

11. Porezna evazija kao negativan učinak oporezivanja

EMINA JERKOVIĆ*, LINA HELEBRANT**

PREGLEDNI ZNANSTVENI RAD

UDK 336.225.611

SAŽETAK Jedno od temeljnih ljudskih prava jest pravo na rad. Na to se dovodi pravo pojedinca da bude adekvatno plaćen za svoj rad, trud, zalaganje, svoju kvalifikaciju i stručnu spremu, s obzirom na to da u protivnom gubi svoj identitet radnika i stvara otpor prema svim vrstama fiskalnih prihoda koje mu država nameće. Ovim radom nastoji se pojasniti globalna problematika izbjegavanja plaćanja poreza. Država je nerijetko nailazila na otpor poreznih obveznika plaćanju poreza kojima nije odgovarala prisilnost, zadiranje u privatan život i vlasništvo, nedostatak ekvivalencije i ostale karakteristike poreza. Nerijetka posljedica toga je nizak porezni moral koji utječe na identitet poreznog obveznika, odnosno spremnost poreznih obveznika na ispunjavanje svojih poreznih obveza, ali i stvara probleme ne samo državi već i jedinicama lokalne i regionalne samouprave. Na spremnost poreznih obveznika utječu mnogi faktori, a neki od njih su visina porezne obveze, osobna stajališta, svrha u koju odlaze oporezivana sredstva i nepovjerenje u državnu vlast. Plaćanjem poreza smanjuje se obveznikova ekonomska snaga, što lako dovodi do djelomičnog ili potpunog izbjegavanja plaćanja poreza. U radu planiramo prikazati vrste evazije, kako zakonite tako i nezakonite, i njihov utjecaj na identitet poreznog obveznika te čimbenike koji utječu na razvoj poreznog ponašanja pojedinca.

KLJUČNE RIJEČI pravo na rad, porezni moral, identitet poreznog obveznika, porezna evazija, siva ekonomija, porezne oaze, mjere protiv izbjegavanja plaćanja poreza

* **Dr. sc. Emina Jerković**, izvanredna profesorica na Katedri za financijske znanosti Pravnog fakulteta Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, e-mail: ekonjic@pravos.hr

** **Lina Helebrant, mag. iur.**, e-mail: lina.helebrant@yahoo.com

1. UVOD***

Povelja Europske unije o temeljnim pravima¹ u čl. 15. definira “pravo na rad i na obavljanje slobodno izabranog ili prihvaćenog zanimanja” kao jedno od temeljnih ljudskih prava. Istovjetnu odredbu nalazimo u ustavima većine zemalja svijeta pa tako i Republike Hrvatske. Ustav Republike Hrvatske² u čl. 55. definira da “svatko ima pravo na rad i slobodu rada”. Međutim, za identitet poreznog obveznika indikativan je čl. 56. Ustava Republike Hrvatske³ koji propisuje da “svaki zaposleni ima pravo na zaradu kojom može osigurati sebi i obitelji slobodan i dostojan život”, što s aspekta poreznog obveznika, ali i države i gospodarstva u cjelini, može imati dalekosežne i negativne posljedice ukoliko porezni obveznik smatra da ta odredba u praksi nije ispunjena. Upravo je u tome značaj poreza, njihovo viđenje od strane aktivnih i pasivnih subjekata oporezivanja te njihovi učinci i djelovanje u vidu porezne evazije.

Pojavu poreza u povijesnim izvorima i dokumentima nailazimo već u Mezopotamiji, a njihova je primjena s godinama sve više dobivala na važnosti. Mjesto i uloga poreza bili su podležni mnogim promjenama usko povezanim s ulogom države, njezinim širenjem i njezinim financijskim potrebama.

Međutim, te potrebe nisu uvijek bile zadovoljene brzo i jednostavno već je država nerijetko nailazila na otpor poreznih obveznika plaćanju poreza kojima nije odgovarala prisilnost, nepovratnost i ostale karakteristike poreza. Nerijetka posljedica toga je nizak porezni moral, odnosno spremnost poreznih obveznika na ispunjavanje njihovih poreznih obveza. Na njihovu spremnost utječu mnogi faktori, a neki od njih su visina porezne obveze, osobna stajališta, svrha u koju odlaze oporezivana sredstva i nepovjerenje u državnu vlast. Uostalom, plaćanjem

*** Ovaj je rad financirao Pravni fakultet Osijek Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku internim projektom br. IP-PRAVOS-21 „Fiskalna politika i razvoj sustava javnih financija“. Rad je nastao na temelju diplomskog rada Line Helebrant izrađenog pod mentorstvom izv. prof. dr. sc. Emine Jerković.

¹ Povelja Europske unije o temeljnim pravima, 2016/C 202/02.

² Ustav Republike Hrvatske, Narodne novine br. 56/90, 135/97, 08/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 05/14.

³ *Ibid.*

poreza smanjuje se obveznikova ekonomska snaga, što lako dovodi do djelomičnog ili potpunog izbjegavanja plaćanja poreza.

U tom kontekstu, razlikujemo nezakonitu poreznu evaziju (iliti poreznu utaju) i zakonitu poreznu evaziju. Kroz nezakonitu poreznu evaziju analizira se ponašanje poreznog obveznika koji se u sukobu s poreznim propisima zbog direktnog kršenja zakonskih odredbi. Siva ekonomija, rad na crno i krijumčarenje obuhvaćeni su tim poglavljem, zajedno s analizom kaznenog djela utaje poreza i carine sadržanog u čl. 256. Kaznenog zakona. U dijelu koji se bavi zakonitom poreznom evazijom upoznaje se s nekolicinom načina putem kojih je moguće zakonski izbjeći plaćanje poreza, s naglaskom na porezne oaze koje su svojim postojanjem, razvijanjem i širenjem izmijenile i nadalje diktirale globalno poslovanje.

Kraj rada obuhvaća konkretne mjere koje bi se trebale poduzeti kao oružje u borbi protiv ovog rastućeg trenda, uz nekoliko primjera poteza koje je Europska unija dosad potegnula na tom polju.

U ovom radu nastojalo se skrenuti pozornost na sveprisutni i uvijek aktualni globalni problem izbjegavanja plaćanja poreza koji svakim danom mijenja načine poslovanja, prisiljava države, Vlade i pojedince na prilagođavanje, stimulira financijsku kreativnost i pruža plodno tlo za kriminalne aktivnosti.

2. OPĆENITO O POREZIMA

2.1. DEFINICIJA POREZA

„Porezi su osnovni financijski instrument prikupljanja prihoda kojima suvremene države podmiruju rashode iz svoje nadležnosti“. Oni se prikupljaju neovisno o tome gdje se prikupljaju (visoko razvijene industrijske države ili države s poljoprivredom kao dominantnom granom), o visini dohotka (od nekoliko tisuća do nekoliko desetaka tisuća dolara), o tipu države (unitarne ili složene), broju stanovnika (od nekoliko milijuna do nekoliko desetaka milijuna) itd.⁴

⁴ Jelčić, B., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008., str. 79.

U našem zakonodavstvu porezi su definirani čl. 2. Općeg poreznog zakona: „Porezi su novčana davanja i prihodi su proračuna koji se koristi za podmirivanje proračunom utvrđenih javnih izdataka“.⁵ Nameću ih administrativne jedinice – država, lokalne vlasti, a ponekad i Crkva.⁶

2.2. CILJEVI OPOREZIVANJA

Od svojih početaka, porezi su od sekundarnog i neredovitog prihoda države, ubiranog od samo određenog kruga ljudi za konkretne svrhe države i dvora evoluirali u redovite i iznimno značajne prihode koji se ubiru i od građana i od pravnih osoba za mnogobrojne različite državne rashode.⁷

Mjesto i uloga poreza su se kroz povijest podvrgnuli mnogim promjenama, uglavnom prouzročeni promjenama u društvenom, ekonomskom i političkom sustavu zemalja. S obzirom na to da je ostvarenje ciljeva usko povezano s ulogom države, širenjem uloge države povećavaju se i njene novčane potrebe. Osim financijske, porezima se namijenila i ekonomska uloga te tako oni postaju instrument politike cijena, sredstvo usklađivanja ponude i potražnje, sredstvo usmjeravanja investicija i ograničavanja stopa inflacije, sredstvo smanjenja stope nezaposlenosti, ali i rješenje pri postizanju bržeg i skladnijeg razvoja zemlje.

Prema cilju koji se porezom nastoji postići, poreze dijelimo na:

1. fiskalne koji služe isključivo ili većinski za prikupljanje sredstava za financiranje javnih rashoda;
2. nefiskalne koji služe za poticanje određenih promjena u ponašanju i radu poreznih obveznika⁸ te sve veće potrebe i razvoj suvremenog društva nametnule su i potrebu za ostvarivanjem i nekih ne nužno fiskalnih ciljeva. Nefiskalni ciljevi mogu biti ekonomski, politički, pedagoški, socijalni, ekološki i dr. ciljevi (npr. poticanje stambene izgradnje, unapređivanje kulturne i športske djelatnosti), a

⁵ Opći porezni zakon, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20 i 42/20.

⁶ *Hrvatska enciklopedija, mrežno izdanje*. Leksikografski zavod Miroslav Krleža 2021.: *Porezi*, <https://www.enciklopedija.hr/Natuknica.aspx?ID=49530> [pristup: 21. srpnja 2021.].

⁷ Jelčić *et al.*, *loc. cit.* (bilj. 4).

⁸ *Ibid.*, str. 206. i 208.

nerijetko su u koliziji s primarnim fiskalnim ciljem oporezivanja te je njihov je cilj stimuliranje poreznog obveznika na određeno ponašanje.⁹

3. OTPOR PLAĆANJU POREZA

3.1. OPĆENITO O OTPORU PRI PLAĆANJU POREZA

Kod svih poreznih obveznika, neovisno o njihovom materijalnom položaju i poreznom odredištu, postoji više ili manje izražen otpor plaćanju poreza. Imajući na umu da poreze, između ostalog, karakteriziraju prisilnost, derivatnost, nepovratnost i izostanak neposredne protunaknade, ne iznenađuje da porezni obveznici razvijaju negativan stav prema njihovom plaćanju. Pogotovo kada država, na temelju svog financijskog suvereniteta, upotrijebi silu i izostavi protunaknadu.

Obveznici poreze doživljavaju kao napad, na sebe, osobnu slobodu i osobni identitet. Što su porezni teret, zadiranje države u privatnost i zahvaćanje dohotka i/ili imovine veći, to je veći i otpor. Razlog tome je što se poreznim teretima smanjuje mogućnost proširenja, smanjuje mogućnost štednje, modernizacije i započinjanja privredne aktivnosti, dolazi do povećanja osobne potrošnje te istovremeno pogoršanja društvenog položaja obveznika.¹⁰

Otpor plaćanju poreza nije novost. Otpor je star koliko su stari i porezi. Izvori o porezu sežu još u Mezopotamiju¹¹ te svjedoče brojnim ustancima, seljačkim

⁹ Jerković, E., Važnost ciljeva i socijalno-političkih načela oporezivanja u funkciji ostvarenja pravednosti prilikom oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada i samostalne djelatnosti, u: *Third international scientific Conference ERAZ 2017 – Knowledge based sustainable economic development*, Faculty of Business Studies, Mediterranean University - Podgorica, Montenegro; University of National and World Economy - Sofia, Bulgaria; Faculty of Commercial and Business Studies – Celje, Slovenia; Faculty of Applied Management, Economics and Finance – Belgrade; Serbia; Association of Economists and Managers of the Balkans – Belgrade, Serbia, Beograd, 2017., str. 218.

¹⁰ Financijski klub, *Porezna evazija i porezni moral*, <http://finance.hr/porezna-evazija-i-porezni-moral/> [pristup: 21. srpnja 2022.].

¹¹ Mezopotamija se smatra kolijevkom zapadne civilizacije. Na tom su se području pojavili gradovi, država, pismo, razvijena tehnika, veća proizvodnja, egzaktna znanja i škola, bogata trgovina itd. Od Sumerana su preuzeli sustav suca, porote, svjedoka i ugovora, a samostalno su razvili područja poput astronomije, astrologije, matematike, medicine i filozofije. Zato ni ne čudi da su zakonske odluke

bunama, iseljavanjima i promjenama u socijalnim, ekonomskim i političkim sferama koje su porezi uzrokovali od svog nastanka. Neki od najpoznatijih primjera u povijesti zasigurno su francuska revolucija iz 1789. godine te Bostonska čajanka iz 1773. godine čiji su korijeni ležali upravo na ovom otporu.¹²

3.2. OBILJEŽJA OTPORA PRI PLAĆANJU POREZA

Uzimajući u obzir da se otpor javlja kod plaćanja svih poreznih oblika, u svim poreznim sustavima i kod većine poreznih obveznika, korisno je znati neka od osnovnih njegovih obilježja:

1. što je porezni teret veći, to je veći otpor poreznog obveznika;
2. što je odstupanje od kriterija pravednosti veće, to je veći otpor pošto se porezni obveznik se smatra zakinutim;
3. otpor ovisi o svrsi trošenja ubranih sredstava, o čemu svjedoči sve veća zainteresiranost poreznih obveznika;
4. otpor ovisi o poreznom moralu koji varira od podneblja do podneblja,
5. otpor ovisi o poreznom obliku i tehnici oporezivanja pri čemu se prvenstveno misli na prevaljivost poreza i vrstu porezne stope;
6. otpor ovisi o stručnosti, savjesnosti i objektivnosti porezne administracije kao i o njenom odnosu prema obveznicima.¹³

Otpor plaćanju određenih poreza nastoji se umanjiti davanjem „primamljivih imena“ porezima. Neka od rješenja su: porez solidarnosti sa žrtvama rata, porez na

regulirale i razmjenu zasnovanu na ugovorima, pravila zapošljavanja, plaću kao naknadu za radi te sustav oporezivanja. Npr. u Asiriji, državi na sjeveru Mezopotamije, gradovi i naselja sa stalnim stanovništvom plaćali su porez u zlatu i srebru, a seljaci u naturi. Porezi su se prikupljali na temelju statističkih podataka koji su se sastavljali popisom stanovništva i imovine, Benić, Đ., *Ekonomska misao u antičkoj Mezopotamiji, Ekonomika misao i praksa*, Vol. 26, br. 1, 2017., str. 6. i 18.

¹² Jelčić *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 4), str. 210.-211.

¹³ Jerković, E., Reducing the tax compliance gap by improving tax administration, u: *IMR Interdisciplinary Management Research XIV*, The Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economic in Osijek, Hochschule Pforzheim University, Osijek, 2018., str. 993.

obnovu zemlje, stabilizacijski porez i sl., ali također i taksa za imovinu, naknada za zaštitu od požara te doprinos za obrazovanje.¹⁴

4. POREZNI MORAL

4.1. OPĆENITO O POREZNOJ MORALI

Porezni moral predstavlja subjektivan stav poreznog obveznika prema plaćanju poreza i njegovoj visini, na temelju razine njegova obrazovanja i društvenog statusa, raspodjele oporezivanih sredstava te straha od kazne u slučaju neispunjenja porezne obveze. Ako porezni obveznik pronalazi razne načine izbjegavanja plaćanja poreza, postoji mogućnost utaje (s obzirom na to da je vrlo tanka granica između dopuštene i nedopuštene evazije) što ukazuje na nisku svijest o potrebi plaćanja poreza.¹⁵

Moral i spremnost obveznika na plaćanje ponajviše ovisi o osobnim stajalištima prema plaćanju, visini porezne obveze, raspodjeli poreznog tereta, društvenoj klimi oporezivane okoline, svrsi trošenja sredstava i dodatnim troškovima.¹⁶

S druge strane, spremnost na plaćanje poreza može biti i rezultat prethodno spomenutog straha od različitih negativnih posljedica, tj. kazni za neplaćanje ili zakašnjenje u plaćanju poreza, što uzročno posljedično utječe i na društveni ugled poreznih obveznika.¹⁷

4.2. JAČINA POREZNOG MORALA

Ako je porezni moral visok, znači da neće doći do otpora plaćanju poreza. Pritom se visoki moral manifestira na način da:

1. su porezni obveznici svjesni da školovanje njihove djece, zaposlenost, sigurnost zemlje i ostali javni interesi iz nadležnosti države ovise o plaćanju poreza;

¹⁴ Jelčić *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 4), str. 212.-216.

¹⁵ Mahović-Komljenović, M., Informacijski sustav i porezna evazija – uloga menadžera podataka, *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, Vol. 7, br. 1, 2009., str. 182.

¹⁶ Financijski klub, *loc. cit.* (bilj. 10).

¹⁷ Jelčić *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 4), str. 214.

2. porezni obveznici vjeruju da je porezni teret pravedno, ravnomjerno i svrsishodno raspoređen;
3. je plaćanje poreza povezano s nekom etičkom, patriotskom ili dr. svrhom;
4. se ubrzani porez daje osobama koje su pogođene elementarnim nepogodama i dr. sličnim nesretnim okolnostima ili ako se taj iznos troši radi nacionalne sigurnosti.¹⁸

Konvencionalne porezne politike upućuju na važnost prisile, tj. na činjenicu da ljudi često moraju biti prisiljeni kako bi ispunili svoje porezne obveze. Dakako, pod prijetnjom kazne. Tu je važno razlikovati porezne obveznike. Oni iskreniji, s jačim poreznim moralom i/ili jačim strahom prijavljuju svoje točne prihode, dok oni neiskreniji, sa slabijim moralom i/ili slabijim strahom prijavljuju prihode koji su manji od stvarnih, ovisno o tome što i kako im ide u korist.¹⁹

4.3. POREZNI MORAL NA EUROPSKOJ RAZINI

Zbog svega prethodno navedenog, porezni moral podosta varira od zemlje do zemlje.

¹⁸ Jelčić, B., *Javne financije*, RRiF-plus, Zagreb, 2001., str. 144.

¹⁹ Sokol, N., *Psihološki i sociološki aspekti preraspodjele dohotka*,

<https://www.google.com/search?q=nika+sokol+psiholo%C5%A1ki+i+sociolo%C5%A1ki+aspekt+i+preraspodjele+dohotka&coq=nika+s&aqs=chrome.0.69i59l2j69i57j0i512l2j46i175i199i512j0i512l3j46i175i199i512.2602j0j15&sourceid=chrome&ie=UTF-8> [pristup: 25. srpnja 2021.].

Tablica 1. Visina poreznog morala u europskim zemljama

Visoki porezni moral	Niski porezni moral
Švedska	Hrvatska
Velika Britanija	Francuska
Norveška	Italija
Njemačka	Španjolska

Izvor: osobna izrada autora²⁰

Analizirajući zemlje visokog i niskog poreznog morala navedene u tablici nemoguće je ne uočiti geografski faktor, tj. činjenicu da su zemlje visokog poreznog morala uglavnom zemlje sjeverne Europe i Skandinavije, a zemlje s tradicijom niskog poreznog morala zemlje jugozapadne, južne i jugoistočne Europe. Utjecaj mentaliteta, kao jednog od ipak nezanemarivih faktora ove problematike, ostavio je traga jednako u zakonodavstvu kao i u poštivanju odredaba istog.

Što se tiče konkretno Hrvatske, nju obilježava loše mišljenje građana o dostupnosti, pravednosti i kvaliteti javnih dobara, opće nezadovoljstvo radom javne uprave koja je neefikasna, neučinkovita i korumpirana, prigovori na prevelika porezna opterećenja i upravo je zbog toga primjer zemlje niskog poreznog morala.²¹

U svrhu boljeg shvaćanja niskog poreznog morala u RH i razloga za to, potrebno se vratiti u prošlost. Na hrvatsku poreznu kulturu utjecala je Austro-Ugarska i tadašnji porezni sustav u doba Monarhije, s naglaskom na nerazvijeni demokratski i politički sustav između dva svjetska rata te porezne zakone odobrene od strane saveznih tijela nakon Drugog svjetskog rata. Tijekom povijesti neizravni načini oporezivanja dominirali su nad onim direktnim. Osamostaljenje RH je također unijelo velike promjene u porezni sustav zbog donošenja niza novih poreznih zakona, i to u periodu rata. Nizak porezni moral i žustro opiranje oporezivanju

²⁰ Financijski klub, *loc. cit.* (bilj. 10).

²¹ Sokol, *loc. cit.*, (bilj. 19).

koje je bilo na snazi u Jugoslaviji nastavljaju vrijediti i nakon osamostaljenja. U potporu činjenici o niskom poreznom moralu ide i niska razina međusobnog povjerenja građana. Prema istraživanju Rimca i Štulhofera iz 2002. godine, RH je duplo lošija od prosjeka EU po tom pitanju. S time da ni povjerenje u političke institucije nije na puno višoj razini. Građanima je od velikog značaja pitanje pravde i opravdanosti socijalnih normi, a time i povjerenje u zakonske odredbe. Ako tog povjerenja nema, šanse za izbjegavanje plaćanja poreza naglo rastu.²²

Konvencionalne politike EU upućuju na to da, uzimajući ponekad niski porezni moral obveznika u obzir, ljudi moraju biti prisiljeni kako bi zadovoljili svoje porezne obveze pod prijetnjom kazne.²³

5. IZBJEGAVANJE PLAĆANJA POREZA

5.1. OPĆENITO O IZBJEGAVANJU PLAĆANJA POREZA

Kako je već ranije spomenuto, plaćanjem poreza se smanjuje obveznikova ekonomska snaga, a potencijalno i društveni položaj te se ugrožavaju njegova ljudska prava kako to porezni obveznik subjektivno smatra. Ti nepovoljni učinci razlog su nastanka otpora kod poreznog obveznika koji u konačnici dovodi do djelomičnog ili potpunog izbjegavanja plaćanja poreza.

Izbjegavanje ovisi o mnogim čimbenicima: obrazovnoj strukturi stanovništva, discipliniranosti obveznika u izvršavanju građanskih dužnosti, sankcijama protiv neizvršavanja obveza, stručnosti poreznih organa, efikasnoj kontroli ubiranja, svijesti o pripadanju nekoj društvenoj zajednici, poreznom moralu itd.²⁴ Teoretski modeli potrošnje kratko i jasno pokazuju da se podmirivanje porezne obveze smanjuje s rastom inflacije, s padom tekućeg dohotka i s očekivanjem većeg dohotka u budućnosti.²⁵

²² Bejaković, P., Tax evasion, tax capacity and trust in transitional countries: The case of Croatia, *Društvena istraživanja*, Vol. 18, br. 4-5 (102-103), 2009., str. 795. i 797.

²³ Sokol, *loc. cit.*, (bilj. 19).

²⁴ Jelčić *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 4), str. 217.

²⁵ Madžarević-Šujster, S., Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, *Financijska teorija i praksa*, Vol. 26, br. 1, 2002., str. 119.

Kako je u prirodi svakog čovjeka utkana težnja za ostvarivanjem željenih i zacrtanih ciljeva (koji su redovito povezani s materijalnom dobiti), jasno je da novčana obveza prema državi, koja uključuje oduzimanje dijela ekonomske snage, neće naići na odobrenje poreznih obveznika, a u konačnici ni na ispunjenje od strane svih.²⁶

5.2. AKTIVNO IZBJEGAVANJE PLAĆANJA POREZA

Izbjegavanje plaćanja ponekad je rezultat svjesnog nastojanja, tj. namjere poreznog obveznika da netočnim prikazivanjem ili prikrivanjem relevantnih činjenica pred poreznim organima smanji svoju poreznu obvezu (porezni dug) odnosno uopće ne plati porez. U takvim se slučajevima govori o aktivnom izbjegavanju plaćanja poreza.²⁷

5.3. PASIVNO IZBJEGAVANJE PLAĆANJA POREZA

Osim navedenog, izostanak može biti rezultat i nekih drugih čimbenika: neznanja ili nedovoljne informiranosti poreznih obveznika o njihovoj poreznoj obvezi, neadekvatne organiziranosti, nedovoljne efikasnosti, stručnosti i motiviranosti porezne administracije i nekvalitetnih propisa kojima je regulirana obveza (praznine i nejasnoće u propisima, njihova nepreglednost i sl.). Tada se pak radi o pasivnom izbjegavanju plaćanja poreza. Do njega najčešće dolazi pri pojavi novih poreza ili pojedinih poreznih rješenja, ali i kod povremenih ili jednokratnih poreza u slučajevima kada porezni obveznici još nisu točno upoznati sa svojom poreznom obvezom.²⁸

6. POREZNA EVAZIJA

6.1. OPĆENITO O POREZNOJ EVAZIJI

Porezna evazija predstavlja izostanak prihoda od prikupljanja poreza za svotu neplaćenog poreza. To je, dakako, suprotno ciljevima porezne politike koji se žele

²⁶ Šimović, J., Rogić-Lugarić, T., Cindori, S., Utaja poreza u Republici Hrvatskoj i mjere za njezino sprječavanje, *Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu*, Vol. 14, br. 2, 2007., str. 593.

²⁷ Jelčić *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 4), str. 217.

²⁸ *Ibid.*, str. 217-218.

ostvariti oporezivanjem. Nastaje kao rezultat otpora koji porezni obveznik osjeća prema obvezi plaćanja poreza.²⁹

Izbjegavanje plaćanja prisutno je u svim poreznim sustavima, u većoj ili manjoj mjeri. Razlikujemo dvije vrste porezne evazije, nezakonitu ili nedopuštenu i zakonitu ili dopuštenu, ovisno o tome dolazi li porezni obveznik u sukob s pravnim propisima prilikom izbjegavanja plaćanja poreza.^{30 31}

Na primjer, ako se mora platiti porez na prodaju određenog proizvoda, a osoba iz nekog razloga proda manje, smatra se da je tada legalno izbjegla porez. Međutim, ako je državi osoba prijavila manju prodaju od one stvarno ostvarene, tada govorimo o nezakonitom izbjegavanju poreza iliti utaji poreza.³²

6.2. MJERE POREZNE EVAZIJE

Prije nego što se upustimo u dubinsko objašnjavanje vrsta porezne evazije, krenimo s načinima njene procjene. U tu svrhu razlikujemo direktne i indirektne načine procjene. Porezna evazija najčešće se procjenjuje temeljitom kontrolom poreznih prijava i tada govorimo o direktnoj metodi. Pritom treba uzeti u obzir da je ovdje riječ o skupom i zahtjevnom procesu koji ne dovodi do svih informacija (npr. vremenskom kretanju porezne evazije. Nasuprot tome, nerijetka je i indirektna metoda, tj. procjena evazije putem njenih njenih makroekonomskih agregata, poreznih osnovica.³³

Prethodno spomenuti pristup mjerenju porezne evazije jedan je od mnogih. Kao alternativa može poslužiti podjela na tradicionalne i suvremene pristupe. U tradicionalni pristup ubrajamo izravnu metodu, neizravnu metodu i metodu modela, dok u suvremeni pristup ulaze razne metode koje su izraz kreativnosti istraživača u procesu mjerenja porezne evazije.

²⁹ Mahović-Komljenović, *op. cit.*, (bilj. 15), str. 179.

³⁰ U anglosaksonskoj literaturi naziv *tax avoidance* označava legalno ili prihvatljivo izbjegavanje plaćanja poreza, a *tax evasion* ilegalno ili kažnjivo izbjegavanje plaćanja poreza, tj. poreznu utaju – Bejaković, P., Porezna evazija i kako ju sankcionirati, *Političke analize*, Vol. 5, br. 20, 2014., str. 45.

³¹ Jelčić *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 4), str. 218.

³² Bejaković, *loc. cit.* (bilj. 22).

³³ Madžarević-Šujster, *loc. cit.*, (bilj. 25).

Također, potrebno je naglasiti da je temeljna zapreka kod mjerenja porezne evazije manjak pouzdanih informacija o ispunjavanju ili neispunjavanju poreznih obveza. Nezakonita evazija (iliti porezna utaja) je, kao što sam naziv kaže, protuzakonita što znači da pojedinci redovito skrivaju svoje nezakonite postupke u želji da izbjegnu sankcije. Dakle, općenito nailazimo na niz poteškoća u nastojanju da utvrdimo izgubljeni prihod uslijed porezne evazije.³⁴

6.3. NEZAKONITA POREZNA EVAZIJA

6.3.1. DEFINICIJA NEZAKONITE POREZNE EVAZIJE

Ako porezni obveznik izbjegavajući plaćanje poreza dođe u sukob s pravnim propisima, govori se o nezakonitoj ili nedopuštenoj poreznoj evaziji.³⁵ Dakle, to je nezakonito djelovanje, direktno kršenje zakonskih odredbi,³⁶ ali također i signal nezadovoljstva poreznih obveznika poreznim oblikom ili poreznim sustavom u cjelini.³⁷ Nedvojbeno je da je utajivanje plaćanja poreza pojava s kojom se susrećemo još od pojave države i financiranja njezinih izdataka porezima.³⁸

6.3.2. UZROCI NEZAKONITE POREZNE EVAZIJE

S obzirom na to da je porezna utaja ekonomski, kriminalistički, sigurnosni, kaznenopravni, politički, psihološki i sociološki fenomen, i to širok i aktualan, zahtijeva se njezina obrada s polazištem od uzroka nastanka tog kriminalnog ponašanja.³⁹

Uzroke općenito možemo klasificirati u tri skupine sukladno njihovim zajedničkim obilježjima:

³⁴ Alm, J., *Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies*, *Tulane Economics Working Paper Series*, New Orleans, LA, SAD, 2012., str. 2-7.

³⁵ Jelčić *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 4), str. 218.

³⁶ Šimović *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 26), str. 594.

³⁷ Sokol, *loc. cit.*, (bilj. 19).

³⁸ „Još je grčki filozof Platon tvrdio: 'U državi u kojoj postoji porez na dohodak častan će čovjek platiti veći porez od nečasnog čovjeka, iako su ostvarili isti dohodak.'“ Više o tome Kesner-Škreb, M., *Izbjegavanje i utaja poreza*, *Financijska praksa*, Vol. 19, br. 3, 1995., str. 267.

³⁹ Čolaković, E., *Porezna utaja kao suvremeni oblik kriminaliteta u teoriji i praksi*, *Kriminalistička teorija i praksa*, Vol. 4., br. 2, 2017., str. 23.

1. Problematika institucionalne strukture s obzirom na stupanj demokracije, institucionalne slabosti, diskrecijska prava državnih službenika, korupcija, učinkovitost i brojnost administracije, povjerenje u vladajuću strukturu države (najveći broj);
2. Pravni sustav u smislu njegove učinkovitosti (jasne i precizne zakonske odredbe, učinkovitost sustava sankcija, zakonske praznine, primijenjeni porezni stil ili modalitet oporezivanja, nepostojeći ili neučinkoviti nadzor poreznih obveznika, velik broj zakona ili stalne promjene zakona koji reguliraju poreznu materiju);
3. Socio-ekonomski uzroci u smislu svrhe trošenja ubranih poreza, moral poreznih obveznika (kultura neplaćanja), makroekonomska stabilnost države, redistribucija nacionalnog bogatstva, visina poreznog opterećenja, pravedna raspodjela poreznog tereta.⁴⁰

6.3.3. POJAVNI OBLICI NEZAKONITE POREZNE EVAZIJE

Razlikujemo dva oblika nezakonite porezne evazije:

1. Potpuna porezna utaja ili potpuna defraudacija poreza javlja se ako porezni obveznik ne prijavi cjelokupan iznos ostvarenog prihoda, odnosno dohodak koji podliježe oporezivanju, ako ne prijavi posjedovanje imovine koja je predmet oporezivanja ili ako prekrije određene relevantne činjenice, događaje ili djelatnosti koje služe kao povod za oporezivanje⁴¹ Tu se radi o „neurednim poreznim obveznicima“. Npr. fizičke osobe često utaje porez na pasivan dohodak (poput dividende i kamata) na način da ne prijave takav dohodak stečen u inozemstvu;⁴²
2. Djelomična porezna utaja ili djelomična defraudacija poreza postoji onda kada porezni obveznik podnosi nepotpunu i/ili lažnu poreznu deklaraciju o veličini prihoda i dohotka, o vrijednosti imovine, o činjenicama, događajima ili djelatnostima koje se uzimaju u obzir pri oporezivanju, odnosno kad dade

⁴⁰ Šimović *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 26), str. 599.

⁴¹ Jelčić *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 4), str. 218.

⁴² Sertić, A., Porezne oaze: međunarodno izbjegavanje plaćanja poreza i porezna evazija, *Porezni vjesnik*, br. 5, 2012., str. 42.

nepotpune podatke o objektu (objektima) oporezivanja te tako utječe na smanjenje porezne obveze.⁴³

Oba oblika nezakonite porezne evazije su najčešće kažnjiva. Neke od potencijalnih kazni za njih u RH su: zatvor, visoke novčane kazne, zabrana rada, oduzimanje imovine, oduzimanje svote stečene utajom poreza itd.⁴⁴

6.3.4. SIVA EKONOMIJA

Obzirom da je porezna evazija obuhvaćena sivom ekonomijom, bitno je spomenuti nešto i o tom pojmu. O njenoj definiciji i veličini danas u financijskoj teoriji postoji niz prijepora. Najčešće se pod pojmom sive ekonomije misli na one aktivnosti koje se iz različitih razloga odvijaju izvan okvira službenog gospodarstva, tj. na nepoštivanje institucionalnih pravila u određenim oblicima gospodarskih aktivnosti. Zato tu govorimo i skupnom imenu – sivo gospodarstvo.⁴⁵

Sivo gospodarstvo i njegovi sve veći razmjeri goruća su i uvijek aktualna tema ekonomskih rasprava svih zemalja, a razlog tome je što ono postoji u skoro svim zemljama (neovisno o društvenom uređenju, stupnju gospodarskog razvoja ili prevladavajućem religioznom i socijalnom okruženju), s naglaskom na tranzicijske zemlje koje napuštaju državni oblik vlasništva i u kojima se stvara veliki broj novih privatnih poduzeća čije je poslovanje u praksi teško kontrolirati.

Tablica 2. Procjena sivog gospodarstva u svijetu prema BNP-u

PROCJENE SIVOG GOSP. BNP-a (različita razdoblja)	
Kanada 5 – 20 %	Švedska 4 – 13 %
Italija 10 – 20 %	SAD 16 – 22 %
Norveška 3 – 7 %	Indija 9 – 49 %

⁴³ Jelčić *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 4), str. 218.

⁴⁴ Sertić, *loc. cit.*, (bilj. 42)

⁴⁵ Šimović *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 26), str. 595.

Velika Britanija	3 – 7 %	
------------------	---------	--

Izvor: osobna izrada autora⁴⁶

Statistika i ove tablice pokazuje velika odstupanja između država, ovog puta na globalnoj razini. Dok je u zemljama poput Norveške sivo gospodarstvo prosječno iznosilo 3-7% prema BNP-u, na primjeru Indije vidi se rast do frapantnih potencijalnih skoro 50%. Također, ako se povuče paralela s prethodnom tablicom o stanju poreznog morala, može se primijetiti kako zemlje visokog poreznog morala (kao Norveška i Velika Britanija) ujedno imaju i niski postotak sivog gospodarstva čime se potvrđuje višeslojnost problematike.

Na domaćem primjeru, posljednje procjene spekuliraju kako sivo gospodarstvo u RH čini oko 20% BNP-a, i to uz snažan porast. Široki spektar ove pojave vidljiv je u činjenici da sivo gospodarstvo obuhvaća široku paletu različitih djelatnosti, od onih gotovo legalnih do kaznenih djela. Čak se za istu pojavu koriste i višestruki nazivi poput neslužbenog gospodarstva, neformalnog gospodarstva, paralelnog gospodarstva, rada na crno itd. Iako se različiti autori spore oko točne definicije sivog gospodarstva i njegove točne veličine, jasno je da ono ima presudan utjecaj na gospodarstvo. Pogotovo kada uzmemo u obzir da svojim postojanjem iskrivljuje službenu statistiku i dovodi u pitanje ispravnost vođenja ekonomskih politika.⁴⁷

I ne samo to nego se i upućuje na pogrešan zaključak o razini razvijenosti nekog gospodarstva te o kretanju gospodarskih aktivnosti, a to onda može dovesti do uistinu ozbiljnih posljedica. Upravo zbog toga pitanje razvijenosti mjereno BDP-om po stanovniku postaje ključno pri priključivanju zemalja Europskoj uniji. Pogotovo kada uzmemo u obzir da većina prava i obveza ovisi o službeno zabilježenom BDP-u. Međunarodne institucije preporučaju da se procjena veličine sive ekonomije uključi u BDP svake zemlje, uključujući i zemlje koje su zasad samo kandidati za EU.⁴⁸

⁴⁶ Kesner-Škreb, M., Siva ekonomija, *Financijska praksa*, Vol. 20, br. 3, 1994., str. 373.

⁴⁷ *Ibid.*

⁴⁸ Lovrinčević, Ž.; Marić, Z.; Mikulić, D., Maastrichtski kriteriji i uključivanje sive ekonomije – slučaj Hrvatske, *Privredna kretanja i ekonomska politika*, Vol. 16, br. 106, 2006., str. 32.

Kao što je bitno proučiti uzroke porezne evazije, tako će i prikaz uzroka sive ekonomije dati dodatan uvid na opsežnost njene problematike.

Sukladno istraživanjima pojedinih autora, Šimović, Rogić-Lugarić i Cindori daju pregled uzroka sive ekonomije te navode sljedeće:

1. politička represija, neadekvatan pravni sustav, institucionalne slabosti, administrativna kontrola i diskrecijsko odlučivanje u gospodarstvu, visoko porezno opterećenje, makroekonomska nestabilnost i kultura neplaćanja
2. nefunkcioniranje vlasničkih prava, visok poduzetnički rizik i visoki transakcijski troškovi
3. nefunkcioniranje vlasničkih prava, visok poduzetnički rizik i visoki transakcijski troškovi
4. legislativne i regulativne promjene širokih razmjera, visoka distribucija državnog bogatstva, nepostojanje ili nedjelotvornost institucija javne kontrole
5. nedostatak demokratskih, gospodarskih i regulativnih institucija, nepostojanje iskustva plaćanja poreza, diskrecijska prava javnih službenika, rastrošnost države
6. (ne)povjerenje u vladu⁴⁹

Sličnog mišljenja je i ekonomistica Sanja Mađarević-Šujster koja naglašava kako je u velikoj većini istraživanja povećanje porezne utaje rezultat ukupnog povećanja poreznog tereta, ponajviše poreza na dohodak i socijalnih doprinosa. Međutim, od vrlo značajnog utjecaja na kretanje sive ekonomije i porezne utaje su i ostali čimbenici poput zakonodavne regulative, kredibiliteta pravnih sustava, kvaliteta javnih usluga itd.⁵⁰

⁴⁹ Šimović, *et al.*, *op. cit.* (bilj. 26), str. 598.

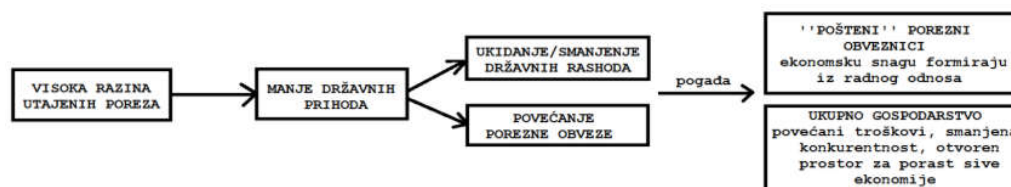
⁵⁰ *Ibid.*, str. 599.

Primjeri posljedica sive ekonomije:

1. Negativne posljedice

Efekt „zatvorenog kruga“⁵¹ po kojem visoka razina utajenih poreza uzročno-posljedično vodi do ostvarivanja manjih državnih prihoda od planiranih, pri čemu država ima dvije mogućnosti: ili smanjiti rashode, odnosno potpuno odustati od financiranja određenog javnog dobra ili povećati poreze kako bi zadržala postojeću (planiranu) razinu financiranja javnih dobara. S obzirom da se ubiranje državnih prihoda te zastupljenost sive ekonomije i utaje poreza konstantno isprepliću i utječu jedini na druge, kažemo da se radi o efektu „zatvorenog kruga“.

Tablica 4. Shematski prikaz efekta „zatvorenog kruga“



Izvor: osobna izrada autora

2. Pozitivne posljedice

Neki autori u pozitivne značajke sive ekonomije u tranzicijskim zemljama ubrajaju i karakteristiku socijalnog amortizera, kojim se ublažavaju posljedice negativnih učinaka tranzicije. Međutim, u literaturi postoji i suprotno mišljenje da se siva ekonomija ne može smatrati socijalnim amortizerom za zbrinjavanje nezaposlenih osoba. Također neformalni sektor gospodarstva može doprinijeti razvitku tržišta, povećati izvore financiranja, ojačati poduzetništvo i pozitivno utjecati na institucionalne promjene.⁵²

⁵¹ *Ibid.*, str. 595.

⁵² Lovrinčević *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 48), str. 34.

6.3.5. RAD NA CRNO

Prema definiciji Ministarstva rada i mirovinskog sustava: „Rad na crno predstavlja jedan od oblika sive ekonomije i iskazuje se brojnim pojavnim oblicima, a ono što je zajedničko svima je da se takav rad ne plaća sukladno pozitivnim zakonskim propisima, odnosno da na isplate za takav rad nisu plaćena propisana javna davanja, fiskalna i socijalna“.

Neki od najčešćih oblika rada na crno su: rad bez sklopljenog pisanog ugovora, rad bez prijave na zdravstveno i mirovinsko osiguranje, rad na temelju prividnih obveznopravnih ugovora, nezakoniti rad stranaca, neprijavljivanje radnika na odgovarajuće radno vrijeme, isplaćivanje plaće „na ruke“ itd.^{53, 54}

U kontekstu borbe protiv rada na crno, primarna mjera je stvaranje povoljne gospodarske okoline koja će zatim stimulirati gospodarski rast i otvaranje novih radnih mjesta. Tek sekundarno možemo govoriti o mjerama prevencije i sankcioniranja. Ono što otežava borbu su složena administracija, financijska isplativost takvog rada i neadekvatan nadzor institucija.

Uzimajući za primjer 2013. godinu i istraživanja Eurobarometra, zaključuje se da je po radu na crno jedino Latvija gora od RH.

⁵³ Al Jazeera, *Pošast rada na crno izvan stvarne kontrole*, <https://balkans.aljazeera.net teme/2014/5/6/posast-rada-na-crno-izvan-stvarne-kontrole> [pristup: 1. rujna 2022.].

⁵⁴ Ministarstvo rada i mirovinskoga sustava glavni je korisnik IPA 2012 Twinning projekta: „Jačanje politika i kapaciteta za smanjenje neprijavljenog rada (rada na crno)“ koji se provodi u suradnji s projektnim partnerima iz Republike Slovačke i Savezne Republike Njemačke. Glavni cilj projekta jest jačanje administrativnih kapaciteta Republike Hrvatske u borbi protiv rada na crno te stvaranje učinkovitog sustava politika, mjera i kontrolnih mehanizama. - E-građanin – Ministarstvo rada, mirovinskog sustava, obitelji i socijalne politike: *Kampanja „Stop radu na crno – stop neprijavljenom radu“*, <https://mrosp.gov.hr/vijesti/kampanja-stop-radu-na-crno-stop-neprijavljenom-radu-5510/5510> [pristup: 26. srpnja 2022.].

Tablica 5. Postotak radnika koji barem dio plaće dobiva „na ruke“

POSTOTAK RADNIKA KOJI BAREM DIO PLAĆE DOBIVA „NA RUKE“
Latvija 11 %
Hrvatska 8 %
Grčka, Rumunjska, Slovačka 7 %
Litva, Bugarska, Mađarska 6 %

Izvor: osobna izrada autora⁵⁵

Također, analizirajući ovu i prethodne tablice uočava se da se određene zemlje, uključujući i Hrvatsku, protežu kroz cijelu problematiku i vode konstantnu bitku s regulacijom radnog i poreznog prava, što neizbježno ide jedno s drugim. Sasvim je očekivano da će se u zemljama s niskim poreznim moralom javljati i visok postotak sive ekonomije, tj. rad na crno.

Nadalje, iste 2013. godine organizirana je i konferencija u RH na kojoj su sudjelovali mnogi europski ministri i dužnosnici (iz Austrije, Njemačke, Rumunjske, Bugarske, Slovenije, Poljske, BiH, Makedonije, Kosova, Crne Gore, Srbije, Moldove i Albanije) te su na njoj, između ostalog, dogovorene smjernice za moguću prekograničnu suradnju mjerodavnih institucija u suzbijanju ilegalnog rada.⁵⁶

Godinu kasnije, 2014. godine, hrvatski ministar rada i mirovinskog sustava Mirando Mrsić proglasio je godinom borbe protiv rada na crno, a razlog tome je zadnja godina ustrojavanja Inspektorata rada koji je trebao intenzivirati terenski nadzor uz represivan, preventivan i kurativan rad.⁵⁷

⁵⁵ Al Jazeera, *loc. cit.*, (bilj. 53.).

⁵⁶ *Ibid.*

⁵⁷ Al Jazeera, *Hrvatska: Godina borbe protiv rada na crno*, <https://balkans.aljazeera.net/news/balkan/2014/3/14/hrvatska-godina-borbe-protiv-rada-na-crno> [pristup: 1. srpnja 2022.].

Tablica 6. Statistika inspektorata rada u prva 2 mjeseca 2014. godine

STATISTIKA INSPEKTORATA RADA U PRVA 2 MJESECA 2014. GOD.
70 radnika bez pisanog ugovora
71 radnik s nezakonitim prekovremenim satima
57 radnika s onemogućenim propisanim dnevnim odmorom
503 radnika s neisplaćenom minimalnom plaćom
5 stranaca zatočeno protivno Zakonu o strancima

Izvor: osobna izrada autora⁵⁸

Ono što se može zaključiti je da borba protiv rada na crno ne staje. Npr. 2020. godine u svim državama članicama EU organizirana je kampanja sa sloganom „Pošten rad, jasna pravila igre“. Njen cilj bio je zaštita radnika, podizanje svijesti o radničkim pravima, negativnom utjecaju rada na crno i raznim mogućnostima zaštite te naglašavanje rizika koji poslodavci preuzimaju.

Kada se uzme u obzir da su rezultati istraživanja javnog mnijenja Eurobarometra o neprijavljenom radu, objavljenog u ožujku 2020. godine, pokazali da se neprijavljeni rad pojavljuje u svim sektorima gospodarstva, jasno je da je ova borba uistinu zahtjevna i dugotrajna.⁵⁹

6.3.6. KRIJUMČARENJE

Činjenica je da o poreznoj utaji najčešće govorimo onda kada se izbjegava plaćanje neposrednih (izravnih) poreza. Kada se pak radi o izbjegavanju posrednih (neizravnih) poreza, umjesto termina „porezna utaja“ ili „defraudacija“ češće se javlja termin „krijumčarenje“ kao pojava nezakonite porezne evazije pri oporezivanju primjenom općeg ili pojedinačnih (specifičnih) poreza na promet i carina.⁶⁰

⁵⁸ *Ibid.*

⁵⁹ Republika Hrvatska – Državni inspektorat, *Državni inspektorat dio velike EU akcije „Pošten rad, jasna pravila igre“*, <https://inspektorat.gov.hr/print.aspx?id=390&url=print>, [pristup: 27. srpnja 2022.].

⁶⁰ Jelčić *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 4), str. 219.

Podrijetlo riječi krijumčarenje dolazi od kriti + ćar (tuski kar – trgovina, zarada, posao), a u pravu označava izvoz ili uvoz robe preko državne granice kako bi se izbjeglo plaćanje carine, odnosno kako bi se, unatoč zabrani, uvezla ili izvezla zabranjena roba, što posljedično dovodi do nedopuštene zarade. Sankcije su propisane zakonom u vidu prekršaja, tj. novčanih kazni i oduzimanja krijumčarene robe.⁶¹

Međutim, krijumčarenje nije samo izbjegavanje plaćanja propisanih carina i drugih carinskih davanja pri uvozu, izvozu ili tranzitu robe nego i izbjegavanje plaćanja posrednih poreza unutar državnih granica. Pritom slučajeve porezne utaje kod primjene posrednih poreza treba strogo razlikovati od slučajeva krijumčarenja kod kojih se zbog očuvanja javnog poretka, zaštite zdravlja ljudi, sprječavanja biljnih i stočnih bolesti, zaštite javnog morala i sl. zabrani ili strogo ograniči proizvodnja i/ili promet određenih proizvoda u zemlji, odnosno ako se zabrani ili ograniči njihov uvoz, izvoz ili tranzit.⁶²

6.3.7. KAZNENI ZAKON I UTAJA POREZA

Za početak, potrebno je razjasniti da je pojam utaje poreza puno širi od pojma kaznenog djela utaje poreza⁶³ iz razloga što utaja poreza može predstavljati i prekršaj i kazneno djelo, ovisno o okolnostima slučaja.

⁶¹ Hrvatska enciklopedija, mrežno izdanje, Leksikografski Zavod Miroslav Krleža, 2021., *Krijumčarenje*, <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=33951>, [pristup: 1. rujna 2022.].

⁶² Jelčić *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 4), str. 219.

⁶³ Utaja poreza ili carine, čl. 256. KZ-a:

„(1)Tko s ciljem da on ili druga osoba potpuno ili djelomično izbjegnu plaćanja poreza ili carine daje netočne ili nepotpune podatke o dohodcima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od utjecaja na utvrđivanje iznosa porezne ili carinske obveze ili tko s istim ciljem u slučaju obvezne prijave ne prijavi prihod, predmet ili druge činjenice koje su od utjecaja na utvrđivanje porezne ili carinske obveze, pa zbog toga dođe do smanjenja ili neutvrđivanja porezne ili carinske obveze u iznosu koji prelazi dvadeset tisuća kuna, kaznit će se kaznom zatvora od šest mjeseci do pet godina.

(3)Ako je kazneno djelo iz stavka 1. i 2. ovog članka dovelo do smanjenja ili neutvrđivanja porezne ili carinske obveze velikih razmjera, počinitelj će se kazniti zatvorom od jedne do deset godina“, Kazneni zakon, Narodne novine br. 125/11, 144/12, 56/15, 61/15, 101/17, 118/18 i 126/19.

Da bi se utaja poreza okarakterizirala kao kazneno djelo, a ne kao prekršaj, potrebno je da se ispune sljedeći uvjeti:

1. da je iznos utajenog poreza veći od 20.000 kn;
2. da je djelo počinjeno s namjerom;
3. da počinitelj (potpuno ili djelomično) postupa s ciljem izbjegavanja poreza.

Kazneno djelo utaje poreza regulirano je čl. 256. Kaznenog zakona i nalazi se u Glavi XXIV. koja se bavi kaznenim djelima protiv gospodarstva. Gospodarstvo je zaštićeno pravno dobro, a to podrazumijeva da se želi spriječiti negativan utjecaj na njega, ali i stjecanje i zadržavanje protupravno stečene imovinske koristi. S obzirom na to da se porezi ne definiraju Kaznenim zakonom, potrebno je konzultirati porezno zakonodavstvo. Tek tada se može u potpunosti shvatiti doseg kaznenopravne norme kaznenog djela utaje poreza ili carine.

Ako promotrimo definiciju kaznenog djela utaje poreza i carine, možemo primijetiti dva modaliteta počinjenja temeljnog oblika djela:

1. djelomična utaja poreza – činjenje putem davanja lažnih (netočnih ili nepotpunih) podataka o zakonito stečenim dohodcima, predmetima ili dr. relevantnim činjenicama
2. potpuna utaja poreza – nečinjenje putem neprijavljivanja zakonito stečenog prihoda, predmeta i dr. relevantnih činjenica.⁶⁴

Nakon definicije kaznenog djela treba obratiti pozornost na to tko može biti njegov počinitelj. Naime, kazneno djelo utaje poreza na prvi pogled ubraja se u tzv. „opća kaznena djela“ iliti *delictum communium*. Njih karakterizira činjenica da kazneno djelo može počiniti svatko. Lako se prepoznaju jer njihov zakonski opis započinje zamjenicom „tko“. Npr. u čl. 256. st. 1. KZ-a: „Tko s ciljem da on ili druga osoba potpuno ili djelomično izbjegne plaćanje poreza...“. Iz te zakonske

⁶⁴ Glavina, D.; Dragičević-Prtenjača, M., Kazneno djelo utaje poreza kao oblik porezne evazije s posebnim osvrtom na poslovanje preko poreznih utočišta, *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske*, Vol. 9, br. 1, 2018., str. 177-179.

odredbe proizlazi da počinitelj ne mora nužno biti porezni obveznik. Međutim, ne može baš biti bilo tko. Ipak se tu mora raditi o nekoj osobi s posebnim svojstvima, npr. osoba koja je ovlaštena davati podatke za poreznog obveznika. Dakle, zaključujemo da je ovo kazneno djelo ipak posebno kazneno djelo iliti *delictum proprium*. Nadalje, treba uzeti u obzir da svaki pojedini zakon koji uređuje plaćanje određene vrste poreza (npr. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Zakon o porezu na dobit itd.) određuje tko je, a tko nije⁶⁵ porezni obveznik.⁶⁶

Prema statističkim podacima Državnog zavoda za statistiku, kazneno djelo utaje poreza ili carine nije uvelike zastupljeno u sudskoj praksi, što možemo i vidjeti u tablici:

Tablica 7. Ukupan broj počinitelja KD-a i broj počinitelja za KD utaje poreza ili carine, 2010-2016

UKUPAN BROJ POČINITELJA KAZNENIH DJELA I BROJ POČINITELJA ZA KAZNENO DJELO UTAJE POREZA ILI CARINE 2010. – 2016.							
	2016.	2015.	2014.	2013.	2012.	2011.	2010.
	godina	godina	godina	godina	godina	godina	godina
Ukupno osuđenih u toj godini	13.412	12.552	14.888	16.617	20.548	23.389	24.430
Ukupno osuda, čl. 256. KZ-a	59 (7 žena)	73 (14 žena)	82 (11 žena)	51 (7 žena)	24 (6 žena)	29 (3 žene)	31 (3 žene)

⁶⁵ Poreznim obveznicima se ne smatraju: „tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, komore i druga tijela s javnim ovlastima...“, čl. 6. st. 5. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 73/13, 99/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19 i 138/20.

⁶⁶ Glavina; Dragičević-Prtenjača, *op. cit.*, (bilj. 64), str. 184.-185.

POREZNA EVAZIJA KAO NEGATIVAN UČINAK OPOREZIVANJA

Postotak	0,44 %	0,58 %	0,55 %	0,30 %	0,12 %	0,12 %	0,13 %
-----------------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------

Izvor: Glavina, D., Dragičević-Prtenjača, M., Kazneno djelo utaje poreza kao oblik porezne evazije s posebnim osvrtom na poslovanje preko poreznih utočišta, *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske*, Vol. 9, br. 1, 2018., str. 191.

Iz statističkih podataka u tablici moguće je primijetiti uzlazni trend osuda za temeljni i kvalificirajući oblik kaznenog djela utaje poreza ili carine (čl. 256. st. 1. i 3. KZ-a), kao i određeno povećanje u postotku žena koje su sudjelovale u počinjenju.

Sankcije koje su izrečene za kazneno djelo utaje poreza ili carine možemo pak vidjeti u sljedećoj tablici:

Tablica 8. Punoljetni počinitelji KD-a – izrečene sankcije za KD utaje poreza ili carine

PUNOLJETNI POČINITELJI KAZNENIH DJELA – IZREČENE SANKCIJE ZA KAZNENO DJELO UTAJE POREZA ILI CARINE (čl. 256. KZ-a)							
	2016.	2015.	2014.	2013.	2012.	2011.	2010.
	godina	godina	godina	godina	godina	godina	godina
Uvjetna osuda	46 (78 %)	60 (82 %)	67 (81 %)	46 (90 %)	22 (92 %)	26 (90 %)	29 (94 %)
Kazna zatvora							
3 – 6 mj.		1	1	-	-	3	2
6 – 12 mj.	1	10	10	3	-	-	-
1 – 2 god.	10	2	4	1	2	-	-
2 – 3 god.	2	-	-	-	-	-	-

Ukupno osuđenih počinitelja	59	73 (14 žena)	82 (11 žena)	51 (7 žena)	24 (6 žena)	29 (3 žene)	31 (3 žene)
------------------------------------	----	-----------------	-----------------	----------------	----------------	----------------	----------------

Izvor: Glavina, D., Dragičević-Prtenjača, M., Kazneno djelo utaje poreza kao oblik porezne evazije s posebnim osvrtom na poslovanje preko poreznih utočišta, *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske*, Vol. 9, br. 1, 2018., str. 191.

Što se tiče sankcija, statistički podaci, ali i praksa Općinskog suda u Zagrebu, potvrđuju da je uvjetna kazna daleko najčešća sankcija za ovo kazneno djelo, dok je kazna zatvora dosta slabo zastupljena.⁶⁷

6.4. ZAKONITA POREZNA EVAZIJA

6.4.1. DEFINICIJA ZAKONITE POREZNE EVAZIJE

Ako porezni obveznik izbjegava plaćanje poreza, a da pritom ne povrijedi zakonske i druge pravne propise, govori se o zakonitoj ili dopuštenoj poreznoj evaziji.⁶⁸

Dakle, to je svako djelovanje poreznog obveznika usmjereno umanjivanju ili izbjegavanju porezne obveze, ali kada to djelovanje ostaje u zakonskom okviru ili bolje rečeno na njegovu rubu: „neprihvatljivo smanjenje porezne obveze koju je porezno zakonodavstvo namjeravalo obuhvatiti, ali iz nekog razloga nije“.⁶⁹

6.4.2. OČITOVANJE ZAKONITE POREZNE EVAZIJE

Bitno je shvatiti da ne dovodi svako izbjegavanje plaćanja poreza poreznog obveznika u sukob sa zakonskim i drugim propisima. To i je razlog javljanja legalne porezne evazije koja se može očitovati na više načina:

1. porezni obveznik mijenja mjesto boravka ili mjesto obavljanja određene djelatnosti kako bi na taj način smanjio svoj porezni teret ili se u cijelosti riješio obveze plaćanja poreza;⁷⁰

⁶⁷ Glavina; Dragičević-Prtenjača, *op. cit.* (bilj. 64), str. 191.-192.

⁶⁸ Jelčić *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 4), str. 218.

⁶⁹ Šimović *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 26), str. 594.

⁷⁰ Jedan od najpoznatijih primjera je njemački tenisač Boris Becker kojeg se tereti da je u periodu 1991.-1993. izbjegao platiti 1,7 milijuna eura. Iako je kao prebivalište naveo Monte Carlo, uočen je

2. smanjenjem potrošnje, odnosno odustajanjem od nabave određenih domaćih ili stranih oporezovanih proizvoda može se izbjeći obveza plaćanja poreza;
3. postoji i onda kada dolazi do vertikalne koncentracije u privredi pod utjecajem oporezivanja;
4. rezultat pronalaženja rupa u zakonu;⁷¹
5. porezni obveznici pod utjecajem poreznih propisa izvrše određene izmjene koje se mogu okarakterizirati kao promjene tehničkog ili izvedbenog karaktera;⁷²
6. izbjegavanje, tj. smanjenje na temelju sredstava koja se izdvajaju za podmirenje obrazovnih, zdravstvenih, znanstvenih, humanitarnih ili drugih potreba koja su oslobođena od oporezivanja.

Iz prikaza pojedinih slučajeva zakonite evazije može se zaključiti da ona, sa stajališta države, može biti:

1. namjeravana i
2. nenamjeravana.⁷³

od strane poreznih inspektora u Münchenu, čime krši njemački zakon koji kaže da je on dužan plaćati porez u Monte Carlu ukoliko je tamo proveo najmanje 182 dana godišnje. Osim brojnih svjetskih sportaša, za istu poreznu destinaciju odlučuju se i neki hrvatski poput Gorana Ivaniševića, Marija Ančića, Ivana Ljubičića te Janice i Ivice Kostelića, Večernji list, *Lijepi naš Monte Carlo*, <http://www.vecernji.hr/lijepi-nas-monte-carlo-725392> [pristup: 20. kolovoza 2022.].

⁷¹ Porezni obveznici nastoje prikazati svoje rashode što većim, a prihode što manjim kako bi postigli smanjenje poreznog opterećenja. Tako je primjerice Amazon svoju europsku centralu smjestio u Luxemburg. Prema računici novinske agencije Reuters, kompanija je u Europi samo 2011. godine zabilježila ukupan promet und 9,1 milijarde eura, ali je prijavila zaradu od svega 29 milijuna eura, na koju je platila porez. Prema navodima OECD-a su američki koncerni koristeći legalne trikove oko 2.000 milijardi dolara skrili od poreznih službi na porezni raj Bermudskog otočja. Sličnim trikovima služe se i neki drugi veliki koncerni poput Googlea, Starbucksa i Ikee. - DW: *Borba protiv legalnih poreznih trikova*, <https://www.dw.com/hr/borba-protiv-legalnih-poreznih-trikova/a-17927491> [pristup: 30. kolovoza 2022.].

⁷² Npr. oporezivanju podliježu čamci dulji od 5 m, pa proizvođači počinju proizvoditi čamce duljine 4,98 m – Jelčić *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 4), str. 223.

⁷³ Jelčić *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 4), str. 220.-223.

6.4.3. POREZNE OAZE

ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) prva je u izvješću 1998. godine definirala obilježja i prema tome se poreznom oazom smatra područje bez ili s niskim poreznim opterećenjem, nedostatkom učinkovite razmjene obavijesti i transparentnosti te izostankom potrebe za stvarnom aktivnošću.⁷⁴

Uvažavajući činjenicu da porezi predstavljaju značajan čimbenik u globalnom poslovanju, lako se pomisli da su porezne oaze zemlje koje su minimalizirale ili ukinule poreze, ali to nije slučaj. Naime, čak i zemlje s visokim porezima mogu biti porezna oaza ako njeni zakoni, propisi i tradicija pogoduju tome. Dakle, možemo zaključiti da su porezne oaze „mjesto u kojima se porezi koriste kao komparativna prednost u bespoštednoj tržišnoj utakmici“.

Porezne oaze možemo podijeliti na 4 tipa:

1. porezne oaze bez poreza;
2. porezne oaze s porezima samo za lokalne primitke;
3. porezne oaze s niskim porezima;
4. posebne porezne oaze.

Porezne oaze bez poreza predstavljaju istinske porezne oaze u kojima ne postoje drugi porezi osim carina. Pojam su za vrlo jednostavno osnivanje kompanija. Primjeri zemalja su: Bermuda, Bahami, Kajmansko otočje⁷⁵, Vanuatu, Nauru itd.

U poreznim oazama s porezima samo za lokalne primitke oporezuje se dohodak fizičkih osoba ili dobit pravnih osoba u slučajevima kada su oni ostvareni od strane domaćih izvora. Tu dolazimo do razlike u zemljama koje dozvoljavaju osnovanim

⁷⁴ Sertić, *loc. cit.*, (bilj. 42).

⁷⁵ Kajmansko otočje je vjerojatno najpoznatija porezna oaza. Njegova priča počinje još 1503. kada ga je otkrio Kolumbo, a zatim je bio korišten kao gusarska baza i sklonište za pljačkaški plijen. Danas je Kajmansko otočje prepuno novih poslovnih zgrada. Registrirano je čak 525 banaka s dozvolom za rad, a još je veći broj sjedišta velikih korporacija – Bejaković, P., Porezna utočišta u svijetu otpornija nego što se prije vjerovalo, *Porezni vjesnik*, br. 3, 2013., str. 70.

kompanijama obavljanje poslovnih aktivnosti i u tuzemstvu i u inozemstvu i onih zemalja koje zahtijevaju odlučivanje za jednu od tih opcija. Primjeri zemalja su: Britanski Djevičanski otoci, Belize, Gibraltar, Hong Kong, Panama, Liberija, Irska, Mauricijus, Cookovi otoci itd.

Porezne oaze s niskim porezima karakterizira oporezivanje dobiti pravnih osoba neovisno o mjestu ostvarenje i niske porezne stope, u usporedbi s drugim zemljama. Kao značajnu prednost ovog tipa mogu se istaknuti mnogobrojni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Primjeri zemalja su: Cipar, Mađarska, Barbados, Malta, Nizozemski Antili itd.

Posebne porezne oaze pružaju određene specifične povlastice za određene aktivnosti, fizičkim i pravnim osobama – npr. holding kompanijama. Primjeri zemalja su: Luksemburg, Nizozemska, Austrija, Lichtenstein, Švicarska, SAD, VB itd.

OECD je, u suradnji s radnom skupinom G-20, otkrio porezne oaze, s naglaskom na problematiku porezne evazije, a zatim je 2000. sastavio početnu listu poreznih oaza (prikazano u sljedećoj tablici), tj. temeljnu listu poreznih oaza. Ona je nastala u sklopu projekta protiv „štetne porezne prakse“ Odbora za fiskalnu politiku. OECD-ova lista poreznih oaza mijenjala se poprilično tijekom vremena.

Popis 50 zemalja koje se pojavljuju u različitim popisima poreznih oaza

Karibi	Anguilla, Antigua and Barbuda, Aruba, Bahami, Barbados, ^{2,3} Britanski Djevičanski otoci, Kajmanski otoci, Dominikanska Republika, Grenada, Montserrat, Nizozemski Antili, Sveti, Kristofor i Nevis, Sveta Lucija, Sveti Vincent i Grenadini, otoci Turks i Caicos, Djevičanski otoci SAD-a ³
Srednja Amerika	Belize, ³ Kostarika, ¹ Panama ³
Istočna Azija	Hong Kong, ^{1,3} Macao, ^{1,3} Singapur ^{1,3}
Europa	Andora, Kanalski otoci (Guernsey i Jersey), ³ Cipar, ³ Gibraltar, Otok Man, ³ Irska, ^{1,3} Liechtenstein, Luxembourg, ^{1,3} Malta, ³ Monako, San Marino, ³ Švicarska ¹
Indijski ocean	Maldivi, ^{2,3} Mauricijus, ³ Sejšeli ³
Srednji istok	Bahrain, Jordan, ^{1,3} Libanon, ^{1,3}
Sjeverni Atlantik	Bermuda ³

Tihi ocean	Otoci Cook, Maršalovi otoci, Samoa, Nauru, Niue, ¹ Tonga, ^{2, 3} Vanuatu
Zapadna Afrika	Liberija

¹ Nisu uvrštene u OECD-ovu inicijalnu listu poreznih oaza; ² Uklonjene s OECD-ove liste, jer je naknadno utvrđeno da nisu ni trebale biti na listi; ³ Od 8. srpnja 2009. nisu na OECD-ovoj »sivoj listi«, a trenutno su na OECD-ovoj »bijeloj listi«. Izvor: Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, Congressional Research Service, str. 4 <http://www.fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf> [pristup: 1. rujna 2022].

Uspostavljene su tri liste:

1. bijela – zemlje koje u zakonodavstvo ugrađuju unaprijed dogovorene mjere;
2. siva – zemlje koje su se zasad samo obvezale na te mjere;
3. crna – zemlje koje nisu pristale na mjere.⁷⁶

S obzirom na to da je popularnost poreznih oaza u zadnjih nekoliko desetljeća u uzlaznoj putanji, važno je shvatiti razloge i karakteristike te pojave. U prvu skupinu razloga ulaze globalni razlozi koji obuhvaćaju značajan porast poreznih stopa i sve restriktivniji porezni propisi diljem svijeta. U drugu pak skupinu ulaze razlozi koji proizlaze direktno iz karakteristika poreznih oaza, a one bome imaju veliki broj karakteristika.⁷⁷

Konkretnije, razloge osnivanja treba tražiti u poreznim beneficijama, jednostavnosti, anonimnosti, neopterećenosti podnošenja financijskih obračuna ili revizijskih izvješća, nezahtijevanju pologa za osnivanje, ostvarivanju prava na privremeni uvoz, raznim oblicima posredovanja u poslovanju i sl.⁷⁸

Zato će se naglasiti samo one od najvećeg interesa za poslovanje:

1. jednostavno vođenje i osnivanje kompanija;

⁷⁶ Sertić, *op. cit.*, (bilj. 42), str. 44-45.

⁷⁷ Nikolić, N., Financijske oaze globaliziranog svijeta, *Ekonomska misao i praksa*, Vol. 12, br. 2, 2003., str. 254.

⁷⁸ Mihaljević, D., Položaj i uloga offshore financijskih centara u financijskoj globalizaciji, *Ekonomska misao i praksa*, Vol. 21, br. 2, 2012., str. 801.

2. minimalno plaćanje ili neplaćanje poreza;
3. ekonomsko-politička stabilnost;
4. visoki stupanj diskrecije i privatnosti;
5. razvijeno bankarstvo itd.⁷⁹

Karakteristike poreznih oaza istovremeno su i prednosti poreznim obveznicima i to iz razloga što porezne oaze postaju središta poslovanja za različite banke, kompanije i druge financijske institucije koje svoje poslovne aktivnosti obavljaju van sfere propisa i zakonskih odredbi primjenjivih na domaće kompanije. Dakle, tu govorimo o offshore kompanijama i offshore poslovanju.

Naš zakonodavac je u ovom kontekstu zauzeo negativan stav, tj. naš Zakon o trgovačkim društvima nije predvidio osnivanje offshore kompanija, ni domaćim ni stranim osobama.⁸⁰

Kao što je već naglašeno, porezne oaze nisu nužno povezane s prevarama, a spektar legalnih poslovnih aktivnosti koje možete vršiti putem njih uistinu je širok. U njima možete držati svoje dionice i ostale vrijednosne papire, registrirati brod ili jahtu kako biste smanjili takse i potpuno se oslobodili plaćanja poreza na prihode ostvarene brodskim prijevozom i čarterom, osnovati *offshore* tvrtku za razne financijske, informatičke i druge usluge itd.

Tu je bitno istaknuti razliku – ako platimo obvezni nacionalni porez na određenu svotu novca i zatim taj novac prebacimo u poreznu oazu, ne nailazimo na nikakav problem jer je to potpuno legalan poslovni potez. Međutim, ako do toga ne dođe, govorimo ponovno o utaji poreza.⁸¹

Imajmo u vidu da kada govorimo o novcu u poreznim oazama, taj novac nije zaista tamo. Princip počiva na tome da banke iz poreznih oaza novac prebacuju u

⁷⁹ Nikolić, *op. cit.*, (bilj. 77), str. 254-255.

⁸⁰ *Ibid.*, str. 259.

⁸¹ Tportal.hr, *Kako se preko offshore tvrtke može utajiti porez?*, <https://www.tportal.hr/biznis/clanak/kako-se-preko-offshore-tvrtke-moze-utajiti-porez-20151119>, [pristup: 20. kolovoza 2022.].

financijska središta poput Londona, New Yorka i Züricha, a zatim ga porezne oaze vraćaju kući štiteći privatnost, uz kamate oslobođene poreza. Sve zahvaljujući stabilnoj državi.⁸²

Gledajući karakteristike poreznih oaza lako je prepoznati mnogobrojne pozitivne posljedice takvog koncepta poslovanja, s naglaskom na niske porezne stope i privatnost. S druge strane, ne smiju se zanemariti ni tamna strana poreznih oaza, tj. negativne posljedice kojih neosporno ima, bilo da su one izravne ili neizravne. Ovakav princip poslovanja predstavlja opasnu konkurenciju vladama svih ostalih zemalja (uloga neloyalnog konkurenta), promiče ili barem omogućuje pranje novca, tržišne manipulacije i ostale nezakonite aktivnosti, osiromašuje matične zemlje i još mnogo toga.

Podaci ukazuju na zabrinjavajuće stanje, a to je svota od 50 milijardi utajenih dolara poreznih prihoda godišnje. Posljedično dolazi do sve dublje distribucije kapitala i podjele na bogate i siromašne, do gubitka radnih mjesta, usporavanja ekonomskog razvoja i izgradnje socijalne infrastrukture na kojoj se temelji blagostanje ljudi i održivi razvoj svake zemlje. Ne ostavlja se plodan prostor malim i srednjim lokalnim poduzetnicima već se sami moraju snalaziti „kako znaju i umiju“. Ne može se zaobići ni povećana stopa kriminala za koju je njegovanje privatnosti i netransparentnosti plodno tlo. Svrha je sakriti kriminalne aktivnosti poput prostitucije, trgovanja oružjem, drogom i ljudima, korupcije, a porezne oaze to definitivno omogućuju.⁸³

7. MJERE PROTIV IZBJEGAVANJA PLAĆANJA POREZA

Kroz cijeli rad je prikazan opseg i značaj porezne evazije. Stoga je logičan slijed izložiti i neke od metoda za sprječavanje ili barem smanjenje porezne evazije.

Svako izbjegavanje plaćanja poreza ima za posljedicu nemogućnost podmirivanja nekog unaprijed predviđenog rashoda koji se planirao financirati sredstvima prikupljenim od poreza. Iz tog razloga suvremene države nastoje maksimalno minimalizirati poreznu evaziju i njene učinke. U tu svrhu postoje razne metode.

⁸² Bejaković, *op. cit.*, (bilj. 75), str. 74.

⁸³ Mihaljević, *op. cit.*, (bilj. 78), str. 806.-807.

Pritom je bitno da, bez obzira na podjelu i bez obzira koje metode određena zemlja odluči primijeniti, se metode promatraju u međuzavisnosti jer se samo njihovim kombiniranjem može efektivno utjecati na smanjenje porezne evazije.⁸⁴

U ovom slučaju ističu se:

1. institucionalne metode;
2. pravne metode;
3. socio-ekonomske metode.

Institucionalne mjere usmjerene su na potrebu daljnje izgradnje porezne administracije i njenog odnosa s poreznim obveznicima. One se moraju temeljiti na poštivanju zakonskih propisa te izgradnji kako međusobnog povjerenja tako i povjerenja u institucionalnu podlogu. U tu svrhu potiče se obrazovanje poreznih službenika u vidu posebnih usmjerenja ili daljnjeg obrazovanja. Osim povjerenja, nastoji se uspostaviti bolje razumijevanje koje zajedno s povjerenjem dovodi i do pozitivnog utjecaja na rast poreznog morala.⁸⁵

Međutim, to nije sve. Efikasan porezni sustav, pogotovo u 21. stoljeću, karakterizira i dobra informatička opremljenost te informatička pismenost i osposobljenost porezne administracije. Konstantan tehnološki razvoj informacijske tehnologije zahtijeva od tijela državne uprave da prati korak te da poreznim obveznicima maksimalno olakša razmjenu informacija. U RH to označava razvoj mrežnog sustava i što boljeg povezivanja s drugim poslovnim sustavima, uz neprekidni rad na novim rješenjima. Što je više informacija i pomoći pruženo poreznim obveznicima, to je veća šansa da razvijanje prethodno spomenutog povjerenja.⁸⁶

Pravne metode se pak usmjeravaju na uspostavljanje stabilnosti i kontinuiteta poreznih propisa, izbjegavajući česte izmjene koje negativno djeluju na spremnost

⁸⁴ Mahović-Komljenović, (bilj. 15), *op. cit.*, str. 179.-180.

⁸⁵ Šimović *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 26), str. 614.

⁸⁶ Mahović-Komljenović, *op. cit.*, (bilj. 15), str. 181.

poreznih obveznika na ispunjenje porezne obveze. Općenito se preispituje sustav kažnjavanja u slučajevima nezakonite porezne evazije.⁸⁷

Dakle, ovim mjerama se pokušava smanjiti porezna utaja i uvesti odgovarajuće kazne (za prekršaj ili kazneno djelo). Upravo u cilju izbjegavanja nekažnjavanja izbjegavanja plaćanja poreza, nesporno bitnu ulogu ima porezni nadzor čija je svrha točno i pravodobno detektirati visine neiskazanih poreznih obveza. Cilj je provjeriti sve relevantne činjenice i dokaze od važnosti za utvrđivanje porezne obveze i učinkovitim djelovanjem utjecati na smanjenje porezne evazije, što u konačnici dovodi do povećanja državnog proračuna.

Socio-ekonomske mjere zagovaraju potrebu povećanja niskog poreznog morala kao osobnog stava poreznog obveznika prema plaćanju poreza. Dakle, koraka od kojeg sve kreće.⁸⁸ Na njegovoj izgradnji potrebno je raditi na način da se primjenjuju sve od navedenih metoda i to u nastojanju da se izgradi pravodoban, funkcionalan, transparentan i svrsishodan proračunski sustav.

EU već godinama radi na rješavanju ove problematike. Npr. u lipnju 2014. javnosti su u Parizu izloženi prijedlozi kao dio akcijskog plana borbe protiv izigravanja poreznih obveza i prebacivanja profita (Base erosion and profit shifting – BEPS) koji provodi Organizacija za ekonomski razvoj i suradnju (OECD). Europski stručnjaci desetljećima su radili na mjerama sprječavanja dvostrukog oporezivanja međunarodno aktivnih tvrtki jer je to nepravedno i štetno. Taj zadatak su tako uspješno riješili da je sad problem postalo izbjegavanje plaćanja poreza.

Nadalje, Europska komisija je 2015. godine izložila novi plan poreznih mjera u nastojanju da se ograniči manevarski prostor multinacionalnim kompanijama koje kreativnim rješenjima smanjuju svoje porezne obveze. Također, EK želi oživjeti prijedlog iz 2011. o uvođenju zajedničkog seta poreznih pravila za kompanije

⁸⁷ Šimović *et al.*, *op. cit.*, (bilj. 26), str. 614.

⁸⁸ Mahović-Komljenović, *op. cit.*, (bilj. 15), str. 182.

unutar EU i uvođenje konsolidirane porezne osnovice, što neće biti lako s obzirom da države članice ne mogu postići dogovor oko načina podjele poreznih prihoda.⁸⁹

Doprinos ovoj borbi daje se i kroz preporuke Europskog parlamenta. Npr. 2017. godine kada su zastupnici usvojili preporuke za suzbijanje poreznih prijevара. Njima se definira pojam poreznih oaza, utvrđuju pravila za porezne posrednike, predviđa princip otvorenih registara stvarnih vlasnika i uspostavlja učinkovita zaštita zviždača.

Te preporuke su zapravo samo dio reforme predložene od strane Istražnog odbora za ispitivanje navodnih kršenja i nepravilnosti u primjeni prava Unije u području pranja novca, izbjegavanja plaćanja poreza i utaje poreza (PANA). PANA je osnovan kao posljedica „Panamskih dokumenata“, poznate afere vezane za curenje povjerljivih financijskih informacija pojedinaca i kompanija u kojoj se pokazala snažna uloga *offshore* tvrtki u poduzimanju nezakonitih aktivnosti i poslovanja.⁹⁰

8. ZAKLJUČAK

Jedno od temeljnih ljudskih prava pravo na rad zajamčeno je ne samo na nacionalnoj razini, već na globalnoj razini. Od krucijalne je važnosti pravo pojedinca da bude adekvatno plaćen za svoj rad, svoj trud i zalaganje, svoju kvalifikaciju i stručnu spremu pošto u protivnom gubi svoj identitet radnika i stvara otpor prema svim vrstama fiskalnih davanja koje mu država nameće. Jedna od najvažnijih posljedica tog otpora jest upravo izbjegavanje plaćanja poreza, kako zakonito tako i nezakonito.

Porezna evazija veliki i utjecajni problem 21. stoljeća i granica između zakonite i nezakonite porezne evazije ponekad je vrlo tanka i fluidna. To se može ukratko opisati izjavom nepoznatog autora koji navodi da je „razlika između izbjegavanja plaćanja poreza i porezne utaje debljina zatvorskog zida“. Neosporno je da je

⁸⁹ Lider, *EK kreativnim računovodstvom suzbija izbjegavanje plaćanja poreza*, <https://lider.media/aktualno/biznis-i-politika/svijet/ek-kreativnim-racunovodstvom-suzbija-izbjegavanje-placanja-poreza-52929> [pristup: 25. kolovoza 2022.].

⁹⁰ Lider, *Europski parlament usvojio mjere za suzbijanje poreznih prijevара*, <https://lider.media/aktualno/europski-parlament-usvojio-mjere-za-suzbijanje-poreznih-prijevara-49456> [pristup: 2. rujna 2022.].

porezna evazija stvarno štetna za globalnu zajednicu i funkcioniranje globalnog poslovnog aparata. Narušava jedinstvo tržišta i pošteno tržišno natjecanje, negativno utječe na raspodjelu dohotka, nepravedno zakida male i srednje tvrtke koje nisu u stanju operirati po sofisticiranim poreznim trikovima izbjegavanja plaćanja poreza kao što to mogu njihovi veći konkurenti (najčešće uz pomoć iskusnih, stručnih i specijaliziranih poreznih savjetnika i odvjetnika), stvara odnos nepovjerenja građana prema državi i institucijama pa samim time i osjećaj nesigurnosti. Sve veća popularnost i ekspanzija poreznih oaza samo potiču ovu problematiku, pogotovo u kontekstu štete koja nastaje ostalim zemljama. Mnogi smatraju da su radi ekonomskog opstanka prisiljeni izbjegavati plaćanje poreza i tada posežu za rješenjem u vidu poreznih oaza. Drugi ih pak koriste kao koristan alat u maksimiziranju svoje imovine.

Institucije EU i države same moraju odlučnije i strože nego ikad nastupiti rješavanju ove porezno-radne problematike i zauzeti stav s jedne strane da je porezna evazija otrov društva, s društvenog, pravnog i ekonomskog aspekta, a druge strane da je pravo na rad od krucijalne važnosti kao potencijalna polazna točka na koju se nadovezuju ostali problemi u društvu poput porezne evazije. Politike i zakonodavstva se trebaju uskladiti i poštivati, a posljedice u vidu sankcija i kazni strože i češće provoditi. Također, ne smiju se samo sanirati posljedice već i sustavno raditi na njenim učincima i daljnjoj prevenciji. Proces oporavka nije moguć preko noći, već se zahtijeva dugoročan rad na uspostavljanju „zdrave porezne klime“ na globalnoj razini te zdravih i kvalitetnih radnih uvjeta za svakog radnika. Tek tada će se postići značajan napredak u sektoru rada, a uzročno-posljedično i korak prema svijesti ljudi kako je porezna evazija bila i ostala neprihvatljiva. U konačnici, zadovoljniji radnici ne bi imali ni potrebu posezati za njom kada bi njihovo pravo na rad bilo ispoštovano u svakom smislu te riječi.