12672
		% within RPN	82,1%	83,0%	82,3%
	1,00	Count	2044	676	2720
		% within RPN	17,9%	17,0%	17,7%
Total		Count	11409	3983	15392
		% within RPN	100,0%	100,0%	100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	1,807 <sup>a</sup>	1	,179		
Continuity Correction <sup>b</sup>	1,742	1	,187		
Likelihood Ratio	1,819	1	,177		
Fisher's Exact Test				,185	,093
Linear-by-Linear Association	1,807	1	,179		
N of Valid Cases	15392				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 703,86.

b. Computed only for a 2x2 table

Nema statistički značajne povezanosti varijable DJ2 (djelatnost proizvodnja) i rezultata poreznog nadzora (RPN) (vrijednost Hi-kvadrat testa s 1 stupnjem slobode iznosi 1,742;  $p=0,187$ , što je veće od 0,05).

U skupini RPN1, kod kojih su otkrivene nezakonitosti u poslovanju utvrđeno je da je udio DJ2 u RPN1 iznosio 17% provedenih nadzora, dok je u skupini RPN0, kojih nisu otkrivene nezakonitosti, bilo 17,9%, što je za 1,05 puta više nego u skupini RPN1.

▼ Varijabla djelatnosti (DJ3)

**Tablica 5.16: Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija djelatnosti grupe građevinarstvo u odnosu na RPN**

**Crosstab**

		RPN		Total	
		0	1		
DJ3	,00	Count	10966	3582	14548
		% within RPN	96,1%	89,9%	94,5%
	1,00	Count	443	401	844
		% within RPN	3,9%	10,1%	5,5%
Total		Count	11409	3983	15392
		% within RPN	100,0%	100,0%	100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	217,907 <sup>a</sup>	1	,000		
Continuity Correction <sup>b</sup>	216,715	1	,000		
Likelihood Ratio	193,599	1	,000		
Fisher's Exact Test				,000	,000
Linear-by-Linear Association	217,893	1	,000		
N of Valid Cases	15392				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 218,40.

b. Computed only for a 2x2 table

Postoji statistički značajna povezanost varijable DJ3 (djelatnost građevinarstvo) i rezultata poreznog nadzora (RPN) (vrijednost Hi-kvadrat testa s 1 stupnjem slobode iznosi 216,715;  $p < 0,01$ ).

U skupini RPN1, kod kojih su otkrivene nezakonitosti u poslovanju utvrđeno je da je udio DJ3 u RPN1 iznosio 10,1% provedenih nadzora, dok je u skupini RPN0, kojih nisu otkrivene nezakonitosti, bilo 3,9%, što je za 2,6 puta manje nego u skupini RPN1.

▼ Varijabla djelatnosti (DJ4)

**Tablica 5.17: Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija djelatnosti grupe trgovina u odnosu na RPN**

**Crosstab**

		RPN		Total	
		0	1		
DJ4	,00	Count	6384	2460	8844
		% within RPN	56,0%	61,8%	57,5%
	1,00	Count	5025	1523	6548
		% within RPN	44,0%	38,2%	42,5%
Total		Count	11409	3983	15392
		% within RPN	100,0%	100,0%	100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	40,724 <sup>a</sup>	1	,000		
Continuity Correction <sup>b</sup>	40,487	1	,000		
Likelihood Ratio	41,001	1	,000		
Fisher's Exact Test				,000	,000
Linear-by-Linear Association	40,721	1	,000		
N of Valid Cases	15392				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1694,43.

b. Computed only for a 2x2 table

Postoji statistički značajna povezanost varijable DJ4 (djelatnost trgovina) i rezultata poreznog nadzora (RPN) (vrijednost Hi-kvadrat testa s 1 stupnjem slobode iznosi 40,487;  $p < 0,01$ ).

U skupini RPN1, kod kojih su otkrivene nezakonitosti u poslovanju utvrđeno je da je udio DJ4 u RPN1 iznosio 38,2% provedenih nadzora, dok je u skupini RPN0, kojih nisu otkrivene nezakonitosti, bilo 44%, što je za 1,2 puta više nego u skupini RPN1.

▼ Varijabla djelatnosti (DJ5)

**Tablica 5.18: Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija djelatnosti grupe hoteli i restorani u odnosu na RPN**

**Crosstab**

		RPN		Total	
		0	1		
DJ5	,00	Count	9878	3677	13555
		% within RPN	86,6%	92,3%	88,1%
	1,00	Count	1531	306	1837
		% within RPN	13,4%	7,7%	11,9%
Total		Count	11409	3983	15392
		% within RPN	100,0%	100,0%	100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	92,438 <sup>a</sup>	1	,000		
Continuity Correction <sup>b</sup>	91,893	1	,000		
Likelihood Ratio	100,306	1	,000		
Fisher's Exact Test				,000	,000
Linear-by-Linear Association	92,432	1	,000		
N of Valid Cases	15392				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 475,36.

b. Computed only for a 2x2 table

Postoji statistički značajna povezanost varijable DJ5 (djelatnost hoteli i restorani) i rezultata poreznog nadzora (RPN) (vrijednost Hi-kvadrat testa s 1 stupnjem slobode iznosi 91,893;  $p < 0,01$ ).

U skupini RPN1, kod kojih su otkrivene nezakonitosti u poslovanju utvrđeno je da je udio DJ5 u RPN1 iznosio 7,7% provedenih nadzora, dok je u skupini RPN0, kojih nisu otkrivene nezakonitosti, bilo 13,4%, što je za 1,7 puta više nego u skupini RPN1.

▼ Varijabla djelatnosti (DJ6)

**Tablica 5.19: Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija djelatnosti grupe prijevoz i skladištenje u odnosu na RPN**

**Crosstab**

		RPN		Total	
		0	1		
DJ6	,00	Count	10861	3716	14577
		% within RPN	95,2%	93,3%	94,7%
	1,00	Count	548	267	815
		% within RPN	4,8%	6,7%	5,3%
Total		Count	11409	3983	15392
		% within RPN	100,0%	100,0%	100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	21,260 <sup>a</sup>	1	,000		
Continuity Correction <sup>b</sup>	20,882	1	,000		
Likelihood Ratio	20,261	1	,000		
Fisher's Exact Test				,000	,000
Linear-by-Linear Association	21,258	1	,000		
N of Valid Cases	15392				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 210,90.

b. Computed only for a 2x2 table

Postoji statistički značajna povezanost varijable DJ6 (djelatnost prijevoz i skladištenje) i rezultata poreznog nadzora (RPN) (vrijednost Hi-kvadrat testa s 1 stupnjem slobode iznosi 20,882;  $p < 0,01$ ).

U skupini RPN 1, kod kojih su otkrivene nezakonitosti u poslovanju utvrđeno je da je udio DJ6 u RPN1 iznosio 6,7% provedenih nadzora, dok je u skupini RPN0, kojih nisu otkrivene nezakonitosti bilo 4,8%, što je za 1,4 puta manje nego u skupini RPN1.



▼ Varijabla djelatnosti (DJ7)

**Tablica 5.20: Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija djelatnosti grupe poslovanje nekretninama u odnosu na RPN**

**Crosstab**

		RPN		Total	
		0	1		
DJ7	,00	Count	10867	3559	14426
		% within RPN	95,2%	89,4%	93,7%
	1,00	Count	542	424	966
		% within RPN	4,8%	10,6%	6,3%
Total		Count	11409	3983	15392
		% within RPN	100,0%	100,0%	100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	174,397 <sup>a</sup>	1	,000		
Continuity Correction <sup>b</sup>	173,397	1	,000		
Likelihood Ratio	157,285	1	,000		
Fisher's Exact Test				,000	,000
Linear-by-Linear Association	174,386	1	,000		
N of Valid Cases	15392				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 249,97.

b. Computed only for a 2x2 table

Postoji statistički značajna povezanost varijable DJ7 (djelatnost poslovanje nekretninama) i rezultata poreznog nadzora (RPN) (vrijednost Hi-kvadrat testa s 1 stupnjem slobode iznosi 173,397;  $p < 0,01$ ).

U skupini RPN 1, kod kojih su otkrivene nezakonitosti u poslovanju utvrđeno je da je udio DJ7 u RPN1 iznosio 10,6% provedenih nadzora, dok je u skupini RPN0, kojih nisu otkrivene nezakonitosti, bilo 4,8%, što je za 2,2 puta manje nego u skupini RPN1.

▼ Varijabla djelatnosti (DJ8)

**Tablica 5.21: Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija uslužnih djelatnosti u odnosu na RPN**

**Crosstab**

		RPN		Total	
		0	1		
DJ8	,00	Count	10782	3903	14685
		% within RPN	94,5%	98,0%	95,4%
	1,00	Count	627	80	707
		% within RPN	5,5%	2,0%	4,6%
Total		Count	11409	3983	15392
		% within RPN	100,0%	100,0%	100,0%

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	81,921 <sup>a</sup>	1	,000		
Continuity Correction <sup>b</sup>	81,127	1	,000		
Likelihood Ratio	96,309	1	,000		
Fisher's Exact Test				,000	,000
Linear-by-Linear Association	81,916	1	,000		
N of Valid Cases	15392				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 182,95.

b. Computed only for a 2x2 table

Postoji statistički značajna povezanost varijable DJ8 (uslužna djelatnost) i rezultata poreznog nadzora (RPN) (vrijednost Hi-kvadrat testa s 1 stupnjem slobode iznosi 81,127;  $p < 0,01$ ).

U skupini RPN 1, kod kojih su otkrivene nezakonitosti u poslovanju utvrđeno je da je udio DJ8 u RPN1 iznosio 2% provedenih nadzora, dok je u skupini RPN0, kojih nisu otkrivene nezakonitosti, bilo 5,5%, što je za 2,8 puta više nego u skupini RPN1.

➤ **Varijabla godina nadzora (GOD)**

**Tablica 5.22: Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija godine u kojoj je obavljen porezni nadzor u odnosu na RPN**

**Crosstab**

		RPN		Total	
		0	1		
GOD	1,00	Count	4479	883	5362
		% within RPN	39,3%	22,2%	34,8%
	2,00	Count	5305	1358	6663
		% within RPN	46,5%	34,1%	43,3%
	3,00	Count	1374	1227	2601
		% within RPN	12,0%	30,8%	16,9%
	4,00	Count	219	405	624
		% within RPN	1,9%	10,2%	4,1%
	5,00	Count	32	110	142
		% within RPN	0,3%	2,8%	0,9%
Total	Count	11409	3983	15392	
	% within RPN	100,0%	100,0%	100,0%	

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	1659,998 <sup>a</sup>	4	,000
Likelihood Ratio	1508,034	4	,000
Linear-by-Linear Association	1393,240	1	,000
N of Valid Cases	15392		

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 36,75.

Postoji statistički značajna povezanost varijable broja godina nadzora (GOD) i rezultata poreznog nadzora (RPN) (vrijednost Hi-kvadrat testa s 4 stupnja slobode iznosi 1659,998;  $p < 0,01$ ).

Prema promatranom uzorku je utvrđeno da je udio poreznih nadzora za 2002. godinu za 1,77 puta veći kod poreznih obveznika kod kojih nisu otkrivene nezakonitosti u poslovanju

(RPN 0) nego udio iste godine kod poreznih obveznika kod kojih su utvrđene nezakonitosti u poslovanju (RPN 1), te da je udio poreznih nadzora za 2003. godinu za 1,36 puta veći kod poreznih obveznika kod kojih nisu otkrivene nezakonitosti u poslovanju (RPN 0) nego udio iste godine kod poreznih obveznika kod kojih su utvrđene nezakonitosti u poslovanju (RPN 1).

Kod ostalih promatranih godina poreznog nadzora, koje se odnose na 2004., 2005. i 2006. godinu, udio poreznih nadzora za promatranu godinu veći je kod poreznih obveznika kod kojih su utvrđene nezakonitosti u poslovanju (RPN 1) nego udio iste kod poreznih obveznika kod kojih nisu otkrivene nezakonitosti u poslovanju (RPN 0), kako slijedi:

- udio 2004. godine za 2,57 puta je veći u RPN 1 u odnosu na RPN 0,
- udio 2005. godine za 5,37 puta je veći u RPN 1 u odnosu na RPN 0,
- udio 2006. godine za 9,33 puta je veći u RPN 1 u odnosu na RPN 0.

Provođenje ***stepwise procedure*** omogućava odabir vjerodostojnih prediktora modela. Pri prebiru uzorka sakupljenih podataka promatrana varijabla može imati prediktivnu vrijednost ako dosegne statističku značajnost. Međutim, ako se u obzir uzme više prediktora koji nisu posebno istaknuti te ih zasebno promatramo kao da je svaki jedini prediktor kojeg se uzima u obzir, može se otkriti da će pojedini biti statistički značajni samo zbog slučajnosti.

Zadani cilj odabira prediktora je funkcionalne naravi, odnosno da je kombinacija nezavisnih varijabli jako korelirana sa zavisnom te da su međusobno nekorelirane. Razvidno je da je izbor varijabli u modelu vrlo značajan postupak zbog relevantnosti i ekonomičnosti postupka.

Iz navedenog se zaključuje da za bilo koji uzorak može vrijediti činjenica da će pojedini prediktori biti bolji od drugih, te je stoga bitno provesti postupak procedure odabira relevantnih prediktora koji će jasno odražavati realnost predmetnog modela regresije, odnosno *stepwise* proceduru.

Stepwise procedura obuhvaća slijedeće algoritme:

- selekcija unaprijed (*forward*),
- eliminacija unatrag (*backward*),
- *stepwise* regresija (*stepwise forward*).

Princip procedure je da se dodaju ili izbacuju varijable, jedna po jedna, dok se ne zadovolji zadano pravilo zaustavljanja.

Metoda selekcije unaprijed započinje s tzv. praznim modelom, odnosno bez ijedne varijable, zatim se u model ubacuje varijabla koja ima najmanju p-vrijednost te se u svakom slijedećem koraku dodaju varijable koje u odnosu na ostale prediktore imaju najmanju p-vrijednost (uobičajeno manju od 0,05) do ostvarenog cilja maksimiziranja adekvatnosti modela.

Eliminacija unatrag je metoda suprotna metodi selekcije koja započinje cijelim modelom koji uključuje sve prediktore. Cilj je eliminirati iz modela varijablu po varijablu koja ima najmanji doprinos adekvatnosti modela, a provodi se na način da se svakim slijedećim korakom iz modela izbacuje varijabla s najvećom p-vrijednosti dok ne dobijemo reprezentativni skup varijabli od kojih će svaka imati p-vrijednost ispod zadane (0,05).

*Stepwise* regresija je kombinacija navedenih metoda. Zapčinje kao selekcija unaprijed sa razlikom što varijable koje su uključene u model ne moraju nužno u istome ostati ako postanu beznačajne kada se dodaju drugi prediktori.

## 5.2.2. Univarijatna logistička regresija

Provođenje univarijatne logističke regresije ima za cilj odrediti statističku značajnost za svaku varijablu zasebno te njihov pojedinačni utjecaj na zavisnu varijablu, odnosno rezultat poreznog nadzora pri promjeni od jedne mjerne jedinice.

Univarijatni logistički model koji se primjenjuje za svaku od nezavisnih varijabli definiran je relacijom (5.15):

$$\text{logit}(p(x)) = \ln(\text{odds}(x)) = \beta_0 + \beta_1 x$$

Zadani cilj je utvrditi statističku značajnost parametra  $\beta_1$ . Pretpostavlja se da je parametar  $\beta_1$  statistički značajan ako se statistički značajno razlikuje od 0. Ako je parametar  $\beta_1$  ima vrijednost 0 isti nije statistički značajan te se prihvaća stav da je utjecaj promatrane varijable na zavisnu varijablu zanemariv.

Modelom se testiraju slijedeće hipoteze:

$$H_0 : \beta_1 = 0$$

$$H_1 : \beta_1 \neq 0$$

Analiza se provodi prema zadanom nivou značajnosti (najčešće 5%), koja predstavlja prag eliminacije za određivanje statističke značajnosti parametra  $\beta_1$ . Nadalje se kao mjera odbacivanja koristi p-vrijednost. Ako je p-vrijednost manja od 5% prihvaća se hipoteza  $H_1$  da je nezavisna varijabla statistički značajna. U suprotnom, ako je p-vrijednost veća od 5% odbacuje se  $H_1$  jer je utjecaj nezavisne varijable na zavisnu varijablu zanemariv.

U istraživanju je provedena univarijatna logistička regresije utjecaja zavisne varijable RPN na pojedine promatrane varijable (BP, RN, PRIH, BTD, PDVR, VP1-4, DJ1-8 i GOD) te se nadalje daje interpretacija dobivenih rezultata:

➤ **Varijabla broj poreza (BP)**

**Tablica 5.23: Logistička regresija sa zavisnom varijabla RPN i nezavisnom varijablom BP**

Case Processing Summary		
Unweighted Cases <sup>a</sup>	N	Percent
Included in Analysis	15392	100,0
Selected Cases Missing Cases	0	,0
Total	15392	100,0
Unselected Cases	0	,0
Total	15392	100,0

a. If weight is in effect, see classification table for the total number of cases.

**Dependent Variable Encoding**

Original Value	Internal Value
0	0
1	1

**Block 0: Beginning Block**

**Classification Table<sup>a,b</sup>**

	Observed	Predicted		
		RPN		Percentage Correct
		0	1	
Step 0	RPN 0	11409	0	100,0
	RPN 1	3983	0	,0
	Overall Percentage			74,1

a. Constant is included in the model.

b. The cut value is ,500

**Variables in the Equation**

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 0 Constant	-1,052	,018	3269,621	1	,000	,349

**Variables not in the Equation**

	Score	df	Sig.
Step 0 Variables BP	1674,818	1	,000
Overall Statistics	1674,818	1	,000

**Block 1: Method = Enter**

**Omnibus Tests of Model Coefficients**

	Chi-square	df	Sig.
Step 1	1555,947	1	,000
Block	1555,947	1	,000
Model	1555,947	1	,000

**Model Summary**

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	16045,337 <sup>a</sup>	,096	,141

a. Estimation terminated at iteration number 4 because parameter estimates changed by less than ,001.

**Classification Table<sup>a</sup>**

	Observed	Predicted		
		RPN		Percentage Correct
		0	1	
Step 1	RPN 0	10050	1359	88,1
	RPN 1	2520	1463	36,7
	Overall Percentage			74,8

a. The cut value is ,500

**Variables in the Equation**

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I. for EXP(B)	
							Lower	Upper
Step 1 <sup>a</sup>	BP	,838	,022	1483,714	1	,000	2,313	2,216 2,414
	Constant	-2,442	,043	3270,674	1	,000	,087	

a. Variable(s) entered on step 1: BP.

Postoji statistički značajna povezanost varijable BP i zavisne varijable RPN (Omnibus test: Hi-kvadrat = 1555,947;  $p < 0,01$ ;  $R^2 = 0,141$ ).

Za svako povećanje broja poreza za 1 u nalogu za porezni nadzor raste izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti (RPN1) u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti (RPN0) za 2,313 puta (95% CI: 2,216-2,414 puta).

### ➤ Varijabla razdoblje nadzora (RN)

Shodno obrazloženim rezultatima deskriptivne analize za varijablu razdoblje nadzora koja je iskazana u mjernoj jedinici 1 dan poradi kvalitetnije interpretacije rezultata univarijatne logističku regresije promatranu varijablu izrazili smo u mjesecima.



**Tablica 5.24: Logistička regresija sa zavisnom varijabla RPN i nezavisnom varijablom RN**

Unweighted Cases <sup>a</sup>		N	Percent
	Included in Analysis	15392	100,0
Selected Cases	Missing Cases	0	,0
	Total	15392	100,0
Unselected Cases		0	,0
Total		15392	100,0

a. If weight is in effect, see classification table for the total number of cases.

Original Value	Internal Value
0	0
1	1

**Block 0: Beginning Block**

	Observed	Predicted		
		RPN		Percentage Correct
		0	1	
Step 0	RPN 0	11409	0	100,0
	RPN 1	3983	0	,0
	Overall Percentage			74,1

a. Constant is included in the model.

b. The cut value is ,500

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 0 Constant	-1,052	,018	3269,621	1	,000	,349

	Score	df	Sig.
Step 0 Variables RN (u mj)	4077,320	1	,000
Overall Statistics	4077,320	1	,000

**Block 1: Method = Enter**

**Omnibus Tests of Model Coefficients**

		Chi-square	df	Sig.
Step		4005,259	1	,000
Step 1	Block	4005,259	1	,000
	Model	4005,259	1	,000

**Model Summary**

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	13596,025 <sup>a</sup>	,229	,336

a. Estimation terminated at iteration number 5 because parameter estimates changed by less than ,001.

**Classification Table<sup>a</sup>**

		Observed	Predicted		
			RPN		Percentage Correct
			0	1	
Step 1	RPN 0		10447	962	91,6
	RPN 1		2222	1761	44,2
		Overall Percentage			79,3

a. The cut value is ,500

**Variables in the Equation**

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I. for EXP(B)	
								Lower	Upper
Step 1 <sup>a</sup>	RN (u mj)	,121	,002	2908,107	1	,000	1,129	1,124	1,134
	Constant	-2,226	,032	4787,626	1	,000	,108		

a. Variable(s) entered on step 1: RNmjmes.

Postoji statistički značajna povezanost varijable RN (izražene u mjesecima) i zavisne varijable RPN (Omnibus test: Hi-kvadrat = 4005,3;  $p < 0,01$ ;  $R^2 = 0,336$ ).

Kada se kontrola zadanog razdoblja nadzora proširi za 1 mjesec povećava se izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti (RPN1) u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti (RPN0) za 1,129 puta (95% CI: 1,124-1,134).

➤ **Varijabla prihodi (PRIH)**

Shodno obrazloženim rezultatima deskriptivne analize za varijablu prihodi koja je iskazana u mjernoj jedinici 1 milijun kuna poradi kvalitetnije interpretacije rezultata univarijatne logističku regresije promatranu varijablu izražena je u 100 milijuna kuna. Navedena preinaka prilagođena je ciljnom istraživanju tzv. velikih poreznih obveznika, za koje je shodno klasifikaciji veličine poreznog obveznika propisan postupak oporezivanja sukladan odredbama Zakona o računovodstvu i Zakonu o porezu na dobit.

**Tablica 5.25: Logistička regresija sa zavisnom varijabla RPN i nezavisnom varijablom PRIH**

Case Processing Summary			N	Percent
Unweighted Cases <sup>a</sup>				
	Included in Analysis		15392	100,0
Selected Cases	Missing Cases		0	,0
	Total		15392	100,0
Unselected Cases			0	,0
Total			15392	100,0

a. If weight is in effect, see classification table for the total number of cases.

**Dependent Variable Encoding**

Original Value	Internal Value
0	0
1	1

**Block 0: Beginning Block**

Classification Table <sup>a,b</sup>				
	Observed	Predicted		
		RPN		Percentage
		0	1	Correct
Step 0	RPN 0	11409	0	100,0
	RPN 1	3983	0	,0
Overall Percentage				74,1

a. Constant is included in the model.

b. The cut value is ,500

**Variables in the Equation**

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 0 Constant	-1,052	,018	3269,621	1	,000	,349

**Variables not in the Equation**

	Score	df	Sig.
Step 0 Variables	PRIH (u 100 mil. kn)	98,509	1 ,000
Overall Statistics	98,509	1	,000

**Block 1: Method = Enter**

**Omnibus Tests of Model Coefficients**

	Chi-square	df	Sig.
Step 1	312,128	1	,000
Block	312,128	1	,000
Model	312,128	1	,000

**Model Summary**

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	17289,155 <sup>a</sup>	,020	,029

a. Estimation terminated at iteration number 8 because parameter estimates changed by less than ,001.

**Classification Table<sup>a</sup>**

	Observed	Predicted		
		RPN		Percentage Correct
		0	1	
Step 1	RPN	0	1	
		11409	0	100,0
		3983	0	,0
	Overall Percentage			74,1

a. The cut value is ,500

**Variables in the Equation**

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I. for EXP(B)	
							Lower	Upper
Step 1 <sup>a</sup>								
PRIH (u 100 mil.kn)	-,219	,022	95,711	1	,000	,803	,769	,839
Constant	-,950	,020	2366,858	1	,000	,387		

a. Variable(s) entered on step 1: PRIHMILJ.

Postoji statistički značajna povezanost varijable PRIH (izražen u 100 mil. kn) i zavisne varijable RPN (Omnibus test: Hi-kvadrat = 312,128;  $p < 0,01$ ;  $R^2 = 0,029$ ).

Povećanjem prihoda poreznih obveznika za 100 milijuna kuna smanjuje se izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti (RPN1) u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti (RPN0) za 1,245 puta (95% CI: 1,192-1,3).

### ➤ Varijabla razlika računovodstvene i porezne dobiti (BTD)

U skladu s obrazloženim rezultatima deskriptivne analize za varijablu razlika računovodstvene i porezne dobiti koja je iskazana u mjernoj jedinici 1 kuna poradi kvalitetnije interpretacije rezultata univarijatne logističku regresije promatranu varijablu izražena je u 10000 kuna.

**Tablica 5.26: Logistička regresija sa zavisnom varijabla RPN i nezavisnom varijablom BTD**

Case Processing Summary		
Unweighted Cases <sup>a</sup>	N	Percent
Included in Analysis	15392	100,0
Selected Cases		
Missing Cases	0	,0
Total	15392	100,0
Unselected Cases	0	,0
Total	15392	100,0

a. If weight is in effect, see classification table for the total number of cases.

**Dependent Variable Encoding**

Original Value	Internal Value
0	0
1	1

**Block 0: Beginning Block**

**Classification Table<sup>a,b</sup>**

	Observed	Predicted		
		RPN		Percentage Correct
		0	1	
Step 0	RPN 0	11409	0	100,0
	RPN 1	3983	0	,0
	Overall Percentage			74,1

a. Constant is included in the model.

b. The cut value is ,500

**Variables in the Equation**

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 0 Constant	-1,052	,018	3269,621	1	,000	,349

**Variables not in the Equation**

	Score	df	Sig.
Step 0 Variables BTD (u 10000 kn)	4,614	1	,032
Overall Statistics	4,614	1	,032

**Block 1: Method = Enter**

**Omnibus Tests of Model Coefficients**

	Chi-square	df	Sig.
Step 1 Block	3,966	1	,046
Model	3,966	1	,046

### Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	17597,318 <sup>a</sup>	,000	,000

a. Estimation terminated at iteration number 4 because parameter estimates changed by less than ,001.

### Classification Table<sup>a</sup>

	Observed	Predicted		
		RPN		Percentage Correct
		0	1	
Step 1	RPN 0	11408	1	100,0
	RPN 1	3981	2	,1
	Overall Percentage			74,1

a. The cut value is ,500

### Variables in the Equation

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I. for EXP(B)		
							Lower	Upper	
Step 1 <sup>a</sup>	BTD (u 10000 kn)	,042	,025	2,859	1	,091	1,043	,993	1,095
	Constant	-1,053	,018	3272,256	1	,000	,349		

a. Variable(s) entered on step 1: BTD1000.

Postoji statistički značajna povezanost varijable BTD (izražen u 10000 kn) i zavisne varijable RPN na razini značajnosti od 91% RPN (Omnibus test: Hi-kvadrat = 3,966; p=0,046).

Povećanjem razlike računovodstvene i porezne dobiti za 10000 kn povećava se izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti (RPN1) u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti (RPN0) za 1,043 puta (95% CI: 0,993-1,095).

➤ **Varijabla PDV razlika (PDVR)**

**Tablica 5.27: Logistička regresija sa zavisnom varijabla RPN i nezavisnom varijablom PDVR**

Unweighted Cases <sup>a</sup>		N	Percent
	Included in Analysis	15392	100,0
Selected Cases	Missing Cases	0	,0
	Total	15392	100,0
Unselected Cases		0	,0
Total		15392	100,0

a. If weight is in effect, see classification table for the total number of cases.

Original Value	Internal Value
0	0
1	1

**Block 0: Beginning Block**

	Observed	Predicted		
		RPN		Percentage Correct
		0	1	
Step 0	RPN 0	11409	0	100,0
	RPN 1	3983	0	,0
	Overall Percentage			74,1

a. Constant is included in the model.

b. The cut value is ,500

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 0 Constant	-1,052	,018	3269,621	1	,000	,349



**Variables not in the Equation**

			Score	df	Sig.
Step 0	Variables	PDVR	79,392	1	,000
	Overall Statistics		79,392	1	,000

**Block 1: Method = Enter**

**Omnibus Tests of Model Coefficients**

		Chi-square	df	Sig.
Step		77,969	1	,000
Step 1	Block	77,969	1	,000
	Model	77,969	1	,000

**Model Summary**

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	17523,314 <sup>a</sup>	,005	,007

a. Estimation terminated at iteration number 4 because parameter estimates changed by less than ,001.

**Classification Table<sup>a</sup>**

		Observed	Predicted		
			RPN		Percentage Correct
			0	1	
Step 1	RPN 0		11409	0	100,0
	RPN 1		3983	0	,0
		Overall Percentage			74,1

a. The cut value is ,500

**Variables in the Equation**

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I. for EXP(B)	
								Lower	Upper
Step 1 <sup>a</sup>	PDVR	,343	,039	79,024	1	,000	1,410	1,307	1,521
	Constant	-1,167	,023	2593,554	1	,000	,311		

a. Variable(s) entered on step 1: PDVR.

Postoji statistički značajna povezanost varijable PDVR i zavisne varijable RPN (Omnibus test: Hi-kvadrat = 77,969;  $p < 0,01$ ;  $R^2 = 0,007$ ).

Izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti (RPN1) u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti (RPN0) kod negativnih izvješća PDV-a (PDVR “-”) poreznih obveznika je za 1,4 puta veći nego kod pozitivnih izvješća PDV-a (PDVR “+”), (95% CI: 1,307-1,521).

➤ **Varijabla trajanje nadzora (TR)**

**Tablica 5.28: Logistička regresija sa zavisnom varijabla RPN i nezavisnom varijablom TR**

Unweighted Cases <sup>a</sup>		N	Percent
Selected Cases	Included in Analysis	15392	100,0
	Missing Cases	0	,0
	Total	15392	100,0
Unselected Cases		0	,0
Total		15392	100,0

a. If weight is in effect, see classification table for the total number of cases.

**Dependent Variable Encoding**

Original Value	Internal Value
0	0
1	1

**Block 0: Beginning Block**

	Observed	Predicted		
		RPN		Percentage
		0	1	Correct
Step 0	RPN 0	11409	0	100,0
	RPN 1	3983	0	,0
Overall Percentage				74,1

a. Constant is included in the model.

b. The cut value is ,500

**Variables in the Equation**

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 0 Constant	-1,052	,018	3269,621	1	,000	,349

**Variables not in the Equation**

	Score	df	Sig.
Step 0 Variables TR1	4375,583	1	,000
Overall Statistics	4375,583	1	,000

**Block 1: Method = Enter**

**Omnibus Tests of Model Coefficients**

	Chi-square	df	Sig.
Step 1 Step	5933,092	1	,000
Block	5933,092	1	,000
Model	5933,092	1	,000

**Model Summary**

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	11668,192 <sup>a</sup>	,320	,469

a. Estimation terminated at iteration number 6 because parameter estimates changed by less than ,001.

**Classification Table<sup>a</sup>**

	Observed	Predicted		
		RPN		Percentage Correct
		0	1	
Step 1	RPN 0	10824	585	94,9
	1	1928	2055	51,6
	Overall Percentage			83,7

a. The cut value is ,500

**Variables in the Equation**

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I. for EXP(B)	
							Lower	Upper
Step 1 <sup>a</sup> TR	,130	,002	2995,136	1	,000	1,139	1,134	1,145
Constant	-2,695	,038	5140,342	1	,000	,068		

a. Variable(s) entered on step 1: TR1.

Postoji statistički značajna povezanost varijable TR (izražene u danima) i zavisne varijable RPN (Omnibus test: Hi-kvadrat = 5933,092;  $p < 0,01$ ;  $R^2 = 0,469$ ).

Kada se trajanje poreznog nadzora poveća za 1 dan povećava se izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti (RPN1) u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti (RPN0) za 1,139 puta (95% CI: 1,134-1,145).

### 5.2.3. Multivarijatna logistička regresija

Multivarijatnom logističkom regresijom istražujemo utjecaj promatranih varijabli na rezultat poreznog nadzora s ciljem da potvrdimo postavljene hipoteze o utjecaju istih na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

Sukladno zadanom modelu istraživanja u nastavku se daje pregled dobivenih rezultata kao i interpretacija istih.

**Tablica 5.29: Multivarijatna logistička regresija sa zavisnom varijablom RPN i nezavisnim varijablama: BP, RN, PRIH, BTS, PDVR i TR, uključujući kontrolne varijable VP, DJ i GOD**

Case Processing Summary		
Unweighted Cases <sup>a</sup>	N	Percent
Included in Analysis	15392	100,0
Selected Cases Missing Cases	0	,0
Total	15392	100,0
Unselected Cases	0	,0
Total	15392	100,0

a. If weight is in effect, see classification table for the total number of cases.

Dependent Variable Encoding	
Original Value	Internal Value
0	0
1	1

**Block 0: Beginning Block**

**Classification Table<sup>a,b</sup>**

		Observed	Predicted		
			RPN		Percentage Correct
			0	1	
Step 0	RPN 0		11409	0	100,0
	RPN 1		3983	0	,0
		Overall Percentage			74,1

a. Constant is included in the model.

b. The cut value is ,500

**Variables in the Equation**

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 0	Constant	-1,052	,018	3269,621	1	,000	,349

**Variables not in the Equation**

		Score	df	Sig.	
Step 0	Variables	BP	1674,818	1	,000
		RN	4077,320	1	,000
		PRIH	98,509	1	,000
		BTD	4,614	1	,032
		PDVR	79,392	1	,000
		TR	4375,583	1	,000
		VP2	2331,860	1	,000
		VP3	1593,175	1	,000
		VP4	1218,483	1	,000
		DJ1	6,107	1	,013
		DJ2	1,807	1	,179
		DJ3	217,907	1	,000
		DJ4	40,724	1	,000
		DJ5	92,438	1	,000
		DJ6	21,260	1	,000
		DJ7	174,397	1	,000
		DJ8	81,921	1	,000
			GOD	1393,330	1
Overall Statistics		5817,947	18	,000	

**Block 1: Method = Enter**

**Omnibus Tests of Model Coefficients**

		Chi-square	df	Sig.
Step		6666,475	18	,000
Step 1	Block	6666,475	18	,000
	Model	6666,475	18	,000

**Model Summary**

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	10934,809 <sup>a</sup>	,352	,516

a. Estimation terminated at iteration number 8 because parameter estimates changed by less than ,001.

**Classification Table<sup>a</sup>**

		Observed	Predicted		
			RPN		Percentage Correct
			0	1	
Step 1	RPN 0		10660	749	93,4
	RPN 1		1659	2324	58,3
		Overall Percentage			84,4

a. The cut value is ,500

Variables in the Equation								
	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I. for EXP(B)	
							Lower	Upper
BP	,191	,051	13,974	1	,000	1,211	1,095	1,339
RN	,036	,003	156,843	1	,000	1,037	1,031	1,043
PRIH	-,210	,031	47,212	1	,000	,811	,763	,861
BTD	,065	,029	5,008	1	,025	1,067	1,008	1,130
PDVR	,225	,055	17,007	1	,000	1,253	1,126	1,394
TR	,092	,003	1180,321	1	,000	1,097	1,091	1,103
VP2	-,149	,097	2,354	1	,125	,861	,712	1,042
VP3	,210	,073	8,284	1	,004	1,234	1,069	1,423
VP4	-,296	,077	14,861	1	,000	,744	,640	,865
Step 1 <sup>a</sup> DJ1	,227	,182	1,548	1	,213	1,254	,878	1,792
DJ2	-,056	,156	,129	1	,719	,946	,697	1,283
DJ3	,389	,168	5,360	1	,021	1,475	1,061	2,050
DJ4	-,032	,149	,047	1	,829	,968	,723	1,297
DJ5	,017	,165	,011	1	,916	1,017	,736	1,407
DJ6	,076	,173	,194	1	,660	1,079	,769	1,514
DJ7	,116	,166	,486	1	,486	1,123	,811	1,555
DJ8	-,750	,208	13,011	1	,000	,473	,315	,710
GOD	,159	,031	27,145	1	,000	1,173	1,105	1,245
Constant	-3,243	,174	348,195	1	,000	,039		

a. Variable(s) entered on step 1: BP, RNmjes, PRIHMILJ, BTD1000, PDVR, TR1, VP2, VP3, VP4, DJ1, DJ2, DJ3, DJ4, DJ5, DJ6, DJ7, DJ8, GOD.

U multivarijatnu analizu logističke regresije osim istraživanih varijabli koje bi mogle utjecati na RPN uključene su i one varijable za koje je taj utjecaj poznat (TR, DJ, VP, GOD) radi eliminiranja neželjenog utjecaja korelacije na promatrane varijable.

Postoji statistički značajna povezanost istraživanih varijabli sa zavisnom varijablom RPN (Omnibus test: Hi-kvadrat = 6666,475;  $p < 0,01$ ;  $R^2 = 0,516$ ).

Za svako povećanje broja poreza (BP) za 1 u nalogu za porezni nadzor raste izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti (RPN1) u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti (RPN0) za 1,211 puta (95% CI: 1,095-1,339;  $p < 0,01$ ), uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne.

Za svako povećanje razdoblja nadzora (RN) za 1 mjesec kontrole u poreznom nadzoru raste izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti (RPN1) u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti (RPN0) za 1,037 puta (95% CI: 1,031-1,043;  $p < 0,01$ ), uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne.

Povećanjem prihoda poreznih obveznika za 100 milijuna kuna (PRIH) smanjuje se izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti (RPN1) u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti (RPN0) za 1,23 puta (95% CI: 1,161-1,31;  $p < 0,01$ ), uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne.

Za svako povećanje razlike računovodstvene i porezne dobiti (BTD) za 10000 kn izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti (RPN1) u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti (RPN0) povećava se za 1,067 puta (95% CI: 1,008-1,13;  $p = 0,025$ ), uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne.

Izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti (RPN1) u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti (RPN0) je veći kod izvješća s negativnim PDV razlikama (PDVR) za 1,253 puta (95% CI: 1,126-1,394;  $p < 0,01$ ), uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne.

Za svako povećanje trajanja nadzora (TR) za 1 dan raste izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti (RPN1) u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti (RPN0) za 1,097 puta (95% CI: 1,091-1,103;  $p < 0,01$ ), uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne.

Od kontrolnih varijabli statistički značajnu povezanost pokazale su: VP3 ( $p = 0,004$ ), VP4 ( $p < 0,01$ ), DJ3 ( $p = 0,021$ ), DJ8 ( $p < 0,01$ ) i GOD ( $p < 0,01$ ). Varijabla VP1 se ne interpretira jer nije kao kontrolna varijabla uključena u navedeni model multivarijatne regresije iz razlog što ista prema deskriptivnoj analizi označava vrstu poreza PDV, a varijabla PDVR je promatrana nezavisna varijabla temeljena na izračunu evidencije iste vrste poreza.



Nakon provedene multivarijatne logističke regresijske analize pristupa se postupku *stepwise* regresije iz razloga što ista omogućuje kontrolu relevantnosti istraživnog modela te ujedno omogućava optimizaciju obrađenog modela.

► **Stepwise regresija**

Provođenje *stepwise* regresije (eng. *Stepwise Forward Logistic Regression* ) omogućava nam optimalni model multivarijatne logističke regresije s najmanjem brojem varijabli te s istom predikcijom rezultata poreznog nadzora.

Pregled dobivenih rezultata provedene *stepwise* regresije kao i interpretacija istih daju se, kako slijedi:

**Tablica 5.30: Stepwise logistička regresija sa zavisnom varijablom RPN i nezavisnim varijablama: BP, RN, PRIH, BTĐ, PDVR i TR, uključujući kontrolne varijable VP, DJ i GOD**

Case Processing Summary			N	Percent
Unweighted Cases <sup>a</sup>				
	Included in Analysis		15392	100,0
Selected Cases	Missing Cases		0	,0
	Total		15392	100,0
Unselected Cases			0	,0
Total			15392	100,0

a. If weight is in effect, see classification table for the total number of cases.

Dependent Variable Encoding	
Original Value	Internal Value
0	0
1	1

**Block 0: Beginning Block**

**Classification Table<sup>a,b</sup>**

		Observed	Predicted		
			RPN		Percentage Correct
			0	1	
Step 0	RPN 0		11409	0	100,0
	RPN 1		3983	0	,0
		Overall Percentage			74,1

a. Constant is included in the model.

b. The cut value is ,500

**Variables in the Equation**

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 0	Constant	-1,052	,018	3269,621	1	,000	,349

**Variables not in the Equation**

		Score	df	Sig.	
Step 0	Variables	BP	1674,818	1	,000
		RN	4077,320	1	,000
		PRIH	98,509	1	,000
		BTD	4,614	1	,032
		PDVR	79,392	1	,000
		TR	4375,583	1	,000
		VP2	2331,860	1	,000
		VP3	1593,175	1	,000
		VP4	1218,483	1	,000
		DJ1	6,107	1	,013
		DJ2	1,807	1	,179
		DJ3	217,907	1	,000
		DJ4	40,724	1	,000
		DJ5	92,438	1	,000
		DJ6	21,260	1	,000
		DJ7	174,397	1	,000
		DJ8	81,921	1	,000
	GOD	1393,330	1	,000	
Overall Statistics		5817,947	18	,000	

**Block 1: Method = Forward Stepwise (Likelihood Ratio)**

**Omnibus Tests of Model Coefficients**

	Chi-square	df	Sig.
Step	4,069	1	,044
Step 12 Block	6659,896	12	,000
Model	6659,896	12	,000

**Model Summary**

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
12	10941,388 <sup>a</sup>	,351	,516

a. Estimation terminated at iteration number 8 because parameter estimates changed by less than ,001.

**Classification Table<sup>a</sup>**

	Observed	Predicted		
		RPN		Percentage Correct
		0	1	
Step 12	RPN 0	10658	751	93,4
	RPN 1	1653	2330	58,5
	Overall Percentage			84,4

a. The cut value is ,500

**Variables in the Equation**

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I. for EXP(B)		
							Lower	Upper	
Step 12 <sup>a</sup>	BP	,140	,038	13,449	1	,000	1,150	1,067	1,240
	RN	,037	,003	160,732	1	,000	1,037	1,031	1,043
	PRIH	-,215	,030	50,198	1	,000	,807	,760	,856
	BTD	,067	,029	5,342	1	,021	1,069	1,010	1,132
	PDVR	,239	,054	19,857	1	,000	1,270	1,143	1,410
	TR	,092	,003	1180,948	1	,000	1,097	1,091	1,102
	VP3	,211	,073	8,375	1	,004	1,235	1,071	1,425
	VP4	-,266	,072	13,536	1	,000	,767	,666	,883
	DJ1	,235	,115	4,160	1	,041	1,265	1,009	1,585
DJ3	,392	,091	18,387	1	,000	1,480	1,237	1,771	

DJ8	-,738	,152	23,574	1	,000	,478	,355	,644
GOD	,146	,029	25,596	1	,000	1,157	1,093	1,224
Constant	-3,184	,088	1309,558	1	,000	,041		

a. Variable(s) entered on step 12: DJ1.

#### Variables not in the Equation

		Score	df	Sig.
Step 12	Variables			
	VP2	2,544	1	,111
	DJ2	,918	1	,338
	DJ4	,896	1	,344
	DJ5	,211	1	,646
	DJ6	,807	1	,369
	DJ7	2,377	1	,123
Overall Statistics		6,604	6	,359

#### Step Summary<sup>a,b</sup>

Step	Improvement			Model			Correct Class %	Variable
	Chi-square	df	Sig.	Chi-square	df	Sig.		
1	5933,092	1	,000	5933,092	1	,000	83,7%	IN: TR
2	426,834	1	,000	6359,926	2	,000	84,1%	IN: RN
3	57,563	1	,000	6417,488	3	,000	84,2%	IN: GOD
4	36,960	1	,000	6454,449	4	,000	84,3%	IN: BP
5	24,598	1	,000	6479,046	5	,000	84,3%	IN: PDVR
6	25,970	1	,000	6505,016	6	,000	84,4%	IN: DJ3
7	93,700	1	,000	6598,716	7	,000	84,4%	IN: PRIH
8	20,615	1	,000	6619,331	8	,000	84,4%	IN: VP4
9	23,823	1	,000	6643,154	9	,000	84,5%	IN: DJ8
10	8,289	1	,004	6651,443	10	,000	84,4%	IN: VP3
11	4,385	1	,036	6655,827	11	,000	84,4%	IN: BTD
12	4,069	1	,044	6659,896	12	,000	84,4%	IN: DJ1

a. No more variables can be deleted from or added to the current model.

b. End block: 1

Postoji statistički značajna povezanost istraživanih varijabli sa zavisnom varijablom RPN (Omnibus test: Hi-kvadrat = 6659,896;  $p < 0,01$ ;  $R^2 = 0,516$ ).

Za svako povećanje broja poreza (BP) za 1 u nalogu za porezni nadzor raste izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti (RPN1) u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti (RPN0) za 1,15 puta (95% CI: 1,067-1,240;  $p < 0,01$ ), uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne. Rezultat izgleda daje razliku od -0,061 o odnosu na MLR<sup>48</sup>.

Za svako povećanje razdoblja nadzora (RN) za 1 mjesec kontrole u poreznom nadzoru raste izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti (RPN1) u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti (RPN0) za 1,037 puta (95% CI: 1,031-1,043;  $p < 0,01$ ), uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne. Rezultat izgleda je identičan kao u MLR.

Povećanjem prihoda poreznih obveznika za 100 milijuna kuna (PRIH) smanjuje se izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti (RPN1) u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti (RPN0) za 1,24 puta (95% CI: 1,168-1,316;  $p < 0,01$ ), uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne. Rezultat izgleda daje razliku od +0,01 u odnosu na MLR.

Za svako povećanje razlike računovodstvene i porezne dobiti (BTD) za 10000 kn izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti (RPN1) u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti (RPN0) povećava se za 1,069 puta (95% CI: 1,010-1,132;  $p = 0,021$ ), uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne. Rezultat izgleda daje razliku od +0,002 o odnosu na MLR.

Izgled RPN1 prema RPN0 je veći kod izvješća s negativnim PDV razlikama (PDVR) za 1,27 puta (95% CI: 1,143-1,410;  $p < 0,01$ ), uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne. Rezultat izgleda daje razliku od +0,017 o odnosu na MLR.

Za svako povećanje trajanja nadzora (TR) za 1 dan raste izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti (RPN1) u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti

---

<sup>48</sup> MLR = skr. multivarijatna logistička regresija

(RPN0) za 1,097 puta (95% CI: 1,091-1,102;  $p < 0,01$ ), uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne. Rezultat izgleda je identičan kao u MLR.

Od kontrolnih varijabli statistički značajnu povezanost pokazale su: VP3 ( $p = 0,004$ ), VP4 ( $p < 0,01$ ), DJ1 ( $p = 0,041$ ), DJ3 ( $p < 0,01$ ), DJ8 ( $p < 0,01$ ) i GOD ( $p < 0,01$ ). Varijabla VP1 se ne interpretira iz razloga već obrazloženog u multivarijatnoj regresiji. *Stepwise* regresija uključuje kontrolnu varijablu DJ1 (djelatnost poljoprivreda) uz  $p = 0,041 < 0,05$ , što u konačnici nije od značajnog utjecaja interpretacije rezultata jer se radi o kontrolnoj varijabli.

Nastavno na provedenu *stepwise* regresiju zaključuje se da je smjer utjecaja prediktorskih varijabli sličan rezultatima dobivenim multivarijatnom logističkom regresijom, što znači da su zadane hipoteze istraživanja utjecaja prediktorskih varijabli: broja poreza, razdoblja nadzora, ostvarenih prihoda poreznih obveznika, razlike računovodstvene i porezne dobiti te razlike izvješća s negativnim PDV-om na rezultat poreznog nadzora, odnosno otkrivanje nezakonitog poslovanja poreznih obveznika, potvrđene. Iz navedenog je razvidno da je *stepwise* regresijom dobiven optimizirani model koji će služiti kao idealna relevantna osnova za buduća istraživanja.

### ► Test multikolinearnosti nezavisnih varijabli

Poradi vjerodostojnosti optimiziranog modela proveden je test multikolinearnosti nezavisnih varijabli modela te se daje prikaz rezultata dijagnostike uz obrazloženje, kako slijedi:

**Tablica 5.31: Prikaz rezultata dijagnostike kolinearnosti nezavisnih varijabli**

#### Regression

Variables Entered/Removed <sup>a</sup>			
Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	GOD, BTD, DJ1, DJ8, PRIH, DJ3, PDVR, BP, TR, VP4, RN, VP3 <sup>b</sup>		Enter

a. Dependent Variable: RPN

b. All requested variables entered.

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
BP	,527	1,896
RN	,519	1,926
PRIH	,947	1,056
BTD	1,000	1,000
PDVR	,894	1,118
TR	,684	1,462
VP3	,505	1,978
VP4	,659	1,517
DJ1	,987	1,013
DJ3	,960	1,042
DJ8	,907	1,103
GOD	,784	1,276

a. Dependent Variable: RPN

**Collinearity Diagnostics<sup>a</sup>**

Model	Eigen value	Condition Index	Variance Proportions												
			(Constant)	BP	RN	PRIH	BTD	PDVR	TR	VP3	VP4	DJ1	DJ3	DJ8	GOD
1 1	4,033	1,000	,00	,01	,00	,00	,00	,01	,00	,01	,01	,00	,01	,00	,01
2	1,948	1,439	,00	,00	,10	,01	,00	,00	,11	,02	,04	,00	,01	,00	,00
3	1,036	1,973	,00	,00	,00	,00	,01	,00	,00	,02	,02	,11	,05	,59	,00
4	1,010	1,999	,00	,00	,00	,06	,00	,04	,00	,00	,01	,50	,27	,01	,00
5	1,002	2,006	,00	,00	,00	,15	,78	,00	,00	,00	,01	,03	,00	,01	,00
6	,994	2,014	,00	,00	,00	,66	,20	,00	,00	,00	,02	,01	,02	,00	,00
7	,851	2,177	,00	,00	,01	,00	,00	,02	,03	,00	,02	,29	,52	,12	,00
8	,764	2,298	,00	,01	,01	,00	,00	,51	,00	,07	,05	,03	,08	,00	,00
9	,551	2,707	,00	,00	,02	,01	,00	,02	,64	,13	,12	,01	,01	,12	,00
10	,394	3,201	,00	,00	,73	,02	,00	,00	,20	,20	,06	,00	,00	,11	,00
11	,263	3,917	,03	,00	,03	,07	,00	,36	,00	,20	,43	,02	,02	,00	,15
12	,104	6,235	,01	,67	,00	,00	,00	,00	,00	,31	,20	,00	,00	,01	,35
13	,051	8,873	,96	,31	,10	,02	,00	,03	,00	,05	,03	,00	,00	,02	,49

a. Dependent Variable: RPN

Iz navedenih tablica je razvidno da su vrijednosti VIF-ova (*Variance Inflation Factor*) manje od 2, a sve vrijednosti tolerance su iznad 0,5 što dokazuje da nema multikolinearnosti između istraživačkih varijabli.

#### **5.4. PROSUDBA ISTRAŽIVAČKIH HIPOTEZA**

Na temelju provedenog istraživanja i dobivenih rezultata daje se prosudba ishoda postavljenih hipoteza istraživanja utjecaja kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

Istraživanje pretpostavlja da se na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora može utjecati dvostrano: odabirom poreznih obveznika i složenosti provođenja porezne kontrole. Stoga je postupak istraživanja diferenciran u razmatranje dvije grupe utjecaja na porezni nadzor, pri čemu je fokus prve grupe baziran na utjecaju s aspekta poreznog tijela koje provodi porezni nadzor (subjekta kontrole) te druge grupe s aspekta poreznih obveznika kod kojih su obavljani porezni nadzori (objekt kontrole).

Nastavno na navedeno postavljene su četiri glavne hipoteze te dvije pomoćne hipoteze. Prva hipoteza te dvije pomoćne hipoteze istražile su utjecaj subjekta kontrole, odnosno komponenti inspeksijske kontrole, a tri ostale hipoteze utjecaj objekta kontrole, odnosno karakteristika poreznih obveznika, na otkrivanje nezakonitosti u postupku nadzora.

Shodno iznijetom istražen je utjecaj varijabli: broja poreza, razdoblja nadzora, ostvarenih prihoda poreznih obveznika, razlike računovodstvene i porezne dobiti, razlike izvješća PDV-a i trajanja poreznog nadzora na rezultat poreznog nadzora, odnosno otkrivanje nezakonitog poslovanja poreznih obveznika, uz uvođenje varijabli vrste poreza, vrste djelatnosti i godine u kojoj je proveden porezni nadzor kao kontrolnih varijabli zbog eliminiranja neželjenog utjecaja korelacije na glavne varijable. Multivarijatnom analizom je utvrđeno da su sve prediktorske varijable statistički značajne ( $p < 0,01$ ), uz iznimku određenih kontrolnih varijabli čije značajnost nije dokazana na promatranom nivou ( $p < 0,05$ ).



Prva hipoteza glasi:

**H1: Provođenje naloga poreznog tijela o kontroli većeg broja poreza i obuhvata duljeg razdoblja poslovanja poreznog obveznika uz isti utrošak vremena određen za obavljanje inspeksijske kontrole pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**

Zbog kompleksnosti prosudbe komponenti inspeksijske kontrole koje se tiču predmeta nadzora određenog nalogom za nadzor, a koji sadržava broj poreza i razdoblje poslovanja poreznog obveznika koji su određeni za inspeksijsku kontrolu navedena hipoteza je razmatrana kroz dvije pomoćne hipoteze:

**PH 1.1: Kontrola većeg broja poreza uz isti utrošak vremena određen za obavljanje inspeksijske kontrole pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**

**PH 1.2: Obuhvat duljeg razdoblja poslovanja poreznog obveznika uz isti utrošak vremena određen za obavljanje inspeksijske kontrole pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**

Prvom pomoćnom hipotezom obuhvaćen je segment broja poreza koji se kontroliraju, a drugom pomoćnom hipotezom razdoblje poslovanja poreznog obveznika koje se kontrolira, sve uz uvjet istog utroška vremena za obavljanje inspeksijske kontrole, zbog eliminiranja utjecaja trajanja nadzora na omjer izgleda utjecaja promatranih varijabli na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora, odnosno očekivani rezultat nadzora.

Multivarijatnom logaritamskom regresijom je utvrđeno da povećanjem broja poreza (BP) za 1 u nalogu za nadzor raste izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti za 1,211 puta, uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne ( $\beta_1 = 0,191$ ). Nadalje, za svako povećanje razdoblja nadzora za 1 mjesec kontrole u poreznom nadzoru raste izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti za 1,037 puta uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne ( $\beta_2 = 0,036$ ).

Iz navedenog opisa je razvidno da su istraživanjem potvrđene postavljene pomoćne hipoteze da kontrola većeg broja poreza i obuhvata duljeg razdoblja poslovanja poreznog obveznika, uz isti utrošak vremena određen za obavljanje inspeksijske kontrole pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora. Stoga dobiveni rezultat dokazuje da je istraživanjem potvrđena prva hipoteza o utjecaju komponenti inspeksijske kontrole na otkrivanje utaje poreza u postupku poreznog nadzora ( $\beta_1, \beta_2 > 0$ ).

Druga hipoteza glasi:

**H2: Nadzor velikih poreznih obveznika koji iskazuju velike oporezive prihode negativno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**

Pretpostavka ove hipoteze je da veliki porezni obveznici, odnosno porezni obveznici sa značajnim prihodima i stabilnim tržišnim pozicijama nemaju prioritet ostvariti dobre financijske rezultate nezakonitim izbjegavanjem poreza već angažiraju stručni kvalificirani kadar koji će im similarni rezultat ostvariti poznavanjem poreznih propisa i vještim izbjegavanjem plaćanja poreza na zakonit način (eng. *tax avoidance*).

Istraživanje je pokazalo da se povećanjem prihoda poreznih obveznika za 100 milijuna kuna smanjuje izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti za 1,23 puta uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne ( $\beta_3 = -0,21$ ).

Slijedom iznijetog postavljena druga hipoteza da nadzor velikih poreznih obveznika koji iskazuju velike oporezive prihode negativno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora smatra se potvrđenom ( $\beta_3 < 0$ ).

Treća i četvrta hipoteza postavljene su s namjerom dokazivanja špekulativnog efekta poreznih obveznika prilikom ispunjenja zakonske obveze samostalnog sastavljanja poreznih izvješća, smatrajući da praćenje i analiza financijskih i poreznih izvješća poreznih obveznika koji se dostavljaju poreznom tijelu u propisanim rokovima može pretkazati pojavu nezakonitog poslovanja i pozitivno utjecati na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

**H3: Iskazana razlika u izvješćima računovodstvene i porezne dobiti (BTD) poreznih obveznika pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**

Rezultat istraživanja pokazuje da za svako povećanje razlike računovodstvene i porezne dobiti (BTD) za 10000 kn izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti povećava se za 1,067 puta uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne ( $\beta_4 = 0,065$ ).

Navedeno dokazuje da iskazana razlika u izvješćima računovodstvene i porezne dobiti poreznih obveznika pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora, čime je potvrđena treća hipoteza ( $\beta_4 > 0$ ).

#### **H4: Kontrola negativnog izvješća o obvezi PDV-a poreznih obveznika pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora**

Istraživanje je pokazalo da izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti je veći kod kontrole negativnih PDV razlika u izvješćima poreznih obveznika za 1,253 puta uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne ( $\beta_5 = 0,225$ ).

Slijedom iznijetog potvrđena je i četvrta hipoteza da kontrola negativnog izvješća o obvezi PDV-a poreznih obveznika pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora ( $\beta_5 > 0$ ).

## **6. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA**

U ovom poglavlju izlaže se sažeti prikaz rezultata provedenog istraživanja te ključni znanstveni i aplikativni doprinosi nastali empirijskom verifikacijom predloženog modela istraživanja. Naposljetku se ističu ograničenja istraživanja te daju preporuke i smjernice za buduća znanstvena istraživanja predmetne problematike efektivnog provođenja poreznog nadzora u funkciji minimiziranja utaje poreza.

### **6.1. SAŽETAK REZULTATA ISTRAŽIVANJA**

Utaja poreza je neizostavan i kompleksan problem koji utječe na ekonomsku i socijalnu stabilnost svake države. Namjera utaje poreza postoji od početka oporezivanja jer je plaćanje poreza po naravi odiozna kategorija koja prisiljava na odricanje dijela stečenih prihoda u korist državnog proračuna koji omogućava funkcioniranje same države. Kroz povijest su provedene brojne mjere protiv pojavnosti utaje poreza ali problem nije iskorijenjen pa se smatra da je problem utaje poreza nepremostiv ali da se fiskalnim mjerama usmjerenim na otkrivanje utaje poreza utječe na daljnje sprječavanje nezakonitih radnji, čime se minimizira utaju poreza.

Cilj svake porezne ekonomije je detektirati čimbenike koji utječu na pojavnost porezne evazije i mjerama fiskalne politike ih minimizirati, odnosno svesti u prihvatljiv okvir koji će omogućiti veću raspoloživost poreznih prihoda.

Dosadašnja istraživanja su kao najznačajnije čimbenike od utjecaja na minimiziranje utaje poreza naglasili: porezne stope, kaznene mjere, edukacija poreznih obveznika, porezni moral i religija. Analizom istraživanja je utvrđeno da smanjenje poreznih stopa pridonosi manjoj težnji poreznih obveznika za malverzacijama sa obračunavanjem i plaćanjem poreza kao i veći opseg kaznenih propisa te pooštrenje visina kazni za utaju poreza. Nadalje, edukacija poreznih obveznika o popunjavanju poreznih prijava ima važnu ulogu iz razloga što netočno iskazivanje poreznih obveza bez krajnje namjere ali zbog manjkavog znanja također utječe na

nezakonito izbjegavanje plaćanja poreza. Ovisno o demografskim i sociološkim uvjetima u državi te stabilnosti fiskalnog sustava razvija se i porezni moral kod poreznih obveznika o obvezatnosti poreznih obveza koji neovisno o manjku namjere kao i viši stupanj religioznosti pretpostavlja viši stupanj moralnih obveza prema pojedincu i prema državi.

Međutim statistike su neumoljive i izvještavaju nas da je utaja poreza u SAD-u čini oko 16 % oporezivih prihoda, a u Europskoj uniji je gotovo na istoj razini s fluktuacijama od 4 do 41% oporezivih prihoda (Europska komisija, 2015), ovisno o stupnju razvijenosti fiskalne politike pojedinih zemalja. Bitno je naglasiti da je prema zadnjem izvješću Europske komisije fokus problema utaje poreza usmjeren na činjenicu da je u 2014. godini povećanje utaje poreza zabilježeno i u zemljama sa stabilnom ekonomijom kao što su: Francuska (sa 12,43% na 14,18%), Austrija (sa 8,93% na 10,17%), Luxemburg (sa 3,29% na 3,80%) i Velika Britanija (sa 9,94% na 10,14%). Sveukupno razmatrajući zaključeno je da se radi o značajnim iznosima utajenog poreza (preko 150 mlrd. EUR godišnje samo od PDV-a u EU) koji se gube u nepovrat, a mogli su biti upotrebi poboljšanja socijalnog i ekonomskog standarda življenja.

Provođenje poreznog nadzora od strane poreznog tijela koje ima za cilj otkrivanje nezakonitosti i sankcioniranje daljnje pojavnosti utaje poreza kod poreznih obveznika glavna je mjera fiskalne politike kojom se izravno utječe na sprječavanje utaje poreza, a što su potvrdila brojna istraživanja, detaljno opisana u ovom radu. Analizom provedenih istraživanja koja su temeljena na otkrivanju nezakonitosti postupkom poreznog nadzora je utvrđeno da je prevladavalo istraživanje utjecaja karakteristika poreznih obveznika, dok je kompleksnost provođenja inspekcijske kontrole bila zanemarena. Smatra se da je objektivni razlog provedenih istraživanja na samo jednom dijelu kompleksne problematike provođenja poreznog nadzora u činjenici da su financijski pokazatelji i poduzetničke aktivnosti poreznih obveznika većim dijelom javni i dostupni interesnim skupinama zbog otvorenosti tržišta, dok su podaci o načinu provođenja poreznih nadzora kao i rezultatima provedenih poreznih nadzora tajni te stoga ograničeni i javno nedostupni jer se afektiraju na internu snagu porezne politike svake zemlje.

U ovom radu istražen je problem utjecaja kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti postupkom poreznog nadzora, što je novi korak u ovom do sada teorijski i empirijski relativno malo istraživanom području.

Istraživanje je temeljeno na premisama da se na otkrivanje nezakonitosti postupkom poreznog nadzora može utjecati dvostrano: odabirom poreznih obveznika (karakteristike poreznih obveznika) i složenosti provođenja porezne kontrole (komponente inspeksijske kontrole). Šireći fokus prethodnih istraživanja koja su se bavila objektom poreznog nadzora, odnosno poreznim obveznicima i njihovim karakteristikama ovaj rad uključuje činjenicu da je neizostavan element kontrole upravo subjekt kontrole, odnosno porezno tijelo koje provodi porezni nadzor, te dalje istražuje i utjecaj komponenti inspeksijske kontrole kao bitnog čimbenika kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora. Shodno navedenom je razvidno da postavljeni predmet istraživanja obuhvaća utvrđivanje komponenti inspeksijske kontrole, koje uz karakteristike poreznih obveznika tvore kompleksnost provođenja inspeksijske kontrole koja utječe na otkrivanje nezakonitosti postupkom poreznog nadzora.

Porezni nadzor provodi se kod poreznih obveznika temeljem izdanog naloga za porezni nadzor u kojem je određen predmet nadzora, odnosno broj poreza, vrste poreza te razdoblje nadzora koji porezni inspektori trebaju prekontrolirati. Ukoliko inspektori otkriju nezakonitosti u obračunavanju, prijavljivanju i plaćanju poreza koji je predmet nadzora porezno tijelo može donijeti Zaključak kojim se nadzor proširuje na drugu vrstu poreza i/ili razdoblje poslovanja poreznog obveznika koje treba prekontrolirati, čime se produžuje trajanje inspeksijske kontrole. Na temelju navedenog definirane su komponente inspeksijske kontrole koje se odnose na subjekt kontrole: broj poreza, razdoblje nadzora i trajanje nadzora. S obzirom da su porezni obveznici obvezni u poreznom razdoblju nadležnoj jedinici poreznog tijela dostaviti porezna izvješća, odnosno prijaviti porezne obveze, za predmetno istraživanje kompleksnosti inspeksijske kontrole u odnosu na objekt kontrole uzeti su u prosudbu: prihodi poreznih obveznika, iskazane razlike računovodstvene i porezne dobiti te negativne razlike u PDV izvješćima kao indikatori od utjecaja na moguće otkrivanje nezakonitosti u poslovanju. Također je određeno da je potrebno istražiti i mogući utjecaj godine u kojoj je nadzor obavljen, vrste poreza koja je kontrolirana te vrste djelatnosti koju su porezni obveznici

obavljali u odnosu na očekivani ishod utjecaja na otkrivanje nezakonitosti u prijavljivanju dužnih poreznih obveza, u obliku kontrolnih varijabli radi eliminiranja neželjenog utjecaja korelacije na promatrane varijable.

Kako je zadani cilj istraživanja bio utvrditi utjecaj promatranih varijabli na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora postavljene su četiri glavne hipoteze te dvije pomoćne, od kojih se prva hipoteza i dvije pomoćne hipoteze odnose na subjekt istraživanja, odnosno komponente inspekcijske kontrole, a preostale tri glavne hipoteze na objekt istraživanja, odnosno karakteristike poreznih obveznika.

Postavljeni zadatak prve glavne hipoteze zahtjevao je dokazati tvrdnju da provođenje naloga poreznog tijela o kontroli većeg broja poreza i obuhvata duljeg razdoblja poslovanja poreznog obveznika uz isti utrošak vremena određen za obavljanje inspekcijske kontrole pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora. Zbog svoje kompleksnosti podijeljen je na dvije pomoćne hipoteze čiji pojedinačni rezultati bi ukupno dokazali istinitost glavne hipoteze: prva pomoćna da kontrola većeg broja poreza uz isti utrošak vremena određen za obavljanje inspekcijske kontrole pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora i druga pomoćna hipoteza da obuhvat duljeg razdoblja poslovanja poreznog obveznika uz isti utrošak vremena određen za obavljanje inspekcijske kontrole pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora. Nadalje, što se tiče istraživanja utjecaja karakteristika poreznih obveznika postavljene su preostale tri glavne hipoteze s ciljem dokazivanja postavljenih tvrdnji o ishodu utjecaja na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora (pozitivno/negativno): da nadzor velikih poreznih obveznika koji iskazuju velike oporezive prihode negativno utječe (druga hipoteza), a da pozitivan utjecaj imaju: iskazana razlika u izvješćima računovodstvene i porezne dobiti (BTD) poreznih obveznika (treća hipoteza) te kontrola negativnog izvješća o obvezi PDV-a poreznih obveznika (četvrta hipoteza).

Nastavno na navedeno i s obzirom da je zavisna varijabla rezultat poreznog nadzora (*RPN*) dihotomna postavljen je Logit model, a empirijska verifikacija je temeljena na analizi primijenjene Multivarijatne binarne logističke regresije. Primijenjena veličina uzorka je reprezentativna i iznosi 15 392 opservacija, a izvor je baza podataka ISPU (Informacijski sustav Porezne uprave) Republike Hrvatske. Sukladno zakonskim odredbama pribavljeni

uzorak podataka ne sadrži podatke kojim bi se mogli identificirati porezni obveznici, čime su pridržana prava na tajnost podataka od strane Ministarstva financija, Porezne uprave.

Uzorak sadrži podatke o obavljenim poreznim nadzorima u Republici Hrvatskoj u periodu 2002.-2006. godine, a koji se odnose na kontrolu poslovanja poreznih obveznika u 2002. i 2003. godini na način da su uzorkom obuhvaćeni porezni nadzori provedeni u pet uzastopnih godina (2002., 2003., 2004, 2005. i 2006.), prema aplikaciji RPN (“Rezultat poreznog nadzora“) u ISPU. Pribavljeni podaci se odnose na navedena razdoblja iz razloga što se inspeksijska kontrola obavljala retrogradno do ispunjenja uvjeta o nastupanju zakonske zastare prava poreznog tijela na daljnje postupanje po istima, neovisno o naknadno pristiglim sudskim odlukama. S obzirom da navedena aplikacija RPN daje obvezatan prikaz ishoda rezultata nadzora o otkrivenim nezakonitostima inspektora u obliku DA/NE definirana je istoimena zavisna varijabla kao cilj ovog istraživanja, odnosno utjecaja kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

U svrhu obrade podataka primijenio se statistički paket programa STATA i SPSS. Za dokazivanje postavljenih hipoteza koristio se Hi-kvadrat test, t-test/ Mann-Whitney U-test i Logit model regresije.

Istraživanje je započelo deskriptivnom analizom prediktora i zavisne varijable u izvornom stanju, nakon čega je uz primjenu *stepwise* procedure izvršena univarijatna analiza logističke regresije. Na temelju dobivenih podataka univarijatne analize provedena je multivarijatna analiza logističke regresije kojom je potvrđeno da su sve prediktorske varijable statistički značajne ( $p < 0,01$ ), uz iznimku određenih kontrolnih varijabli čije značajnost nije dokazana na promatranom nivou ( $p < 0,05$ ).

Multivarijatnom logističkom regresijom je utvrđeno da povećanjem broja poreza (BP) za 1 u nalogu za nadzor raste izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti za 1,211 puta, uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne ( $\beta_1 = 0,191$ ) te da za svako povećanje razdoblja nadzora za 1 mjesec kontrole u poreznom nadzoru također raste izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti za 1,037 puta uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne ( $\beta_2 = 0,036$ ), što je u konačnici potvrdilo istinitost prve hipoteze o utjecaju komponenti inspeksijske kontrole na otkrivanje



utaje poreza u postupku poreznog nadzora ( $\beta_1, \beta_2 > 0$ ). Nadalje, utvrđeno je da se povećanjem prihoda poreznih obveznika za 100 milijuna kuna smanjuje izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti za 1,23 puta uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne ( $\beta_3 = -0,21$ ), čime je potvrđena treća hipoteza da nadzor velikih poreznih obveznika koji iskazuju velike oporezive prihode negativno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora ( $\beta_3 < 0$ ). Također, multivarijatnom analizom je utvrđeno da svako povećanje razlike računovodstvene i porezne dobiti (BTD) za 10000 kn povećava izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti za 1,067 puta, uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne ( $\beta_4 = 0,065$ ), čime je dokazana četvrta hipoteza o pozitivnom utjecaju kontrole iskazanih razlika u izvješćima računovodstvene i porezne dobiti (BTD) poreznih obveznika na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora ( $\beta_4 > 0$ ). Konačno, empirijsko istraživanje je pokazalo da izgled da rezultat poreznog nadzora budu otkrivene nezakonitosti u odnosu na rezultat kojim nisu otkrivene nezakonitosti je veći kod kontrole negativnih PDV razlika u izvješćima poreznih obveznika za 1,253 puta uz uvjet da su ostale prediktorske varijable konstantne ( $\beta_5 = 0,225$ ), iz čega je zaključeno da je i posljednja hipoteza (četvrta) potvrđena te da inspeksijska kontrola negativnog izvješća o obvezi PDV-a koje sastavljaju porezni obveznici pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora ( $\beta_5 > 0$ ).

Za kraj empirijskog dijela istraživanja provedena je *stepwise* regresija čiji su dobiveni rezultati ne odstupaju od rezultata multivarijatne regresije i kojom su također potvrđene sve postavljene hipoteze s time da je dobiven optimizirani model koji će služiti kao idealna ekonomska osnova za buduća istraživanja jer isključuje određene kontrolne varijable za koje je utvrđeno da nisu bile od utjecaja na rezultat istraživanja.

S obzirom da je empirijska verifikacija dokazala istinitost postavljenih premisa donesena je konkluzija da kompleksnost inspeksijske kontrole, promatrana od strane poreznog tijela kao subjekta kontrole kroz prizmu komponenti inspeksijske kontrole te od strane poreznih obveznika kao objekta kontrole kroz njihove karakteristike temeljene na poreznim i financijskim izvješćima, utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

Ovim se zaključuje da je porezni nadzor direktna fiskalna mjera kojom se otkrivaju nezakonitosti poreznih obveznika, a da se ciljanom analizom karakteristika poreznih obveznika te racionalnom alokacijom raspoloživih inspektora u skladu s planiranim predmetom poreznog nadzora može poboljšati učinkovitost kompleksne inspeksijske kontrole, što u konačnici pozitivno utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora. Navedenim se potvrđuje da je učinkovit porezni nadzor mjera kojom se može efektivno i efikasno utjecati na sprječavanje problema utajenog poreza.

## **6.2. ZNANSTVENO-SPOZNAJNI I APLIKATIVNI DOPRINOS ISTRAŽIVANJA**

*Tko se povede za praksom bez teorije, taj je kao kormilar koji se ukrca na lađu bez kormila i kompasa i nikad nije siguran kuda plovi. Uvijek se praksa mora graditi na dobroj teoriji...(Leonardo da Vinci).*

Suočena s izazovima rješavanja problema gospodarske krize međunarodna akademska zajednica pokazuje sve veći interes za aktualnim istraživanjima makro i mikro karaktera kojim bi se pomoglo realizaciji zadane funkcije cilja. Jedno od takvih istraživanja u domeni fiskalne politike je istraživanje poreznog nadzora.

Značaj tog istraživanja ogleda se u činjenici da se otkrivanjem nezakonitosti u postupku poreznog nadzora izravno djeluje na učinkovitost porezne, odnosno fiskalne politike, čiji je utjecaj u današnjoj kriznoj situaciji osobito naglašen. Posebno je značajno uz postojanje fiskalnih učinaka poreznog nadzora naglasiti i gospodarske učinke poreznog nadzora. Fiskalni učinci ogledaju se kroz poreznu disciplinu/evaziju, prihode proračuna, planiranje poreznog nadzora, promjenu i prilagođavanje zakonskih odredbi, te konkretne mjere fiskalne politike. Gospodarski učinci poreznog nadzora ogledaju se preko informacija o realnosti financijskih izvješća poreznih obveznika, utjecaja na vrijednost udjela/dionica, poduzetničku aktivnost, te socijalnu stabilnost, pružajući korist vlasnicima, bankarima, komitentima (kupcima i dobavljačima).

Međutim, bez obzira na uočljivu važnost istraživanja ove oblasti, činjenica je da se nije napravilo dovoljno i to kako na međunarodnom planu, tako i u Republici Hrvatskoj. Kao razlog zašto je područje poreznog nadzora relativno malo istraženo često se navodi otežana dostupnost relevantnih podataka bitnih za oporezivanje. Isti se naime, često znaju smatrati državnim tajnom što onemogućava empirijsku verifikaciju i dokaz postavljenih hipoteza.

Znanstveni doprinos ove doktorske disertacije ogleda se u:

- istraživanju **objekta kontrole**,  
(Proučavanjem i analizom provedenih znanstvenih istraživanja spoznalo se da je porezni nadzor relativno malo istraženo područje, te da su se autori fokusirali na istraživanje objekta porezne kontrole zbog dostupnih javno objavljenih podataka, slijedom čega su donesene mnoge teorije koje su potvrdile utjecaj karakteristika poreznog obveznika na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.)
- istraživanju **subjekta kontrole**,  
(Shodno činjenici da porezni nadzor objekta kontrole (porezni obveznik kod kojeg se provodi kontrola) izvršava subjekt kontrole (porezno tijelo koje provodi inspekcijsku kontrolu), uočen je nedostatak znanstvenog istraživanja u segmentu subjekta kontrole koji je neizostavan dio poreznog nadzora. Slijedom navedenog se smatra da se na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora može utjecati dvostrano, odabirom poreznih obveznika i složenosti provođenja porezne kontrole. Iz navedenog je razvidno da se radi o novom znanstvenom istraživanju.)
- istraživanju **komponenti inspekcijske kontrole**,  
(Spoznato je da komponente inspekcijske kontrole do sada nisu bile predmet znanstvenih istraživanja, stoga je također novo znanstveno istraživanje.)
- istraživanju **PDV izvješća**.  
(Spoznato je da negativna PDV izvješća o do sada nisu bili predmet znanstvenih istraživanja, stoga je također novo znanstveno istraživanje.)

Očekivani aplikativni doprinos istraživanja:

- uočljiv je u stvaranju boljeg mehanizma sprječavanja utaje poreza,
- vidljiv je u provođenju konkretnih mjera porezne i fiskalne politike,
- ovo znanstveno istraživanje nije ograničeno samo na područje porezne kontrole već je primjenjivo kod svih oblika provođenja kontrola internih i eksternih neovisno o subjektu kontrole (revizije, inspekcije - tržišna, sanitarna, veterinarska, radna i dr.). Stoga otvaramo brojna vrata kao temelje budućih znanstvenih istraživanja u području poreza, revizije i ostalih kontrola poslovanja.

### **6.3. OGRANIČENJA ISTRAŽIVANJA I SMJERNICE ZA DALJNJA ISTRAŽIVANJA**

Istraživanje utjecaja kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora u fokusu je suvremenih istraživanja metoda minimiziranja utaje poreza. Istraživanje u ovoj doktorskoj disertaciji naglasak stavlja na kompleksnost inspeksijske kontrole s gledišta subjekta kontrole, odnosno poreznog tijela koje provodi porezni nadzor i objekta kontrole, odnosno poreznog obveznika koji je određen za porezni nadzor.

Uzorak na kojem je temeljena empirijska verifikacija izvorište ima u bazi podataka nadležnog poreznog tijela koje provodi porezne nadzore te je kao takvo omogućilo istraživanje utjecaja komponenti inspeksijske kontrole koje su neizostavan aspekt kontrole poreznog tijela, a služe planiranju i pravilnoj alokaciji inspektora za provođenje učinkovitog poreznog nadzora. S obzirom da u dosadašnjoj literaturi nije bilo similarnog istraživanja ograničenje istraživanja se očituje u nedostatku interpretacije komparacije dobivenih rezultata.

Nadalje, s gledišta objekta kontrole istražen je utjecaj karakteristika poreznih obveznika prema podacima iz poreznih izvješća koje su porezni obveznici sukladno zakonskim odredbama dostavili nadležnom poreznom tijelu. Kombinacijom navedenih komponenti iz uzorka poreznog tijela koji se temelji na poreznim izvješćima dokazan je utjecaj karakteristika poreznih obveznika (veličina poreznih obveznika, razlika računovodstvene i porezne dobiti, negativne razlike u poreznim izvješćima) na očekivani ishod poreznog nadzora.

S obzirom na reprezentativan uzorak od 15 392 opservacija dobiveni rezultati se smatraju relevantnima za ovo do sada nedovoljno istraženo područje provođenja poreznog nadzora i kao takvo otvara brojne mogućnosti za daljnja istraživanja učinkovitosti poreznog nadzora u funkciji fiskalne politike.

Nastavno na navedeno bilo bi korisno istraživanje proširiti u vremenskom i prostornom smislu čime bi se omogućila usporedivost, kao i mogućnost identifikacije uspješnijih načina poboljšanja provođenja porezne kontrole s ciljem otkrivanja nezakonitosti i suzbijanja utaje poreza kao neizostavnog problema ekonomske stabilnosti svake zemlje.

## SAŽETAK

Istražujući problematiku utaje poreza od strane poreznih obveznika uočeno je da je navedeni problem konstantnog karaktera i sveprisutan te da dosada primijenjene ekonomske i socijalne mjere nisu značajno pridonijele sprječavanju utaja poreza. S obzirom da je stalan prihod proračuna temelj funkcioniranja države a da se kod utaje poreza radi o značajnim iznosima koji se gube u nepovrat razvidno je da se svakim korakom u istraživanju predmetne problematike sprječavanja porezne utaje može utjecati na poboljšanje socijalnog i ekonomskog standarda življenja.

Nadalje, ne samo kao istraživača već i dugogodišnjeg poreznog inspektora koji sudjeluje u otkrivanju poreznih utaja manifestirala se želja da se predlože mjere i radnje od utjecaja na učinkovito otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora.

Porezni nadzor je direktna fiskalna mjera kojom se utječe na sprječavanje utaje poreza. Analizom dosadašnjih istraživanja provođenja postupka poreznog nadzora je utvrđeno da je fokus istraživanja koncentriran na karakteristike poreznih obveznika koje su u naravi specifičnosti objekta kontrole, odnosno poreznog obveznika. Međutim, uočen je nedostatak istraživanja u segmentu subjekta kontrole, odnosno poreznog tijela, i njegovog utjecaja na očekivani ishod poreznog nadzora tj. otkrivanje nezakonitosti iz čega je razvidno da je istraživanje kompleksnosti provođenja inspeksijske kontrole bilo zanemareno. Razlog navedenome obrazlaže se činjenicom da su podaci o financijskim pokazateljima i poduzetničkoj aktivnosti većim dijelom javni i dostupni interesnim skupinama zbog otvorenosti tržišta, dok su informacije o internoj snazi poreznog tijela ograničene i javnosti nedostupne kao dio porezne politike svake zemlje. Nastavno na navedeno je razvidno da otkrivanje nezakonitosti, odnosno porezne utaje postupkom poreznog nadzora predstavlja izuzetno kompleksnu problematiku.

U ovom radu istražen je problem utjecaja kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti postupkom poreznog nadzora, što je novi korak u ovom do sada teorijski i empirijski relativno malo istraživanom području.

Predmet istraživanja ovog rada obuhvaća utvrđivanje komponenti inspekcijske kontrole koje uz karakteristike poreznih obveznika tvore kompleksnost provođenja inspekcijske kontrole koja utječe na otkrivanje nezakonitosti postupkom poreznog nadzora.

Empirijska verifikacija postavljenih hipoteza izvršena je na relevantnom uzorku od 15 392 opservacija, odnosno obavljenih poreznih nadzora u Republici Hrvatskoj. S obzirom da je empirijska verifikacija dokazala istinitost postavljenih premisa da se na otkrivanje nezakonitosti postupkom poreznog nadzora može se utjecati dvostrano: odabirom poreznih obveznika (karakteristike poreznih obveznika) i složenosti provođenja porezne kontrole (komponente inspekcijske kontrole) donesena je konkluzija da kompleksnost inspekcijske kontrole, promatrana od strane poreznog tijela kao subjekta kontrole kroz prizmu komponenti inspekcijske kontrole (broj poreza koji se kontrolira, razdoblje nadzora, trajanje nadzora) te od strane poreznih obveznika kao objekta kontrole kroz njihove karakteristike temeljene na poreznim i financijskim izvješćima (ostvareni prihodi, razlika računovodstvene i porezne dobiti (BTD), negativna izvješća o obvezi PDV-a), utječe na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora. Navedenim se potvrđuje da je učinkovit porezni nadzor fiskalna mjera kojom se može efektivno i efikasno utjecati na sprječavanje problema utajenog poreza.

S obzirom da u dosadašnjoj literaturi nije bilo similarnog istraživanja ograničenje istraživanja se očituje u nedostatku interpretacije komparacije dobivenih rezultata te se smatra korisnim buduća istraživanja proširiti u vremenskom i prostornom smislu čime bi se omogućila usporedivost, kao i mogućnost identifikacije uspješnijih načina poboljšanja provođenja porezne kontrole s ciljem otkrivanja nezakonitosti i suzbijanja utaje poreza kao neizostavnog problema ekonomske stabilnosti svake zemlje.

**Ključne riječi:** porezi, porezni nadzor, utaja poreza, kompleksnost inspekcijske kontrole, karakteristike poreznih obveznika, porezna izvješća, otkrivanje nezakonitosti

## SUMMARY

Prior research has established that economic and social measures implemented so far have not contributed significantly to the reduction in tax evasion, which remains a persistent and widespread problem. Given that tax revenues are the necessary condition for normal functioning of the state, and given that tax evasion reduces those revenues significantly, it is evident that any step toward understanding prevention of tax evasion could have a positive impact on social and economic conditions in the country.

My motivation to propose measures to improve detection of tax evasion stems from my research interests, but also from my long experience as a tax auditor, who participated in tax audits over the course of many years.

Tax audit is a measure used to reduce tax evasion. Past research on tax audits focuses mostly on characteristics of tax payers, i.e. objects of audit. There is lack of research on tax administration, i.e. subject of audit, and their impact on the outcome of tax audit. It follows that the question of impact of subject characteristics on tax audit has been neglected. The reason for this is that, unlike financial information, which is publicly available, internal data of tax administration are limited and confidential, as they represent a part of fiscal policy of every country. Consequently, it is evident that detecting irregularities, tax evasion, represents an extremely complicated research question.

In this thesis, I analyze the impact of tax audit complexity on irregularities detected during a tax audit, providing new evidence in this theoretically and empirically little investigated field.

The subject of this research encompasses analyzing the components of tax audits, which together with tax payers' characteristics form complexity of a tax audit. This, in return, impacts the irregularities detected during a tax audit.

Empirical tests of hypotheses were performed on a sample of 15,392 observations, tax audits in the Republic of Croatia. The empirical tests are consistent with the hypotheses that the impact on the likelihood of detection is twofold: through choice of tax payers (characteristics



of tax payers) and complexity of conducting a tax audit (components of a tax audit). Given the above we conclude that the complexity of tax audit, derived from the tax administration as audit subject, through components of tax audit (number of taxes audited, period controlled, duration of audit), as well as derived from the tax payer as audit object through its characteristics based on financial and tax reports (revenues, book-tax-difference, negative VAT difference), impact detecting irregularities in tax audit. This confirms that an effective tax audit is a measure which can have an impact on reduction in tax evasion.

Given that there is no similar prior research, comparability to other settings represents its limitation, which also represents an opportunity for future work, to expand it geographically and in time, which would, in return enable comparability and possibly identify better ways to improve tax audit, all with purpose of detecting irregularities and reducing tax evasion, the unavoidable problem of economic stability of every country.

**Key words:** taxes, tax audit, tax evasion, audit complexity, characteristics of tax payers, tax filings, detecting irregularities.

## POPIS LITERATURE

1. Ahmos, D. P., Duchon, D., McDaniel R. Jr. (2000): Organizational Responses to Complexity: The Effect on Organizational Performance, *Journal of Organizational Change Management*, 6 (13), str. 577-594.
2. Allingham, M. i Sandmo, A. (1972): Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, *Journal of Public Economic*, str. 323-338.
3. Allisa, W., Čapkun, V., Jeanjean, T. i Šuća, N. (2014): An Empirical Investigation of the Impact of Audit and Auditor Characteristics on Auditor Performance, *Accounting, Organizations and Society*, 39 (8), str. 495-510.
4. Alm J. (2014): Does an Uncertain Tax System Encourage “Aggressive Tax Planning”?, *Economic Analysis and Policy*, 44 (1), str. 30-38.
5. Alm, J., Cherry, T., Jones, M., McKee, M. (2010): Taxpayer Information Assistance Services and Tax Compliance Behavior, *Journal of Economic Psychology*, 31 (4), str. 577-586.
6. Alm, J., Torgler, B. (2006): Culture Differences and Tax Morale in the United States and Europe, *Journal of Economic Psychology*, 27, str. 224-246.
7. Alt, J., Preston, I., Sibieta, L. (2010): The Political Economy of Tax Policy, u J. A. Mirrlees (ed.), *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, Oxford, Oxford University Press.
8. Anderson, G.M, Tollison, R.U. (1992): Morality and Monopoly: The Constitutional Political Economy of Religious Rules, *Cato Journal*, 12 (2), str. 373-392.
9. Apostolou, B., Pasewark, W.R. and Strawser, J.R. (1993): The Effects of Senior Internal Auditor Behaviour on Staff Performance and Satisfaction, *Journal of Business Research*, str. 110-122.
10. Asare, S., McDaniel, L. (1996): The Effects of Familiarity with the Preparer and Task Complexity on the Effectiveness of the Audit Review Process, *The Accounting Review*, 71 (2), str. 139-159.
11. Badertscher, B.A., Katz, S.P., Rego, S.O. (2013): The Separation of Ownership and Control and Corporate Tax Avoidance, *Journal of Accounting and Economics*, 56 (2-3), str. 228-250.

12. Ball, R. (2009): Market and Political/Regulatory Perspectives on the Recent Accounting Scandals, *Journal of Accounting Research*, 39 (4), str. 277-323.
13. Bayer, R., Cowell, F. (2016): Tax Compliance by Firms and Audit Policy, *Research in Economics*, 70 (1), str. 38-52.
14. Beck, P.J., Davis, J.S., Jung, W. (1991): Experimental Evidence on Taxpayer Reporting Under Uncertainty, *The Accounting Review*, 5 (3), str. 535-556.
15. Beck, P.J., Jung, W. (1989): Taxpayer Compliance Under Uncertainty, *Journal of Accounting and Public Policy*, 8 (1), str. 1-27.
16. Bergman, M. i Nevarez, A (2006): Do Audits Enhance Compliance? An Empirical Assessment of VAT Enforcement, *National Tax Journal*, 59 (4), str. 817-832.
17. Blouin, J., DeBacker, J. i Sikes, S. A. (2010): Temporary and Permanent BookTax Differences: Complements or Substitutes?, *IRS Research Bulletin: Proceedings of the 2010 IRS Research Conference*, str. 21-45.
18. Bonner S.E. (1994): A Model of the Effects of Audit Task Complexity, *Accounting Organizations and Society*, 19 (3), str. 213-234.
19. Bonner, S.E., Pennington, N. (1991): Cognitive Processes and Knowledge as Determinants of Auditor Expertise, *Journal of Accounting Literature*, 10, str. 1-50.
20. Brody, R., Lowe, D. (2000): The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity, *International Journal of Auditing*, 4(2), str. 169–76.
21. Buijink, W., Janssen, B., Schols Y. (2002): Evidence of the Effect of Domicile on Corporate Average Effective Tax Rates in the European Union, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 11 (2), str. 115-130.
22. Bursac, Z., Gauss, C.H., Williams, D.K., Hosmer, D.W. (2008): Purposeful Selection of Variables in Logistic Regression, *Source Code for Biology and Medicine*, 3 (1), str. 1-8.
23. Caramanis, C., Lennox, C. (2008): Audit Effort and Earnings Management, *Journal of Accounting and Economics*, 45, str. 116-138.
24. Carcello, J.V. i Palmrose, Z.-V. (1994): Auditor Litigation and Modified Reporting on Bankrupt Clients, *Journal of Accounting Research*, 32, str. 1-30.
25. Carpenter, D. R. (2007): Phenomenology as Method, u H. J. Streubert & D. R. Carpenter (Eds.), *Qualitative Research in Nursing: Advancing the Humanistic Imperative* (str. 75- 99), Philadelphia, PA: Lippincott.

26. Casagrande, A., Di Cagno, D., Pandimiglio, A., Spallone M. (2015): The Effect of Competition on Tax Compliance: The Role of Audit Rules and Shame, *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 59, str. 96-110.
27. Cerqueti, R., Coppier, R. (2011): Economic Growth, Corruption and Tax Evasion, *Economic Modelling*, 28 (1-2), str. 489-500.
28. Chan, K.H. i Chow, L. (1997): An Empirical Study of Tax Audits in China on International Transfer Prices, *Journal of Accounting and Economics*, str. 83-112.
29. Chan, K.H., Lin, K.Z. i Mo, P.L.L. (2010): Will a Departure From Tax-Based Accounting Encourage Tax Noncompliance? Archival Evidence from a Transition Economy, *Journal of Accounting and Economics*, 50, str. 58-73.
30. Chan, K.H. i Mo, P.L.L. (2002): The Impact of Firm Characteristics on Book-Tax-Conforming and Book-Tax-Difference Audit Adjustments, *The Journal of American Taxation Association*, str. 18-34.
31. Chang, L.L., Hsiao, F.D., Tsai ,Y.-C. (2013): Earnings, Institutional Investors, Tax Avoidance and Firm Value: Evidence from Taiwan, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 22 (1), str. 98-108.
32. Clotfelter, C.T. (1983): Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns, *Review of Economics and Statistics*, 65 (3), str. 363-373.
33. Cloyd, C.B. (1995): The Effects of Financial Accounting Confirmity on Recommendations of Tax Preparers, *Journal of the American Taxation Association*, str. 50-70.
34. Cloyd, C.B. (1997): Performance in Tax Research Task: The Joint Effects of Knowledge and accountability, *The Accounting Review*, 72 , str. 111-131.
35. Cloyd, C.B., Pratt, J., Stock T. (1996): The Use of Financial Accounting Choice to Support Agressive Tax Positions: Public and Private Firms, *Journal of Accounting Research*, 34 (1), str. 23-43.
36. Christen, K., Iyer, G., Soberman, D. (2006): Job Satisfaction, Job Performance, and Effort: A Re-Examination Using Agency Theory, *Journal of Marketing*, 70 (1), str. 137-150.
37. Colon, D.W, Swagerman, D.M. (2015): Enhanced Relationship Preparedness in a Dutch Multinational Context: A Tax Control Framework, *Journal of Accounting and Taxation*, 7(11), str. 13-18.

38. Cowell, F.A., James, P.F.G. (1988): Unwillingness to Pay: Tax Evasion and Public Good Provision, *Journal of Public Economics*, 36. str. 305-332.
39. Das Gupta, A., Gang ,I. (1996): Value Added Tax Evasion, Auditing and Transactions Matsching, Rutgers University, Working paper 96-07.
40. Davidson, S.A. (1994): Discussion of Fraud detection: The Effect of Client Integrity and Competence and Auditor Cognitive Style, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 13(Supplement), str. 84–89.
41. Desai, M. (2003): The Divergence Between Book and Tax Income, *Tax Policy and Economy*, 17, str. 169-208.
42. Desai, M., Dharmapala, D. (2006): Corporate Tax Avoidance and High-Powered Incentives, *Journal of Financial Economics*, 79, str. 145-179.
43. Desai, M., Dharmapala, D.,Fung, W. (2007): Taxation and the Evolution of Aggregate Corporate Ownership Concentration u: Auerbach, A., Hines, J., Slemrod, J., (Eds.): *Taxing Corporate Income in the 21st Century*, New York: Cambridge University Press, str. 345-383.
44. Desai, M., Dyck, A., Zingales, L. (2007): Theft and Taxes, *Journal of Financial Economics*, 84, str. 591-623.
45. Deshmukh, A., Karim, K.E., Siegel P.H. (1998): An Analysis of Efficiency and Effectiveness of Auditing to Detect Management Fraud: A Signal Detection Theory Approach, *International Journal of Auditing*, 2 (2), str. 127-138.
46. Drogalas, G., Ioannis, S., Dimitra, K., Ioannis, D. (2015): Tax Audit Effectiveness in Greek Firms: Tax Auditor's Perceptions, *Journal of Accounting and Taxation*, str. 123-130.
47. Dubin, J., Graetz, M.J., Wilde, L.L. (1987): Are We a Nation of Tax Cheaters? New Econometric Evidence of Tax Compliance, *American Economic Review*, 77 (2), str. 240-245.
48. Dyck, A., Morse, A. i Zingales, L. (2010): Who Blows the Whistle on Corporate Fraud?, *Journal of Finance*, 65, str. 2213–2253.
49. Dye, R. (1995): Incorporation and the Audit Market, *Journal of Accounting and Economics*, 19, str. 75-114.
50. Dyreng, S., Hanlon, M. i Maydew, E. L. (2008): Long-run Corporate Tax Avoidance, *The Accounting Review*, 83, str. 61-82.

51. Dyreng, S., Hanlon, M. i Maydew, E. L. (2010): The Effects of Executives on Corporate Tax Avoidance, *The Accounting Review*, 85, str. 1163-1189.
52. Erard, B., Chin-Chin, H. (2001): Searching for Ghosts: Who Are the Nonfilers and How Much Tax Do They Owe?, *Journal of Public Economics*, 81 (1), str. 25-50.
53. Erickson, M., Hanlon, M. i Maydew, E. (2004): How Much Will Firms Pay for Earnings that Do Not Exist?, *The Accounting Review*, 79, str. 387-408.
54. Erickson, M., Hanlon, M. i Maydew, E. (2006): Is There a Link Between Executive Equity Incentives and Accounting Fraud?, *Journal of Accounting Research*, 44 (1), str. 1-31.
55. Fich, E.M., Shivdasani, A. (2007): Financial Fraud, Director Reputation and Shareholder Wealth, *Journal of Financial Economics*, 86, str. 306-336.
56. Filippin, A., Fiorio, C.V., Viviano, E. (2013): The Effect of Tax Enforcement on Tax Morale, *European Journal of Political Economy*, 32, str. 320-331.
57. Fisher, S., Ford, J. (1998): Differential Effects of Learner Effort and Goal Orientation on Two Learning Outcomes, *Personnel Psychology*, 51, str. 397-420.
58. Forest, A., Kirchler, E. (2010): Targeting Occupations with Varying Reputations to Increase Tax Revenue, *The Journal of Socio-Economics*, 39 (3), str. 400-406.
59. Francis, J. R. (2004): What do We Know About Audit Quality?, *The British Accounting Review*, 36, str. 345–368.
60. Frank, M.M., Lynch, L. i Rego, S. (2009): Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation to Aggressive Financial Reporting?, *The Accounting Review*, 84, str. 467-496.
61. Gist, W.E. (1994): A Research Note on the Relationship between Regulation and Audit Firm Size on Audit Fees, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 34, str. 381-396.
62. Gober, J.R. (1997): The Relationship Between Tax Structures and Economic Indicators, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 6 (1), str. 1-24.
63. Guan, L., Kaminski, K. A., Wetzels, T. S. (2008): Can Investors Detect Fraud Using Financial Statements: An Exploratory Study, *Advances in Public Interest Accounting*, 13, str. 17-34.
64. Guttman, P.L. (1977): The Subterranean Economy, *Financial Analysts Journal*, 33, str. 24-27.

65. Hanlon, M. (2005): The Persistence and Pricing of Earnings, Accruals, and Cash Flows When Firms Have Large Book-Tax Differences, *The Accounting Review*, 80 (1), str. 137-166.
66. Hanlon, M., Heitzman, S. (2010): A review of tax research, *Journal of Accounting and Economics*, 50, str. 1-140.
67. Hanlon, M., Krishnan, G.V., Mills ,L.F. (2012): Audit Fees and Book-Tax Differences, *The Journal of the American Taxation Association*, 34 (1), str. 55–86.
68. Hanlon, M., Slemrod, J. (2009): What Does Tax Aggressiveness Signal? Evidence from Stock Price Reactionsto News About Tax Shelter Involvement, *Journal of Public Economics*, 93, str. 126–141.
69. Hackenbrack, K., Knechel, W.R. (1997): Resource Allocation Decisions in Audit Engagements, *Contemporary Accounting Research*, 14 (3), str. 481-499.
70. Hashimzade, N., Huang, Z., Myles, G.D. (2010): Tax Fraud by Firms and Optimal Auditing, *International Review of Law and Economics*, 30 (1), str. 10-17.
71. Haverals, J. (2007): IAS/IFRS in Belgium: Quantitative analysis of the Impact on the Tax Burden of Companies, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16 (1), str. 69-89.
72. Hemraj, M.B. (2004): Corporate Governance: Directors, Shareholders and the Audit Committee, *Journal of Financial Crime*, 11 (2), str..150 – 157.
73. Hillegeist, S. (1999): Financial Reporting and Auditing Under Alternative Damage Apportionment Rules, *The Accounting Review*, 74, str. 347-369.
74. Hoopes, J.L., Mescall, D., Pittman, J. A. (2012): Do IRS Audits Deter Corporate Tax Avoidance?, *The Accounting Review*, 87 (5), str. 1603-1639.
75. Hosmer , D.W., Lemeshow, S. (2013): *Applied Logistic Regression*, New Jersey: John Willey & Sons.
76. Jimenez, P., Iyer, G. (2016): Tax Compliance in a Social Setting: The Influence of Social Norms, Trust in Government and Perceived Fairness on Taxpayer Compliance, *Advances in Accounting*, 34, str. 17-26.
77. Kanfer, R., Ackerman, P. (1989): Motivation and Cognitive Abilities: An Integrative/Aptitude-Treatment Interaction Approach to Skill Acquisition, *Journal of Applied Psychology*, 74, str. 657-690.

78. Kapardis, A. (2010): Jury decision-making, u G.J. Towl & D.A. Crighton (Eds.) *Forensic psychology*, str. 228 -243., New York, NY: Wiley-Blackwell.
79. Karpoff, J. M., Lee, S. D., Martin, G. S. (2008): The Cost to Firms of Cooking the Books, *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 43(3), str. 581-612.
80. Kastlunger, B., Kirchler, E., Mittone, L. i Pitters, J. (2009): Sequences of Audits, Tax Compliance and Taxpaying Strategies, *Journal of Economic Psychology*, 30, str. 405-418.
81. Kedia, S., Philippon, T. (2009): The Economics of Fraudulent Accounting, *Review of Financial Studies*, 22, str. 2169-2199.
82. Keen, M., Smith, S. (2006): VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?, *National Tax Journal*, str. 861-887.
83. Kim, J.-B., Li, Y., Zhang, L. (2011): Corporate Tax Avoidance and Stock Price Crash Risk: Firm-level Analysis, *Journal of Financial Economics*, 100, str. 639–662.
84. Klepper, S., Nagin, D. (1989): The anatomy of Tax Evasion, *Journal of Law, Economics & Organizatin*, 5 (1), str. 1-24.
85. Knapp, C.A., Knapp, M.C. (2001): The Effects of Experience and Explicit Fraud Risk Assessment in Detecting Fraud with Analytical Procedures, *Accounting, Organizations and Society*, 26 (1), str. 25-37.
86. Korinek, A., Stiglitz, J.E. (2009): Dividend Taxation and Intertemporal Tax Arbitrage, *Journal of Public Economics*, 93(1-2), str. 142-159.
87. Leahy, G. (2006): Property Tax Audits: Applying Asset Obsolescence in a Good Way, *Journal of State Taxation*, 24 (4), str. 41-47.
88. Lee, B.B., Vetter, W., Williams, M. (2015): Book-Tax Income Differences and Major Determining Factors, *Accounting and Finance Research*, 4 (3), str. 55-65.
89. Lennox, C., Lisowsky, P., Pittman, J. (2012): Tax Aggressiveness and Accounting Fraud, *Journal of Accounting Research*, 51 (4), str. 739-778.
90. Libby, R. (1981): *Accounting and Human Information Processing: Theory and Applications* ,Contemporary topics in accounting series, Englewood Clifs, NJ: Prentice-Hall.
91. Libby, R. (1985): Availability and the Generation of Hypothesis in Analitical Review, *Journal of Accounting Research*, str. 648-667.



92. Lisi, G. (2015): Tax Morale, Tax Compliance and the Optimal Tax Policy, *Economic Analysis and Policy*, 45, str. 27-32.
93. Maynard, D., Hakel, M., (1997): Effects of Objective and Subjective Task Complexity on Performance, *Human Performance*, 10 (4), str. 303-330.
94. McGee, R. W., Djatej, A. M., Sarikas, R. H. (2012): The Ethics of Tax Evasion: A Survey of Hispanic Opinion, *Accounting & Taxation*, 4(1), str. 53-74.
95. McGee, R. W., Nickerson, I., Pleshko, L., Broihahn, M. (2012): The Ethics of Tax Evasion: An Investigation Into Demographic Differences, *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 15(1), str. 105-117.
96. Menard, S. (2002): *Applied Logistic Regression Analysis* (2-nd ed.), Thousand Oaks CA: Sage Publications.
97. Mills, L. F. (1996): Corporate Tax Compliance and Financial Reporting, *National Tax Journal*, 49, str. 421-435.
98. Mills, L. F. (1998): Book-Tax Differences and Internal Revenue Service Adjustment, *Journal of Accounting Research*, 36 (2), str. 343-356.
99. Mills, L.F., Plesko, G.A. (2003): Bridging the Reporting Gap: A Proposal for More Informative Reconciling of Book and Tax Income, *National Tax Journal*, 56 (4), str. 865–893.
100. Mills, L. F., Sansing, R.C. (2000): Strategic Tax and Financial Reporting Decisions: Theory and Evidence, *Contemporary Accounting Research*, 17 (1), str. 85-106.
101. Murray, M.N. (1995): Sales Tax Compliance and Audit Selection, *National Tax Journal*, 48 (4), str. 515-530.
102. O'Connor, W. (1992): A Comparative Analysis of the Major Areas of Tax Controversy in Developed Countries, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 1 (1), str. 61-79.
103. OECD, (2010): *Recommendation of the Council to Facilitate Co-operation between Tax and Other Law Enforcement Authorities to Combat Serious Crimes*, OECD, Paris.
104. OECD, (2012a): *Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes*, OECD, Paris.
105. OECD, (2012b): *International Co-operation against Tax Crimes and Other Financial Crimes: A Catalogue of the Main Instruments*, OECD, Paris.

106. OECD, (2015): Improving Co-operation between Tax and Anti-Money Laundering Authorities: Access by Tax Administrations to Information Held by Financial Intelligence Units for Criminal And Civil Purposes, OECD, Paris.
107. Orwiska, M., Hudson, J. (2002): Tax Evasion, Civic Duty and the Law Abiding Citizen, *European Journal of Political Economy*, 19, str. 83-102.
108. Perret, S., Brys, B. (2015): Taxation and Investment in Colombia, OECD Economic Department Working Papers, 1204.
109. Pincus, K. (1989): The Efficacy of a Red Flags Questionnaire for Assessing the Possibility of Fraud, *Accounting, Organizations and Society*, 14 (1-2), str. 153-63.
110. Pincus, K. S., Bernardi, R. A. i Ludwig, S. E. (2003): Audit Effectiveness Versus Audit Efficiency: Are the Two in Conflict?, *International Journal of Auditing*, 3 (2), str. 129-130.
111. Pivac, S. (2010): *Statističke metode*, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split
112. Pratt, J., Jiambalvo, J. (1981): Relationship between Leader Behaviors and Audit Team Performance, *Accounting, Organizations and Society*, 6 (2), str. 133-142.
113. Raby, W. (1995): Clearly Reflects and Financial Statement Conformity, *Tax Notes*, 67, str. 391-393.
114. Rego, S. O. (2003): Tax-avoidance Activities of U.S. Multinational Corporations, *Contemporary Accounting Research*, 20, str. 805-833.
115. Riahi-Belkaoui, A. (2004): Relationship between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13 (2), str. 135-143.
116. Rittenberg, L.E., Schweiger, B.J. (2005): *Auditing - Concepts for a Changing Environment*, Mason: South-Western, Thomson Corporation.
117. Rozga, A. (2009): *Statistika za ekonomiste*, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split.
118. Rozga, A., Grčić, B. (2009): *Poslovna statistika*, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split.
119. Schackelford ,D.A., Shevlin,T. (2001): Empirical Tax Research in Accounting, *Journal of Accounting & Economics*, 31, str. 321-387.
120. Scotchmer, S. (1987): The Economic Analysis of Taxpayer Compliance: Audit Classes and Tax Enforcement Policy, *The American Economic Review*, 77 (2), str. 229-233.

121. Seidman, J.K. (2010): Interpreting Fluctuations in the Book-Tax Income Gap as Tax Sheltering: Alternative Explanations, Working Paper, University of Texas.
122. Seim, D. (2015): Behavioral Responses to Wealth Taxes: Evidence from Sweden, Mimeo, University of Toronto
123. Simnett, R. (1996): The Effect of Information Selection, Information Processing and Task Complexity on Predictive Accuracy of Auditors, Accounting Organizations and Society, 21, str. 699 – 719.
124. Simnett, R., Trotman, K. (1989): Auditor versus Model: Information Choice and Information Processing, The Accounting Review, 64, str. 514-528.
125. Slemrod, J. (2004): The economics of Corporate Tax Selfishness, National Tax Journal, 57, str. 877–899.
126. Slemrod, J. (2007): Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion, Journal of Economic Perspectives, 21(1), str. 25-48
127. Slemrod, J., Blumenthal, M. i Christian, C. (2001): Taxpayer Response to an Increased Probability of Audit: Evidence from a Controlled Experiment in Minnesota, Journal of Public Economics, 79, str. 455-483.
128. Slemrod J., Gillitzer C. (2014): Tax Systems, Cambridge, Massachusetts: The MIT Press
129. Slemrod, J., Yitzhaki, S (2002): Tax Avoidance, Evasion and Administration, u Handbook of Public Economics, izdavač Auerbach, A. i Feldstein, M., Amsterdam, The Netherlands: Economics Elsevier Science, str. 1423–1470.
130. Soltani, L. (2016): Determinants of Audit Opinion after the Scandals of Enron: Empirical Validation in the French Context, International Journal of Business and Management, 11 (5), str. 219-230.
131. Sonnier, B.M., Hennig, C.J., Everett, J.O., Raabe, W.A. (2012): Reporting of Book-Tax Differences for Financial and Tax Purposes: A Case study, Journal of Accounting Education, 30 (1), str. 58-79.
132. Spira, L., Page, M. (2003): Risk Management: The reinvention of Internal Control and the Changing Role of Internal Audit, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 16 (4), str. 640–61.
133. Stankevicius, E., Leonas, L. (2015): Hybrid Approach Model for Prevention of Tax Evasion and Fraud, Procedia-Social and behavioral Sciences, 213, str. 383-389.

134. Tan, H., Ng, T., Mak, B. (2002): The Effects of Task Complexity on Auditors' Performance: The Impact of Accountability and Knowledge, *A Journal of Practice & Theory*, 21 (2), str. 81-95.
135. Tan, F., Yim, A. (2014): Can Strategic Uncertainty Help Deter Tax Evasion? An Experiment on Auditing Rules, *Journal of Economic Psychology*, 40, str. 161-174.
136. Tang, T. (2011): Can Book-Tax Differences Capture Earnings Management and Tax Management? Empirical evidence from China, *The International Journal of Accounting*, 46 (2), str. 175-204.
137. Tang, T., Firth, M. (2011): Can Book-Tax Differences Capture Earnings Management and Tax Management? Empirical evidence from China, *The International Journal of Accounting*, 46 (2), str. 175-204.
138. Thomasson, T.S., Wilkinson, B.R. (2012): Structuring a Tax Efficient International Operation, *Journal of Accounting Education*, 30 (1), str. 143-159.
139. Teisman, G, Klijn, E. (2008): Complexity Theory and Public Management: An Introduction, *Public Management Review*, 10 (3), str. 287-297.
140. Torgler, B., Murphy, K. (2004): Tax Morale in Australia: What Factors Shape It and Has It Changed Over Time?, *Journal of Australian Taxation*, 7, str. 298-335.
141. Tsakumis, G.T., Curatola, A.P., Porcano, T.M. (2007): The Relation between National Cultural Dimensions and Tax Evasion, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16 (2), str. 131-147.
142. Trotman, K.T. (2001): Design Issues in Audit JDM experiments, *International Journal of Auditing*, 5, str. 181-192.
143. Zimmerman, J. L. (1983): Taxes and Firm Size, *Journal of Accounting and Economics*, 5, str. 119-149.
144. Weingart, L. (1992): Impact of Group Goals, Task Component Complexity, Effort, and Planning on Group Performance, *Journal of Applied Psychology*, 77, str. 682-693.
145. Wunder, H.F. (2009): Tax risk management and the multinational enterprise, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18 (1), str. 14-28.
146. Yancey, W.F, Cravens, K.S. (1998): A Framework for International Tax Planning for Managers, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 7 (2), str. 251-272.

147. Yeo, G., Neal, A. (2004): A Multilevel Analysis of Effort, Practice and Performance: Effects of Ability, Conscientiousness, and Goal Orientation, *Journal of Applied Psychology*, 89, str. 231-247.
148. Yeo, G., Neal, A. (2008): Subjective Cognitive Effort: A Model of States, Traits and Time, *Journal of Applied Psychology*, 93, str. 617-631.

## **OSTALI IZVORI**

1. [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu)
2. [www.economywatch.com](http://www.economywatch.com)
3. [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu)
4. [www.globalvatonline.pwc.com](http://www.globalvatonline.pwc.com)
5. [www.greit-tax.eu](http://www.greit-tax.eu)
6. [www.itpa.org](http://www.itpa.org)
7. [www.irs.gov](http://www.irs.gov)
8. [www.oecd.org](http://www.oecd.org)
9. [www.out-law.com](http://www.out-law.com)
10. [www.taxes.about.com](http://www.taxes.about.com)
11. [www.tax-news.com](http://www.tax-news.com)
12. [www.worldwide-tax.com](http://www.worldwide-tax.com)

## **ZAKONI, PROPISI I ODLUKE**

1. Ministarstvo financija, Porezna uprava (2011): Opća uputa o poreznom nadzoru, Klasa: 471-02/11-01/121; Ur.broj: 5133-07-21-04/11-9 od 04.05.2011.,
2. Narodne novine (2000-2016): Opći porezni zakon, Narodne novine d.d., Zagreb, broj: 127/2000, 86/2001, 150/2002, 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013, 26/2015, 44/2016 i 115/2016,
3. Narodne novine (1993-2016): Zakon o Poreznoj upravi, Narodne novine d.d., Zagreb, broj: 75/1993, 71/1999, 67/2001, 70A/2001, 94/2001, 177/04, 128/2010, 25/2012, 112/2012, 148/13, 141/14 i 115/16,

4. Narodne novine (2000-2016): Zakon o porezu na dobit, Narodne novine d.d., Zagreb, broj: 127/2000, 160/2003, 177/2004, 90/2005, 57/2006, 146/2008, 80/2010, 22/2012, 148/2013, 143/2014, 50/2016, 115/2016,
5. Narodne novine (1995-2016): Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine d.d., Zagreb, broj: 47/1995, 106/1996, 164/1998, 105/1999, 54/2000, 73/2000, 48/2004, 82/2004, 90/2005, 76/2007, 87/2009, 94/2009, 20/2012, 136/2012, 73/2013, 148/2013, 143/2014, 115/2016,
6. Porezni vjesnik (2001): Inspekcijski nadzor kod poreznih obveznika i ovrha poreznog duga, Institut za javne financije, 1b,
7. Porezni vjesnik (2004): Poslovi inspekcijskog nadzora, Institut za javne financije, 7a,
8. Porezni vjesnik (2006): Provedba inspekcijskog nadzora, Institut za javne financije, 10a,
9. Porezni vjesnik (2007): Porezni postupak, Institut za javne financije, 1c,
10. Porezni vjesnik (2014): Smjernice za pripremu i provođenje poreznog nadzora, Institut za javne financije, 4a,

## POPIS TABLICA

Br. tablice	Opis	str.
Tablica 4.1	Očekivani utjecaj kompleksnosti inspekcijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora	114.
Tablica 4.2	Koeficijenti regresijskog modela	115.
Tablica 4.3	Varijable konceptualnog modela	129.
Tablica 5.1	Uloga broja poreza u rezultatu poreznog nadzora	140.
Tablica 5.2	Primjer izgleda i omjera izgleda	141.
Tablica 5.3	Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija broja poreza u odnosu na RPN	148.
Tablica 5.4	Prikaz aritmetičkih sredina razdoblja nadzora i njihovih razlika u odnosu na RPN	150.
Tablica 5.5	Prikaz aritmetičkih sredina prihoda poreznih obveznika i njihove razlike u odnosu na RPN	151.
Tablica 5.6	Prikaz aritmetičkih sredina razlika računovodstvene i porezne dobiti i njihove razlike u odnosu na RPN	152.
Tablica 5.7	Prikaz aritmetičkih sredina PDV razlika i njihove razlike u odnosu na RPN	153.
Tablica 5.8	Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija PDV razlika (“+“ i “-“) u odnosu na RPN	154.
Tablica 5.9	Prikaz aritmetičkih sredina razlika trajanja nadzora i njihove razlike u odnosu na RPN	155.
Tablica 5.10	Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija nadzora PDV-a u odnosu na RPN	156.
Tablica 5.11	Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija nadzora poreza na dohodak u odnosu na RPN	158.
Tablica 5.12	Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija nadzora poreza na dobit u	159.

	odnosu na RPN	
Tablica 5.13	Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija nadzora evidentiranja prometa u odnosu na RPN	160.
Tablica 5.14	Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija djelatnosti grupe poljoprivrede u odnosu na RPN	162.
Tablica 5.15	Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija djelatnosti grupe proizvodnja u odnosu na RPN	163.
Tablica 5.16	Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija djelatnosti grupe građevinarstvo u odnosu na RPN	164.
Tablica 5.17	Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija djelatnosti grupe trgovina u odnosu na RPN	165.
Tablica 5.18	Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija djelatnosti grupe hoteli i restorani u odnosu na RPN	166.
Tablica 5.19	Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija djelatnosti grupe prijevoz i skladištenje u odnosu na RPN	167.
Tablica 5.20	Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija djelatnosti grupe poslovanje nekretninama u odnosu na RPN	168.
Tablica 5.21	Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija uslužnih djelatnosti u odnosu na RPN	169.
Tablica 5.22	Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija godine u kojoj je obavljen porezni nadzor u odnosu na RPN	170.
Tablica 5.23	Logistička regresija sa zavisnom varijabla RPN i nezavisnom varijablom BP	173.
Tablica 5.24	Logistička regresija sa zavisnom varijabla RPN i nezavisnom varijablom RN	176.
Tablica 5.25	Logistička regresija sa zavisnom varijabla RPN i nezavisnom varijablom PRIH	178.
Tablica 5.26	Logistička regresija sa zavisnom varijabla RPN i nezavisnom varijablom BTD	180.



Tablica 5.27	Logistička regresija sa zavisnom varijabla RPN i nezavisnom varijablom PDVR	183.
Tablica 5.28	Logistička regresija sa zavisnom varijabla RPN i nezavisnom varijablom TR	185.
Tablica 5.29	Multivarijatna logistička regresija sa zavisnom varijablom RPN i nezavisnim varijablama: BP, RN, PRIH, BTD, PDVR i TR, uključujući kontrolne varijable VP, DJ i GOD	187.
Tablica 5.30	<i>Stepwise</i> logistička regresija sa zavisnom varijablom RPN i nezavisnim varijablama: BP, RN, PRIH, BTD, PDVR i TR, uključujući kontrolne varijable VP, DJ i GOD	192.
Tablica 5.31	Prikaz rezultata dijagnostike kolinearnosti nezavisnih varijabli	197.

## POPIS SLIKA

Br. tablice	Opis	str.
Slika 1.1	Komponente inspekcijske kontrole koje utječu na složenost provođenja poreznog nadzora	11.
Slika 1.2	Otkrivanje nezakonitosti postupkom poreznog nadzora	11.
Slika 3.1	Sudionici poreznog postupka	47.
Slika 3.2	Obvezni sudionici poreznog nadzora	50.
Slika 3.3	Dopušteni sudionici poreznog nadzora	50.
Slika 3.4	Sudionici porezno-dužničkog odnosa	52.
Slika 3.5	Progresivna metoda inspekcijske kontrole poslovne dokumentacije	75.
Slika 3.6	Retrogradna metoda inspekcijske kontrole poslovne dokumentacije	76.
Slika 3.7	Raspodjela odgovornosti tereta dokaza u postupku poreznog nadzora	78.
Slika 3.8	Relacija kontrole temeljem smjera unosa poslovnih promjena u poslovne knjige poreznog obveznika	86.

Slika 3.9	Pravni lijekovi dopušteni u postupku poreznog nadzora	96.
Slika 3.10	Postupanje inspektora kada su poreznim nadzorom utvrđene nepravilnosti	99.
Slika 3.11	Postupanje inspektora kada poreznim nadzorom nisu utvrđene nepravilnosti	99.
Slika 4.1	Model utjecaja kompleksnosti inspeksijske kontrole na otkrivanje nezakonitosti u postupku poreznog nadzora	116.
Slika 4.2	Rezultat poreznog nadzora	118.
Slika 4.3	Predmet poreznog nadzora	120.

#### POPIS GRAFOVA

Br. tablice	Opis	str.
Graf 5.1	Krivulja logističke funkcije	143.
Graf 5.2	Krivulja <i>logit</i> funkcije	144.
Graf 5.3	Linearna relacija	144.