

TROŠKOVI POREZNIH VLASTI U HRVATSKOJ¹

mr. sc. Vjekoslav BRATIĆ
Institut za javne financije, Zagreb

Izvorni znanstveni članak*
UDK 336.2(497.5)
JEL G38

mr. sc. Mihaela PITAREVIĆ
Institut za javne financije, Zagreb

Sažetak

U članku smo nastojali prikazati visinu troškova poreznih vlasti u Hrvatskoj u razdoblju 1999-2001, upozoriti na određene probleme koji postoje u funkcioniranju službi koje prikupljaju poreze i dati preporuke kako smanjiti te probleme. Troškovi poreznih vlasti obuhvaćaju troškove Porezne i Carinske uprave te Financijske policije (do njezina ukidanja). Istraživanje je nastavak istraživanja iz 2000. godine "Troškovi oporezivanja u tranzicijskim zemljama: iskustvo Hrvatske" koje su proveli Ott i Bajo (2000). U radu se ističe kako mnogi problemi koji su se pojavili tijekom prvog istraživanja i danas postoje. Posebno su istaknuti problemi praćenja i usporedbe podataka iz različitih izvora te nemogućnosti pronalaženja određenih podataka.

Ključne riječi: porezi, porezna administracija, troškovi poreznih vlasti, Hrvatska

1. Uvod

Svaki rad i obavljeni posao ima svoju cijenu. Tako svoju cijenu ima i prikupljanje poreza. Ukupni troškovi prikupljanja poreza sastoje se od troškova poreznih vlasti (TPV-a ili administrativnih troškova) i troškova poreznih obveznika (TPO-a). U ovom se radu proučavaju troškovi poreznih vlasti. Prikupljanjem poreza u Hrvatskoj najviše

¹ Ovaj je članak rezultat istraživanja koje je financirano novčanom potporom CERGE-EI fondacije u sklopu programa Global Development Network. Dodatna sredstva za primatelje novčane potpore iz balkanskih zemalja odobrila je austrijska vlada putem WIIW-a, Beč. Određena sredstva odobrio je i Institut za javne financije, Zagreb, koji je i vodio projekt. Sva iznesena stajališta izražavaju isključivo mišljenja autora, a ne CERGE-EI-ja, WIIW-a ili GDN-a.

Autori i Institut za javne financije zahvaljuju Poreznoj upravi i Stanku Zorici te Carinskoj upravi i Oskaru Cukrovu na pomoći u ovom istraživanju.

* Primitljeno (*Received*): 1.9.2003.

Prihvaćeno (*Accepted*): 15.6.2004.

se bave Porezna i Carinska uprava te Financijska policija (do njezina ukidanja). Njihov rad stvara određene troškove. Da bi pojedina služba bila što učinkovitija, potreban joj je određeni stupanj samostalnosti, kako financijske, tako i organizacijske. No samostalnost sama po sebi nije dovoljna nego je potrebna i stručnost i znanje službenika tih institucija. Učinkovitost se ogleda u prikupljanju što većih iznosa carina i poreza uz što manje troškove. Hrvatska je od svog osamostaljenja radila, i još radi, nekad manje uspješno, a nekad uspješnije, na uspostavi upravo takvih samostalnih i učinkovitih službi.

Ovaj je rad stoga i imao zadaću prikazati visinu troškova poreznih vlasti i učinkovitost tih službi u prikupljanju novčanih sredstava unutar djelokruga njihova rada, ali i upozoriti na eventualne propuste i mogućnosti poboljšanja cjelokupnog sustava prikupljanja poreza. U prvom dijelu rada naglasak je na definiciji i obuhvatu troškova poreznih vlasti te objašnjenju temeljnih problema u istraživanju. Središnji dio posvećen je pojedinačnoj analizi rada svake od triju službi zaduženih za prikupljanje poreza, dok se zadnji dio bavi iznosima ukupnih troškova tih triju službi (troškovi poreznih vlasti) i njihovim financijskim učincima.

2. Analiza i istraživanje troškova poreznih vlasti – da ili ne?

Ott i Bajo u prethodnom su istraživanju troškova poreznih vlasti odgovorili na pitanje zašto treba mjeriti troškove prikupljanja poreza u Hrvatskoj. Zaključili su kako potreba analize troškova prikupljanja poreza proizlazi iz nekoliko razloga. Prvi je potaknut pitanjem kako troškovi prikupljanja poreza neke zemlje smanjuju njezinu izvoznu konkurentnost jer čine znatan dio ukupnih troškova u gospodarstvu i stoga su dodatni porezni teret za proizvode i usluge.

Drugi je razlog pitanje kako bi omjer troškova poreznih vlasti i troškova poreznih obveznika mogao pokazati koji su od tih troškova preveliki i gdje bi se u preraspodjeli mogle ostvariti uštede. Taj se omjer mijenja zato što se npr. troškovi poreznih vlasti, ako porezne administracije ne daju besplatne informacije² o porezima, prebacuju na privatni sektor (te postaju troškovi poreznih obveznika)³.

Treći je razlog činjenica da se učinkovitost porezne administracije mjeri poreznom evazijom⁴, što znači da je porezna administracija maksimalno učinkovita ako porezne evazije uopće nema. Drugim riječima, to znači kako su potencijalni porezni prihodi jednaki stvarnima i nema poreznog jaza.⁵

3. Što čini troškove poreznih vlasti?

Općeprihvaćeno je pravilo, koje se i bezbroj puta potvrdilo u praksi, kako ne postoji dobra porezna politika bez dobre porezne uprave. Porezna uprava u kojoj rade nedo-

² Hvale je vrijedno to što Ministarstvo financija i Institut za javne financije od 2002. godine izdaju i dijele brošure o raznim poreznim oblicima, obvezama i pravima poreznih obveznika itd. kao oblik besplatnih informacija. Ministarstvo financija i Institut za javne financije također periodično izdaju knjižicu *Hrvatski porezni sustav*.

³ Više o tome vidjeti u Allers (1994:41).

⁴ Za detaljnije podatke i procjene porezne evazije za Hrvatsku vidjeti Madžarević-Šujster (2002:117-171).

⁵ Vidjeti Allers (1994:24-26).

voljno stručno obrazovani, nezainteresirani i nemarni službenici, uz rasprostranjenu korupciju, ima presudan negativni utjecaj na veličinu troškova poreznih vlasti. Pri ocjenjivanju učinkovitosti porezne uprave moramo uzeti u obzir troškove koje imaju porezne vlasti, ali i troškove koje imaju pojedini porezni obveznici pri ispunjavanju porezne obveze.

Govoreći tako o troškovima prikupljanja poreza, Sandford, Godwin i Hardwick (1989) razlikuju troškove poreznih vlasti i troškove poreznih obveznika. Predmet ovog rada su troškovi poreznih vlasti. Iako navedeni autori napominju da katkad nije jasno što su točno troškovi poreznih vlasti, zalažu se za definiciju prema kojoj su to troškovi javnog sektora koji se pojavljuju pri provedbi postojećih poreznih zakona, uključujući i prijedloge za njihovu promjenu.⁶

Troškovi poreznih vlasti, prema klasifikaciji primijenjenoj u državnom proračunu Republike Hrvatske, sadržavaju troškove poslovanja (za zaposlene, za utrošeni materijal, energiju, kompjutore itd., financijske i ostale troškove te troškove za nabavu kapitalnih sredstava).

Kao što je već rečeno, troškove poreznih vlasti čine troškovi Porezne uprave, Financijske policije i Carinske uprave. Te su službe (Financijska policija do ukidanja u lipnju 2001. godine) zadužene za prikupljanje poreznih prihoda, uključujući i carine. Svi se troškovi tih službi najvećim dijelom financiraju iz državnog proračuna, dok se manjim dijelom financiraju vlastitim sredstvima.

Osim troškova tih triju službi koji nastaju u njihovoj redovitoj djelatnosti, u razmatranje bi trebalo uključiti i troškove institucija koje neposredno prikupljaju poreze (u Hrvatskoj su to Zavod za platni promet odnosno FINA), kao i troškove sudova koji obrađuju pojedinačne porezne slučajeve. U ovom radu zbog nedostatka podataka potonje institucije nismo razmatrali.

4. Temeljni problemi u istraživanju

Naime, u ovom istraživanju, kao i u prethodnome, i dalje ostaje problem praćenja i usporedbe podataka iz različitih izvora te brojni drugi problemi i dvojbe u vezi s dobivanjem cjelovite slike i procjene ukupnih troškova poreznih vlasti. Navodimo sljedeće.

Financijska policija (FP). Podaci o ukupnoj bilanci prihoda i troškova FP-a i dalje su tajni. Dio vlastitih prihoda FP-a nije bio naveden u proračunu. Nakon ukidanja FP-a nije jasno kome se obratiti kako bi se došlo do podataka o poslovanju FP-a. Nepoznate su informacije i o tome gdje su završili bivši zaposlenici FP-a, koji su trebali biti raspoređeni u pojedine odjele Porezne uprave, Carinske uprave i Ministarstva financija.

Carinska uprava (CU). Još uvijek nije jasno koliko je zaposlenika imala i koliko ih trenutačno ima. Također nije moguće saznati na koji se točno način troše vlastiti prihodi CU-a.

Analiza učinkovitosti sudova u postupku utvrđivanja i naplate javnih prihoda. Prethodno istraživanje pokazalo je da u Hrvatskoj ne postoji sustavna evidencija o broju riješenih predmeta čija je posljedica bila prisilna naplata javnih prihoda. I kada bi posto-

⁶ Sličnu definiciju troškova poreznih vlasti nudi i Allers (1994), koji ih definira kao troškove (uglavnom) nastale u institucijama javnog sektora pri administriranju poreznog sustava.

jao podatak o broju riješenih predmeta naplate javnih prihoda, on ne bi bio pouzdan pokazatelj učinkovitosti sudova. U analizu je potrebno uključiti i ukupne iznose naplaćenih javnih prihoda. (Naime, ako neki sud riješi 70% svojih predmeta, ne mora značiti da je učinkovit u svome radu jer u onih 30% neriješenih predmeta može biti vezano 60% iznosa koje je trebalo naplatiti u promatranoj godini.)

I trajanje sudskog postupka nerijetko je dugo, pa se može dogoditi da dio javnih prihoda dugo vremena ostane nenaplaćen.

Osim toga, potrebno je napomenuti kako u Hrvatskoj ne postoje sustavni podaci o broju i iznosu poreznih oprosta (amnestija).

Financijska policija i sudovi. Na temelju rješenja sudova iz tekuće godine, ali i u skladu sa sudskim odlukama za predmete iz prethodnih godina, FP je do svog ukidanja obavljao prisilnu naplatu poreza i drugih javnih prihoda (doprinosa za mirovinsko i zdravstveno osiguranje). Tko je preuzeo taj dio posla nakon ukidanja FP-a, nije poznato. Nije poznato ni to koliki je iznos javnih prihoda prikupljen prisilnom naplatom FP-a.

Troškovi izvanproračunskih fondova koji se odnose na naplatu doprinosa. Teoretski, za dobivanje kompletne slike o ukupnim troškovima poreznih vlasti trebali bismo uključiti i troškove izvanproračunskih fondova⁷ (mirovinskoga i zdravstvenog osiguranja i dr.). No do tih podataka nije bilo moguće doći. Napominjemo i da je FP bio zadužen za prisilnu naplatu poreza i doprinosa. Porezi su se izravno doznačivali u proračun, dok su se doprinosi za socijalno osiguranje doznačivali u izvanproračunske fondove. Što je bilo nakon ukidanja FP-a, teško je reći. Sljedeće bi istraživanje trebalo pronaći načine dolaska do tih podataka.

Reforma platnog prometa i učinak na troškove poreznih vlasti. Reformom platnog prometa kojom je ukinut ZAP, Financijska agencija (FINA) postala je njegov pravni sljedbenik. Zakonom o platnom prometu službeno ovlaštenje za platni promet prešlo je na banke, koje su taj posao djelomično i preuzele za velike klijente. Dio je ipak ostao u djelokrugu FINA-e zbog potrebne infrastrukture koju ona posjeduje, pa za neke banke i dalje radi FINA. Pitanje je koliki će iznosi troškova poreznih vlasti sad pasti na banke, a koliki na FINA-u i znači li to da će dio platnog prometa i troškova poreznih vlasti koji je prebačen na banke one prebaciti na porezne obveznike.⁸ I to će, dakako, utjecati na visinu troškova poreznih vlasti, te bi stoga u sljedećim istraživanjima trebalo doći i do tih podataka.

Nakon navođenja problema s kojima smo se susreli u ovom istraživanju, u sljedećem dijelu rada detaljnije ćemo analizirati troškove Porezne uprave, Financijske policije i Carinske uprave od 1999. do 2001. godine

5. Troškovi Porezne uprave

Rad, ustrojstvo, poslovi i način rada Porezne uprave kao samostalne i jedinstvene upravne organizacije u sastavu Ministarstva financija regulirani su Zakonom o poreznoj

⁷ Vidjeti kako je Allers (1994) to učinio za Nizozemsku.

⁸ Zasada se bankama i ZAP-u, odnosno FINA-i, plaća provizija za poreze u iznosu od 50 lipa po nalogu za isplatu poreza.

upravi (NN 67/01, 70a/01 i 94/01). Prema tom zakonu, Porezna uprava obavlja zadaće poput organiziranja i koordiniranja, praćenja i kontrole naplate proračunskih prihoda; prikupljanja, evidentiranja i obrade podataka važnih za razrez i plaćanje poreza, pristojbi i drugih proračunskih prihoda; utvrđivanja porezne obveze pravnih i fizičkih osoba; nadzora poreznih obveznika radi utvrđivanja njihove pravilne i pravodobne obračunane i ispunjene porezne obveze; utvrđivanja povrede poreznih propisa i vođenja prekršajnih postupaka; evidentiranja i obrade podataka o obračunanim i naplaćenim porezima; praćenja i analize primjene poreznih propisa i poreznih sustava; prisilnog naplaćivanja poreza, pristojbi i drugih proračunskih prihoda te osiguranja prikupljanja i automatske obrade podataka o proračunskim prihodima putem jedinstvenoga informacijskog sustava.

Navedenim zakonom propisani su i poslovi koje obavljaju područni uredi i ispostave područnih ureda Porezne uprave.

Rad Porezne uprave je javan, te su i podaci o poreznim osnovicama, o razrezanom, plaćenom i neplaćenom porezu u visini u kojoj ih je prijavio porezni obveznik, odnosno koji su utvrđeni u postupku razreza i nadzora obračunavanja i plaćanja poreza, također javni. Službena su tajna drugi podaci koje službena osoba Porezne uprave sazna o djelatnosti i poslovanju poreznog obveznika u postupku nadzora i razreza poreza.

Vlastita sredstva Porezne uprave

Porezna se uprava djelomično, osim sredstvima državnog proračuna, financira i vlastitim sredstvima akumuliranim prikupljanjem lokalnih poreza.⁹ Prema podacima središnjeg ureda Porezne uprave, vlastito financiranje ostvareno je u iznosima prikazanim u tablici 1.a).

Tablica 1.a) Vlastita sredstva Porezne uprave (u mil. kn)

1999.	2000.	2001.
94,3	115,0	72,1

Izvor: Središnji ured Porezne uprave

Podaci o troškovima Porezne uprave¹⁰

Na razinama pojedinih ureda Porezne uprave vode se evidencije o prihodima i troškovima Porezne uprave. No cjelokupni nadzor i centralizacija djelovanja Porezne uprave pod kontrolom su Središnjeg ureda, koji prati i vodi sustave računovodstva i evidencije prihoda i troškova.

⁹ Ott i Bajo u istraživanju iz 2000. godine navode kako su se tijekom 1997. godine na izdvojenom računu prikupljala sredstva u iznosu od 1% zajedničkih prihoda države i lokalne uprave i samouprave i iskorištavala se za ulaganje u ljudski i materijalni kapital te, povremeno, za financiranje tekućih troškova PU-a.

¹⁰ Kada se govori o troškovima, u ovom se radu misli na rashode (nastali neplaćeni troškovi + plaćeni troškovi) ili na izdatke (plaćene troškove), ovisno o tome kako pojedini izvori prate te podatke. Ipak, potrebno je naglasiti da je uglavnom riječ o izdacima (plaćenim troškovima).

Troškovi Porezne uprave

Kako je već u ranijem istraživanju napomenuto, troškovi Porezne uprave ne prate se prema vrstama poreza nego prema kontnom planu i drugoj obračunskoj metodologiji i stoga je nemoguće utvrditi troškove oporezivanja za porezne obveznike prema pojedinim vrstama poreza. Zato smo u razmatranje uključili ukupne troškove Porezne uprave i njihovu strukturu.

Tablica 1.b) Ukupni troškovi Porezne uprave (u mil. kn)

	1997.	%	1998.	%	1999.	%	2000.	%	2001.	%
Financirano iz proračuna	273,8	70,0	334,7	72,0	423,6	81,8	383,3	76,9	358,6	83,3
Financirano vlastitim sredstvima PU-a	117,0	30,0	132,9	28,0	94,3	18,2	115,0	23,1	72,1	16,7
Ukupni troškovi PU-a	390,8	100,0	467,6	100,0	517,9	100,0	498,3	100,0	430,7	100,0

Izvor: Izvješća Porezne uprave od 1997. do 2001. godine

Nažalost, podaci PU-a i podaci o izvršenju proračuna koje objavljuje Ministarstvo financija za pojedine godine razlikuju se. Kako iznosi nisu previše različiti, temeljna analiza provedena je prema podacima dobivenim iz Porezne uprave.

Prethodno je istraživanje za razdoblje od 1995. do 1999. godine pokazalo kako se oko 70% troškova PU-a financiralo sredstvima proračuna, dok se 30% financiralo vlastitim sredstvima. Od 1999. do 2001. godine oko 80% ukupnih troškova PU-a financirano je iz proračuna, dok je ostalih 20% financirano vlastitim sredstvima PU-a. Ti podaci pokazuju porast udjela financiranja sredstvima iz proračuna te pad udjela vlastitih sredstava PU-a.

U sljedećoj je tablici kao pokazatelj učinkovitosti PU-a promatran odnos ukupnih poreznih prihoda i stvarnih troškova PU-a (zbroj troškova PU-a financiranih iz proračunskih sredstava i vlastitih sredstava PU-a). Tablica pokazuje troškove PU-a po jedinici ubranog poreza u milijunima kuna za promatrano razdoblje.

Tablica 2. Troškovi Porezne uprave po jedinici ubranog poreza (u mil. kn)

	1997.	1998.	1999.	2000.	2001.
Stvarni troškovi PU-a	391	468	518	498	431
Porezni prihodi (bez doprinosa)	31.338	40.327	38.318	39.939	39.999
(SR/PP) x 100	1,25%	1,16%	1,35%	1,24%	1,08%

Izvor: Izvješća Porezne uprave od 1997. do 2001. godine i Izvješće Ministarstva financija (75/02)

Prema tim podacima, udio ukupnih troškova PU-a u ukupnim poreznim prihodima u razdoblju 1997-2001. bio je oko 1,18%. Usporedimo li te podatke s podacima iz raz-

doblja 1995-1999. godine, možemo zamijetiti kako je taj odnos ostao na približno jednakoj razini. U tom razdoblju iznosio je oko 1,17%.

Dakle, za prikupljanje jedne kune poreznih prihoda PU tijekom posljednjih godina troši sve manje novca, iako je razina približno uvijek ista. Tako je tijekom 2001. godine PU potrošio oko 1 lipu za tu svrhu. Ti podaci navode na zaključak kako je PU sve stručniji i učinkovitiji u svome radu.

U sljedećim tablicama prikazat ćemo samu strukturu ukupnih troškova PU-a tijekom promatranog razdoblja i strukturu pojedinih troškova ostvarenih u najvećim iznosima.

Tablica 3.a) Struktura ukupnih troškova Porezne uprave (u mil. kn)

Struktura	1997.	%	1998.	%	1999.	%	2000.	%	2001.	%
troškovi poslovanja (za zaposlene, materijalno i tekuće održavanje)	282,5	72,3	364,6	78,0	441,9	85,4	424,5	85,2	371,7	86,3
tekući vanjski troškovi za materijal i usluge (financijski i ostali)	27,5	7,0	23,9	5,1	17,5	3,4	15,9	3,2	15,6	3,6
nabava kapitalnih sredstava	80,8	20,7	79,1	16,9	58,4	11,2	57,9	11,6	43,4	10,1
ukupno (u %)	390,8	100,0	467,6	100,0	517,8	100,0	498,3 ¹¹	100,0	430,7	100,0

Izvor: Izvješća Porezne uprave od 1997. do 2001. godine

Prema tablici 3.a), najveći su iznosi izdvajani za *troškove poslovanja*. Troškovi poslovanja obuhvaćaju troškove za zaposlene i tekuće troškove za materijal i usluge. U cijelom zadnjem promatranom razdoblju, od 1999. do 2001. godine, ti su troškovi činili oko 85,5% ukupnih troškova PU-a, dok su u prethodno promatranom razdoblju, od 1995. do 1999. godine, ti troškovi prosječno iznosili oko 75%. Dakle, u razdoblju 1999.-2001. troškovi poslovanja povećani su za 10%.

Primjetan je i *pad udjela tekućih vanjskih troškova za materijal i usluge* (sa 6,5% u prethodno promatranom razdoblju na oko 3,4% u promatranom razdoblju) i *pad udjela kapitalnih troškova* (s 18% u prethodno promatranom razdoblju na oko 11,2% u promatranom razdoblju).

Sljedeće tablice pokazuju stavke koje imaju najveći udio u ukupnim troškovima.

U strukturi troškova vidimo kako prevladavaju troškovi za zaposlene odnosno troškovi za plaće, doprinose i naknade troškova zaposlenima. Samo na njih otpada oko 64,4% najvećih troškova u promatranom razdoblju, a imaju i trend rasta od 57 do 68%. Drugi su po važnosti tekući troškovi za materijal i usluge, koji su prosječno činili oko 20,4% i koji su konstanta. Treća kategorija su kapitalni troškovi, koji su u prosjeku iznosili 15,2%, s trendom smanjenja.

¹¹ PU u stvarne troškove ubraja i dane tuzemne zajmove u visini od 5,8 milijuna kuna, pa bi prema njihovim podacima ukupni stvarni troškovi za 2000. godinu, na primjer, iznosili 504 milijuna kuna. Za ovu smo se analizu koristili stvarnim troškovima bez udjela danih tuzemnih zajmova.

Tablica 3.b) Struktura pojedinih stavki najvećih troškova Porezne uprave (u mil. kn)

	1997.	%	1998.	%	1999.	%	2000.	%	2001.	%
Troškovi za zaposlene*	204,4	57,6	268,0	62,1	328,3	65,6	324,5	68,6	275,5	68,3
Tekući troškovi za materijal i usluge (financijski i ostali)	69,5	19,6	84,6	19,6	113,6	22,7	90,4	19,1	84,4	20,9
Nabava kapitalnih sredstava	80,8	22,8	79,1	18,3	58,3	11,7	57,9	12,3	43,4	10,8
Ukupno	354,7	100,0	431,7	100,0	500,2	100,0	472,8	100,0	403,3	100,0

*Troškovi za zaposlene: bruto plaće i naknade, doprinosi poslodavca.

Izvor: Izvješća Porezne uprave od 1997. do 2001. godine

Na temelju ukupnih troškova za zaposlene i broja zaposlenih u promatranom razdoblju, sljedeća tablica pokazuje udio troškova po zaposlenome u PU-u u kunama.

Tablica 4. Troškovi po zaposlenome u Poreznoj upravi

	1997.	1998.	1999.	2000.	2001.
Troškovi za zaposlene* (u tis. kn)	204.383	267.998	328.283	324.546	275.529
Prosječan broj zaposlenih u PU-u	3.285	3.679	3.810	3.956	3.814
Troškovi po zaposlenom (u tis. kn)	62,2	72,8	86,2	82,0	72,2

*Troškovi za zaposlene: bruto plaće i naknade, doprinosi poslodavca.

Izvor: Izvješća Porezne uprave od 1997. do 2001. godine

U razdoblju 1999-2001. primjetan je pad troškova po zaposlenome, i to od 86.000 u 1999. godini na 72.000 kn u 2001. godini.

Ti su podaci u izrazitoj suprotnosti s razdobljem od 1995. do 1999. godine, kada je uočen trend rasta troškova po zaposlenome. U čitavom razdoblju nije bilo veće inflacije niti promjena tečaja valute.¹² Primjetno je smanjenje broja zaposlenih tijekom 2001. na razinu iz 1999. godine.

6. Troškovi Financijske policije

Rad FP-a bio je reguliran Zakonom o Financijskoj policiji. Prema tom zakonu, glavni zadatak FP-a bio je poduzimanje svih radnji kojima bi se povećala disciplina plaćanja obveza unutar javnih prihoda. U širem smislu rad FP-a obuhvaćao je i sankcioniranje svih nepravilnosti povezanih s utvrđenim prekršajima učinjenim u obavljanju poslova iz djelokruga rada, gospodarskim prijestupima i kaznenim djelima odnosno s istragama gospodarskog kriminala.

Radi racionalizacije poslova i zadaća, u sklopu reorganizacije državne uprave u svibnju 2001. godine ukinuta je Financijska policija. Ukidanje Financijske policije

¹² Inflacija je prosječno iznosila 5% u godini, dok je devizni tečaj hrvatske kune u odnosu prema DEM u cijelom promatranom razdoblju bio prosječno oko 3,85 (Ministarstvo financija, 2002).

obrazloženo je željom za što učinkovitijom kontrolom financijskih tijekova, ali i gospodarskog kriminala, što Financijskoj policiji, prema ocjeni tadašnje Vlade, do tada nije uspijevalo. Poslove FP-a trebala je preuzeti "reorganizirana i modernizirana" Porezna uprava, Carinska uprava i pojačani odjeli za gospodarski kriminal Ministarstva unutarnjih poslova. Tim su se službama i dotad preklapale ovlasti s ukinutim FP-om. Iako je FP osnovan prije donošenja Zakona o Poreznoj upravi (NN 67/01, 70a/01 i 94/01) te je obavljao i dio poslova PU-a, postojala je obveza njihove međusobne suradnje, kao i suradnje s drugim organima državne uprave, tijelima jedinica lokalne samouprave i uprave koja utvrđuju, naplaćuju i nadziru javne prihode. Tijela državne i sudbene vlasti i jedinice lokalne vlasti te pravne i fizičke osobe bili su dužni FP-u dati podatke i omogućiti uvid u financijske dokumente, poslovne knjige i druge isprave potrebne za provedbu kontrole. Oko 700 službenika FP-a (Kapetanić, 2001). trebalo je biti preraspoređeno u porezne, carinske i policijske službe. Je li sve to zaista i učinjeno, ne možemo pouzdano reći jer je do tih podataka nemoguće doći.

FP je obavljao samo prisilnu naplatu poreza i doprinosa. U normalnim okolnostima porezi su se izravno doznačivali u proračun, dok su se doprinosi usmjeravali u izvanproračunske fondove (mirovinskog i zdravstvenog osiguranja).

Vlastita sredstva Financijske policije

FP je do ukidanja najvećim dijelom bio financiran sredstvima državnog proračuna. Usto, toj su se službi doznačivala sredstva u visini 2% naplaćenih potraživanja prema rješenju Financijske policije. Ni u prethodnom istraživanju, kao ni u ovome, nismo mogli doći do podataka iz same Financijske policije o ukupnim sredstvima (vlastitim i proračunskim). I dalje nam je poznat samo iznos koji je FP dobivao iz proračuna. Ova je analiza provedena na temelju tih podataka i podataka dobivenih iz revizija Državnog ureda za reviziju.

Troškovi Financijske policije

Analizirat ćemo podatke o izvršenju proračuna za razdoblje 1999-2001. Pri tome ćemo analizirati samo proračunski dio sredstava FP-a, a ne i dio koji je FP ostvarivao iz vlastitih sredstava.

Najveći dio troškova čine troškovi poslovanja (troškovi za zaposlene, materijalno i tekuće održavanje). Oni su u prosjeku iznosili oko 95,6% ukupnih troškova. Zanimljivo je kako je tijekom 1999. zabilježen pad tih troškova, ali već u 2000. i 2001. godini ti su se troškovi vratili na razinu od 98,3%. Istodobno je uočen i trend smanjenja troškova za nabavu kapitalnih sredstava, i to s 10,2% u 1999. godini na 1,3% u 2001. godini, iako je vidljivo znatno apsolutno povećanje tih troškova tijekom 1999. godine.

Tablica 5.a) Struktura ukupnih troškova Financijske policije prema izvršenju proračuna (u mil. kn)

	1997.	%	1998.	%	1999.	%	2000.	%	2001.	%
Troškovi poslovanja (za zaposlene, materijalno i tekuće održavanje)	75,3	96,9	88,1	95,1	107,9	89,3	87,1	98,1	69,8	98,4
Tekući vanjski troškovi za materijal i usluge (financijski i dr.)	0,5	0,7	0,6	0,7	0,6	0,5	0,3	0,3	0,2	0,3
Nabava kapitalnih sredstava	1,9	2,4	3,9	4,2	12,3	10,2	1,4	1,6	0,1	1,3
Ukupno	77,7	100,0	92,6	100,0	120,8	100,0	88,8	100,0	70,1	100,0

Izvor: Izvješće Ministarstva financija o izvršenju proračuna od 1997. do 2001. godine

Tablica 5.b) Struktura pojedinih stavki najvećih troškova Financijske policije (u mil. kn)

	1997.	%	1998.	%	1999.	%	2000.	%	2001.	%
Troškovi za zaposlene	65,8	89,3	75,5	85,9	93,9	80,7	80,7	92,0	64,3	92,8
Troškovi za materijal, energiju i komunalne usluge	6,0	8,1	8,5	9,7	10,1	8,7	5,6	6,4	4,9	7,1
Nabava kapitalnih sredstava	1,9	2,6	3,9	4,4	12,3	10,6	1,4	1,6	0,1	0,1
Ukupno	73,7	100,0	87,9	100,0	116,3	100,0	87,7	100,0	69,3	100,0

Izvor: Izvješće Ministarstva financija o izvršenju proračuna od 1997. do 2001. godine

U strukturi troškova FP-a u razdoblju od 1997. do 2001. godine najveću stavku čine troškovi za zaposlene (plaće, dnevnice i doprinosi). Oni prosječno iznose oko 88,0%. Ukupni se troškovi u apsolutnim iznosima smanjuju sa 116 mil. kn u 1999. na 69 mil. kn u 2001. godini. Najznatnija promjena dogodila se u nabavi kapitalnih sredstava za što je u 1999. godini potrošeno 12,3 mil. kn, što je bilo izuzetno povećanje u odnosu prema drugim godinama.

Tablica 6. Troškovi za zaposlene u Financijskoj policiji

	1997.	1998.	1999.	2000.	do 6. 2001.
Troškovi za zaposlene* (u tis. kn)	65.833	75.550	93.915	80.651	64.339
Broj zaposlenih	820	846	837	872	oko 700**
Troškovi po zaposlenom (u tis. kn)	80,3	89,3	112,2	92,4	91,9

*Troškovi za zaposlene: bruto plaće i naknade, doprinosi poslodavca.

**Ministarstvo financija (2001b; 2002b); Ott i Bajo (2000:180).

Izvor: Kapetanić, 2001.

Na temelju podataka o ukupnim troškovima za zaposlene i broju zaposlenih u FP-u pokušali smo prikazati dinamiku kretanja troškova po zaposlenome u razdoblju od 1997. do 2000. godine. O točnom broju zaposlenih za 2001. godinu, odnosno do ukidanja FP-a, nismo mogli doći.

Troškovi za zaposlene od 1997. su rasli i 1999. godine dosegli su 112.000 kn, a 2000. godine su se smanjili. Za 2001. godinu nije moguće dati točne informacije.

Učinkovitost Financijske policije u prikupljanju javnih prihoda

Teško je bilo, kao i u prethodnom istraživanju, gotovo nemoguće točno reći koliko se javnih prihoda prikupi radom FP-a.

Zbog toga je teško prikazati osnovne pokazatelje rada i učinkovitosti FP-a.

Tablica 7. Struktura utvrđenih javnih prihoda (u mil. kn)

Utvrđeni javni prihodi ^a	1997.	%	1998.	%	1999.	%	2000.	%
pravne osobe ^b	871,5	90,0	972,1	88,0	1.436,2	91,0	–	–
financijske institucije ^c	14,7	1,0	52,4	5,0	41,8	3,0	–	–
fizičke osobe – obrtnici	85,6	9,0	74,4	7,0	97,5	6,0	–	–
ukupno	971,8	100,0	1.098,9	100,0	1.575,5	100,0	2.407,8	–

^a Javni prihodi: porez na dodanu vrijednost (PDV), na dobit i dohodak, posebni porezi, doprinosi za mirovinsko i socijalno osiguranje, doprinosi za zapošljavanje i drugi javni prihodi (kamate, naknade).

Tijekom 2000. godine u postupku kontrole obračuna i plaćanja javnih prihoda do studenoga 2000. utvrđene su obveze u ukupnom iznosu od 2,3 mlrd. kn, od čega na pravne osobe otpada 2,2 mlrd. kn (95,96%), na fizičke osobe 74,2 mil. kn (3,26%) i na financijske institucije 17,7 mil. kn (0,78%).

^b Pravne osobe su javna i privatna poduzeća te poduzeća u većinskom državnom vlasništvu.

^c Financijske institucije su banke, štedionice i društva za osiguranje.

Izvor: FinPol (2000-2001)

U strukturi utvrđenih¹³ javnih prihoda poznati su podaci o ukupnim iznosima samo za 1999. i 2000. godinu, iako ni za 2000. nisu potpuni kao za 1999. godinu. Do detaljnih podataka tijekom 2000. i 2001. godine nismo mogli doći.

U cijelom razdoblju od 1997. godine postoji trend porasta utvrđenih javnih prihoda na godišnjoj razini čak i do 53% (1999/2000). Može se pretpostaviti kako su i dalje u strukturi javnih prihoda za koje je trebalo provesti prisilnu naplatu najviše sudjelovali veliki porezni obveznici i pravne osobe (što je i vidljivo iz podataka do studenoga 2000. godine), fizičke osobe – obrtnici i, na kraju, financijske institucije. No već smo napomenuli da nemamo potpune informacije o tim brojkama.

Kao jedan od pokazatelja učinkovitosti možemo promatrati i odnos prikupljenih i utvrđenih¹⁴ poreznih prihoda. No i pri tome postoje određena ograničenja. Primjerice, kako postupak prisilne naplate poreza može biti i dugotrajan, dio prihoda iz prethodne

¹³ Prihodi za koje postoji obveza plaćanja, ali nisu naplaćeni.

¹⁴ Prihodi za koje postoji obveza plaćanja, ali nisu naplaćeni.

godine može se naplatiti tek u tekućoj godini, dok sama naplata ovisi o sudskim odlukama. Ni za te pokazatelje ne postoje podaci za 2001. godinu.

Tablica 8. Postotak naplate javnih prihoda Financijske policije (u mil. kn)

	1997.	1998.	1999.	2000.	do lipnja 2001.
Naplaćeni javni prihodi (NJP)	422,8	469,5	805,4	578,3	–
Ukupni utvrđeni javni prihodi (UJP)	971,8	1.098,9	1.575,5	2.407,8	–
(NJP/UJP) x 100 (u %)	43,5	42,7	51,1	24,0	–

Izvor: FinPol (2000-2001)

Postotak naplate javnih prihoda bio je najveći 1999, kada je iznosio i do 51,1%, dok je u 2000. godini pao na samo 24%. To je zabrinjavajuće, pogotovo stoga što je prethodno istraživanje od 1995. do 1997. godine pokazalo kako se postotak naplate javnih prihoda kretao između 43 i 51%.

Kao jedan od pokazatelja učinkovitosti rada navest ćemo i podatke o rezultatima rada FP-a za razdoblje od 1998. do 2000. godine.

Tablica 8.a) Pregled rezultata rada Financijske policije od 1998. do 2000. godine

Rezultati rada FP-a 1998-2000.	Broj obavljenih kontrola	Podneseno prekršajnih prijava	Podneseno prijava za gospodarski prijestup	Podneseno kaznenih prijava	Utvrđeno javnih prihoda (mil. kn)	Naplaćeno javnih prihoda (mil. kn)	Broj zatvorenih objekata
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
1998.	6.086	3.595	359	187	1.098,9	469,5	172
1999.	5.815	3.973	570	248	1.575,5	805,4	225
indeks (99/98)	96	111	159	133	143	172	131
2000.	5.200	3.428	646	333	2.407,8	578,3	99
indeks (00/99)	89	86	113	134	153	72	44
indeks (00/98)	85	95	180	178	219	123	58
ukupno	17.101	10.996	1.575	768	5.082,2	1.853,2	496

Izvor: FinPol (2000-2001)

Tijekom posljednjih godina rada FP-a smanjivao se broj obavljenih kontrola koje je ta služba obavila¹⁵ (1999. – 5.815, 2000. – 5.200), dok se povećavao iznos utvrđenih javnih prihoda. Taj trend i pokazatelji u skladu su s istraživanjem iz 2000. godine. Pobje-

¹⁵ Godine 1999. obavila ih je 5.815, od toga 3.117 kontrola pravnih osoba, 2.434 fizičkih osoba i 264 kontrole financijskih institucija; 2000. bilo je 5.200 kontrola, od toga 2.672 kontrole pravnih osoba, 2.156 kontrola fizičkih osoba i 372 kontrole financijskih institucija.

šanju prethodnih rezultata prethodilo je usmjeravanje aktivnosti FP-a na kontrolu znatnijih gospodarstvenih subjekata, uz istodobno poboljšanje kvalitete planiranja, pripreme i organiziranja kontrola.

Tijekom 1999. i 2000. godine smanjivao se i broj podnesenih prekršajnih prijava koje je napravio FP (s 3.961 na 3.428). No broj prijava za gospodarski prijestup povećao se s 570 na 646, kao što se povećao i broj kaznenih prijava s 249 na 333, uz povećanje broja prijavljenih osoba i broja djela za koje su te osobe prijavljene.

U radu FP-a sve se veći naglasak stavljao na velike kontrole i velike pravne subjekte, a pomalo su se napuštale kontrole malih poreznih obveznika.

U ovom istraživanju, za razliku od prethodnoga, došli smo i do određenih podataka, iako ne potpunih, o strukturi prikupljenih poreznih prihoda.

Prema podacima FP-a, od utvrđenih obveza u 1999. godini u visini od 1.575,5 mil. kn na porez na dobit odnosi se 298,8 mil. kn. Od ukupno utvrđenih obveza za 2000. godinu na porez na dobit odnosi se 237,9 mil. kn, na porez na dohodak 458,7 mil. kn, a na doprinose za mirovinsko osiguranje 610,1 mil. kn. Utvrđene obveze po tim osnovama čine novoutvrđene obveze, pa su ti rezultati pokazatelj kontinuiranog povećanja učinkovitosti obavljanja poslova iz djelokruga FP-a ako se razmotre raznolikosti i specifičnosti pojedinih vrsta kontroliranih subjekata.

No FP nije sve prihode naplatio u isto vrijeme. Prihod prikupljen u tekućoj godini rezultat je prisilne naplate utvrđenih javnih prihoda iz tekuće godine i sudskih presuda u tekućoj godini, koje se odnose na slučajeve iz prethodnih godina. Kako je tekao postupak naplate prihoda, vidi se u tablici 9.

Tablica 9. Javni prihodi što ih je naplatila Financijska policija (u mil. kn)

Naplaćeni javni prihodi iz:	1997.	%	1998.	%	1999.	%	2000.	%
tekuće godine	293,7	69,5	331,7	70,6	675,7	83,9	–	–
prethodnih godina	129,1	30,5	137,8	29,4	129,6	16,1	–	–
ukupno	422,8	100,0	469,5	100,0	805,4	100,0	578,3	100,0

Izvor: FinPol (2000-2001)

Podaci iz prethodnog istraživanja pokazuju kako se oko 70% prisilno naplaćenih javnih prihoda tijekom 1997. godine odnosilo na sudske odluke iz tekuće godine, a 30% na sudske odluke vezane za porezne predmete iz prethodnih godina.

Idućih su se godina apsolutno i relativno povećali prikupljeni javni prihodi vezani za sudske odluke i obveze nastale u tekućoj godini. Tako su naplaćeni javni prihodi iz 1999. godine iznosili 83,9% ukupnih prihoda koje je naplatio FP, dok se ostalih 16,1% odnosilo na porezne obveze iz prethodnih godina. Za 2000. godinu nije moguće napraviti takvu analizu. Može se jedino konstatirati kako je ukupna razina naplaćenih javnih prihoda izuzetno smanjena, s 805,4 mil. kn u 1999. godini na 578,3 mil. kn u 2000. godini.

Povećanje razine javnih prihoda u 1999. godini vjerojatno je bilo posljedica većih aktivnosti FP-a i sudova zbog proračunskih teškoća kao posljedice smanjenih proračunskih prihoda.

Nakon svega ostaje pitanje zašto je FP ukinut iako je iz godine u godinu pokazivao sve veću učinkovitost.

7. Troškovi Carinske uprave

Prema hrvatskim propisima, prihodi od carina prihodi su državnog proračuna. Republika Hrvatska preko tijela CU-a provodi carinski postupak. Carina se plaća na robu koja se uvozi, unosi ili prima poštanskom pošiljkom iz inozemstva, ako je tako navedeno u Carinskoj tarifi.¹⁶ Ako se utvrdi da obveza plaćanja carine postoji, CU naplaćuje iznos carine zajedno s trošarinama, porezom na dodanu vrijednost i drugim uvoznim pristojbama (Jelčić i sur., 1999).

Kao svaka organizacija, i sam CU ima određene troškove (rashode).¹⁷ Podaci o ukupnim troškovima CU-a od 1997. do 2001. godine prikazani su u tablici 10.

Tablica 10. Troškovi Carinske uprave od 1997. do 2001. godine (u mil. kn)

	1997.	1998.	1999.	2000.	2001.
Troškovi financirani iz državnog proračuna + troškovi financirani vlastitim sredstvima	240,8	253,6	304,3	276,9	308,2

Izvor: Izvješće o broju zaposlenih...(2002), Ministarstvo financija (2000; 2001b; 2002b)

Troškovi CU-a iz godine u godinu uglavnom rastu. Tako su 2001. godine iznosili oko 310 milijuna kuna. Najveći dio troškova CU-a financira se iz državnog proračuna. Mali dio troškova financira se vlastitim sredstvima (prihodima) CU-a.

Tablica 11. Način financiranja Carinske uprave od 1997. do 2001. godine (u %)

	1997.	1998.	1999.	2000.	2001.
Financirano iz proračuna	85,0	90,0	92,0	97,0	86,0
Financirano vlastitim sredstvima	15,0	10,0	8,0	3,0	14,0
Ukupni troškovi	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Izvor: Izvješće o broju zaposlenih...(2002), Ministarstvo financija (2000; 2001b; 2002b)

Sve do 2000. godine rastao je iznos troškova CU-a koji se financirao iz proračuna, a prosječno je iznosio oko 90%. Ipak, način financiranja CU-a iz godine u godinu vari-

¹⁶ Roba koja se samo izvozi ili iznosi iz carinskog područja Hrvatske, prevozi, odnosno prenosi preko tog područja ne podliježe plaćanju carina. Ta roba podliježe samo posebnoj mjeri organa carinske službe – carinskom nadzoru. Ipak, i provođenje carinskog nadzora stvara određene troškove.

¹⁷ CU je organiziran u sastavu Ministarstva financija i sastoji se od Središnjeg ureda CU-a i deset carinarnica koje imaju svoje ispostave.

ra, te je npr. 2001. godine CU oko 85% svojih troškova financirao iz proračuna, a oko 15% vlastitim sredstvima. Isto je bilo i 1997. godine.

Postavlja se pitanje na što CU troši novac? Ili, koji su troškovi CU-a? Nažalost, strukturu troškova CU-a financiranih vlastitim sredstvima nije bilo moguće saznati. Stoga tablica 11.a) pokazuje samo strukturu troškova CU-a (financiranih iz proračuna), prema tada važećoj klasifikaciji troškova, u razdoblju 1999-2001. godine.

Tablica 11.a) Struktura troškova Carinske uprave (financiranih iz proračuna) (u %)

Struktura	1999.	2000.	2001.
troškovi za zaposlene	75,7	83,0	79,3
troškovi za materijal, energiju, komunalne i ostale usluge za redovite potrebe	13,6	10,8	13,0
troškovi za tekuće održavanje	3,8	0,9	1,3
financijski i ostali vanjski troškovi	0,1	0,1	5,6
troškovi za nabavu, izgradnju i investicijsko održavanje kapitalnih sredstava (kapitalni troškovi)	6,8	5,2	0,8
ukupni troškovi	100,0	100,0	100,0

Izvor: Izvješće o broju zaposlenih...(2002), Ministarstvo financija (2000; 2001b; 2002b)

Kao i u troškovima PU-a, u strukturi troškova CU-a financiranih iz proračuna prevladavaju troškovi za zaposlene. Oni čine oko 80% ukupnih troškova CU-a. Godine 2001. značajnije su promjene zamijećene u stavci financijskih i ostalih vanjskih troškova, koji su te godine činili oko 6% ukupnih proračunskih troškova CU-a. To je povećanje najvećim dijelom posljedica rasta troškova za stručna mišljenja i intelektualne usluge.¹⁸ U istom se razdoblju smanjuju kapitalni troškovi CU-a.

Budući da troškovi za zaposlene čine većinu troškova CU-a financiranih iz proračuna, analizirali smo koliki su prosječni troškovi po zaposlenome u CU-u.

Tablica 12. Troškovi (iz proračuna) po zaposlenome u Carinskoj upravi*

	1997.	1998.	1999.	2000.	2001.
Troškovi za zaposlene (u tis. kn)**	144.376	167.661	209.180	222.883	210.436
Broj zaposlenih	2.670	2.795	2.861	2.885	2.859
Troškovi po zaposlenome (u tis. kn)	54,1	60,0	73,1	77,3	73,6

*Podaci o broju zaposlenika CU-a u različitim se izvorima razlikuju. Koristimo se podacima MF-a koji nam se čine najrealnijima.

** Troškovi za zaposlene = bruto plaće i nadnice, doprinosi na plaću i naknade troškova za zaposlene.

Izvor: Izvješće o broju zaposlenih...(2002), Ministarstvo financija (2000; 2001b; 2002b)

Od 1997. do 2000. godine uglavnom se bilježi trend rasta troškova po zaposlenome u CU-u. Na kraju godine 2001. za jednog su se zaposlenoga iz proračuna prosječno is-

¹⁸ Primjerice, za stručna mišljenja i intelektualne usluge 2001. godine CU je isplatio oko 13 milijuna kuna.

plaćivale oko 74.000 kn (bruto) godišnje, ili oko 6.000 kn (bruto) mjesečno. Međutim, to nisu ukupni troškovi po zaposlenome u CU-u. Naime, treba uzeti u obzir da se u prethodnom istraživanju (Ott i Bajo, 2000) navodi kako i vlastita sredstva CU-a uglavnom služe za poticanje zaposlenih (obrazovanje itd). Stoga bi bilo logično uključiti i te iznose kako bi se utvrdili ukupni troškovi po zaposlenome u CU-u. Nažalost, to nije bilo moguće napraviti. Stoga zaključujemo da zasada nije točno poznato koliko se ukupno godišnje trošilo na zaposlenike CU-a.

Na kraju iznosimo najzanimljiviji podatak ove analize. Koliko CU potroši novca da bi ubrao jednu kunu carinskih prihoda? Dakle, uspoređujemo ukupne troškove CU-a i ukupne prihode koje je prikupio. Da bismo to mogli izračunati, potrebno je znati koliko je CU ukupno prikupio carinskih prihoda.

Vlastita sredstva (prihodi) Carinske uprave

Već je rečeno da CU prikuplja carine koje su prihod državnog proračuna. Međutim, osim carina, CU prikuplja još neke prihode koji ne odlaze u državni proračun već čine vlastite prihode CU-a. Koji su to vlastiti prihodi CU-a? Na primjer, 1999. godine vlastiti prihodi CU-a u najvećem su dijelu ostvareni od:

- carinskih pristojbi
- novčanih kazni za carinske prekršaje
- prodane robe oduzete zbog carinskog prekršaja
- prenesenih vlastitih prihoda CU-a iz prethodnih godina.¹⁹

Iz posljednje je točke vidljivo kako CU katkad ne troši sve vlastite prihode iz tekuće godine za financiranje svojih troškova u toj godini, već dio tih prihoda troši tek u idućim godinama.

Tablica 13. prikazuje ukupne prihode koje je prikupio CU, dakle, prihode od carina (prihode državnog proračuna) i vlastite prihode, od 1997. do 2001. godine.

Tablica 13. Ukupni prihodi koje je prikupila Carinska uprava (u mil. kn i u %)

	1997.	%	1998.	%	1999.	%	2000.	%	2001	%
Prihodi od carina	4.675,5	99,3	4.256,3	99,4	4.437,3	99,4	3.896,5	99,4	3.216,4	98,4
Vlastiti prihodi	31,5	0,7	24,5	0,6	27,3	0,6	25,3	0,6	49,1	1,6
Ukupni prihodi	4.707,0	100,0	4.280,8	100,0	4.464,6	100,0	3.921,8	100,0	3.265,5	100,0

Izvor: Izvješće o broju zaposlenih...(2002); Ministarstvo financija (2002), HNB (2003)

Prihodi od carina čine oko 99% ukupnih prihoda CU. A koliko CU potroši novca da bi ubrao jednu kunu carinskih prihoda? Taj će nam pokazatelj poslužiti kao relativni pokazatelj učinkovitosti rada CU-a.

¹⁹ Osim navedenoga, vlastiti prihodi CU-a su i prihodi koje CU naplaćuje za manipulativne troškove pri naplati naknade za ceste za inozemna cestovna motorna i priključna vozila te određeni postotak naknade za ceste za inozemna cestovna motorna i priključna vozila (Izvješće o obavljenim revizijama za 2001. godinu, 2002).

Tablica 14. Troškovi Carinske uprave po jedinici ukupnih prihoda (carine i vlastiti prihodi)

	1997.	1998.	1999.	2000.	2001.
Troškovi CU-a (T)	240,8	253,6	304,3	276,9	308,2
Ukupni prihodi CU-a (P) (mil. kn)	4.707,5	4.280,8	4.464,6	3.921,8	3.265,5
(T/P) x 100	5,1%	5,9%	6,8%	7,1%	9,4%

Izvor: Izvješće o broju zaposlenih...(2002), Ministarstvo financija (2000; 2001b; 2002b)

Za prikupljanje jedne kune carine CU s godinama troši sve više novca, a u 2001. godini potrošilo se oko 9 lipa. U prethodnom istraživanju Ott i Bajo (2000) nisu raspolagali podacima o utrošenim vlastitim sredstvima CU-a pa zbog toga naše i njihove analize nisu usporedive, iako se i u njih od 1997. godine primjećuje trend porasta troškova CU-a.

Istina je da je teško reći je li prema navedenim podacima naš CU učinkovit ili ne jer nismo mogli doći do usporednih podataka drugih zemalja, a i da smo ih našli, pitanje je koliko bi se navedeni podaci u različitim zemljama mogli uspoređivati. Ono što se može reći jest da bi troškove CU-a, koji trenutačno zbog ulaska u WTO imaju tendenciju rasta, svakako trebalo smanjiti, to više što se očekuje da će u budućnosti prihodi od carina zbog ulaska u WTO padati. A da bismo došli do preporuka za smanjenje troškova CU-a, treba krenuti od njihovih izvora. Kao neki od najvažnijih izvora velikih troškova CU-a prepoznati su problemi unutar organizacije i u provođenju carinskog postupka.

Primjerice, istraživanje Instituta za javne financije o troškovima ispunjavanja carinske obveze provedeno na uzorku carinskih obveznika rezultiralo je spoznajom da velik dio carinskih obveznika smatra kako su carinski zakoni i carinska procedura prekomplikirani i netransparentni i kako se prečesto mijenjaju (Pitarević, 2004). Carinske se uredbe često provode diskrecijski, ovisno o tome kako ih koji carinski djelatnik tumači jer su nedorečene i/ili nelogične. Nadalje, postupak carinjenja robe, a posebno podnošenje dokumentacije za fito-sanitarnu, veterinarsku i tržnu kontrolu predugo traje. Nedovoljno se rabe elektronička sredstva u radu CU-a itd. U zaključku iznosimo preporuke za smanjenje troškova CU-a.

8. Ukupni troškovi poreznih vlasti

Na temelju dosad iznesenih podataka prikazat ćemo troškove poreznih vlasti.

Tablica 15. Ukupni troškovi poreznih vlasti (u mil. kn i u %)

	1997.	%	1998.	%	1999.	%	2000.	%	2001.	%
PU	390,8	55,0	467,6	57,5	517,9	54,9	498,3	57,7	430,7	52,6
FP*	77,7	11,1	92,6	11,4	120,8	12,8	88,8	10,3	79,9	9,8
CU	240,8	33,9	253,6	31,1	304,3	32,3	276,8	32,0	308,2	37,6
Ukupno	709,3	100,0	813,8	100,0	943,0	100,0	863,9	100,0	818,8	100,0

* Za Financijsku policiju tijekom cijelog promatranog razdoblja nisu prikazani troškovi financirani vlastitim sredstvima.

U strukturi ukupnih troškova poreznih vlasti najvažnija je uloga PU-a, s udjelom od oko 56% od 1997. do 2001. godine. Iza PU-a slijedi CU, s udjelom oko 32%, a onda FP s oko 11%. Kako vidimo, ukupan iznos troškova poreznih vlasti smanjuje se s 943 milijuna kuna u 1999. godini na 820 milijuna kuna u 2001. godini. Najveće su smanjenje troškova ostvarile Porezna uprava i Financijska policija.

U prethodnom istraživanju nisu bili navedeni ukupni troškovi CU-a i FP-a jer autori nisu raspolagali podacima o troškovima koji se financiraju iz vlastitih izvora. No tijekom ovog istraživanja dobiveni su podaci o ukupnim troškovima CU-a, no i dalje nisu dostupni podaci o vlastitim sredstvima FP-a.

Tablica 16. Broj zaposlenih u poreznim vlastima

Broj zaposlenih	1997.	%	1998.	%	1999.	%	2000.	%	2001.	%
PU	3.285	48,5	3.679	50,3	3.915	51,4	3.956	51,3	3.814	51,7
FP	820	12,1	846	11,5	837	11,0	872	11,3	oko 700*	9,5
CU	2.670	39,4	2.795	38,2	2.861	37,6	2.885	37,4	2.859	38,8
ukupno	6.775	100,0	7.320	100,0	7.613	100,0	7.713	100,0	7.373*	100,0

*Ne postoje podaci o broju zaposlenih u FP-u tijekom 2001. godine, pa smo podatak uzeli iz *Vjesnika* od 25. svibnja 2001.

Ukupan se broj zaposlenih tijekom razdoblja 1997-2000. godine povećao. Za 2001. godinu nisu dostupni potpuni podaci o zaposlenima u FP-u.

Ukupan broj zaposlenih u sve tri se službe smanjio, osobito u PU-u za oko 100 zaposlenih u 2001. godini i u CU-u za oko 30. Za FP ne možemo donijeti nikakav zaključak jer nema potpunih podataka.

Najveća je služba i dalje ostao PU, koji od 1997. do 2001. godine zapošljava prosječno oko 3.700 osoba. Drugi je CU, u kojemu radi prosječno 2.800 zaposlenih, dok je najmanja služba sve do ukidanja bio i ostao FP s oko 800 zaposlenih.

9. Financijski učinci troškova poreznih vlasti

Promotrimo na kraju udio troškova poreznih vlasti u ukupnim proračunskim prihodima i bruto društvenom proizvodu (BDP-u).

Tablica 17. Udio troškova poreznih vlasti u proračunskim prihodima i BDP-u

	1997.	1998.	1999.	2000.	2001.
Proračunski prihodi (u mil. kn)	33.846,0	43.808,0	46.357,0	44.636,0	53.504,0
BDP u tekućim cijenama (u mil. kn)	123.812,0	137.604,0	142.700,0	157.511,0	169.800,0
Ukupni troškovi poreznih vlasti (u mil. kn)	709,3	813,8	943,0	863,9	818,8
Udio ukupnih troškova poreznih vlasti u:					
– proračunskim prihodima	2,0	1,8	2,0	1,9	1,5
– BDP-u	0,5	0,6	0,7	0,6	0,5

Izvor: Mjesečni statistički prikaz Ministarstva financija 76/02

Udio troškova poreznih vlasti u ukupnim proračunskim prihodima smanjivao se s 2% 1999. godine na 1,5% tijekom 2001. godine. Usporedbom tih podataka s prošlim promatranim razdobljem 1995-1998. godine zaključujemo kako je trend smanjenja ostao isti. No s donošenjem bilo kakvih zaključaka treba biti oprezan. Činjenica je kako su se broj zaposlenih (tabl. 16) i razina ukupnih troškova poreznih vlasti u apsolutnim iznosima (tabl. 15) tijekom vremena smanjivali.

Pogledamo li udio ukupnih troškova poreznih vlasti u BDP-u, vidimo kako i tu postoji trend smanjivanja u posljednje tri promatrane godine. U prosjeku udio troškova poreznih vlasti u BDP-u tijekom tog razdoblja iznosi oko 0,55%, što je gotovo ista razina kao u prethodno istraživanom razdoblju. No za analizu realnosti tih pokazatelja i procjenu jesu li oni maleni ili veliki trebalo bi poznavati rezultate istraživanja u sličnim zemljama dobivene istom metodologijom.

10. Zaključak

Temeljni problem u ovom istraživanju bila je točnost i relevantnost podataka. Naime, osim što se za dio podataka o javnim financijama, iako su službeni, uopće ne može ustvrditi da su točni, velik dio podataka o javnim financijama nije javan. Stoga istraživači često moraju do njih dolaziti svojim "tajnim kanalima", a nerijetko za njih moraju i plaćati. To bi se što prije trebalo promijeniti.

Kao prvo, budući da je točne i relevantne podatke u Hrvatskoj još uvijek teško dobiti, predlažemo da se poboljša rad institucija mjerodavnih za prikupljanje, obradu i pravodobnu objavu podataka o javnim financijama.

Osim toga, trebalo bi javnosti dopustiti pravodoban i slobodan pristup svim podacima o javnim financijama.²⁰ Riječ je ipak o novcu poreznih obveznika i oni imaju pravo znati kako se on prikuplja i troši.

Temeljni nedostaci vezani za rad Porezne i Carinske uprave te Financijske policije odnose se na unutarnje ustrojstvo, troškove, nabavu kapitalne imovine, osobito za naplatu javnih prihoda u sklopu Carinske uprave.

Naime, u nalazu Državne revizije vezanome za poslovanje CU-a za 1999. godinu navodi se problem naplate javnih prihoda. Iznos nenaplaćenih prihoda iz 1999. i prethodnih godina vrlo je velik.²¹ Kao razlog nenaplate javnih carinskih prihoda za fizičke osobe navodi se kako je naplata zaduženja poslanih na prisilnu naplatu u Zavod za platni promet i Poreznu upravu često vrlo neizvjesna jer su obveznici uplate fizičke osobe, za koje je mogućnost naplate smanjena i velik broj zaduženja odnosi se na potraživanja od stranih državljana i državljana Republike Hrvatske koji su odselili u druge zemlje, na nepoznate adrese. Za najveći broj pravnih osoba računi dužnika su više godina blokirani i uglavnom nema ni mogućnosti naplate zapljenom imovine. Za zaduženja koja ne prelaze 10.000 kn zbog visokih troškova CU ne poduzima ovrhe. Zbog svega toga pred-

²⁰ Osim ako zaista nije riječ o podacima koji moraju ostati tajni, jer su npr. važni za državnu sigurnost.

²¹ Iz operativnih evidencija vidljivo stanje akumuliranih nenaplaćenih prihoda dana 31. prosinca 1999. godine iznosi oko 328 milijuna kuna, a za usporedbu, ukupni troškovi CU-a za istu godinu iznosili su oko 305 milijuna kuna (Izvešće o obavljenim revizijama za 2001. godinu, 2002).

lažemo sustavno praćenje stanja zaduženja u CU-u i pravodobno poduzimanje postupaka za njihovu naplatu.

Osim navedenoga, nužnost smanjenja troškova CU-a i unapređenja carinskog sustava nameće CU-u obvezu tehničkoga i informatičkog osuvremenjivanja, stručnog ekipiranja, stvaranja veće organizacijske samostalnosti i otpornosti na političke pritiske, bolje komunikacije s carinskim obveznicima i poboljšanja učinkovitosti. I sam ravnatelj CU-a (Uljar, 2001) navodi kako carinska služba nije ispunila sve zadaće prikupljanja prihoda državnog proračuna te suzbijanja kriminala i sive ekonomije. Zato su i na tom području nužne korjenite promjene. Ravnatelj također navodi kako su te promjene već počele i kako će biti ubrzane. Međutim, uspješnost provođenja navedenih promjena ovisi i o našem društvu u cjelini, kojemu je potrebna daljnja demokratizacija, izgradnja vladavine prava i transparentnijih, trajnijih i predvidljivijih javnih financija, što bi olakšalo rad CU-a.

Analizirajući probleme u PU-u, Ott (1998) navodi kako je jedan od temeljnih problema s kojima se suočava hrvatski porezni obveznik taj da porezni službenici ne postupaju uvijek po zakonima nego često i po raznim pravilnicima, uputama i tumačenjima koja mogu, ali i ne moraju uvijek odgovarati onome što piše u zakonima.

Stoga je u PU-u potrebno provesti organizacijska poboljšanja u smislu financijske samostalnosti, osnivanja mreže ispostava i odjela za praćenje/nadzor velikih poreznih obveznika, raspodjele ljudskih resursa te suradnje s poreznim upravama drugih zemalja i međunarodnim organizacijama (Brčić i Jančiev, 1998). Nadalje, treba ustanoviti optimalni odnos obrazovne strukture odnosno službenika s VSS-om, VŠS-om i SSS-om, i to prema zahtjevnosti konkretnog posla. U svakoj ispostavi PU-a trebalo bi preispitati postojeći broj službenika prema normativu poslova i provjeriti razinu stručnosti s obzirom na zahtjevnost konkretnog posla, poboljšati brzinu prijenosa podataka komunikacijskom mrežom te smanjiti udio zaposlenika s SSS-om u korist VŠS-a i VSS-a, poglavito pri utvrđivanju poreza.

Na kraju, kako bi Porezna i Carinska uprava što učinkovitije obavljale svoj posao, ističe se potreba što veće usmjerenosti prema poreznim i carinskim obveznicima, specijalizacije službenika Porezne i Carinske uprave, što većeg stupnja neovisnosti tih dviju službi, stimuliranja službenika povišicama, većim plaćama, daljnjim obrazovanjem, unapređenjem i nepristranošću pri zapošljavanju, bonusima itd. Sve bi to, dakako, utjecalo i na smanjenje podmićenosti zaposlenika tih službi, za koju se pretpostavlja da postoji, ali ju je vrlo teško dokazati. Nadalje, trebalo bi raditi na pojednostavnjenju poreznih i carinskih propisa, koji su često previše složeni, na osnivanju posebnih službi za velike porezne i carinske obveznike itd.

LITERATURA

Allers, M., 1994. *Administrative and Compliance Costs of Taxation and Public Transfers in the Netherlands*. Groningen: Rijksuniversiteit Groningen.

Arbutina, H., 1998. "Neka pitanja normativnog uređenja i reforme porezne administracije u Hrvatskoj". *Financijska praksa*, 22 (1-2), 119-141.

Australian Taxation Studies Program, 2002. *5th International Conference on Tax Administration – Current Issues and Future Developments*. Sydney: ATAX.

Bird, R. and Casanegra de Jantscher, M., 1992. *Improving tax administration in developing countries*. Washington: International Monetary Fund.

Brčić, R. i Jančiev, Z., 1998. “Analiza sadašnje porezne uprave u Republici Hrvatskoj”. *Financijska praksa*, 22 (1-2), 85-118.

DZS, 2001. *Statistički ljetopis Republike Hrvatske*. Zagreb: Državni zavod za statistiku.

FinPol – glasilo Financijske policije Republike Hrvatske, 2000-2001. Zagreb: Ministarstvo financija, br. 33-35.

IMF, 1995. “Guidelines for Fiscal Adjustment”. *Pamphlet Series*, No. 49.

Izvešće o broju zaposlenih, ukupnim godišnjim vlastitim prihodima CU, ukupnim godišnjim troškovima CU (financiranim iz vlastitih sredstava CU), 2002. Zagreb: Ministarstvo financija, Carinska uprava.

Izvešće o obavljenim revizijama za 2001. godinu, 2002. [online]. Zagreb: Državni ured za reviziju. Dostupno na: [<http://www.revizija.hr/izvj/4-MFIN.DOC>].

Jelčić, B. [et al.], 1999. *Hrvatski fiskalni sustavi (financijsko pravo-posebni dio)*. Zagreb: Birotehnika.

Kapetanić, S., 2001. “Ukida se financijska policija”. *Vjesnik*, 25.05.2001.

Kesner-Škreb, M. i Kuliš, D., 2002. *Porezni vodič za građane*. Zagreb: Institut za javne financije.

Kesner-Škreb, M., 1999. “Ukupni troškovi ubiranja poreza”. *Financijska praksa*, 23 (2), 202-207.

Kraft, E., 1998. “Troškovi ispunjavanja porezne obveze – tema i u Hrvatskoj?” *Financijska praksa*, 22 (1-2), 235-255.

Madžarević-Šujster, S., 1997. “Porezna evazija”. *Financijska praksa*, 21 (1-2), 241-259.

Madžarević-Šujster, S., 2002. “Procjena porezne evazije u Hrvatskoj”. *Financijska teorija i praksa*, 26 (1), 117-145.

Ministarstvo financija, 1995. *Pravilnik o unutarnjem redu Ministarstva financija*. Zagreb: Ministarstvo financija.

Ministarstvo financija, 1995-1998. *Pravilnik o izmjenama i dopunama pravilnika o unutarnjem redu Ministarstva financija*. Zagreb: Ministarstvo financija.

Ministarstvo financija, 2000. *Izvršenje proračuna za 1999. godinu*. Zagreb: Ministarstvo financija.

Ministarstvo financija, 2001a. *Godišnje izvješće*. Zagreb: Ministarstvo financija.

Ministarstvo financija, 2001b. *Izvršenje proračuna za 2000. godinu*. Zagreb: Ministarstvo financija.

Ministarstvo financija, 2001c. *Plan proračuna za 2001. godinu*. Zagreb: Ministarstvo financija.

Ministarstvo financija, 2002a. *Mjesečna statistička izvješća 75, 76, 79, 80.* Zagreb: Ministarstvo financija.

Ministarstvo financija, 2002b. *Izvršenje proračuna za 2001. godinu.* Zagreb: Ministarstvo financija.

Nunberg, B., 2000. *Ready for Europe- Public Administration Reform and European Union Accession in Central and Eastern Europe.* Washington: World Bank.

Odluka o proglašenju državnog proračuna Republike Hrvatske za 2001. godinu, NN 130/00. Zagreb: Narodne novine.

Ott, K., 1998. "Hrvatska porezna uprava u procesu tranzicije". *Financijska praksa*, 22(1-2), 1-22.

Ott, K. i Bajo, A., 2000. "Troškovi oporezivanja u tranzicijskim zemljama: iskustvo Hrvatske". *Financijska teorija i praksa*, 24 (2), 169-188.

Pitarević, M., 2004. "Troškovi ispunjavanja carinske obveze 2001. u Hrvatskoj". *Carinski vjesnik*, 13 (1), 3-31.

Porezna uprava MF, 1999. *Troškovi PU u odnosu na financijski plan proračuna u razdoblju od 01.01.-31.12.1999.* Zagreb: Ministarstvo financija.

Porezna uprava MF, 2000. *Troškovi PU u odnosu na financijski plan proračuna u razdoblju od 01.01.-31.12.2000.* Zagreb: Ministarstvo financija.

Porezna uprava MF, 2001. *Troškovi PU u odnosu na financijski plan proračuna u razdoblju od 01.01.-31.12.2001.* Zagreb: Ministarstvo financija.

Sandford, C., Godwin, M. and Hardwick, P., 1989. *Administrative and compliance costs of taxation.* Bath: Fiscal Publications.

Tanzi, V. and Pellechio, A., 1995. "The reform of tax administration". *IMF working paper* WP/95/22. Washington: International Monetary Fund.

Uljar, A., 2001. "Nikad zadovoljni postignutim!" *Carinski vjesnik*, 10 (11), 3-4.

Vehorn, C., 1999. "Mogućnosti organizacijskog ustroja porezne uprave". *Financijska praksa*, 23 (4-5), 425-453.

Walpole, M. and Chris, E., 2001. *Tax Administration in the 21st Century.* St. Leonards: A Prospect Media.

www.mfin.hr

Zakon o poreznoj upravi, NN 67/01, 70a/01 i 94/01. Zagreb: Narodne novine.

Vjekoslav Bratić and Mihaela Pitarević: The Administrative Costs of Taxation in Croatia

Summary

In this article we endeavoured to show the amount of the administrative costs of taxation in 1999-2001 in Croatia and to point out certain problems that exist in the func-

tioning of the departments that collect them and to give some recommendations about how to reduce these problems. The administrative costs of taxation are the costs of the Tax and Customs Administrations and the Financial Police (as it was until disbanded). This research is a continuation of the research of 2000 by Ott and Bajo: *Costs of Taxation in Transitional Countries: the Croatian Experience*. In this paper too we show that many of the problems from the first research still exist. Especially there is problem with data, because some relevant public finance data from different data sources are at variance and some data are impossible to obtain.

Key words: taxes, tax administration, administrative costs of taxation, Croatia