

DAVOR BEDI*

Ocjena institucionalne učinkovitosti u suzbijanju poreznih kaznenih djela u Primorsko-goranskoj županiji

Sažetak

U radu se na primjeru jedne županije analizira metodologija postupanja mjerodavnih institucija tzv. institucionalnog trokuta u suzbijanju poreznih utaja poslovnih subjekata. Ističu se nedostaci u zajedničkom postupanju triju mjerodavnih institucija prilikom suzbijanja poreznih kaznenih djela tijekom pretkaznenog i kaznenog postupka. U tu svrhu navode se rezultati istraživanja koji upućuju na činjenicu da je prilikom suzbijanja poreznih utaja od strane poreznog tijela, policije i državnog odvjetništva vidljiv priličan vremenski tijek trajanja njihova postupanja tijekom pretkaznenog postupka. Isto tako u članku su zajedno s iznosom otkrivenih poreznih utaja poslovnih subjekata za Primorsko-goransku županiju u određenom vremenskom razdoblju, prikazani i rezultati istraživanja o samom tijeku kaznenog postupka za porezna kaznena djela koja su bila predmet istraživanja, čime su se stvorile pretpostavke za donošenje pravovaljane znanstvene ocjene o tome jesu li nadležne institucije učinkovite u suzbijanju poreznih kaznenih djela.

***Ključne riječi:** mjerodavne institucije, porezna kaznena djela, kazneni postupak, porezna utaja, kaznena prijava, zastara.*

UVOD

Sukladno s kaznenopravnim normama u Republici Hrvatskoj, suzbijanje poreznih kaznenih djela u stadiju pretkaznenog postupka zahtijeva angažman i međusobnu suradnju na državnoj razini triju ministarstava (Ministarstvo financija, Ministarstvo unutarnjih poslova i Ministarstvo pravosuđa), odnosno preciznije rečeno – zahtijeva aktivnu suradnju njihovih sastavnih dijelova, i to, porezne uprave kao sastavnog dijela Ministarstva financija, zatim odjela gospodarskog kriminaliteta kao sastavnog dijela policijske uprave, tj. Ministarstva unutarnjih poslova i općinskog državnog odvjetništva kao sastavnog dijela Državnog

* mr. sc. Davor Bedi, policijski službenik za financijske istrage u Policijskom nacionalnom uredu za suzbijanje korupcije i organiziranog kriminaliteta Odjel Rijeka (PNUSKOK Odjel Rijeka).

odvjetništva RH u sklopu Ministarstva pravosuđa. Međutim, uočeno je da navedena tijela još uvijek ne surađuju na zadovoljavajući način, uslijed čega nisu ni dovoljno učinkovita u suzbijanju porezne utaje poslovnih subjekata, a razlozi tome su sljedeći: nedovoljna međusobna koordiniranost, još uvijek izraženo međusobno nepovjerenje, prilično spora međusobna razmjena informacija, šablonizirano postupanje mjerodavnih tijela neprimjereno današnjim uvjetima poslovanja, nedostatni i nedovoljno specijalizirani kadrovi za borbu protiv ozbiljnih poreznih delikata i gospodarskog kriminaliteta općenito, nedovoljno prilagođena kaznenopravna zakonska regulativa, i dr., a što sve dovodi do visoke razine poreznih utaja poslovnih subjekata.

Stoga, pojavio se izazov: Na koji način s kaznenopravnog motrišta provesti istraživanje poreznih utaja poslovnih subjekata? Činjenica je da u našoj zemlji do sada nije provedeno slično znanstveno istraživanje. Imajući na umu spoznaju da su porezna kaznena djela u velikoj mjeri zastupljena u našem društvu, a da isto to društvo još uvijek nema učinkovite institucionalne mehanizme kojima bi porezne utaje držalo pod kontrolom, bio je dovoljan poticaj da se pristupi tom istraživanju. Rukovodeći se navedenim zaključcima u radu sam prezentirao rezultate istraživanja za Primorsko-goransku županiju koji nedvojbeno mogu biti reprezentativni uzorak za ocjenu stanja institucionalne učinkovitosti i na državnoj razini.

1. KAZNENOPRAVNI ASPEKTI POREZNIH UTAJA

1.1. Pojavni oblici poreznih utaja

Pojavni oblici poreznih utaja dijele se u dvije skupine:

- potpuna porezna utaja ili potpuna defraudacija poreza
- djelomična porezna utaja ili djelomična defraudacija poreza.

a) Ako porezni obveznici svjesno nastoje utajiti cjelokupnu poreznu obvezu na način da ne prijave cjelokupni ostvareni prihod ili dohodak koji podliježe oporezivanju, ako ne prijave posjedovanje imovine ili ako prikriju bitne činjenice, događaje ili aktivnosti koje služe kao povod za oporezivanje, govorimo o **potpunoj poreznoj utaji**.

b) U slučaju kada porezni obveznik podnosi nepotpunu i/ili lažnu poreznu prijavu o veličini prihoda i dohotka, o vrijednosti imovine, kao i o drugim bitnim činjenicama koje se uzimaju u obzir pri oporezivanju i time utječe na smanjivanje porezne obveze – govorimo o **djelomičnoj poreznoj utaji** (Jelčić, 2002).

Osnovna namjena rada je ukazati na dimenziju poreznih utaja poslovnih subjekata uz istovremeno promatranje te štetne ekonomske pojave kroz prizmu kaznenopravne problematike uz naglasak na ulogu mjerodavnih državnih institucija u suzbijanju tog fenomena. Dakle, porezni delikti poslovnih subjekata koji su *prekršajne naravi nisu predmet izučavanja* već je pozornost isključivo usmjerena na pojavne oblike poreznih kaznenih djela koji podliježu kaznenoj odgovornosti.

1.2. Kazneni zakon i osvrt na gospodarski kriminalitet

Stupanjem na snagu 1. siječnja 1998. godine Kaznenog zakona¹ i Zakona o kaznenom postupku,² Republika Hrvatska je jasno dala do znanja da po uzoru na moderne države želi stvoriti ozračje kazneno-pravne sigurnosti u uvjetima tržišne ekonomije. Tu se ponajprije misli na to da je intencija zakonodavca bila da prepoznate pojavne oblike gospodarskog kriminaliteta inkorporira u novi Kazneni zakon³ s propisanim sankcijama za svako pojedino kazneno djelo, i time pozitivno utječe na gospodarsku stabilnost u našoj zemlji.

Tijekom devedesetih godina prošlog stoljeća puno se govorilo o štetnim posljedicama gospodarskog kriminaliteta⁴ u našoj zemlji. Nažalost, svjedoci smo tih posljedica koje se reflektiraju na naše društvo i dan-danas u materijalnom i socijalnom smislu. Stoga, *gospodarski kriminalitet*⁵ kao jedan od sveprisutnih štetnih fenomena reguliran je kaznenim zakonom, ali koji se nadopunjuje iz još nekoliko zakona pratećeg kaznenog zakonodavstva. Temeljni članci gospodarskih kaznenih djela mogu se svrstati u nekoliko Glava KZ-a, kao npr. Glava XVII. Kaznena djela protiv imovine koja sadrži jedanaest zasebnih članaka (čl. 223. – 233. KZ-a), zatim u Glavi XXI. Kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja koja sadrži dvadeset i sedam zasebnih članaka (čl. 275. – 298.⁶ KZ-a), te u Glavi XXIV. Kaznena djela protiv službene dužnosti koja sadrži petnaest zasebnih članaka (čl. 337. – 351. KZ-a), zatim Glava XXIII. Kaznena djela protiv vjerodostojnosti isprava koja sadrži četiri članka (čl. 312., 313., 315. i 316. KZ-a).

Prethodno je napomenuto da djelokrug gospodarskog kriminaliteta nije u cijelosti pokriven Kaznenim zakonom, a to je zato što određene kaznene odredbe iz nekih drugih zakona nedvojbeno ulaze u domenu gospodarskog kriminaliteta⁷.

¹ Kazneni zakon – KZ. (NN 110/97. i njegove izmjene i dopune – NN 27/98., 50/00., 129/00., 51/01., 111/03., 190/03., 105/04., 84/05., 71/06., 110/07., 152/08., 57/11.)

² Primarno se misli na Zakon o kaznenom postupku – ZKP/98. (NN 110/97. i njegove izmjene i dopune NN 58/99., 112/99., 58/02.) No, u vrijeme objave članka bit će u primjeni novi Zakon o kaznenom postupku (NN – 80/11., 121/11.); ali koji u konačnici ne mijenja bit iznesene problematike u ovom radu.

³ Kazneni zakon – KZ/11. (NN 125/11.)

⁴ Iako su gotovo istoznačnice, ipak jednu malu distinkciju između termina *gospodarski kriminalitet* i termina *gospodarska kaznena djela*, dao je Petar Novoselec; on navodi da se prvi pojam odnosi na određenu društvenu pojavu i time je više kriminološke naravi, dok se potonji pojam odnosi na kazneno-pravni aspekt i time pripada kaznenopravnoj dogmatici (Novoselec, 2001).

⁵ Može se usvojiti definicija gospodarskog kriminaliteta prema kojoj je to socijalna pojava činjenja kaznenih djela na štetu državne, društvene i privatne imovine u korist pojedinca, skupine ili pravne osobe od strane počinitelja koji su uposleni u toj pravnoj osobi ili zajednici u svojstvu počinitelja ili supočinitelja.

⁶ Pridodan je i čl. 292.a Zlouporaba ovlasti u svezi sredstava Europske unije, uvršten u Kazneni zakon u njegovim izmjenama pod brojem NN 110/07.

⁷ Zakon o autorskom pravu i srodnim pravima (NN 167/03., 79/07., 80/11.) čl. 188., zatim Zakon o strateškim robnim zalihama (NN 87/02.) čl. 27., Zakon o trgovačkim društvima (NN 111/93., 34/99., 121/99., 52/00., 118/03., 107/07., 146/08., 137/09.) čl. od 624. do 629., Zakon o deviznom poslovanju (NN 96/03. 140/05., 132/06., 150/08., 92/09., 133/09., 153/09., 145/10.) čl. 75. i 76., Zakon o kaznenim djelima protiv tržišta kapitala (NN 152/08.).

Daljnje značajnije elaboriranje problematike gospodarskog kriminaliteta usmjereno je na članke Kaznenog zakona (čl. 286. – Utaja poreza i drugih davanja i čl. 292. – Zloupotreba ovlasti u gospodarskom poslovanju) koji sankcioniraju poreznu evaziju fizičkih i pravnih osoba u Republici Hrvatskoj.

1.3. Osnovne značajke kaznenog djela zloupotreba ovlasti u gospodarskom poslovanju (čl. 292. KZ-a)

Radi sveobuhvatnijeg uvida u problematiku nužno je predočiti cjelokupni sadržaj navedenog članka:

(1) Odgovorna osoba u pravnoj osobi koja s ciljem pribavljanja protupravne imovinske koristi za svoju ili drugu pravnu osobu:

- stvara ili drži nedozvoljene fondove u zemlji ili stranoj državi,
- sastavljanjem isprava neistinitog sadržaja, lažnim bilancama, procjenama ili inventurom ili drugim lažnim prikazivanjem ili prikrivanjem činjenica, neistinito prikazuje stanje i kretanje sredstava i uspjeha poslovanja,
- pravnu osobu stavi u povoljniji položaj prigodom dobivanja sredstava ili drugih pogodnosti koje se pravnoj osobi ne bi priznale prema postojećim propisima,
- pri izvršavanju obveza prema proračunima i fondovima uskrati sredstva koja im pripadaju,
- namjenska sredstva kojima raspolaže koristi protivno njihovoj namjeni,
- na drugi način grubo prekrši zakon ili pravila poslovanja glede uporabe i upravljanja imovinom,

kaznit će se kaznom zatvora od šest mjeseci do pet godina.

(2) Ako je kaznenim djelom iz stavka 1. ovoga članka pribavljena znatna imovinska korist, a počinitelj je postupao s ciljem pribavljanja takve koristi, kaznit će se kaznom zatvora od jedne do osam godina.

Rad je usmjeren na jedno od najsloženijih i najvažnijih kaznenih djela koje obuhvaća područje gospodarskog kriminaliteta ili gospodarskih kaznenih djela a to je kazneno djelo Zloupotreba ovlasti u gospodarskom poslovanju iz članka 292. KZ-a, ili još preciznije rečeno temeljni fokus je usmjeren na porezni aspekt navedenog članka koji je ponajprije sadržan u alineji 4. U prvoj rečenici prikazanog članka, u stavku 1., vidljivo je da se on odnosi na sankcioniranje odgovornih osoba u pravnim osobama, što startno eliminira odgovornost fizičkih osoba odnosno obrtnika. Dakle, počinitelj može biti samo odgovorna osoba⁸ u pravnoj osobi (najčešće direktor).

Kao teži (kvalificirani) oblik kaznenog djela Zloupotrebe ovlasti u gospodarskom poslovanju opisan je u stavku 2. članka 292. u kojem se uvodi termin *znatna imovinska korist*.⁹ Uvidom u sadržaj članka vidljivo je da se u stavku 1. kroz šest alineja sankcionira nekoliko konkretnih postupanja u poslovanju odgovornih osoba trgovačkih društava. Dakle, vrlo su česti pojavnici tog kaznenog djela gdje se izigravaju propisi koji reguliraju obveze pravnih osoba prema državnom proračunu te je isto tako čest slučaj i zloupotrebe raspolaganja državnom imovinom, pa je sa stajališta državnog interesa vrlo bitno da se ti

⁸ *Odgovorna osoba* prema čl. 89. st. 7. KZ-a je "osoba kojoj je povjeren određeni djelokrug poslova iz područja djelovanja pravne osobe, državnog tijela i tijela lokalne samouprave i uprave i tijela lokalne samouprave".

⁹ Pravno shvaćanje Kaznenog odjela Vrhovnog suda RH broj Su-726-IV/1997 od 24. studenog 1997. godine je da se pod znatnom imovinskom koristi podrazumijeva vrijednost od 30.000,00 kn ili veću.

pojavnici zbog svog opsega stave pod kontrolu. Potrebno je spomenuti činjenicu da se navedenim kaznenim djelom u velikoj mjeri oštećuje i imovina pravnih osoba, čime se općenito gledajući državi i gospodarstvu nanosi velika šteta.

Kazneno djelo Zloupotrebavanje ovlasti u gospodarskom poslovanju svrstano je u grupu *kaznenih djela počinjenih u korist pravnih osoba* zajedno s kaznenim djelom iz članka 293. KZ-a Prijevarena u gospodarskom poslovanju, dok su u kategoriju *poreznih kaznenih djela* (Kaleb, 2006) svrstana kaznena djela iz članka 286. KZ-a Utaja poreza i drugih davanja i iz članka 287. Povreda obveze vođenja trgovačkih i poslovnih knjiga¹⁰. Mora se konstatirati određeno neslaganje s navedenom podjelom, jer ako se razmatra podjela na samo ove dvije iznesene grupe kaznenih djela u području gospodarskog kriminaliteta, otvara se dvojba da li kazneno djelo Zloupotrebavanje ovlasti u gospodarskom poslovanju po svome karakteru u praksi spada eventualno u porezna kaznena djela. Prikaz obavljenih istraživanja o zastupljenosti poreznih utaja pravnih osoba na području Primorsko-goranske županije i cijele države, daje pravo da se razmišlja na takav način. U prilog takvom razmišljanju ide i činjenica da je službeni stav Državnog odvjetništva (koji stav, prema tumačenjima meritornih osoba iz Općinskog državnog odvjetništva u Rijeci, je proizašao iz opisa samog bića kaznenog djela opisanog u čl. 286.) da su počinitelji kaznenog djela iz članka 286. isključivo fizičke osobe (obrtnici), pa iz toga proizlazi da pod kategorijom *poreznih kaznenih djela* nisu zastupljene porezne utaje pravnih osoba, što je vrlo teško prihvatiti s obzirom na toliku zastupljenost te pojave u našem društvu – što će uostalom i pokazati rezultati provedenog istraživanja. Nužno je napomenuti da je 1. listopada 2006. godine stupio na snagu Zakon o izmjenama i dopunama Kaznenog zakona (NN 71/06.) kojim je između ostalog, izmijenjen članak 286. na način da je eksplicite proširena odgovornost za to kazneno djelo i na pravne osobe čime su se otvorile određene perspektive da bi ubuduće potonji članak mogao sankcionirati i porezne utaje pravnih osoba. Međutim, u ovom trenutku navedena novina kaznenog zakona (koja je još uvijek bez sudske prakse) ne mijenja stav autora ovoga rada o članku 292. koji zaslužuje status poreznog kaznenog djela. Stoga, u radu će se koristiti pojam *porezna kaznena djela* za članke 286. i 292. KZ-a.

1.4. Osnovne značajke kaznenog djela utaje poreza i drugih davanja (čl. 286. KZ-a)

S motrišta utaje poreza kao kaznenog djela posebnu pažnju zaslužuje članak 286. KZ-a – Utaja poreza i drugih davanja. Zakonski opis kaznenog djela glasi:

(1) Tko s ciljem da on ili **druga pravna ili fizička osoba**¹¹ izbjegne potpuno ili djelomično plaćanje poreza, doprinosa mirovinskog i zdravstvenog osiguranja, drugih propisanih doprinosa ili davanja, daje lažne podatke o zakonito stečenim dohocima, o predmetima ili o drugim činjenicama

¹⁰ Članak 287. predstavlja nepoštovanje obveze vođenja poslovnih knjiga koje je po zakonu počinitelj obavezan voditi. Radnja se sastoji u počinjenju bilo koje radnje u rasponu od nevođenja poslovnih knjiga do činjenja knjiga neuporabljivim (Pavišić, Veić, 1998).

¹¹ Dana 1. listopada 2006. godine stupio je na snagu Zakon o izmjenama i dopunama Kaznenog zakona (NN 71/06.) kojim je čl. 286. izmijenjen u početnoj formulaciji gdje se kaznenom odgovornošću osim fizičkih osoba obuhvaćaju i pravne osobe. Do izmjene u članku je postojala formulacija: "Tko s ciljem da on ili tko drugi". Izmjenom je tekst: "ili tko drugi" zamijenjen riječima "*ili druga pravna ili fizička osoba*". Na taj način se bitno utjecalo na eksplicitno razumijevanje odgovornosti počinitelja.

koje su od utjecaja na utvrđivanje iznosa ovakvih obveza, ili tko s istim ciljem u slučaju obvezne prijave ne prijavi zakonito stečeni prihod, odnosno predmet, ili druge činjenice koje su od utjecaja na utvrđivanje ovakvih obveza, koje je po zakonu dužan prijaviti, a iznos obveze čije se plaćanje izbjegava prelazi deset tisuća kuna,

kaznit će se kaznom zatvora od šest mjeseci do pet godina.

(2) Ako je počinjenjem kaznenog djela iz stavka 1. ovog članka prouzročena šteta velikih razmjera, a počinitelj je postupao s ciljem prouzročenja takve štete,

kaznit će se kaznom zatvora od tri do deset godina¹².

Nužno je u nekoliko rečenica osvrnuti se na situaciju s člankom 286. prije njegovih izmjena. Naime, postojala su oprečna stajališta stručnjaka kaznenog prava¹³ u vezi tumačenja termina "*ili tko drugi*": Važno je istaknuti da je Državno odvjetništvo sukladno sa stavom Vrhovnog suda RH zauzelo službeno stajalište o tome da članak 286. sankcionira porezne utaje *fizičkih osoba*, dok članak 292. svojim odredbama sankcionira porezne utaje *pravni osoba*. S takvim tumačenjem odredbi članka 286. Odvjetništvo je upoznalo i kriminalističku policiju.

Za daljnje jasnije razumijevanje samog opisa kaznenog djela *utaje poreza i drugih davanja* potrebno je učiniti opširniji osvrt na sadržaj navedenog članka odnosno na njegovo biće. Veić i Pavišić (1998) navode da kazneno djelo utaje poreza i drugih davanja može počinuti svaka osoba,¹⁴ te da postoje dva oblika djela od kojih se jedan odnosi na davanje lažnih podataka o činjenicama bitnim za utvrđivanje određenog poreza ili drugih davanja¹⁵ (neistinite porezne prijave), a drugi oblik kaznenog djela predstavlja neprijavlivanje činjenica važnih za utvrđivanje iznosa obveza koje je po zakonu dužan prijaviti (potpuno izbjegavanje plaćanje poreza – neprijavlivanje zakonito stečenih prihoda¹⁶).

Za razliku od prethodnih autora, Pavlović¹⁷ konkretnije definira počinitelja kaznenog djela iz članka 286. KZ-a, prema njemu počinitelj može biti svaka *fizička*¹⁸ osoba koja je obvezna prijaviti podatke o zakonito stečenim dohodcima. Također, počinitelj je i osoba koja vodi poslove i druge osobe pa je u obavljanju tih poslova dužna podnijeti prijavu

¹² Stavak 2. navedenog članka je u cijelosti uveden izmjenama Zakona od 1. listopada 2006. godine.

¹³ Autori Novoselec i Bačić zastupaju stav da je navedeni članak prije najnovijih izmjena sankcionirao i pravne i fizičke osobe, dok Derenčinović zastupa stav Vrhovnog suda RH koji je odlučeno navodi da se termin "*ili tko drugi*" ne odnosi na pravne osobe.

¹⁴ Već je napomenuto da su navedeni autori vrlo oprezni u svojim komentarima čl. 286. glede kaznene kvalifikacije počinitelja kaznenog djela porezne utaje, gdje je korišten izraz "svaka osoba" i time je izbjegnuto konkretnije definiranje radi li se o fizičkoj ili pravnoj osobi ili oboje.

¹⁵ Porez na dobit, PDV, porez na dohodak, socijalna davanja i dr.

¹⁶ Prihodi stečeni na nezakonit način se ne prijavljuju, jer bi prijavljivanje nezakonito stečenih prihoda značilo samoprijavlivanje za kazneno djelo ili prekršaj.

¹⁷ Da bi se izbjegle buduće eventualne dvojbe kako autor Pavlović godine 2003. komentira izmjene članka 286. koje su nastale 1. listopada 2006. godine, potrebno je navesti podatak da su se prvotne identične izmjene u stavku 1. članka 286. trebale dogoditi Zakonom o izmjenama i dopunama kaznenog zakona (NN 111/03.) koji je trebao stupiti na snagu 15. srpnja 2003., a primjenjivati se od 1. prosinca 2003. godine. No naglo je povučen iz službene procedure, što je rezultiralo time da su određeni naši pravni stručnjaci u vjeri da će navedene izmjene zaživjeti u praksi, krenuli sa službenim komentarima određenih odredbi koje su obuhvaćene spomenutim izmjenama Kaznenog zakona. Jedna od tih osoba je i autor Pavlović (Pavlović, 2003).

¹⁸ Namjerno je podcrtan termin *fizička* jer isključuje kaznenu odgovornost pravnih osoba.

(kao npr. porezni savjetnik). Počinitelj može biti i osoba koja pod tuđim imenom obavlja poslovnu djelatnost koja ga obvezuje na podnošenje prijave, gdje bi svakako pripadao i tajni ortak ortačke zajednice koji je u dogovoru s ortacima sastavio i podnio lažnu prijavu. Isto tako Pavlović navodi još neke primjere pa tako imamo i slučaj ugovora o prometu nekretnina u koji je unijeta niža cijena od stvarne kojom prilikom za utaju poreza odgovaraju obje ugovorne stranke neovisno o tome koja je od njih dužna platiti porez na promet nekretnina. Prema njemu kazneno djelo utaje poreza i drugih davanja je dovršeno podnošenjem neistinite prijave ili protekom roka u kojem je prijavu trebalo podnijeti, uz dodatni objektivni uvjet kažnjivosti, a to je da svota obveze čije je plaćanje izbjegnuto prelazi 10.000,00 kn. Ovaj objektivni uvjet kažnjivosti čini osnovnu razliku po kojem se ovo kazneno djelo diferencira od odgovarajućih gospodarskih i poreznih prijestupa prekršajnog karaktera (Pavlović, 2003).

U stavku 2. navedenog članka uveden je kvalificirani oblik kaznenog djela iz stavka 1. koji sadrži termin *šteta velikih razmjera*¹⁹, gdje počinitelj kaznenog djela iz stavka 1. ovog članka svjesnim činjenjem prouzroči štetu velikih razmjera.

Rezultati istraživanja o poreznim utajama fizičkih osoba koji su dobiveni za Primorsko-goransku županiju i za cijelu Hrvatsku pokazuju da je trebalo puno prije uvesti stavak 2., odnosno kvalificirani oblik kaznenog djela iz stavka 1. članka 286. KZ-a, ne bi li time počinitelje tog kaznenog djela odvratili od nauma da svjesno i sustavno potkradaju Državni proračun Republike Hrvatske.

2. ODNOS POREZNOG TIJELA, KRIMINALISTIČKE POLICIJE I DRŽAVNOG ODVJETNIŠTVA TIJEKOM PRETKAZNENOG POSTUPKA

U slučaju suprotstavljanja poreznim kaznenim djelima, navedena suradnja općinskog državnog odvjetništva i odjela gospodarskog kriminaliteta tijekom provođenja izvidnih mjera i radnji, nije dovoljna. Ono zahtijeva proaktivnu suradnju odvjetništva i policije s područnim uredom porezne uprave čiji su djelatnici učinili prethodni inspeksijski nadzor. Naime, tijekom upravnog postupka djelatnici Ministarstva financija provode inspeksijski nadzor poslovnih subjekata kao samostalno institucionalno tijelo, i u tom stadiju odvjetništvo i policija nemaju saznanja o aktivnostima poreznih djelatnika. U slučaju kada porezni inspektor prilikom nadzora određenog poslovnog subjekta uoči da odgovorna osoba krši pravila poslovanja, što ima za posljedicu nastanak ozbiljnih poreznih delikata koji ostvaruju postojanje elemenata kaznenih djela, o utvrđenom stanju porezni inspektor sastavlja zapisnik o učinjenom nadzoru. Na utvrđene činjenice navedene u zapisniku, sporni porezni obveznik podnosi prigovor, o čemu prvostupanjsko tijelo donosi porezno rješenje, na koje porezni obveznik ulaže žalbu. O navodima iz žalbe odlučuje drugostupanjsko tijelo porezne uprave. Rješenje drugostupanjskog tijela kojim se navodi podnositelja žalbe usvajaju potpuno ili djelomično ili se odbijaju, ima snagu izvršnosti. Na rješenje drugostupanjskog tijela u roku od trideset dana porezni obveznik ima pravo podnijeti tužbu i pokrenuti upravni spor pred Upravnim sudom RH.

¹⁹ Prema usvojenom pravnom shvaćanju, šteta velikih razmjera predstavlja prouzročenu štetu u iznosu iznad 300.000,00 kn.

Dakle, još uvijek traje stadij upravnog postupka, i cijelo to vrijeme odvjetništvo i kriminalistička policija nemaju saznanja o navedenom tijeku postupka. Mora se još jednom ponoviti da se ovdje ne govori o poreznim prekršajima u upravnom postupku, niti o poreznim prekršajima koji u konačnici mogu poprimiti obilježja kaznenog djela, gdje način počinjenja ne upućuje na drske namjere počinitelja kao odgovorne osobe poreznog obveznika da sustavno čini utaju poreza, odnosno da uskraćuje sredstva državnom proračunu koja mu po zakonu pripadaju. U takvim situacijama nije sporno ponašanje poreznog tijela u okviru formalističkih radnji koje nalaže upravni odnosno porezni postupak.

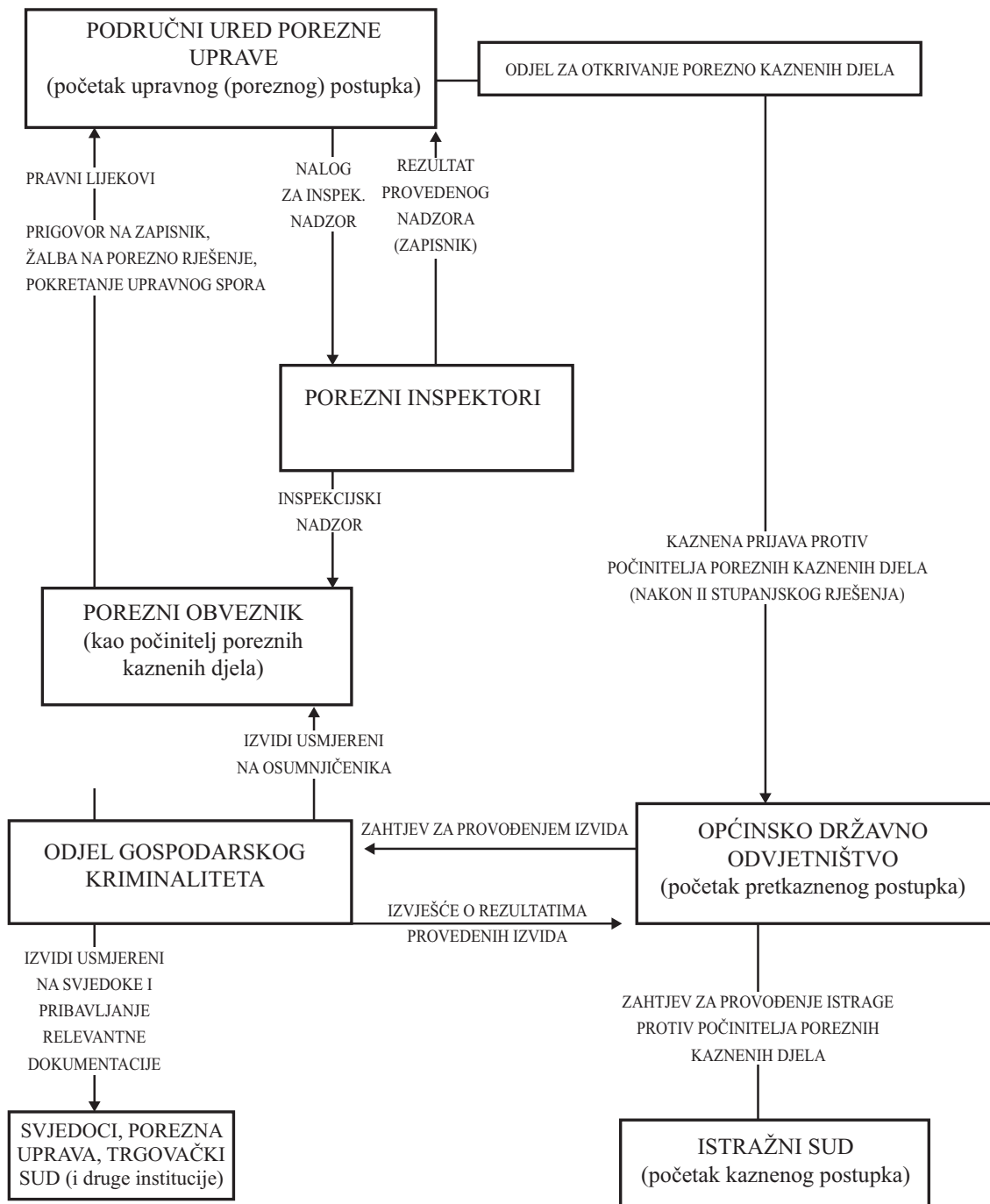
Ovdje se govori o grubim i vrlo drskim načinima počinjenja poreznih kaznenih djela od strane poreznih obveznika koji su predmetom inspekcijskog nadzora, kada su porezni djelatnici suočeni s osobama koje ne poštuju pravila ponašanja koja nalaže poslovna etika i praksa, i pritom osim poreznih kaznenih djela čine i druga kaznena djela iz područja gospodarskog kriminaliteta, kao što su: povrede obveze vođenja trgovačkih i poslovnih knjiga (čl. 287. KZ-a), prijevare u gospodarskom poslovanju (čl. 293. KZ-a), zlouporaba položaja i ovlaštenja (čl. 337. KZ-a) itd. Nažalost, naša zemlja obiluje takvim primjerima kada se porezno tijelo s počiniteljima tih djela iscrpljuje tijekom upravnog postupka, a u međuvremenu ti isti porezni obveznici već imaju ili otvaraju druge tvrtke i nastavljaju poslovati, a tvrtka ili tvrtke koje su bile predmet inspekcijskog nadzora i koje su većinom prezadužene i bez imovine, ostavljaju državi, koja u takvim situacijama uglavnom ne uspijeva naplatiti svoja potraživanja.

Dakle, može se reći da u trenutku kada se javi sumnja s velikom vjerojatnošću da je počinjeno kazneno djelo, porezno tijelo svojim postupkom naknadnog izvješćivanja općinskog državnog odvjetništva ne reagira sukladno s obvezom navedenoj u članku 109. Općeg poreznog zakona i člankom 204. Zakona o kaznenom postupku, kada se nameće nužnost pravovremene reakcije osiguranja tragova i predmeta kaznenog djela (npr. izuzimanja originalne poslovne dokumentacije), koji su potrebni za kasnije financijsko (knjigovodstveno) vještačenje²⁰ tijekom kaznenog postupka.

Navedeni odnos državnih tijela zahtijeva institucionalnu suradnju posebice kroz stadij pretkaznenog, a onda i kroz stadij kaznenog postupka kako protiv počinitelja poreznih kaznenih djela, tako i protiv počinitelja kaznenih djela iz domene gospodarskog kriminaliteta općenito. Radi davanja snažnije argumentacije za provedeno istraživanje u daljnjim poglavljima, poželjno je ovdje citirati zamjenika glavnog državnog odvjetnika Darka Kličera (2007), koji je konstatirao da je ... *"posebno 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"*.

²⁰ Za razliku od prekršajnog postupka, zapisnik poreznog tijela o učinjenom nadzoru nije dokaz u kaznenom postupku (mišljenje Vrhovnog suda RH), već tijekom kaznenog postupka na zahtjev obrane, sud nalaže financijsko vještačenje inkriminirane poslovne dokumentacije za određeni poslovni događaj, što u slučajevima kada nedostaje originalna dokumentacija ili dio relevantne dokumentacije, u ozbiljnom dovodi u pitanje nalaz vještaka financijske struke, a samim time dovodi se u pitanje i daljnji tijek kaznenog postupka protiv okrivljenika kao poreznog obveznika.

Vežano za prikazanu shemu u postupanju represivnih tijela u suzbijanju poreznih utaja, može se iznijeti kratki osvrt u odnosu na Zakon o kaznenom postupku koji se primjenjuje od 1. rujna 2011. godine i za porezna kaznena djela (u daljnjem tekstu – ZKP/08.). ZKP/08. u prvi plan stavlja ulogu državnog odvjetnika koji preuzima stvarnu istragu i u korelaciji s policijskim istražiteljima provodi dokazne radnje prije kaznenog postupka. To u svakom slučaju zahtijeva redefiniranje uloge odvjetništva i policije prema novim odredbama procesnog kaznenog prava, i kroz nekoliko godina će se pokazati što je novi ZKP donio u praksi, no za sada mjerodavno je istraživanje koje povezuje postupanje nadležnih tijela prema prikazanoj shemi.



Shema 1: Postupanje državnih tijela u suzbijanju poreznih utaja - Izvor: autorov vlastiti rad

3. KAZNENA PRIJAVA

Kao najčešći izvor saznanja o kaznenom djelu i/ili počinitelju djela navodi se kaznena prijava. Ona je svaka pismena, usmena ili na drugi način dana obavijest koja upućuje na vjerojatnost da je počinjeno kazneno djelo koje se progoni po službenoj dužnosti, a izravno ili posredno je upućena državnom odvjetniku (Veić, Gluščić, 2004). Vrlo je bitno uočiti da se kod kaznene prijave razlikuju najmanje dvije vrste kaznenih prijave; prva je kaznena prijava iz koje se saznaje za kazneno djelo (kao npr. kaznena prijava građana, kaznena prijava državnog tijela – područnog ureda porezne uprave), a druga je ona kaznena prijava koju policija nakon provedenih izvida upućuje državnom odvjetniku. Činjenica je da policija ima zakonsku obvezu (prijasnji Zakon o policiji, sada Zakon o policijskim poslovima i ovlastima) kontinuirano provoditi aktivnosti u smjeru otkrivanja kaznenih djela.

Obveza prijavljivanja kaznenih djela, za građane i pravne osobe proizlazi iz odredaba ZKP-a, prema kojima su sva tijela državne vlasti i sve pravne osobe dužne prijaviti kaznena djela za koja saznaju, a koja se progone po službenoj dužnosti, te uz prijavu priložiti dokaze kojima raspolažu, *ali i poduzeti sve da bi sačuvali tragove kaznenog djela, predmete na kojima je ili kojima je počinjeno kazneno djelo te druge dokaze.*

3.1. Odnos kaznene prijave i zastare

Zakonska je obveza državnih tijela da ako tijekom svoga rada saznaju za kazneno djelo koje se progoni po službenoj dužnosti, o istome izvijeste nadležnog državnog odvjetnika. Ovdje je potrebno naglasiti da upravo navedeni sadržaj zakonskih odredbi ZKP-a kod autora ovog rada izaziva najviše kontroverzi, koje su vrlo izražene u slučajevima kada porezni inspektori prilikom nadzora poslovnih subjekata uoče grubo kršenje odredbi zakona koji reguliraju poreznu obvezu iz čega proizlazi osnova sumnje da je, u najmanju ruku počinjeno porezno kazneno djelo, o tome odmah ne izvijeste državno odvjetništvo (ili policijske službenike odjela gospodarskog kriminaliteta) čime bi nesumnjivo utjecali na uspješno fiksiranje tragova kaznenog djela. Naime, poštujući internu uputu ravnatelja Porezne uprave²¹ porezni inspektori ponajprije provode upravni postupak nad poreznim obveznikom kao vjerojatnim počiniteljem kaznenog djela iz domene gospodarskog kriminaliteta (kao npr. krivotvorenje isprava, porezne utaje, povrede obveza vođenja trgovačkih i poslovnih knjiga, zlouporaba ovlasti u gospodarskom poslovanju, itd.), da bi tek nakon njegovog okončanja, dostavili kaznenu prijavu protiv predmetnog poreznog obveznika nadležnom državnom odvjetništvu.

Prosječan protok vremena od trenutka kada je otkriveno kazneno djelo do trenutka podnošenja kaznene prijave poreznog tijela državnom odvjetništvu je između jedne do tri

²¹ "Ako se tijekom inspekcijuskog nadzora utvrde nezakonitosti, porezni inspektor je dužan podnijeti zahtjev za pokretanje prekršajnog postupka odnosno ako to okolnosti nalažu, podnijeti prijavu nadležnom državnom tijelu zbog porezno kaznenog djela. Ako inspektor u tijeku nadzora utvrdi nezakonitosti i fiksira ih u zapisniku, te naknadno shodno tome izda porezno rješenje, a porezni obveznik uloži žalbu na rješenje, zahtjev za pokretanje prekršajnog postupka, kao i prijava za porezno kazneno djelo podnijet će se nakon što bude doneseno drugostupanjsko rješenje kojim se žalba odbija." Opća uputa o inspekcijuskom nadzoru, donijeta od strane ravnatelja Porezne uprave dana 2. svibnja 2006. godine, klasa: 471-02/06-01/7, Ur. broj: 513-07-21-04/06-4.

godine. Ne mora se ni govoriti o tome koliko takav vremenski odmak utječe na očuvanje tragova kaznenog djela u obliku relevantne poslovne dokumentacije, jer dosadašnja praksa je pokazala da porezni inspektori u trenutku podnošenja kaznene prijave državnom odvjetništvu uglavnom više ne posjeduju originalnu inkriminirajuću dokumentaciju koja tereti odgovornu osobu kontroliranog poreznog obveznika. Naime, tijekom provedbe kaznenog postupka sud kao dokaz ne priznaje zapisnik poreznih inspektora (za razliku od prekršajnog postupka gdje je zapisnik relevantan dokaz), već se prema zahtjevu branitelja okrivljenika traži financijsko vještačenje poslovne dokumentacije. Tu nastaje problem jer u većini slučajeva ne može se provesti kvalitetno vještačenje predmetne dokumentacije jer ona u obliku originala nedostaje iz raznih razloga (najčešće ju prethodno okrivljenik skloni, uništi ili učini nevjerodostojnom). Protiv takvog postupka poreznog obveznika kao okrivljenika u većini slučajeva nije moguće provesti sankciju sadržanu u članku 287. KZ-a (povreda obveze vođenja trgovačkih i poslovnih knjiga) zbog zastare pokretanja kaznenog postupka²². Opravdano se nameće pitanje, zašto dolazi do zastare pokretanja kaznenog postupka za kazneno djelo iz članka 287. KZ-a i tko je odgovoran za takvu situaciju. Odgovor na to pitanje treba tražiti u načinu rada institucionalnog trokuta prilikom suzbijanja poreznih kaznenih djela i gospodarskog kriminaliteta općenito. Prethodno je naveden podatak da od trenutka počinjenja poreznog kaznenog djela, pa do kaznene prijave poreznog tijela državnom odvjetništvu protekne nekad i više godina. Zatim, nakon zaprimanja kaznene prijave poreznog tijela, ona se više mjeseci nalazi kod državnog odvjetništva, da bi u obliku zahtjeva za postupanjem bila proslijeđena odjelu gospodarskog kriminaliteta na rad. Zbog velikog opsega posla, kriminalistički službenici odjela ne mogu brzo pristupiti provjerama navoda iz dostavljene kaznene prijave poreznog tijela, a sukladno s uputama državnog odvjetništva, kojom prilikom dragocjeno vrijeme za postupanje nezadrživo teče.

Kao ilustrativni prikaz funkcioniranja poreznog tijela, policije i općinskog državnog odvjetništva u situacijama suzbijanja poreznih kaznenih djela, poslužit će podaci navedeni u tablici 1, gdje se u cilju prikaza vremenskog trajanja postupanja navedenih tijela od saznanja za porezno kazneno djelo (koje detektira porezni inspektor) do trenutka podnošenja kaznene prijave policije (nakon provedenih izvida) na uzorku od 15 kaznenih prijava u promatranom razdoblju od 2001. do 2006. godine koje su od strane porezne uprave dostavljene državnom odvjetništvu na daljnje postupanje, nastojalo približiti navedenu problematiku. Navedeni uzorak predstavlja slučajni odabir kaznenih prijava, ali prema autoru prilično istinito ilustrira prosječno vremensko trajanje postupanja navedenih državnih tijela prilikom suzbijanja poreznih kaznenih djela u stadiju pretkaznenog postupka.

²² U čl. 18. st. 1. KZ-a je propisano da se zbog zastare ne može primijeniti kazneno zakonodavstvo RH kada protekne određeno vrijeme od počinjenja kaznenog djela (osim za kaznena djela ratnog genocida, ratnih zločina i dr. koja ne zastarijevaju). U čl. 19. st. 1. al. 4. KZ-a je propisano da se kazneni postupak ne može pokrenuti kada protekne vrijeme od pet godina za kaznena djela sa zapriječenom kaznom težom od tri godine. To je tzv. relativna zastara, kazneno pravo poznaje još institut apsolutne zastare koja se javlja u slučajevima kada protekne dvaput onoliko vremena koliko je prema zakonu određena zastara pokretanja kaznenog postupka. Kada nastupi apsolutna zastara, više se ne može pokrenuti kazneni postupak.

Dakle, prema prezentiranim podacima može se razmotriti koliko bi bilo prosječno vrijeme od zaprimanja kaznene prijave poreznog tijela na državnom odvjetništvu te dostave prijave kriminalističkoj policiji, zatim trajanje vremena do početka postupanja policije po kaznenoj prijavi te protek vremena kroz samu provedbu izvida policije koji rezultiraju pisanjem kaznene prijave i dostave iste s privitcima državnom odvjetništvu. Državno odvjetništvo zbog velikog opsega posla ne može brzo reagirati i pristupiti analizi dostavljene kaznene prijave kriminalističke policije i prikupljenih dokaza, već određenim protekom vremena to se učini i tada se donosi odluka državnog odvjetništva ima li dovoljno elemenata za zahtjevom za pokretanje istrage ili kaznenu prijavu treba nadopuniti dodatnim dokazima, ili istu kao neosnovanu treba odbaciti, ili u najboljem slučaju kada za to postoje uvjeti, podignuti neposrednu optužnicu. Istraživanje provedeno za potrebe ovog rada ilustrira da se trajanje navedenih radnji spomenutih tijela kreće otprilike od jedne do više godina. Ako se tome doda trajanje upravnog postupka poreznog tijela, dobivamo okvirno vrijeme od počinjenog kaznenog djela za koja je nadležan institucionalni trokut do trenutka početka kaznenog postupka (donošenja rješenja istražnog suca o početku istrage na zahtjev državnog odvjetništva) od najmanje dvije godine. Mišljenja sam kako je vidljivo zbog čega dolazi do zastare za pokretanje kaznenog postupka nad počiniteljem kaznenog djela povrede obveze vođenja trgovačkih i poslovnih knjiga, čime je automatizmom otežano daljnje vođenje kaznenog postupka zbog poreznih kaznenih djela, odnosno općenito gledajući, zbog nedostatka relevantne dokumentacije kao materijalno pravnih dokaza, što startno onemogućuje pravovaljano sankcioniranje počinitelja za gospodarski kriminalitet.

Radi dobivanja što relevantnijih podataka o tome koliko prosječno traje predistražni postupak (ne cjelokupni jer ovdje nije uračunato vrijeme koje općinsko državno odvjetništvo utroši na donošenje meritorne odluke o osnovanosti kaznene prijave policije) za suzbijanje poreznih kaznenih djela korišteni su dostupni podaci koji su iskazani u tablici 1. Iz nje je vidljivo da je za 15 postupaka obuhvaćenih u razdoblju od 2001. do 2006. godine, gdje je institucionalni trokut zajednički utvrđivao postojanje elemenata poreznih kaznenih djela, prosječno utrošeno preko 22 mjeseca po jednom predmetu.

Provedeno je i istraživanje o zastupljenosti poreznih utaja poslovnih subjekata u Primorsko-goranskoj županiji, za razdoblje od 2001. do 2006. godine, kojom prilikom je utvrđen iznos utajenih poreznih obveza za fizičke i pravne osobe u ukupnom iznosu od 92.212.440,00 kn.

Također, radi dobivanja saznanja o tome je li intenzitet poreznih utaja smanjen, odnosno nije li poprimio možda regresivni karakter, provedeno je i novije istraživanje o njihovoj zastupljenosti u predmetnoj županiji za razdoblje od 2007. do 2010. godine, kojom prilikom je utvrđen iznos utajenih poreznih obveza od 213.499.967,00 kn.

RB	Zapisnik o obavljenom inspekcijskom nadzoru	Porezno rješenje (prvostupanjsko)	Kaznena prijava poreznog tijela Općinskom državnom odvjetništvu	Zahtjev Općinskog državnog odvjetništva policiji	Kaznena prijava odjela gospodarskog kriminaliteta odvjetništvu	Ukupan zbroj mjeseci
1.	srpanj 2000.	*	srpanj 2001.	siječanj 2002.	ožujak 2002.	20
2.	lipanj 2000.		studenj 2000.	prosinac 2000.	svibanj 2001.	11
3.	rujan 2001.	listopad 2001.	prosinac 2001.	svibanj 2002.	lipanj 2002.	10
4.	srpanj 2000.	srpanj 2000.	rujan 2000.	listopad 2001.	svibanj 2002.	22
5.	prosinac 2001.		rujan 2002.	veljača 2003.	ožujak 2003.	15
6.	srpanj 2000.	veljača 2001.	listopad 2001.	siječanj 2002.	ožujak 2002.	20
7.	kolovoz 2003.	prosinac 2003.	rujan 2004.	prosinac 2004.	ožujak 2005.	21
8.	lipanj 2003.		travanj 2004.	srpanj 2004.	prosinac 2004.	18
9.	veljača 2003.	svibanj 2003.	studenj 2004.	prosinac 2004.	ožujak 2005.	25
10.	siječanj 2002.	ožujak 2002.	ožujak 2003.	ožujak 2006.	svibanj 2006.	52
11.	svibanj 2004.	kolovoz 2004.	prosinac 2005.	siječanj 2006.	rujan 2006.	28
12.	studenj 2003.	prosinac 2003.	prosinac 2005.	siječanj 2006.	ožujak 2006.	28
13.	ožujak 2005.	svibanj 2005.	prosinac 2005.	svibanj 2006.	listopad 2006.	19
14.	travanj 2005.	lipanj 2005.	siječanj 2006.	svibanj 2006.	listopad 2006.	18
15.	studenj 2004.		svibanj 2006.	srpanj 2006.	prosinac 2006.	25
	UKUPNO					22,1 mjeseci prosječno

* Autoru nisu bili dostupni podaci o datumu izdanih poreznih rješenja.

Izvor: Službena arhiva Odjela gospodarskog kriminaliteta PU primorsko-goranske, Rijeka.

Tablica 1: Prikaz vremenskog trajanja postupanja nadležnih tijela za porezna kaznena djela u stadiju pretkaznenog postupka

Navedeni rezultati najnovijeg istraživanja potvrđuju činjenicu da razmjeri porezne štete za Državni proračun imaju progresivni karakter u Primorsko-goranskoj županiji, a ujedno i podupiru tezu da su porezne utaje poslovnih subjekata vrlo prisutne u Hrvatskoj i da u tom pogledu treba ozbiljno preispitati dosadašnji način rada nadležnih institucija u suzbijanju te pojave štetne za Državni proračun RH. Potrebno je istaknuti da se u radu iznose podaci o otkrivenim utajenim iznosima, može se samo pretpostaviti kolika je neotkrivena *tamna brojka poreznih utaja*.

4. KAZNENI POSTUPCI ZA POREZNU UTAJU U PRIMORSKO-GORANSKOJ ŽUPANIJI

Kao uvod u ovome poglavlju navodi se odlomak iz Izvješća županijskog državnog odvjetništva u Rijeci za 2005. godinu koji se odnosi na uočene poteškoće prilikom vođenja kaznenih postupaka protiv počinitelja kaznenog djela iz članka 292. KZ-a:

"Simptomatičan je mali broj donesenih sudskih presuda u ovom izvještajnom razdoblju za kazneno djelo iz članka 292. KZ-a (13 osuđujućih, 1 oslobađajuća i 17 odbijajućih), a što govori o sporosti sudova u rješavanju predmeta u svezi s navedenim kaznenim djelom. Jedan od razloga je i stav sudske prakse da se

usprkos postojanju zapisnika Ministarstva financija, Financijske policije, odnosno zapisnika Porezne uprave o obavljenom inspekcijskom nadzoru obračunavanja, evidentiranja, prijavljivanja i plaćanja poreza od poreznog obveznika, na koje zapisnike se nadovezuju rješenja nadležnih prvostupanjskih, pa drugostupanjskih poreznih tijela Ministarstva financija Republike Hrvatske o obvezi plaćanja poreza i doprinosa, što dovodi do konačnosti i ovršnosti istih, iste sudovi ne priznaju kao dokazno sredstvo u sudskom postupku, iako je čest slučaj da postoji pravomoćna presuda Upravnog suda RH kojom se potvrđuju osporavana rješenja Ministarstva financija. Sudovi nalažu provođenje knjigovodstveno-financijskog vještačenja od strane sudskih vještaka knjigovodstvene struke te im daju u zadaću provjeravanje ispravnosti iznosa iz spomenutih rješenja Porezne uprave, što često dovodi do izrade nalaza i mišljenja sudskih vještaka koji se ne podudaraju sa podacima navedenim u zapisnicima i rješenjima Porezne uprave izrađenih od strane Ministarstva financija, čija se stručnost, obzirom na iskustvo, ne bi smjela na takav način dovoditi u pitanje, a što u konačnosti dovodi do vođenja dugotrajnih sudskih postupaka."

Navedeni citirani odlomak ukazuje na ozbiljne probleme s kojima se susreće općinsko državno odvjetništvo tijekom kaznenog postupka za počinitelje poreznih utaja. Naime, iako je u izvješću županijskog državnog odvjetništva učinjen osvrt na nelogične stavove sudova prilikom sankcioniranja počinitelja kaznenog djela iz članka 292. KZ-a (kao cjelokupnog kaznenog djela sa svim alinejama), ipak je stavljen naglasak na porezne utaje odnosno na poteškoće s kojima se susreće odvjetništvo prilikom vođenja kaznenog postupka za porezne utaje [čl. 292. st. 1. al. (2) 4. i st. 2. KZ-a], zbog sudova koji ne uvažavaju akte donesene u upravnom postupku od strane ovlaštenih tijela.

Dakle, analizirajući sve dosad izneseno može se reći da su mjerodavne institucije suočene s ozbiljnim poteškoćama u suzbijanju odnosno sankcioniranju poreznih utaja tijekom pretkaznenog i kaznenog postupka.

Kazneno djelo iz KZ-a	Obrađene kaznene prijave	Odbačaj kaznene prijave	Neposredna optužnica	Istraga	Obustava istrage	Optužnica	Presuda sa sankcijom	Oslobađajuća (odbijajuća) presuda
286.	21	10	7	4	1	-	1	2
292.*	331	109	31	191	23	96	17	8
Ukupno	352	119	38	195	24	96	18	10

* Odnosi se na cjelokupno kazneno djelo opisano u članku 292. KZ-a.
 Izvor: Podaci iz službene arhive Županijskog državnog odvjetništva u Rijeci.

Tablica 2: Pregled odluka tijela kaznenog postupka za porezna kaznena djela u Primorsko-goranskoj županiji za razdoblje od 2000. do 2005. godine

Navedeni podaci mogu se upotpuniti te dodati da je za počinjeno kazneno djelo iz članka 292. obustavljeno ili odbačeno 11 optužnica prilikom same predaje, dok za članak 286. taj podatak iznosi 2 obustave ili 2 odbačaja optužnice. Također, od navedenog broja

presuda sa sankcijom, samo 1 presuda je sa zatvorskom kaznom, dok su sve preostale uvjetne osude.

Ovdje treba dodati činjenicu da je provedeno istraživanje o zastupljenosti poreznih utaja fizičkih osoba u Primorsko-goranskoj županiji i za razdoblje od 2007. do 2010. godine gdje se je utvrdilo da su obrtnici u tom razdoblju počinili 20 kaznenih djela iz članka 286. KZ-a sadržanih u deset kaznenih prijava upućenih nadležnom općinskom državnom odvjetništvu. Istraživanje je pokazalo da tijekom 2010. godine u Primorsko-goranskoj županiji nije evidentirano niti jedno kazneno djelo iz članka 286. KZ-a, dok su 2009. godine zabilježena dva kaznena djela i 2008. godine tek tri kaznena djela porezne utaje obrtnika. Najviše otkrivenih kaznenih djela iz članka 286. otkriveno je 2007. godine – njih petnaest, od čega su prema podacima ODO Rijeka izrečene tri prvostupanjske presude i jedan odbačaj. Iz iznesenih podataka može se zaključiti da izmjena članka 286. KZ-a nije proizvela željeni učinak.

4.1. Kazneni postupci za poreznu utaju pravnih osoba u Primorsko-goranskoj županiji

Konkretniji uvid u tijek vođenja kaznenog postupka za porezne utaje pravnih osoba u Primorsko-goranskoj županiji dobiven je nakon pribavljenih podataka od strane riječkog Županijskog državnog odvjetništva. Naime, zbog uočene nemogućnosti razlučivanja tijeka kaznenog postupka za onaj dio u sklopu članka 292. KZ-a koji se odnosi na porezne inkriminacije odgovornih osoba trgovačkih društava (alineja 4.) od tijeka kaznenog postupka za inkriminacije opisane u preostalim odredbama navedenog članka, učinio sam neposredan uvid u kaznene prijave²³ za porezna kaznena djela pravnih osoba [čl. 292. st. 1. al. 4. (i al. 2.) i st. 2. KZ-a] za razdoblje od 2001. do 2006. godine. Prilikom njihove analize izvučen je za svaku kaznenu prijavu ponaosob njezin broj zaduženja, a time je županijskom državnom odvjetništvu olakšan pristup njihovim evidencijama o tijeku vođenja kaznenog postupka za konkretne prijave.

Dakle, radi dobivanja informacije o tijeku kaznenog postupka, Županijskom državnom odvjetništvu u Rijeci (daljnje u tekstu: ŽDO) dostavljeni su podaci za 73 kaznene prijave obrađene u promatranom razdoblju od strane Odjela gospodarskog kriminaliteta [uz prethodni zahtjev za postupanje od strane Općinskog državnog odvjetništva], a koje se u potpunosti ili većim dijelom odnose na počinjenje poreznih utaja pravnih osoba, na osnovu čega ŽDO je dostavilo sljedeće podatke o tijeku kaznenog postupka²⁴ :

- 10 optužnica
- 1 optužni prijedlog
- 18 u stadiju istrage
- 8 prvostupanjskih presuda (nema podatka o tome koliko je presuda rezultiralo s kaznom zatvora, novčanom kaznom ili uvjetnom osudom)
- 2 oslobađajuće ili odbijajuće presude

²³ Za tu svrhu je korištena arhiva Odjela gospodarskog kriminaliteta PU primorsko-goranske, Rijeka.

²⁴ Potrebno je naglasiti da su navedeni podaci dobiveni početkom 2008. godine, ali oni u velikoj mjeri ilustriraju tijek kaznenog postupka i za porezna kaznena djela koja su predmet kaznenog progona novijeg datuma.

- 3 obustave nakon optuženja
- 3 obustave nakon istrage
- 16 odbačaja kaznenih prijava
- 8 ustupa ŽDO-u²⁵ (koji su rezultirali s 3 optužnice, 3 u stadiju istrage, 1 obustava, 1 nema podatak o tijeku kaznenog postupka)
- 4 u stadiju prikupljanja obavijesti.

Provedeno je istraživanje i o zastupljenosti poreznih kaznenih djela u Primorsko-goranskoj županiji za razdoblje od 2007. do 2010. godine, a tom prilikom se utvrdilo da je u navedenom vremenu otkriveno 141 kazneno djelo poreznih utaja pravnih osoba, sadržanih u 56 kaznenih prijava upućenih nadležnom Općinskom državnom odvjetništvu (dalje u tekstu: ODO). Od ODO-a Rijeka dobiveni su podaci o tijeku postupka za 18 kaznenih prijava iz članka 292. KZ-a, koji ukazuju sljedeće: tijekom 2007. godine podnijete su dvije optužnice te je evidentiran jedan ustup ŽDO-u Rijeka i jedan ustup ODO Delnice, tijekom 2008. godine podnijeto je šest optužnica te evidentiran jedan ustup ODO Opatija i ODO Delnice, tijekom 2009. godine podnijete su dvije optužnice, a 2010. godine evidentirana su tri odbačaja i jedna optužnica.

Prema pribavljenim podacima rasprave su u tijeku za navedene optužnice, što upućuje na činjenicu da još uvijek nema evidentiranih prvostupanjskih presuda protiv počinitelja poreznih utaja pravnih osoba.

Iako je osnovna bit izlaganja da se istraži u kolikoj je mjeri institucionalni trokut svojim zajedničkim djelovanjem učinkovit u suzbijanju poreznih kaznenih djela u stadiju pretkaznenog postupka, za cjelokupno sagledavanje uspješnosti metodologije postupanja mjerodavnih tijela države u otkrivanju i sankcioniranju poreznih utaja nužan je konkretniji osvrt i na tijek kaznenog postupka za takve vrste počinjenih kaznenih djela. Stoga, rezultat provedenog istraživanja koji je prikazan u prethodnom dijelu teksta upućuje na razmišljanje o tome da je pred nama zahtjevan put ne bi li metodologiju postupanja institucionalnog trokuta u suzbijanju poreznih kaznenih djela i gospodarskog kriminaliteta općenito učinili značajno učinkovitijom i efikasnijom kako na županijskoj, tako i na državnoj razini.

5. ZAKLJUČNI OSVRT

Analizirajući dosadašnji tijek izlaganja, opravdano se nameće pitanje koliko je uspješan način postupanja institucionalnog trokuta u suzbijanju poreznih utaja poslovnih subjekata, odnosno je li metodologija postupanja mjerodavnih represivnih državnih tijela dovoljno učinkovita i djelotvorna u borbi protiv poreznih utaja poslovnih subjekata. Odgovor na ta pitanja zahtijevao je cjeloviti pristup u proučavanju zastupljenosti svih pojava oblika poreznih kaznenih djela kao vrlo štetnih pojava, te je istodobno zahtijevao stručno analiziranje metodologije postupanja institucionalnog trokuta u suzbijanju navedenog fenomena. Stoga, u članku je učinjen konkretan osvrt na metodologiju postupanja mje-

²⁵ Razlog ustupa leži u tome što su u kaznenim prijavama osim inkriminacije iz čl. 292. koje se odnose na uskraćivanje sredstava državnom proračunu i fondovima, sadržane inkriminacije težih oblika kaznenih djela. Može se pretpostaviti da se radi o počinjenom kaznenom djelu zlouporabe položaja i ovlaštenja iz čl. 337. st. 1. i st. 4. KZ-a, kao kvalifikatornog (težeg) oblik kaznenog djela, čime prelazi u nadležnost ŽDO-a.

rodavnih institucija na primjeru jedne županije u kontekstu vremenskog tijeka trajanja njihovog postupanja u stadiju pretkaznenog postupka, što je rezultiralo činjenicom da je to postupanje još uvijek presporo, a samim time i nedovoljno učinkovito.

Također analizirani su podaci o rezultatima provedenih kaznenih postupaka za porezna kaznena djela koja su bila predmet istraživanja i koji su ukazali na vrlo nizak postotak pravomoćnih sudskih presuda prema počiniteljima poreznih utaja poslovnih subjekata. Navedeni podaci su upotpunjeni s iznosima otkrivenih poreznih utaja za Primorsko-goransku županiju u promatranom razdoblju, čime se dolazi do zaključka da su ti iznosi još uvijek prilično veliki, i da mjerodavne institucije nisu u dovoljnoj mjeri učinkovite u suzbijanju poreznih kaznenih djela.

LITERATURA

1. Jelčić, B. (2002). *Financijsko pravo i financijska znanost*. Zagreb: Narodne novine.
2. Kaleb, Z. (2006). *Gospodarska kaznena djela iz područja trgovačkih društava i vrijednosnih papira: gospodarski kriminal u vezi trgovačkih društava i vrijednosnih papira, njegovo otkrivanje i suzbijanje*. Zagreb: Žgombić&Partneri.
3. Klier, D. (2007). *Aktualna problematika otkrivanja, prijavljivanja i procesuiranja utaja poreza – državnoodvjetnički aspekt*. Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, 14(2), 785.-800.
4. Novoselec, P. (2001). *Gospodarska kaznena djela*. Hrvatska pravna revija, 1(5), 71.-86.
5. Pavišić, B., Veić, P. (1998). *Komentar Kaznenog zakona*. Zagreb: MUP RH.
6. Pavlović, Š. (2003). *Kaznena odgovornost za poreznu utaju*. Pravo i porezi, 5(10), 13.-15.
7. Veić, P., Gluščić, S. (2004). *Osnove kaznenog prava*. Zagreb: MUP RH.

Summary

Davor Bedi

The Evaluation of the Institutional Efficiency in Suppressing Tax Related Criminal Acts in Primorje-Gorski Kotar County

In this article we analyze the methodology applied in one Croatian county by the authorized institutions, the so called institutional triangle, used to suppress tax evasions committed by business entities. We note the lack of collaboration between the three authorized institutions (Federal Tax Bureau, the Police and State Attorney) which ought to work together in order to suppress tax related criminal acts during the preliminary legal proceedings and legal proceedings. Hereby we show the research results that demonstrate the fact that it takes a rather long time period to conduct the preliminary legal proceeding. This article reports figures related to tax evasions committed by business entities in Primorje-Gorski Kotar County over a period of time as well as the research results that relate to the course of the legal proceeding for the acts mentioned. The overall research sets ground for a valid scientific evaluation in terms of whether the authorized institutions are effective in suppressing tax related criminal acts or not.

Key words: authorized institutions, tax related criminal acts, legal proceeding, tax evasion, criminal charges, statutory limitations.