

Darko Klier*

AKTUALNA PROBLEMATIKA OTKRIVANJA, PRIJAVLJIVANJA I PROCESUIRANJA UTAJA POREZA - DRŽAVNOODVJETNIČKI ASPEKT

U prvom dijelu u radu se prikazuju porezna načela i ciljevi oporezivanja te pozitivno porezno pravo i vrste poreza u Republici Hrvatskoj, a zatim se analiziraju aktivnosti tijela detekcije državnog odvjetništva u preliminarnoj fazi istraživanja utaja poreza u okviru postojećeg normativnog sustava.

Metodom analize prikupljenih podataka od nadležnih državnih odvjetništava o prijavljenim osobama za kaznena djela poreznih utaja te o podnositeljima kaznenih prijava koje su odbačene i razlozima odbačaja te kaznenih prijava za porezne utaje po kojima je došlo do optuženja, kao i podataka o presuđenim osobama za predmetna kaznena djela, sve u razdoblju od 2005. do 2006. godine, o čemu su sastavljene tablice 1 – 5, iznose se neki elementi za ocjenu učinkovitosti prijavljivanja i procesuiranja kaznenih djela utaja poreza, koji impliciraju određene zaključke o potrebi revidiranja pristupa u radu nadležnih tijela državne vlasti na suzbijanju tih kaznenih djela.

Platon: “U državni u kojoj postoji porez na dohodak častan će čovjek platiti veći porez od nečasnog čovjeka, iako su ostvarili isti dohodak.”

1. UVODNE NAPOMENE

Fiskalni javni prihodi su prihodi koje država (lokalna samouprava i uprava) ostvaruje na temelju svojeg fiskalnog i financijskog suvereniteta prisilno, i to preusmjerenjem dijela kupovne snage fizičkih i pravnih osoba na temelju zakona. Uplaćuju se u proračune. Država ih treba za svoju reprodukciju i zadovoljenje određenih potreba društvene zajednice. Centralno mjesto fiskalnih javnih prihoda pripada onima ubranim porezima, kao dijelovima prihoda ili imovine koje je država na temelju vlasti oduzela od fizičkih i pravnih osoba za pokriće svojih rashoda bez neke neposredne protučinidbe.

* Darko Klier, zamjenik Glavnog državnog odvjetnika RH.

Porezi su, dakle, davanja realnih dobara (novca i naturalnih dobara) državi i drugim ravnopravnim tijelima radi zadovoljavanja javnih potreba od strane javne vlasti koji se ubiru na osnovi jednostavno utvrđenog načina i iz jednostavno utvrđenih izvora prema nekom općem pravilu te su temeljni financijski instrumenti prikupljanja prihoda kojima suvremena država podmiruje rashode iz svoje nadležnosti.

Karakteristike poreza su prvo njihova prisilnost plaćanja utemeljena na zakonu, pa porezni obveznik mora plaćati poreze, a neplaćanje se sankcionira, zatim njihova izvedenost iz financijske autonomije i suvereniteta države, nepovratnost i odsutnost neposredne protunaknade, načelo teritorijalnosti u plaćanju poreza, kao i njihova neafektacija (namjena trošenja nije unaprijed utvrđena), a u Republici Hrvatskoj svi su porezi nedestinirani (izuzimajući doprinose koji su destinirani).

Zbog karakteristika i prirode poreza učinak koji nastaje prije ili pri njihovoj naplati, a svodi se na pokušaj izbjegavanja plaćanja poreza, naziva se porezna evazija. Ona može biti namjerna i nenamjerna te zakonita i nezakonita.

Zakonita evazija postoji kad porezni obveznik ne dolazi u sukob sa zakonom, npr. promjena prebivališta, smanjenje potrošnje, promjena djelatnosti, porezna oslobođenja i dr.

Nezakonita evazija, naprotiv, postoji kad porezni obveznik dolazi u sukob sa zakonom te se sankcionira prekršajno i kazneno. Pojavljuje se u obliku defraudacije i krijumčarenja ("šverc").

Defraudacija je utaja poreza; svjesno propuštanje plaćanja poreza (djelomična, kad se prijavi porez, ali sa smanjenim dohotkom, i potpuna, kad se uopće ne prijavi porez).

Krijumčarenje podrazumijeva nezakonite radnje usmjerene izbjegavanju plaćanja neizravnih poreza (porez na promet, carina), koje se poduzimaju u unutarnjem prometu i u prometu s inozemstvom.

Posebno valja upozoriti na "meku" granicu između poreznog izbjegavanja i porezne utaje te prostor "sive ekonomije" koja i u Republici Hrvatskoj odnosi znatan dio kolača zvanog društveni proizvod. Pri njezinoj detekciji i suzbijanju, naime, treba uzeti u obzir vječnu činjenicu balansiranja svake političke vlasti između viših poreznih prihoda i socijalnog mira koji osigurava "siva (skrivena) ekonomija", uz donekle zapostavljenu socijalnu i pravnu zasadu da je kaznenopravna prisila uvijek krajnja mjera državne represije na štetna i neprihvatljiva ponašanja, onda kad ona poprimaju sadržaje zakonskih bića kaznenih djela.

U sustavu radnji koje se poduzimaju radi otkrivanja, kaznenog progona i sankcioniranja počinitelja svih kaznenih djela, zbog posebnosti i različitosti kriminalne etiologije i fenomenologije utaja poreza, a radi njihova učinkovitog otkrivanja i suzbijanja, nužne su sasvim specifične radnje i aktivnosti državnih tijela koje zahtijevaju primjereno prilagođenu uporabu ne samo instrumenta-

rija kaznenog prava i dosega kaznenopravne dogmatike već i niza pomoćnih disciplina i specijalističkih stručnih znanja.

Slijedom izloženog, nastojanje je ovog rada najprije pravne stručnjake koji se bave poreznom problematikom, a posebno državne odvjetnike, jer oni snose suodgovornost u postizanju krajnjeg cilja potpune porezne stege, uputiti na temeljna suvremena porezna načela ukomponirana u sve porezne sustave i katalog ciljeva oporezivanja te podsjetiti na pozitivnu normativnu podlogu poreznog sustava u Republici Hrvatskoj i vrste poreza, a potom zbog pogibeljnosti poreznih utaja, uporabom i analizom prikupljenih podataka o prijavljivanju i procesuiranju tih kaznenih djela i državnoodvjetničkih odluka te korištenjem odnosnih sudskih odluka, potaknuti na određeno revidiranje profesionalnog pristupa provođenju otkrivačkih aktivnosti i prijavljivanju, a zatim i procesuiranju tih kaznenih djela, kao i nužnom (dopustivom i mogućem) korigiranju politike kažnjavanja za kaznena djela poreznih utaja.

2. PREGLED POREZNIH NAČELA I CILJEVA OPOREZIVANJA TE POZITIVNO POREZNO PRAVO I VRSTE POREZA U REPUBLICI HRVATSKOJ

2.1. Suvremena porezna načela (Wagnerova načela) ukomponirana su u sve porezne sustave, a ona su:

1) Financijskopolitička načela:

- a) *načelo izdašnosti (dostatnosti):* svaki porezni sustav mora prikupiti dostatna sredstva za pokrivanje javnih rashoda, pa porezi zajedno s drugim državnim prihodima moraju biti dostatni za pokrivanje proračunskih rashoda radi proračunske ravnoteže,
- b) *načelo elastičnosti (fleksibilnosti):* porezni sustav mora biti prilagodljiv tako da se porezi mogu smanjivati i povećavati ovisno o potrebama;

2) Ekonomskopolitička načela:

- a) *načelo izbora poreznog izvora:* točna definicija poreznog izvora bitna je u fazi naplate, treba odabrati ekonomsko obnovljive izvore (prihod, profit, dohoci i imovina),
- b) *načelo izbora poreznog oblika:* porezni pluralizam nalaže više poreznih oblika;

3) *Socijalnopolitička načela:*

- a) *načelo univerzalnosti:* porez plaćaju svi građani,
- b) *načelo ravnomyjernosti:* porezni teret mora biti ravnomyjerno raspoređen po ekonomskoj snazi poreznog obveznika, postiže se tarifnim porezima;

4) *Poreznotehnička načela:*

- a) *načelo određenosti:* svi porezni oblici određuju se zakonom,
- b) *načelo ugodnosti:* država mora porezni sustav prilagoditi poreznom obvezniku tako da plaća porez kad mu najviše odgovara,
- c) *načelo jeftinoće:* porezni sustav mora biti što jeftiniji tako da se smanjuju troškovi naplate poreza.

2.2. Ciljevi oporezivanja jesu:

- 1) **Politički ciljevi:** postizanje željenih učinaka u odnosu na druge države, očituje se kao stimuliranje u određenim djelatnostima (npr. poljoprivreda);
- 2) **Ekonomski ciljevi:** utjecaj na strukturu gospodarskog razvoja, uvoz, izvoz, monetarnu politiku (neoporezivost izvoza);
- 3) **Socijalni ciljevi:** promjena socijalne strukture stanovništva (npr. olakšice za obitelji);
- 4) **Pedagoški ciljevi:** mijenjanje navika stanovništva (npr. dodatno oporezivanje štetnih proizvoda, duhana, alkohola);
- 5) **Demografski ciljevi:** utjecaj na demografsku strukturu stanovništva (npr. prirodni prirast);
- 6) **Ekološki ciljevi:** utjecaj na zaštitu čovjekove okoline.

2.3. Porezni sustav u Republici Hrvatskoj reguliraju slijedeći pozitivni porezni propisi:

Opći porezni zakon, NN127/00, 86/01, 150/02

Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 54/00, 73/00, 48/04, 82/04, 90/05

Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, NN 60/96, 113/97, 7/99, 112/99, 119/99, 44/00, 63/00, 80/00, 109/00, 54/01, 58/03, 198/03, 55/04, 77/04, 153/05

Zakon o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove, NN 136/02 - pročišćeni tekst, 44/03 - ispravak pročišćenog teksta, 95/04

Zakon o posebnom porezu na naftne derivate, NN 136/02 - pročišćeni tekst, 123/03, 57/06

Pravilnik o primjeni Zakona o posebnom porezu na naftne derivate što se odnosi na eurodizel-dizelsko gorivo obojeno plavom bojom, NN 179/03

Zakon o posebnom porezu na alkohol, NN 136/02 - pročišćeni tekst

Zakon o posebnom porezu na pivo, NN 136/02 - pročišćeni tekst

Zakon o posebnom porezu na bezalkoholna pića, NN 136/02 - pročišćeni tekst

Zakon o posebnom porezu na duhanske proizvode, NN 136/02 - pročišćeni tekst, 95/04

Zakon o posebnom porezu na kavu, NN 87/05

Zakon o posebnom porezu na luksuzne proizvode, NN 136/02 - pročišćeni tekst

Zakon o porezu na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila, NN 150/02

Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, NN 117/93, 33/00, 73/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03

Zakon o porezu na dohodak, NN 127/00, 150/02, 163/03, 30/04, 177/04

Pravilnik o porezu na dohodak, NN 140/03, 188/03, 198/03, 95/05, 96/06

Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06

Pravilnik o porezu na dobit, NN 95/05

Odluke gradova/općina o gradskim/općinskim porezima

2.4. Vrste poreza u Republici Hrvatskoj jesu:

a) državni porezi

- porez na dodanu vrijednost (PDV)
- carine (porez na međunarodnu trgovinu)
- koncesije (porez na eksploatiranje resursa)
- posebni porezi - trošarine (poseban porez na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove, poseban porez na naftne derivate, poseban porez na alkohol, poseban porez na pivo, poseban porez na bezalkoholna pića, poseban porez na duhan i duhanske proizvode, poseban porez na kavu, poseban porez na luksuzne proizvode, poseban porez na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila)

b) zajednički porezi

(dijelom pripadaju državnom proračunu, a dijelom proračunima županija, gradova i općina)

- porez na dobit
- porez na dohodak
- porez na promet nekretnina

c) županijski porezi

- porez na nasljedstva i darove
- porez na cestovna motorna vozila
- porez na plovila
- porez na automate za zabavne igre

d) gradski ili općinski porezi

(gradovi i općine mogu, ali i ne moraju, propisati plaćanje poreza)

- prirez porezu na dohodak
- porez na potrošnju
- porez na kuće za odmor
- porez na tvrtku ili naziv
- porez na korištenje javnih površina
- porez na neobrađeno obradivo poljoprivredno zemljište
- porez na nekorištene poduzetničke nekretnine
- porez na neizgrađeno građevno zemljište
- naknade za prigodno jednokratno priređivanje lutrijskih igara
- naknade za priređivanje igara na sreću

3. AKTIVNOSTI TIJELA DETEKCIJE I DRŽAVNOG ODVJETNIŠTVA U PRELIMINARNOJ FAZI ISTRAŽIVANJA UTAJA POREZA

Odredbe članka 171. stavaka 1. i 2. Zakona o kaznenom postupku nalažu dužnost prijavljivanja kaznenih djela za koja se kazneni progon poduzima po službenoj dužnosti svim tijelima državne vlasti i svim pravnim osobama bez obzira na to jesu li im ona dojavljena ili su za njih sama saznala. Ujedno, tijela državne vlasti i pravne osobe imaju obvezu navesti dokaze koji su im poznati i poduzeti sve da bi se sačuvali tragovi kaznenog djela, predmeta na kojima je počinjeno djelo te drugi dokazi.

Odredbom članka 172. stavka 1. Zakona o kaznenom postupku deklarirana je i građanska dužnost prijavljivanja kaznenih djela za koja se progoni po službenoj dužnosti.

Izložene obveze odnose se naravno i na prijavljivanje kaznenih djela poreznih utaja. Međutim, s obzirom na uvodno elaboriranu specifičnu problematiku detekcije tih kaznenih djela, težište je otkrivačke djelatnosti i prijavljivanja tih kaznenih djela i njihovih počinitelja, osim na Ministarstvu unutarnjih poslova, budući da je temeljna društvena zadaća policije suzbijanje kriminaliteta za što je opremljena i osposobljena kao glavni nositelj otkrivačke djelatnosti, na Ministarstvu financija odnosno upravnim organizacijama u njegovu sastavu koje obavljaju financijski nadzor i njihovim ustrojstvenim jedinicama.

Posebno je poželjna konstruktivna i komplementarna interakcija otkrivačke djelatnosti policije i porezne i drugih uprava i njihovih ustrojstvenih jedinica u Ministarstvu financija, jer je kod poreznih utaja najčešće riječ o sofisticiranim knjigovodstveno - financijskim malverzacijama i kršenju normi posebnih i specifičnih zakonskih propisa što zahtijeva i multidisciplinarni istraživački pristup.

U Ministarstvu financija djeluju sljedeće upravne organizacije:

1. Porezna uprava

U okviru porezne uprave postoje dvije ustrojstvene jedinice nadležne za obavljanje financijskog nadzora kod fizičkih osoba, i to građana i obrtnika, i kod pravnih osoba:

a) Služba i odjeli za nadzor, a to su:

- Odjel za nadzor velikih poreznih obveznika i institucija financijskog tržišta
- Odjel za nadzor srednjih i malih poreznih obveznika
- Odjel za nadzor poreza na dodanu vrijednost
- Odjel za nadzor igara na sreću, zabavnih i nagradnih igara.

Djelokrug rada službe za nadzor pri Središnjem uredu Porezne uprave i Odjela za nadzor jest koordiniranje provođenja inspekcijskog nadzora velikih poreznih obveznika i institucija financijskog tržišta, koordiniranje provođenja i provođenje inspekcijskog nadzora srednjih i malih poreznih obveznika, koordiniranje provođenja inspekcijskog nadzora igara na sreću, zabavnih i nagradnih igara, sve vezano uz utvrđivanje pravodobnosti, zakonitosti i pravilnosti podnesenih poreznih prijava, utvrđivanje porezne osnovice i porezne obveze, nadzor obračunavanja i naplatu doprinosa za obvezna osiguranja i podnošenje prijava za pokretanje prekršajnog i kaznenog postupka.

Redoviti porezni nadzor i poslovi inspekcijskog nadzora poduzimaju se sukladno odredbama Općeg poreznog zakona te posebnih zakona koji uređuju pojedine vrste poreza i doprinosa.

Inspekcijski nadzor obuhvaća ovlast oduzimanja predmeta, novca, vrijednosnica i dokumentacije što može u prekršajnom i kaznenom postupku poslužiti kao dokaz te ovlast privremene zabrane djelatnosti pečaćenjem postrojenja, oprema ili prostorija u kojima se obavlja djelatnost.

b) Samostalni odjel za otkrivanje poreznih kaznenih djela pri Središnjem uredu Porezne uprave posebno je nadležan poduzimati mjere i radnje radi otkrivanja poreznih kaznenih djela i s tim u vezi surađivati s Ministarstvom unutarnjih poslova.

Zakon o Poreznoj upravi tom odjelu, osim poslova koji su u nadležnosti redovitog poreznog nadzora, daje nove ovlasti koje se odnose na provođenje postupaka i radnji službenika u obavljanju poslova na otkrivanju poreznih kaznenih djela. Ti službenici u postupanju na odgovarajući način primjenjuju odredbe Zakona o kaznenom postupku kad postupaju po nalogu državnog odvjetnika i istražnog suca, oni pregledavaju dobra i provjeravaju podrijetlo dobara, pregledavaju prostore u kojima se obavlja djelatnost, ovlaštenu su zastavljati i pregledavati vozila na javnim cestama i plovila te pregledavati vlakove i zrakoplove kao i poduzimati druge radnje i postupke propisane posebnim zakonima radi prikupljanja podataka i dokaza za porezna kaznena djela.

2. Carinska uprava

Carinska uprava je upravna organizacija u sastavu Ministarstva financija Republike Hrvatske. Ovlast i odgovornosti Carinske uprave i uređujućih carinskih službenika uređene su carinskim propisima, propisima o ustroju državne uprave i posebnim propisima o ustroju i ovlastima carinske službe.

Temeljni su zadaci Carinske uprave: obračun i naplata carine i drugih prihoda državnog proračuna vezanih uz prekogranični promet robe te posebnih poreza (trošarina), provedba mjera carinskog nadzora i provjere do carinski pravnoga određenja strane robe te trošarinskog nadzora i porezne inspekcije glede naplate prihoda na toj osnovi, provedba upravnih i drugih postupaka povezanih uz carinski pravno određenje strane robe, suradnja u provedbi vanjskotrgovinskih, deviznih, sanitarnih, fitosanitarnih, veterinarskih i drugih propisa vezanih uz prekogranični promet robe i osoba, istraživanje i iniciranje provedbe kaznenih postupaka počinjenih kršenjem carinskih propisa, uključujući i vođenje prvostupanjskog carinskog prekršajnog postupka, kao i drugi zadaci utvrđeni carinskim propisima.

3. Financijska policija

Financijska policija upravna je organizacija koja obavlja poslove financijskog nadzora pravilnosti i pravodobnosti obračuna, prijava i uplata proračunskih

prihoda i naknada propisanih posebnim zakonima. Financijska policija posebno nadzire proizvodnju i promet naftnih derivata, duhanskih proizvoda, piva, alkohola, kave i alkoholnih pića radi utvrđivanja elemenata uplate posebnog poreza, izvršavanje obveze obračuna i uplate doprinosa za obvezna osiguranja, izvršavanje obveze prema proračunu preuzete koncesijskim ugovorom ili ugovorom o zakupu.

Financijska policija ustrojena je od Središnjeg ureda i postaja Financijske policije.

Financijska policija postupa prema odredbama Općeg poreznog zakona i posebnih poreznih zakona, a u odnosu na porezna kaznena djela po Zakonu o kaznenom postupku i Zakonu o odgovornosti pravnih osoba za kaznena djela.

Ovlašteni službenici te upravne organizacije mogu u provođenju financijskog nadzora provjeravati i utvrđivati identitet osoba i predmeta, prikupljati izjave odgovornih osoba i izjave i obavijesti trećih osoba, pribavljati dokumentaciju, obavljati očevid i po potrebi određivati vještake, pregledavati poslovne i stambene prostore u kojima se obavlja gospodarska djelatnost, preuzimati potrebnu dokumentaciju i privremeno zabranjivati i privremeno ograničavati obavljanje djelatnosti, pregledavati dobra, utvrđivati podrijetlo dobara, novca i vrijednosti te privremeno ih oduzeti radi osiguranja naplate te poduzimati mjere osiguranja prema odredbama Općeg poreznog zakona, zaustavljati i pregledavati vozila i plovila, izdavati plovidbeni nalog u slučaju neopravdanog neodazivanja pozvane osobe, naredbom privremeno ograničiti ili privremeno zabraniti obavljanje djelatnosti pečačenjem pogona, dijela pogona, postrojenja, opreme ili prostorija, na temelju odredaba posebnih zakona ako porezni obveznik obavlja djelatnost za koju nije registriran, ne posjeduje odobrenje za rad, rješenje ili drugo odobrenje nadležnog tijela, ne posjeduje valjanu dokumentaciju o primjeni i isporučenim dobrima, uslugama i pravima, ne obračuna ili ne uplati proračunske prihode u skladu sa zakonom i ugovorenim obvezama o korištenju državnih dobara na temelju koncesija, zakupa i najma, ako ne izda račun odnosno izda račun, a ne isporuči dobra ili ne obavi zaračunanu uslugu i ako ne položi gotovinska sredstva na propisani račun prema Zakonu o platnom prometu u zemlji.

4. Devizni inspektorat

Upravna je organizacija koja obavlja inspekcijski nadzor u području deviznog vanjskotrgovinskog poslovanja te kreditnog poslovanja s inozemstvom u skladu sa zakonskim ovlastima. Devizni inspektorat vodi i prekršajne postupke u prvom stupnju.

Pri inspekcijskom nadzoru službene osobe toga inspektorata mogu pregledavati financijsku dokumentaciju i druge isprave o poslovanju subjekata

koji podliježu inspekcijskom nadzoru, pregledavati poslovne prostorije, robu, uređaje i opremu, utvrđivati istovjetnost osoba koje rade na poslovima deviznog i vanjskotrgovinskog poslovanja i poslovima s inozemstvom, istovjetnost odgovornih osoba u pravnoj osobi koja podliježe inspekcijskom nadzoru i uzimati izjave od osoba koji imaju saznanja od interesa za inspekcijski nadzor te mogu privremeno oduzeti predmete i dokumentaciju koji su poslužili ili mogu poslužiti za počinjenja kaznenog djela ili prekršaja ili koji mogu u prekršajnom ili kaznenom postupku poslužiti kao dokaz.

Međutim, bez obzira na nadležnost, ovlasti i odgovornost policije kao glavnog nositelja otkrivačkih djelatnosti te također široke ovlasti, zadatke i odgovornost Ministarstva financija, kao i drugih državnih tijela, državno odvjetništvo i u preliminarnoj istražnoj fazi poreznih utaja ima neizravnu zakonsku i sve jaču faktičnu poziciju najodgovornijeg subjekta u toj postupovnoj fazi za njezinu uspješnost.

Naime, državno odvjetništvo je, prema članku 124. stavku 1. Ustava Republike Hrvatske, samostalno i neovisno pravosudno tijelo ovlašteno i dužno postupati protiv počinitelja kaznenih i drugih kažnjivih djela, poduzimati pravne radnje radi zaštite imovine Republike Hrvatske te podnositi pravna sredstva za zaštitu Ustava i zakona.

Ta temeljna nadležnost državnog odvjetništva na istovjetan je način propisana odredbom članka 2. stavka 1. Zakona o državnom odvjetništvu, dok je za područje kaznenopravne prisile po članku 42. stavku 1. Zakona o kaznenom postupku temeljno pravo i glavna dužnost državnog odvjetnika progon počinitelja kaznenih djela, a unutar toga je djelokrug državnog odvjetnika kod kaznenih djela za koja se poduzima službeni kazneni progon razrađen odredbom članka 42. stavka 2. točaka 1.- 4. Zakona o kaznenom postupku. Važne dužnosti državnog odvjetnika na planu koordiniranja drugih subjekata i usmjerivanja predistražnog postupka također proizlaze iz odredaba članka 174. stavaka 2. i 3. i članka 177. Zakona o kaznenom postupku.

5. Elementi za ocjenu učinkovitosti prijavljivanja i procesuiranja kaznenih djela utaja poreza

Nakon u prethodnom dijelu opisanog organizacijskog ustroja, ovlasti i dužnosti najvažnijih resora državne uprave za suzbijanje poreznih utaja te uloge i zadataka državnih odvjetništava, u nastavku se iznose tablični prikazi i njihova objašnjenja koji barem segmentarno čine elemente za zaključke u kojoj je mjeri postojeća zakonska regulativa i organizacijska struktura tijela otkrivanja kaznenih djela utaja poreza i tijela kaznenog progona oživotvorena u praksi i kakav je sadašnji stupanj učinkovitosti njihova suzbijanja te koje su zakonske i stvarne mogućnosti za bolju i kvalitetniju učinkovitost.

Istraživanje je utemeljeno na podacima koje su dostavila nadležna prvostupanijska državna odvjetništva te na državnoodvjetničkim i sudskim odlukama za kaznena djela poreznih utaja kroz razdoblje od dvije godine (2005. - 2006.).

Tablica 1.

Prijavljene osobe za kaznena djela poreznih utaja
tijekom 2005. - 2006.

Članak 286. KZ		Članak 292. al. 4. KZ		Ukupno		Sveukupno
FO	PO	FO	PO	FO	PO	
179	3	443	19	622	22	644

Tablica 2.

Podnositelji odbačenih kaznenih prijava za kaznena djela
poreznih utaja tijekom 2005. - 2006.

Podnositelj prijave	Članak 286. KZ		Članak 292. al. 4. KZ		Ukupno		Sveukupno
	Broj osoba		Broj osoba				
	FO	PO	FO	PO	FO	PO	
Ministarstvo unutarnjih poslova	7 15,6%	-	8 13,4%	1 25,%	15 14,3%	1 14,3%	16 14,3%
Ministarstvo financija	4 8,9%	-	28 46,7%	-	32 30,5%	-	32 28,6%
Ministarstvo poljoprivrede i dr.	2 4,5%	-	-	-	2 1,9%	-	2 1,8%
Državni inspektorat	3 6,6%	-	1 1,6%	1 25%	4 3,8%	1 14,3%	5 4,5%
Državni ured za reviziju	-	-	3 5,0%	-	3 2,9%	-	3 2,7%
Financijska agencija	-	-	1 1,6%	-	1 0,9%	-	1 0,9%
Fond za zaštitu okoliša i energetske učinkovitost	3 6,6%	-	-	-	3 2,9%	-	3 2,7%
Pravna osoba	4 8,9%	-	6 10,0%	-	10 9,5%	-	10 8,9%
Građani	22 48,9%	3 100%	13 21,7%	2 50%	35 33,3%	5 71,4%	40 35,6%
ZBROJ	45 100%	3 100%	60 100%	4 100%	105 100%	7 100%	112 100%

Iz tablica 1 i 2 razvidno je da je tijekom 2005. - 2006. za kaznena djela poreznih utaja prijavljeno ukupno 644 osoba te da je kroz isto razdoblje državno odvjetništvo rješenjem odbacilo čak 112 podnesenih kaznenih prijava. Znakovit je visok broj odbačenih kaznenih prijava koje su zbog osnova sumnje na počinjenja kaznenih djela iz članka 286. Kaznenog zakona i iz članka 292. stavka 1. (2) alineje 4. Kaznenog zakona koje su podnijeli Ministarstvo unutarnjih poslova i Ministarstvo financija kao i druga državna tijela.

Tako je za kazneno djelo iz članka 286. Kaznenog zakona odbačeno 19 kaznenih prijava protiv fizičkih osoba podnesenih od državnih tijela, što čini udio od visokih 39,6% od 55 odbačenih kaznenih prijava, a za kazneno djelo iz članka 292. stavka 1. (2) alineja 4. Kaznenog zakona odbačene su ukupno 43 takve kaznene prijave protiv fizičkih i pravnih osoba, što čini 67,2% od ukupno 64 odbačene kaznene prijave.

Konačno, za sva kaznena djela poreznih utaja kroz razmatrano razdoblje odbačeno je kaznenih prijava protiv 112 osoba, s time da se 62 (55,4%) rješenja o odbačaju odnose na kaznene prijave koje su podnijela državna tijela.

Tablica 3.

Razlozi odluka o odbačaju kaznenih prijava za porezne utaje
tijekom 2005. - 2006.

Razlog odbačaja	Članak 286. KZ	Članak 292. al. 4. KZ	Ukupno
	Broj osoba	Broj osoba	
Nema osnovane sumnje	10 20,8%	32 50,0%	42 37,5%
Nema obilježja kaznenih djela	35 72,9%	26 40,6%	61 54,5%
Isključen kazneni progon	3 6,3%	2 3,1%	5 4,5%
Isključena krivnja	-	4 6,3%	4 3,5%
ZBROJ	48 100%	64 100%	112 100%

Iz tablice 3 vidi se da je od ukupno 112 odbačenih kaznenih prijava protiv počinitelja kaznenih djela iz članka 286. Kaznenog zakona i iz članka 292. stavka 1. (2) alineje 4. Kaznenog zakona njih najviše, čak 61 ili 54,5%, odbačeno iz razloga da prijavljeno djelo ne sadržava obilježja kaznenog djela.

Analizom rješenja o odbačaju proizlazi da su prijavitelji, prema ocjeni državnog odvjetništva, najčešće griješili glede novčanog cenzusa od preko 10.000 kn kao običnog zakonskog obilježja bića kaznenog djela iz članka 286. Kaznenog zakona, budući da su ga konstruirali tako da su zbrajali utajene

poreze i druga davanja za razdoblje od dviju i više godina te nisu odmah prepoznali na temelju jednoznačnih objektivnih činjenica nepostojanje subjektivne strane djela u obliku namjere za počinjenje kaznenog djela iz članka 286. Kaznenog zakona i iz članka 292. stavka 1. (2) alineja 4. Kaznenog zakona.

Za 42 osobe ili 37,5% kaznena prijava je odbačena stoga što iz prijavnog materijala nije proizlazila pravnorelevantna osnovana sumnja za počinjenje kaznenog djela iz članka 286. Kaznenog zakona i iz članka 292. stavka 1. (2) alineja 4. Kaznenog zakona.

Ostala rješenja o odbačaju kaznenih prijava donesena su zbog okolnosti koje isključuju kazneni progon, i to protiv pet osoba, odnosno 4,5%, te zbog okolnosti koje isključuju krivnju, i to protiv četiri osobe ili 3,5%.

Tablica 4.

Podnositelji kaznenih prijava po kojima je došlo do optuženja
za kaznena djela poreznih utaja tijekom 2005. - 2006.

Podnositelj prijave	Članak 286. KZ		Članak 292. al. 4. KZ		Ukupno		Sveukupno
	Broj optuženih osoba		Broj optuženih osoba		FO	PO	
	FO	PO	FO	PO			
Ministarstvo unutarnjih poslova	10 14,5%	-	82 44,6%	12 57,1%	92 36,4%	12 57,1%	104 37,9%
Ministarstvo financija	39 56,5%	-	68 36,9%	5 23,8%	107 42,2%	5 23,8%	112 40,9%
Ministarstvo poljoprivrede i dr.	1 1,4%	-	1 0,5%	-	2 0,8%	-	2 0,7%
Državni inspektorat	1 1,4%	-	2 1,1%	1 4,8%	3 1,2%	1 4,8%	4 1,5%
Državni ured za reviziju	-	-	1 0,5%	-	1 0,4%	-	1 0,4%
Pravna osoba	12 17,5%	-	10 5,5%	-	22 8,7%	-	22 8,0%
Građani	6 8,7%	-	17 9,3%	3 14,3%	23 9,1%	3 14,3%	26 9,5%
Trgovački sud	-	-	1 0,5%	-	1 0,4%	-	1 0,4%
Formirano u državnom odvjetništvu	-	-	2 1,1%	-	2 0,8%	-	2 0,7%
ZBROJ	69 100%	-	184 100%	21 100%	253 100%	21 100%	274 100%

Kao podnositelji kaznenih prijava po kojima je došlo do optuženja za kaznena djela utaje poreza tijekom 2005. i 2006. u odnosu na kazneno djelo iz članka 286. Kaznenog zakona državna tijela pojavljuju se protiv 51 osobe od

ukupno 69 optuženih osoba, odnosno 73,8%, a za kazneno djelo iz članka 292. stavka 1. (2) alineja 4. Kaznenog zakona protiv 157 fizičkih osoba od ukupno optužene 184, odnosno 85,2%, i protiv 18 pravnih osoba od ukupno optužene 21, odnosno 85,7%.

Kroz razmatrano razdoblje 2005. - 2006. za predmetna kaznena djela prijavljene su ukupno 274 osobe, a državna tijela podnositelji su kaznenih prijava protiv 226 osoba ili 82,5%.

Tablica 5.

Presuđene osobe za kaznena djela poreznih utaja
tijekom 2005. - 2006.

Kazneno djelo	Osuđujuće presude					Oslobađajuće presude	Odbijajuće presude i rješenja o obustavi	Sveukupno
	uvjetna osuda	kazna zatvora	sporedna novčana kazna	oduzeta imovinska korist	ukupan broj osuđenih osoba			
članak 286. Kaznenog zakona	25 100%	-	-	1	25 94,2%	-	1 3,8%	26 100%
članak 292. st. 1. (2), al. 4. Kaznenog zakona	39 95,1%	2 4,9%	2 4,9%	12 29,3%	41 68,4%	14 23,3%	5 8,3%	60 100%
ZBROJ	64 97,0%	2 3,0%	2 3,0%	13 19,7%	66 76,7%	14 16,3%	6 7,0%	86 100%

U razmatranom razdoblju od dvije godine državna odvjetništva za kaznena djela poreznih utaja zaprimila su presude protiv ukupno 86 osoba, i to 66 ili 76,7% osuđujućih presuda, 14 ili 16,3% oslobađajućih presuda i 6 ili 7,0% odbijajućih presuda odnosno rješenja o obustavi postupka.

Za osuđujuće presude posebno treba naglasiti visok udio uvjetnih osuda primijenjenih prema čak 64 osobe odnosno 97%, a svega su dvije osobe (3,0%) osuđene na bezuvjetne zatvorske kazne.

Izrečene su dvije novčane kazne kao sporedne, obje za kazneno djelo iz članka 292. stavka 1. alineje 4. Kaznenog zakona, dok je na temelju odredbe članka 82. Kaznenog zakona imovinska korist pribavljena kaznenim djelom oduzeta od jedne fizičke osobe počinitelja kaznenog djela iz članka 286. Kaznenog zakona te od 12 pravnih osoba koje su stekle takvu korist kod kaznenih djela iz članka 292. stavka 1. (2) alineje 4. Kaznenog zakona.

Svih 14 oslobađajućih presuda odnosi se na kazneno djelo iz članka 292. stavka 1. alineje 4. Kaznenog zakona, a donesene su na temelju odredbe članka 354. točke 3. Zakona o kaznenom postupku.

4. UMJESTO ZAKLJUČKA

Izneseni podaci u prethodnom poglavlju, stavljani u kontekst izloženog postojećeg normativnog sustava poreza i drugih davanja te unutar njega ustrojstvenih državnih jedinica koje su, između ostalog, zadužene i ovlaštene istraživati i prijavljivati utaje poreza, te položaja i uloge državnog odvjetništva u predistražnoj fazi kaznenog postupka i u kaznenom postupku, dopuštaju konstataciju da učinci poduzimanja mjera i aktivnosti u funkciji suzbijanja poreznih utaja jedva zadovoljavaju.

Na ovom mjestu, ne zadirući u zakonska rješenja bilo dijela, bilo cjelovite sustavne koncepcije poreza i oporezivanja sa zahtjevom da budu i prikladni omogućiti uspješnost suzbijanja poreznih utaja, zadržavamo se na ocjenama koje upućuju na realno moguće revidiranje profesionalnog pristupa otkrivačkim i drugim nadležnim djelatnostima pojedinih državnih tijela iz aspekta uloge i odgovornosti državnog odvjetništva.

Analizirani podaci nedvojbeno upućuju na potrebu trajne i sustavne edukacije i samoedukacije pravnika, ali i pripadnika ekonomske i drugih struka, radi ovladavanja stručnom, pravilnom i zakonitom primjenom raspoloživog instrumentarija i metoda detekcije kaznenih djela utaja poreza, zatim temeljitim poznavanjem postupovnog kaznenog prava i općih materijalnopравnih kaznenih instituta te poznavanjem prirode i sadržaja zakonskih bića kaznenih djela poreznih utaja.

Nužna je i veća specijalizacija, kako u određenim ustrojstvenim jedinicama Ministarstva financija i u policiji, tako i u državnom odvjetništvu, za rad na predmetima poreznih utaja, osmišljeno praćenje toga rada i proaktivan pristup u uporabi mjera i aktivnosti u čitavom lancu od počinjenja kaznenog djela utaje poreza i otkrivanja njegova počinitelja pa sve do adekvatnog kaznenopravnog sankcioniranja počinitelja.

Konačno, evidentno je da se bit problema učinkovitosti u suzbijanju kaznenih djela utaje poreza nalazi u nedostatno iskorištenom prostoru međusobne suradnje policije i nadležnih tijela Ministarstva financija te Državnog inspektorata i Državnog ureda za reviziju, inspekcija i dr., uz izostanak djelotvorne koordinacije u radu koja bi trebala biti oživotvorena aktivnošću državnog odvjetništva.

Samo uspješno koordinirane i stručno izvedene aktivnosti svih čimbenika otkrivanja, prijavljivanja i procesuiranja poreznih utaja mogu rezultirati smanjenjem broja nekvalitetnih kaznenih prijava koje determiniraju nisku razinu uspješnosti kaznenog progona njihovih počinitelja. Za to objektivno postaje odgovorno državno odvjetništvo i kad je bilo, ali i kad nije bilo u prilici usmjerivati predistražni postupak jer se s predmetom upoznalo u odmakloj fazi obrade bez mogućnosti operativnog "povrata" u situacije rane detekcije zbog "koluzijskog efekta" uništenja ili intervencije u isprave ili "friziranja" personalnih dokaza i sl., a povećanjem sveobuhvatnih i temeljitih izvida tih kaznenih djela s logičnim posljedicama njihova bržeg i efikasnijeg procesui-

ranja te adekvatnog kaznenopravnog sankcioniranja počinitelja, prikladnog odvratiti i druge potencijalne počinitelje poreznih utaja od tog kriminaliteta.

LITERATURA

1. Musgrave, Richard A. i Peggy, B., *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw Hill, Kogakusha, 1976.
2. Rosen, Harvey S., *Public Finance*, Irwin, Homewood, Illinois, 1988.
3. Ladislav Horvat, Izbjegavanje javnih davanja, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* – 13 (1992.)
4. Marina Kesner - Škreb, Izbjegavanje i utaja poreza, *Financijska praksa, Časopis za financijsku teoriju i praksu* – 19 (1995.)
5. Aleksander Vranko, Porezno kaznena djela i Porezna uprava, *Materijal Ministarstva financija SAD, Makarska*, 2007.
6. Franjo Bačić, Šime Pavlović, *Kazneno pravo - posebni dio*, Informator, 2001.
7. Berislav Pavišić, *Komentar Zakona o kaznenom postupku*, Rijeka, Žagar, 2005.

Summary

CURRENT ISSUES RELATED TO DETECTION, REPORTING AND PROCESSING OF TAX EVASION – THE STATE ATTORNEY’S PERSPECTIVE

Following an introductory note about the criminal offences of tax evasion referred to in Articles 286 and 292 of the Criminal Code, the author presents the structure and activities of government bodies of the Republic of Croatia which detect and suppress such offences. Analysed data relating to practice show that a need exists for the continuous and systematic training of lawyers and other professionals aimed at developing skills to provide an expert, correct and legal application of the available instruments and methods for detecting these criminal offences. Similarly, a need also exists to provide to relevant personnel information on the nature and content of the statutory definition of the crime of tax evasion. The author recommends greater specialisation both in the specific organisational units of the Ministry of Finance and the police, and in the State Attorney’s Service for work on tax evasion cases. He also suggests conducting planned monitoring of this type of work and adopting a proactive approach in using measures and activities throughout the chain: from the moment the criminal offence of tax evasion is committed and when its perpetrator is detected, through to the appropriate criminal sanctioning of the perpetrator. Only through well-coordinated and professionally performed activities in all the elements of detecting, reporting and processing tax evasion can a reduction be made in the number of poor quality criminal reports which necessarily result in weak performance in the criminal prosecution of its perpetrators. The State Attorney Service’s responsibility for this was acceptable when it also had the possibility to direct the preliminary investigation procedure, but not when this was not the case and when the State Attorney Service had to familiarise itself with the case only at an advanced stage of the criminal process.