

**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**

ZAVRŠNI RAD

**POREZNA EVAZIJA U REPUBLICI
HRVATSKOJ**

Mentor:

prof. dr. sc. Nikša Nikolić

Studentica:

Antonija Radosoljić

Split, rujan, 2018.

SADRŽAJ:

1. UVOD	3
1.1. Definicija problema istraživanja	3
1.2. Cilj rada.....	3
1.3. Metoda rada	3
1.4. Sadržaj struktura rada	3
2. RAZLOZI I POSLJEDICE NASTANKA POREZNE EVAZIJE	4
2.1. Pojam i razlozi porezne evazije	4
2.2. Porezna evazija u zakonima Republike Hrvatske	9
2.2.1. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.....	9
2.2.2. Kazneni zakon	9
2.2.3. Opći porezni zakon.....	10
2.2.4. Porezni zakoni po pojedinom poreznom obliku	10
2.3. Posljedice porezne evazije.....	11
3. POREZNA EVAZIJA U REPUBLICI HRVATSKOJ PO POJEDINIM POREZNIM OBLICIMA.....	13
3.1. Pojavni oblici porezne evazije	13
3.2. Evazija poreza na dodanu vrijednost	15
3.3. Evazija poreza na dohodak.....	19
3.4. Evazija poreza na dobit.....	23
4. RAZLOZI I POSLJEDICE NASTANKA POREZNE EVAZIJE U REPUBLICI HRVATSKOJ I NJEZINO SMANJENJE	26
4.1. Razlozi i posljedice nastanka porezne evazije u Republici Hrvatskoj.....	26
4.2. Mjere za smanjenje porezne evazije u Republici Hrvatskoj	28
5. ZAKLJUČAK.....	31
6. LITERATURA	33
POPIS GRAFIKONA, TABLICA I SLIKA	34
SAŽETAK.....	35
SUMMARY	36

1. UVOD

1.1. Definicija problema istraživanja

Temelj financiranja svake države su porezi, obvezna javna davanja koje uzima od poreznih obveznika kako bi mogla podmiriti svoje javne rashode za dobra i usluge kojima se građani koriste svakodnevno. Kako su rasli rashodi, tako se otvorila i potreba države da poveća svoje poreze, a s njima i davanja poreznih obveznika te se kao posljedica takvom povećanju javlja otpor plaćanju istih. Upravo tim otporom stvorena je i porezna evazija, problem ovog istraživanja. Osnovno obilježje porezne evazije je nezakonito djelovanje, odnosno direktno kršenje zakonskih odredbi.

1.2. Cilj rada

Cilj rada jest analizom dostupne literature definirati pojam porezne evazije, odrediti stupanj iste po svakom pojedinom obliku u poreznom sustavu Republike Hrvatske, utvrditi stupanj ukupne porezne evazije te odgovoriti na pitanje uzroka i posljedica koje porezna evazija ostavlja na samu državu i gospodarstvo.

1.3. Metoda rada

Prilikom izrade rada će se analizirati dostupna stručna literatura te primjeniti povijesna metoda nastanka i povećavanja (smanjenja) porezne evazije, metoda analize i sinteze kretanja porezne evazije po pojedinom obliku u RH, metodom deskripcije opisati ključne pojmove i sastavne dijelove porezne evazije.

1.4. Sadržaj struktura rada

Početak se sastoji od uvoda, gdje se definira predmet i cilj izrade rada, metode prikupljanja podataka te struktura rada. Pojasnit će se razlozi i posljedice nastanka porezne evazije, odnosno zbog čega i zašto postoji potreba izbjegavanja plaćanja poreza. U trećem poglavlju će se govoriti o poreznoj evaziji u RH po pojedinim poreznim oblicima, utvrditi u kojem je obliku ima najviše. Četvrto poglavlje će prikazati razloge i posljedice nastanka porezne evazije u RH te kako ih smanjiti. Posljednji dio rada jest zaključak.

2. RAZLOZI I POSLJEDICE NASTANKA POREZNE EVAZIJE

U prirodi svakog čovjeka ucertana je težnja za maksimalizacijom profita i postizanjem željenih ciljeva, što rezultira materijalnom dobiti te je jasno kako se obveza prema državi ne prima s oduševljenjem. Stoga pojava neplaćanja poreza nije novost, stara je koliko i čovjek. Činjenica je da nije postojala civilizacija koja nije nametala poreze pa vjerojatno ne postoje porezi koji se nisu pokušali utajiti.¹

2.1. Pojam i razlozi porezne evazije

Definirajući sam pojam porezne evazije, nužno je upozoriti na terminologiju. Uzrok tome leži u lingvistici odnosno uporabi porezne evazije, izbjegavanja poreza, umanjivanja poreza i poreznog planiranja kao sinonima², ali i to da svi navedeni pojmovi u konačnici imaju isti cilj: smanjenje porezne obveze odnosno povećavanje ili zadržavanje postojeće ekonomske snage poreznog obveznika. Osnovno obilježje porezne evazije je nezakonito djelovanje, direktno kršenje zakonskih odredbi. U najširem smislu, izbjegavanje poreza označuje svako djelovanje poreznog obveznika usmjereno umanjivanju ili izbjegavanju porezne obveze, ali takvo djelovanje ostaje u zakonskom okviru ili na njegovu rubu: „neprihvatljivo smanjenje porezne obveze koju je porezno zakonodavstvo namjeravalo obuhvatiti, ali iz nekih razloga nije³ odnosno takva interpretacija zakonskih odredaba koja omogućuje porezne pogodnosti koje zakonodavac nije predvidio i koje su suprotne intencijama zakonodavca.“⁴ Stoga, porezna evazija je nezakonit način smanjenja poreznih obveza. Trebamo razlikovati i izbjegavanje poreza od porezne evazije. Izbjegavanje poreza podrazumijeva sve dopuštene zakonske korake učinjene radi smanjenja ili potpunog ukidanja porezne obveze iskorištavanjem svih manjkavosti odnosno nedorečenosti zakona.

Pri izbjegavanju poreza obveznik se samo koristi mogućnostima što mu ih nudi država putem poreznih zakona, dok pri poreznoj evaziji on „uzima zakon u svoje ruke“ i određuje koji dio poreza je dužan platiti državi prema vlastitom sustavu vrednovanja pravednosti.

¹ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

² Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

³ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

⁴ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

U literaturi se koristi i izraz nepodmirivanje obveze, koji je sličnog značenja kao i porezna evazija, a podrazumijeva namjerno ili nenamjerno izbjegavanje urednog plaćanja poreza.⁵ Porezni bijeg je pojam izbjegavanja poreza koji nastaje ponovnim registriranjem poduzeća u područjima s nižim poreznim opterećenjem ili pak u poreznim oazama, što je legitiman čin obveznika, ali prema mišljenju javnosti prlično je nemoralan.

S obzirom na to da i izbjegavanje, i evazija, i bijeg poreza imaju slične ciljeve – smanjenje porezne obveze, i vođeni su istim ciljem – povećanjem vlastitog probitka, ekonomisti njihove učinke često analiziraju zajedno.

Raspravljajući o pojmu porezne evazije, treba naglasiti i na pojam sive ekonomije odnosno neslužbenog gospodarstva. O samoj definiciji sive ekonomije kao i o njezinoj veličini u financijskoj teoriji postoji niz prijevora. Najčešće se pod pojmom sive ekonomije misli na one aktivnosti koje se iz različitih razloga odvijaju izvan okvira službenog gospodarstva.⁶ Na tom tragu proizlazi kako siva ekonomija obuhvaća poreznu evaziju. Iz mnoštva definicija o sivoj ekonomiji⁷, najšira koja se koristi je ona klasifikacijom zasnovana na kriteriju prema kojem sivo gospodarstvo predstavlja nepoštovanje institucionalnih pravila u određenim oblicima gospodarske aktivnosti.

Tako se siva ekonomija dijeli na četiri različita oblika gospodarstva: (i) ilegalno – obuhvaća proizvodnju i distribuciju zakonom zabranjenih dobara i usluga, kao što je trgovanje drogama, prostitucija, ilegalno kockanje; (ii) neprijavljeno – predstavlja one akcije kojima se izbjegavaju utvrđena fiskalna pravila sadržana u poreznim zakonima. Iznos dohotka koji su porezni obveznici trebali prijaviti poreznim vlastima, ali to nisu učinili; (iii) neregistrirano – predstavlja one gospodarske aktivnosti koje su trebale biti prijavljene na službenoj statistici, ali njihovi nositelji to nisu učinili; (iv) neformalno gospodarstvo – obuhvaća djelatnosti kojima se umanjuju troškovi poduzeća i krše administrativna pravila kojima se reguliraju prava vlasništva, ugovori o radu, ugovori o kreditu, licencna prava i sustav socijalne sigurnosti.⁸

⁵ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

⁶ Pojmovnik Instituta za javne financije (2002), raspoloživo na: <http://www.ijf.hr/FTP/2002/2/pojmovnik.pdf>, [18.7.2018.].

⁷ Pojmovnik Instituta za javne financije (2002), raspoloživo na: <http://www.ijf.hr/FTP/2002/2/pojmovnik.pdf>, [18.7.2018.].

⁸ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S., (2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

Uzrok sve veće pažnje koja se danas posvećuje problematici porezne evazije, a time i sivoj ekonomiji, leži prije svega u „mogućnosti ozbiljnih posljedica na formuliranje odgovarajuće ekonomske politike.“⁹ Moglo bi se reći kako se radi o efektu „zatvorenog kruga“ – visoka razina utajenih poreza izravno dovodi do ostvarivanja manjih državnih prihoda od planiranih i očekivanih, pri čemu država ima dvije mogućnosti: ili smanjiti rashode odnosno potpuno odustati od financiranja određenog javnog dobra ili povećati poreze kako bi zadržala postojeću (planiranu) razinu financiranja javnih dobara. Nužnim se iz svega pokazuje potreba spoznaje razloga (uzroka) i činitelja povećanja ili smanjenja porezne evazije.¹⁰

Poreznu evaziju, klasificira se u tri skupine sukladno njihovim zajedničkim obilježjima.

Prva skupina: Problematika institucionalne infrastrukture (najveći broj uzoraka) – stupanj demokracije, institucionalne slabosti, učinkovitost i brojnost administracije, diskrecijska prava državnih službenika, povjerenje u vladajuću strukturu države, korupcija.

Druga skupina: Pravni sustav¹¹ - učinkovitost pravnog sustava (jasne i precizne zakonske odredbe, učinkovitost sustava sankcija, zakonske praznine, primijenjeni porezni stil ili modalitet oporezivanja, nepostojeći ili neučinkoviti nadzor poreznih obveznika, velik broj zakona ili stalne promjene zakona koji reguliraju poreznu materiju).

Treća skupina: Socio – ekonomski uzroci – svrha trošenja ubranih poreza, moral poreznih obveznika (kultura neplaćanja), makroekonomska stabilnost države, redistribucija nacionalnog bogatstva, visina poreznog opterećenja, pravedna raspodjela poreznog tereta.¹²

U većini istraživanja povećanje porezne utaje prati ukupno povećanje poreznog tereta, posebice poreza na dohodak i socijalnih doprinosa. Ostali čimbenici kao što su zakonodavna regulativa, administrativne prepreke, kredibilitet pravnih sustava i kvaliteta javnih usluga imaju vrlo velik utjecaj na kretanje sive ekonomije i porezne evazije.

Sve gore navedene tvrdnje upućuju na pitanja: je li moguće uzroke porezne evazije tražiti u pojedinačnim sastavnicama ili je stvarni uzrok rezultat njihovog međusobnog djelovanja? Takva pitanja dobivaju na težini ima li se u vidu kako je identificiranje uzroka ujedno i prvi korak pravodobnom sprječavanju stupnja porezne evazije.¹³

⁹ Lovrinčević, Ž., Marić, Z., Mikulić, D., (2006): Maastrichtski kriteriji i uključivanje sive ekonomije – slučaj Hrvatske, Privredna kretanja i ekonomska politika, Zagreb, br. 106., str. 30-65.

¹⁰ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

¹¹ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

¹² Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

¹³ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

Neupitno je kako je evazija plaćanja poreza pojava s kojom se susrećemo od pojave države i financiranja njezinih izdataka prikupljanjem poreza.¹⁴

U sljedećoj tablici će se prikazati pojedini uzroci sive ekonomije prema viđenju različitih autora.

Tablica 1. Uzroci sive ekonomije prema pojedinim autorima¹⁵

UZROCI	AUTORI
politička represija, neadekvatan pravi sustav, institucionalne slabosti, administrativna kontrola i diskrecijsko odlučivanje u gospodarstvu, visoko porezno opterećenje, makroekonomska nestabilnost i kultura neplaćanja	Kauffman i Kaliberda (1996), North (1997), Vehovec (2002)
nefunkcioniranje vlasničkih prava, visok poduzetnički rizik i visoki transakcijski troškovi	North (1997), Vehovec (2002)
legislativne i regulativne promjene širokih razmjera, visoka distribucija državnog bogatstva, nepostojanje ili nedjelotvornost institucija javne kontrole	World Bank (2002)
nedostatak demokratskih, gospodarskih i regulativnih institucija, nepostojanje iskustva plaćanja poreza, diskrecijska prava javnih službenika, rastrošnost države	Bejaković (2002)
(ne)povjerenje u vladu	Uslaner (2004), Štulhofer (1999), Štulhofer i Rimac (2002)

Izvor: Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, *Financijska teorija i praksa* 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

Izbjegavanje plaćanja poreza, kako je već rečeno, može se promatrati iz dva aspekta: postoji legalno ili prihvatljivo izbjegavanje poreza i ilegalno, odnosno porezna evazija. Legalno se izbjegavanje plaćanja poreza definira kao potpuno iskorištenje svih mogućnosti smanjenja porezne obveze što ih dopušta zakon, odnosno poduzimanje svih aktivnosti sukladno zakonu, ali protivno duhu zakona. Izbjegavanje plaćanja poreza najčešće se temelji na traganju za prazninama (nedostacima) u zakonskim propisima, zbog nedorečenosti, nepreglednosti i nejasnoća poreznog sustava.¹⁶

¹⁴ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S., (2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, *Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu*, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

¹⁵ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, *Financijska teorija i praksa* 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144

¹⁶ Lovrinčević, Ž., Marić, Z., Mikulić, D., (2006): Maastrichtski kriteriji i uključivanje sive ekonomije – slučaj Hrvatske, *Privredna kretanja i ekonomska politika*, Zagreb, br. 106., str. 30-65.

Porezna evazija, u svojoj strukturi, znači neplaćanje zakonski utvrđenih poreza. Nije to nova pojava – stara je gotovo kao svijet, pa je već grčki filozof Platon tvrdio: „U državi u kojoj postoji porez na dohodak častan će čovjek platiti veći porez od nečasnog čovjeka, iako su ostvarili jednak dohodak“.

Kad obveznik izravno krši zakonske odredbe i nezakonito obavlja gospodarsku djelatnost, govori se o ilegalnoj i nezakonitoj poreznoj evaziji odnosno poreznoj utaji, i to se razlikuje potpuna i djelomična.

Potpuna porezna evazija nastaje kad obveznik financijskim tijelima ili Poreznoj upravi ne prijavljuje ništa od ukupnog prihoda, dohotka ili imovine, što je predmet oporezivanja. Iz pogleda porezne discipline, to su nemarni obveznici koji uopće ne dostavljaju nadležnoj poreznoj ispostavi mjesečna, tromjesečna ili godišnja izvješća, ne odazivaju se na pozive, gotovo su nedostupni ili je do njih vrlo teško doći. Obveznici fizičke osobe, često će utajiti porez na pasivan dohodak, npr. kamate, dividende i kapitalnu dobit, i to na način kako neće prijaviti takav dohodak stečen u inozemstvu. Budući da se u poreznim oazama kamatu isplaćenu inozemnom primatelju ne oporezuje, fizičke osobe mogu utajiti poreznu obvezu u zemlji u kojoj je nastala, osnivanjem međunarodnih korporacija na području inozemnih poreznih oaza i tako preusmjeriti vlastita sredstva.

Djelomična porezna evazija nastaje kada obveznik financijskim tijelima dostavlja nepotpune odnosno djelomične ili lažne financijske pokazatelje o veličini prihoda, utvrđenoj visini dohotka i vrijednosti imovine, kako bi smanjio porezno opterećenje te platio manji porez od zakonski obveznoga.¹⁷

Potpuna i djelomična porezna evazija najčešće je kažnjiva (u RH su npr. propisane visoke novčane kazne, kazne zatvora, oduzimanje imovine ili utajene svote, određuje zabranu rada ili se kombinira više kazna).

U Republici Hrvatskoj najznačajniji pojavni oblik sive ekonomije jest netočno prijavljivanje proizvođača, potom neregistrirani (skriveni) proizvođači te statistički nedostaci podataka. Posebno se stavlja naglasak na činjenicu kako se porezna evazija u Hrvatskoj seli sve više u prostore netočnog prijavljivanja odnosno metode evazije poreza postaju sofisticiranije.¹⁸

¹⁷ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

¹⁸ Lovrinčević, Ž., Marić, Z., Mikulić, D., (2006): Maastrichtski kriteriji i uključivanje sive ekonomije – slučaj Hrvatske, Privredna kretanja i ekonomska politika, Zagreb, br. 106., str. 30-65.

2.2. Porezna evazija u zakonima Republike Hrvatske

2.2.1. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja su međunarodni ugovori što ih države sklapaju kako bi se izbjeglo dvostruko plaćanje poreza po istoj osnovi. Mogu biti sklopljeni između dviju država (bilateralni ugovori), ili između više država (multilateralni ugovori). Kao općeprihvaćeni obrazac dvostranih međudržavnih ugovora, nametnuo se model OECD – a koji je izradio Fiskalni odbor Organizacije za gospodarsku suradnju i razvoj. U Republici Hrvatskoj trenutno su na snazi 44¹⁹ preuzeta ili sklopljena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji prema čl. 141. Ustava čine dio unutarnjeg pravnog poretka Republike Hrvatske.²⁰

2.2.2. Kazneni zakon

Država je svojim odredbama i zakonima donijela i kazneni zakon kojim se porezna evazija smatra kriminalnom radnjom. Člankom 256. stavkom 1. Kaznenog zakona porezna evazija definirana je na sljedeći način: „Tko s ciljem da on ili tko drugi izbjegne potpuno ili djelomično plaćanje poreza, doprinosa mirovinskog i zdravstvenog osiguranja, drugih propisanih doprinosa ili davanja, daje lažne podatke o zakonito stečenim dohotcima, o predmetima ili o drugim činjenicama koje su od utjecaja na utvrđivanje iznosa ovakvih obveza, ili tko s istim ciljem ne prijavi zakonito stečen prihod ili druge činjenice koje su od utjecaja na utvrđivanje ovakvih obveza, koje je po zakonu dužan prijaviti, a iznos obveze čije se plaćanje izbjegava prelazi deset tisuća kuna, kaznit će se kaznom zatvora od šest mjeseci do pet godina“.²¹

¹⁹ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

²⁰ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

²¹ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

2.2.3. Opći porezni zakon

Opći porezni zakon uređuje odnos između poreznih obveznika i poreznih tijela koja primjenjuju propise o porezima i drugim javnim davanjima, ako posebnim zakonima o pojedinim vrstama poreza i drugim javnim davanjima nije uređeno drukčije i predstavlja zajedničku osnovu poreznog sustava te upućuje na počinjenje ili sudjelovanje u kaznenom djelu evazije poreza: odgovornost zastupanih osoba, odgovornost zastupnika, odgovornost za neplaćanje poreza po odbitku, odgovornost za vjerodostojnost poslovnih knjiga, odgovornost poreznog jamca.

Posebice se pripisuje odgovornost utajivača poreza i pomagača (tko zbog utaje poreza ili pomaganja ili prikrivanja utaje umanje ili ne iskaže poreznu obvezu, jamči za taj manje plaćeni ili utajeni porez i pripadajuće kamate).²²

2.2.4. Porezni zakoni po pojedinom poreznom obliku

Zakoni koji uređuju pojedine vrste poreza također sadržavaju kaznene odredbe za određene porezne evazije. Za propisane prekršaje predviđene su određene novčane kazne tim zakonima.²³ (npr. čl. 66., 67. Zakona o porezu na dohodak, čl. 38. Zakona o porezu na dobit, čl. 28., 29., 30. Zakona o porezu na dodanu vrijednost)

²² Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

²³ Kesner-Škreb, M., (2004): Izbjegavanje i utaja poreza, Financijska praksa, 19(3), Zagreb, str. 267.

2.3. Posljedice porezne evazije

Porezna pravila su dio fiskalne politike i sredstva kojima se operativno, svakodnevno, na području regulacije materije i realizacije oporezivanja ostvaruje sadržaj suverenosti države, realizira se i kao ovlaštenje porezne vlasti za ustanovljenje poreznopravnog odnosa.²⁴

U poreznopravnom odnosu porezno se tijelo pojavljuje kao zastupnik države, tj. javnog tijela, i može zahtijevati od poreznog obveznika izvršenje određene radnje ili činidbe na području poreza, a porezni obveznik također može na istom području imati zahtjeve prema poreznom tijelu.²⁵ Pritom je nužno naglasiti da srž poreznopravnog²⁶ odnosa, odnosno poreznodužničkog, nije ugovor dvaju ravnopravnih sudionika, nego predstavlja odnos nadređenog i podređenog.²⁷ Najbolji pokazatelji te neravnopravnosti upravo su jedna od glavnih karakteristika poreza: prisilni karakter i izvođenje poreza, tj. činjenica kako se porezi izvode iz ekonomske snage pojedinca. Porezna evazija kroz povijest mijenja svoj oblik i veličinu sukladno stanju države. Jer, porezne obveze smanjuju se s padom tekućeg dohotka rastom inflacije i s očekivanjem većeg dohotka u budućnosti, u trenutku iznenadnog smanjenja tekućeg dohotka (zbog inflacije ili recesije) porezni obveznik tek djelomično smanjuje tekuću potrošnju i poseže za novim financijskim izvorima ili odlučuje ne podmirivati svoje porezne obveze.²⁸

Porezno opterećenje, najčešće, pogodit će najviše: onaj dio poreznih obveznika koji (pošteno) plaća poreze odnosno onaj dio koji svoju ekonomsku snagu formira iz radnog odnosa, ali i ukupno gospodarstvo kojem se time povećavaju troškovi, smanjuje konkurentnost i zapravo otvara mogućnost za daljnji porast sive ekonomije. Osim negativnih posljedica u literaturi se često ističe i „pozitivna” uloga sive ekonomije kao svojevrsnog socijalnog amortizera, onoga kojim se ublažuju negativne posljedice tranzicije.²⁹

²⁴ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

²⁵ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

²⁶ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

²⁷ Lovrinčević, Ž., Marić, Z., Mikulić, D., (2006): Maastrichtski kriteriji i uključivanje sive ekonomije – slučaj Hrvatske, Privredna kretanja i ekonomska politika, Zagreb, br. 106., str. 30-65.

²⁸ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

²⁹ Lovrinčević, Ž., Marić, Z., Mikulić, D., (2006): Maastrichtski kriteriji i uključivanje sive ekonomije – slučaj Hrvatske, Privredna kretanja i ekonomska politika, Zagreb, br. 106., str. 30-65.

U mnogim istraživanjima povećanje porezne evazije često korelira s povećanjem ukupnog poreznog opterećenja, posebice poreza na dohodak i doprinosa za socijalno osiguranje. Ostali čimbenici kao što su zakonodavna regulativa, administrativne prepreke, kredibilitet pravnog sustava i kvaliteta javnih usluga imaju vrlo velik utjecaj na kretanje sive ekonomije i porezne evazije.³⁰ Posljedica povećanja evazije jest umanjenje poreznih baza i premještanje dobiti. Manjak prikupljenih prihoda rezultira deficitom koji je moguće financirati daljnjim povećanjem poreza, što na kraju produbljuje veličinu sive ekonomije i sklonost evaziji.

S obzirom na to da porezi utječu na odluke o raspodjeli rada i odmora poreznog obveznika te stimuliraju ponudu rada na sivom tržištu, iskrivljenje poreza na rad jedna je od najčešćih ekonomskih analiza. Što je razlika između ukupnih troškova rada i neto plaće veća, to je veći motiv za evaziju poreza.

Rad u neslužbenom gospodarstvu, za poduzetnike, smatra se boljim izborom od pasivnosti na tržištu rada s obzirom na to da se i u tom sektoru stvara neka dodana vrijednost. Međutim, poduzeća ili poduzetnici koji se uključe u neslužbeno gospodarstvo kako bi izbjegli plaćanje poreza gube veze sa službenim izvorima financiranja, smanjuju kapitalnu intezivnost svoje proizvodnje i posluju unutar mnogo kraćeg vremena. Osim toga, zbog neprikupljenih poreza država je prisiljena smanjivati svoje dugoročne, uglavnom produktivne investicije na račun kratkoročnih manje produktivnih investicija poreznih neplatiša. Zbog tih učinaka dugoročna je stopa rasta manja od potencijalne.³¹

³⁰ Lovrinčević, Ž., Marić, Z., Mikulić, D., (2006): Maastrichtski kriteriji i uključivanje sive ekonomije – slučaj Hrvatske, Privredna kretanja i ekonomska politika, Zagreb, br. 106., str. 30-65.

³¹ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

3. POREZNA EVAZIJA U REPUBLICI HRVATSKOJ PO POJEDINIM POREZNIM OBLICIMA

3.1. Pojavni oblici porezne evazije

Porezna evazija u Republici Hrvatskoj pojavljuje se u različitim oblicima. Kada je u pitanju porezo na dohodak, tu se pojavljuje evazija kao posljedica rada „na crno“ i plaćanja u gotovini, prijavljivanja na minimalnu plaću, gdje se ostali dio dohotka isplaćuje u gotovini, isplaćivanja plaća preko student – servisa i autorskih honorara zbog nižih stopa poreza i sl. Novi modeli izbjegavanja doprinosa obuhvaćaju još i dodatne naknade zaposlenima. Podatak koji pokazuje porast izbjegavanja porezne obveze jesu naknade za izvršeni rad, osim autorskih honorara obuhvaćaju plaćanja preko student – servisa, otpremnine, dnevnice, naknade članovima upravnih odbora i sl. Sve su to oblici izbjegavanja poreza, a koji se nalaze na rubu porezne evazije ako su kompenzacija za redoviti plaćeni rad.³²

Obveznici poreza na dobit često prikazuju veće materijalne troškove putem precijenjenih putnih naloga, izdanih računa bez ostvarene kupovine, isplaćivanja honorara za autorski rad ili obavljene usluge (istraživanje tržišta, administrativni poslovi i sl.), te na taj način smanjuju stavku dobiti..³³

Evaziju poreza na promet nekretnina teško je izmjeriti jer ne postoje adekvatni, javnosti dostupni i raspoloživi podatci. Međutim, podcjenjivanje vrijednosti cijene stambenog ili poslovnog prostora u praksi je vrlo često.

Fisklana mogućnost poreza na dodanu vrijednost proizlazi iz široke baze tog poreza, mehanizma naplate koji otežava poreznu evaziju, te gotovo jedinstvene, relativno visoke porezne stope.

Nedovoljna zakonska specificiranost pomaže postupke porezne evazije. Kada je riječ o ostalim vrstama neizravnih poreza primjeri evazije mogu se naći u neprijavljanju ili podcjenjivanju uvozne vrijednosti roba i usluga ili pak u uvozu uz povlaštene carinske stope.³⁴

³² Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

³³ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

³⁴ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

U tablici 2. izložena je osnovna struktura prihoda državnog proračuna Republike Hrvatske. Najznačajni prihodi državnog proračuna su porezni prihodi čiji se relativni udjel kreće oko 60%. Takva porezna struktura u Hrvatskoj, na čelu s PDV – om, nešto je drugačija nego što je uobičajeno u drugim zemljama Europske unije u kojima po pravilu dominiraju porezi na dohodak, dobit i imovinu. Ulazeći u problematiku porezne evazije naznačenu poreznu strukturu vidimo pozitivnom s obzirom na to da je porezna osnovica PDV – a potrošnja te se na takav način ulazi u područje sive ekonomije.³⁵

Stoga, u nastavku će se pisati upravo o poreznoj evaziji kroz oblike prihoda, te mogućnostima i načinima njihovog smanjenja.

Tablica 2. Prihodi državnog proračuna RH

	(000 HRK)	2013.	2014.	2015.*
1	PRIHODI	15.881.175	16.063.026	31.710.239
11	Porezi	11.446.693	11.538.387	14.531.180
111	Porezi na prihod, dobit i kapitalnu dobit	8.953.357	9.078.307	9.846.781
1111	Porez i prizet na dohodak	8.953.357	9.078.307	9.846.781
113	Porezi na imovinu	1.888.472	1.861.545	3.059.077
114	Porezi na dobra i usluge	594.962	590.749	1.614.486
1141	Opći porezi na dobra i usluge	80.982	83.000	158.272
11412	Porez na prodaju	80.982	83.000	158.272
1144	Porezi na posebne usluge	11.334	10.608	57.345
1145	Porezi na korištenje dobara, ili na dozvolu za korištenje dobara ili za obavljanje djelatnosti	502.647	497.141	1.398.436
11451	Porezi na motorna vozila	423.991	420.411	1.273.892
11452	Ostali porezi na korištenje dobara, ili na dozvolu za korištenje dobara ili za obavljanje djelatnosti	78.656	76.730	124.544
1146	Ostali porezi na dobra i usluge	0	0	433
116	Ostali porezi	9.902	7.786	10.836
13	Pomoći	2.080.283	2.259.783	10.501.895
131	Pomoći od stranih vlada	2.898	319	8.969
132	Pomoći od međunarodnih organizacija	30.516	87.786	109.708
133	Pomoći unutar opće države	2.046.869	2.171.678	10.383.218
14	Ostali prihodi	2.354.200	2.264.856	6.677.164
141	Prihodi od imovine	892.158	911.577	1.657.685
142	Prodaja roba i usluga	953.003	1.051.280	3.976.642
1421	Prodaja od strane tržišnih ustanova	72.252	180.809	213.673
1422	Administrativne takse	665.078	643.783	1.276.456
1423	Prihod od slučajne prodaje na tržištu	215.673	226.688	2.486.513
143	Naknade, kazne i globe	22.692	32.609	35.278
144	Neobvezni prijenosi osim potpora	99.677	68.632	201.953
145	Razni i neprepoznati prihodi	386.670	200.758	805.606

Izvor: Godišnje izvješće Ministarstva financija, <http://www.mfin.hr/hr/porezi>

³⁵ Kesner-Škreb, M., (2004): Izbjegavanje i utaja poreza, Financijska praksa, 19(3), Zagreb, str. 267.

3.2. Evazija poreza na dodanu vrijednost

Porez na dodanu vrijednost jest suvremeni oblik oporezivanja potrošnje. U Hrvatskoj se primjenjuje od 1. siječnja 1998. godine. Potrošnog je tipa, prema načelu odredišta isporuke, a pri obračunavanju porezne obveze primjenjuje se kreditna metoda koja omogućuje odbitak pretporeza.³⁶

PDV je regresivni porez koji najviše pogađa osobe s niskim primanjima, a ujedno je i prihod državnog proračuna Republike Hrvatske. Predmetom oporezivanja PDV – om je isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik kao takav, stjecanje dobara unutar Europske unije koje u tuzemstvu obavi uz naknadu, obavljanje usluga u tuzemstvu, uvoz dobara.

Porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti. Poreznim obveznikom smatra se i svaka osoba koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva koja kupcu otpremi ili preveze prodavatelj, sam kupac ili druga osoba za njihov račun. S druge strane, poreznim obveznicima se ne smatraju tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinice lokalne i područne samouprave, komore te druga tijela s javnim ovlastima i u slučaju kada ubiru pristojbe, naknade i druga plaćanja u vezi s obavljanjem djelatnosti ili transakcija u okviru svog djelokruga ili ovlasti.³⁷

PDV se obračunava i plaća po stopi 25%. Po sniženoj stopi 5% na isporuke sljedećih dobara i usluga: sve vrste kruha, sve vrste mlijeka, knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, lijekove koji se izdaju na liječnički recept i koji imaju odobrene nadležnog tijela za lijekove i medicinske proizvode, kino ulaznice, novine, znanstvene časopise. PDV se obračunava i plaća po sniženoj stopi 13% na isporuke sljedećih dobara i usluga: usluge smještaja, novine i časopise novinskog nakladnika koji ima statut medija, jestiva ulja i masti, dječje sjedalice i hranu, isporuku vode, ulaznice za koncerte, sadnice i sjemenje, agrokemijske proizvode, hranu za životinje.³⁸

³⁶ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

³⁷ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/186/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost>, Članak 1. (NN 115/16), [21.7.2018.]

³⁸ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

Porezni obveznik koji obavlja na domaćem tržištu isporuke dobara i usluga s pravom na odbitak pretporeza smatrat će se odgovornim ako iz objektivnih okolnosti proizlazi da je znao ili morao znati da će zbog prijevornih aktivnosti dio ili cijeli iznos PDV-a vezan za isporuku koja mu je obavljena, ili bilo koju prethodnu ili sljedeću isporuku istih dobara ili usluga, ostati neplaćen.

Kod odgovornosti poreznih obveznika važno je naglasiti, ako Porezna uprava sumnja da su isporuke dobara i usluga dio transakcija čija je namjera prijevarno izbjegavanje plaćanja PDV – a, tada će poreznog obveznika koji sudjeluje u takvim transakcijama obavijestiti o njegovoj odgovornosti. Od dana primitka takve obavijesti Porezna uprava može smatrati da je porezni obveznik znao ili morao znati da s takvim transakcijama sudjeluje u transakcijama kojima je namjera izbjegavanje plaćanja PDV – a.³⁹

PDV je neizravan porez koji porezni obveznici prevaljuju na potrošače. Unatoč tim karakteristikama postoji interes za izbjegavanje porezne obveze, odnosno pribavljanje ekonomske koristi za iznos poreza koji je platio potrošač.

U slučaju poreza na dodanu vrijednost porezna se evazija odvija kroz neizdavanje računa ili izdavanje neispravnih računa. Odvija se, najčešće, u uslužnim djelatnostima i trgovini, odnosno općenito u djelatnostima u kojima se promet obavlja većinom u gotovini. Uvođenje sustava fiskalizacije uočljiv je trend povećanja prihoda od PDV – a. Usprkos tome porezna evazija PDV – a je i dalje previsoka i procjenjuje se u iznosu od pola milijarde eura. Prema predloženoj vladinoj reformi, predviđa se smanjivanje poreznog tereta za određeni dio dobara i usluga, ali dolazi do povećanja PDV – a s 13% na 25% za usluge u ugostiteljstvu, što će ukoliko izostanu pojačani nadzori zasigurno voditi većoj poreznoj evaziji.

U podacima o nadzoru poreznih obveznika nalazimo da su najčešće povrede Zakona o PDV – u neevidentiranje izdanih računa, neizdavanje računa kupcima, nevođenje poslovnih knjiga, netočno evidentiranje prometa, nepopisivanje proizvoda na zalihama pri promjeni poreznih stopa, nabava repromaterijala i ostalo. U preko 70% slučajeva riječ je o fizičkim osobama, obrtnicima i poduzetnicima, a otprilike jednak postotak odnosi se na prekršaje zbog neizdavanja računa.⁴⁰

³⁹ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/186/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost>, Članak 1. (NN 115/16), [21.7.2018.]

⁴⁰ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, *Financijska teorija i praksa* 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

Unatoč mehanizmu samokontrole porezni obveznici pronalaze različite načine utaje PDV – a koje se ne razlikuju od onih u drugim članicama Europske unije.

Postoje neke najčešće povrede Zakona o PDV – u , a to su:⁴¹

- porezni obveznik nije obračunao i platio prijavljeni PDV u propisanim rokovima za podnošenje prijave odnosno konačnog obračuna poreza;
- isporuke dobara i usluga u gotovini nisu iskazane preko naplatnih uređaja ili na drugi odgovarajući način te za njih porezni obveznik nije ispostavio račun s posebno iskazanim iznosom PDV – a
- netočno iskazivanje porezne osnovice.

Evazija PDV – a najčešće se pojavljuje u sljedećim slučajevima⁴²:

- kod poreznih obveznika koji pretežiti dio djelatnosti obavljaju gotovinom;
- netočno iskazivanje vrijednosti pretporeza;
- blokada žiro – računa;
- isporuka dobara i usluga „na crno“;
- lažne(simulirane) izvozne isporuke;
- krivotvorenje isprava o isporukama dobara i usluga ili pojedinih podataka o njima;
- netočni podatci u poreznim prijavama;
- prividan pravni posao;
- feniks – poduzeća (eng. phoenix companies);
- PDV – vrtuljak (eng. Marry – go – round – VAT Carousel)

Lažne izvozne isporuke, kao vraćanje fiktivnog izvoza na domaće „crno tržište“ (npr. fiktivan izvoz cigareta koje završe na domaćim tržnicama, čime se osim PDV – a ne plaća ni trošarina) i krivotvorenje isprava o isporukama dobara ili pojedinih podataka u njima radi umanjenja porezne osnovice i izbjegavanja poreza, najbitniji su oblici PDV prijevara.⁴³

To je jedna od najčešćih poreznih utaja, gdje fizičke osobe ili poduzeća uvijek pronađu način zaobilaženja plaćanja.

⁴¹ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

⁴² Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

⁴³ Kapetanović, S., (2012): Tehnološka rješenja u otkrivanju poreznih prijevara, Porezni vjesnik, Zagreb, str.62. – 67.

Tipični primjeri ovakve evazije PDV – a su u onim poduzećima gdje se ista dobra ili čak samo isprave vrte u jednom krugu na domaćem ili inozemnom tržištu, a dobro na kraju može završiti na polazištu.⁴⁴

Obilježja takvih poduzeća su: nema zaposlenih, nema poslovnog prostora, poduzeće je nedavno osnovano ili je promijenjen vlasnik, sjedište na nepostojećoj adresi ili adresi privatnog stana, nema poslovne imovine kakvu bi se možda moglo zaplijeniti, osnivači i odgovorne osobe su u pravilu nepoznate ili nedostupne, obično se ne traži povrat PDV – a od Porezne uprave.

Sve su to oblici prijevare s ciljem pljačke državnog novca –poduzeća s ciljem „uzmi lovu i briši“, ili s ciljem prolaska istih dobara u krugu. Smjenjuju se uloge prodavatelja i kupaca na domaćem i inozemnom tržištu, a roba na kraju može završiti na polazištu.⁴⁵ Ipak, 70% prekršaja otpada na neizdavanje računa kupcima.

Kako bi smanjila evaziju PDV – a, Vlada je 23.11.2012. godine izglasala i donijela Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom. Zakon je stupio na snagu 1. siječnja 2013. godine, odnosno njegova prva faza. Ostale dvije stupile su na snagu 1. travnja, odnosno 1. srpnja iste godine. Do donošenja ovog zakona porezni obveznici su imali mogućnost i nakon izdavanja računa naknadno brisati određene račune te samim time umanjivati ostvareni promet.

Fiskalizacija u prometu gotovinom je skup mjera koju provode obveznici fiskalizacije, kako bi se omogućio efikasan nadzor ostvarenog prometa u gotovini. Promet gotovinom je plaćanje za isporučena dobra ili obavljene usluge novčanicama ili kovanicama koje se smatraju platežnim sredstvom, karticama, čekom ili drugim sličnim načinima plaćanja, osim plaćanja na transakcijski račun kod banaka.⁴⁶

Porez na dodanu vrijednost uspješnije zahvaća sivo gospodarstvo, a kako je potrošnja kao osnovica poreza na dodanu vrijednost manje podložna fluktuacijama od dohotka, i prihodi od poreza na dodanu vrijednost su stabilniji.⁴⁷

⁴⁴ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

⁴⁵ Kapetanović, S., (2012): Tehnološka rješenja u otkrivanju poreznih prijevara, Porezni vjesnik, Zagreb, str.62. – 67.

⁴⁶ Lovrinčević, Ž., Marić, Z., Mikulić, D., (2006): Maastrichtski kriteriji i uključivanje sive ekonomije – slučaj Hrvatske, Privredna kretanja i ekonomska politika, Zagreb, br. 106., str. 30-65.

⁴⁷ Kesner – Škreb, M., (2007): Što s porezima u Hrvatskoj? Porezno opterećenje, oporezivanje dohotka, dobiti i imovine, Institut za javne financije, Zagreb, str. 1 – 8.

3.3. Evazija poreza na dohodak

Izvor, osnovica i objekt poreza na dohodak je sam dohodak. U svijetu ne postoji jedinstvena definicija za dohodak. Oporezuje se neto dohodak, odnosno stvarno ostvareni dohodak, a ne pretpostavljeni. Oporezuje se neovisno od svrhe i trošenja dohotka i neovisno od izvora od kojeg je ostvaren. To je skup porez za državu i administraciju.

Fiskalno značenje poreza na dohodak tijekom godina raste, s tim da je najznačajniji pomak vidljiv u 2006. godini. Zakon o porezu na dohodak karakterizira intencija zakonodavca preciznom obuhvatu porezne osnovice i svih oporezivih primitaka, što može utjecati na mogućnost smanjenja porezne utaje. To se posebno odnosi na uvođenje instituta drugog dohotka. Drugi dohodak se definira kao razlika između svakog pojedinačnog primitka i izdatka,⁴⁸ s tim da se primitcima ne smatraju primitci određeni na osnovi drugih zakonskih oblika oporezivog dohotka,⁴⁹ dok se izdatcima smatraju uplaćeni doprinosi za obvezna osiguranja.

Na popisu pojedinačnih oblika drugog dohotka su autorske naknade prema posebnom zakonu kojim se uređuju autorska i druga srodna prava, primitci u naravi – korištenje zgrada, prometnih sredstava, povoljnijih kamata pri odobravanju kredita i druge pogodnosti koje davatelji tih primitaka daju fizičkim osobama koje ostvaruju primitke od nesamostalnog rada, primitci učenika i studenata na redovitom školovanju za rad preko učeničkih i studentskih udruga iznad propisanog iznosa... Među navedenim oblicima drugog dohotka prepoznaju se modaliteti porezne evazije (npr. isplaćivanje plaća preko studentskih i učeničkih udruga).⁵⁰

Jedan od glavnih načina evazije poreza u Republici Hrvatskoj je kod dohotka od samostalne djelatnosti pod kojim se smatraju: dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti, dohodak od slobodnih zanimanja i dohodak od poljoprivrede i šumarstva.⁵¹

⁴⁸ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravni praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

⁴⁹ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

⁵⁰ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravni praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

⁵¹ Jelčić, B., Bejaković, P., (2012): Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, str. 174.

Pojavni oblici evazije poreza na dohodak od samostalne djelatnosti su⁵²:

- neizdavanje računa;
- neprijavlivanje ostvarenog prometa;
- rad na „crno“ i plaćanje u gotovini;
- prijavljivanje na minimalnu plaću;
- nerazmjer ostvarenog dohotka i nabavljene imovine;
- nedovoljne kontrole poreznog tijela.

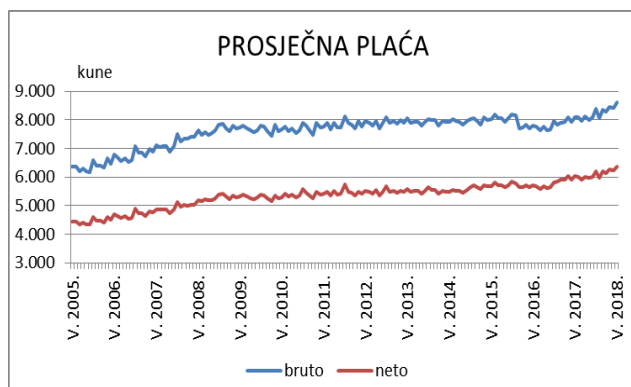
Neevidentiranje prometa je najčešća pojava kod poreznih dužnika kojima je žiro račun u blokadi te novac iz prometa ni ne polažu na žiro – račun nego ga ostavljaju u opticaju za daljnje poslovanje. Posljedica toga su i isplate zaposlenicima „na crno“ gotovinom iz prometa, bez plaćanja poreza i doprinosa. Na takav način je oštećen državni proračun kao i sami zaposlenici za mnoga prava iz radnog odnosa. Takav oblik porezne evazije raste kao posljedica pada životnog standarda te se tada ne biraju načini i sredstva kako bi se došlo do zarade zbog legalno malih primanja građana i poreznih obveznika. Stoga rad „na crno“ i ne smatraju negativnom pojavom jer im to predstavlja bolji izbor od pasivnosti na tržištu rada, s obzirom na to da se i u tom sektoru stvara neka dodatna vrijednost i sami zaposleni. Zbog toga, rad „na crno“ i plaćanje u gotovini su u direktnom odnosu. Na takav način se zatvara krug nelegalnih aktivnosti, jer da se cjelokupan promet prijavljuje i polaže na žiro – račun, mogućnost isplate u gotovom novcu bila bi znatno smanjena.⁵³

Osim rada „na crno“ čest problem je i prijava zaposlenika na minimalnu plaću. Tako dio zarade zaposlenik dobije na račun, a preostali dio „na ruke“. Upravo za taj preostali dio je zakinut državni proračun budući da na njega nisu izračunati porezi i doprinosi.

Teško je precizno utvrditi jesu li zakonske novine pridonijele smanjnu porezne utaje, no podatci u nastavku (Graf 1., Graf 2.) upućuju na pozitivne promjene, na kojima se vidi rast bruto i neto plaća, s tim da plaće i zaposlenost ne bilježe sukladan porast.

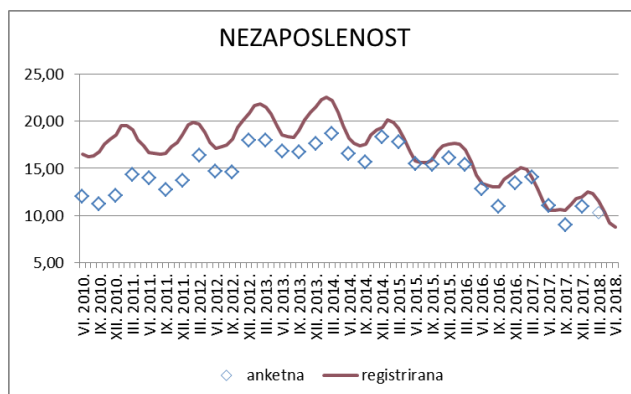
⁵² Kapetanović, S., (2012): Tehnološka rješenja u otkrivanju poreznih prijevара, Porezni vjesnik, Zagreb, str.62. – 67.

⁵³ Kapetanović, S., (2012): Tehnološka rješenja u otkrivanju poreznih prijevара, Porezni vjesnik, Zagreb, str.62. – 67.



Graf 1. Prosječna mjesečna (svibanj, 2005. – 2018.) isplaćena neto i bruto plaća po zaposlenom u pravnim osobama

Izvor: Državni zavod za statistiku, <https://www.dzs.hr/>



Graf 2. Nezaposlenost 2010. – 2018.

Izvor: Državni zavod za statistiku, <https://www.dzs.hr/>

Jedan od najvećih problema pojavnih oblika kod poreza na dohodak sigurno je problem redovite uplate predujmova poreza na dohodak u okviru dohotka od samostalne djelatnosti i dohotka od nesamostalnog rada te prijava na minimalni dohodak i ostatak isplate u gotovini. Službena nezaposlenost je i dalje visoka, koncentrirana je u grupi osoba s niskim stupnjem obrazovanja ili pak osoba bez radnog iskustva. Velik broj nezaposlenih nakon duljeg razdoblja traženja sasvim je izgubio motive za aktivnim traženjem posla.

Neki od uzroka takvog stanja su visoki troškovi rada, visoka zaštita zaposlenih i nedovoljno razvijen sektor malih i srednjih poduzeća koji su najveći generatori novih radnih mjesta čak i u razvijenim zemljama.⁵⁴

⁵⁴ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

Otpuštanje radnika je skupo, dugotrajno i komplicirano (otkazni rok 6 mjeseci, dok je u europskim zemljama u prosjeku jednak 3 mjeseca), što demotivira poslodavce od novog zapošljavanja u razdoblju ekspanzije tvrtke s obzirom na spoznaju o nemogućnosti pravodobnog smanjivanja broja zaposlenih u razdoblju stagnacije ili recesije. Još jedan razlog niske zaposlenosti je rad na određeno i ostali ugovori o radu. Dakle, svi ti razlozi utječu na smanjnje radnih mjesta.⁵⁵

Posljedica neusklađenosti na službenom tržištu rada u obliku visokih neizravnih troškova rada i pretjerane regulacije radnih odnosa jest visoka razina sive ekonomije.

Porezna evazija u tih vrsta poreza uglavnom nije posljedicom evazije poreza na dohodak s obzirom na njegovu vrlo nisku efektivnu stopu. Visoki osobni odbici, mogućnost paušalnog odbitka troškova za autorske honorare i dohotke slobodnih umjetnika, daju dovoljno velike povlastice i smanjuju oportunu korist evazije poreza na dohodak.⁵⁶

⁵⁵ Jelčić, B., Bejaković, P., (2012): Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, str. 174.

⁵⁶ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

3.4. Evazija poreza na dobit

Porez na dobit je porezni oblik koji se počeo primjenjivati nakon Drugog svjetskog rata. U Republici Hrvatskoj nema veliku važnost kao u zemljama Europske unije. Porezna stopa po kojoj se oporezuje dobit u Hrvatskoj od 1. siječnja 2017. godine je 18% za tvrtke s prihodom većim od 3.000.001,00 kuna, odnosno 12% za tvrtke čiji je prihod manji od 3.000.000,00 kuna. Takav porez se može definirati kao porez na neto dobit (kod pravnih osoba) kad se one bave gospodarskom djelatnošću. Problem koji se javlja jest pitanje pravednosti oporezivanja dobiti zbog problema dvosstrukog oporezivanja. Razlozi koji idu u korist oporezivanju dobiti su korištenje javnih dobara i instrument kontrole.⁵⁷

Zakon je dopunjavan i mijenjan novim Zakonom o porezu na dobit (NN 127/00), koji se počeo primjenjivati 1. siječnja 2017. godine.⁵⁸

U samo dva desetljeća postojanja Hrvatske došlo je do značajnih promjena u sustavu oporezivanja, što je bilo uvjetovano unutarnjim i vanjskim čimbenicima. Jedna od činjenica koja je značajno utjecala na poreze je provedba loše pretvorbe i privatizacije, nagli rast umirovljenika, visoka zaduženost, velika nezaposlenost i porezna evazija velikih razmjera. Oporezivanje dobiti temeljilo se na Zakonu o neposrednim porezima (1990. godine).⁵⁹

Novim Zakonom, 2017. godine, uvedena je stopa poreza na dobit od 18% i 12%, uveden je veći broj olakšica, oslobođenja i poticaja kojima je trebalo utjecati na odluke potencijalnih ulagača da investiraju u naše gospodarstvo. U novom Zakonu o porezu na dobit primjetne su tendencije u području usklađivanja zakonodavstva s pravnom stečevinom Europske unije na području metoda zakonitog izbjegavanja tog poreznog oblika kao što su transferne cijene i potkapitaliziranje koje imaju i međunarodni značaj.⁶⁰

S obzirom na to da je porezna osnovica tog poreza, dobit, koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama Zakona o porezu na dobit, najčešći oblik porezne utaje je prepravljanje računovodstvenih podataka i prikazivanje fiktivnih knjigovodstvenih stanja.

⁵⁷ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

⁵⁸ Jelčić, B., Bejaković, P.,(2012): Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, str. 168.

⁵⁹ Jelčić, B., Bejaković, P., (2012): Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, str. 174.

⁶⁰ Jurković, P., (2002): Javne financije, Masmedia, Zagreb, str. 320.

Zakon o porezu na dobit regulira i pitanje skrivene raspodjele dobiti, koja predstavlja oblik smanjenja porezne obveze. Skrivena isplata dobiti može imati učinak smanjenja porezne obveze suprotno mišljenju zakonodavca, stoga se u porezne propise ugrađuju posebne odredbe namijenjene njegovu poništavanju. U načelu se za skrivene isplate dobiti, dobit i uvećava, što je slučaj u Republici Hrvatskoj.⁶¹

Procjena evazije poreza na dobit nije lagan zadatak budući da postoje brojni načini kojima poduzeća povećavaju svoje troškove te na taj način smanjuju poreznu osnovicu. Iako je u Hrvatskoj opterećenje porezom na dobit znatno niže u usporedbi s ostalim zemljama EU – a, ali je više u odnosu na zemlje regije.

Porez na dobit je varijabla koja ovisi o ukupnoj gospodarskoj aktivnosti. Ocjenjivanjem realnih prihoda od dobiti i njegove ovisnosti o realnom BDP – u, dolazimo do značajne važnosti takve varijable kao pretpostavljene osnovice poreza na dobit. BDP je najznačajniji od sedmog do devetog mjeseca.

Porez na dobit nema znatnijeg fiskalnog učinka. Tek napuštanjem zaštitne kamate osigurava proračunu nešto značajnije porezne prihode. Tada nastupa već spomenuto prepravljanje računovodstvenih podataka, gdje obveznici poreza na dobit često prikazuju veće materijalne troškove putem precijenjenih putnih naloga, izdanih računa bez ostvarene kupovine, isplaćivanja honorara za autorski rad ili obavljene usluge te na takav način smanjuju stavku dobiti.⁶²

Legalno izbjegavanje poreza na dobit do 2001. godine provodilo se primjenom zaštitne kamate koja se obračunavala na sve oblike ulaganja kapitala (kako kod reinvestiranja tako i kod ulaganja novog kapitala) u imovinu u poduzeću. Nakon uvođenja novog Zakona o porezu na dobit, legalno izbjegavanje poreza dodatno je dopušteno ulaganjem u kapitalnu imovinu poduzeća te novim zapošljavanjem.⁶³

Ulaskom u Europsku uniju, Hrvatska je morala uskladiti i svoje zakonodavstvo sa zakonodavstvom Unije. Posljedica toga jest izmjena i ukidanje prijašnjih olakšica, oslobođenja i poticaja u okviru poreza na dobit. Trenutnu poreznu osnovicu moguće je umanjiti za reinvestiranu dobit, troškove istraživanja i razvoja te državne potpore za obrazovanje i izobrazbu.

⁶¹ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

⁶² Vukšić, Z. , (2013): Podnošenje novih činjenica i dokaza u poreznom nadzoru, Porezni vjesnik, Zagreb, str. 99.

⁶³ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

Tablica 3. Procjena evazije poreza na dobit za razdoblje 1994. – 2000. Godine

Godina	1993.	1994.	1995.	1996.	1997.	1998.	1999.	2000.
BDP (mil. HRK)*	39 003	87 441	98 382	107 255	123 812	137 604	142 700	157 511
procijenjeni BDP (mil. HRK)**	53 387	109 695	116 462	124 749	137 900	150 149	154 701	168 238
uplaćeni porezi na dobit za t-1 (mil. HRK)		887	1401	1772	2504	3477	3341	2769
potencijalni porezi na dobit za t-1 (mil. HRK)		1214	1758	2098	2913	3872	3646	3002
utajeni porez (mil. HRK)		327	357	326	408	396	305	233
evazija poreza na dobit u BDP-u (%)		0,84	0,41	0,33	0,38	0,32	0,22	0,16

Izvor: Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

Iz tablice 3. vidimo kako je udio evazije poreza na dobit u BDP – u iz razdoblja 1994. – 2000., relativno nizak te ima opadajući trend.⁶⁴

Tablica 4. Procjena porezne evazije poreza na dobit u Republici Hrvatskoj za razdoblje od 2001. do 2013. godine

Godina	BDP (u milijardama HRK)	Porezna evazija poreza na dobit (u milijardama HRK)
2001.	192.289	788,3849
2002.	208.796	856,0636
2003.	228.932	938,6212
2004.	247.428	1014,4548
2005.	266.652	1093,2732
2006.	291.044	1193,2804
2007.	318.308	1305,0628
2008.	343.412	1407,9892
2009.	328.672	1347,5552
2010.	323.807	1327,6087
2011.	330.171	1353,7011
2012.	330.232	1353,9512
2013.	327.590	1343,119

Izvor: Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

Tablica 4. prikazuje procjenu porezne evazije poreza na dobit. Iako porezna evazija na dobit nije u Republici Hrvatskoj znatno visoka, svakako treba pronaći adekvatno rješenje za njeno smanjenje.⁶⁵

⁶⁴ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

⁶⁵ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

4. RAZLOZI I POSLJEDICE NASTANKA POREZNE EVAZIJE U REPUBLICI HRVATSKOJ I NJEZINO SMANJENJE

Kod svih poreznih obveznika, neovisno o njihovom materijalnom položaju, postoji više odnosno manje izražen otpor plaćanju poreza. Jedno od pitanja koje se nameće jest zašto otpor plaćanju poreza i kako se on manifestira? Poreze karakterizira prisilnost, nepovratnost i odsutnost neposredne protunaknade, što ima za posljedicu negativan odnos poreznih obveznika prema ispunjavanju njihove obveze plaćanja poreza.

Otpor prema plaćanju poreza i nastojanje da se ukloni ili ublaži prisutni su u svim poreznim sustavima na svijetu, pri plaćanju gotovo svakog od brojnih poreznih oblika. Na spremnost poreznih obveznika da plate porez uvelike ovisi porezni moral.⁶⁶

4.1. Razlozi i posljedice nastanka porezne evazije u Republici Hrvatskoj

„Porez i evazija su neodvojivi kao čovjek i njegova sjenka.“ Gilbert Tixier

Porez je opće, prinudno i bez protuusluge davanje državi u novcu, radi pokrivanja općedruštvenih potreba, koje država utvrđuje prema ekonomskoj snazi obveznika koji se nalaze pod njenom upravom.⁶⁷ Baš zbog toga, građani imaju negativan stav prema obvezi plaćanja poreza, a proistječe iz same prirode ovih obaveza.

Plaćanje javnih prihoda predstavlja društvenu obavezu, što znači kako obveznik koji ih izbjegava platiti ne ispunjava svoju obvezu, iako ima koristi od države, što joj ne nadoknađuje izvršavanjem svojih obaveza prema njoj.

Izbjegavanje plaćanja poreza prisutno je u svim državama svijeta, pa i u Hrvatskoj, bez obzira na oblik političkog uređenja. Veličina izbjegavanja je u određenom smislu uvjetovana i visinom poreznih obaveza. Što su obveze veće, to je i izbjegavanje veće.

Plaćanje poreza objektivno znači oduzimanje dijela dohotka ili imovine, što smanjuje ekonomsku snagu njihovog obveznika i može dovesti do promjene u njegovom društvenom položaju.⁶⁸

⁶⁶ Financijski klub (2014), raspoloživo na: <http://finance.hr/porezna-evazija-i-porezni-moral/>, [25.7.2018.]

⁶⁷ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

⁶⁸ Vukšić, Z., (2013): Podnošenje novih činjenica i dokaza u poreznom nadzoru, Porezni vjesnik, Zagreb, str.99.

Stabilnost poreznog sustava važan je činitelj. Međutim, tranzicijsko okruženje u kojem se našla Republika Hrvatska, svojom dinamikom i nizom promjena u poreznome i gospodarskom sustavu negativno utječe na poreznu politiku.

Pojava sektora malih poduzeća, brz ulazak i izlazak s tržišta, neadekvatan pravni sustav koji se sporo prilagođava brzim tranzicijskim promjenama te niz institucionalnih reformi dovode do kratkoročnog gubitka određenog iznosa javnih prihoda.

Razlozi, kao što su prilagođavanje poreznih sustava tržišnoj ekonomiji, širenja porezne osnovice, uvođenja novih poreza, različitih vrsta reformi, nadopunjavanje zakona o porezima, mijenjanje poreznih stopa, utječu na razvitak porezne evazije.⁶⁹

Porezni sustav Republike Hrvatske je tijekom devedesetih godina prošlog stoljeća, doživio niz reformi. Smanjivanje stopa poreza na promet dobara i usluga, ukidanje poreza na promet sirovina i kapitalnih dobara, pojednostavnjivanje prikupljanja carina smanjivanjem tarifnih brojeva i broja stopa, te uvođenje trošarina i 1998. poreza na dodanu vrijednost, obilježja su reformi neizravnih domaćih poreza, ali i uzroka za povećanjem porezne evazije.⁷⁰

Neki od uzroka nastanka porezne evazije jest i nezaposlenost, koja je u Hrvatskoj izuzetno visoka, a koncentrirana je u grupi osoba s niskim stupnjem obrazovanja ili osoba bez radnog iskustva. Tu je problem vezan za socijalno osiguranje, tj. njegove relativno visoke doprinose. Nadalje, prelijevanje dohodaka u isplate dobiti zbog niže porezne stope, teško je zaključiti kolika je evazija te vrste poreza.

U Republici Hrvatskoj nitko sustavno ne prati niti mjeri poreznu evaziju, donose se samo neslužbeno procjene, bez obzira što ona itekako postoji, zbog brojnih uzroka koji su gore navedeni, te nema novih izračuna i mjerenja, samo se povremeno rade izračuni od strane Državnog zavoda za statistiku ili se koriste usluge vanjskih tvrtki.

Porezni sustav koji se neprestano mijenja je plodno tlo za poreznu evaziju, a težak je i za praćenje poreznim službenicima. Visoka porezna opterećenost hrvatskog gospodarstva ne samo da povećava postojanje porezne evazije, već utječe na smanjenje učinkovitosti i rasta. Ogroman rizik neizvjesnosti naplate poreza i razmjeri porezne evazije posljedicom su nefunkcionalnosti i neučinkovitosti sustava u cjelini, za što je osnovni razlog nizak porezni moral obveznika kao i poreznih službenika.⁷¹

⁶⁹ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

⁷⁰ Jelčić, B., Bejaković, P., (2012): Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, str. 174.

⁷¹ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

4.2. Mjere za smanjenje porezne evazije u Republici Hrvatskoj

Izvršavanje porezne obveze nije samo poštivanje pravila nego prije svega općeprihvaćeni način ljudskog ponašanja. Nije to samo potreba kompanije da stvori uvjete sigurnosti poslovanja i plaćanja nego i sliku obveznika koji potiče rast državnoga proračuna i razvoj društva u cjelini. Naime, udovoljavanje poreznoj obvezi, obuhvaća i primjenu mjera kakvima poručuju nadležnima državnim tijelima pravodobnu, vjerodostojnu i prihvatljivu informaciju za potrebe ispravnog određivanja poreza sukladno procjeni što se oslanja na vlastitu poslovnu aktivnost.⁷²

Veličina i snaga mjera za sprječavanje porezne evazije trebaju biti u uskoj vezi s njezinim zamahom, a često i šireg obuhvata. Potrebno je djelovati na posljedice porezne utaje, identificirati načine njihova smanjivanja ili potpunog uklanjanja.

Znamo, kako je u samom uvodu navedeno da su uzroci porezne evazije podijeljeni u tri skupine: institucionalne, pravne i socio – ekonomske.⁷³

Promatrajući institucionalne mjere za smanjivanje porezne utaje, tu je zasigurno problematika ukupne porezne administracije i njezina odnosa s poreznim obveznikom. Nužno je uspostaviti bolje razumijevanje i povjerenje između poreznih obveznika i poreznih tijela, posebno upozoravajući na negativne posljedice stava poreznih tijela da svi porezni obveznici nastoje izbjeći poreznu obvezu odnosno utajiti porez. U okviru djelatnosti porezne administracije vrijedi istaknuti i djelatnosti poreznih tijela na pružanju informacija o porezima i pomoć poreznim obveznicima.⁷⁴

Porezna tijela ne čini samo dobar sustav informatičke potpore, već je od neprocjenjive važnosti i ljudski element. Službenici na prvom mjestu, bez obzira na stručnu spremu i segment porezne materije kojim se bave, trebaju biti educirani i usavršavati svoja znanja kako bi išli ukorak s tehnologijama i spoznajama koje potencijalni porezni prijestupnici ili porezni savjetnici itekako prate.⁷⁵ Dakle, potrebno je pružiti informacije poreznim obveznicima kako ispuniti poreznu prijavu, uputiti ih na nove tehnologije obračuna i prijave poreza, a sve u svrhu pojednostavnjenja postupka poreznih tijela i poreznih obveznika.

⁷² Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, *Financijska teorija i praksa* 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

⁷³ Jelčić, B., Bejaković, P., (2012): Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, *Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti*, Zagreb, str. 168.

⁷⁴ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S., (2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, *Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu*, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

⁷⁵ Lovrinčević, Ž., Marić, Z., Mikulić, D., (2006): Maastrichtski kriteriji i uključivanje sive ekonomije – slučaj Hrvatske, *Privredna kretanja i ekonomska politika*, Zagreb, br. 106, str. 30-65.

Povjerenje u vladu i njezine institucije također može utjecati na smanjenje porezne evazije. Potrebno je naglasiti institucionalne smjernice, za Hrvatsku, a to su: potreba daljnje izgradnje ukupne porezne administracije i odnosa s poreznim obveznicima, obrazovanje poreznih službenika kroz posebno usmjerenje visokoškolskog obrazovanja ili daljnja doškolovanja, izgradnja povjerenja u institucionalnu podlogu.⁷⁶

Kada su u pitanju pravne mjere, jedna od najvažnijih sastavnica svakako je stabilnost poreznog sustava odnosno kontinuitet poreznih propisa u smislu što manjih izmjena, jer česte porezne izmjene unose neizvjesnost, nestabilnost u gospodarstvo i rast porezne evazije.⁷⁷

Osim zakonskog uređenja instituta inspeksijskog nadzora, unutar tog zakona, pojedinim poreznim zakonima također se uređuju mogućnosti sustavnog praćenja poreznih obveznika. Porezna uprava dužna je tijekom godine prikupljati podatke o oporezivim primicima fizičkih osoba, pratiti promet dobara i obavljati sve druge potrebne radnje. Također je dužna ukupni dohodak te druge neoporezive primitke i potraživanja uspoređivati s podacima o nabavljenoj imovini te drugim izdancima fizičkih osoba i njihovim obvezama tijekom poreznog razdoblja. Ako se utvrdi da izvori za imovinu fizičkih osoba nisu dokazani, po toj će se osnovi utvrditi dohodak kao razlika između vrijednosti imovine i dokazane visine sredstava za njezino stjecanje. I tu je potrebno naglasiti važne mjere za domaće prilike: stabilnost i kontinuitet poreznih propisa, preispitivanje sustava kažnjavanja porezne evazije te pitanje praćenja poreznih obveznika kroz evidencije porezne uprave.⁷⁸

Analizirajući uzroke iz socio – ekonomske skupine i mjere za njihovo uklanjanje, kao jedan od čimbenika porezne utaje postavlja se pitanje poreznog morala. Najbliža definicija poreznog morala podrazumijevala bi pravila ponašanja u vezi s oporezivanjem koje određuju koja je vrsta tog ponašanja korisna, a koja štetna s društvenog stajališta. Vrlo je važna važnost institucionalne opremljenosti u podizanju poreznog morala. Jednaka institucionalna struktura s učinkom na podizanje poreznog morala u određenom kontekstu ne mora imati isti učinak u drugome. Nužno je unaprijeđivati institucije te raditi i na ukupnoj odgovarajućoj institucionalnoj podlozi i navikama građana.⁷⁹

⁷⁶ Jelčić, B., Bejaković, P., (2012): Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, str. 168.

⁷⁷ Jelčić, B., Bejaković, P., (2012): Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, str. 168.

⁷⁸ Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.

⁷⁹ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S., (2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

U Republici Hrvatskoj načelo jednakosti i pravednosti ugrađeno je u Ustav, odnosno svatko je dužan sudjelovati u podmiri nju javnih troškova u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima. Detaljnije razlučivanje gospodarskih mogućnosti ili snage podrazumijeva⁸⁰ dvije sastavnice: horizontalnu i vertikalnu. Horizontalna sastavnica značila bi da obveznici u istom položaju moraju biti jednako oporezivani, a vertikalna da obveznici u različitom položaju moraju biti različito oporezivani.

Stajalište poreznih obveznika prema svrsi trošenja proračunskih sredstava prethodno je već spomenuto u usporedbi s institucionalnim mjerama za sprječavanje porezne evazije. Jasan je stav prema kojem će otpor poreznih obveznika biti manji što je svrha trošenja bliža njihovim preferencijama i potrebama. Jednako tako, za učinkovitost sprječavanja evazije poreza važna je suradnja između domaćih i međunarodnih poreznih tijela. Najbolji način sprječavanja takvog djelovanja je razmjena informacija između poreznih tijela zemalja u kojima se takvo poslovanje odvija.⁸¹ Konkretna socio – ekonomske mjere za sprječavanje ili smanjenje porezne evazije u Hrvatskoj su: potreba izgradnje poreznog morala, transparentni proračunski sustav na strani svrhovitosti trošenja proračunskih sredstava.⁸² Temelj je za gradnju takvog pristupa jedino povjerenje i suradnja što ne može zamijeniti nijedan zakonski propis, ma koliko bio jak.

⁸⁰ Jurković, P., (2002): Javne financije, Masmedia, Zagreb, str. 320.

⁸¹ Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.

⁸² Lovrinčević, Ž., Marić, Z., Mikulić, D., (2006): Maastrichtski kriteriji i uključivanje sive ekonomije – slučaj Hrvatske, Privredna kretanja i ekonomska politika, Zagreb, br. 106, str. 30-65.

5. ZAKLJUČAK

Porezi su najznačajniji instrument prikupljanja prihoda državnog proračuna, stoga je opstanak suvremenih država uvjetovan naplatom poreza. Oni su obvezna javna davanja koje uzima od poreznih obveznika kako bi mogla podmiriti svoje javne rashode za dobra i usluge kojima se građani koriste svakodnevno. Činjenica je kako su porezi s vremenom rasli, a usporedno s njima i davanja poreznih obveznika. Otkad postoje porezi, postoji i otpor plaćanju istih. Takvim otporom stvorena je porezna evazija.

Porezna evazija ili porezna utaja nezakonit je način smanjenja poreznih obveza. Porezni obveznik pri poreznoj evaziji određuje koji je dio poreza dužan platiti državi prema vlastitom sustavu vrednovanja pravednosti. Evazija je ozbiljan problem za većinu zemalja u tranziciji, u kojoj se nalazi i Republika Hrvatska, čija evazija je razrađena kroz sam rad na području poreza na dobit, poreza na dohodak i poreza na dodanu vrijednost, te su predstavljene mjere za smanjenje iste.

Danas se potrebnim pokazuje spoznaja uzroka, posljedica te činitelja njezina povećanja ili smanjenja. Iz tog razloga se uzroke dijeli u tri skupine: institucionalni, pravni i socio – ekonomski uzroci.

Brojna su istraživanja potvrdila kako povećanje porezne evazije korelira s povećanjem ukupnog poreznog tereta. Vrlo velik utjecaj imaju zakonska i administrativna uređenost države, kredibilitet pravnog sustava te kvaliteta javnih usluga. Glavni cilj rada je usmjeren na poreznu evaziju kao nelegalnu radnju poreznog obveznika kojom se oštećuje država, ali i svi ostali subjekti gospodarstva. Sve vlasti danas nastoje spriječiti poreznu evaziju ili je barem smanjiti na najnižu moguću razinu. Kako bi se to postiglo, potrebno je bilo utvrditi razloge nastanka evazije kroz različite vrste poreza, ponajprije onih koji čine najveći udio u gospodarstvu, kao što su porez na dohodak, porez na dobit i porez na dodanu vrijednost.

Kroz analizu pojedinačnih struktura poreznih prihoda u RH, najizdašniji porezni prihod je PDV, potom slijedi porez na dohodak i porez na dobit. Iako takva struktura odstupa od one u zemljama EU, u kojima predvladavaju porezi na dohodak, na dobit i imovinu.

Kao jedan od najznačajnijih pojava oblika porezne evazije je kod poreza na dohodak zbog prijave na minimalni dohodak, dok se ostatak isplaćuje gotovinom. S druge pak strane, u PDV – u je najmanji stupanj porezne evazije, što rezultira svojevrsnim kontrolnim mehanizmom.

Premda postoji porezni nadzor, pokazao se kao nedovoljno djelotvoran instrument u suzbijanju porezne evazije te Republika Hrvatska, kao i mnoge druge zemlje, zakonski uvode mjere kojima će se uspostaviti financijska disciplina. U skupini institucionalnih mjera je svakako nužna potreba izgradnje administracije i povjerenja, iz skupine pravnih mjera jest potreba stabilnosti i kontinuiteta propisa te nedvojbeno je imati u vidu moral, transparentniji sustav, posebno kod trošenja sredstava iz proračuna. Neophodno je istaknuti i građane kao najvažniju kariku u uspješnoj provedbi mjera za suzbijanje porezne evazije jer se na takav način donekle može pratiti provođenje Zakona.

6. LITERATURA

1. Financijski klub (2014), raspoloživo na: <http://finance.hr/porezna-evazija-i-porezni-moral/>, [25.7.2018.]
2. Jelčić, B., Bejaković, P., (2012): Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, str. 174.
3. Jurković, P., (2002): Javne financije, Masmedia, Zagreb, str. 320.
4. Kapetanović, S., (2012): Tehnološka rješenja u otkrivanju poreznih prijevara, Porezni vjesnik, Zagreb, str.62. – 67.
5. Kesner-Škreb, M., (2004): Izbjegavanje i utaja poreza, Financijska praksa, 19(3), Zagreb, str. 267.
6. Lovrinčević, Ž., Marić, Z., Mikulić, D., (2006): Maastrichtski kriteriji i uključivanje sive ekonomije – slučaj Hrvatske, Privredna kretanja i ekonomska politika, Zagreb, br. 106., str. 30-65.
7. Madžarević – Šujster, S., (2002): Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26 (1), Zagreb, str. 117. – 144.
8. Pojmovnik Instituta za javne financije (2002), raspoloživo na: <http://www.ijf.hr/FTP/2002/2/pojmovnik.pdf>, [18.7.2018.].
9. Šimović, J., Rogić – Lugarić, T., Cindori, S.,(2007): Utaja poreza u RH i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopisi za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2, str. 591. – 617.
10. Vukšić, Z. , (2013): Podnošenje novih činjenica i dokaza u poreznom nadzoru, Porezni vjesnik, Zagreb, str. 99.
11. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/186/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost>, Članak 1. (NN 115/16), [21.7.2018.]

POPIS GRAFIKONA, TABLICA I SLIKA

Popis grafikona

1. **Graf 1. Prosječna mjesečna (svibanj, 2005. – 2018.) isplaćena neto i bruto plaća po zaposlenom u pravnim osobama.....21**
2. **Graf 2. Nezaposlenost 2010. – 2018.....21**

Popis tablica

1. **Tablica 1. Uzroci sive ekonomije prema pojedinim autorima.....7**
2. **Tablica 2. Prihodi državnog proračuna RH.....14**
3. **Tablica 3. Procjena evazije poreza na dobit za razdoblje 1994. – 2000. godine.....25**
4. **Tablica 4. Procjena porezne evazije poreza na dobit u Republici Hrvatskoj za razdoblje od 2001. do 2013. godine.....25**

SAŽETAK

Porezi su najznačajniji instrument prikupljanja prihoda državnog proračuna. Otkad postoje porezi, postoji i otpor plaćanju istih. Kroz rad se definirao pojam porezne evazije, njegov utjecaj i posljedice na gospodarstvo u Republici Hrvatskoj kroz pojedine vrste poreza (dohodak, dobit i porez na dodanu vrijednost). Procjene su da Hrvatska godišnje gubi 4,5 milijardi eura koji izmiču zbog poreznih utaja i prijevара, nesolventnosti tvrtki ili pak problema unutar porezne uprave. Evazija se događa zbog toga što poreze karakterizira prisilnost, nepovratnost i odsustvo novčane protunaknade koje ima za posljedicu negativan stav prema ispunjavanju obveza. Najznačajniji obujam porezne evazije nalazi se porezu na dohodak radi prijavljivanja na minimalni dohodak, dok se ostatak isplaćuje u gotovini. S druge strane, niža razina porezne utaje je u PDV – u, što je vjerojatno posljedica nadzornog mehanizma. Radi smanjenja porezne evazije, preporučuje se korištenje institucionalnih, pravnih i zakonskih mjera, koje uključuju izgradnju kapaciteta, razvoj odnosa, bolje i kompetentnije obrazovanje, stabilnost i dosljednost propisa. U sve se to uključuje i ljudski faktor, znanje kao i porezni moral koji je itekako potreban u smislu smanjenja porezne evazije.

Ključne riječi: porezna evazija, porez na dohodak, porez na dobit, porez na dodanu vrijednost, mjere za smanjenje porezne evazije

SUMMARY

Taxes are the most important instrument for collecting government budgets. Since there are taxes, there is also a resistance to paying them. Through the work, the concept of tax evasion, its impact and the consequences on the economy in the Republic of Croatia were defined through certain types of taxes (income, profit and value added tax). Estimates are that Croatia loses 4,5 billion euros per year, which is lost due to tax evasion and fraud, corporate insolvency or the problems within tax administration. The evidence is due to the fact that taxes characterized by forced, irreparable and non – counterfeit counterparts, resulting in a negative attitude towards the fulfillment of obligations. The most significant volume of tax evasion is income tax for reporting to minimum income, while the remainder is paid in cash. On the other hand, the lower tax evasion level is in value added tax, which is probably a consequence of the supervisory mechanism. In order to reduce tax evasion, it is recommended to use institutional, legal and legislative measures, which include capacity building, relationship development, better and more competent education, stability and consistency of regulations. In all this includes a human factor, knowledge and tax morality that is very much needed in terms of reducing tax evasion.

Key words: tax evasion, income tax, profit tax, value added tax, measures to reduce tax evasions