

# *Ocjena učinkovitosti institucionalnog trokuta u suzbijanju poreznih utaja u Hrvatskoj*

*Davor Bedi\**

UDK 336.225.678(497.5)  
336.132.1(497.5)  
343.351(497.5)

Pregledni znanstveni rad (review scientific paper)

Primljeno 19. 5. 2009.

Prihvaćeno 11. 9. 2009.

Analizira se metodologija postupanja mjerodavnih institucija u suzbijanju poreznih utaja poslovnih subjekata. Posebno se razrađuje uloga pojedine institucije odnosno njezine nadležne ustrojstvene jedinice prilikom suzbijanja poreznih delikata, kao i njihovo zajedničko djelovanje. Porezna se utaja poslovnih subjekata (pravnih osoba i obrtnika) promatra kao pojava s obilježjima kaznenog djela. Navode se njezini pojavni oblici sagledani u dva bitna članka Kaznenog zakona. Analizira se odnos mjerodavnih državnih tijela u suzbijanju poreznih kaznenih djela (porezne evazije) kroz upravni i predistražni postupak. Provedeno je istraživanje o učinkovitosti zajedničkog djelovanja Ministarstva financija, Ministarstva unutarnjih poslova i Državnog odvjetništva u suzbijanju poreznih kaznenih djela u stadiju pretkaznenog postupka. Rezultati pokazuju velike iznose utajenih porez-

---

\* Mr. sc. Davor Bedi, pomoćnik načelnika za graničnu kontrolu Postaje pomorske

nih obveza poslovnih subjekata u Primorsko-goranskoj županiji, kao i na razini države. Analiziraju se struktura i iznosi utajenih poreznih obveza u određenom vremenskom intervalu i istodobno se stavlja naglasak na metodologiju postupanja mjerodavnih institucija u suzbijanju poreznih kaznenih djela. Ističu se uočeni nedostaci u zajedničkom postupanju triju mjerodavnih institucija prilikom suzbijanja poreznih kaznenih djela, čime su stvoreni preduvjeti za znanstvenu ocjenu učinkovitosti nadležnih institucija u suzbijanju poreznih kaznenih djela.

*Cljučne riječi:* porezna utaja (porezna evazija) – Hrvatska, suradnja državnih tijela, državna uprava – ministarstva, državno odvjetništvo, institucionalna učinkovitost, metodologija postupanja u suzbijanju poreznih kaznenih djela

## 1. Uvod

U uvjetima globalizacije koja nameće snažne integracijske procese za zemlje koje žele biti dio integriranog modernog svijeta, u koju se skupinu nedvojbeno ubraja i Hrvatska, velika je uloga na institucijama tih država koje moraju biti sposobne da svojim ustrojem, organizacijom i kadrovskim rješenjima dostignu zadane međunarodne standarde, a zatim moraju biti i dovoljno efikasne da istovremeno u tim procesima štite nacionalne interese. No, da bi ostvarile takvu razinu funkcioniranja, institucije prvo moraju položiti ispit na domaćoj razini, gdje se mora izgraditi mehanizam koji će biti dovoljno efikasan da suzbija korupciju, porezna kaznena djela i druge značajne pojavne oblike gospodarskog kriminaliteta. Takvoj razini institucionalnog funkcioniranja Hrvatska treba težiti, pa se postavlja opravdano pitanje na koji način to ostvariti.

Nužno je istaknuti činjenicu da je velika odgovornost na nadležnim državnim tijelima koja u stadiju pretkaznenog postupka moraju ostvariti efikasnije zajedničko postupanje u suzbijanju poreznih kaznenih djela. Ta tijela čine Ministarstvo financija, Ministarstvo unutarnjih poslova i Ministarstvo pravosuđa odnosno Državno odvjetništvo na državnoj razini, a na županijskoj kao operativnoj razini pojavljuju se područni ured Porezne uprave u sklopu Ministarstva financija, odjel gospodarskog kriminaliteta u sklopu Policijske uprave odnosno kao sastavni dio Ministarstva unutarnjih poslova i općinsko državno odvjetništvo kao sastavni dio Državnog

odvjetništva u sklopu Ministarstva pravosuđa. U usporedbi s drugim oblicima gospodarskog kriminaliteta, za suzbijanje poreznih utaja kao težih poreznih delikata odnosno kaznenih djela karakteristično je da zahtijevaju angažman i međusobnu suradnju svih triju navedenih tijela na županijskoj razini.

Pitanje je na koji način mjerodavne institucije u Hrvatskoj ostvaruju zajedničku suradnju u suzbijanju poreznih utaja poslovnih subjekata (pravne osobe i obrtnici) i koliko je ta suradnja učinkovita. Porezna se evazija kao štetni fenomen promatra isključivo kao kriminalni čin. Obraduje se efikasnost Porezne uprave, odjela gospodarskog kriminaliteta i općinskog državnog odvjetništva u suzbijanju navedene štetne pojave te se pritom, prilikom postupanja spomenutih represivnih tijela, analizira međusobni odnos upravnog i predistražnog postupka u praksi.

Time je omogućena kvantitativna i kvalitativna obrada njihove međusobne koordiniranosti uz istodobno uočavanje konkretnih nedostataka u njihovu zajedničkom djelovanju.

## 2. Porezna evazija poslovnih subjekata

### 2.1. Definicija porezne evazije

Više je teorija o poreznoj evaziji kao izrazito negativnom društvenom odnosno ekonomsko-socijalnom fenomenu. Neki autori smatraju poreznu evaziju (*tax evasion*) kao nelegalno i kažnjivo izbjegavanje poreza ili poreznu utaju, i pritom razlikuju poreznu evaziju od izbjegavanja poreza (*tax avoidance*) (Petričić, 2003; Bejaković, 2000). Tu je i *tax flight* – polulegalna aktivnost izbjegavanja plaćanja poreza koja se sastoji u tome da pojedinac učestalo mijenja svoje mjesto boravišta i time se koristi »rupama u zakonu« jer ne živi ni u jednom mjestu duže od šest mjeseci čime nijednoj državi nije dužan platiti porez (Petričić, 2003). Madžarević ne odvaja pojam porezne evazije od pojma izbjegavanja poreza. Prema njoj izbjegavanje poreza predstavlja sve legalne korake učinjene sa svrhom smanjenja ili potpunog ukidanja porezne obveze, iskorištavajući sve manjkavosti odnosno nedorečenosti zakona. U radu se naglašava stajalište da je porezna evazija ilegalni čin utaje poreza. Izrazi porezna evazija ili utaja poreza izrazito su nelegalne aktivnosti poreznih obveznika.

## 2.2. Porezna evazija (odnos države i utaje poreza)

Utaja poreza je neplaćanje zakonski utvrđenih poreza i vrlo je stara pojava. Još je Platon tvrdio: »U državi u kojoj postoji porez na dohodak častan će čovjek platiti veći porez od nečasnog čovjeka, iako su ostvarili isti dohodak« (prema: Petričić, 2003). Postavlja se pitanje kako adekvatno prisiliti nečasne porezne obveznike da plate zakonom utvrđeni porez, a istodobno previše ne opteretiti korektne porezne obveznike. Odgovoriti na to pitanje nije nimalo jednostavno. Vlade mnogih zemalja u svijetu, pa i Hrvatske, nastoje pronaći formulu za uspješnu poreznu politiku.

U tranzicijskim zemljama javljaju se problemi velikog poreznog opterećenja, česte izmjene velikog broja propisa i neodgovarajuća razina odgovornosti države prema javnim dobrima, čime automatizmom dolazi do neraspoložive infrastrukture, posebice u socijalnom smislu (Enste, 2003). Stoga se tranzicijske zemlje susreću s nestabilnim institucijama, neučinkovitom administracijom i korupcijom, zatim sa slabijim poreznim moralom i s manjom odanošću državnoj vlasti (Enste, 2003). Time stvaraju podlogu za razvoj raznih oblika porezne evazije, a to pogoduje stvaranju ozračja u državnoj upravi da je se prikazuje kao birokratiziranu i neučinkovitu tvorevinu. Zato se postavlja temeljno pitanje kako stvoriti pretpostavke za uspješno rješavanje navedenih manjkavosti u radu institucija. Odgovor na to pitanje je teško pronaći, ali u radu se nagoviješta drugačiji pristup izučavanju navedene problematike. Govoriti o poreznoj utaji kao izrazito štetnoj pojavi, a istodobno ne analizirati učinkovitost mjerodavnih državnih institucija u otkrivanju, sprječavanju i sankcioniranju te pojave (u prvom redu Ministarstva financija, Ministarstva unutarnjih poslova i Ministarstva pravosuđa), onemogućilo bi postizanje očekivanog efekta rada. Zato je nužno razmotriti odnos države i porezne utaje i ponajprije tu tražiti uzroke raširenosti fenomena u Hrvatskoj. Važno je istaknuti da je porezna utaja kao grubi porezni delikt regulirana u Kaznenom zakonu člancima 286.<sup>1</sup> i 292.

Porezna se utaja često miješa s poslovnim prijevarama i drugim oblicima kriminalnog ponašanja iz domene gospodarskog kriminaliteta. U usporedbi s drugim oblicima gospodarskog kriminaliteta, kod porezne evazije

<sup>1</sup> Kazneno djelo utaje poreza i drugih davanja dovršeno je podnošenjem neistinite prijave ili protekom roka u kojem je prijavu trebalo podnijeti, uz dodatni objektivni uvjet kažnjivosti, a to je da svota obveze koje je plaćanje izbjegnuto prelazi 10.000,00 kn. Taj objektivni uvjet kažnjivosti čini osnovnu razliku po kojem se ovo kazneno djelo diferencira od odgovarajućih gospodarskih i poreznih prijestupa prekršajnog karaktera.

oštećuje se država. Specifičnost države naspram drugih subjekata ogleda se u tome što država može utvrđivati odgovarajuća pravila ponašanja kojima se trebaju podrediti njezini građani i pratiti njihovu provedbu. Ona utvrđuje visinu i strukturu poreza, utvrđuje mehanizme nadzora i prisile za njihovu naplatu te određuje načine i visinu kazne za one koji tu obvezu ne poštuju. Tako država ima trostruku ulogu: zakonodavca, žrtve i suca (Bejaković, 2000).

U Bejakovićevu opisu odnosa države i porezne utaje razotkriva se važnost uočavanja specifičnosti porezne evazije naspram ostalih kriminalnih gospodarskih radnji jer, za razliku od države, pojedinci i tvrtke koji su žrtve drugih oblika gospodarskog kriminaliteta nemaju mogućnosti ni snage neposredno kazniti počinitelja tih djela. Prema njemu, veliku važnost pri odlučivanju da li počiniti poreznu utaju ili ne ima protok informacija o mogućnosti da se bude uhvaćen u djelu i visina kazne, a može se dodati i snaga njezine izvršnosti (pritom misleći na kaznu). Dakle, strah od mogućeg istražnog postupka i s njime povezane neugodnosti mogu biti vrlo važni činitelji u donošenju odluke za plaćanje poreza (Bejaković). No, važan je činitelj protiv porezne utaje i strah od efikasnog upravnog, predistražnog i istražnog postupka. Time se naglašava efikasnost mjerodavnih državnih institucija, što znači kvalitetan fiskalni nadzor, učinkovit rad redarstvenih vlasti (kriminalističke policije) i ostvarenje praktične zakonske podloge za nesmetan rad pravosudnih organa (državnog odvjetništva i suda). Daka-ko, ne manje važno za uspješnu poreznu politiku jest i sustavno osluškivanje (kroz razna znanstvena istraživanja) bila poreznih obveznika o tome koliko su opterećeni aktualnom poreznom politikom.<sup>2</sup>

### 2.3. Pojavni oblici poreznih utaja

Osnovni oblici porezne utaje jesu:

- a) Potpuna porezna utaja ili potpuna defraudacija poreza postoji ako porezni obveznici svjesno nastoje utajiti cjelokupnu poreznu obvezu tako da ne prijave cjelokupni ostvareni prihod ili dohodak koji podliježe oporezivanju, ne prijave posjedovanje imovine ili

---

<sup>2</sup> Takvo istraživanje u Hrvatskoj provela je H. Blažić. Osim prikaza poreznih troškova poreznih obveznika i poreznih vlasti za period 2001.–2002., ona je ponudila i niz zanimljivih prijedloga za poboljšanje aktualne porezne politike u našoj zemlji. Ti su prijedlozi u velikoj mjeri utemeljeni na praktičnim nedostacima porezne politike na koje su upozorili porezni obveznici (Blažić, 2004).

– prikriju bitne činjenice, događaje ili aktivnosti koje služe kao povod za oporezivanje.

- b) Djelomična porezna utaja ili djelomična defraudacija poreza postoji u slučaju kad 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 (Jelčić, 2002).

Dakle, porezni obveznici mogu izvršiti potpunu ili djelomičnu utaju poreza.

### 3. Metodologija postupanja institucionalnog trokuta u stadiju pretkaznenog postupka

Među državna tijela koja svojim postupanjem direktno utječu na poreznu evaziju spadaju Ministarstvo financija, Ministarstvo unutarnjih poslova i Ministarstvo pravosuđa. Za donošenje valjanih znanstvenih zaključaka treba analizirati funkcioniranje i koordinaciju ustrojstvenih jedinica tih tijela na županijskoj razini. Iz tog je razloga naglasak na metodologiji postupanja područnog ureda Porezne uprave, odjela gospodarskog kriminaliteta i općinskog državnog odvjetništva u suzbijanju poreznih kaznenih djela u stadiju pretkaznenog postupka. Spomenuta tijela čine institucionalni trokut za borbu protiv težih poreznih delikata, a samim time i protiv gospodarskog kriminaliteta općenito.

Značenje institucionalnog trokuta u efikasnom suzbijanju poreznih kaznenih djela vrlo je veliko, kako unutar same državne uprave, tako i za društvo u cjelini. Nužno je razmotriti kako pri uočavanju poreznih utaja institucionalni trokut djeluje u praksi kroz pojedinačne osvrte na postupanja svakog državnog tijela posebno na županijskoj razini.

#### 3.1. Provedba inspekcijskog nadzora poreznog tijela

Pravila upravnog postupanja tijela državne uprave i drugih tijela javnih vlasti i pravnih osoba s javnim ovlastima regulirana su Zakonom o općem upravnom postupku (ZUP). Porezni postupak, pak, posebni je upravni postupak propisan Općim poreznim zakonom (OPZ; NN 127/00, 86/01 i 150/02). Na pravne odnose koji spadaju u područje javnih davanja (porezi, carine, doprinosi, pristojbe) primjenjuje se OPZ, a ZUP tek supsidijarno, ako određeno pitanje nije regulirano OPZ-om.

Predmet poreznog postupka je upravna stvar, bilo da je riječ o priznavanju nekog prava (povrat poreza) ili određivanju neke obveze (obveza plaćanja poreza) (Porezni postupak, 2007: 5–6). U poreznopravni odnos fizička ili pravna osoba ulazi bez svoje volje, na temelju zakona kojima se uređuje pojedina vrsta poreza.

Hrvatski porezni sustav temelji se na načelima jednakosti i pravednosti. Na temelju tih ustavnih načela potrebno je osigurati provođenje inspekcij-skog nadzora na jednak način i po jedinstvenom postupku, kako bi se svim poreznim obveznicima osigurao isti pravni položaj.<sup>3</sup>

Za razliku od drugih tijela nadzora, inspekcije imaju pravo i dužnost poduzimati mjere otklanjanja nepravilnosti. To obavljaju putem rješenja (ako su za to zakonom izričito ovlaštene) ili putem izvještaja nadležnim tijelima koja su dužna poduzimati određene mjere. Inspekcije su osobito povezane s tijelima gonjenja i kažnjavanja. Inspekciju obavljaju samo djelatnici kojima je izričito priznato svojstvo inspektora. Vezano za porezni postupak, inspekcijски nadzor može se definirati kao nadzor tijela uprave nad radom i poslovanjem poreznih obveznika u pogledu pridržavanja zakona i drugih akata, koji se obavlja neposrednim uvidom te s pravom i dužnošću poduzimanja upravnih i drugih mjera na koje su ovlaštene. Dakle, pojam inspekcijskog nadzora sadržava ove karakteristike:

- obavljaju ga tijela uprave,
- obavlja se neposrednim uvidom u rad i poslovanje,
- postoji pravo i dužnost poduzimanja upravnih i drugih mjera (Provedba inspekcijskog nadzora, 2006: 20–21).

OPZ u čl. 97.–112. definira okvir za provođenje inspekcijskog nadzora poreznog tijela (u prvom redu odjela za nadzor i odjela za otkrivanje poreznih kaznenih djela unutar područnog ureda Porezne uprave). Taj nadzor OPZ u čl. 97/2. definira kao dio poreznopravnog odnosa u kojem porezno tijelo provodi postupak radi provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za opozivanje kod poreznih obveznika i drugih osoba.

Nadalje, OPZ određuje načela inspekcijskog nadzora i obvezu sudjelovanja poreznog obveznika u provedbi inspekcijskog nadzora. Tako odredba čl. 109. propisuje obvezu ovlaštene osobe da u slučaju sumnje da je porezni obveznik počinio kazneno djelo, prijestup ili prekršaj podnese prijavu nadležnom tijelu.

---

<sup>3</sup> Opća uputa o inspekcijskom nadzoru, donesena od ravnatelja Porezne uprave dana 2. svibnja 2006., kl. 471-02/06-01/7, ur. br. 513-07-21-04/06-4.

Ako se tijekom inspekcijskog nadzora utvrde nezakonitosti, porezni inspektor dužan je podnijeti zahtjev za pokretanje prekršajnog postupka odnosno, ako to okolnosti nalažu, podnijeti prijavu nadležnom državnom tijelu zbog poreznog kaznenog djela. Ako inspektor u tijeku nadzora utvrdi nezakonitosti i zabilježi 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 inspekcijskom nadzoru).

U čl. 109. OPZ-a propisana je obveza poreznog tijela koje obavlja inspekcijski nadzor da u slučaju sumnje da je porezni obveznik počinio porezno kazneno djelo o tome izvijeste nadležno tijelo (općinsko državno odvjetništvo ili odjel gospodarskog kriminaliteta). Međutim, u praksi porezno tijelo, rukovodeći se odredbama navedene Opće upute, ne prijavljuje nadležnom tijelu poreznog obveznika kao eventualnog počinitelja poreznog kaznenog djela, jer je taj ponio žalbu na prvostupanjsko rješenje. Rješenje drugostupanjskog tijela, ako ne usvoji navode iz žalbe, u velikoj mjeri potvrđuje vjerojatnost da je podnositelj žalbe počinitelj poreznog kaznenog djela. Često je trajanje poreznog postupka radi donošenja drugostupanjskog rješenja iznimno dugo (od pola godine do čak dvije godine). Time se dovodi u pitanje daljnji tijek predistražnog i kaznenog postupka, ako do njega dođe. Naime, često porezno tijelo, zbog prezaduženosti kontrolirane tvrtke ili njezina stečaja, ne može naplatiti porezni dug. Isto tako, postoje slučajevi da porezni obveznici za vrijeme trajanja poreznog postupka jednostavno otvore druge tvrtke i nastave poslovati, a staru tvrtku koja je bez sredstava i imovine prepuste poreznom tijelu. Tom se prilikom porezni inspektori suočavaju sa stvarnim kriminalcima u poslovanju koji na grub način oštećuju državni proračun i imovine drugih tvrtki, ali kaznena se prijava nadležnom tijelu prosljeđuje tek nakon dugotrajnog iscrpljivanja poreznog tijela koje vodi upravni postupak. Zbog protoka vremena vrlo je otežano naknadno financijsko vještačenje poslovne dokumentacije u kaznenom postupku, koju ta vrsta »poslovnih ljudi« u međuvremenu uništi, a također u većini slučajeva nastupa i zastara gonjenja poreznog obveznika kao počinitelja kaznenog djela iz čl. 287. KZ-a (povreda obveze vođenja trgovačkih i poslovnih knjiga).<sup>4</sup>

<sup>4</sup> »Tko ne vodi trgovačke ili poslovne knjige koje je po zakonu obavezan voditi, ili ih tako vodi da je otežana preglednost poslovanja ili imovinskog stanja, ili trgovačke ili poslovne knjige ili poslovne isprave koje je obavezan čuvati uništi, prikrije, u većoj mjeri oštetiti ili na drugi način učini neuporabljivim, kaznit će se kaznom zatvora od tri mjeseca do pet godina.«



Navedene su samo neke od poteškoća koje se javljaju u prvoj fazi tijekom zajedničkog postupanja nadležnih represivnih tijela prilikom suzbijanja poreznih utaja poslovnih subjekata.

### 3.2. Uloga kriminalističke policije i odvjetništva u stadiju pretkaznenog postupka

Do trenutka dostave kaznene prijave nadležnom općinskom državnom odvjetništvu govori se o metodologiji rada poreznog tijela u upravnom postupku. No, kad nadležni zamjenik općinskog državnog odvjetnika zaprimi kaznenu prijavu dostavljenu od poreznog tijela te je nakon analize uz zahtjev za provjerom navoda iz kaznene prijave proslijedi odjelu gospodarskog kriminaliteta na postupanje, govori se o početku provedbe policijskih izvida<sup>5</sup> odnosno o početku predistražnog postupka.

Prije i tijekom kaznenog postupka, tijela koja zastupaju državu po službenoj dužnosti (policija, državno odvjetništvo, istražni i raspravni sud) moraju učiniti vrlo izvjesnom činjenicu da je kazneno djelo počinjeno, tko ga je počinio, postoje li konkretni materijalni dokazi da se na počinitelja primijene kaznene sankcije. Tu se vidi povezanost državnih organa u analiziranju prikupljenih dokaza protiv počinitelja kaznenog djela, kojom se prilikom stupanj sumnje mora povećavati prije i tijekom procesnih radnji, odnosno odmicanjem kaznenog postupka sumnja na počinitelja kaznenog djela mora imati nedvojbeno uzlazni smjer. Često se s velikom vjerojatnošću za nekoga zaključuje da je počinio određeno kazneno djelo, ali je vrlo teško sakupiti dokaze pomoću kojih bi se to moglo sa sigurnošću dokazati, ili slučaj kad postoje konkretna saznanja da je kazneno djelo počinjeno, ali se ne zna tko ga je počinio. Tu je naglasak na kriminalističkom istraživanju

---

<sup>5</sup> Čl. 177. ZKP-a iscrpno je odredio djelokrug radnji koje redarstvene vlasti poduzimaju u sklopu izvida. Neke su od najvažnijih radnji kao temelj za sve ostale aktivnosti policije npr. pronalaženje počinitelja kaznenog djela, poduzimanje potrebnih mjera da se počinitelj ili sudionik ne sakrije ili pobjegne, poduzimanje mjera da se otkriju i osiguraju tragovi kaznenog djela i predmeti koji mogu poslužiti kao dokaz, što znači pronalaženje i osiguranje predmeta i tragova koji se nazivaju materijalnim dokazima, zatim prikupljanje svih obavijesti koje bi mogle biti od koristi za uspješno vođenje kaznenog postupka, što znači pronalaženje osoba koje raspolažu korisnim činjenicama za kazneni postupak te prikupljanje tih obavijesti. Važno je napomenuti da izvidi kaznenih djela kao predistražne radnje nisu dio kaznenog postupka, oni su stvarno i formalno izvan kaznenog postupka jer im je cilj pokretanje postupka, a radnje koje se tijekom izvida poduzimaju nisu dokaz u postupku pred sudom.

(kriminalisticki),<sup>6</sup> gdje je ključna uloga policije, u prvom redu kriminalističke policije. Iako su postupanja tijela kaznenog postupka (državnog odvjetništva i suda) strogo pravno normirana tijekom kaznenog postupka, pred njima se također javlja nužna potreba da budu upućena u kriminalističku znanost prilikom donošenja određenih odluka o postupanju i ocjenjivanju načina na koji su prikupljeni dokazi na kojima se temelji kazneni postupak, no glavni teret primjene raznih načina u prikupljanju materijalnih dokaza protiv počinitelja kaznenih djela leži na kriminalističkoj policiji.

Premda kriminalistika služi tijelima koja djeluju u kaznenom postupku, još više služi tijelima koja djeluju u pretkaznenom postupku, u prvom redu policiji. Pogrešno je misliti da pravila postupanja redarstvenih vlasti, prije i za vrijeme kaznenog postupka, normirana ZKP-om, Zakonom o policiji te Pravilnikom o načinu policijskog postupanja<sup>7</sup> rješavaju kaznena djela. Ti propisi ne daju upute kako će redarstvene vlasti riješiti zadatke koje pred njih stavlja konkretan slučaj.

Osnovni je cilj kriminalističke policije tijekom provođenja izvida kaznenog djela da osigura visok stupanj vjerojatnosti da je kazneno djelo počinjeno i tko ga je počinio, na koji način, gdje, u kojem vremenu itd., i time potkrijepiti osnovanu sumnju zasnovanu na dokazima da je počinitelj kaznenog djela protiv kojeg je podnesena kaznena prijava stvarni počinitelj kaznenog djela koje mu se stavlja na teret, i time olakšati posao državnom odvjetniku da istražnom sucu uspješno postavi zahtjev za provođenjem istrage. Da bi se to dogodilo, kriminalistička se policija, osim uporabe zakonom danih ovlasti, mora koristiti određenom taktikom postupanja u prikupljanju dokaza protiv počinitelja kaznenog djela.

Ona se mora poslužiti vlastitom domišljatošću i iskustvom te pravilima kriminalistike, jer ako policija dobro izvrši svoj zadatak i pronađe glavne dokaze o kaznenom djelu i počinitelju, tijelima koja djeluju u kaznenom postupku posao je znatno olakšan jer ne moraju pronalaziti nove dokaze.

---

<sup>6</sup> Kriminalistika je znanost koja sistemski obrađuje pitanje kako se metode prirodnih i tehničkih znanosti i određena ranija iskustva državnih tijela korisno primjenjuju pri izvršenju konkretnih zadataka u pronalaženju dokaza o kaznenom djelu i počinitelju (Bayer, 1995: 35).

<sup>7</sup> Najnovije izmjene i dopune ZKP-a ne utječu u većoj mjeri na sam način postupanja mjerodavnih tijela u suzbijanju poreznih kaznenih djela. Pravilnik o načinu policijskog postupanja stavljen je izvan snage 1. srpnja 2009. kad je stupio na snagu Zakon o policijskim poslovima i ovlastima koji je stavio izvan snage većinu odredbi Zakona o policiji, ali koji znatnije ne mijenja opisanu metodologiju postupanja institucionalnog trokuta.

Vrlo je važan i način na koji kriminalistička policija zadužena za suzbijanje gospodarskog kriminaliteta pristupa provođenju izvidnih mjera i radnji nakon zaprimanja kaznene prijave područnog ureda Porezne uprave prethodno dostavljene od općinskog državnog odvjetništva. Tu je ključan element domišljatosti kriminalističkog službenika u poštovanju pravila kaznenih procesnih radnji i korištenju raspoloživih sredstava kriminalističke znanosti, a rezultat je vidljiv prilikom ocjene kvalitete podnesene kaznene prijave protiv počinitelja poreznih kaznenih djela, prije njezina podnošenja općinskom državnom odvjetništvu. Ključna analiza kvalitete podnesene kaznene prijave za porezne utaje moguća je tijekom kaznenog postupka, kad dolazi do izražaja činjenica (ako se pokrene istražni postupak) jesu li svi potrebni materijalni dokazi prikupljeni ili je potrebno sudsko izvođenje dokaza.

ZKP u svojim odredbama definira ulogu državnog odvjetništva, kako u fazi izvidnih mjera i radnji, tako i u fazi kaznenih procesnih radnji prilikom podnošenja zahtjeva za provođenjem istrage i nakon toga podizanja optužnih akata protiv počinitelja kaznenog djela. Da bi državni odvjetnik mogao uspješno kontrolirati tijek kaznenog postupka, nužno je da tijekom pretkaznenog postupka aktivno sudjeluje u provođenju izvida od strane kriminalističke policije, tako da njihove radnje usmjerava u cilju prikupljanja podataka odnosno činjenica koje će stvoriti dovoljnu osnovu da se protiv počinitelja kaznenog djela pokrene kazneni postupak odnosno provede istraga županijskog suda koja će rezultirati podizanjem optužnice i u konačnici omogućiti izvođenje dovoljne količine dokaza za donošenje presude kojom će se počinitelju kaznenog djela izreći određena sankcija. Dakle, aktivna uloga državnog odvjetništva (za porezna kaznena djela nadležno je općinsko državno odvjetništvo) neminovna je tijekom pretkaznenog i kaznenog postupka, čime je njegovo značenje višestruko.

### 3.3. Odnos poreznog tijela, kriminalističke policije i državnog odvjetništva tijekom pretkaznenog postupka

U slučaju suzbijanja poreznih kaznenih djela, opisana suradnja općinskog državnog odvjetništva i odjela gospodarskog kriminaliteta tijekom provođenja izvidnih mjera i radnji nije dovoljna, već zahtijeva proaktivnu suradnju odvjetništva i policije s područnim uredom porezne uprave koje su djelatnici izvršili prethodni inspekcijski nadzor. Naime, tijekom upravnog postupka djelatnici Ministarstva financija provode inspekcijski nadzor poslovnih subjekata kao samostalno institucionalno tijelo, i u toj fazi odvjet-

ništvo i policija nemaju saznanja o aktivnostima poreznih inspektora. Kad porezni inspektor pri nadzoru određenog poslovnog subjekta uoči da odgovorna osoba grubo krši pravila poslovanja, a posljedica toga je nastanak ozbiljnih poreznih delikata koji sadržavaju elemente kaznenih djela, on sastavlja zapisnik o izvršenom nadzoru. Na utvrđene činjenice navedene u zapisniku porezni obveznik podnosi prigovor, o čemu prvostupanjsko tijelo donosi porezno rješenje, na koje porezni obveznik može uložiti žalbu, a o navodima iz žalbe odlučuje drugostupanjsko tijelo Porezne uprave. Drugostupanjsko tijelo može navode podnositelja žalbe prihvatiti potpuno ili djelomično ili ih ne prihvatiti. Na rješenje drugostupanjskog tijela porezni obveznik ima pravo podnijeti tužbu u roku od trideset dana i tako pokrenuti upravni spor pred Upravnim sudom. Čitavo to vrijeme odvjetništvo i kriminalistička policija nemaju saznanja o tijeku postupka.

To naravno ima smisla isticati u slučajevima grubih i vrlo drskih načina počinjenja poreznih kaznenih djela od poreznih obveznika koji su podložni inspekcijskom nadzoru, kad su porezni službenici suočeni s osobama koje ne poštuju pravila ponašanja, poslovne etike i pritom osim poreznih kaznenih djela čine i druga kaznena djela iz domene gospodarskog kriminaliteta, kao što su povreda obveze vođenja trgovačkih i poslovnih knjiga, prijevare u gospodarskom poslovanju (čl. 293. KZ-a), zlouporaba položaja i ovlasti (čl. 337. KZ-a), itd. Nažalost, Hrvatska obiluje primjerima kad se porezno tijelo s počiniteljima tih djela iscrpljuje tijekom upravnog postupka, a u međuvremenu ti porezni obveznici imaju ili osnivaju druge tvrtke i nastavljaju normalno poslovati, a tvrtka ili tvrtke koje su bile predmet inspekcijskog nadzora, i koje su većinom prezadužene i bez imovine, ostavljaju državi, koja uglavnom ne uspijeva naplatiti potraživanja.

U trenutku kad se javi sumnja s velikom vjerojatnošću da je počinjeno kazneno djelo (koje ima obilježja grubih i drskih poreznih delikata), porezno tijelo svojim postupkom naknadnog izvješćivanja općinskog državnog odvjetništva ne reagira sukladno obvezi iz čl. 109. OPZ-a i čl. 171. ZKP-a,<sup>8</sup> kad se nameće nužnost pravovremene reakcije osiguranja tragova i predmeta kaznenog djela (npr. izuzimanja originalne poslovne dokumentaci-

<sup>8</sup> Čl. 171. ZKP-a »1) Sva tijela državne vlasti i sve pravne osobe dužne su prijaviti kaznena djela koja se progone po službenoj dužnosti, koja su im dojavljena ili za koja su sami saznali. 2) Podnoseći prijavu, tijela državne vlasti i pravne osobe navest će dokaze koji su im poznati i poduzeti sve da bi se sačuvali tragovi kaznenog djela, predmeti na kojima je ili kojima je počinjeno djelo i drugi dokazi. 3) Podaci o istovjetnosti osobe protiv koje je podnesena kaznena prijava i podaci na temelju kojih se može zaključiti istovjetnost te osobe, službena su tajna.«

je), koji su potrebni za kasnije financijsko (knjigovodstveno) vještačenje<sup>9</sup> tijekom kaznenog postupka.

Taj odnos državnih tijela zahtijeva institucionalnu suradnju posebice u fazi pretkaznenog, a onda i kaznenog postupka, kako protiv počinitelja poreznih kaznenih djela, tako i protiv počinitelja kaznenih djela iz domene gospodarskog kriminaliteta općenito. U tom se smislu tvrdi 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« (Klier, 2007: 791).

#### 4. Istraživanje poreznih utaja

Neki autori (Jelčić, Marković) smatraju da se porezna utaja pojavljuje uglavnom pri plaćanju izravnih poreza (porez na dobit, porez na dohodak i doprinosi za socijalno osiguranje) koje direktno podmiruju porezni obveznici, a da je pojavni oblik utaje poreza kod plaćanja neizravnih poreza i sličnih davanja (PDV, carine i trošarine) uglavnom u obliku krijumčarenja ili šverca. Međutim, istraživanje pokazuje da je PDV kao porez koji se prevaljuje na treće osobe itekako zastupljen među ukupnim utajenim porezima.

Obično se smatra da je veća snaga porezne evazije kod neizravnih (posrednih) poreza prilikom krijumčarenja i šverca nego kod izravnih poreza. U pogledu Hrvatske ta je teorijska pretpostavka vrlo dvojben, u prvom redu zbog relativno niskog poreznog morala poreznih obveznika te zbog nesklada između mjerodavnih državnih institucija u borbi protiv porezne utaje. Posljedica toga je da je kod poslovnih subjekata otkriven visok stupanj utaje izravnih (neposrednih) poreza.

---

<sup>9</sup> Za razliku od prekršajnog postupka, zapisnik poreznog tijela o izvršenom nadzoru nije dokaz u kaznenom postupku (mišljenje Vrhovnog suda), već tijekom kaznenog postupka, na zahtjev obrane, sud nalaže financijsko vještačenje inkriminirane poslovne dokumentacije za određeni poslovni događaj, što u slučajevima kad nedostaje originalna dokumentacija ili dio relevantne dokumentacije ozbiljno dovodi u pitanje nalaz vještaka financijske struke, a samim time i daljnji tijek kaznenog postupka protiv okrivljenika kao poreznog obveznika.

Dakle, naden je prilično visok postotak utajenog PDV-a, a izraženost porezne evazije kod poslovnih subjekata velika je i u pogledu utaje izravnih poreza.

#### 4.1. Baze podataka kriminalističke policije za porezna kaznena djela (način istraživanja)

Unutar MUP-a postoji jedinstvena baza podataka pod nazivom IS MUP-a (Informacijski sustav). U njemu se nalaze objedinjeni podaci svih ustrojstvenih jedinica MUP-a (Ministarstvo) korištenje kojih je strogo podijeljeno unutar ustrojstvenih jedinica Ministarstva. Najstroži je način dobivanja ovlasti za uporabu IS-a u slučaju korištenja bazom podataka kriminalističke policije. U sklopu tih baza pod određenim aplikacijama nalaze se i podaci o podnesenim kaznenim prijavama za kaznena djela iz domene gospodarskog kriminaliteta, kao i podaci o kaznenim prijavama za porezna kaznena djela koja je obradio odjel gospodarskog kriminaliteta.

Način prikupljanja podataka za bazu je sljedeći: nakon provedenih izvida poreznih kaznenih djela, inspektor odjela gospodarskog kriminaliteta u konzultacijama s općinskim državnim odvjetništvom sastavlja kaznenu prijavu protiv počinitelja sa svim prilogima, koju zatim dostavlja odvjetništvu. Jedan primjerak kaznene prijave zajedno s ispunjenim posebnim obrascima za unos u sustav (to su tzv. kriminalistički obrasci u koje se unose osnovni podaci o počinitelju, o visini prouzročene materijalne štete i oštećeniku, o načinu počinjenja kaznenog djela i dr.) šalje se nadležnoj policijskoj postaji, a njezini službenici sukladno podacima iz kaznene prijave i navedenih obrazaca, unose u sustav te podatke. Na taj način o svakoj podnesenoj kaznenoj prijavi postoje podaci u sustavu kriminalističke policije, čime je omogućeno, sukladno ovlastima, korištenje jedinstvenom bazom podataka kaznenih prijava za županiju i za cijelu Hrvatsku. Time se u sustavu vidi koja je kvalifikacija kaznenog djela, tko je počinitelj kaznenog djela, tko oštećeni (npr. ime fizičke ili pravne osobe, državni proračun, određeno ministarstvo itd.), tko su pomagači ili supočinitelji, kolika je prouzročena šteta nastala kaznenim djelom i dr.

U vezi s istraživanjem poreznih kaznenih djela, načelo istraživanja identično je za čl. 286. i čl. 292. KZ-a, s jedinom razlikom što se kod potonjeg, od ukupnog broja kaznenih prijava za određenu godinu, treba izdvojiti one gdje je oštećeno Ministarstvo financija odnosno one koje se odnose na uskraćivanje sredstava državnom proračunu i državnim fondovima, od onih gdje je oštećeni pravna osoba, javno poduzeće, neko drugo ministar-

stvo ili privatna tvrtka. Izdvajanje kaznenih prijava koje se odnose na porezne utaje vrlo je jednostavno jer se u kratkom opisu djela može razabrati je li to porezno kazneno djelo, a isto tako pod rubrikom *oštećeni* upisano je *Ministarstvo financija* (u rjeđim slučajevima *državni proračun*), što dodatno upućuje na to da je riječ o poreznoj utaji. Također, pod rubrikom *materijalna šteta* upisan je točan iznos uskraćenih poreznih obveza ili obveza prema fondovima (socijalna davanja), koji je iznos potvrdilo drugostupanjsko porezno tijelo. Tako su se mogli utvrditi iznosi poreznih utaja poslovnih subjekata za određenu godinu u Hrvatskoj i na razini određene županije.

## 5. Rezultati istraživanja porezne evazije poslovnih subjekata u Primorsko-goranskoj županiji

Prema podacima arhiva Odjela gospodarskog kriminaliteta Policijske uprave primorsko-goranske, analizirane su kaznene prijave (podnesene od ovlaštenih djelatnika Porezne uprave) za period od osam godina (2001.–2008.). Kao pokazatelj raširenosti pojave utaje poreza poslovnih subjekata u Primorsko-goranskoj županiji izdvojene su kaznene prijave u kojima su prijavljeni počinitelji kaznenih djela iz čl. 286. utaja poreza i drugih davanja (uglavnom obrtnici) i 292/1. al. 2. i 4. i 292/2.: zlouporaba ovlasti u gospodarskom poslovanju (odgovorne osobe trgovačkih društava).

Treba istaknuti da su djelatnici porezne uprave prije nego su nadležnom državnom odvjetništvu ili Odjelu gospodarskog kriminaliteta dostavili kaznene prijave o utajenim poreznim obvezama poslovnih subjekata na području Primorsko-goranske županije od tih subjekata pokušali naplatiti nepodmirene obveze državnom proračunu i fondovima, međutim zbog grubog kršenja zakona to nisu uspjeli učiniti. Državni proračun i fondovi ostaju uskraćeni za sredstva koja im pripadaju od inkriminiranih poreznih obveznika i tijekom kaznenog postupka. Same porezne obveze koje su predmet istraživanja možda i nisu nastale, ali su otkrivene u periodu 2001.–2008.

## 5.1. Rezultati istraživanja porezne evazije u Primorsko-goranskoj županiji (zlouporaba ovlasti u gospodarskom poslovanju)

Dobiveni podaci prikazani su u tablici 1.

Tablica 1. Struktura utajenih poreznih obveza u Primorsko-goranskoj županiji iz čl. 292/1. al. 4. i 292/2. KZ-a

Utajene porezne obveze trgovačkih društava				
Godina	PDV	Porez na dobit	Doprinosi	Ukupno
2001.	2.000.023,28	4.806.667,25	7.223.462,21	14.030.129,00
2002.	3.435.304,29	1.474.702,80	10.227.724,00	15.137.731,00
2003.	1.975.297,50	1.069.429,40	284.370,19	3.329.096,60
2004.	5.152.134,40	3.497.683,50	3.192.576,10	11.842.394,00
2005.	5.319.028,84	3.770.531,30	1.230.770,40	10.320.330,00
2006.	19.795.769,00*	2.707.357,00	5.049.654,00	27.552.780,00
Ukupno	37.677.557,31	17.326.371,25	27.208.556,90	82.212.485,46
2007**				11.397.674,00
2008**				56.328.639,00

Izvor: Službena arhiva Odjela gospodarskog kriminaliteta Policijske uprave primorsko-goranske

\* Utajeni iznosi PDV-a nisu u potpunosti točno iskazani zato što su tim iznosima PDV-a dodani određeni manji iznosi utajenog poreza na dohodak i doprinosa za zapošljavanje, jer te iznose nije bilo moguće razlučiti od ukupnog PDV-a, što ipak ne mijenja bitno krajnji iznos utajenog PDV-a u Primorsko-goranskoj županiji za 2006.

\*\* Radi dokazivanja tvrdnje da porezne utaje u Hrvatskoj sadržavaju progresivni karakter izvršeno je istraživanje o visini poreznih utaja i za 2007. i 2008., ali za navedeno razdoblje zbog objektivnih poteškoća nije bilo moguće provesti egzaktnu analizu poreznih utaja prema vrsti poreza. Utvrđivanje koliko su mjerodavne institucije učinkovite u suzbijanju poreznih kaznenih djela podrazumijeva, osim analize same metodologije njihova postupanja, i utvrđivanje iznosa otkrivenih poreznih utaja na godišnjoj razini. Ukupni iznosi su točni, a analiza strukture utajenih poreznih obveza ipak je više informativne naravi.

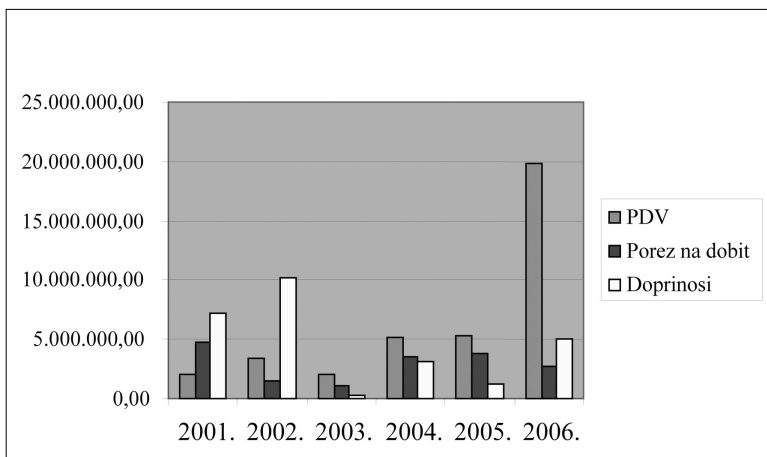
Tablica 1. pokazuje da u strukturi utajenih poreznih obveza trgovačkih društava u Primorsko-goranskoj županiji kroz period od šest poslovnih godina prevladavaju vrijednosti utajenih PDV-a od 37.677.557,31 kn, pa zatim doprinosi za socijalno osiguranje (u prvom redu doprinos za mirovinsko i zdravstveno osiguranje) s preko 27 milijuna kuna te utajeni porez na dobit s preko 17 milijuna kuna.



Proizlazi da porezni obveznici (trgovačka društva) nastoje u priličnoj mjeri utajiti obveze s osnova PDV-a. To je suprotno razmišljanjima da je usvojeni način obračuna PDV-a nepogodan za evaziju. Također, vrlo je visok i postotak utajenih doprinosa za socijalno osiguranje, što ide u prilog rezultatima ranijih istraživanja (Madžarević, 2002).

Grafikon 1 ilustrira vrijednosti iskazane u tablici 1.

Grafikon 1. Struktura utajenih poreznih obveza



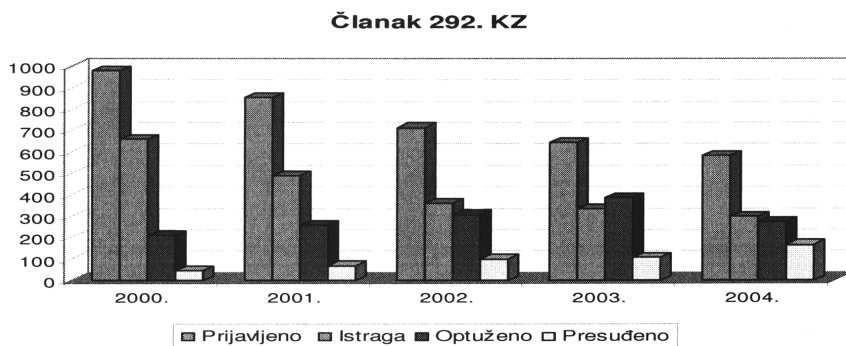
Valja istaknuti i podatak da se u 2008. bilježi iznimno velik iznos otkrivenih poreznih utaja pravnih osoba (56.328.639,00 kn), što se može smatrati posljedicom sve bolje učinkovitosti mjerodavnih institucija u suzbijanju navedenih štetnih pojava.

Državno je odvjetništvo u Izvješću o radu za 2004. (Rad na kaznenim predmetima) kod rada na suzbijanju gospodarskog kriminaliteta istaknulo rad na procesuiranju kaznenih djela zlouporabe ovlasti u gospodarskom poslovanju iz čl. 292. KZ-a, pritom napominjući da je »sa stajališta državnog interesa i gospodarskog probitka to najznačajnije i najvažnije kazneno djelo iz glave XXI. KZ-a, jer su, uz izigravanje propisa koji reguliraju obveze pravnih osoba prema državnom proračunu, česti pojavni oblici tog kaznenog djela zlouporabe u raspolaganju državnom imovinom i imovinom pravnih osoba, kojima se državi i gospodarstvu nanosi velika šteta.«

Kretanje procesuiranja tog kaznenog djela na razini Hrvatske u razdoblju 2000.–2004. Državno je odvjetništvo ilustriralo posebnim grafikonom (grafikon 2), tako da se vide faza prijavljivanja djela, faza istrage, faza podizanja optužnice i konačno faza donošenja pravomoćnih sudskih pre-

suda. U Izvješću Državnog odvjetništva uzeti su u obzir svi slučajevi kaznenog djela iz čl. 92., dok je u mojem istraživanju uzet u obzir samo dio slučajeva, i to oni koji se odnose na direktne porezne utaje trgovačkih društava (292/1. al. 2. i 4. i 292/2. KZ-a).

Grafikon 2.



Izvor: Izvješće o radu Državnog odvjetništva za 2004. godinu

## 5.2. Rezultati porezne evazije u Primorsko-goranskoj županiji (utaja poreza i drugih davanja)

U tablici 2 prikazani su rezultati istraživanja o zastupljenosti kaznenog djela utaje poreza i drugih davanja (čl. 286. KZ-a) prema stupnju njegove otkrivenosti (registriranosti) na području Primorsko-goranske županije.

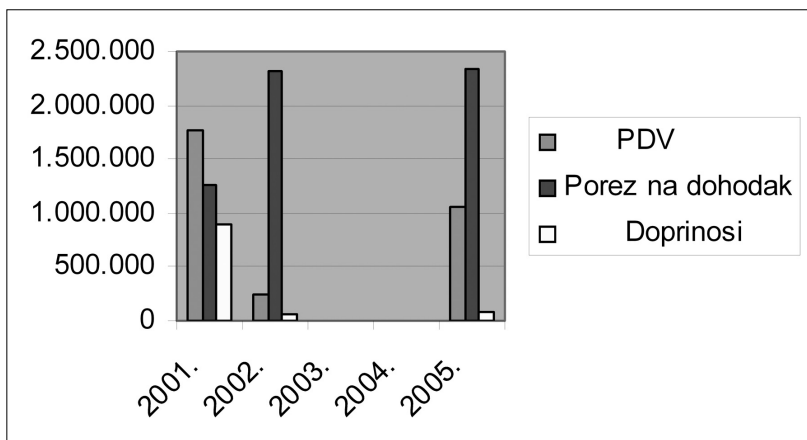
Tablica 2. Struktura utajenih poreznih obveza obrtnika u Primorsko-goranskoj županiji (čl. 286. KZ-a)

Utajene porezne obveze obrtnika				
Godina	PDV	Porez na dohodak	Doprinosi	Ukupno
2001.	1.763.040	1.250.690,60	890.298,78	3.904.029,30
2002.	249.006,79	2.309.780,00	55.206,96	2.613.993,60
2003.				
2004.				
2005.	1.055.035,66	2.335.856,38	91.022,25	3.481.914,10
Ukupno	3.067.082,05	5.896.326,98	1.036.527,99	9.999.937,00

Izvor: Službena arhiva Odjela gospodarskog kriminaliteta Policijske uprave primorsko-goranske

Iste su vrijednosti prikazane i u grafikonu 3.

Grafikon 3. Prikaz podataka iz tablice 2



Vidi se da je u naznačenom razdoblju ukupno otkriveno utaja poreza obrtnika u Primorsko-goranskoj županiji u iznosu od kojih 10 milijuna kuna. Od toga je u prvom planu utaja poreza na dohodak od nešto manje od šest milijuna kuna kroz pet poslovnih godina odnosno tri poslovne godine. Tijekom 2003. i 2004. u Odjelu gospodarskog kriminaliteta Policijske uprave primorsko-goranske nije se postupalo po kaznenim prijavama utaje poreza i drugih davanja. To ne znači da takvih utaja nije bilo, nego – kako se čini – u tom razdoblju djelatnici nadležne Porezne uprave Odjelu nisu dostavljali kaznene prijave protiv fizičkih osoba kao počinitelja kaznenog djela utaje poreza i drugih davanja.<sup>10</sup> Porezna evazija obrtnika u Primorsko-goranskoj županiji značajno je prisutna.

Prema podacima Državnog odvjetništva u razdoblju 2001.–2005. podneseno je ukupno 289 kaznenih prijava za kazneno djelo utaje poreza i drugih davanja (mirovinsko, zdravstveno i drugi obvezni doprinosi). Državno odvjetništvo podiglo je 151 optužnicu. Od 108 presuda, oslobađajućih je bilo 12, odbijajućih deset, a osuđujućih 86. No, od toga su bile samo dvije zatvorske kazne (po jedna u 2005. i 2004.) i tri novčane kazne (dvije u 2003. i jedna u 2002.). Sve ostalo bile su uvjetne kazne. Oduzimanje imovinske koristi naređeno je u samo šest slučajeva, a samo je u jednom slučaju izrečena zabrana obavljanja zvanja, djelatnosti ili dužnosti (članak

<sup>10</sup> Izgleda da tada nadležna Porezna uprava nije uočila ozbiljnije porezne delikte kod obrtnika u Primorsko-goranskoj županiji pa stoga u arhivi nisu pohranjeni podaci.

*Poreznici otkriju ...*). Ti podaci više su nego porazni, a može se pretpostaviti da je slično glede procesuiranja počinitelja porezne utaje kod trgovačkih društava.

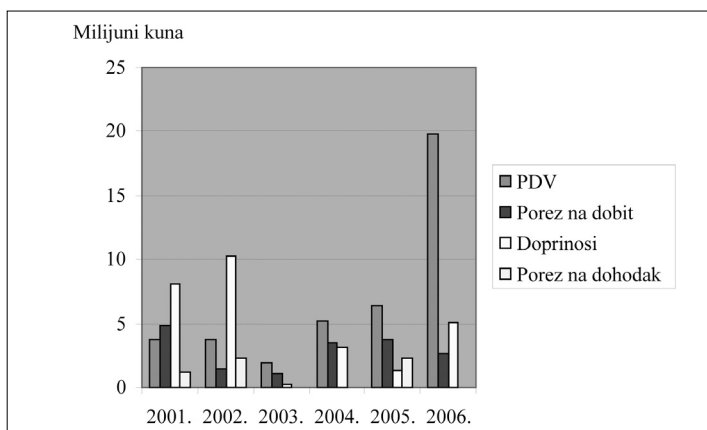
### 5.3. Porezna evazija u Primorsko-goranskoj županiji

Sumirani podaci o poreznoj utaji poslovnih subjekata na području Primorsko-goranske županije prikazani su u tablici 3.

Tablica 3. Struktura ukupnih poreznih utaja poslovnih subjekata u Primorsko-goranskoj županiji (čl. 286. i 292. KZ-a)

Utajene porezne obveze					
	PDV	Porez na dobit	Doprinosi	Porez na dohodak	Ukupno
2001.	3.763.063	4.806.667,25	8.113.760,99	1.250.690,60	17.934.181,00
2002.	3.684.311,08	1.474.702,80	10.282.930,96	2.309.780,60	17.751.723,00
2003.	1.975.297,50	1.069.429,40	284.370,19		3.329.097,00
2004.	5.152.134,40	3.497.683,50	3.192.576,10		11.842.394,00
2005.	6.374.084,50	3.770.531,30	1.321.792,65	2.335.856,38	13.802.263,00
2006.	19.795.769,00	2.707.357,00	5.049.654,00		27.552.780,00
Ukupno	40.744.659,00	17.326.371,25	28.245.082,00	5.896.328,00	92.212.440,00
2007.**					11.937.674,00
2008.**					56.328.639,00
UKUPNO					160.478.750,00

Grafikon 4. Prikaz podataka iz tablice 3



Podaci o raširenosti porezne evazije među poreznim obveznicima zabrinjava. Tijekom šest poslovnih godina u Primorsko-goranskoj županiji otkriveno je (registrirano) grubih poreznih delikata od poslovnih subjekata u iznosu od preko 92 milijuna kuna. Ako se tome dodaju iznosi otkrivenih poreznih utaja pravnih osoba u 2007. i 2008., dolazi se do ukupne brojke od 160.478.750,00 kn. Velika odgovornost za toliku raširenost poreznih utaja poslovnih subjekata zasigurno leži na mjerodavnim državnim institucijama (Ministarstvo financija, Ministarstvo unutarnjih poslova i Ministarstvo pravosuđa) koje nisu dovoljno efikasne i usklađene u djelovanju. Na kraju postavlja se i pitanje kolika je tamna brojka (neotkrivena kaznena djela utaje poreza) evazije poreznih obveznika u Hrvatskoj i što to znači za državni proračun.

## 6. Rezultati istraživanja porezne evazije poslovnih subjekata na razini Hrvatske

Rezultati istraživanja poreznih utaja poslovnih subjekata na razini cijele države prikazuju se u dvije kategorije: porezne utaje fizičkih osoba – obrtnika (čl. 286. KZ-a) i porezne utaje pravnih osoba (292/1. al. 4. i 292/2.)

### 6.1. Rezultati istraživanja poreznih utaja fizičkih osoba u Hrvatskoj

Podaci o poreznoj evaziji obrtnika na državnoj razini u periodu 2001.–2008. prikazani su u tablici 4.

Tablica 4. Otkrivene porezne utaje obrtnika na razini države

Godina	Broj kaznenih prijava	Ukupno
2001.	52	14.473.307,00
2002.	42	9.902.585,00
2003.	25	5.952.396,00
2004.	43	7.786.582,00
2005.	43	19.020.641,00
2006.	47	16.694.202,00
2007.	67	16.270.813,00
2008.	69	45.596.571,00
UKUPNO	388	135.697.090,00

Izvor: Službeni podaci kriminalističke policije iz Informacijskog sustava Ministarstva unutarnjih poslova Republike Hrvatske (IS MUP RH)

Najmanji iznosi otkrivenih utajenih poreznih obveza obrtnika na državnoj razini zabilježeni su tijekom 2003. i 2004., što se podudara s podacima prikazanima u tablici 2 gdje je prikazana struktura poreznih utaja obrtnika u Primorsko-goranskoj županiji i gdje za 2003. i 2004. uopće nisu zabilježene (otkrivene) porezne utaje fizičkih osoba. Iz tablice 4 vidi se da su porezne utaje fizičkih osoba u porastu zadnje dvije promatrane godine, što zabrinjava i motivira za iznalaženje rješenja kojim bi se takav negativni uzlazni trend poreznih utaja zaustavio, a potom u znatnijoj mjeri i suzbio.<sup>11</sup>

## 6.2. Porezne utaje pravnih osoba na razini Hrvatske

Hrvatska je još uvijek suočena s velikim brojem nekorektnih poreznih obveznika, koji na drske načine iskorištavaju manjkavosti u djelovanju državnog aparata, čime se sustavno oštećuje državni proračun i ujedno dugoročno nastaju nemjerljive posljedice za stanovništvo zemlje u materijalnom i socijalnom smislu. Za ilustraciju otkrivenih kaznenih djela zlorabe ovlasti u gospodarskom poslovanju kao poreznih kaznenih djela pravnih osoba poslužit će tablica 5.

Tablica 5. Otkrivene porezne utaje pravnih osoba na razini države

Godina	Ukupni broj kaznenih djela iz čl. 292. KZ-a	Broj kaznenih djela iz čl. 292. KZ-a koja se odnose na porezne delikte	Uskraćena sredstva državnom proračunu i fondovima (kn)
2001.	857	273 (31,8%)	234.769.416,00
2002.	638	153 (24%)	78.476.863,00
2003.	495	108 (21,8%)	155.632.057,00
2004.	365	114 (31,2%)	94.419.095,00
2005.	472	198 (42,0%)	104.329.471,00
2006.	409	212 (51,8%)	43.105.346,00

<sup>11</sup> Rezultati istraživanja prikazani u radu o broju kaznenih prijava za kazneno djelo iz čl. 286. KZ-a za cijelu Hrvatsku (205 kaznenih prijava) za period 2001.–2005. ne podudaraju se s podatkom koji je objavio autor članka *Poreznici otkriju ...* koji je iznio podatak, pozivajući se na izvore u Državnom odvjetništvu, o 289 kaznenih prijavi utaje poreza i drugih davanja. Može se pretpostaviti da je Državno odvjetništvo tada dalo podatke o obrađenim kaznenim prijavama za utaju poreza i drugih davanja zaprimljene i od drugih državnih tijela, što u konačnici povećava ukupni broj prijavi.

2007.	399	193 (48,3)	169.153.701,00
2008.	483	288 (59,6)	231.549.554,00
UKUPNO	4.118	1.539	1.211.435.503,00

Izvor: Službeni podaci kriminalističke policije iz Informacijskog sustava Ministarstva unutar-  
njih poslova Republike Hrvatske (IS MUP RH)

Podaci iz tablice 5 pokazuju da je intenzitet poreznih kaznenih djela tijekom zadnjih promatranih osam godina vrlo visok. Vrijednosti utajenih poreznih obveza zadržavaju izrazito visoku razinu s tendencijom daljnjeg rasta. Tablične vrijednosti izražavaju porezne utaje pravnih osoba koje su otkrivene – njima su državni proračun i fondovi za socijalna davanja oštećeni za više od 1 milijardu 210 milijuna i 430 tisuća kuna za osam poslovnih godina, a samo se može zamisliti kolika je stvarna brojka poreznih utaja ako pribrojimo i tamnu brojku<sup>12</sup> poreznih kaznenih djela. Također, zanimljiv je podatak da porezni delikti u sklopu kaznenog djela iz čl. 292. KZ-a zadnje dvije godine sadržavaju visok postotak prisutnosti u odnosu prema drugim kaznenim djelima u sklopu istog članka. Tako su 2005. porezni delikti činili 42% počinjenih kaznenih djela od ukupnog broja kaznenih djela iz članka 292., naredne 2006. godine taj je postotak još viši i iznosi 51,8%, dok je u 2008. zabilježen najveći postotak: 59,6%. Riječ je o ozbiljnom problemu za koji državne institucije još uvijek nemaju rješenje

## 7. Zaključak

Nameće se pitanje koliko je uspješan način postupanja institucionalnog trokuta u suzbijanju poreznih utaja poslovnih subjekata odnosno je li metodologija postupanja mjerodavnih represivnih državnih tijela dovoljno efikasna u borbi protiv porezne evazije. U traženju rješenja za taj problem nužno je predočiti podatke o tome u kolikoj se mjeri državni proračun oštećuje putem utajenih poreznih obveza. S tim u vezi, iz rezultata istraživanja porezne evazije poslovnih subjekata na primjeru Primorsko-goranske županije uočeno je da je tijekom osam godina trend povećanja broja poreznih kaznenih djela vrlo izražen, s tendencijom daljnjeg rasta, što vrlo zabrinjava. Slično je zabrinjavajuće stanje i na državnoj razini.

<sup>12</sup> Porezne utaje pravnih osoba koje su počinjene, ali nisu otkrivene.

U tom pogledu stavljen je naglasak na ulogu institucionalnog trokuta koji mora imati efikasno i koordinirano djelovanje. Da bi se to postiglo, potrebno je uspostaviti praksu međusobnog povjerenja, razmjene podataka u realnom vremenu, stvaranje zajedničkih timova prilikom postupanja kod složenijih pojava oblika poreznih kaznenih djela, itd. Stoga se nameće potreba za novim modelom funkcioniranja mjerodavnih državnih tijela u borbi protiv poreznih i drugih kaznenih djela. Nužno je uspostaviti i novu kulturu istraživanja poreznih kaznenih djela, što podrazumijeva stvaranje novih načina međusobne suradnje kroz razmjenu informacija u realnom vremenu, stvaranje većeg povjerenja, stvaranje paralelnih financijskih istraga između policije i poreznog tijela, a nužno je izvršiti i prijelaz s reaktivnog<sup>13</sup> u proaktivan pristup istraživanju poreznih kaznenih djela. Takvim pristupom naglašava se provođenje zajedničkih koordiniranih izvada nadležnih tijela nad potencijalnim počiniteljem u realnom vremenu. Takav novi način postupanja institucionalnog trokuta umnogome bi unaprijedio suzbijanje poreznih utaja u Republici Hrvatskoj.

## Literatura

- Bayer, V. (1995) Kazneno procesno pravo – odabrana poglavlja, Zagreb, MUP RH
- Bejaković, P. (2000) Izbjegavanje i utaja poreza, Računovodstvo i financije br. 5
- Blažić, H. (2004) Troškovi oporezivanja u Hrvatskoj: troškovi poreznih obveznika i troškovi poreznih vlasti, Financijska teorija i praksa 28(3)
- Enste, D. H. (2003) Gospodarstvo u sjeni i institucionalne promjene u tranzicijskim zemljama, Financijska teorija i praksa 27(1)
- Jelčić, B. (2002) Financijsko pravo i financijska znanost, Zagreb, Narodne novine
- Klier, D. (2007) Aktualna problematika otkrivanja, prijavljivanja i procesuiranja utaja poreza – državnoodvjetnički aspekt, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu 14(2)
- Madžarević, S. (1997) Porezna evazija, Financijska praksa 21
- Madžarević, S. (2002) Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa 26(1)

<sup>13</sup> Reaktivno postupanje podrazumijeva reagiranje nadležnog tijela nakon što se kazneno djelo dogodi, za razliku od proaktivnog pristupa koji podrazumijeva preventivno postupanje nadležnog tijela koje svojim aktivnim djelovanjem sprječava da se dogodi određeno kazneno djelo.



- Petričić, D. (2003) Kako ne platiti porez, a ne završiti u zatvoru, Profit, ožujak 2003.
- Porezni postupak, Porezni vjesnik, posebni broj 1c, siječanj 2007.
- Poreznici otkriju milijardu kuna utaja, a naplate samo 15%, poslovni tjednik Business.hr, br. 18 od 23. veljače 2006.
- Provedba inspekcijskog nadzora, Porezni vjesnik, posebni broj 10a, listopad 2006.
- Rad na kaznenim predmetima. [http://www.dorh.hr/Download/2005/09/29Rad\\_na\\_kaznenim\\_predmetima.pdf](http://www.dorh.hr/Download/2005/09/29Rad_na_kaznenim_predmetima.pdf) 27. travnja 2006.
- Službena arhiva Odjela gospodarskog kriminaliteta Policijske uprave primorsko-goranske (uvid izvršen između 1. i 15. travnja 2009.)
- Službena arhiva kriminalističke policije Ministarstva unutarnjih poslova (uvid izvršen između 1. i 15. lipnja te između 21. kolovoza i 1. rujna 2009.)

## ASSESSMENT OF THE EFFICIENCY OF INSTITUTIONAL TRIANGLE IN PREVENTION OF TAX EVASIONS IN CROATIA

### Summary

*The paper analyses the procedural technology of competent institutions in the prevention of tax evasions and frauds committed by business subjects. Special attention is given to the role of certain institutions and their departments in the prevention of tax evasions, as well as to coordination of different organisations and units. Tax evasions committed by business entities are treated as phenomena with characteristics of felony. The forms of tax evasion are explained as regulated by the two important articles of the Criminal Act. The relations of competent state bodies in the prevention of tax evasions in administrative and preliminary investigative procedures are analysed. There has been research on the efficiency of joint activities of the Ministry of Finances, Ministry of Interior, and State Attorney's Office in the prevention of tax felonies in the stage of preliminary criminal proceedings. The results have shown that there are large amounts of unpaid taxes, i.e. tax evasions by businesses in Primorsko-goranska County and in the whole country. The author analyses the structure and amounts of tax evasions, and stresses the procedural technology of competent institutions used in the prevention of tax felonies. He has pointed out to the flaws found in joint actions of the three mentioned institutions, which has created prerequisites for scientific assessment of the efficiency of competent institutions fighting against tax felonies.*

*Key words: tax evasion – Croatia, cooperation of state bodies, state administration – ministries, State Attorney's Office, institutional efficiency, procedural technology in the prevention of tax felonies*