

# *Usporedba troškovne učinkovitosti porezne administracije u Hrvatskoj sa zemljama OECD-a*

*Vjekoslav Bratić\**

*Hrvoje Šimović\*\**

UDK 336.225.2(497.5)  
Pregledni znanstveni rad (review scientific paper)  
Primljeno: 2. 12. 2009.  
Prihvaćeno: 12. 3. 2010.

U većini zemalja porezne su vlasti zadužene za prikupljanje poreznih i carinskih prihoda. Njihovo djelovanje uzrokuje im troškove. U Hrvatskoj te zadaće obavljaju Porezna uprava, Carinska uprava i Financijska policija. Analizira se učinkovitost Porezne uprave u razdoblju 2000–2007. te, u manjem opsegu, učinkovitost hrvatskih poreznih vlasti. Nalazi se sve veća nominalna učinkovitost Porezne uprave, koja se ogleda u potrošnji manje količine novca uz istovremeno prikupljanje većih poreznih prihoda. Međunarodna je usporedba pokazatelja troškovne učinkovitosti pokazala da hrvatska Porezna uprava spada u red prosječno učinkovitih poreznih administracija, dok hrvatske porezne vlasti bilježe najlošije rezultate.

---

\* Dr. sc. Vjekoslav Bratić, viši asistent Instituta za javne financije u Zagrebu (assistant at the Institute of Public Finances, Zagreb)

\*\* Doc. dr. sc. Hrvoje Šimović, docent Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu (assistant professor at the Faculty of Economy, University of Zagreb)

*Ključne riječi:* porezna administracija, porezne vlasti, troškovna učinkovitost, porezni prihodi, Porezna uprava – Hrvatska

## 1. Uvod

Javne prihode u svijetu najčešće prikupljaju porezne administracije. No svaki rad košta, pa tako i prikupljanje javnih prihoda proizvodi određene troškove koji se nazivaju troškovima poreznih vlasti. OECD (2008: 10) navodi da »porezni sustav ima zadaću prikupljanja dovoljnih izvora prihoda za financiranje potrebnih javnih usluga. Velik broj obveznika u upravnom procesu, ali i sustav oporezivanja i zakoni koje moraju provoditi, nužno uvjetuju da porezne vlasti moraju imati dostatne ovlasti i autonomiju (samostalnost) kako bi te poslove obavile što učinkovitije. Dodatno, da bi njihov rad u upravljanju cjelokupnim poreznim sustavom bio što transparentniji i odgovorniji, porezne vlasti moraju svoj posao obavljati pošteno i nepristrano te biti podvrgnute brojnim kontrolama«.

Postoje razne klasifikacije troškova koji u društvu nastaju kao posljedica ubiranja poreza. Blažić (2004: 274) navodi da »oporezivanje iziskuje tri vrste troškova: iznose poreza koje treba platiti, različite ekonomske poremećaje (iskrivljenosti) uzrokovane porezima te troškove svih poslova koje treba učiniti da bi se porezi prikupili«. Začetnik istraživanja troškova oporezivanja Cedric Sandford (1995, 1995a) podijelio je ukupne troškove oporezivanja (*total costs of taxation*) na troškove poreznih vlasti (*administrative costs of taxation*) i troškove poreznih obveznika (*compliance costs of taxation ili tax compliance costs*).<sup>1</sup> Troškovi poreznih obveznika su svi oni troškovi koje su ostvarili porezni obveznici pri udovoljavanju zahtjevima poreznog zakonodavstva i poreznih vlasti, uz iznose stvarno plaćenog poreza i sve ostale troškove izazvane ekonomskim poremećajima (distorzijama) prouzročenim samom prirodom poreza (Sandford, 1995: 1). Troškovi su poreznih vlasti troškovi javnog sektora koji se javljaju pri provedbi (administriranju) postojećih poreznih zakona, uključujući i prijedloge za njihovu promjenu nastale u redovitoj djelatnosti tijela zaduženih za prikupljanje javnih prihoda. Drugim riječima, to su troškovi što ih imaju

<sup>1</sup> U stručnoj literaturi troškovi poreznih vlasti poznati su i pod nazivima administrativni troškovi oporezivanja, troškovi javnog sektora, upravni troškovi administriranja, operativni troškovi administriranja. Troškovi poreznih obveznika još se nazivaju troškovi ispunjavanja porezne obveze.

(uglavnom) institucije javnog sektora koje upravljaju poreznim sustavom (Sandford i dr., 1989: 3; Allers, 1994: 19).

Analiza ukupnih troškova oporezivanja, a posebice troškova koje imaju službe zadužene za prikupljanje javnih prihoda, važna je zbog porezne evazije<sup>2</sup> koja je odraz učinkovitosti javnog sektora. Naime, Allers (1994: 24–26) i Sandford (1989: 200, 204) navode da se »učinkovitost porezne administracije mjeri poreznom evazijom – maksimalno je učinkovita porezna administracija kad nema evazije, tj. kada su potencijalni porezni prihodi jednaki stvarnima (nema poreznog jaza, *tax gap*)«. Upravo se zato i analizira troškovna učinkovitost rada poreznih administracija.

Troškovi poreznih vlasti u Hrvatskoj uključuju troškove službi zaduženih za prikupljanje poreznih i carinskih prihoda, pružanje građanima što kvalitetnijih usluga te upravljanje troškovima koji se javljaju prilikom oporezivanja i carinjenja, a to su Porezna i Carinska uprava te Financijska policija. Njihova se učinkovitost ogleda u prikupljanju što većih iznosa javnih prihoda – poreznih i carinskih, uz što manje troškove, pri čemu se u javne prihode u radu ne ubrajaju naknade i socijalni doprinosi.

Upravo zato analizira se troškovna učinkovitost hrvatske Porezne uprave i manjim dijelom učinkovitost poreznih vlasti te uspoređuje s odabranim poreznim administracijama zemalja OECD-a. Daje se kratak presjek relevantnih istraživanja teme te analiziraju ukupni troškovi hrvatske Porezne uprave, poreznih vlasti i njihova troškovna učinkovitost. Na kraju se učinkovitost hrvatskih poreznih vlasti uspoređuje s onom u određenim zemljama OECD-a.

## 2. Općenito o troškovnoj učinkovitosti porezne administracije

Mjerenja ukupnih troškova oporezivanja u svijetu nisu česta te su relativno novijeg datuma – pojavljuju se tek od 1980-ih. Razlog tomu su nepos-

---

<sup>2</sup> Evazija ili porezna utaja nezakonit je način smanjenja poreznih obveza, primjerice podcjenjivanjem ostvarenog dohotka ili iskazivanjem većih poslovnih odbitaka. Valja razlikovati izbjegavanje poreza (*tax avoidance*) 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, dakle, samo koristi mogućnostima što mu ih nudi država temeljem poreznih zakona, dok pri poreznoj evaziji on uzima zakon u svoje ruke i određuje koji je dio poreza dužan platiti državi prema vlastitom sustavu vrednovanja pravednosti (Madžarević-Šujster, 2002: 119).

tojanje službene statistike njihova praćenja i mjerenja te nemogućnost dobivanja preciznih podataka jer se rezultati temelje na procjenama ispitanika, a ne na pouzdanim i relevantnim podacima. Najznačajnija istraživanja tih troškova provedena su u Velikoj Britaniji, Australiji, Novom Zelandu, Kanadi, SAD-u, Nizozemskoj, Njemačkoj, Švedskoj, Španjolskoj, Singapuru i Jamajci. No u zadnje vrijeme, osim razvijenih zemalja, počinju se intenzivnije provoditi i u tranzicijskim zemljama te u zemljama u razvoju (više u Blažić, 2004). I Hrvatska se prije nekoliko godina pridružila tim zemljama te je ujedno započela i analize troškovne učinkovitosti poreznih vlasti, a posebno učinkovitosti Porezne uprave (Ott i Bajo, 2000; Bratić, Pitarević, 2004).

## 2.1. Pregled literature i teorijska razmatranja teme

Evans je (2003) analizirao 60 studija troškova poreznih vlasti i troškova ispunjavanja porezne obveze od 1980. te pritom identificirao samo jednu administraciju koja analizira isključivo troškove poreznih vlasti te oko trećinu administracija koje analiziraju oba aspekta ukupnih troškova oporezivanja. Zaključuje da unutar zemalja koje su istraživale troškove poreznih vlasti ti troškovi rijetko prelaze 1% ukupno prikupljenih prihoda, a najčešće su ispod 1% te da administrativni troškovi apsolutno i relativno manje opterećuju javni sektor od troškova ispunjavanja porezne obveze (Evans, 2003: 72).<sup>3</sup>

U izdvojenom području analize troškova poreznih vlasti, odnosno istraživanju troškovne učinkovitosti djelovanja poreznih administracija i poreznih vlasti u zemljama članicama, najdalje je napredovao OECD (2004, 2007, 2008) koji uobičajeno analizira troškove poreznih administracija kao sastavni dio troškova javnog sektora. Istraživanja OECD-a predstavljaju »međunarodnu usporedbu podataka o mnogim čimbenicima djelovanja poreznih sustava i porezne administracije u zemljama članicama i određenim zemljama nečlanicama. Među najznačajnijim podacima koje te publikacije pružaju jest i međunarodna usporedba poreznih sustava, koja uključuje i izračunane udjele troškovne učinkovitosti, kao omjer godišnjih administrativnih troškova tih službi i ukupno prikupljenih prihoda. Ujedno, studije OECD-a navode mnogobrojna ograničenja u usporedbi i analizi zbog njihovih različitih poreznih sustava i različitih pristupa mjere-

<sup>3</sup> Internetska stranica Državne riznice Australije [http://comparativetaxation.treasury.gov.au/content/report/html/15\\_Chapter\\_13-02.asp](http://comparativetaxation.treasury.gov.au/content/report/html/15_Chapter_13-02.asp). Cijela studija dostupna je na <http://comparativetaxation.treasury.gov.au/content/report/index.asp?NavID=011>.

nju pojedinih pokazatelja, zbog čega određene podatke treba interpretirati s oprezom« (OECD, 2004: 26).

Analiza troškova porezne administracije i njezine učinkovitosti iznimno je važna jer prebacivanjem troškova s privatnog na javni sektor troškovi ispunjavanja porezne obveze mogu biti smanjeni na račun troškova poreznih vlasti, povećavajući ulogu poreznih vlasti. No, takva su istraživanja obilježena i mnogim problemima. Evans (2003: 64–65) navodi da je međunarodna usporedba troškova poreznih vlasti otežana jer se mijenjaju standardni pokazatelji analize, kao i njihov obuhvat u analizi, bilo tijekom vremena ili među različitim zemljama. Drugim riječima, porezne vlasti u različitim zemljama djeluju u različitom okruženju. Razlikuju se s obzirom na poreznu politiku koju vode, zakonodavstvo, kao i upravne prakse i kulturu (OECD, 2004: 4).

Vitek i Pubal (2002) navode brojne probleme u mjerenju administrativnih troškova oporezivanja i zaključuju da je u analizi najvažnije detektirati točno određenu vrstu troška oporezivanja i definirati načine njihova mjerenja. Primjerice, navode da u analizi učinkovitosti prikupljanja poreza u Češkoj nedostaje dovoljno kvalitetnih podataka te čak i ako su dostupni, postoje samo na agregiranoj razini, što nije primjenjivo prilikom izračuna ukupnih administrativnih troškova i troškova administriranja pojedinih poreza. No, nedostatak podataka u određenoj je mjeri nadomješten stručnom procjenom državnog udjela u troškovima povezanim s prikupljanjem poreza, koja je temeljena na neizravnim pokazateljima (npr. udjelu zaposlenika koji rade na rješavanju poreznih pitanja i vremenu koje su pri tome utrošili). Ti pomoćni neizravni pokazatelji administrativnih troškova primijenjeni su na ukupne administrativne troškove države, no i dalje ostaje otvoreno pitanje kako ispravno mjeriti broj poreznika i vrijeme koje su potrošili na prikupljanje poreza.

## 2.2. Problemi u analizi troškovne učinkovitosti poreznih administracija

Kidd i Crandall (2006) ističu da su »u zadnjem desetljeću vidljive velike organizacijske promjene i restrukturiranje institucija javnog sektora, a sve sa svrhom učinkovitijeg i što jeftinijeg pružanja usluga građanima. Dok su takve promjene u prvom redu opisivane kao evolucijske, a rjeđe revolucionarne, razvio se trend prenošenja sve većih ovlasti s izvršne vlasti na određene agencije i tijela koji rade u njezino ime. I porezna administracija nije bila imuna na takva kretanja. Vlade razvijenih zemalja u stalnoj su potrazi

za pružanjem što boljih i učinkovitijih javnih usluga, zbog čega su neke zemlje uspostavile poluautonomne porezne agencije da bi što učinkovitiije prikupljale javne prihode, pružale što kvalitetnije usluge građanima te imale mogućnost što fleksibilnijeg upravljanja ljudskim potencijalima. Nasuprot razvijenima, vlade zemalja u razvoju dijele mnoge od tih ciljeva, ali uz određene poteškoće i probleme u praksi (slabe institucionalne kapacitete, izražene potrebe velikih administrativnih reformi, raširenu korupciju i duga razdoblja bez ikakvih učinaka i rezultata), što je prouzročilo uspostavu različitih struktura vlasti, čineći ih nesavladivom preprekom za one koji odlučuju, kao i za one donatorske ustanove koje su bile zainteresirane za financiranje nužno potrebitih reformi«.

Unatoč takvim promjenama, u većini zemalja OECD-a učinkovitost poreznih administracija nije pala u drugi plan, nego joj se posvećuje dolična pažnja. Porezne administracije najrazvijenijih zemalja svoj rad najčešće analiziraju i procjenjuju izračunom i objavom u godišnjim izvješćima *pokazatelja troškovne učinkovitosti* (omjera troškova i prihoda, *costs/revenues ratio* ili *cost of collection ratio*), što je gotovo uobičajena zajednička praksa za porezna tijela zemalja OECD-a. Primjerice, takvu praksu imaju administracije u Australiji, Japanu, Koreji, Novom Zelandu, Singapuru, Sloveniji, Južnoj Africi, Velikoj Britaniji i SAD-u.

Pokazatelj troškovne učinkovitosti uspoređuje godišnje troškove administriranja poreznih tijela s ukupnim prihodima koje prikupe tijekom jedne godine. Izražava se kao postotak (%) ili kao trošak prikupljanja 100 jedinica prihoda. Prema OECD-u (2008: 213–214), »u prošlosti taj se pokazatelj ponekad izračunavao za svaki porez, što se pokazalo iznimno teškim za praćenje zbog trenda organiziranja poreznih tijela prema funkcijama ili vrsti poreznih obveznika, a ne prema vrsti poreza. Većina poreznih tijela nastoji izračunati i objaviti taj pokazatelj za dulji niz godina. Naime, ako su svi ostali uvjeti jednaki i nepromijenjeni, promjene tog pokazatelja trebale bi odražavati upravo kretanja u njihovoj relativnoj učinkovitosti. To je moguće zaključiti jer je taj pokazatelj određen usporedbom ulaza (npr. administrativnih troškova) i izlaza (prikupljenih poreznih prihoda), zatim inicijativama koje smanjuju relativne troškove (npr. veća učinkovitost), kao što je također moguće da ispunjavanje poreznih obveza i prikupljeni prihodi (povećana učinkovitost) utječu na taj udio. U praksi postoje mnogobrojni čimbenici koji se neizbježno pojavljuju i utječu na taj pokazatelj, tj. omjer troškovi/prihodi, ali koji nemaju ništa s relativnom učinkovitosti. Ukratko, bilo kakva analiza kretanja tog pokazatelja trebala bi dužnu pažnju posvetiti i tim čimbenicima. (Primjerice, ovako izračunan omjer zane-

maruje potencijalne prihode poreznog sustava te je njegova vrijednost kao pokazatelja učinkovitosti uvelike ograničena.)«

OECD ističe i druga ograničenja mjerenja udjela troškova prikupljanja poreza kao pouzdanog pokazatelja učinkovitosti, posebice prilikom njihove usporedbe među različitim zemljama. OECD (2004: 102), primjerice, navodi da »u pojedinim zemljama više organizacija prikuplja porezne prihode, zbog čega često nije jasno razgraničeno koji je obuhvat u pojedinoj zemlji korišten prilikom njegova izračuna, dok su, na drugoj strani, neke zemlje članice svojim poreznim tijelima dale i određene ovlasti u prikupljanju neporeznih prihoda, što izravno utječe na njihove troškove i analizirane udjele.<sup>4</sup> Drugi čimbenici koji mogu utjecati na taj omjer, a koji ne moraju biti rezultat učinkovitosti poreznih administracija, jesu promjene poreznih stopa (u teoriji, odluke o povećanju poreznog opterećenja, uz ostale nepromijenjene stavke, trebale bi povećati analizirane udjele u smislu većih prihoda, ali to ne treba imati nikakve veze s povećanom operativnom učinkovitošću), makroekonomske promjene (abnormalne promjene stopa gospodarskog rasta ili inflacije utječu na visinu prikupljenih prihoda poreznih administracija u jednoj godini i omjer troškovi/prihodi), iznimno visoki izdaci poreznih administracija (s vremena na vrijeme porezne administracije mogu imati nekontrolirano visoku razinu investicija, poput izgradnje novog sustava informacija, koje povećavaju operativne troškove u srednjem roku i smanjuju učinkovitost, što opet utječe na omjer troškovi/prihodi, a isti učinak može imati i uvođenje novih poreza), promjene u opsegu poreza koje prikupljaju porezne administracije (s vremena na vrijeme vlade odlučuju podijeliti odgovornost u prikupljanju prihoda, posebice poreznih, između dviju agencija, kao što je to, primjerice, učinila Australija prebacivši zadaću prikupljanja trošarina s Carinske na Poreznu upravu 1999.).«<sup>5</sup>

### 3. Analiza troškovne učinkovitosti porezne administracije u Hrvatskoj

Porezna je uprava upravna organizacija Ministarstva financija s mnogim poreznim zadaćama. Primjerice, ona je nadležna za primjenu poreznih

<sup>4</sup> Upravo je stoga važno napomenuti da u određenim zemljama analiza OECD-a pod poreznim tijelima (*revenue bodies*) ponekad razumije samo poreznu upravu, a nekad sva porezna tijela zadužena za prikupljanje javnih prihoda, odnosno porezne vlasti u cijelosti.

<sup>5</sup> Slično se dogodilo u Hrvatskoj od početka 2002. kad je Carinska uprava preuzela, osim nadzora trošarina (posebnih poreza) na uvoznu robu, i nadzor na tuzemnu proizvodnju i promet robe koja podliježe zakonima o posebnim porezima.

propisa, naplatu i povrat poreza, utvrđivanje pravodobnosti, zakonitosti i pravilnosti podnesenih poreznih prijava, utvrđivanje porezne osnovice i porezne obveze, provođenje inspeksijskog nadzora, ovrhu te podnošenje prijava za pokretanje prekršajnog i kaznenog postupka. Ujedno obavlja nadzor obračunavanja, naplate i ovrhe radi naplate za obvezna osiguranja, predlaže promjene porezne politike te poreznih i drugih propisa radi unapređenja poreznog sustava i učinkovitijeg ubiranja poreza i doprinosa za obvezna osiguranja.

Većinom se financira prihodima iz državnog proračuna te manjim dijelom vlastitim prihodima. Zbroj rashoda Porezne uprave, financiranih iz prihoda dobivenih iz državnog proračuna i njezinih vlastitih prihoda daje njezine ukupne troškove. Ukupni troškovi Porezne uprave i poreznih vlasti u cijelosti sastoje se od rashoda poslovanja, financijskih i ostalih rashoda te kapitalnih rashoda.

Sljedeće tablice prikazuju i analiziraju pokazatelje troškovne učinkovitosti hrvatske Porezne uprave i poreznih vlasti u cijelosti.

### 3.1. Pokazatelji troškovne učinkovitosti hrvatske Porezne uprave

Učinkovitost svih poreznih administracija, pa tako i hrvatske Porezne uprave, rezultira prikupljanjem što većih iznosa poreza uz što manje troškove. No, da bi pojedina služba bila što djelotvornija, osim učinkovitosti, potreban joj je i određen stupanj financijske i organizacijske samostalnosti te stručnost i znanje njezinih službenika. Uobičajeno se učinkovitost, kao i ukupni troškovi poreznih vlasti, računa kao udio u postotku naplaćenih prihoda (*troškovna učinkovitost*) te kao udio u BDP-u.

Ukupne troškove hrvatske Porezne uprave u razdoblju 2000–2006. prikazuje tablica 1.



Tablica 1. Ukupni troškovi Porezne uprave u Hrvatskoj<sup>6</sup> (u milijunima kuna i postotku)

U milijunima kuna	2000.	2001.	2002.*	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	Prosjek 2000 – 07.
Financirano iz državnog proračuna	383,3	358,6	463,7	480,2	461,0	565,1	598,8	760,3	508,9
Financirano vlastitim sredstvima	115,0	72,1	10,9	22,6	51,5	0,0	6,2	12,6	36,4
Ukupni troškovi Porezne uprave	498,3	430,7	474,6	502,8	512,5	565,1	605,0	783,9	546,6
U postotku									
Financirano iz državnog proračuna	76,9	83,3	97,7	95,5	90,0	100,0	99,0	97,0	92,4
Financirano vlastitim sredstvima	23,1	16,7	2,3	4,5	10,0	0,0	1,0	3,0	7,6
Ukupni troškovi Porezne uprave	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Izvor: Porezna uprava. \* Za 2002. podaci Državnog ureda za reviziju. Izračun autora.

Ukupni troškovi Porezne uprave u Hrvatskoj u razdoblju 2000–2007. rastu. Najveći porast bilježe 2007. Isto tako, dominantno je financiranje te službe sredstvima državnog proračuna, dok vlastita sredstva ne igraju veću ulogu, pogotovo u zadnjim analiziranim godinama.

Omjer ukupnih rashoda za zaposlene i broja zaposlenih daje pokazatelj troškovne učinkovitosti po zaposlenom (ili udio troškova po zaposlenom u Poreznoj upravi; tablica 2).

<sup>6</sup> Podaci Porezne uprave i podaci o izvršenju proračuna Ministarstva financija za pojedine se godine razlikuju, ali ne u velikoj mjeri. Analiza je izvršena prema podacima do-bivenima iz Porezne uprave.

Tablica 2. Troškovi po zaposlenom u Poreznoj upravi, 2000–2007.

	2000.	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	Prosjek 2000–07.
Rashodi za zaposlene (u tisućama kunan)	324.546	275.529	292.957	288.102	312.389	334.083	384.270	457.770	333.706
Prosječan broj zaposlenih u PU	3.956	3.814	3.781	3.799	3.896	4.064	4.242	4.257	3.976
Troškovi po zaposlenom (u kunama)	82.039	72.241	77.481	75.836	80.182	82.205	90.586	107.533	83.513

Izvor: Porezna uprava. Izračun autora.

U razdoblju 2000–2007. porasli su i broj zaposlenih u Poreznoj upravi i troškovi po zaposlenom. Primjerice, u analiziranom razdoblju prosječan broj službenika Porezne uprave porastao je sa 3.956 u 2000. na 4.257 u 2007., odnosno za 301 službenika. Istodobno, troškovi po zaposlenom također rastu, i to sa 82 tisuće kuna 2000. na gotovo 108 tisuća kuna 2007. Rast tih troškova posebno je izražen u zadnje tri analizirane godine.

U tablici 3 izračunan je udio ukupnih troškova Porezne uprave (zbroj troškova financiranih iz proračunskih sredstava i vlastitih sredstava) u ukupnim proračunskim prihodima, poreznim prihodima državnog proračuna te bruto društvenom proizvodu (BDP-u). Udio ukupnih troškova Porezne uprave u poreznim prihodima državnog proračuna pokazuje njezine troškove po jedinici ubranog poreza, odnosno pokazuje koliko je Porezna uprava učinkovita u prikupljanju poreza.

Tablica 3. Pokazatelji troškovne učinkovitosti hrvatske Porezne uprave, 2000–2007.

	2000.	2001.	2002.*	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	Prosjek 2000–07.
A – Proračunski prihodi DP-a (milijuni kuna)	44.636	53.504	69.651	74.678	80.464	86.653	95.236	108.321	
B – BDP, tekuće cijene (milijuni kuna)	176.690	190.796	208.223	227.012	245.550	264.367	286.341	314.223	
C – Porezni prihodi DP-a (milijuni kuna)	39.939	40.493	42.810	45.281	47.150	50.688	58.469	64.235	
D – Ukupni troškovi Porezne uprave	498,3	430,7	474,6	502,8	512,5	565,1	605,0	783,9	

Udio ukupnih troškova PU u:									
– proračunskim prihodima DP-a (D/A)	1,12	0,80	0,68	0,67	0,64	0,65	0,64	0,72	0,74
– BDP-u (D/B)	0,28	0,23	0,23	0,22	0,21	0,21	0,21	0,25	0,23
– poreznim prihodima DP-a (D/C)	1,25	1,06	1,11	1,11	1,09	1,11	1,03	1,22	1,11

Izvor: Ministarstvo financija (2001, 2002, 2004, 2005. i 2006.); Državni zavod za statistiku; Porezna i Carinska uprava. Izračun autora.

\* Promjena obuhvata – od 1. siječnja 2002. u državni su proračun uključeni i doprinosi socijalnog osiguranja.

U razdoblju 2000–2006. smanjio se udio troškova Porezne uprave u svim analiziranim udjelima – BDP-u, proračunskim i poreznim prihodima državnog proračuna. Primjerice, udio troškova Porezne uprave u ukupnim poreznim prihodima državnog proračuna smanjio se sa 1,25 posto 2000. na 1,03 posto tijekom 2006. Silazni trend osnovnih strukturnih pokazatelja govori kako je do 2006. za prikupljanje jedne kune poreznih prihoda Porezna uprava trošila sve manje novca, što je upućivalo na sve veću učinkovitost Porezne uprave. No, s donošenjem bilo kakvih zaključaka treba biti oprezan, jer su i broj zaposlenih i razina njezinih ukupnih troškova u apsolutnim iznosima tijekom vremena porasli, a pogotovo jer su ti udjeli do kraja 2007. opet došli na razinu sličnu onoj iz 2000.

Da bismo vidjeli koliko troškovi Porezne uprave sudjeluju u ukupnim troškovima poreznih vlasti u Hrvatskoj (dakle troškovima svih institucija zaduženih za prikupljanje javnih prihoda), u sljedećim tablicama analizirat će se i ti troškovi i pokazatelji troškovne učinkovitosti za porezne vlasti.

Tablica 4. Ukupni troškovi poreznih i carinskih vlasti, 2000–2007., u milijunima kuna i postotku

	2000.	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	Prosjek 2000– 07.*
Porezna uprava	498,3	430,7	474,6	502,8	512,5	565,1	605,0	783,9	496,5
Financijska policija	88,8	70,1	–	–	–	–	15,7	20,0	77,6
Carinska uprava	276,8	308,2	302,2	384,7	377,7	400,8	485,4	618,6	333,5
Ukupno	863,9	809,0	776,8	887,5	890,2	965,9	1.106,1	1.422,5	–
U postotku									
Porezna uprava	57,7	53,2	61,1	56,7	57,6	58,5	54,7	55,1	56,8
Financijska policija	10,3	8,7	–	–	–	–	1,4	1,4	5,5
Carinska uprava	32,0	38,1	38,9	43,3	42,4	41,5	43,9	43,5	40,5
Ukupno	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	–

Izvor: Ministarstvo financija (2001, 2002, 2004, 2005, 2006. i 2008); Državni zavod za statistiku; Porezna i Carinska uprava. Izračun autora.

\* Prosječni pokazatelji za Financijsku policiju izračunani su za četiri analizirane godine u kojima je djelovala, a za Poreznu i Carinsku upravu za cijelo razdoblje 2000–2007.

Trendovi kretanja ukupnih troškova hrvatskih poreznih vlasti slični su trendovima dobivenima iz analize troškova Porezne uprave. Naime, ukupni troškovi poreznih vlasti kontinuirano rastu, a smanjivali su se samo 2001. i 2002. U strukturi ukupnih troškova najveće je troškove imala Porezna uprava, a najmanje Financijska policija. Najizraženiji porast ukupnih troškova poreznih vlasti u razdoblju 2000–2007. bio je tijekom zadnje analizirane godine, a je li takvom porastu pridonio i prosječan broj zaposlenih u njima, prikazuje tablica 5.

Tablica 5. Ukupan broj zaposlenih u poreznim i carinskim vlastima, 2000–2007.

	2000.	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	Prosjek 2000–07.*
Porezna uprava	3.956	3.814	3.781	3.799	3.896	4.064	4.242	4.257	3.976
Financijska policija	872	oko 700**	–	–	–	–	78	85	434

Carinska uprava	2.912	2.882	2.919	3.162	3.090	3.028	3.151	3.174	3.040
Ukupno	7.740	7.396*	6.700	6.961	6.986	7.092	7.481	7.516	–
U postotku									
Porezna uprava	51,1	51,6	56,4	54,6	55,8	57,3	56,7	56,7	55,0
Financijska policija	11,3	9,4	0,0	0,0	0,0	0,0	1,2	1,1	5,8
Carinska uprava	37,6	39,0	43,6	45,4	44,2	42,7	42,1	42,2	42,1
Ukupno	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100	–

Izvor: Porezna i Carinska uprava. Izračun autora.

\*Prosječni pokazatelji za Financijsku policiju izračunani su za tri godine u kojima je djelovala, a za Poreznu i Carinsku upravu za cijelo analizirano razdoblje. \*\* Kapetanić, 2001.

Ukupan broj zaposlenih u Poreznoj i Carinskoj upravi kontinuirano raste. Najveći broj službenika radi u Poreznoj upravi. Treba pretpostaviti da je rast broja službenika Porezne uprave i Carinske uprave u određenoj mjeri utjecao i na porast ukupnih troškova poreznih vlasti, no to bi bilo još i izraženije da 2001. nije ukinuta Financijska policija. U tablici 6 analizira se troškovna učinkovitost hrvatskih poreznih vlasti.

Tablica 6. Pokazatelji troškovne učinkovitosti hrvatskih poreznih vlasti, 2000–2007.

	2000.	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	Prosjek 2000– 07.
A – Ukupni prihodi državnog proračuna (milijuni kuna)	44.636	53.504	69.651	74.677	80.464	85.653	95.236	108.321	
B – BDP u tekućim cijinama (milijuni kuna)	176.690	190.796	208.223	227.012	245.550	264.367	286.341	314.223	
C – Porezni prihodi državnog proračuna (milijuni kuna)	39.939	39.999	42.810	45.281	47.150	50.688	58.469	64.235	
D – Ukupni troškovi poreznih vlasti (milijuni kuna)*	864	809	777	888	890	966	1.106	1.423	
Udio troškova poreznih vlasti (TPV-a) u:									

– proračunskim prihodima (D/A)	1,94	1,51	1,12	1,19	1,11	1,13	1,16	1,31	1,31
– BDP-u (D/B)	0,49	0,42	0,37	0,39	0,36	0,37	0,39	0,41	0,40
– poreznim prihodima (D/C)	2,16	2,02	1,81	1,96	1,89	1,91	1,89	2,21	1,98

Izvor: \*Porezna i Carinska uprava. Državni zavod za statistiku, Ministarstvo financija. Izračun autora.

Troškovna učinkovitost poreznih službi i vlasti izračunana je kao omjer godišnjih administrativnih troškova tih službi i ukupno prikupljenih prihoda. Iz tablice 6 očito je da se u zadnjoj analiziranoj 2007. godini u odnosu prema početnoj 2000. udio troškova poreznih vlasti u BDP-u i proračunskim prihodima smanjio, dok se udio tih troškova u poreznim prihodima u 2007. povećao. Kretanja tih udjela do 2006. govorela su u prilog sve većoj uspješnosti hrvatskih poreznih vlasti u prikupljanju javnih prihoda. No, kako su na takve pokazatelje mogli utjecati brojni čimbenici, s izvođenjem zaključaka treba biti oprezan, to više što su u ovom razdoblju porasli i ukupni nominalni troškovi poreznih službi i broj zaposlenih u tim službama, kao i udio troškova u poreznim prihodima na najviše razine u cijelom razdoblju. Uz to, i drugi analizirani udjeli u 2007. rastu.

### 3.2. Usporedba s odabranim zemljama OECD-a

Unatoč prije opisanim problemima koji se javljaju u analizi učinkovitosti poreznih administracija, OECD već dulji niz godina izvještava o tim pokazateljima za zemlje članice. U tablici 7 prikazani su pokazatelji učinkovitosti za porezne administracije nekoliko razvijenih i nekoliko tranzicijskih zemalja iz okruženja te je izvršena usporedba s hrvatskim rezultatima.

Tablica 7. Međunarodna usporedba troškovne učinkovitosti poreznih administracija u Hrvatskoj i odabranim zemljama OECD-a, u postotku

	2000.	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	Prosjek
<i>Razvijene zemlje svijeta</i>									
Austrija	0,80	0,71	0,72	0,91	0,78	0,66	0,65	0,64	0,46
Finska	0,73	0,77	0,82	0,82	0,80	0,79	0,78	0,77	0,79
Francuska	1,40	1,41	1,44	1,41	1,35	1,07	0,99	0,97	1,26
Kanada	1,07	1,08	1,20	1,33	1,17	1,31	1,35	1,40	1,24
Nizozemska	1,70	1,74	1,76	1,39	1,30	1,35	1,15	1,11	1,44
Portugal	1,60	1,61	1,68	1,51	1,49	1,59	1,43	1,41	1,54

SAD	0,43	0,46	0,52	0,57	0,56	0,52	0,47	0,45	0,50
Velika Britanija	1,02	1,06	1,11	1,04	0,97	1,10	1,12	1,10	0,94
<i>Tranzicijske zemlje</i>									
Bugarska	–	–	–	–	–	6,49	3,19	1,29	–
Mađarska	1,45	1,23	1,35	–	1,14	0,99	1,11	1,15	1,05
Poljska	1,54	1,50	1,78	1,95	2,62	1,93	1,75	1,42	1,81
Slovačka	1,30	1,43	1,46	1,45	1,26	2,43	2,49	2,41	1,78
Slovenija	*1,13	1,14	1,13	1,17	1,05	0,93	0,98	0,83	1,05
Turska	0,83	0,81	0,72	0,74	0,83	0,87	0,84	0,83	0,81
Hrvatska – samo PU	1,25	1,06	1,11	1,11	1,09	1,11	1,03	1,22	1,11
Hrvatska – porezne vlasti	2,16	2,02	1,81	1,96	1,89	1,91	1,89	2,21	1,98

Izvori: \*Za Sloveniju u 2000. Klun (2002: 780), i za razdoblje 2001–2007. OECD (2007: 110–111; 2008: 87–89).

Napomene: Finska, Mađarska, Nizozemska, SAD i Slovenija: u prihode su ubrojani i doprinosi za socijalno osiguranje. Austrija, Francuska, Portugal, Slovačka (od 2004. i trošarine), Turska, Hrvatska: podaci o prihodima ne uključuju doprinose. Poljska u cijelom razdoblju te Velika Britanija od 2005. u izračun uključuju prihode i troškove od carina. Austrija (od 2003) te Francuska i Nizozemska cijelo vrijeme imaju jedinstvenu upravu / direkciju unutar ministarstva financija zaduženu za prikupljanje poreza. Bugarska, Finska, Kanada, Mađarska, SAD, Slovačka, Slovenija, Turska i Velika Britanija imaju objedinjenu jedinstvenu poluautonomnu upravu za prikupljanje javnih prihoda. Poljska i Portugal imaju više uprava zaduženih za prikupljanje prihoda.

Iz tablice 7 vidi se da u uspješnosti mjerenoj pokazateljima troškovne učinkovitosti nema značajnijih razlika među analiziranim poreznim službama u razvijenim zemljama i zemljama u tranziciji. Od razvijenih zemalja porezne službe u Austriji i SAD-u bilježe najbolje prosječne rezultate i u svom su radu najučinkovitije, dok su prosječno najneučinkovitije porezne službe u Portugalu i Nizozemskoj. Zanimljivo je da nizozemska porezna služba u prve tri godine analize ima najveći (tj. najlošiji) udio među analiziranim zemljama (one su imale 1,7 posto navise), ali se do kraja 2007. njezina učinkovitost značajno povećala.

Od zemalja u tranziciji u cijelom razdoblju 2000–2007. najučinkovitija je porezna služba u Turskoj. Prosječna troškovna učinkovitost hrvatske Porezne uprave u zlatnoj je sredini analizira li se i prema učinkovitosti poreznih službi zemalja u tranziciji, ali i razvijenih zemalja. No, pokazatelji za hrvatske porezne vlasti u cijelosti bilježe najviše (1,98), odnosno najneučinkovitije prosječne udjele, što govori da one u daljnjem radu moraju i dalje nastojati smanjivati ukupne troškove administriranja, uz istodobno

disciplinirano provođenje poreznih i carinskih pravila i prikupljanje što većih javnih prihoda koji su u njihovoj nadležnosti.

## 4. Zaključak

Analiza troškovne učinkovitosti hrvatske Porezne uprave i poreznih vlasti u Hrvatskoj u razdoblju 2000–2007. pokazala je evidentan porast broja zaposlenika, kao i rast ukupnih troškova administriranja, i u Poreznoj upravi i u hrvatskim poreznim vlastima. I osnovni strukturni pokazatelji učinkovitosti, poput udjela ukupnih troškova Porezne uprave u ukupnim proračunskim prihodima, poreznim prihodima te bruto društvenom proizvodu (BDP-u), u 2007. za razliku od kretanja iz prethodnih godina također rastu. Isto tako, komparativna analiza učinkovitosti hrvatske administracije i administracija zemalja u tranziciji te razvijenih zemalja pokazuje da je nužno raditi na povećanju učinkovitosti hrvatske porezne službe. U međuvremenu će hrvatske porezne službe, posebice u vremenima pojačanih financijskih potreba i ograničenja zapošljavanja u javnom sektoru, morati i dalje inzistirati na što učinkovitijem prikupljanju prihoda, ali i na daljnjem smanjenju svojih ukupnih troškova.

## Literatura

- Allers, M. (1994) *Administrative and Compliance Costs of Taxation and Public Transfers in the Netherlands*. Groningen: Woltersgroep
- Blažić, H. (2004) Troškovi oporezivanja u Hrvatskoj: troškovi poreznih obveznika i troškovi poreznih vlasti. *Financijska teorija i praksa* 28(3): 271–291. <http://www.ijf.hr/FTP/2004/3/blazic1.pdf>
- Bratić, V., M. Pitarević (2004) Troškovi poreznih vlasti u Hrvatskoj. *Financijska teorija i praksa* 28(3): 377–399. <http://www.ijf.hr/FTP/2004/3/bratic-pitarevic.pdf>
- Carinska uprava, MF RH (2000–2007) Izvješća o broju zaposlenih, ukupnim godišnjim vlastitim prihodima CU, ukupnim godišnjim troškovima CU (financiranim iz vlastitih sredstava CU)
- Državni zavod za statistiku. [www.dzs.hr](http://www.dzs.hr)
- Evans, C. (2003) Studying the Studies: An Overview of Recent Research into Taxation Operating Costs. *Journal of Tax Research* 1(1): 64–92.
- Kapetanić, S. (2001) Ukida se Financijska policija. *Vjesnik*, 25. svibnja 2001.
- Kid, M., W. Crandal (2006) Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating their Success. IMF Working Paper, WP 06/240. [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=944078##](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=944078##)



- Klun, M. (2002) Troškovi ispunjavanja porezne obveze u Sloveniji. *Financijska teorija i praksa* 26(4): 775–792. <http://www.ijf.hr/FTP/2002/4/klun.pdf>
- Madžarević-Šujster, S. (2002) Procjena porezne evazije u Hrvatskoj. *Financijska teorija i praksa* 26(1): 117–144
- Ministarstvo financija (2001) Godišnjak Ministarstva financija za 2000. <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Godisnjak2000.pdf>
- Ministarstvo financija (2002) Mjesečni statistički prikaz br. 76. <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/076-veljaca2002.pdf>
- Ministarstvo financija (2004) Godišnjak Ministarstva financija za 2001. <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Godisnjak2001.pdf>
- Ministarstvo financija (2005) Mjesečni statistički prikaz br. 120. <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/120-listopad2005.pdf>
- Ministarstvo financija (2006) Mjesečni statistički prikaz br. 134. <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/134-prosinac2006.pdf>
- Ministarstvo financija (2008) Godišnjak Ministarstva financija za 2007. [http://www.mfin.hr/adminmax/docs/GODISNJE\\_IZVJESCE\\_2007\\_HR.pdf](http://www.mfin.hr/adminmax/docs/GODISNJE_IZVJESCE_2007_HR.pdf)
- OECD (2004) Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series. <http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf>
- OECD (2007) Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series. <http://www.oecd.org/dataoecd/37/56/38093382.pdf>
- OECD (2008) Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series. <http://www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf>
- Ott, K., A. Bajo (2000) Troškovi oporezivanja u tranzicijskim zemljama: iskustvo Hrvatske. *Financijska teorija i praksa* 24(2): 169–188.
- Porezna uprava, MF RH (2000–2007) Troškovi Porezne uprave u odnosu na financijski plan proračuna u razdoblju od 1. 1. 2000. – 31. 12. 2007.
- Sandford, C. (ed.) (1995) *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*. Bath: Fiscal Publications
- Sandford, C. (1995a) *Minimising Administrative and Compliance Cost*. U: C. Sanford (ed.) *More Key Issues in Tax Reform*. Bath: Fiscal Publications
- Sandford, C., M. Godwin, P. Hardwick (1989) *Administrative and Compliance Costs of Taxation*. Bath: Fiscal Publications
- Vítek, L., K. Pubal (2002) Evaluation of the Effectiveness of the Tax Collection – the Case of the Czech Central and Local Governments in the Czech Republic. U: J. Finlay, M. Debicky (eds.) *Delivering Public Services in CEE Countries: Trends and Developments*. Bratislava: NISPAcee. <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/NISPAcee/UNPAN00433.pdf>

## A COMPARATIVE ANALYSIS OF COST-EFFECTIVENESS OF TAX ADMINISTRATION IN CROATIA AND THE OECD COUNTRIES

### *Summary*

*Public revenues in the form of taxes and duties are in most countries levied by tax authorities. During the process of collecting revenues, tax authorities have certain expenses, usually called tax administration expenses. The analyses of cost-effectiveness of tax administrations are becoming increasingly intensive around the world, with the OECD countries leading the way. However, the analysis of cost-effectiveness of tax authorities in different countries is characterised by numerous methodological, technical, and essential problems, which is visible when their comparative analysis is performed. Croatian tax authorities consist of Tax Administration, Financial Police, and Customs Administration, which together collect public revenues. The authors have made two separate analyses – the operation and efficiency of the Croatian Tax Administration between 2000 and 2007 and the effectiveness of all the Croatian tax authorities in the same period. Cost-effectiveness can be seen as spending as little as possible and simultaneously collecting as high revenues as possible. The key effectiveness indicators had shown increasing nominal effectiveness of the Croatian Tax Administration and tax authorities until 2006. However, the trend was completely overturned by the end of 2007. A comparative analysis has shown that the Croatian tax authorities were in average the least effective in comparison with the analysed OECD member states, both developed countries and countries in transition. Nevertheless, the Croatian Tax Administration turned out to be relatively effective. Such results suggest that Tax Administration and tax authorities must insist on the increased effectiveness during the following period, primarily through the reduction of total administrative costs.*

Key words: tax administration, tax authorities, cost-effectiveness, Croatia