

HRVOJE FILIPOVIĆ*

Otkrivanje kaznenih djela i prekršaja utaje poreza / izbjegavanje plaćanja poreza ili pranje novca?

Sažetak

*Autor u radu upozorava na problem masovnosti ostvarivanja (protupravne) imovinske koristi zbog neplaćanja poreznog duga državi. Porezni dug državi samo za fizičke osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost i pravne osobe iznosi oko 10 milijardi kuna i potkopava ekonomsku stabilnost države, a time i nacionalnu sigurnost. Kod poreznog duga nema klasične žrtve, ni "oštećenog". "Pitanje" je samo tko bi trebao postupati prema tim kaznenim djelima ili prekršajima jer se radi o "masovnoj" pojavi, a zbog zastare bi brojne osobe mogle izbjeći obvezu plaćanja poreznog duga i time znatno naštetiti proračunu Republike Hrvatske. Plaćanje poreza državi je *conditio sine qua non*, te je zato i prijedlog de lege ferenda za puno jaču međuagencijsku suradnju u svrhu rješavanja ovoga gorućeg problema.*

Ključne riječi: porezni dug, otkrivanje kaznenih djela, baza podataka, zastara.

UVOD

Prilikom otkrivanja kaznenih djela i prekršaja gospodarskog kriminaliteta neki autori navode da je najveći problem u dobivanju kvalitetnih informacija prema kojima bi tijela kaznenog progona mogla postupiti. Porezna uprava Ministarstva financija je unatrag nekoliko godina objavila listu poreznih dužnika o neplaćanju poreznog duga državi pa je zbog toga manji broj dužnika podmirio svoje obveze, ali brojni obveznici na sve načine izbjegavaju plaćanje poreznog duga. U radu se nastoji prikazati gorući problem koji postoji duži niz godina gdje se "palijativnim" načinom rada pokušava riješiti porezni dug. Zbog toga postoji bojazan da će većina predmeta otići u zastaru, ako se ne promijeni način postupanja svih tijela kaznenog progona s obzirom na to da postoje informacije, odnosno činjenice o poreznom dugu koje je prikupila Porezna uprava.

* mr. sc. Hrvoje Filipović, Ministarstvo unutarnjih poslova, Visoka policijska škola u Zagrebu.

Informacija o poreznom dugu ne govori to da su te osobe i mogući počinitelji kaznenih djela i prekršaja, ali ako nadležna tijela postupaju prema tim poreznim dužnicima ne radi se ni o *fishing expeditions* (Krapac, 1995: 124) prema svim dužnicima, no ako je porezni dug veći, automatski bi se trebao alarmirati sustav kaznenog i prekršajnog progona.

Profesor Dujmović naglašava da u radu s informacijama mora biti određen prioritet (Dujmović, 2016), te je prijedlog *de lege ferenda* da se iz "otvorenih" baza podataka (liste poreznih dužnika) za prioritet uzme informacija o dugu većem od milijun kuna. Milijun kuna je granica koja ide prema bogatstvu određenih osoba i zbog toga bi trebala biti uzeta za analitičku obradu.

U brojnim radovima upozorava se na zakonske manjkavosti u uređenju porezno-dužničkih odnosa što porezni dužnici koriste u vidu djelomičnog plaćanja, traženja otpisa dugova i drugog, ali je glavni problem to što osobe koje imaju visoki dug državi normalno posluju i posjeduju brojne nekretnine i pokretnine, a brojna tijela ne poduzimaju dovoljno.

1. PREGLED DOSADAŠNJIH ISTRAŽIVANJA

Ovaj se rad pridružuje znanstvenim radovima u kojima se upućuje na probleme (protupravnog) stjecanja imovinske koristi, ali u drugim područjima gospodarskog kriminaliteta koji će dijelom zbog neučinkovitog postupanja tijela kaznenog progona otići u zastaru. Roksandić i Šamota smatraju da je potrebno otvoriti širu znanstvenu i stručnu raspravu o primjeni brojnih instituta za oduzimanje protupravne imovinske koristi koja ni približno nije zadovoljavajuća. Potonje autorice navode da su organizirani kriminal, gospodarski kriminal i korupcija jedan od najznačajnijih izvora ugrožavanja nacionalne sigurnosti u Republici Hrvatskoj, te da je u temeljne odredbe Kaznenog zakona uvršteno načelo da nitko ne može zadržati imovinsku korist ostvarenu protupravnom radnjom (Roksandić Vidlička, Šamota Galjer, 2015: 523).

Predlagatelj Ustavne odredbe o nezastarijevanju kaznenih djela vezanih uz ratno profiterstvo i proces pretvorbe i privatizacije bio je prof. Josipović. Često je upozoravao na potrebu za daljnjim radom tijela kaznenog progona po tim kaznenim djelima i potrebom za oduzimanjem protupravne imovinske koristi (Filipović, 2016: 225), a kompletnu analizu smjernica o potrebi snažnije primjene Zakona o nezastarijevanju kaznenih djela ratnog profiterstva i kaznenih djela iz procesa pretvorbe i privatizacije napravili su Novoselec i Novosel (2011).

U raspravi i problematici zastare u hrvatskome kaznenom zakonodavstvu govorio je Cvitanović (2006: 505) koji ističe da se problematika zastare doslovno, ali u prenesenom značenju, aktualizira *a momento ad momentum*, uglavnom samo onda i kada to zahtijevaju datosti zakonodavne prakse. Zastara se uobičajeno smatra isključivo ili barem u većoj mjeri "tehničkim problemom" te za razliku od drugih tema općeg dijela kaznenog zakonodavstva ne pripada krugu ekskluzivnih pitanja kaznenopravne dogmatike (Cvitanović, 2006: 505). Možda zato što mnogi smatraju da se o zastari "nema više što reći" odnosno "sve je o zastari manje-više dobro poznato", pa se sve svodi samo na tehniku primjene odgovarajućih općeprihvaćenih teorijskih standarda i standarda pravne prakse (Cvitanović, 2006: 505). Navedena tema ostaje uvijek po strani znanstvenog i stručnog interesa, o čemu svjedoči i relativno beznačajan broj radova koji se primarno ili posebno bave zastarom (Cvitanović, 2006: 505).

Iz pregleda izdvojenih istraživanja vidljiv je veliki problem počevši od ratnog profi-

terstva, procesa pretvorbe i privatizacije, gospodarskog kriminala i korupcije, problema sa zastarom, a posljednjih godina to je utaja poreza i izbjegavanje plaćanja poreza i carine.

2. POREZNI DUG KAO FENOMENOLOGIJA

U radu se istražuje fenomenologija poreznog duga s raznih aspekata polazeći od pozitivnih propisa kojima se određuju kažnjiva ponašanja i propisuju kazne koje se mogu izreći prema počiniteljima. Horvatić naglašava da bi cilj proučavanja trebao odgovoriti "Kako?", te da ga treba shvatiti u najširem smislu riječi, jer obuhvaća brojne modalitete nekog ponašanja, s obzirom na počinitelja, vrijeme, mjesto, način i sredstvo izvršenja, osobine i ponašanje počinitelja, dakle sve ono što je važno da bi se spremnije i lakše mogli proučavati uzroci upravo nekog određenoga pojedinačnog ponašanja te da bi se ti uzroci, s obzirom na zajednička obilježja pojava i posebne karakteristike njih samih, mogli sistematizirati u skup uzroka delinkventnih ponašanja kao masovne društvene pojave, po metodi od pojedinačnog prema cjelini, i zatim, povratno, od cjeline prema pojedinačnom (Horvatić, 1998: 46).

Iz istraživanja poreznog duga (v. cjelinu 6.), odnosno iz analiza otvorenih baza podataka dolazimo do podataka da se radi o masovnoj društvenoj pojavi, a najvažniji cilj masovnosti je stjecanje imovinske koristi. Procjene su Europske komisije da Hrvatska godišnje gubi 500 milijuna eura prihoda od poreza na dodanu vrijednost koji izmiču zbog poreznih utaja i prijevара, nesolventnosti tvrtki ili pak problema unutar porezne uprave (<http://www.vecernji.hr/hrvatska/izracun-europske-komisije-zbog-poreznih-utaja-i-prijevара-hrvatska-godisnje-gubi-oko-500-milijuna-eura-1111721>).

Javnost postavlja pitanja kako je moguće da porezni dug pojedinca naraste do enormnih iznosa i kako to da ne dolazi do veće prisilne naplate i oduzimanja imovinske koristi kada postoje saznanja (otvorene baze podataka Porezne uprave) da osobe koje imaju takav dug posjeduju skupocjena vozila i plovila, te brojne nekretnine i tvrtke. Jelčić i suradnici navode da se plaćanjem poreza smanjuje ekonomska snaga poreznog obveznika, a može doći i do promjene njegova društvenog statusa. To nepovoljno djelovanje oporezivanja kod poreznih obveznika izaziva otpor plaćanju poreza i svjesno nastojanje da se neželjeni učinci oporezivanja uklone, odnosno smanje, tj. da se djelomično ili u cijelosti izbjegne plaćanje poreza (Jelčić i suradnici, 2008: 217).

Madžarević-Šujster ističe da izbjegavanjem plaćanja poreza porezni neplatiša povećava svoj osobni probitak, te da je porezna evazija ili porezna utaja nezakonit način smanjenja poreznih obveza, primjerice podcjenjivanjem ostvarenog dohotka ili iskazivanjem većih poslovnih odbitaka. Prilikom izbjegavanja poreza obveznik se samo koristi ponuđenim zakonskim mogućnostima za smanjenje svoje porezne obveze (Madžarević-Šujster, 2002: 117). Posljedica povećanja evazije jest erozija poreznih baza, a manjak prikupljenih prihoda rezultira definicijom da ga je moguće financirati ili daljnjim povećanjem poreza, što u konačnici dodatno produbljuje veličinu sive ekonomije i sklonost evaziji, ili pak zaduživanjem, čime se povećava porezni teret budućih obveznika (Madžarević-Šujster, 2002: 117).

3. UTAJA POREZA ILI IZBJEGAVANJE PLAĆANJE POREZA?

Kazneno djelo utaje poreza ili carine nalazi se u glavi XXIV, gdje su i druga kaznena djela protiv gospodarstva. Potonje kazneno djelo čini počinitelj koji s namjerom da on ili druga osoba potpuno ili djelomično izbjegne plaćanje poreza ili carine, daje netočne ili nepotpune podatke o dohocima, predmetima ili drugim činjenicama, koje utječu na utvrđivanje iznosa porezne ili carinske obveze ili tko s istim ciljem u slučaju obvezne prijave ne prijavi prihod, predmet ili druge činjenice koje su od utjecaja na utvrđivanje porezne ili carinske obveze, pa zbog toga dođe do smanjenja ili neutvrđenja porezne ili carinske obveze u iznosu koji prelazi dvadeset tisuća kuna, kaznit će se kaznom zatvora od šest mjeseci do pet godina (čl. 256. st. 1. Kaznenog zakona). Za potonju odredbu predlagatelj zakona naveo je da je kao i prema odredbi članka 286. stavka 1. KZ/97 za ostvarenje bića kaznenog djela dovoljno davanje lažnih podataka, a ne traži se da je ono dovelo i do štete (Konačni prijedlog KZ-a, drugo čitanje, P.Z.E. br. 866.).

Razlika je vidljiva između prijašnje odredbe iz članka 286. KZ/97 i nove iz članka 256. KZ/2011, u kojoj se više ne traži da se radi o stjecanju "zakonite dobiti" kao što je to bilo u članku 286. koji je glasio "Tko s ciljem da on ili tko drugi izbjegne potpuno ili djelomično plaćanje poreza, doprinosu mirovinskog i zdravstvenog osiguranja, drugih propisanih doprinosa ili davanja, daje lažne podatke o zakonito stečenim dohocima..."

"Sudska praksa i pravna teorija su na stajalištu da se kod utaje poreza mora uvijek raditi o zakonito stečenim prihodima, a što se u čl. 286. st. 1. KZ/97 eksplicite i navodi kroz riječi "zakonito stečenim dohotcima", ovakvog navoda nema u odredbi čl. 256. st. 1. KZ/2011 pa bi u tom smislu, kao što se i u žalbi ističe počinitelj mogao biti porezni obveznik odnosno svaka osoba koja je kao takva određena zakonom kojim se uređuje pojedina vrsta poreza sukladno čl. 13. Općeg poreznog zakona pa tako i fizička osoba koja obavlja djelatnost koju nije registrirala kod nadležnog tijela ili prijavila poreznim tijelima odnosno fizička osoba koja obavlja neregistriranu djelatnost, dok naprotiv kod kaznenog djela utaje poreza i drugih davanja iz čl. 286. KZ/97 fizička osoba koja obavlja neregistriranu djelatnost ne može biti počinitelj kaznenog djela iz čl. 286. KZ/97..." VSRH, br. 196/16. od 14. travnja 2016.

Jelčić navodi načine počinjenja kaznenog djela utaje poreza ili carine. Prvi se odnosi na slučaj kada porezni obveznik ne prijavi cjelokupni iznos ostvarenog prihoda, odnosno dohodak koji podliježe oporezivanju, ako ne prijavi posjedovanje imovine koja je predmet oporezivanja ili ako prikrije određene relevantne činjenice, događaje ili djelatnosti koje služe kao povod za oporezivanje, onda imamo slučaj potpune ili totalne porezne utaje (Jelčić i suradnici, 2008: 218).

Drugi način se odnosi na djelomičnu poreznu utaju koja postoji onda kada porezni obveznik podnosi nepotpunu i/ili lažnu poreznu deklaraciju o veličini prihoda i dohotka, o vrijednosti imovine, o činjenicama, događajima ili djelatnostima koje se uzimaju u obzir pri oporezivanju, odnosno kada daje nepotpune podatke o objektu (objektima) oporezivanja te tako utječe na smanjenje porezne obveze (Jelčić i suradnici, 2008: 218).

Po uzoru na odredbu § 370 njemačkog Zakona o davanjima predlaže se da obilježje djela bude i nastup štete za proračun u iznosu koji prelazi 20.000,00 kuna, s time da se šteta u slučaju davanja lažnih podataka sastoji u smanjenju porezne obveze u navedenom iznosu, a kod neprijavlivanja u neutvrđivanju porezne obveze u navedenom iznosu (Prijedlog Ka-

znenog zakona PZE_866). Odredba članka 256. Kaznenog zakona u skladu je i s Konvencijom o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica. Konvencija je najznačajniji pravni instrument EU na području kaznenopravne zaštite njezinih proračunskih sredstava koja normirajući harmonizaciju kaznenoga materijalnog prava i pravosudnu suradnju implementira članak 31. Ugovora Europske unije u području kaznenopravne zaštite financijskih interesa EU (Đurđević, 2007: 928).

Iz poredbene odredbe kao i iz Konvencijske, vidljiva je usklađenost, ali je problem što je kod nas došlo do masovnosti pojave neplaćanja poreza što je nezamislivo. Postavlja se pitanje koliko je velika tamna brojka kada iz javno objavljenih baza podataka vidimo ogromnu brojku poreznog dugovanja, slijedom čega dolazimo do pitanja nezakonitog rada i crne i sive ekonomije što je poseban problem.

Neplaćanje poreza je u nadležnosti Porezne uprave i sankcije su određene u Općem poreznom zakonu. Matković je naveo da je razlika između izbjegavanja plaćanja poreza (Opći porezni zakon) i porezne utaje (Kazneni zakon) veoma mala (fluidna) te porezno izbjegavanje može veoma lako prijeći u utaju. Izbjegavanje plaćanja poreza je posljedica nedorečenosti poreznih zakona te ono podrazumijeva sve legalne zakonske radnje u svrhu smanjenja ili potpunog neplaćanja porezne obveze (Matković, 2014: 98). Pri izbjegavanju plaćanja poreza porezni obveznik se samo služi ponuđenim mogućnostima koje država pruža u svrhu plaćanja manjeg poreza ili potpunog oslobođenja od obveze plaćanja poreza. Iako je granica između izbjegavanja plaćanja poreza i utaje poreza tanka, valja istaknuti da ona postoji te da se kod izbjegavanja plaćanja poreza koriste sve "rupe" u zakonu kako bi se platilo manje poreza, a kod utaje poreza taj zakon se direktno krši kako se ne bi platio porez ili da se plati manje nego što je propisano (Matković, 2014: 98). Adams navodi da bi bilo šokantno kada bi bilo koji građanin bio izuzet od kaznenog zakona, a istodobno se uvelike tolerira oslobođenje od poreznog zakona (Adams, 2006).

4. MODUS OPERANDI UTAJE POREZA I OTKRIVANJE DJELA

Najčešći *modus operandi* utaje poreza je neistinito prikazivanje troškova poslovanja u kojima se neistinito prikazuju troškovi poslovanja kao u sljedećem primjeru:

"Osuđenik je proglašen krivim jer je u razdoblju od 1. ožujka do 31. ožujka 1999. kao direktor tvrtke "P" d.o.o. u namjeri da neplaćanjem dužnih poreza i doprinosa svojoj tvrtki pribavi veću nepripadnu dobit, u poslovnoj dokumentaciji prikazivao manje isplate plaća radnicima od stvarno plaćenih prikazavši isplate neto plaća u iznosu od 877.705,75 kn, dok je stvarno zaposlenicima tvrtka isplatila plaće u iznosu 2.278.466,81 kn, čime je izbjegao obračun i plaćanje poreza i doprinosa u ukupnom iznosu 943.401,43 kn." VSRH, br. III Kr 83/10-5 od 9. rujna 2010.

Prilikom neistinitog prikazivanja najčešće dolazi i do stjecaja s kaznenim djelom krivotvorenja isprava iz članka 278. KZ-a, te s povredom obveze vođenja trgovačkih i poslovnih knjiga (čl. 248. KZ-a), ali i do moguće sprege između poreznog dužnika i službene osobe iz Porezne uprave pa tu onda dolazi i do zlouporabe položaja i ovlasti (čl. 291. KZ-a) s krivotvorenjem službene ili poslovne isprave (čl. 279. KZ-a).

Utaja poreza može doći i u svezu s pranjem novca pa su tako u odredbi članka 3. Konvencije Vijeća Europe o pranju, traganju, privremenom oduzimanju i oduzimanju prihoda stečenoga kaznenim djelom i o financiranju terorizma navedene mjere koje je potrebno poduzeti na nacionalnoj razini za oduzimanje nezakonitih prihoda. Prema potonjoj odredbi svaka stranka usvaja one zakonodavne i druge mjere koje mogu biti potrebne da bi mogla oduzimati predmete i nezakonit prihod ostvaren kaznenim djelom, odnosno imovinu čija vrijednost odgovara takvom nezakonitom prihodu i "opranoj" imovini. Međutim, svaka stranka može dati izjavu u odnosu na oduzimanje nezakonitog prihoda ostvarenog kaznenim djelima utaje poreza kako bi bila u mogućnosti oduzeti takav nezakonit prihod, i na nacionalnoj razini i putem međunarodne suradnje, prema nacionalnom i međunarodnom zakonodavstvu o naplati poreznog duga. Svaka stranka usvaja one zakonodavne i druge mjere koje su potrebne kako bi mogla zahtijevati da, u odnosu na teška kaznena djela ili kaznena djela utvrđena nacionalnim zakonodavstvom, počinitelj dokaže porijeklo eventualnog nezakonitog prihoda ili druge imovine koja podliježe oduzimanju u mjeri u kojoj je taj zahtjev u skladu s načelima njezinog domaćeg prava (čl. 3. st. 4. Konvencije).

Za istraživanje kaznenih djela utaje poreza ili carine važna je međuagencijska suradnja (Porezna uprava, MUP, Ured za sprječavanje pranja novca, inspeksijske službe i dr.). Uloga tih tijela je važna prije svega u otkrivačkom smislu (Pavišić, Modly, Veić, 2012: 499.). Međutim, ne smije se izgubiti iz vida to da u kaznenom djelu počinitelji mogu biti povezani sa službenicima navedenih tijela Ministarstva financija (kao sudionicima) (Pavišić, Modly, Veić, 2012: 499). Spomenuti autori naglašavaju da istraživačke zadaće idu u dvama smjerovima, tako da potpuno izbjegavanje plaćanja poreza i carine pripada sferi crne ekonomije, a djelomično izbjegavanje ulazi u sferu sive ekonomije. U prvom slučaju kazneno djelo se može detektirati naknadnim provjerama imovine počinitelja i njegova poslovanja, a u drugom slučaju radi se o prividno legalnim radnjama u kojima se protuzakonita korist ostvaruje krivotvorenjem dokumentacije i drugim manipulacijama (Pavišić, Modly, Veić, 2012: 499).

Kod evidentiranoga poreznog duga zasigurno "nije" najvažnije to je li osoba počinila kazneno djelo ili prekršaj već je najvažnija naplata poreza, odnosno oduzimanje imovine s obzirom na potraživanja koja ima država.

Za oduzimanje imovinske koristi prijeko je potrebno imati sljedeće privremene mjere:

- za identifikaciju
- za pronalaženje
- za zamrzavanje ili privremeno oduzimanje imovine koja bi mogla biti predmet oduzimanja radi sprječavanja svake trgovine, prijenosa ili raspolaganja tom imovinom i radi lakšeg kasnijeg oduzimanja (Golubinek i suradnici, 2007: 26).

Međunarodni standard koji se provodi u financijskoj istrazi jest mogućnost oduzimanja sredstava, prihoda – imovine koja potječe od kaznenog djela ili je direktno ili indirektno pribavljena kaznenim djelom i zakonite imovine u visini koja odgovara vrijednosti prihoda stečenog kaznenim djelom (oduzimanje vrijednosti) (Golubinek i suradnici, 2007: 42). Istražnim mjerama se omogućava identifikacija, ulaženje u trag i privremeno osiguranje (oduzimanje) imovine koja se može oduzeti, uključujući pristup bankarskim podacima i primjena posebnih istražnih mjera (Golubinek i suradnici, 2007: 42).

5. TIJELA NADLEŽNA ZA POSTUPANJE PO "POREZnom DUGU"

Porezna uprava prikupila je i evidentirala porezni dug te ga dijelom uspjela i naplatiti u prethodnim godinama, ali postavlja se pitanje je li Porezna uprava potkapacitirana i je li joj potrebna pomoć i drugih tijela? Na ovakvo pitanje zasigurno je odgovor da ne može jer je vjerojatno da se radi i o kaznenim djelima te je prijedlog *de lege ferenda* da Državno odvjetništvo i policija preuzmu koordinativnu ulogu provođenja izvida kako bi se utvrdilo postojanje ili nepostojanje kaznenih djela posebno za najveće porezne dužnike.

Učinkovita suradnja potrebna je upravo kod progona najsloženijih djela u koja zasigurno ulaze političko-gospodarska kaznena djela. Ured za sprječavanje pranja novca samo je jedna karika u lancu u sustavu suzbijanja pranja novca i financiranja terorizma, koja tek u interaktivnoj suradnji s drugim nadležnim tijelima kao što su DORH, USKOK, MUP, SOA, HNB, HANFA i nadzornim službama Ministarstva financija te sa stranim financijsko-obavještajnim jedinicama može u potpunosti dati svoj puni doprinos u svrhu sprječavanja korištenja financijskog sustava RH za pranje novca i financiranje terorizma (Roksandić Vidlička, Šamota Galjer, 2015, 527).

Klier navodi da je bit problema učinkovitosti u suzbijanju kaznenih djela utaje poreza u nedostatno iskorištenom prostoru međusobne suradnje policije i nadležnih tijela Ministarstva financija te Državnog ureda za reviziju, inspekcija i drugih, uz izostanak djelotvorne koordinacije u radu koja bi trebala biti oživotvorena aktivnošću državnog odvjetništva (Klier, 2007: 799).

Samo uspješno koordinirane i stručno izvedene aktivnosti svih čimbenika otkrivanja, prijavljivanja i procesuiranja poreznih utaja mogu rezultirati smanjenjem broja nekvalitetnih kaznenih prijava koje determiniraju nisku razinu uspješnosti kaznenog progona njihovih počinitelja (Klier, 2007: 799). Za to objektivno postaje odgovorno Državno odvjetništvo i kad je bilo, ali i kad nije bilo u prilici usmjerivati predistražni postupak jer se s predmetom upoznalo u odmakloj fazi obrade bez mogućnosti operativnog "povrata" u situacije rane detekcije zbog "koluzijskog efekta" uništenja ili intervencije u isprave ili "friziranja" personalnih dokaza i slično, a povećanjem sveobuhvatnih i temeljitih izvida tih kaznenih djela s logičnim posljedicama njihova bržeg i efikasnijeg procesuiranja te adekvatnoga kaznenopravnog sankcioniranja počinitelja, prikladnog odvratiti i druge potencijalne počinitelje poreznih utaja od tog kriminaliteta (Klier, 2007: 799). Bilo je i slučajeva gdje su neki bivši rukovoditelji Carinske i Porezne uprave bili optuženi i osuđeni za kaznena djela zlouporabe položaja, što upućuje na to da se radi o kadrovima kojima uspješno funkcioniranje tijela kojima su rukovodili nije bilo prvo na listi profesionalnih prioriteta (Savić, 2015: 205).

Zasigurno ima i slučajeva gdje osobe nisu mogle podmiriti porezni dug državi zbog "objektivnih razloga", te je za takve slučajeve dana mogućnost obročne oplate i otpisa kamata temeljem Zakona o naplati poreznog duga uzrokovanog gospodarskom krizom i Zakona o naplati poreznog duga fizičkih osoba.

6. ANALIZA POREZNOG DUGA KROZ OTVORENE BAZE PODATAKA

U uvodnom dijelu je naglašena važnost otvorenih izvora. Porezna je uprava javno objavila svoju bazu podataka o poreznom dugu za fizičke osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost, za pravne osobe te za ostale porezne obveznike građane.

U tablici 1 i 2 dana je analiza za fizičke osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost i za pravne osobe, dok za ostale porezne obveznike građane nije zato što postoje vrlo objektivni razlozi njihovog nastajanja na što građani nisu mogli utjecati (npr. slučajevi pretvorbe gdje su vlasnici nezakonito stekli imovinu i otpustili brojne radnike i dr.).

U tablici 1 prikazan je porezni dug fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost i iznosi malo manje od 3 milijarde kuna sa 7 180 dužnika. Potonji porezni dug odnosi se na dug poreza na dodanu vrijednost, dug poreza na dobit, dug poreza i prireza na dohodak, dug doprinosa za obvezna osiguranja, ukupni dug trošarina, dug poreza na nekretnine, te carinski dug.

Već je naglašeno u uvodnom dijelu da treba odrediti prioritet kod informacija i spomenuta je granica od milijun kuna. Prema tom "kriteriju" broj tih dužnika je 338 ili 4,71%, a njihov dug iznosi 671.999.555,00 kuna ili 22,44%. Potrebno je istaknuti dvije županije Karlovačku i Bjelovarsko-bilogorsku koje imaju manji broj poreznih dužnika (a pripadaju redu većih županija prema broju stanovnika), a čak prema nekim županijama ukupni porezni dug dužnika je dva puta manji. Dakle, ipak se porezni dug može kontrolirati, te bi trebalo slijediti njihove modele naplate.

Tablica 1: Porezni dug fizičkih osoba koje obavljaju djelatnost, 30. srpnja 2016.

Županija – Porezna uprava	Porezni dug – fizičke osobe koje obavljaju djelatnost	%	dužnici iznad 1 mil. kuna		
KRAPINSKO-ZAGORSKA	73.842.276,85	181	2,47	11.844.593,40	7
SISAČKO-MOSLAVAČKA	59.587.257,28	184	1,99	6.666.014,29	3
KARLOVAČKA	36.904.736,99	102	1,23	5.075.340,64	4
VARAŽDINSKA	84.855.423,01	204	2,83	17.495.924,67	8
KOPRIVNIČKO-KRIŽEVAČKA	67.353.418,75	127	2,25	30.410.967,35	7
BJELOVARSKO-BILOGORSKA	36.793.030,06	83	1,23	13.279.074,85	5
PRIMORSKO-GORANSKA	218.770.439,50	559	7,31	39.648.880,40	28
LIČKO-SENJSKA	32.767.599,85	76	1,09	8.129.118,80	4
VIROVITIČKO-PODRAVSKA	54.763.254,79	129	1,83	19.571.654,87	10
POŽEŠKO-SLAVONSKA	16.681.437,63	46	0,56	2.690.427,56	1
BRODSKO-POSAVSKA	77.947.364,46	184	2,60	16.630.845,91	9
ZADARSKA	141.986.932,85	404	4,74	20.714.830,55	15
OSJEČKO-BARANJSKA	159.831.314,43	393	5,34	39.884.375,41	25
ŠIBENSKO-KNINSKA	83.553.892,08	221	2,79	11.586.153,46	5
VUKOVARSKO-SRIJEMSKA	72.227.440,35	196	2,41	10.260.453,00	7
SPLITSKO-DALMATINSKA	405.987.958,80	887	13,56	108.100.344,76	47
ISTARSKA	214.576.873,91	527	7,17	40.676.235,69	21
DUBROVAČKO-NERETVA.	64.174.726,32	155	2,14	16.598.783,14	9

MEDIMURSKA	51.325.125,66	116	1,71	15.731.686,40	10
ZAGREBAČKA	215.137.132,49	544	7,18	40.816.386,56	25
GRAD ZAGREB	825.378.306,75	1861	27,56	196.187.463,75	88
Ukupno	2.994.445.942,81	7180	100	671.999.555,46	338

Izvor: <http://duznici.porezna-uprava.hr/fo/svi/1.html>

Porezni dug za pravne osobe iznosi gotovo 7 milijardi kuna sa 3 766 dužnika, a broj osoba koje su dužne više od milijun kuna je 1 340 dužnika i iznosi 35,58 %, a njihov dug iznosi 5.618.651.790,00 kuna ili 81,37% ukupnog duga. Iz javno objavljenih informacija vidljivo je da informacije imaju ključnu važnost, te ih je potrebno samo analizirati, ali i postupati prema njima. Profesor Tuđman navodi da se 90% informacija upravo koristi iz otvorenih izvora, 9% su različiti izvori najčešće SIGINT (*Signal Intelligence*), a najmanje 1 do 2% od ukupnog broja su podaci prikupljeni iz ljudskih izvora (Tuđman, 2000: 63).

Tablica 2: Porezni dug pravnih osoba, 30. srpnja 2016.

Županija	Porezni dug – pravne osobe		%	dužnici iznad 1 mil. kuna	
KRAPINSKO-ZAGORSKA	46.445.119,69	51	0,67	26.235.269,88	11
SISAČKO-MOSLAVAČKA	82.537.847,10	54	1,20	64.879.803,46	19
KARLOVAČKA	112.128.043,99	54	1,62	87.974.688,16	16
VARAŽDINSKA	55.309.289,10	52	0,80	35.650.857,39	15
KOPRIVNIČKO-KRIŽEVAČKA	122.861.659,86	66	1,78	96.812.675,63	18
BJELOVARSKO-BILOGORSKA	61.702.456,31	39	0,89	50.175.801,71	16
PRIMORSKO-GORANSKA	485.370.921,56	265	7,03	406.137.247,79	109
LIČKO-SENJSKA	20.759.460,86	14	0,30	14.412.705,35	3
VIROVITIČKO-PODRAVSKA	31.611.677,11	19	0,46	26.005.501,09	9
POŽEŠKO-SLAVONSKA	23.114.746,13	13	0,33	21.960.356,91	10
BRODSKO-POSAVSKA	115.287.042,56	115	1,67	89.218.222,12	26
ZADARSKA	121.432.447,13	98	1,76	81.200.499,67	28
OSJEČKO-BARANJSKA	156.536.456,58	89	2,27	126.370.320,08	34
ŠIBENSKO-KNINSKA	110.894.243,41	76	1,61	83.173.434,29	26
VUKOVARSKO-SRIJEMSKA	92.245.407,32	62	1,34	67.485.667,31	20
SPLITSKO-DALMATINSKA	710.024.712,20	461	10,28	555.842.436,46	171
ISTARSKA	225.301.783,50	144	3,26	171.189.146,27	40
DUBROVAČKO-NERETVA.	88.263.683,94	64	1,28	66.094.848,57	24
MEDIMURSKA	69.027.252,89	66	1	48.755.883,71	24
ZAGREBAČKA	492.780.304,07	323	7,14	374.961.469,44	109
GRAD ZAGREB	3.681.376.540,45	1641	53,31	3.124.114.955,66	612
Ukupno	6.905.011.095,76	3766	100	5.618.651.790,95	1340

Izvor: <http://duznici.porezna-uprava.hr/fo/svi/1.html>

7. TAMNA BROJKA

Horvatić navodi da je tamna brojka jako važna, jer bi se tek njezinim uključivanjem (kad bi to bilo moguće) dobila potpuna slika te društvene pojave. No, koliko je značenje nepoznavanja pojavnih oblika iz područja tamne brojke ovisi o tome koliko je ta brojka apsolutno velika i u odnosu prema preostalom poznatom djelu kažnjivih ponašanja (Horvatić, 1998: 50.). Wehner iz Njemačke tvrdi da se ovisno o vrsti kažnjivog ponašanja odnos tih ponašanja prema onima za koje se zna kreće od 1 : 2 do čak 1 : 1000! (Horvatić, 1998: 50.).

Kada bi porezni dug stavili u omjer 1 : 2 dobio bi se zastrašujuć podatak jer je i sada enorman. Tu dolazimo do glavnog uzroka fenomenologije, a to je "rad na crno", a time i do utaje poreza i drugih davanja. Lovrinčević i suradnici su na temelju istraživanja dali procjenu da je siva ekonomija u Hrvatskoj 2002. iznosila 20,1 milijardu kuna (Šimović i suradnici, 2007: 606).

Prema statističkim pokazateljima kaznenog djela utaje poreza i drugih davanja "uopće i nema" jer je u razdoblju od 2004. do 2013. evidentirano samo 64 kaznenih djela godišnje što čini udio od 0,1% svih kaznenih djela.

8. ZASTARA

Upravo zbog masovnosti poreznog duga postoji velika bojazan da mnogi predmeti budu obuhvaćeni zastarom. Žunić Kovačević je navela da su suvremene države, suočene s globalnom krizom i narušavanjem fiskalnog sustava i njegove kohezije, poduzele brojne korake u izgradnji učinkovitijega dijela toga sustava – poreznog sustava (Žunić Kovačević, 2014: 89). Tako su u tim nastojanjima mnoge države gotovo jedinstveno krenule u zajedničku borbu, primjerice protiv porezne utaje, poreznih kaznenih djela i izbjegavanja plaćanja poreza, što je u mnogim državama dovelo do produljenja zastarnih rokova u oporezivanju i ukidanju zastare za slučajeve porezne utaje (Žunić Kovačević, 2014: 89.).

Zastara prava na naplatu poreza, kamata i troškova ovrhe počinje teći nakon isteka godine u kojoj je porezni obveznik sam utvrdio poreznu obvezu ili nakon isteka godine u kojoj je porezno tijelo utvrdilo poreznu obvezu, kamate i troškove ovrhe (čl. 94. st. 6. OPZ). Za utvrđivanje tijeka zastarnog roka bitno je razlikovati je li poreznu obvezu porezni obveznik sam utvrdio, ili je poreznu obvezu utvrdilo porezno tijelo (Prelević, 2014: 164). U prvom slučaju, kada je poreznu obvezu utvrdio porezni obveznik, zastara počinje teći istekom godine u kojoj je porezna obveza utvrđena. Međutim, u drugom slučaju, kada je poreznu obvezu utvrdilo porezno tijelo, zastara počinje teći istekom godine u kojoj su obveze utvrđene odnosno kada je porezno rješenje postalo ovršno, neovisno o godini za koju se utvrđuju, odnosno o godini u kojoj ih je trebao utvrditi porezni obveznik (Prelević, 2014: 164). Prijedlog je da se za prekršajnu odgovornost produlje zastarni rokovi u Općem poreznom zakonu, a time i Prekršajnom zakonu, a kod kaznenih djela utaje poreza ili carine (čl. 256. st. 2. KZ-a) predviđena je kazna zatvora u trajanju od jedne do deset godina te nema potrebe za njezinim povećanjem.

9. ZAKLJUČAK

Porezni dug koji je javno objavljen upućuje na to da bi tijela kaznenog progona trebala puno intenzivnije surađivati. Prijedlog je da *de lege ferenda* Državno odvjetništvo preuzme koordinativnu ulogu jer je vidljivo da se dosadašnjim načinom rješavanja neće puno postići, naprotiv nekoliko će milijardi kuna otići u zastaru, a poreznim dužnicima ostat će "protupravno" stečena korist.

Analiza poreznog duga pokazala je da manji broj osoba duguje znatne novčane iznose. To je operativno-interesantna informacija za sveobuhvatno postupanje tijela kaznenog progona za podnošenje odgovarajućih pismena, a još važnije za naplatu državnih potraživanja jer zaista je neshvatljivo da netko može svoj porezni dug multiplicirati u enormne iznose unatoč svim međunarodnim izvorima koji su implementirani i transponirani u naš pravni poredak.

LITERATURA

1. Adams, Charles F. (2006). *Za dobro i zlo: utjecaj poreza na kretanje civilizacije*. Institut za javne financije.
2. Cvitanović, L. *Aktualna problematika zastare u hrvatskom kaznenom zakonodavstvu*. Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, br. 2/2006., str. 505-521.
3. Dujmović, Z. (2016). *Predavanja iz kolegija Istraživanje imovinskog kriminaliteta* (neobjavljen udžbenik), Zagreb.
4. Đurđević, Z. *Konvencija o zaštiti financijskih interesa europskih zajednica - nastanak, sadržaj i implementacija*. Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, br. 2/2007., str. 921-966.
5. Filipović, H. *XXVIII. redovno savjetovanje Hrvatskog udruženja*. Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, br. 1/2016., str. 223-229.
6. Golubinek, R., Bolta, D., Đak-Horvatić, J., Turkalj-Dragosavac, D. (2007). *Financijske istrage i oduzimanje imovine stečene kaznenim djelima*. Priručnik za obuku policije, državnih odvjetnika i sudaca, Strasbourg.
7. Jelčić, B., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N. (2008). *Financijsko pravo o financijska znanost*. Zagreb: Narodne novine.
8. Klier, D. *Aktualna problematika otkrivanja, prijavljivanja i procesuiranja utaja poreza-državnoodvjetnički aspekt*. Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, br. 2/2007., str. 785-800.
9. Krapac, D. (1995). *Engleski kazneni postupak*. Pravni fakultet u Zagrebu.
10. Lovrinčević, Ž., Marić, Z., Mikulić, D. *Maastrichtski kriteriji i uključivanje sive ekonomije – slučaj Hrvatske*. Privredna kretanja i ekonomska politika, br. 106, 2006., str. 30-65.
11. Madžarević-Šujster, S. *Procjena porezne evazije u Hrvatskoj*. Financijska teorija i praksa, br. 1/2002., str. 117-144.
12. Matković, B. *Prekršajna i kaznena odgovornost za neplaćanje poreza i carine*. Računovodstvo i porezi u praksi, Zagreb, br. 4/2014., str. 98-100.

13. Novoselec, P., Novosel, D. *Nezastarijevanje kaznenih djela ratnog profiterstva i kaznenih djela iz procesa pretvorbe i privatizacije*. Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, br. 2/2011., str. 603-620.
14. Pavišić, B., Modly, D., Veić, P. *Kriminalistika 2*. Dušević&Kršovnik, Rijeka.
15. Prelević, B. *Zastara u poreznom postupku*. Računovodstvo i porezi u praksi, br. 5/2014., str. 161-172.
16. Roksandić Vidlička, S., Šamota Galjer, M. *Političko-gospodarski kriminalitet i prošireno oduzimanje imovinske koristi: Quo vadis, Hrvatska?*. Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, br. 2/2015., str. 523-557.
17. Savić, D. (2015). *Organizirani kriminal (ne)prepoznata prijetnja*. Naklada Jesenski i Turk, Zagreb.
18. Šimović, J., Rogić Lugarić, T., Cindori, S. *Utaja poreza u Republici Hrvatskoj i mjere za njezino sprječavanje*. Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, br. 2/2007., str. 591-617.
19. Tuđman, M. (2000). *Izvjescnice, znanje i sigurnosna kultura*. Zavod za poslovna istraživanja, Zagreb.
20. Žunić Kovačević, N. *"Europeizacija" hrvatskog poreznog postupnog prava o dosadašnjim neuspjesima kroz prizmu zadanih i imperativnih promjena*. Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske, br. 1/2014., str. 78-91.
21. *Konvencija Vijeća Europe o pranju, traganju, privremenom oduzimanju i oduzimanju prihoda stečenoga kaznenim djelom i o financiranju terorizma – Zakon o potvrđivanju Konvencije Vijeća Europe o pranju, traganju, privremenom oduzimanju i oduzimanju prihoda stečenoga kaznenim djelom i o financiranju terorizma*. NN - MU 5/08. Zagreb: Narodne novine.
22. *Opći porezni zakon*. NN 147/08., 18/11., 78/12., 136/12., 73/13., 26/15., 44/16. Zagreb: Narodne novine.
23. *Zakon o naplati poreznog duga uzrokovanog gospodarskom krizom*. NN 94/13. Zagreb: Narodne novine.
24. *Zakon o naplati poreznog duga fizičkih osoba*. NN 55/13. Zagreb: Narodne novine.

Summary

Hrvoje Filipović

Detection of crimes and contraventions in tax evasion / tax fraud or money laundering?

The author draws attention to the problem of achieving mass (illegal) material gain for non-payment of the tax debt to the state. Tax money owed to the state only for self-employed natural persons and legal persons is about 10 billion kuna, and undermines the economic stability of the country, and thus national security. In the tax debt there are neither classic victims nor even "damaged" party. "The issue" is just who should deal with these crimes or contraventions because it is a "mass" phenomena, and because of the statute of limitations many people can avoid the obligation to pay the tax debt, thereby significantly inflict damage to the Croatian budget. Paying taxes to the state is a *conditio sine qua non*, and therefore the proposal *de lege ferenda* for much stronger inter-agency cooperation in order to solve this pressing issue is of vital importance.

Key words: tax debt, the detection of crime, database, the statute of limitations.