

Lucija Sokanović
asistentica na Katedri za kazneno pravo Pravnog fakulteta u Splitu

Mr. sc. Zoran Šinković
asistent na Katedri za financijsko pravo Pravnog fakulteta u Splitu

Doc. dr. sc. Matko Pajčić
docent na Katedri za kazneno procesno pravo Pravnog fakulteta u Splitu

UTAJA POREZA I DRUGIH DAVANJA U SPORTU

UDK: 343:796 (4)
Izvorni znanstveni rad
Primljeno: 1.09.2012.

U radu su autori istražili porezne obveze sportskih klubova i sportaša i njihovu kaznenopravnu odgovornost zbog utaje poreza i drugih davanja. Najprije je iznesen specifikum poreznog sustava u sportu s konkretiziranim izračunima poreznih obveza, potom je unutar kaznenopravne odgovornosti detaljno analiziran krug počinitelja ovog kaznenog djela, objektivna obilježja, postupanje s ciljem potpunog ili djelomičnog izbjegavanja plaćanja poreza, odnosno subjektivni element protupravnosti i krivnja s pojedinim pravnim rješenjima zakonodavstva Njemačke, Austrije i Švicarske te promjenama u regulaciji novog Kaznenog zakona.

Ključne riječi: *porezi i druga davanja, sport, utaja, porezni obveznik, kaznenopravna odgovornost*

1. UVOD

Mediji učestalo donose senzacionalne naslove o osudama, pokrenutim kaznenim postupcima ili tek sumnjama u utaju poreza sportskih klubova, istaknutih sportaša ili drugih osoba u sportu. Kad je riječ o pravomoćnim presudama kojima su okrivljenici osuđeni zbog utaje poreza u sportu, spomenut ćemo dvije presude iz SR Njemačke. Tako je primjerice čuveni tenisač Boris Becker osuđen 2002. zbog utaje oko 1,7 milijuna eura na dvogodišnju uvjetnu zatvorsku kaznu i novčanu kaznu od 500.000 eura (također je morao uplatiti 200.000 eura u dobrotvorne svrhe).¹ Još prije toga, javnost je iznenadila presuda zbog utaje poreza oca slavne tenisačice Steffi Graf, Petera Grafa, koji je velik novac stekao kao menadžer i sportski savjetnik svoje kćerke, a koji je 1997. osuđen na kaznu zatvora u trajanju od tri godine i devet mjeseci zbog utaje oko 12 milijuna njemačkih maraka.² Iznosi

¹ <http://www.rp-online.de/panorama/deutschland/chronologie-strafmasse-bei-steuerhinterziehung>

² U usporedbi s tim presudama, prilično bezazleno djeluje presuda protiv njemačkog nogometaša Michaela Ballacka kojom je kažnjen novčanom kaznom u iznosu od 70.000,00 eura zbog propusta prijave carini kupljene torbice u iznosu od gotovo 2.000,00 eura (u obrazloženju presude navedeno je kako će 65.000,00 eura biti namijenjeno u socijalne svrhe, a tek 5.000,00 eura državnoj blagajni). <http://www.>

utajenog poreza su ponekad iznenađujuće veliki, čak i u nekim sportovima koji na prvi pogled nisu toliko profitabilni.³

Broj kaznenih postupaka koji su u tijeku je znatan. Posljednjih mjeseci čitamo o zahtjevima za pokretanju istrage protiv nogometnih zvijezdi poput S. E. kojeg se optužuje da je za vrijeme igranja u NK Barcelona utajio porez u iznosu od 3,5 milijuna eura⁴ ili velikom skandalu argentinskog nogometa - suspendirano je 146 nogometnih agenata u okviru istrage zbog utaje poreza i pranja novca prilikom transfera igrača.⁵

Republika Hrvatska po pitanju utaje poreza i drugih davanja u sportu nipošto nije izuzetak. Štoviše, postoje naznake da se radi o pojavi koja je iznimno raširena, odnosno da se radi o pojavi koja je, barem u određenim sportovima i rangovima natjecanja, više pravilo nego iznimka. Broj pokrenutih kaznenih postupaka je relativno mali, a broj pravomoćnih osuđujućih presuda još manji. Nedavno je podignuta optužnica protiv prvligaškog nogometnog kluba i odgovorne osobe u tom klubu zbog utaje više od devet milijuna kuna poreza i doprinosa.⁶

I dok je potrebno konstatirati da utaja poreza i drugih davanja kao kaznenopravni fenomen nije dovoljno istražena u stručnoj literaturi, navedeno još više vrijedi kada je riječ o utaji poreza u sportu. Riječ je o materiji za čije je razmatranje potrebno najprije precizno iznijeti sustav oporezivanja u sportu, budući da se isti značajno razlikuje od oporezivanja temeljem standardnog ugovora u radu, koji je pravni osnov za isplatu osobnog dohotka u većini ostalih djelatnosti u društvu. Drugi značajan razlog specifičnosti utaje poreza u sportu jest, kako je već iznijeto, iznimna raširenost te pojave, te, u nekim slučajevima, čak i prešutno prelaženje preko takve pojave (premda je riječ o grubom kršenju poreznih i kaznenopravnih normi te značajnim financijskim posljedicama). Minoriziranje značenja takvog ponašanja, koje je ponegdje prisutno, a koje se opravdava velikim značajem sporta za društvo i promociju države, zasigurno ne doprinosi uspostavljanju srede stanja u sportu te zakonitosti.

U ovom radu istraživat ćemo porezne obveze sportskih klubova i sportaša i njihovu kaznenopravnu odgovornost zbog utaje poreza i drugih davanja. Najprije ćemo iznijeti pregled poreznog sustava u sportu, a potom kaznenopravnu odgovornost za utaju poreza i drugih davanja u sportu.

focus.de/panorama/boulevard/steuerhinterziehung_aid_114587.html

³ Preponski jahač Paul Schockemöhle osuđen je 1996. zbog utaje poreza na 11 mjeseci zatvora uvjetno i morao je vratiti 22,6 milijuna njemačkih maraka.

⁴ <http://www.zeit.de/news/2012-06/28/fussball-steuerhinterziehung-etoo-unter-verdacht-28200005/komplettansicht>

⁵ Naravno, neki od tih postupaka završe i oslobađajućom presudom, kao što to svjedoči nedavna presude londonskog suda o oslobođenju nogometnog trenera H. R. koji je bio optužen za utaju poreza u iznosu od 223.000,00 eura dok je bio trener nogometnog kluba Portsmouth. <http://www.news.de/print/855270577/keine-steuerhinterziehung-redknapp-freigesprochen/>

⁶ <http://www.slobodnadalmacija.hr/Hajduk/tabid/83/articleType/ArticleView/articleId/177971/Default.aspx>

2. PREGLED POREZNIH OBVEZA SPORTSKIH KLUBOVA⁷

U poreznom pravu Republike Hrvatske kroz porezno-pravne propise regulirana je materija oporezivanja primitaka sportaša te svih fizičkih i pravnih osoba u svezi obavljanja sportskih djelatnosti na sljedeće načine: 1) oporezivanje primitaka sportaša profesionalaca u timskim i pojedinačnim sportovima, 2) oporezivanje primitaka sportaša amatera u timskim i pojedinačnim sportovima, 3) oporezivanje sportskih stipendija, 4) oporezivanje i isplata nagrada sportašima profesionalcima i amaterima za sportska ostvarenja po posebnim propisima, 5) oporezivanje primitaka sportskih sudaca, delegata, i drugih osoba u sportu u timskim i pojedinačnim sportskim natjecanjima na svim razinama natjecanja, 6) oporezivanje transfera igrača u tuzemstvu (inozemstvu) i 7) oporezivanje sportskih klubova koji su osnovani kao sportska dionička društva i udruge koje sudjeluju u sportskim natjecanjima.

2.1. OPOREZIVANJE PRIMITAKA SPORTAŠA PROFESIONALACA U TIMSKIM I POJEDINAČNIM SPORTOVIMA

Oprezivanje primitaka sportaša profesionalaca, i plaćanje obveznih doprinosa, u timskim i pojedinačnim sportovima u Republici Hrvatskoj obavlja se, ovisno od abirusamogsportašaprofesionalca⁸ na jedan od sljedećih načina: a) po odbitku, kao drugi dohodak, bez vođenja poslovnih knjiga i b) kao samostalna djelatnost uz vođenje poslovnih knjiga, a sve u skladu sa čl. 17.-26., čl. 32., čl. 36., čl. 47.-48. Zakona o porezu na dohodak.⁹ Poseban način predviđen je za oporezivanje primitaka profesionalnih sportaša nerezidenata koji su iz država s kojima RH nema sklopljen ugovor o socijalnom osiguranju.

⁷ Različito mjesto koje su porezi imali u prijašnjim razdobljima u odnosu na ono koje porezi imaju u financijskom sustavu pojedinih država danas, kao i različita uloga koja je tom financijskom instrumentu (bila) povjerena, onemogućavaju, odnosno znatno otežavaju da se dođe do definicije poreza koja bi se mogla bez pogovora prihvatiti – koja bi odrazila sličnosti i razlike vezene uz pojam poreza u različitim vremenima i sredinama u kojima se i danas njegovom uporabom ubiru prihodi za podmirivanje državnih (javnih) potreba. Zato i nije čudno da su pri uspoređivanju definicije poreza koje nalazimo u financijskoj literaturi, prisutne veće ili manje razlike. Stoga Jelčić, Bo. navodi osnovna obilježja poreza: 1. porezi su derivativni prihod države, 2. porezi su prisilan prihod države, 3. porezi služe za podmirivanje javnih (državnih) rashoda – ubiru se u javnom interesu, 4. nema neposredne protunaknade za plaćeni porez, 5. obveza plaćanja poreza izvršava se (po pravilu) u novcu, 6. porezi su uglavnom nedestimirani prihodi država (neafektacija poreza). Jelčić, B. i drugi, Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2008., str. 80.-93.

⁸ Sportaš profesionalac profesionalno sudjeluje u sportskim natjecanjima. Sportaš profesionalac je osoba kojoj je bavljenje sportom osnovno zanimanje i kojemu se po toj osnovi uplaćuje doprinos za obvezna osiguranja u skladu s posebnim propisima. Čl. 6. Zakona o sportu, „Narodne novine“ br. 71/06., 124/10., 124/11. i 86/12.

⁹ „Narodne novine“, br. /04., 73/08., 80/10., 114/11., 22/12. Pravilnikom o porezu na dohodak („Narodne novine“ br. 95/05., 96/06., 68/07., 146/08., 2/09., 9/09. - ispravak, 146/09., 123/10., /11., 61/12.) podrobnije se razrađuju odredbe Zakona o porezu na dohodak – vezano za oporezivanje primitaka sportašaprofesionalacautimskimipojedinačnim sportovima.

Primjer I. Oporezivanje primitaka profesionalnih sportaša koji porez na dohodak plaćaju po odbitku i nisu u sustavu PDV-a - drugi dohodak

Činjenično stanje: Profesionalni sportaš M. M. je za pružanje svojih usluga igranja ugovorio sa svojim klubom u gradu X bruto naknadu u svoti od 10.000,00 kuna, pri čemu se odlučio za plaćanje poreza po odbitku – drugi dohodak.

Rb

Opis

Obračun

1. Bruto naknada travanj 2012.
10.000,00
2. PDV (Nije u sustavu PDV-a)
0,00
- 3. PRIMITAK (1)**
10.000,00
4. 30% zakonski priznatih troškova
3.000,00
- 5. POREZNA OSNOVICA = DOHODAK (3-4)**
7.000,00
6. Porez na dohodak po stopi od 25%
1.750,00
7. Prirez na porez Split – 10%
175,00
- 8. Ukupan porez i prirez – za doznačiti (6+7)**
1.925,00
9. NETO NAKNADA (3-8) po Ugovoru
8.075,00
10. PDV (2)
0,00
- 11. Ukupno za doznaku poreznom obvezniku: (9+10)**
8.075,00

Primjer II. Oporezivanje primitaka profesionalnih sportaša koji porez na dohodak plaćaju po odbitku i u sustavu su PDV-a - drugi dohodak

Činjenično stanje: Profesionalni sportaš M. M. je za pružanje svojih usluga igranja ugovorio sa svojim klubom mjesečnu bruto naknadu u svoti od 10.000,00 kuna, pri čemu se odlučio za plaćanje poreza po odbitku – drugi dohodak, i u sustavu je PDV-a, a ugovorena bruto svota ne sadrži PDV.

Rb
Opis
Obračun

1. Bruto naknada za travanj 2012.
10.000,00
2. PDV 25%
2.500,00
1+2 Ukupna naknada sa PDV-om
12.500,00
- 3. PRIMITAK(1)**
10.000,00
4. 30% zakonski priznatih troškova
3.000,00
- 5. POREZNA OSNOVICA = DOHODAK (3-4)**
7.000,00
6. Porez na dohodak po stopi od 25%
1.750,00
7. Prirez na porez Split - 10%
175,00
- 8. Ukupan porez i prirez – za doznačiti (6+7)**
1.925,00
9. NETO NAKNADA (3-8) po Ugovoru
8.075,00
10. PDV (2)
2.500,00
- 11. Ukupno za doznaku poreznom obvezniku: (9+10)**
10.575,00

Primjer III. Oporezivanje primitaka sportaša profesionalaca prema Zakonu o porezu na dohodak – kao samostalna djelatnost

Profesionalni sportaš bi trebao oduzeti od svojih prihoda izdatke (uključujući obvezne doprinose), da bi dobio dohodak od kojeg bi oduzeo osobni odbitak, pa bi se dobila porezna osnovica koja bi se raščlanila prema poreznim stopama, nakon dobivenog poreza obračunao bi se prirez, zatim bi se zbrojio porez i prirez, te se dobiveni iznos oduzeo od dohotka i tako dobila isplata, a sve u skladu sa čl. 17.-26., čl. 36., čl. 47.-48. Zakona o porezu na dohodak, odnosno Zakona i Pravilnika

o doprinosima.¹⁰

Primjer IV. Oporezivanje primitaka profesionalnih sportaša nerezidenata koji su iz država s kojima RH nema sklopljen ugovor o socijalnom osiguranju

Činjenično stanje: Nerezident sportaš M. M. je za pružanje svojih usluga igranja ugovorio sa svojim klubom u Splitu bruto naknadu u svoti od 10.000,00 kuna, i nije u sustavu PDV-a.

Rb
Opis
Obračun

1. Bruto naknada za travanj 2012.
10.000,00
2. PDV (Nije u sustavu PDV-a)
0,00
- 3. PRIMITAK (1)**
10.000,00
4. 30% zakonski priznatih troškova
3.000,00
- 5. OSNOVICA ZA OBRAČUN DOPRINOSA (3-4)**
7.000,00
- 6. Doprinos za MIO 20%**
1.400,00
- 7. OSNOVICA ZA OBRAČUN POREZA (5-6)**
5.600,00
8. Porez na dohodak po stopi od 25%
1.400,00
9. Prirez na porez se ne plaća
0,00
- 10. Ukupan porez i prirez – za doznačiti (8+9)**
1.400,00
11. NETO NAKNADA (3-6-10) po Ugovoru
7.200,00
12. PDV (2)
0,00

¹⁰ Zakon o doprinosima, „Narodne novine“ br. /08., 152/08., 94/09., 18/11., 22/12., Pravilnik o doprinosima, „Narodne novine“ br. /09., 9/09. - ispravak, 97/09., 25/11., 61/12.

13. Ukupno za doznaku poreznom obvezniku: (11+12)

7.200,00

14. Doprinos za zdravstveno osiguranje 13% na osnovicu pod 5

910,00

**2.2 OPOREZIVANJE PRIMITAKA SPORTAŠA AMATERA U TIMSKIM I
POJEDINAČNIM SPORTOVIMA**

Prema odrednicama Zakona o porezu na dohodak, oporezivanje primitaka sportaša amatera u timskim i pojedinačnim sportovima obavlja se, ovisno o dobiti amaterskog sportaša amatera, na jedan od sljedećih načina: a) po odbitku od drugih dohodaka b) kao samostalnost uz vođenje propisanih poslovnih knjiga, a sve u skladu sa čl. 17.-26., čl. 32., čl. 36., čl. 47.-48. Zakona o porezu na dohodak.

Primjer I. Oporezivanje primitaka sportaša amatera koji porez na dohodak plaćaju po odbitku, i nisu u sustavu PDV-a – drugi dohodak

Činjenično stanje: Sportaš amater M. M. je za pružanje svojih usluga igranja ugovorio sa svojim isplatiteljem bruto naknadu u svoti od 10.000,00 kuna, pri čemu se odlučio za plaćanje poreza po odbitku – drugi dohodak.

Rb
Opis
Obračun

1. Bruto naknada za travanj 2012.

10.000,00

2. PDV (Nije u sustavu PDV-a)

0,00

3. PRIMITAK (1)

10.000,00

4. Doprinos za MIO 20%

2.000,00

5. OPOREZIVI DOHODAK

8.000,00

6. Porez na dohodak po stopi od 25%

2.000,00

7. Prirez na porez Split - 10%

200,00

8. Ukupan porez i prirez – za doznačiti (6+7)

2.200,00

9. NETO NAKNADA (1-4-8)

5.800,00

10. PDV (2)

0,00

11. Doprinos za zdravstveno osiguranje 13% na osnovicu pod 1

1.300,00

Primjer II. Oporezivanje primitaka sportaša amatera koji porez na dohodak plaćaju po odbitku, i u sustavu su PDV-a – drugi dohodak

Činjenično stanje: Sportaš amater M. M. je za pružanje svojih usluga igranja ugovorio sa svojim isplatiteljem bruto naknadu u svoti od 10.000,00 kuna, pri čemu se odlučio za plaćanje poreza po odbitku – drugi dohodak i u sustavu je PDV-a.

Rb
Opis
Obračun

1. Bruto naknada za travanj 2012.

10.000,00

2. PDV 25%

2.500,00

3. PRIMITAK (1)

10.000,00

4. Doprinos za MIO 20%

2.000,00

5. OPOREZIVI DOHODAK

8.000,00

6. Porez na dohodak po stopi od 25%

2.000,00

7. Prirez na porez Split - 10%

200,00

8. Ukupan porez i prirez – za doznačiti (6+7)

2.200,00

9. NETO NAKNADA (1-4-8)

5.800,00

10. PDV (2)

2.500,00

11. UKUPNO ZA ISPLATU SPORTAŠU AMATERU (9+10)

8.300,00

12. Doprinos za zdravstveno osiguranje 13% na osnovicu pod 1

1.300,00

Primjer III. Oporezivanje primitaka sportaša amatera prema Zakonu o porezu na dohodak – kao samostalna djelatnost

Sportaš amater poreze i doprinose obračunava i plaća slično kao i sportaš profesionalac.¹¹

2.3. OPOREZIVANJE SPORTSKIH STIPENDIJA

Sportske stipendije se ne oporezuju do 1.600,00 kuna mjesečno.

Primjer I. sportske stipendije

Činjenično stanje: Sportska stipendija bruto iznosi 4.000,00 kuna. Neoporezivi dio je 1.600,00 kuna.

Opis

Novčani iznosi u kunama

1. Ukupni mjesečni primitak bruto stipendija
3.000,00
2. Neoporezivi dio stipendije
1.600,00
3. Dohodak koji je ujedno i porezna osnovica (1 –2)
1.400,00
4. Porez po stopi od 25% (1.400,00 x 25%)
350,00
5. Prirez porezu na dohodak
(iznos poreza na dohodak x stopa prireza tj. 350,00 x 10%)
35,00
6. Ukupno porez i prirez (4+5)
385,00
7. Isplata (1-6)
2.615,00

¹¹ Vidjeti naslov Oporezivanje primitaka sportaša profesionalac prema Zakonu o porezu na dohodak – kao samostalna djelatnost primjer III.

2.4. OPOREZIVANJE I ISPLATA NAGRADA SPORTAŠIMA PROFESIONALCIMA I AMATERIMA ZA SPORTSKA OSTVARENJA PO POSEBNIM PROPISIMA

Primjer I. Obračun i isplata nagrada sportašima profesionalcima po posebnim propisima¹²

Činjeničnono stanje: Sportašu profesionalcu isplaćuje se nagrada za posebno sportsko ostvarenje prema posebnim propisima u bruto svoti od 25.000,00 kuna.

Rb
Opis
Obračun

1. Bruto nagrada za sportska ostvarenja	25.000,00
2. Neoporezivi iznos nagrade	20.000,00
3. OPOREZIVI PRIMITAK – DRUGI DOHODAK	5.000,00
4. Porezno priznati izdatak 30%	1.500,00
5. OSNOVICA ZA OBRAČUN POREZA NA DOHODAK	3.500,00
6. Porez na dohodak po stopi od 25%	875,00
7. Prirez porezu na dohodak – Split 10%	87,50
8. UKUPNO POREZ I PRIREZ	962,50
9. Neoporezivi neto iznos nagrade (2)	20.000,00
10. Oporezivi neto iznos nagrade (3-8)	4.037,50
11. UKUPNO NETO NAGRADA ZA ISPLATU SPORTAŠU (9+10)	24.037,50

¹² Nagrade za sportska ostvarenja prema posebnim propisima do 20.000,00 kuna godišnje, se ne oporezuju ako se radi o sportašima profesionalcima i sportašima amaterima (čl. 45. Pravilnika o porezu na dohodak). Sportaš profesionalac ne plaća doprinose za obvezna osiguranja, dok sportaš amater plaća doprinose za obvezna osiguranja prema čl. 1., čl. 2., čl. 5., čl. 7., čl. 14., čl. 64.-67., čl. 72.-75., čl. 80.-85., čl. 209., čl. 214.-216. Zakona o doprinosima.

Primjer II. Obračun i isplata nagrada sportašima amaterima po posebnim propisima

Činjenično stanje Sportašu amateru, koji nije osiguran po osnovi bavljenja tom djelatnošću, isplaćuje se nagrada za posebno sportsko ostvarenje prema posebnim propisima u bruto svoti od 25.000,00 kuna.

Rb	Opis
	Obračun
1.	Bruto nagrada za sportska ostvarenja
	25.000,00
2.	Neoporezivi iznos nagrade
	20.000,00
3.	OPOREZIVI PRIMITAK – DRUGI DOHODAK – osnovica za doprinose
	5.000,00
4.	Doprinos za MIO 20%
	1.000,00
5.	OSNOVICA ZA OBRAČUN POREZA NA DOHODAK
	4.000,00
6.	Porez na dohodak po stopi od 25%
	1.000,00
7.	Prirez porezu na dohodak – Split 10%
	100,00
8.	UKUPNO POREZ I PRIREZ
	1.100,00
9.	Neoporezivi neto iznos nagrade (2)
	20.000,00
10.	Oporezivi neto iznos nagrade (3-4-8)
	2.900,00
11.	UKUPNO NETO NAGRADA ZA ISPLATU SPORTAŠU (9+10)
	22.900,00
12.	Doprinos za zdravstveno osiguranje 13% na osnovicu pod 3
	650,00

2.5. OPOREZIVANJE PRIMITAKA SPORTSKIH SUDACA, DELEGATA, I DRUGIH OSOBA U SPORTU U TIMSKIM I POJEDINAČNIM SPORTSKIM NATJECANJIMA NA SVIM RAZINAMA NATJECANJA

Primjer I. Oporezivanje primitaka sportskih sudaca, delegata, i drugih osoba u sportu na profesionalnim timskim i pojedinačnim sportskim natjecanjima

Činjenično stanje: iz Splita za pružanje usluga suđenja prvenstvene utakmice Prve profesionalne lige, isplaćuje se bruto 3.000,00 kuna. Sudac nije u sustavu PDV-a.

Rb

Opis

Obračun

- 1. Bruto naknada za suđenje na utakmici**
3.000,00
2. PDV (Nije u sustavu PDV-a)
0,00
- 3. PRIMITAK - oporezivi dohodak (1)**
3.000,00
4. Porez na dohodak po stopi od 25%
750,00
5. Prirez na porez Split - 10%
75,00
- 6. Ukupan porez i prirez – za doznačiti (4+5)**
825,00
7. NETO NAKNADA (1-6)
2.175,00
8. PDV (2)
0,00
- 9. Ukupno za isplatu sucu**
2.175,00

Primjer II. Oporezivanje primitaka sportskih sudaca, delegata, i drugih osoba u sportu na amaterskim timskim i pojedinačnim sportskim natjecanjima

Činjenično stanje: Sucu iz Splita za pružanje usluga suđenja prvenstvene utakmice Druge amaterske lige, isplaćuje se bruto 1.000,00 kuna, sudac nije u sustavu PDV-a.

Rb
Opis
Obračun

1. Bruto naknada za suđenje na utakmici, a

1.000,00

2. PDV (Nije u sustavu PDV-a)

0,00

3. PRIMITAK - oporezivi dohodak (1)

1.000,00

4. Porez na dohodak po stopi od 25%

250,00

5. Prirez na porez Split - 10%

25,00

6. Ukupan porez i prirez – za doznačiti (4+5)

275,00

7. NETO NAKNADA (1-6)

725,00

8. PDV (2)

0,00

9. Ukupno za isplatu sucu

725,00

2.6. POREZ NA DOHODAK OD NESAMOSTALNOG RADA

U državama članicama Europske unije uobičajeno je da klub sklapa ugovor o radu sa sportašem profesionalcem, dok ta praksa nije uobičajena u Republici Hrvatskoj. Kad bi se sklapao ugovor o radu sa sportašem profesionalcem onda bi se plaća obračunavala na sljedeći način:

Činjenično stanje: Profesionalni sportaš ima prebivalište u gradu u kojem je propisana stopa prireza porezu na dohodak u visini od 10%. Profesionalni sportaš je ostvario ukupni primitak (bruto plaću) za svibanj 2012. godine od kluba X u iznosu od 10.000,00 kuna. Profesionalni sportaš uzdržava jedno dijete (prvo dijete).

Opis
Iznos u kunama

1. Ukupni primitak (bruto plaća)

10.000,00

2. Doprinos za obvezno mirovinsko osiguranje iz ukupnog primitka 20% ili 15 % + 5 %
2.000,00
3. Dohodak = primitak - izdatak (1 -2)
8.000,00
4. Osnovni osobni odbitak
2.200,00
5. Dio osobnog odbitka za uzdržavane članove prvo dijete
1.100,00
6. Osobni odbitak (4+5)
3.300,00
7. Porezna osnovica = dohodak - osobni odbitak (3-6)
4.700,00
8. Mjesečna porezna osnovica izračunava se:
2.200,00 x 12% = 264,00 kn
2.500,00 x 25% = 625,00 kn
264,00 + 625,00 = 889,00 kn mjesečni porez
889,00 x 10% = 88,90 prirez
889,00 + 88,90 = 977,90 ukupno poreza i prireza
977,90
9. Plaća za isplatu (neto plaća)
dohodak - plaćeni porez + prirez (3-8)
7.022,10

Klub X kod kojeg je zaposlen profesionalni sportaš obveznik je doprinosa na ukupni primitak (bruto plaću) kako slijedi:

1. Doprinos za (osnovno) zdravstveno osiguranje 13%	10.000,00 x 13% = 1.300,00
2. Poseban doprinos za zdravstveno osiguranje zaštite zdravlja na radu 0,5%	10.000,00 x 0,5% = 50,00
3. Doprinos za zapošljavanje 1,7% (ili doprinos za zapošljavanje 1,6%, odnosno poseban doprinos za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom 0,1%)	10.000,00 x 1,7% = 170,00 10.000,00 x 1,6% = 160,00 10.000,00 x 0,1% = 10,00
4. Ukupna obveza poslodavaca X (1+2+3)	1.520,00

2.7. OPOREZIVANJE TRANSFERA (PRODAJA IGRAČA) U TUZEMSTVU I INOZEMSTVU

Obavljeni transferi (prodaja igrača) iz jednog sportskog kluba u drugi sportski klub u Republici Hrvatskoj smatra se obavljenom uslugom u smislu čl. 5. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.¹³ Porez na dodanu vrijednost plaća se prema mjestu isporuke dobara ili obavljanja usluga, pri čemu se tuzemstvo smatra jednim mjestom isporuke dobara, odnosno obavljanja usluga, stoga se na tako obavljeni transfer plaća porez na dodanu vrijednost po stopi od 25%.

Obavljeni transferi (prodaja igrača) iz jednog sportskog kluba iz Republike Hrvatske u drugi sportski klub u inozemstvo (posebno u države članice EU) ne oporezuje se porezom na dodanu vrijednost po stopi od 25%, jer je Republika Hrvatska prihvatila Šestu smjernicu Europske unije o porezu na dodanu vrijednost koja je donijeta 1997. godine.¹⁴ Drugim riječima usvojeno je načelo odredišta, odnosno prema načelu zemlje odredište dobara u međunarodnoj razmjeni terete se isključivo porezom na dodanu vrijednost zemlje u kojoj dolazi do krajnje potrošnje.¹⁵ Prema načelu zemlje odredišta sva dobra i obavljene usluge koja se izvoze oslobođene su od plaćanja poreza na dodanu vrijednost, što znači da će se na obavljeni transfer (prodaju igrača) iz jednog sportskog kluba iz Republike Hrvatske u drugi sportski klub u Saveznu Republiku Njemačku plaćati njemački porez na dodanu vrijednost.

2.8. OPOREZIVANJE SPORTSKIH KLUBOVA KOJI SU OSNOVANI KAO SPORTSKA DIONIČKA DRUŠTVA I UDRUGA ZA NATJECANJE

Sportska dionička društva obveznici su plaćanja poreza na dobit koji se plaća po stopi od 20%. Drugim riječima sportska dionička društva plaćaju porez na dobit kao trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi (čl. 2. Zakona o porezu na dobit).¹⁶

Klubovi koji su registrirani kao udruge za natjecanje ne plaćaju porez na dobit

¹³ „Narodne novine“ br. 95., 106/96., 164/98., 105/99., 54/00., 73/00., 48/04., 82/04., 90/05., 76/07., 87/09., 94/09., 22/12.

¹⁴ Da bi se to moglo ostvariti temeljni tekst Šeste PDV smjernice dopunjen je takozvanim dopunskim smjernicama od 1997. godine do konca 2006. godine točno 30 puta. S ovim brojnim izmjenama i dopunama sam tekst Šeste PDV smjernice postao je nepregledan i nerazumljiv. Zbog toga se pojavila potreba da se izvrši sistematizacija propisa u jednom dokumentu koji bi bio pregledniji i razumniji. Tako je konačno Vijeće ministara Europske unije koncem 2006. godine (28. studenog 2006. godine) usvojio takav akt koji je obavljen u Službenom glasniku Europske unije kao Smjernica Vijeća 2006/112 EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost s početkom primjene od 1. siječnja 2007. godine. Podrobnije vidjeti u: *Javor, Lj.*, Pravna stečevina Europske unije o porezu na dodanu vrijednost, Financije i porezi, br. 1/07, Zagreb, 2007., str. 222.

¹⁵ O međunarodnoj razmjeni i načelima poreza na dodanu vrijednost podrobnije vidjeti u: *Šimović, J. i suradnici*, Porez na dodanu vrijednost, Birotehnika, Zagreb, 1997., str. 52.

¹⁶ „Narodne novine“ br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12.

iako obavljaju iste djelatnosti kao i sportska dionička društva. Npr. nogometni klub Hajduk kao sportsko dioničko društvo plaća porez na dobit, dok taj porez ne plaća nogometni klub Dinamo jer je osnovan kao udruga. Mišljenja smo kako bi i svi drugi klubovi koji su osnovani kao udruge trebali plaćati porez na dobit kao što to plaćaju sportska dionička društva, glede toga što dolazi do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu između onih koji porez na dobit plaćaju i onih koji ne plaćaju, a taj argument nalazi i svoje uporište u čl. 2. st. 7. i 8. Zakona o porezu na dobit u kojem je regulirano sljedeće:

“Državne ustanove, ustanove jedinica područne (regionalne) samouprave, ustanove jedinica lokalne samouprave, državni zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruge, umjetničke udruge, dobrovoljna vatrogasna društva, zajednice tehničke kulture, turističke zajednice, sportski klubovi, sportska društva i savezi, zaklade i fondacije nisu obveznici poreza na dobit. Iznimno sve navedene osobe ako obavljaju gospodarstvenu djelatnost, a neoporezivanje te djelatnosti bi dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, Porezna uprava će na vlastitu inicijativu ili na prijedlog drugih poreznih obveznika ili druge zainteresirane osobe, rješenjem utvrditi da su navedene osobe obveznici poreza na dobit za tu djelatnost.” Na pitanje kada će ove zakonske odredbe zaživjeti u našoj porezno-pravnoj praksi vrlo je teško dati odgovor.

3. KAZNENOPRAVNA ODGOVORNOST ZA UTAJU POREZA I DRUGIH DAVANJA U SPORTU

Prilikom razmatranja kaznenopravne odgovornosti za utaju poreza, u pravilu razlikujemo dva oblika nezakonite porezne utaje: potpunu i djelomičnu poreznu utaju ili defraudaciju poreza. Od navedenih nezakonitih djelovanja nužno je razlikovati zakonito umanjivanje poreza, odnosno porezno planiranje koje se odnosi na takvo djelovanje poreznog obveznika kojim on smanjuje poreznu obvezu sukladno slovu zakona, odnosno intencijama zakonodavca i time postiže određene „ekonomske“ učinke koje je zakonodavac i predvidio.¹⁷ Recentna istraživanja ukazuju kako središnji problem hrvatskih javnih financija nisu porezi, već velika javna potrošnja i njezin stalni rast.¹⁸ Kod gubitka poreza zbog rasta

¹⁷ Šimović, J.; Rogić Lugarić, T.; Cindori, S., Utaja poreza u Republici Hrvatskoj i mjere za njezino sprječavanje, HLJKPP 2/2007, str. 600. i 594. Pri tome potpuna porezna utaja nastaje ako porezni obveznik ne prijavi cjelokupni iznos ostvarenog prihoda, odnosno dohodak koji podliježe oprezivanju, ako ne prijavi posjedovanje imovine koja je predmet oprezivanja ili ako prikrije određene relevantne činjenice, događaje ili djelatnosti koje služe kao povod za oprezivanje, dok je o djelomičnoj poreznoj utaji riječ kada porezni obveznik podnosi nepotpunu i/ili lažnu deklaraciju o veličini prihoda i dohotka, o vrijednosti imovine, o činjenicama, događajima ili djelatnostima koje se uzimaju u obzir pri oprezivanju, odnosno kada daje nepotpune podatke o objektu (objektima) oprezivanja te tako utječe na smanjenje porezne obveze. Jelčić, Bo. prema Idem.

¹⁸ Navodi se kako je javna potrošnja relativno veća nego u sličnim tranzicijskim zemljama te da se gotovo 70% sredstava troši za neproduktivne namjene kao što su mirovine, zdravstvo, razne socijalne naknade te plaće u javnom sektoru. Kesner-Škreb, M., Što s porezima u Hrvatskoj? Porezno opterećenje, oprezivanje dohotka, dobiti i imovine, Newsletter br. 32 – Rujan 2007., Institut za javne financije, str. 1., 2.

sive ekonomije porezne vlasti uobičajeno reagiraju kompenzacijom povećanim poreznim stopama što rezultira dodatnim opterećenjem onog dijela gospodarstva koje plaća poreze, čime mu se povećavaju troškovi i smanjuje konkurentnost.¹⁹ Do istog zaključka možemo doći i u sportu; naime, nesumnjivo je slabljenje konkurentnosti onih klubova koji npr. prilikom transfera igrača plate porez u odnosu na klubove koji pri takvim pravnim poslovima vrše utaju poreza.

Prema važećem KZ-u iz 1997. godine²⁰ porezna utaja propisana je odredbom čl. 286. kao „utaja poreza i drugih davanja“ i počiniteljem se smatra onaj tko s ciljem da on ili druga pravna ili fizička osoba izbjegne potpuno ili djelomično plaćanje poreza, doprinosa mirovinskog i zdravstvenog osiguranja, drugih propisanih doprinosa ili davanja, daje lažne podatke o zakonito stečenim dohocima, o predmetima ili o drugim činjenicama koje su od utjecaja na utvrđivanje iznosa ovakvih obveza, ili tko s istim ciljem u slučaju obvezne prijave ne prijavi zakonito stečeni prihod, odnosno predmet, 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.²¹ Kvalificirani oblik propisan je u odredbi st. 2. kada je prouzročena šteta velikih razmjera, a počinitelj je postupao s ciljem prouzročenja takve štete.²²

U 2011. u Republici Hrvatskoj je za osnovni oblik ovog kaznenog djela (čl. 286. st. 1. Kaznenog zakona) prijavljeno 58, a za kvalificirani oblik iz st. 2. 23 punoljetne osobe. Iste godine optuženo je 66 punoljetnih osoba za kazneno djelo iz st. 1. te jedna za st. 2. U odnosu na broj prijavljenih i optuženih punoljetnih osoba za ovo kazneno djelo, 29 je osuđenih punoljetnih osoba za utaju poreza i drugih davanja iz st. 1. od kojih je 26 uvjetnih osuda.²³

Radi usporedbe, navodimo da je u SR Njemačkoj 2011. godine vođeno 16 119 kaznenih postupaka zbog utaje poreza i izrečene su novčane kazne u iznosu od otprilike 28,9 milijuna eura, dok se procjenjuje da je iznos utajenog poreza 2,2

¹⁹ Lovrinčević, Ž.; Marić, Z.; Mikulić, D.: Maastrichtski kriteriji i uključivanje sive ekonomije – slučaj Hrvatske, Privredna kretanja i ekonomska politika 106/2006., str. 33., 34.

²⁰ „Narodne novine“ br. 110/97., 27/98., ispr. 50/00., 129/00., 51/01., 111/03., 190/03. – Odluka USRH, 105/04, 84/05.- ispr., 71/06, 110/07., 152/08., 57/11., 77/11. – Odluka USRH, u daljnjem tekstu KZ.

²¹ Nije potrebno napominjati da utaju poreza treba razlikovati od poreznog duga općenito. Kod poreznog duga, porezni dužnik je izvršio svoju zakonsku obvezu te uredno dao točne podatke o zakonito stečenim dohocima, o predmetima ili o drugim činjenicama koje su od utjecaja na utvrđivanje iznosa ovakvih obveza, ili tko s istim ciljem u slučaju obvezne prijave ne prijavi zakonito stečeni prihod, odnosno predmet, ili druge činjenice koje su od utjecaja na utvrđivanje ovakvih obveza, koje je po zakonu dužan prijaviti.

²² Relativna zastara pokretanja kaznenog postupka za kazneno djelo iz čl. 286. st. 1. iznosi 5 godina, a za kvalificirani oblik djela iz stavka 2. 10 godina. Zanimljivo je spomenuti da je zbog povećanih nastojanja na sprječavanju i kažnjavanju utaje poreza, u SR Njemačkoj izmjenom zakona od 25. 12. 2008. godine produljen rok zastare za teške slučajeve porezne utaje s pet na deset godina. Haas i Wilke iz niza razloga, između ostalog i podosta proizvoljnog određivanja što su to „teški slučajevi porezne utaje“ smatraju upitnim ustavnost takvog rješenja. Opširnije, v. Haas, C.; Wilke D.: Steuerhinterziehung und Rechtsstaat, Neue Zeitschrift für Strafrecht, Heft 6, (2010.), str. 297.-306.

²³ Prema podacima objavljenim u Statističkom izvješću br. 1478 od 29. lipnja 2012. Državnog zavoda za statistiku, Punoljetni počinitelji kaznenih djela, prijave, optužbe i osude u 2011., str. 28., 70., 126. i 127.

milijardi Eura.²⁴ Istraživanja utaje poreza u Austriji ukazuju na veliku povezanost rada na crno i utaje poreza, kao i značajnu tolerantnost građana prema ovom kaznenom djelu.²⁵ Upravo kako bi se smanjile porezne utaje 2005. je u Austriji izvršena opširna porezna reforma te je prvi put u povijesti *Finanzstrafgesetz* za financijske delikte poput utaje davanja u vrijednosti višoj od 500.000,- eura propisana kazna zatvora iznad tri godine.²⁶

Dana 1. siječnja 2013., u Republici Hrvatskoj stupa na snagu novi Kazneni zakon.²⁷ Novim KZ-om kaznenopravna regulacija utaje poreza i drugih davanja je doživjela znatne izmjene. Kao prvo, sam naziv djela izmijenjen je u „utaju poreza ili carine“, djelo je uvršteno u glavu XIV. – kaznena djela protiv gospodarstva, a počiniteljem se smatra tko s ciljem da on ili druga osoba potpuno ili djelomično izbjegne plaćanje poreza ili carine daje netočne ili nepotpune podatke o dohocima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od utjecaja na utvrđivanje iznosa porezne ili carinske obveze ili tko s istim ciljem u slučaju obvezne prijave ne prijavi prihod, predmet ili druge činjenice koje su od utjecaja na utvrđivanje porezne ili carinske obveze, pa zbog toga dođe do smanjenja ili neutvrđenja porezne ili carinske obveze u iznosu koji prelazi dvadeset tisuća kuna. Odredbom st. 2. propisano je kažnjavanje za korištenje porezne olakšice ili carinske povlastice u iznosu većem od dvadeset tisuća kuna suprotno uvjetima pod kojima je dobivena. Kvalificirani oblik djela propisan je odredbom st. 3. – kada je postupanje iz st. 1. i 2. dovelo do smanjenja ili neutvrđenja porezne obveze velikih razmjera.²⁸ S domaćim porezima i carinama izjednačena su i sredstva Europske unije u st. 4.

Zbog okolnosti da je cjelokupna dosadašnja sudska praksa utemeljena na odredbama KZ-a, sljedeća razmatranja biti će koncipirana na istim odredbama uz odgovarajuće primjedbe koje se odnose na Novi KZ.

²⁴ <http://www.focus.de/finanzen/steuern/kampf-gegen-steuerhinterziehung-in-deutschland>

²⁵ Kirchler, E.; Muehlbacher, S.; Wahl, I., Wirtschaftskriminalität: Zur Effizienz von Kontrollen und Strafen auf Steuerehrlichkeit, u Eilmansberger, Thomas i dr., Wirtschaftstrafrecht, Linde, Wien, 2008., str. 4.

²⁶ Hilf, M., System des Wirtschaftsstrafrechts, u Eilmansberger, Thomas i dr., Wirtschaftstrafrecht, Linde, Wien, 2008., str. 23. U jednoj presudi koja je nedavno razmatrana pred njemačkim Saveznim sudom pod BGH, *Beschl. vom 18. Januar 2011- 1 StR 561/10 (LG Limburg)* okrivljeniku je izrečena kazna zatvora u trajanju od pet godina i šest mjeseci za utaju poreza u iznosu od 2,4 milijuna eura, v. *Entscheidungen, Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*, 5/2011., str. 191.

²⁷ Kazneni zakon, „Narodne novine“ br. 125/11., u daljnjem tekstu Novi KZ.

²⁸ Prilikom donošenja Novog KZ-a propuštena je prilika za unošenjem daljnjih kvalifikatornih okolnosti poput počinjenja djela zlouporabom ovlaštenja ili položaja dužnosnika, primjenom krivotvorenih potvrdi ili u sastavu grupe ili zločinačke organizacije kao što je u njemačkom „*Abgabenordnung*“ §370 Abs. 3. (www.juris.de), u daljnjem tekstu AO. Na povezanosti utaje u suvremenom svijetu i organiziranog kriminaliteta te počinjenju djela u sastavu grupe i zločinačke organizacije kao kvalifikatorne okolnosti upozoravao je već *Novoselec, P.*, Uvod u gospodarsko kazneno pravo, Pravni fakultet u Zagrebu, Zagreb, 2009., str. 135.

3.1. KRUG POČINITELJA KAZNENOG DJELA UTAJE POREZA I DRUGIH DAVANJA

Odredbom čl. 286. KZ-a počinitelj je označen kao „tko“ što ukazuje da je riječ o *delictum communium*²⁹, dakle, počinitelj može biti bilo koja fizička ili pravna osoba. Međutim, obzirom da radnja počinjenja ovog kaznenog djela može biti označena kao činjenje (davanje lažnih podataka) i nečinjenje (neprijavljivanje zakonito stečenog prihoda) i počinitelj se različito određuje ovisno o prirodi radnje. Kod utaje poreza i drugih davanja činjenjem počinitelj doista može biti bilo koja fizička ili pravna osoba, kao i punomoćnik poreznog dužnika i poreznik savjetnik kad npr. preuzme vođenje knjigovodstva i potpiše završni račun, dok u slučaju kada je riječ o nečinjenju, počinitelj može biti samo garant, odnosno osoba koja je dužna podnijeti poreznu prijavu.³⁰ Prema njemačkoj literaturi, slično kao i kod nas, počiniteljem ovog kaznenog djela aktivnom radnjom, odnosno činjenjem smatra se svatko tko daje netočne ili nepotpune podatke poreznoj službi, dok se u slučaju porezne utaje nečinjenjem radi o posebnom kaznenom djelu kojeg može počinuti samo onaj tko ima obvezu priopćavanja.³¹ Kako bi se precizirao pojam počinitelja ovog kaznenog djela, potrebno je posegnuti za posebnim zakonodavstvom, prije svega odredbama Zakona o sportu.

Osobe u sustavu sporta, prema Zakonu o sportu³² mogu biti fizičke, pravne osobe i školska sportska društva koja se osnivaju bez pravne osobnosti.

3.1.1. Fizičke osobe u sustavu sporta

Fizičke osobe u sustavu sporta su sportaši, treneri, osobe osposobljene za rad u sportu, osobe koje sudjeluju u organiziranju i vođenju sportskog natjecanja (sportski sudac, sportski delegat i sportski povjerenik) i menadžeri u sportu. **Sportaši** (sportašica, sportaš) su osobe koje se pripremaju i sudjeluju u sportskim natjecanjima kao članovi pravne osobe ili kao osobe koje obavljaju samostalnu sportsku djelatnost sudjelovanja na sportskim natjecanjima.³³ Hrvatski olimpijski odbor, Hrvatski paraolimpijski odbor i Hrvatski sportski savez gluhih mogu izdati rješenje o razvrstavanju sportaša u određenu kategoriju na temelju ostvarenih

²⁹ Jednaka je situacija u Novom KZ-u. Novoselec, P. Ukazuje da moderni zakonici počinitelje gospodarskih kaznenih djela najčešće označuju pomoću riječi „tko“ što ipak ne znači da su ta kaznena djela nužno postala *delicta communia* jer se krug počinitelja može suziti na osobe s određenim svojstvom na drugi način; npr. kod ključnog gospodarskog kaznenog djela u njemačkom pravu – zlorabe povjerenja, počinitelj je osoba koja je dužna voditi brigu o tuđim imovinskim interesima pa njemačka doktrina to kazneno djelo, iako njegov opis počinje sa „tko“, tretira kao *delictum proprium*. Novoselec, P., Aktualni problemi hrvatskog gospodarskog kaznenog prava, HLJKPP, Zagreb, vol. 14, br. 2/2007., str. 375.

³⁰ Novoselec, P., bilj. 28., str. 134., 135.

³¹ Walter, T.; Lohse, C.; Dürer, R., Innergemeinschaftliche Lieferung und Mehrwertsteuerhinterziehung in Deutschland und im EU-Ausland, Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerrecht, 4/2012, str. 129.

³² Čl. 5. Zakona o sportu. Kada je u tekstu naveden samo zakonski članak, odnosi se na Zakon o sportu.

³³ Čl. 6.

sportskih rezultata vrhunskim, vrsnim ili darovitim sportašima.³⁴ Sportaš koji sudjeluje kao član pravne osobe u sportskim natjecanjima može imati status profesionalnog sportaša ili amatera. Puno je češća u sudskoj praksi utaja poreza i drugih davanja kod profesionalnih sportaša nego kod amatera. **Trener** je osoba koja programira i provodi sportsku pripremu, sportsku rekreaciju i poduku.³⁵ **Osoba osposobljena za rad u sportu** (instruktor, voditelj i sl.) je osoba koja podučava građane osnovnoj tehnici pojedinog sporta ili provodi sportsku rekreaciju građana, a osposobljena je za taj rad putem ustanove za osposobljavanje kadra u sportu.³⁶ **Sportski sudac, sportski delegat i povjerenik** su osobe koje sudjeluju u organiziranju i vođenju sportskog natjecanja i ispunjavaju uvjete propisane pravilima odgovarajućeg nacionalnog saveza (čl. 11. st. 1.). **Menadžer u sportu** je osoba koja je prema pravilima nacionalnog saveza ovlaštena obavljati poslove posredovanja prelaska sportaša iz jednog sportskog kluba u drugi.³⁷ Sudska praksa nam ukazuje kako su vrlo često među počiniteljima ovog kaznenog djela upravo sportski menadžeri, što je i razumljivo obzirom na njihovu ulogu prilikom transfera sportaša.

3.1.2. Pravne osobe u sustavu sporta

Pravne osobe u sustavu sporta su udruge, trgovačka društva i ustanove. **Sportske udruge** su udruge koje se osnivaju radi obavljanja sportskih djelatnosti propisanih Zakonom o sportu (čl. 14. st.1.). Trgovačko društvo, u smislu Zakona o sportu je društvo registrirano za obavljanje sportskih djelatnosti, a u slučaju da trgovačko društvo obavlja sportsku djelatnost sudjelovanja u sportskim natjecanjima mora imati pravni oblik **dioničkog društva**.³⁸ **Ustanove** se mogu osnivati za trajno obavljanje sportskih djelatnosti sportske rekreacije, poduke, upravljanja i održavanja sportske građevine (čl. 16. st. 1.). Na osnivanje udruga, sportskih dioničkih društava i ustanova primjenjuju se Zakon o udrugama, Zakon o trgovačkim društvima i Zakon o ustanovama.

Da bismo pobliže utvrdili počinitelja utaje poreza i drugih davanja u pravnim osobama, potrebno je odgovoriti na pitanje tko je odgovorna osoba u njima. Naime, temelj odgovornosti pravne osobe je kazneno djelo odgovorne osobe ako se njime povređuje neka dužnost pravne osobe ili je njime pravna osoba ostvarila ili trebala ostvariti protupravnu imovinsku korist za sebe ili drugoga, a odgovorna osoba je fizička osoba koja vodi poslove pravne osobe ili joj je povjereno obavljanje poslova iz područja djelovanja pravne osobe.³⁹ Sukladno

³⁴ Vrhunski sportaši: I., II. i III. kategorija, vrsni: IV. kategorija i daroviti sportaši: V. i VI. kategorija. Za ovakve sportaše u Zakonu o sportu primjenjuje se pojam kategorizirani sportaš (čl. 6.).

³⁵ Čl. 9. st. 1.

³⁶ Dodatni uvijet je da sportsku rekreaciju građana može provoditi samo na temelju programa kojega je izradila osoba koja ima najmanje stručnu spremu propisanu za trenera prvostupnika (čl. 10.)

³⁷ Čl. 12.

³⁸ Čl. 15. st.1.

³⁹ Čl. 3. i 4. Zakona o odgovornosti pravnih osoba za kaznena djela, „Narodne novine“ br. 151/03.,

Zakonu o udrugama⁴⁰ članovi udruge upravljaju udrugom neposredno ili putem svojih izabranih predstavnika u tijelima udruge; udruga imenuje jednu ili više fizičkih osoba za zastupanje udruge. Prema tome, odgovorne osobe, odnosno odgovorne osobe u udrugama mogu biti svi članovi udruge ili u slučaju izbora predstavnika u tijela udruge, upravo izabrani predstavnici. Ustanovom upravlja pravno vijeće ili drugi kolegijalni organ. Pravno vijeće donosi programe rada i razvoja ustanova, nadzire njihovo izvršavanje, odlučuje o financijskom planu i godišnjem obračunu, predlaže osnivaču promjenu djelatnosti, daje osnivaču i ravnatelju ustanove prijedloge i mišljenja o pojedinim pitanjima te donosi odluke i obavlja druge poslove određene zakonom, aktom o osnivanju i statutom ustanove.⁴¹ Voditelj ustanove je ravnatelj koji organizira i vodi rad i poslovanje ustanove, predstavlja i zastupa ustanovu⁴², poduzima sve pravne radnje u ime i za račun ustanove, zastupa ustanovu u svim postupcima pred sudovima, upravnim i drugim državnim tijelima te pravnim osobama s javnim ovlastima. Odgovoran je za zakonitost rada ustanove. Kada je riječ o sportskim dioničkim društvima u praksi su najčešći počinitelji gospodarskih kaznenih djela kojima pripada i utaja poreza i carina članovi uprava i nadzornih odbora, no to mogu biti i zaposlenici kada imaju status punomoćnika po zaposlenju (zastupnici s.d.d.), kao i prokuristi i zastupnici po punomoći.⁴³

Zaključno možemo navesti kako je u slučaju počinjenja ovog kaznenog djela od strane pravne osobe u sustavu sporta u pravilu postoji kumulativna odgovornost fizičke, odnosno odgovorne osobe u pravnoj osobi i pravne osobe jer kod utaje poreza i drugih davanja iznos utajenog poreza i drugih davanja nesumnjivo predstavlja protupravnu imovinsku korist koju je pravna osoba „ostvarila ili trebala ostvariti“.⁴⁴ U svakom konkretnom slučaju potrebno je prije svega odrediti tko je odgovorna osoba u pravnoj osobi (što nerijetko neće biti lako) i utvrditi njezinu krivnju sa svim sastojcima.

110/07., 45/11. Nešto drukčiju definiciju odgovorne osobe daje odredba čl. 89. st. 7. KZ-a prema kojoj je odgovorna osoba ona osoba kojoj je povjeren određeni djelokrug poslova iz područja djelovanja pravne osobe, državnog tijela i tijela lokalne samouprave i uprave i tijela lokalne samouprave, dok je Novi KZ uskladio definiciju odgovorne osobe u odredbi čl. 87. st. 6. s definicijom iz Zakona o odgovornosti pravnih osoba za kaznena djela (s time da detaljnije navodi kako je fizičkoj osobi izričito ili stvarno povjereno obavljanje poslova iz područja djelovanja pravne osobe).

⁴⁰ Zakon o udrugama, „Narodne novine“ br. 88/01., 11/02., čl. 6.

⁴¹ Čl. 35. Zakona o ustanovama, „Narodne novine“ br. 76/93., 29/97., 47/99. i 35/08.

⁴² Čl. 37. Idem. Ravnatelj ustanove može dati punomoć drugoj osobi da zastupa ustanovu u pravnom prometu.

⁴³ Tako za počinitelje gospodarskih kaznenih djela *Novoselec, P.*, bilj. 28., str. 10.-32. Đurđević navodi kako je za određivanje odgovorne osobe u dioničkom društvu potrebno poznavati odgovarajuće odredbe Zakona o trgovačkim društvima, statut društva, poslovnik o radu uprave te isprave o imenovanju i opozivu. *Đurđević, Z.*, Komentar Zakona o odgovornosti pravnih osoba za kaznena djela, Narodne Novine, Zagreb, 2005., str. 47.

⁴⁴ Usp. *Đurđević, Z.*, bilj. 43., str. 35., o temelju odgovornosti pravnih osoba vidi i str. 33. – 42.

3.2. OBJEKTIVNA OBILJEŽJA

Objektivna obilježja temeljnog kaznenog djela iz st. 1. su: a) davanje lažnih podataka o zakonito stečenim dohocima, o predmetima ili o drugim činjenicama koje su od utjecaja na utvrđivanje iznosa ovakvih obveza; b) propuštanje prijavljivanja zakonito stečenog prihoda, odnosno predmeta ili druge činjenice koje su od utjecaja na utvrđivanje ovakvih obveza koje je po zakonu dužan prijaviti; c) iznos obveze čije se plaćanje izbjegava prelazi deset tisuća kuna. Kod obilježja a) i b) je zapravo riječ o alternativno navedenim radnjama počinjenja djela; činjenjem i nečinjenjem.⁴⁵ I u Novom KZ-u s prethodno pojašnjenim izmjenama zadržana su dva modaliteta počinjenja utaje poreza i carina obzirom na dvije vrste radnje počinjenja. Prema § 370. st. 1. njemačkog AO utaja poreza može se počiniti na dva različita i karakteristična načina: s jedne strane, počinitelj može biti porezni obveznik koji daje netočne podatke poreznoj službi, s druge strane, porezna služba koja uspostavlja netočnu dokumentacijsku podlogu i njome opskrbljuje sustav podataka uprave. Stoga se prvi oblik počinjenja djela povezuje i uspoređuje s kaznenim djelom prijevare, a drugi oblik sa zlouporabom povjerenja.⁴⁶

Utaja poreza i drugih davanja koncipirana je kao delikt apstraktnog ugrožavanja; naime, iako je u zakonskoj odredbi navedeno kako iznos obveze čije se plaćanje izbjegava prelazi deset tisuća kuna, ne traži se utvrđivanje takve štete, dakle, šteta nije objektivno obilježje temeljnog oblika ovog kaznenog djela. Međutim, kada je riječ o kvalificiranom obliku iz st. 2., šteta jest jedno od objektivnih obilježja, čime kvalificirani oblik predstavlja materijalno kazneno djelo.⁴⁷ Novim KZ-om ispravljen je ovaj nedostatak, pa se i za temeljni i kvalificirani oblik djela zahtijeva postojanje štete koja za temeljni oblik predstavlja smanjenje ili neutvrđenje porezne ili carinske obveze u iznosu koji prelazi dvadeset tisuća kuna, a za kvalificirani oblik tristo tisuća kuna sukladno Konvenciji o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica (šteta velikih razmjera).^{48 49}

⁴⁵ Vidi i Bačić, F., Pavlović, Š., Komentar Kaznenog zakona, Organizator, Zagreb, 2004., str. 993. Usp. Walter, T., Lohse, C., Dürrer, R., str. 127.

⁴⁶ Steinberg, G., Vollendung des § 370 Abs. 1. Nr. 1. AO trotz Kenntnis des zuständigen Finanzbeamten von der Fehlerhaftigkeit der gemachten Angaben? Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2/2012, str. 45. § 116I I AO normira obvezu državnih tijela i sudova, da sve činjenice za koje su saznali u obavljanju svoju dužnosti i koje se odnose na postojanje nekog poreznog kaznenog djela, dojavu Središnjem saveznom poreznom uredu (Bundeszentralamt für Steuern – BZSt) ili drugoj nadležnoj financijskoj službi. Ova obveza je osobito važna stoga što se u sudskim i drugim postupcima pred državnim tijelima saznaje za mnoge višestruko važne podatke važne za utvrđivanje imovine, što stoga ima osobito značenje za otkrivanje i dokazivanje poreznih kaznenih djela. Međutim, u praksi, kako ističe Bille, navedeni propis se jedva primjenjuje, unatoč tome što je nositelj dužnosti, koji ne izvrši svoju obvezu priopćavanja navedenih informacija, i sam kazneno odgovoran. Bille, J.: Die Strafbarkeit des Amtsträgers wegen Strafvereitelung und Steuerhinterziehung bei Verletzung der Mitteilungspflicht aus § 116I I AO, Neue Zeitschrift für Strafrecht, Heft 7, (2009.), str. 57.-62.

⁴⁷ Kritički o nedosljednosti st. 1. i 2. Novoselec, P., str. 133. i 134.

⁴⁸ Ministarstvo pravosuđa, Nacrt prijedlog Kaznenog zakona, Zagreb, lipanj 2011., str. 243. i pravno shvaćanje Su-IV-155/06-6 Kaznenog odjela Vrhovnog suda na sjednici održanoj 18. rujna 2006. U odnosu na KZ, Novim KZ-om povišen je iznos sa deset na dvadeset tisuća kuna za temeljni oblik djela.

⁴⁹ Convention on the protection of the European Communities' financial interests (PIF Convention), OJ C 316 od 27. 11. 1995., čl. 2. st. 1., vidi i Đurđević, Z., Kaznenopravna zaštita financijskih interesa

Novim KZ-om je neplaćanje doprinosa mirovinskog i zdravstvenog osiguranja obuhvaćeno kaznenim djelom protiv radnih odnosa i socijalnog osiguranja (glava XII.) i to povredom prava iz socijalnog osiguranja iz čl. 134.⁵⁰ što znači da će u budućnosti, u većini slučajeva (barem prema dosadašnjoj fenomenologiji) kazneni progon biti usmjeren na utaju poreza i carina u stjecađu sa povredom prava iz socijalnog osiguranja.

Objektom kritika do donošenja Novog KZ-a bila je i okolnost što se utaja poreza i drugih davanja ograničavala na zakonito stečene dohotke ili predmete, što je dovodilo do zaključka kako rad na crno, prema stajalištu KZ-a ne podliježe oporezivanju.⁵¹

Posebnu pažnju skrenuli bismo na pokušaj, odnosno dovršenje ovog kaznenog djela. Naime, prema odredbi čl. 286. st. 1. KZ-a (a obzirom na to da je djelo koncipirano kao apstraktni delikt ugrožavanja) ispunjavanje i predaja porezne prijave s lažnim podacima, odnosno, propust da se u zakonskom roku prijavi prihod već predstavlja dovršenje djela.⁵² Posljedica nemogućnosti pokušaja je isključenje dragovoljnog odustanka što je u suprotnosti s zahtjevom za stimuliranje počinitelja da daju točne podatke o poreznim obvezama, pa bar i naknadno.⁵³ Prema izričitoj odredbi § 370. st. 2. njemačkog AO pokušaj utaje poreza je kažnjiv. Švicarski *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer* također propisuje kažnjivost pokušaja.⁵⁴

3.3. SUBJEKTIVNO OBILJEŽJE I KRIVNJA

Subjektivno obilježje utaje poreza i drugih davanja ili subjektivni element protupravnosti je postupanje s ciljem potpunog ili djelomičnog izbjegavanja plaćanja poreza i drugih davanja. Ovaj subjektivni element protupravnosti u

Europske unije, doktorska disertacija, Pravni fakultet u Zagrebu, Zagreb, 2003., str. 392.

⁵⁰ Tko drugome uskrati ili ograniči pravo iz mirovinskog ili zdravstvenog osiguranja ili osiguranja od nezaposlenosti utvrđenog zakonom ili uskrati uplatu doprinosa za zapošljavanje osoba s invaliditetom, ako time nisu ispunjena obilježja nekog drugog kaznenog djela, kaznit će se kaznom zatvora do jedne godine.

⁵¹ Cit. *Novoselec, P.*, bilj. 28., str. 132. U odluci VSRH, Kž-147/82 od 18. svibnja 1983. stoji da "obmanjivanje poreznog organa, radi potpunog ili djelomičnog izbjegavanja plaćanja poreznih obveza, nije kazneno djelo prijevare, nego specijalno kazneno djelo utaje poreza ili doprinosa, ali uz sljedeći uvjet da se radi o izbjegavanju porezne obveze u odnosu na neki zakonito stečeni prihod. Inače bi se, naime, u takvom slučaju, inzistiralo na obaveznom samoprijavlivanju za neko prethodno učinjeno djelo ili prekršaj." Preuzeto iz: *Garačić, A.*,: Kazneni zakon u sudskoj praksi, Naklada Zadro, Zagreb 2001., str. 345. Usvajanjem Novog KZ-a ovaj nedostatak je riješen te je nova odredba u skladu s čl. 10. st. 2. Općeg poreznog zakona prema kojemu se oporezuje i prihod ostvaren bez pravne osnove.

⁵² "... njegov pokušaj je zapravo nemoguć: sve radnje koje počinitelj poduzme u cilju izbjegavanja obveze (ako nisu tek nekažnjive pripreme radnje) ispunjavaju u cijelosti biće kaznenog djela." *Novoselec, P.*, bilj. 28., str. 134. Vidi i *Steinberg, G.*, str. 48., tako i *Walter, T., Lohse, C., Dürrer, R.*, str. 128.

⁵³ Idem.

⁵⁴ Pokušaj se može počinuti samo s namjerom. *Howald, A.*, *Steuerstrafrecht- Versuchte Steuerhinterziehung, Abgrenzung der Fahrlässigkeit vom Eventualvorsatz, Der Schweizerischer Treuhänder 3/2007*, str. 196.

identičnom je obliku zadržan u Novom KZ-u.⁵⁵ Prema § 370. st. 1. njemačkog AO zahtijeva se da se počinjenjem utaje poreza umanjuju porezi ili da počinitelj za sebe ili drugoga pribavlja neutemeljenu poreznu korist.⁵⁶

Premda u literaturi postoje stavovi o tome kako se utaja poreza i drugih davanja može počinuti samo s izravnom namjerom koja se obrazlažu time da je počinitelj svjestan da daje lažne podatke o relevantnim činjenicama kako bi se izbjeglo plaćanje poreznih ili drugih obveza,⁵⁷ prevladavajuće je stajalište da je dovoljna i neizravna namjera.⁵⁸ Dakle, počinitelj računa s time da su njegovi podaci neistiniti pa prijavu predaje i pod tu cijenu, odnosno, kod kvalificiranog oblika svjestan je da može nastupiti šteta velikih razmjera i pristaje na takvu posljedicu.⁵⁹ Govoreći o krivnji u njemačkoj literaturi, najveći broj autora zahtijeva da se za namjeru utvrdi kako počinitelj u svojoj laičkoj sferi mora izvršiti paralelnu procjenu koja odgovara rezultatu poreznopravne ocjene ili drugim riječima, počinitelju mora biti poznato da duguje objektivno utajeni porez u utajenoj visini.⁶⁰

Vrlo je zanimljivo i pitanje zablude kod utaje poreza. Ako se počinitelj nalazio u zabludi u pogledu postojanja porezne obveze, postoji zabluda o biću djela. Rittossa ističe da i onda kada se zabluda odnosi na pogrešnu pravnu procjenu treba zaključiti kako se radi o zabludi o biću djela pod uvjetom da se bez shvaćanja pravne procjene ne bi mogla shvatiti socijalna smisao radnje.⁶¹ U ovakvim slučajevima pravna procjena pripada namjeri unatoč tome što je gotovo identična s ocjenom protupravnosti. Tako će zabluda o postojanju poreznog duga isključiti namjeru u odnosu na postojanje kaznenog djela utaje poreza i drugih davanja. Naime, onaj tko zaključi kako ne duguje porez, pa i temeljem pogrešnog pravnog tumačenja, nije svjestan socijalnog smisla svog ponašanja. Roxin upozorava da stoga takva osoba neće niti na laički način postupati s namjerom nanošenja štete državnom proračunu koja je kod ovog kaznenog djela prisutna.⁶² S druge strane zabluda o protupravnosti u odnosu na ovo kazneno djelo je teško moguća budući da je malo vjerojatno kako bi netko postupao u uvjerenju da je neplaćanje poreznih dugova dozvoljeno.⁶³

⁵⁵ Naravno, s time da je ovdje riječ o cilju potpunog ili djelomičnog izbjegavanja plaćanja poreza ili carine.

⁵⁶ § 370 Abs. 1. „... und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.“

⁵⁷ Bačić, F., Pavlović, Š., str. 994.

⁵⁸ Novoselec, P., bilj. 28., str. 136., Pavlović, Š., Kazneni zakon, Libertin, Rijeka, 2012., str. 546. Usp. Howald, A. str. 197.

⁵⁹ Cit. Novoselec, P., bilj. 28., str. 136.

⁶⁰ Walter, T., Lohse, C., Dürrer, R., str. 131.

⁶¹ Rittossa, D., Pojam i učinci zablude u kaznenom pravu, doktorska disertacija, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, 2012., str. 247.- 248.

⁶² Roxin (1997), Derecho penal – Parte General – Tomo I., str. 464. Cit. prema: Rittossa, D., str. 248.

⁶³ Vrijedi spomenuti i slučaj iz njemačke sudske prakse. Zemaljski sud u Koblenzu je oslobodio okrivljenika jer je smatrao da nije dokazana namjera za počinjenjem porezne utaje. Sud je zauzeo stav da je počinitelj bio u neotklonjivoj zabludi u pogledu postojanja porezne obveze. Savezni vrhovni sud (BGH) je međutim ukinuo tu presudu i predmet vratio na ponovno utvrđivanje zbog nepotpuno utvrđenog

4. ZAKLJUČAK

Utajom poreza i drugih davanja uopće, pa tako i u sportu nanosi se velika šteta državnom proračunu i gospodarstvu te svim sudionicima tržišta onemogućuje normalno i ravnopravno tržišno natjecanje.

Mali broj kaznenih postupaka i minoran broj pravomoćnih osuđujućih presuda za utaju poreza i drugih davanja usportu⁶⁴ svjedoči o niskoj razini svijesti o štetnosti ovog kaznenog djela. Navedena činjenica ima svoju posljedicu i u manjoj spremnosti osoba koja imaju saznanja, pa čak i obvezu prijaviti saznanja o počinjenju tog djela da to zaista i učine.⁶⁵ Međutim, ovakva situacija, premda zabrinjavajuća, nije osobina samo Republike Hrvatske.⁶⁶ Jedno nedavno istraživanje provedeno u Austriji pokazuje kako većina građana utaju poreza drži „kavalirskim deliktom“.⁶⁷ Ponašanje određenog dijela sportskih klubova, odnosno odgovornih osoba u njima, koji lažno prikazuju podatke u vezi visine dohotka sportaša, a temeljem kojih se utvrđuje iznos porezne obveze, ne osuđuje se u mjeri u kojoj bi trebalo. Ne samo to, na takvo ponašanje se u određenim krugovima gleda čak i s razumijevanjem. Nerijetko se mogu čuti tvrdnje da takvo postupanje „doprinosi razvoju sporta“ ili da ono „omogućuje našem klubu da za isti novac angažira kvalitetnijeg igrača“ te da to ima pozitivan učinak na konkurentnost određenog kluba i posljedičnu promociju određene društvene sredine. Stoga je iznimno važno razvijati svijest građana o nužnosti podmirivanja poreznih obveza, kao i štetnosti protivnog ponašanja.

Određujući počinitelje utaje poreza i drugih davanja, u pravilu je riječ o kumulaciji pravne osobe i odgovorne osobe u pravnoj osobi. Činjenica i argument obrane odgovorne osobe kako sebi nije priskrbio nikakvu protupravnu korist te da je djelo počinio „isključivo u interesu kluba i sporta“ nema utjecaja na počinjenje kaznenog djela. Kazneno djelo postoji, a navedena činjenica može imati utjecaja jedino na odmjerenje kazne.

Iako se kod nas u posljednje vrijeme aktualizira problematika pravednosti

činjeničnog stanja. Savezni vrhovni sud se doduše složio sa stavom prvostupanijskog suda da se zabluda o postojanju porezne obveze ima smatrati zaludom o biću djela. Međutim, dodao je, ako se trgovac ne informira o poreznim obvezama koje postoje u njegovom području djelovanja, to može upućivati na njegovu ravnodušnost u pogledu ispunjenja ove obveze (obveze informiranja). Isto vrijedi i ako porezni oveznik propusti, u dvojbjenim slučajevima, pribaviti pravni savjet. (*BGH, Beschl. V. 8.9.2011 – 1 StR 38/11.*). Opširnije o navedenim odlukama te o problematici zablude o postojanju poreznog zahtjeva u njemačkom pravu, v. *Adick, M., Vorsatz zur Steuerhinterziehung und Fehlvorstellungen über den Steueranspruch, Zeitschrift für Wirtschaftsstrafrecht und Haftung im Unternehmen (ZWH) 4/2012, str. 153.-156.*

⁶⁴ Prema saznanjima autora, postoji tek jedna pravomoćna presuda protiv jednog nogometnog kluba i njegovog predsjednika za utaju poreza i drugih davanja.

⁶⁵ Kako je u tekstu više puta navedeno.

⁶⁶ Na jedan od problema ukazuje i recentna presuda *Vrhovnog suda RH I Kž 249/12-4 od 8. svibnja 2012.* prema kojoj se izvršenje za kazneno djelo utaje poreza i drugih davanja iz čl. 286. st. 2. neće preuzeti temeljem odredbe čl. 3. st. 1. toč. 2. Sporazuma između Vlade RH i Vlade BiH i Vlade federacije BiH o međusobnom izvršavanju sudskih odluka u kaznenim stvarima jer je riječ o kaznenom djelu fiskalne prirode (ne isključuje se mogućnost djelomičnog izvršenja).

⁶⁷ *Kirchler, E.* i dr., str. 6.

i učinkovitosti fiskalnog sustava (poznata je izreka da je „stari“ porez „dobar“ porez) i postojanja poreznog duga, potrebna je veća edukacija o poreznom sustavu i poreznim obvezama ne samo poreznih obveznika, već svih koji sudjeluju u kaznenom progonu (riječ je o iznimno zahtjevnoj materiji interdisciplinarnе naravi), veća razina kontrole poreznih obveznika i visoke izrečene, ne samo propisane kazne kako bi se ostvarila učinkovitost borbe protiv utaje poreza.⁶⁸

POPIS LITERATURE:

1. **Adick, M.**, Vorsatz zur Steuerhinterziehung und Fehlvorstellungen über den Steueranspruch, ZWH 4/2012, . 153.-156.
2. **Bačić, F., Pavlović, Š.**, Komentar Kaznenog zakona, Organizator, Zagreb, 2004.
3. **Bülte, J.**, Die Strafbarkeit des Amtsträgers wegen Strafvereitelung und Steuerhinterziehung bei Verletzung der Mitteilungspflicht aus § 116I 1 AO, Neue Zeitschrift für Strafrecht, Heft 7, (2009.), str. 57.-62.
4. **Đurđević, Z.**, Komentar Zakona o odgovornosti pravnih osoba za kaznena djela, Narodne Novine, Zagreb, 2005.
5. **Đurđević, Z.**, Kaznenopravna zaštita financijskih interesa Europske unije, doktorska disertacija, Pravni fakultet u Zagrebu, Zagreb, 2003.
6. **Garačić, A.**, Kazneni zakon u sudskoj praksi, Naklada Zadro, Zagreb 2001.
7. **Haas, C., Wilke D.**, Steuerhinterziehung und Rechtsstaat, Neue Zeitschrift für Strafrecht, Heft 6, (2010.), str. 297.-306.
8. **Hilf, M.**, System des Wirtschaftsstrafrechts, u: **Eilmansberger, T. i dr.**, Wirtschaftsstrafrecht, Linde, Wien, 2008., str. 13.-31.
9. **Howald, A.**, Steuerstrafrecht – Versuchte Steuerhinterziehung, Abgrenzung der Fahrlässigkeit vom Eventualvorsatz, Der Schweizerischer Treuhänder 3/2007, str. 196.-200.
10. **Javor, Lj.**, Pravna stečevina Europske unije o porezu na dodanu vrijednost, Financije i porezi, br. 1/07, Zagreb, 2007.
11. **Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N.**, Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2008.
12. **Kesner-Škreb, M.**, Što s porezima u Hrvatskoj? Porezno opterećenje, oprezivanje dohotka, dobiti i imovine, Newsletter br. 32 – Rujan 2007., Institut za javne financije
13. **Kirchler, E., Muehlbacher, S., Wahl, I.**, Wirtschaftskriminalität: Zur Effizienz von Kontrollen und Strafen auf Steuerehrlichkeit, u: **Eilmansberger, T. i dr.**, Wirtschaftsstrafrecht, Linde, Wien, 2008., str. 1.-12.
14. **Lovrinčević, Ž., Marić, Z., Mikulić, D.**, Maastrichtski kriteriji i uključivanje sive ekonomije – slučaj Hrvatske, Privredna kretanja i ekonomska politika 106/2006.,

⁶⁸ Usp. *Kirchler, E. i dr.*, str. 7.

15. **Novoselec, P.**, Uvod u gospodarsko kazneno pravo, Pravni fakultet u Zagrebu, Zagreb, 2009.
16. **Novoselec, P.**, Aktualni problemi hrvatskog gospodarskog kaznenog prava, HLJKPP, Zagreb, vol. 14, br. 2/2007., str. 371.-434.
17. **Pavlović, Š.**, Kazneni zakon (Zakonski tekst, obrazloženje, poveznice, komentar, sudska praksa), Libertin, Rijeka, 2012.
18. **Rittossa, D.**, Pojam i učinci zablude u kaznenom pravu, doktorska disertacija, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, 2012.
19. **Steinberg, G.**, Vollendung des § 370 Abs. 1. Nr. 1. AO trotz Kenntnis des zuständigen Finanzbeamten von der Fehlerhaftigkeit der gemachten Angaben? Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2/2012, str. 45.-49.
20. **Šimović, J., Rogić Lugarić, T., Cindori, S.**, Utaja poreza u Republici Hrvatskoj i mjere za njezino sprječavanje, HLJKPP 2/2007, str. 591.-617.
21. **Šimović, J. i suradnici**, Porez na dodanu vrijednost, Birotehnika, Zagreb, 1997.
22. **Walter, T., Lohse, C., Dürrer, R.**, Inngemeinschaftliche Lieferung und Mehrwertsteuerhinterziehung in Deutschland und im EU-Ausland, Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 4/2012, str. 125.- 132.

PROPISI I OSTALI IZVORI:

- Abgabenordnung, (zadnja izmjena člankom 9. zakona od 21. srpnja 2012).
- Entscheidungen, Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 5/2011., str. 191.
- Zakon o porezu na dohodak, „Narodne novine“, br. /04., 73/08., 80/10., 114/11., 22/12.
- Pravilniko o porezu na dohodak, „Narodne novine“ br. 95/05., 96/06., 68/07., 146/08., 2/09., 9/09. - ispravak, 146/09., 123/10., /11., 61/12.
- Zakon o doprinosima, „Narodne novine“, br. 84/08., 152/08., 94/09., 18/11., 22/12.
- Pravilnik o doprinosima, „Narodne novine“, br. /09., 9/09. - ispravak, 97/09., 25/11., 61/12.
- Zakon o porezu na dodanu vrijednost, „Narodne novine“, br. 47/95., 106/96., 164/98., 105/99., 54/00., 73/00., 48/04., 82/04., 90/05., 76/07., 87/09., 94/09., 22/12.
- Zakon o porezu na dobit, „novine“, br. /04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12.
- Kazneni zakon, „Narodne novine“ br. 125/11.
- Kazneni zakon, „Narodne novine“ br. 110/97., 27/98., ispr. 50/00., 129/00., 51/01., 111/03., 190/03. – Odluka USRH, 105/04, 84/05.- ispr., 71/06, 110/07., 152/08., 57/11., 77/11. – Odluka USRH
- Nacrt prijedlog Kaznenog zakona, Ministarstvo pravosuđa, Zagreb, lipanj 2011.
- Statističko izvješće br. 1478 od 29. lipnja 2012. Državnog zavoda za statistiku, Punoljetni počinitelji kaznenih djela, prijave, optužbe i osude u 2011.

- Zakon o odgovornosti pravnih osoba za kaznena djela, „Narodne novine“ br. 151/03., 110/07., 45/11.
- Zakon o sportu, „Narodne novine“ br. 71/06., 124/10., 124/11. i 86/12.
- Zakon o udrugama, „Narodne novine“ br. 88/01. i 11/02.
- Zakon o ustanovama, „Narodne novine“ br. 76/93., 29/97., 47/99. i 35/08.
- Zakon o trgovačkim društvima, „Narodne novine“, br. 111/93., 34/99., 121/99. – vjerodostojno tumačenje, 52/00. – Odluka USRH, 118/03., 107/07., 146/08. i 137/09.

EVASION OF TAXES AND OTHER LEVIES IN SPORT

In this paper, the authors have investigated the tax liability of sport clubs and athletes and their criminal liability for evasion of taxes and other levies. The first presented is specificity of the tax system in the sport with concretized calculations of tax obligations, and then within the criminal liability - detailed analysis of offenders of this crime, objective characteristics, treatment with the goal of full or partial tax avoidance and guilt with some legal solutions of Germany, Austria and Switzerland and the changes in the regulation of the new Penal Code

Keywords: *taxes and other levies, sport, evasion, taxpayer, criminal responsibility*