

Berislav Matković, dipl. iur.

Prekršajna i kaznena odgovornost za neplaćanje poreza i carine

Potrebno je razlikovati pojam izbjegavanja plaćanja poreza od porezne utaje. O tome ovisi radi li se o prekršajnoj ili kaznenoj odgovornosti poreznog obveznika za neplaćanja poreza ili carina.

1. Uvodno

Razlika između izbjegavanja plaćanja poreza i porezne utaje veoma je mala (fluidna) te porezno izbjegavanje može veoma lako preći 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.

Pri izbjegavanju plaćanja poreza porezni obveznik se samo služi ponuđenim mogućnostima koje država pruža u cilju plaćanja manjeg poreza ili potpunog oslobođenja od obveze plaćanja poreza.

Iako je granica između izbjegavanja plaćanja poreza i utaje poreza tanka ipak valja istaći 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 u cilju da se ne plati porez ili da se plati manje nego što je propisano.

Ako bi željeli definirati poreznu utaju onda možemo reći da je to nezakonito izbjegavanje porezne obveze te da predstavlja nezakonite radnje ili propuštanja kojima se porezna obveza prikriva ili izbjegava u cilju plaćanja manjeg poreza nego što zakon propisuje.

Na poreznu utaju utječe više faktora, od visine poreznog opterećenja, pravedne raspodjele poreznog tereta, pa do poreznog morala, koji je mora se priznati jako nizak.

Polazeći od vrsta poreza možemo navesti najčešće oblike utaje poreza i to: kod poreza na dodanu vrijednost, neizdavanje računa kod gotovinskog plaćanja; kod poreza na dohodak utaja poreza je posljedica rada na crno, neplaćanja poreza i doprinosa, prijavljivanje

zaposlenih na minimalnu plaću i isplate dijela plaće u gotovini; kod poreza na dobit stvaranje fiktivnih troškova različitih oblika kako bi se umanjila osnovica za oporezivanje, itd.

2. Neplaćanje poreza prekršaj ili kazneno djelo?

U cilju sprečavanja neplaćanja poreza država ima na raspolaganju represivne mjere i to vođenje prekršajnog postupka i podnošenje kaznenih prijava protiv poreznih obveznika koji izbjegavaju plaćanje poreza. Česta je dilema kod ovlaštenih službenika koji su u situaciji da to moraju učiniti, vezana za pitanje kada utvrđenu činjenicu neplaćanja poreza okarakterizirati kao prekršaj, a kada kao kazneno djelo. Do toga dolazi što su obilježja kaznenog djela iz članka 256. Kaznenog zakona Utaja poreza ili carine identična i za prekršajne kazne koje su zapriječene za pojedine radnje koje za posljedice imaju neplaćanje poreza ili plaćanje manjeg iznosa poreza od onog kojeg bi trebalo platiti. Naime u radnji izvršenja kaznenog djela utaje poreza i carine sadržana su i obilježja poreznih prekršaja. Greška u knjiženju koja bi imala za posljedice manju poreznu osnovicu, a samim tim i manje plaćeni porez ne mora se smatrati utajom poreza, bez obzira što postoje ostali formalni uvjeti koji karakteriziraju to kazneno djelo, ako ne postoji namjera da se takvim knjiženjem plati manje poreza. Tako npr. ako je netko pogrešno obračunao amortizaciju i time iskazao veće troškove, odnosno manju poreznu osnovicu, te platio manji porez na dobit, ne znači da je samim tim počinio kazneno djelo utaje poreza.

Postojanje namjere se u svakom slučaju cijeni, ona se ne može automatski pretpostaviti. Imajući u vidu navedeni primjer obračuna amortizacije možemo zamisliti situaciju da je u nekoj velikoj tvrtki knjigovođa pogrešno obračunao amortizaciju, te je ta tvrtka platila manji porez, a dotični budući da radi za svoju plaću od toga nema nikakve koristi, tu po našem mišljenju nema mjesta kaznenoj prijavi. Međutim ako je netko u maloj tvrtki koji je ujedno i vlasnik tvrtke napravio istu stvar, budući da je on itekako zainteresiran da plati manji porez onda pitanje namjere treba drukčije cijeliti, što isto tako ne znači automatski da se radi o kaznenom djelu, nego treba razmotriti i druge okolnosti koje bi upućivale na mogućnost kaznenog djela.

Posljedica te radnje je uvijek ista, a to je manje plaćen porez u državni proračun. Međutim sankcije su veoma različite ovisno o tome da li je u pitanju prekršaj ili kazneno djelo.

Počinitelj mora biti svjestan da daje lažne podatke o relevantnim činjenicama radi izbjegavanja plaćanja poreza ili carine. To je tzv. subjektivno obilježje ovog kaznenog djela. To za počinjenje poreznog prekršaja nije nužno, jer kod prekršajne odgovornosti često se može raditi i o tzv. objektivnoj odgovornosti. Kako utvrditi odgovornu osobu prilikom obavljanja nadzora kod nekog poreznog obveznika? To je kod prekršaja lakše. Obično ako se radi o obrtniku podnosi prijava protiv njega, a ako je u pitanju manja tvrtka, onda protiv direktora koji je obično i vlasnik tvrtke. Kada je u pitanju veća tvrtka onda se odgovornost traži prema važećim aktima društva, pa to može biti npr. financijski direktor, šef računovodstva, direktor sektora ovisno o kakvom se prekršaju radi. Ako je npr. neki odvjetnik koji obavlja samostalnu djelatnost ili vodoinstalatier obrtnik odgovoran za netočno podnesenu poreznu prijavu poreza na dohodak, odnosno za na taj način počinjen porezni prekršaj iako objektivno za taj posao nije educiran, a ima knjigovođu, onda se njegova odgovornost sastoji u tome što je on potpisao i podnio tu prijavu, bez obzira što je on nije sastavio. Naravno ovisno o ugovoru što ga ima sa knjigovodstvenim servisom koji mu vodi poslovne knjige i sastavlja izvješća on ima regresno pravo da se namiri od istoga. Međutim u praksi su veoma rijetki ti slučajevi, a često se dešava da nikakav ugovor o vođenju knjigovodstva ni ne postoji. Objektivno gledajući krivci za učinjene prekršaje su uglavnom oni, a rijetki su slučajevi da je knjigovođa pogriješio, pa da je radi toga došlo do prekršaja.

Kaznena prijava za porezno kazneno djelo podnosi se protiv fizičke osobe za koju se smatra da je odgovorna za isto, u slučaju da se utvrdi da je **namjernim radnjama** neprijavlivanja, prikrivanja ili iskazivanja lažnih podataka u predanim poreznim prijavama u namjeri izbjegavanja plaćanja poreza ili drugih javnih davanja oštetila državni proračun.

Potrebno je dobro razmisliti prije nego se podnese kaznena prijava te procijeniti da li su se stekli svi uvjeti koji moraju biti ispunjeni da bi neka radnja bila tretirana kao kazneno djelo, ili se možda treba podnijeti prekršajna prijava. Kada se podnese kaznena prijava za porezno kazneno djelo koje u sebi sadrži i obilježja poreznih prekršaja, onda se ne mogu podnositi optužni prijedlozi za te prekršaje, a isto tako i obratno, ako je za neko djelo podnesen optužni prijedlog za prekršaj, onda se ne može za isto djelo podnositi i kaznena prijava.

Ovo je osobito bitno kada se zna da postoji praksa Europskog suda za ljudska prava od 25.06.2009. godine po zahtjevu broj 55759/07 (Maresti protiv R.H.) po kojoj je presuđeno da se ne može dva puta suditi za isto djelo. Naime u tom predmetu prekršajni sud je kaznio podnositelja zahtjeva, a žalbeni sud je potvrdio presudu Općinskog suda po kojoj je podnositelj zahtjeva osuđen za isto djelo za koje ga je već kaznio Prekršajni sud. Dakle, kada se porezni obveznik prekršajno kazni za neku protupravnu radnju, onda ne može kod istog činje-

ničnog opisa odnosno za istu radnju biti i kazneno odgovoran. U tom smislu postoji Privremena uputa Državnog odvjetništva i Porezne uprave o postupanju državnih odvjetnika i Porezne uprave u kaznenim i prekršajnim predmetima u kojima je izgledna povreda načela „ne bis in idem“ (ne dva puta o istoj stvari) Klasa:215-01/10-01/48, Ur.br: 513-07-21-05/10-3 od 02.srpnja 2010. godine.

Po našem mišljenju pitanje da li je netko s umišljajem počinio protupravnu radnju kako bi platio manje poreza ili je to napravio iz neznanja-nenamjerno nije moguća razdjelnica pri donošenju odluke da li je neko djelo prekršaj ili kazneno djelo, odnosno da li je neka protupravna radnja u domeni prekršaja ili kaznenog djela.

Koje je pravilo po kojem bi se ta razlika bez problema mogla uočiti, te izbjeći eventualne probleme u primjeni. U cilju rješenja ove dileme Porezna uprava je poslala upit Visokom prekršajnom sudu Republike Hrvatske, koji u svom odgovoru navodi:

„U svim slučajevima kada su ostvarena obilježja kaznenog djela iz članka 286. i članka 292. Kaznenog zakona, dakle, kada se radi o namjernom izbjegavanju plaćanja poreza i drugih javnih davanja, te namjernom pribavljanju protupravne imovinske koristi za svoju ili drugu pravnu osobu, kada je s tim ciljem počinitelj propustio podnijeti porezne prijave ili je u porezne prijave unio lažne podatke, te u slučajevima „kružnih“ prijavevara ili nezakonitog izuzimanja imovine društva, ili kada se radi o fiktivnim poreznim obveznicima, Porezna uprava podnosi kaznenu prijavu. U svim drugim slučajevima podnosi se optužni prijedlog za prekršaj.“

Svojom Uputom za otkrivanje i prijavljivanje porezno kaznenih djela Klasa:080-02/11-01/86 Ur.br:513-07-21-00/12-4 od 17.travnja 2012. godine Porezna uprava rješava ovu dilemu na način da određuje kada se podnosi kaznena prijava nadležnom državnom odvjetništvu, a kada se podnosi optužni prijedlog odjelu za prekršajni postupak nadležnog poreznog tijela. U tom smislu se određuje da u slučaju kada je porezni obveznik podnio poreznu prijavu, a u poreznom nadzoru su utvrđene nove, veće porezne obveze, da bi se radilo o poreznom kaznenom djelu potrebno da se utvrde i druge radnje počinitelja (bilo činjenje ili propuštanje), koje ukazuju na njegovu namjeru da utaji porez. Dakle, pored činjenice da je nadzorom utvrđena veća porezna obveza za određeni period od one koja je u prijavi navedena, da bi se to tretiralo kao kazneno djelo potrebno je dokazati i namjeru da se to učini, a to se dokazuje kada se utvrdi da porezni obveznik:

- ne vodi poslovne knjige ili po primjenom zaključku iste ne dostavi poreznom tijelu;
- nema ili ne predoči poslovnu dokumentaciju;
- nije dostupan;
- ako mu je porezna obveza utvrđena procjenom, temeljem dokumentacije pribavljene od drugih poreznih obveznika i poslovnih banaka putem obavijesti o činjenicama bitnim za oporezivanje;
- ako se utvrdi da je u poslovne knjige ili u predane prijave unio neistinite (lažne) podatke.

Da bi neka radnja počinitelja bila kazneno djelo, njome moraju biti ispunjena sva obilježja kaznenog djela, koja prije nego što su se dogodila, moraju zakonom biti propisana kao kazneno djelo.

Pored ovoga navedenom Uputom se propisuje da pri odlučivanju da li se radi o kaznenom djelu ili prekršaju **treba uzeti u obzir cjelokupni odnos poreznog obveznika prema obračunavanju, prijavljivanju i plaćanju poreznih obveza**, a naročito okolnosti:

Prekršajna i kaznena odgovornost za neplaćanje poreza i carine

- visinu novoutvrđene porezne obveze, odnosno kolika je razlika u odnosu na onu koju je porezni obveznik iskazao;
- porezno razdoblje na koje se odnosi novoutvrđena porezna obveza, tj. dužinu vremenskog razdoblja u kojem se porezni obveznik nezakonito ponaša;
- ispunjavanje poreznih obveza u ranijim poreznim razdobljima u smislu zakonitog ili nezakonitog ponašanja u smislu da li je već ranije prekršajno kažnjavan za porezne prekršaje, da li je uredno podnosio porezne prijave i obrasce, da li je u ranijim periodima uredno plaćao porezne obveze, da li ima porezi dug, da li je protiv njega vođen ovršni postupak radi naplate poreznog duga i na kraju
- odnos prema imovini društva, odnosno da li je porezni obveznik imovinu društva koristio u gospodarske svrhe ili ju je nezakonito izuzeo za osobne potrebe.

3. Neke napomene vezane za kazneno djelo utaje poreza ili carine

Za počinjenje kaznenog djela utaje poreza ili carine iz članka 256. Kaznenog zakona potrebna je izravna namjera (*dolus directus*) da se potpuno ili djelomično izbjegne plaćanje poreza, ili carine.

Dakle, za postojanje ovog kaznenog djela bitno je da je počinitelj imao namjeru ili cilj da on ili neka druga pravna ili fizička osoba plati manje ili nikako ne plati porez ili carinu. Ta se namjera dokazuje na način da se namjera počinitelja materijalizira kroz prikrivanje, neprijavaivanje ili lažno prikazivanje podataka bitnih za utvrđivanje propisane obveze ili visine njenog iznosa.

Iz samog teksta kaznenog djela utaje poreza ili carine iz članka 256. kaznenog zakona vidljivo je da postoje dva načina na koji se ostvaruje biće kaznenog djela.

Prvi način je davanjem lažnih podataka o zakonito stečenim dohodima i predmetima ili o drugim činjenicama koje su od utjecaja na utvrđivanje iznosa poreznih obveza.

Drugi način je neprijavaivanje zakonito stečenog prihoda, odnosno premeta ili druge činjenice koje su od utjecaja na utvrđivanje obveza za poreze ili doprinose ili druga javna davanja, a koja je po zakonu dužan prijaviti.

Pored ova dva načina na koji se može ostvariti biće kaznenog djela utaje, uvjet za nastanak ovog kaznenog djela je da iznos obveze čije se plaćanje izbjegava prelazi dvadeset tisuća kuna. To je objektivni uvjet kažnjivosti i on predstavlja materijalno pravnu pretpostavku kažnjivosti.

Iz naprijed navedenog da se zaključiti da se kazneno djelo utaje može ostvariti tako da se podnese prijava stečenog dohotka ali sa lažnim podacima, krivotvorena na način da se plati manji porez nego je zakonom propisano, ili na način da se prijava nikako ne podnese, odnosno da se stečeni dohodak nastoji sakriti tako da se uopće ne prijavljuje kako bi se izbjeglo plaćanje poreza.

Pri ocjeni da li podnijeti kaznenu prijavu ili optužni prijedlog za prekršaj treba uzeti u obzir sve okolnosti iz kojih je vidljiv cjelokupan odnos poreznog obveznika prema obračunavanju, prijavaivanju i plaćanju poreznih obveza.

Veoma često se dešava stjecaj kaznenog djela utaje poreza i kaznenog djela krivotvorenja službene ili poslovne isprave iz članka 279. Kaznenog zakona. To imamo u slučaju kada se lažna isprava ili krivotvorena isprava, odnosno djelomično preinačena isprava upotrijebi kao sredstvo za počinjenje kaznenog djela utaje poreza, doprinosa ili drugih javnih davanja.

Stavkom 3. članka 256. Kaznenog zakona propisano je da ako bi djelo iz stavka 1. i 2. ovog članka dovelo do smanjenja ili neutvrđenja porezne obveze velikih razmjera, počinitelj će se kazniti većom kaznom. Drugim riječima propisuje se tzv. kvalificirani oblik kaznenog djela.

Postavlja se pitanje što je to šteta velikih razmjera, kako u praksi to odrediti. To je sada ostavljeno da odredi sudbena vlast.

Ovo po našem mišljenju nije najsretnije rješenje, jer stupanj društvene opasnosti za kvalificirani oblik kaznenog djela utaje treba odrediti zakonodavna, a ne sudbena vlast.

Obzirom na ovakvu zakonsku odredbu Vrhovni sud Republike Hrvatske zauzeo je pravno stajalište o tome što se smatra „štetom velikih razmjera“ na sjednici Kaznenog odjela dana 18.IX. 2006. godine koje citiramo:

„Nakon donošenja Zakona o izmjenama i dopunama kaznenog zakona od 9. lipnja 2006. godine, Kazneni odjel Vrhovnog suda na sjednici održanoj 18. rujna 2006. godine donio je pravno shvaćanje (broj Su-IV-155/06-6) da zakonsko obilježje „šteta velikih razmjera“ kod kaznenog djela iz čl. 286. st. 2. Kaznenog zakona postoji kada vrijednost prouzročene štete prelazi 300.000,00 kuna. Ovo pravno shvaćanje primjenjivat će se od 1. listopada 2006. godine.“

Na kraju treba napomenuti da je za kazneno djelo iz stavka 1. zapriječena kazna zatvora od šest mjeseci do pet godina, a za djelo iz stavka 3. kazna zatvora u trajanju od jedne do deset godina.

Treba naglasiti da je za postojanje kaznenog djela potrebno je da je porezni obveznik zakonito obavljao djelatnost, odnosno da se neprijavaivanje odnosi na zakonito stečen prihod. Na nezakonito stečen prihod ne postoji nikakva obveza glede prijavaivanja poreza, jer bi takva obveza bila proturječna načelu da nitko nije dužan podnositi protiv sebe prijavu za kazneno djelo ili prekršaj. Radi se dakle o stajalištu DORH-a da „iako se radi o utaji poreza, to kazneno djelo postoji samo kad se radi o legalnim prihodima i utaji tih prihoda.“

Prilikom podnošenja kaznene prijave moraju se priložiti svi raspoloživi dokazi koji su prikupljeni u tijeku poreznog nadzora. Treba imati u vidu činjenicu da je zapisnik o poreznom nadzoru kod prekršajnog postupka je dokaz, dok po mišljenju Vrhovnog suda u kaznenom postupku to nije dovoljan dokaz nego se u tijeku kaznenog postupka vrši financijsko vještačenje poslovne dokumentacije za konkretni poslovni događaj.

Također mora se naglasiti da je bitan uvjet da bi postojalo kazneno djelo je činjenica da li je nastupila šteta za državni proračun. Ako nema štete po državni proračun onda nema ni mogućnosti podnošenja prijave za utaju poreza. Kao posljedicu kaznenog djela za koji se podnosi prijava potrebno je uvijek navesti iznos štete koji je pretrpio državni proračun (iznos manje plaćenog poreza, doprinosa, carine ili drugih javnih davanja).

U kaznenoj prijavi za utaju poreza podnosi se i prijedlog za ostvarenje imovinskopravnog zahtjeva u kaznenom postupku u iznosu utajenog poreza.

Uz presudu za utaju poreza oduzima se i stečena imovinska korist, tako da nitko ne može zadržati korist od porezne utaje.