

ТМ	Г. XXXIII	Бр. 3	Стр. 823 - 836	Ниш	јул - септембар	2009.
----	-----------	-------	----------------	-----	-----------------	-------

UDK 343.359.2

Прегледни чланак

Примљено: 5.2.2009.

Драган Јовашевић

Правни факултет

Ниш

ПОРЕСКА УТАЈА У НОВОМ КРИВИЧНОМ ПРАВУ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

Резиме

У циљу ефикасног, благовременог и квалитетног остваривања својих задатака и функција, све државе данас успостављају порески систем који треба да обезбеди потребна средства за функционисање државе уопште. Избегавање плаћања утврђених пореза и других јавних дажбина од стране пореских обвезника, директно доводи у питање остваривање бројних државних функција. Стога све савремене државе предвиђају веома разуђен систем различитих деликата: кривичних дела, привредних преступа и прекршаја за која су предвиђене различите врсте санкција за физичка или правна лица, односно предузетнике који се нађу у улози учинилаца ових деликата. На овај се начин, с једне стране, тежи законитом и ефикасном утврђивању казнене одговорности учинилаца пореских деликата од стране надлежних државних органа и, с друге стране, овај систем треба превентивно да делује у правцу подизања опште пореске дисциплине у друштву. У овом раду се анализирају теоријске и практичне карактеристике пореске утаје као основног фискалног, пореског кривичног дела и једног од најзначајнијих облика пореске евазије.

Кључне речи: порез, јавне дажбине, избегавање, непријављивање, закон, кривично дело, одговорност, казна

Уводна разматрања

Пореска кривична дела¹, посебно пореска утаја (eng. – tax evasion, franc. – fraude fiscale, nem. – steuerbetrug) представљају изузетно

jovas@prafak.ni.ac.yu

¹ Д. Јовашевић, М. Гајић Гламочлија, Пореска утаја – облици испољавања и мере заштите, Београд, Беосинг, 2008. године, стр. 98-116.

друштвено опасна понашања појединаца и група односно правних лица (предузећа, установа или других организација), којима се кршењем прописа непосредно или посредно угрожавају финансијски интереси целе друштвене заједнице и то првенствено кроз наношење великих штета фискалном систему и систему јавних прихода уопште.² Закон о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије³ после измена и допуна из јула 2005. године (Службени гласник Републике Србије број 61/2005) у чл. 135. изричито дефинише појам пореских кривичних дела. Према овим законским решењима пореска кривична дела су сва кривична дела утврђена позитивним законодавством наше земље (пореским и другим законима) која за могућу последицу имају потпуно или делимично избегавање пореза, сачињавање или подношење фалсификованих докумената од значаја за опорезивање, угрожавање наплате пореза и пореске контроле, недозвољени промет акцизних производа и друге незаконите радње које су у вези са избегавањем или помагањем у избегавању плаћања пореза.

Када се има у виду огроман значај који фискални систем, његово уредно, благовремено, потпуно и квалитетно остварење има за постојање, одржање па и развој државе односно друштва, онда је посебно јасно од колике је важности да се држава, широком лепезом различитих мера, средстава, начина и поступака предузетих од различитих субјеката на свим нивоима, супротстави различитим облицима и видовима неплаћања, прикривања, непријављивања или избегавања плаћања пореза, доприноса и других прописаних обавеза које представљају јавне дажбине, односно јавни приход⁴.

Основу пореских кривичних дела, без обзира о ком облику или виду испољавања се ради у конкретном случају, чине различите појавне манифестације пореске евазије (лат. бежање, избегавање), посебно када се има у виду да евазија пореза представља уједно и најзначајнији облик сиве економије. Сива економија се, практично, може појавити у веома различитим областима делатности, као што су: производња и промет робе и услуга, тржиште рада и радни односи, грађевинарство, стамбено-комунална делатност, промет непокретности. Но, са аспекта државних интереса сигурно је да су најзначајнији они облици сиве економије који се појавно манифестују у сфери нарушавања, угрожавања или повређивања фискалног (пореског) система.

² Д. Јовашевић, Лексикон кривичног права, Службени гласник, Београд, 2006. године, стр. 642.

³ Д. Јовашевић, Закон о порезу на додату вредност са коментаром и пратећим прописима, Службени лист, Београд, 2005. године, стр. 45-47.

⁴ Ђ. Павловић, Д. Јовашевић, Збирка пореских закона са коментаром, Службени лист, Београд, 2004. године, стр. 43-52.

Облици испољавања пореске евазије

Различити облици избегавања плаћања пореза представљају, заправо, само различите облике и видове испољавања пореске евазије. Посебан облик ове евазије јесте избегавање плаћања пореза на приходе од незаконитих радњи⁵. Опредељење пореских обвезника да у потпуности или делимично избегну плаћање пореза и других доприноса зависи у првом реду од интензитета отпора плаћању пореза. Тај интензитет отпора зависи од више елемената који се могу свести на следеће: 1) висина пореског оптерећења, 2) намена трошења средстава прикупљених порезом, 3) порески облик и 4) мишљење јавности да ли је порез правичан или не.⁶

Дакле, разликују се два облика пореске евазије – законита и незаконита. Наиме, законита или, како је још називају поједини аутори, допуштена пореска евазија⁷ обухвата поступке помоћу којих порески обвезник избегава плаћање пореза потпуно или делимично на један од следећих начина: 1) променом места пребивалишта или боравишта, 2) смањењем или одустајањем од потрошње опорезиваних производа или услуга и 3) проналажењем празнина (рупа) у закону. Самим моментом доспелости порески обвезник пада у дужничку доцњу за плаћање свог пореског дуга. А та доспелост представља својство пореског дуга да му је наступио рок испуњења – који је иначе одређен у закону и чијим пропуштањем се чини штетно и противправно понашање.⁸

Други облик пореске евазије представља незаконита или недопуштена евазија. Незаконитом евазијом појединац као порески обвезник долази под удар закона и казнене репресије. Наиме, у овом случају долази до кршења прописа у већој или мањој мери, при чему се наносе непосредне, директне штете друштвеној заједници. Овде се, дакле, ради о противправним, противзаконитим, недопуштеним и кажњивим делатностима управљеним директно против пореског (фискалног) система земље. Ова се незаконита евазија може јавити у два вида који су и најкарактеристичнији за модерне правне и друштвене системе. Први облик недопуштене пореске евазије је пореска утаја, пореска дефраудација или утаја пореза и доприноса односно избегавање плаћања пореза.

Наиме, незаконита евазија обухвата различите поступке пореских обвезника који су усмерени на избегавање плаћања пореза, а

⁵ Д. Гњатовић, Финансије и финансијско право, Полицијска академија, Београд, 1999, страна 139.

⁶ Д. Поповић, Наука о порезима и пореско право, Београд, 1997, стр. 450-451.

⁷ Б. Јелчић, Наука о финансијама и финансијско право, Загреб, 1990, страна 183-184.

⁸ О. Buhler, G. Strickdrodt, *Steuerrrecht*, Band 1, *Allgemeiner Steuerrrecht*, Wiesbaden, 1960, страна 365.

којима се крши закон. Да би утајили порез, обвезници на недозвољен начин прикривају целу или пак један део своје имовине или објекта опорезивања. Циљ утаје пореза јесте смањене пореског дуга. Стога се у теорији може разликовати, зависно од објекта према коме се предузима радња пореске утаје, потпуна или непотпуна утаја пореза.⁹ Незаконита пореска евазија или утаја пореза или избегавање плаћања пореза је кажњива. Све савремене државе, па и све државе, од свог постанка су се на различите начине и различитим мерама супротстављале овим кажњивим делатностима пореских обвезника. У тој борби за ефикасније спровођење пореске дисциплине примењују се различите превентивне, али и репресивне мере. При том, важну улогу у превенцији незаконитог избегавања плаћања пореза има и свођење пореског терета у разумне оквире, чиме се ублажавају фактори који доприносе повећању интензитета отпора плаћању пореза.¹⁰

Иначе, у теорији се могу наћи и таква мишљења према којима је незаконита пореска евазија један од кључних узрока постојања сиве економије. Овај појам заправо обухвата све противзаконите привредне активности које су усмерене на стицање економске користи за лице које обавља те активности, а не штету државе и лица која на легалан начин обављају привредне делатности. Овде се, дакле, ради о обављању економске активности мимо релевантних правних прописа или против њих. Сиву економију у литератури неки аутори још називају и неопорезованом, неформалном, црном, подземном или незваничном економијом. Но, без обзира на то који од наведених термина користе поједини аутори, готово су сви сагласни да је овде реч о активностима са којима нешто није у реду или није у реду нешто у вези са информацијама о овим активностима.¹¹

Појам и елементи кривичног дела пореске утаје

Међу кривичним делима против привреде по свом значају, природи и карактеру издвајају се пореска, фискална кривична дела. Њих има више врста. Основно кривично дело ове врсте је пореска утаја предвидјена у чл. 229. Кривичног законика Републике Србије¹² (чијим ступањем на снагу 1. јануара 2006. године је укинута кривично дело избегавање плаћања пореза које је иначе било предвиђено у члану 172. Закона о пореском поступку и пореској администрацији

⁹ Д. Ђатовић, Финансије и финансијско право, оп. цит., страна 142.

¹⁰ International Bureau of Fiscal Documentation: International Tax Avoidance and Evasion, Amsterdam, 1981, стр. 21.

¹¹ W. Begeer, V.H.K. Tuinen, The Statistical Representation of the Informal Economy, Quarterly Journal of the Central Bureau of Statistics, Vol. 1, број 3/1986, стр. 77.

¹² Д. Јовашевић, Кривични законик Републике Србије са уводним коментаром, Службени лист, Београд, 2006. године, стр. 87-91

(који је нешто раније укинуо одредбу члана 154. Кривичног закона Републике Србије – кривично дело пореске утаје).¹³

Наиме, избегавањем законске обавезе плаћања одређеног новчаног износа у корист државе наноси се штета друштвеним интересима, угрожавају се фондови и установе социјалне заштите односно функционисање свих буџетских институција и послова¹⁴. Доношењем Закона о пореском поступку и пореској администрацији¹⁵ у члану 172. предвиђено је било кривично дело под називом: “Избегавање плаћања пореза”¹⁶. Данас је кривично дело пореске утаје предвиђено у одредби чл .229. Кривичног законика Републике Србије, у глави двадесет другој, у групи кривичних дела против привреде. Дело се састоји у давању лажних података о законито стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање пореских обавеза или у непријављивању законито стеченог прихода, предмета или других чињеница у случају обавезне пријаве или на други начин прикривању података који се односе на утврђивање пореских обавеза у намери да се потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина при чему износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 150.000 динара.

Објект заштите

Из законског описа кривичног дела пореске утаје произилази да се овде ради о кривичном делу¹⁷ *суи генерис*. Но, у теорији кривичног права има мишљења да се овде ради о специфичном облику кривичног дела преваре, додуше, о делу од преваре, где се преварном радњом оштећује друштво - држава у целини¹⁸. Објект заштите је код овог кривичног дела јесу порез, доприноси и друге пропсиане дажбине (у смислу јавних плаћања). Пошто у оквиру нашег фискалног система има више врста пореза, под овим се појмом у сваком случају подразумева део дохотка или имовине који друштвена заједница одузима од физичких или правних лица (предузећа, установе и других организација), односно предузетника за покриће својих рас-

¹³ Д. Јовашевић, Коментар Кривичног закона Републике Србије са судском праксом, Номос, Београд, 2003. године, стр. 553-558.

¹⁴ “Службени гласник Републике Србије”, Београд, број 10/2002.

¹⁵ “Службени гласник Републике Србије”, Београд, бр. 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003 И 61/2005.

¹⁶ Д. Јовашевић, Коментар Кривичног закона Републике Србије, Номос, Београд, 2003, стр. 553-557.

¹⁷ Љ. Јовановић, Д. Јовашевић, Кривично право, Општи део, Номос, Београд, 2002. године, стр. 56-71

¹⁸ В. Ђурђић, Д. Јовашевић, Кривично право, Посебни део, Номос, Београд, 2006, стр. 456-458.

хода, не дајући при том пореском обвезнику неку непосредну противчинидбу или противдавање¹⁹.

Слична је функција и улога доприноса и других прописаних дажбина које представљају јавни приход у нашем правном систему. И ова давања служе за задовољење заједничких и општих друштвених потреба. Доприноси су, тако, давања која се на основу закона и других прописа плаћају из зарада физичких или правних лица односно предузетника, а ради задовољавања разних друштвених потреба у областима друштвених делатности (као што су: социјална, дечја и здравствена заштита, образовање, просвета, култура, наука, привремена незапосленост или неспособност за рад и привређивање). Тако се као “доприноси” сматрају доприноси социјалног осигурања који су заједно са порезима и другим дажбинама, које представљају јавни приход, објект заштите овог кривичног дела. То, другим речима, значи да избегавање плаћања других јавних прихода (као што су таксе, царине, накнаде разних врста) – не представља објект заштите у смислу овог кривичног дела.

У прилог ових схватања говори и наша судска пракса²⁰, где се под појмом других прописаних доприноса подразумевају све врсте обавеза према друштвеној заједници. При том, према ставу Врховног суда Србије,²¹ приликом одлучивања о оптужби због кривичног дела пореске утаје није неопходно да износ утајене порезе претходно утврђују у управном поступку порески органи. Област фискалног права и права јавних прихода и јавних расхода нам пружа сазнања о мноштву материјално-правних прописа који утврђују поједине видове и облике пореских и других јавних давања, зависно од врсте делатности односно другог вида и извора опорезивања, као и с обзиром на својство пореског обвезника.

Радња извршења кривичног дела

Из законског описа кривичног дела пореске утаје произилази да оно има два облика испољавања. То су основни и тежи, квалификовани облик. Основни облик овог кривичног дела се зависно од предузете радње извршења може појавити у три вида испољавања:²²

1) давање лажних података о приходима, 2) непријављивање прихода и 3) прикривање података. С обзиром на то да је овде реч о специфичном облику кривичног дела преваре²³ неретко се у кривично

¹⁹ Д. Поповић, оп. цит., стр. 450-451.

²⁰ Пресуда Врховног суда Србије Кж. И 32/78.

²¹ Пресуда Врховног суда Србије Кж. И 1815/73.

²² Д. Јовашевић, Коментар Кривичног закона СР Југославије, Службени гласник, Београд, 2002, стр. 34-37.

²³ Д. Јовашевић, Лексикон кривичног права, оп.цит. стр. 689.

правној теорији може наћи схватање²⁴ да је радња овог кривичног дела, најшире узето, преварна делатност. У својој конкретизацији она се може манифестовати алтернативно на два начина: као активна, позитивна делатност (чињење) – *делицта цомиссива* и као пасивна, негативна делатност (нечињење, пропуштање дужности на чињење) – *делицта омиссива*. При том се давање лажних података о приходима или утврђивање мањег износа пореза сматра за активну радњу извршења овог кривичног дела, а непријављивање прихода или неутврђивање пореза се узима као пасивна делатност учиниоца дела.²⁵

Давање лажних података о приходима постоји у случају када се подаци у вези с законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама неистинито, нетачно, неистинито приказују у односу на стварно, објективно постојеће стање (при чему се тражи да се ради о подацима о приходима или предметима који су законито стечени односно о чињеницама које су од утицаја на утврђивање пореских и других јавноправних обавеза). Наиме, ови се приходи приказују у мањим износима од стварно, реално постојећих и остварених и то за период који подлеже опорезивању или се пак приказују већи расходи од стварних или се нетачно, неистинито приказују друге чињенице и подаци који су од значаја за утврђивање висине законом прописане обавезе пореза, доприноса социјалног осигурања или других прописаних доприноса (друге чињенице и подаци могу да се односе на непријављивање тачног броја запослених лица, броја чланова домаћинства или броја деце на школовању, чињенице о запослености брачног друга, времена када настаје одређена обавеза плаћања или места настанка такве обавезе и сл.).

Начини оваквог лажног приказивања одлучних чињеница могу бити у реалном животу веома различити. Тако се могу умањивати остварени приходи у целини или само одређени приходи, само приходи из одређених извора или само они приходи остварени у одређеном временском периоду или у одређеном месту или другом подручју, могу се, даље, умањивати остварени финансијски резултати или се пак могу увећавати трошкови пословања и сл. Битно је да се ово давање лажних података у смислу радње извршења кривичног дела пореске утаје односи на важне, одлучне чињенице које су значајне за утврђивање висине пореских и других обавеза. Давање лажних података о чињеницама које немају утицај на утврђивање пореске обавезе или њене висине односно на утврђивање других прописаних обавеза или доприноса или њихову висину не представља радњу извр-

²⁴ З. Стојановић, О. Перић, Коментар Кривичног закона Републике Србије и Кривични закон Републике Црне Горе са објашњењима, Службени лист СРЈ, Београд, 1996, стр. 244-245.

²⁵ Д. Јовашевић, Коментар Кривичног закона Републике Србије са судском праксом, Номос, Београд, 2003, стр. 556.

шења овог кривичног дела. За постојање дела је потпуно ирелевантно и на који начин и у ком облику се пореска пријава са овако приказаним и презентираним подацима и чињеницама подноси надлежном пореском органу. Та пријава може бити усмена или писмена (што је чешћи случај) или се пак може радити о предочавању, подношењу на увид пореским органима пословних књига и друге документације везане за пословање са лажним, преправљеним, кривотвореним подацима чак и када се ове књиге или документација подносе на захтев пореског органа или самоиницијативно, од пореског обвезника.

Дело пореске утаје ће у овом облику постојати и у случају када се лажни подаци на захтев надлежног пореског органа или пак на иницијативу самог учиниоца дела дају накнадно, као допуна раније поднете пореске пријаве или у поступку контроле прихода (редовне или ванредне односно инспекцијске контроле), или чак и ако су ти лажни подаци и чињенице презентирани као допуна уз пратећу документацију која се подноси уз пореску пријаву.²⁶ Не постоји, напротив, кривично дело пореске утаје у случају када је орган управе друштвених прихода у моменту доношења решења о утврђивању пореске обавезе располагао веродостојним подацима који су указивали на лажност података у пореској пријави поднетој од пореског обвезника па и поред тога решење заснује на таквој пријави.²⁷

Пореска утаја²⁸ се може извршити само давањем лажних података у погледу законито стечених прихода и предмета. То значи да лице које не поднесе пријаву о приходима који потичу од вршења кривичних дела, привредних преступа, прекршаја или друге незаконите, противправне делатности (нпр. обављања самосталне делатности од лица које нема одобрење за то од надлежног органа, рад на „црно”, делатности у области сиве економије) не чине ово кривично дело²⁹. Непријављивање прихода стечених на нелегалан, противзаконит начин не узима се као основ за постојање кривичног дела пореске утаје јер је општеусвојено схватање наше судске праксе да би таква лица у оваквој ситуацији морала себе да пријаве као извршиоца неког од наведених кривичних дела а што сам закон не тражи (штавише, учинилац кривичног дела има право да прикрива или на други начин избегава утврђивање своје одговорности за извршено кривично дело, што је обухваћено његовим правом на одбрану).³⁰

²⁶ Група аутора: Коментар Кривичног закона Републике Србије, Савремена администрација, Београд, 1995, стр. 553.

²⁷ Пресуда Врховног суда Србије Кж. I 1196/85.

²⁸ Љ. Јовановић, Д. Јовашевић, Кривично право, Посебни део, Полицијска академија, Београд, 2002, стр. 212.

²⁹ Пресуда Врховног суда Србије Кж. I 44/98.

³⁰ Пресуда Врховног суда Србије Кж. I 1384/73 и пресуда Врховног суда Србије Кж. I 196/83.

Други вид испољавања радње извршења овог кривичног дела је непријављивање прихода, предмета или чињеница које су од утицаја на утврђивање пореских и других фискалних обавеза. Оно постоји у случају када лице које има законити приход или стечене предмете који подлежу опорезивању не поднесе пореску пријаву или у поднету пријаву не унесе неки од извора прихода који улази у основ за опорезивање или његову висину. Према врсти предузете делатности ово се дело може извршити на два начина: пропуштањем да се благовремено у прописаном року поднесе пореска пријава о законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама које су од значаја за утврђивање висине пореске обавезе од стране лица које је по закону или другом подзаконском пропису обавезно да то учини или пропуштањем да се у благовремено поднету пореску пријаву унесе неки од извора прихода или његова висина, а који подлежу опорезивању.³¹

Дакле, код овог другог вида испољавања посматраног кривичног дела учинилац је лице које уопште не подноси пореску пријаву иако постоји таква обавеза или у поднету пријаву не уноси податке о чињеницама које се односе на одређени основ за опорезивање или утврђивање доприноса (нпр. у поднетој пореској пријави се не наведу сви извори прихода, или се не наведе одређено време остваривања тих прихода или се не наведе висина свих остварених појединачних прихода, већ се неки од њих изостављају или умањују по износу).

Трећи вид испољавања овог кривичног дела јесте прикривање, прећуткивање, несаопштавање надлежном органу или неуношење података у прописане пријаве или друге пореске обрасце, а који се односе на утврђивање пореских обавеза. Ово је нови облик радње извршења досада непознат у нашој кривичноправној теорији. Он је заменио две раније постојеће радње извршења кривичног дела избегавања плаћања пореза из чл. 172. Закона о пореском поступку и пореској администрацији у виду 1) неутврђивања пореза и 2) утврђивања пореза у мањем износу од прописаног.

Остала обележја кривичног дела

За постојање кривичног дела пореске утаје, поред предузете радње извршења, потребно је испуњење још неколико кумулативно предвиђених услова. Прво, било која од законом предвиђених радњи извршења мора бити предузета само у погледу прихода, предмета или других чињеница који су законито стечени. То је и логично, јер се незаконито, противправно стечена имовина и други предмети односно приходи не могу опорезивати. У Републици Србији ове делатности се морају предузети у односу на чињенице које су од утицаја на утврђивање или плаћање пореза. Друго, учинилац при предузима-

³¹ Д. Јовашевић, Лексикон кривичног права, стр. 687.

њу своје радње извршења мора поступати са одређеним субјективним елементом – а то је намера да у потпуности или делимично он сам или неко друго лице избегне плаћање пореза, доприноса или других дажбина које представљају јавни приход. Дакле, ова намера као субјективни елемент на страни учиниоца мора постојати у време предузимања радње извршења и то управо код оног лица које у пореску пријаву уноси неистините податке или не подноси пореску пријаву у року или такву пријаву не подноси комплетну у погледу свих потребних података и чињеница које су од значаја за правилно, законито и потпуно утврђивање висине пореске обавезе односно других прописаних обавеза или јавних дажбина или пак не утврђује или утврђује у мањем износу висину пореске обавезе.

И коначно, треће, за постојање овог дела потребно је да висина овако избегнуте обавезе пређе одређени законом прописани износ од 150.000 динара у Републици Србији. Дакле, између овако избегнуте обавезе у утврђеном износу или више од тога и предузете радње извршења овог дела мора постојати узрочно-последична веза. Висина избегнуте обавезе испод законом предвиђеног износа представља порески прекршај за који су предвиђене прекршајне казне и заштитне мере које у одговарајућем прекршајном поступку изриче надлежни орган пореске управе.³² То, даље, значи да висина овако избегнуте обавезе плаћања представља објективни услов инкриминације односно законодавни мотив кажњавања. Без испуњења овог услова нема ни кривичног дела већ, евентуално, може постојати неко друго кажњиво дело (привредни преступ или прекршај).³³

Но, у теорији кривичног права налазимо и следеће гледиште.³⁴ Наиме, да би постојало кривично дело пореске утаје, потребно, је према овим ауторима, да износ обавезе чије се плаћање избегава прелази законом прописани износ. Из овакве законске формулације „чије се плаћање избегава” произилази да за постојање овог кривичног дела није неопходно да је учинилац успео у својој намери да избегне плаћање пореске и друге прописане обавезе. Стога ће ово кривично дело постојати ако је намера избегавања плаћања пореза, доприноса или других дажбина које представљају јавни приход постојала код учиниоца независно од тога да ли је плаћање тих обавеза избегнуто или није, тако да уколико је плаћање обавеза избегнуто, та околност није одлучујућа за постојање кривичног дела. Међутим, околност да је плаћање пореза, доприноса и других прописаних дажбина које представљају јавни приход избегнуто, као и колики је износ избегнуте обавезе или мање плаћене обавезе, може да буде од

³² Љ. Јовановић, Д. Јовашевић, Кривично право, Посебни део, Полицијска академија, Београд, 1995, стр. 292; Д. Јовашевић, Лексикон кривичног права, стр. 469.

³³ Пресуда Врховног суда Југославије Кж. 68/66.

³⁴ Група аутора: Коментар Кривичног закона Републике Србије, стр. 554.

значаја за оцену тежине последице овог кривичног дела и у том смислу да буде од утицаја на одмеравање казне. При том је без значаја која се од наведених обавеза избегава и да ли се учињеним делом ишло за тим да се избегне плаћање само једне или више обавеза које су у закону или другом пропису наведене. Утајени износ пореза код осуде за кривично дело пореске утаје не може да се сматра као оштећење настало услед извршења кривичног дела нити се оптужени пресудом може обавезати да износ утајеног пореза плати по основу имовинскоправног захтева који је поставила скупштина општине.³⁵

Последица кривичног дела пореске утаје се састоји у проузроковању штете органима, службама и пословима од интереса за целу друштвену заједницу, чијем финансирању управо и служи благовремена, ефикасна и потпуна наплата пореза, доприноса и других прописаних дажбина које представљају јавни приход. Дело је свршено код радње давања лажних података о чињеницама или код радње утврђивања пореза у мањем износу када је решење о утврђивању пореза или доприноса постало коначно у поступку његовог доношења од надлежног органа пореске управе.³⁶

Но, у погледу давања одговора на питање када постоји свршено кривично дело пореске утаје, у кривичноправној литератури налазимо и другачије становиште.³⁷ Према овим ауторима, дело је свршено када је учинилац дао лажне податке о својим законито стеченим приходима, предметима и другим чињеницама, односно када није пријавио свој законито стечени приход, предмете и друге чињенице у времену када је то требало учинити. Значи, овде се не тражи да је учинилац избегао (потпуно или делимично) плаћање пореза или одговарајућих доприноса. Зато, ако надлежни порески орган није поверовао поднетој пријави, па сам дође до правог стања на основу којег разреже порез, ове чињенице могу утицати на индивидуализацију казне, а не и на постојање кривичног дела.

Извршилац кривичног дела пореске утаје је свако лице које даје лажне податке, пропушта подношење обавезне пореске пријаве или на други начин прикрива чињенице од значаја за утврђивање пореских и других фискалних обавеза, а било је дужно да то учини. Најчешће се у овој улози јавља сам порески обвезник, али то могу бити и друга лица: законски заступник или пуномоћник тог лица или лица која у његово име и за његов рачун подносе пореску пријаву, воде пословне књиге и другу документацију, израђују завршне и периодичне рачуне предузећа или другог правног лица. То може да буде и лице које само формално, под туђим именом, обавља пословну

³⁵ Пресуда Врховног суда Србије Кж. I 901/73.

³⁶ М. Кљајевић, оп. цит., страна 10.

³⁷ З. Стојановић, О. Перић, Коментар Кривичног закона, оп.цит. стр. 245.

делатност која га обавезује на подношење пореске пријаве и плаћање одговарајућих доприноса друштвеној заједници.³⁸

У погледу кривице закон тражи постојање директног умишљаја на страни извршиоца кривичног дела. Тај умишљај квалификују следећи елементи: 1) свест учиниоца да даје лажне податке или свест да пропушта подношење пријаве односно свест о прикривању потребних чињеница, 2) хтење да управо предузима овакве своје делатности чињења или нечињења и 3) намера учиниоца да на овај начин у потпуности или делимично избегне плаћање пореза и других прописаних обавеза за себе или неко друго лице.

За ово дело закон је прописао кумулативно казну затвора до три године и новчану казну. Ово је изузетак од правила према коме је законодавац за свако кривично дело алтернативно прописао једну или више казни. Но, поред казни, учиниоцу овог кривичног дела се може изрећи и мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности из чл. 85. Кривичног законика Републике Србије³⁹ или мера безбедности одузимања предмета из чл. 87. истог Законика или мера у смислу чл. 91-93. Кривичног законика чијом се применом може изрећи одузимање имовинске користи која је прибављена извршењем кривичног дела, као посебно кривичноправна мера *sui generis*.

Квалификовани облик кривичног дела

Поред основних видова испољавања кривичног дела избегавања плаћања пореза или пореске утаје законодавац познаје и два тежа, квалификована облика.

Први тежи облик овог кривичног дела у Републици Србији, за који је запређена казна затвора од једне до пет година и кумулативно новчана казна, постоји у случају ако износ обавезе чије је плаћање избегнуто неком од законом предвиђених делатности прешао износ од милион и петсто хиљада динара. Најтеже пореско кривично дело постоји ако је учинилац било којом својом делатношћу, једном или више њих, успео да избегне плаћање обавеза у висини која прелази износ од седам милиона и петсто хиљада динара. За ово је дело прописана казна затвора од једне до осам година и новчана казна. Квалификаторна околност за постојање овог тежег облика кривичног дела јесте висина избегнуте обавезе односно висина нанете штете органима и службама које се финансирају из наплаћених јавних прихода. Та вредност мора бити утврђена с обзиром на време предузимања радње извршења основног облика кривичног дела и она мора бити у узрочно последиочној вези са предузетом радњом извршења.

³⁸ Пресуда Окружног суда у Београду Кж. 2226/95.

³⁹ Д. Јовашевић, Кривични законик Републике Србије са уводним коментаром, Службени лист, Београд, 2006. године, стр. 78-83

Поред наведеног схватања, морамо рећи, у теорији кривичног права ипак има неслагања у вези са питањем одређивања природе и карактера квалификованог облика кривичног дела пореске утаје.⁴⁰ Тако, према једном схватању, овде се ради о кривичном делу квалификованом нарочитом околношћу (како смо то претходно већ изложили). Но, судска пракса у погледу овог квалификовања недозвољеног понашања учиниоца није увек била и јединствена. Тако су на саветовању судија кривичних већа Врховног суда Југославије и представника кривичних одељења републичких врховних судова, које је одржано у Београду од 7 до 9. децембра 1965, мишљења била подељена у погледу утврђивања разлике између основног и квалификованог облика овог кривичног дела. Касније је пак судска пракса ипак заузела становиште да између основног и квалификованог облика кривичног дела пореске утаје не постоји квалитативна разлика. Ради се о томе да оба ова облика кривичног дела садрже истоветна законска обележја, истоветан законски опис и све идентичне елементе, па се сматра да је међу њима разлика квантитативне природе (у висини избегнуте обавезе плаћања), а не квалитативне природе. Уосталом, овакво схватање је и заузето на саветовању судија кривичних већа Врховног суда Југославије и представника кривичних одељења републичких врховних судова, које је одржано такође у Београду, од 26 до 27. децембра 1968. године.

Закључак

Поред кумулативно прописане казне затвора и новчане казне учиниоцу кривичног дела пореске утаје у било ком облику испољавања суд може изрећи и посебну имовинску меру – одузимање имовинске користи која је прибављена кривичним делом. Изрицањем ове посебне кривично правне мере *sui generis* из чл. 91-93. КЗ РС⁴¹ одузимају се од учиниоца кривичног дела новац, хартије од вредности, предмети од вредности и свака друга имовинска корист која је остварена, прибављена извршењем кривичног дела. На овај се начин, практично, поново успоставља ранија фактичка и правна ситуација, што у потпуности одговара принципу правичности. Имовинска корист се одузима судском одлуком којом је утврђено и извршење кривичног дела одређеног лица односно његова кривична одговорност.

Пошто је очигледно да је управо циљ учиниоца пореских кривичних дела да својом радњом чињења или нечињења избегне плаћање пореза или других доприноса и прописаних обавеза у потпуности или делимично, то је у сваком конкретном случају неопходно утврдити висину обавезе чије је плаћање избегнуто. Као што произилази

⁴⁰ З. Стојановић, О. Перић, Коментар Кривичног закона, стр. 246.

⁴¹ Д. Јовашевић, Коментар Кривичног закона СР Југославије, стр. 387.

из претходних излагања, то је потребно утврдити прво, ради правилне квалификације кривичног дела (да ли се ради о основном или квалификованом облику), друго, то је околност која утиче на одмеравање врсте и висине казне у сваком конкретном случају и треће, применом мере одузимања имовинске користи која је прибављена кривичним делом може се одузети само стварни објективно постојећи износ који је извршењем кажњиве делатности и прибављен за учиниоца дела или неко друго физичко или правно лице.

При том је важно истаћи да је потребно разликовати остварење имовинског захтева за плаћање пореза од стране друштвене заједнице, од одузимања имовинске користи прибављене кривичним делом. Наиме, захтев за плаћање пореза се не може остваривати у кривичном поступку пред кривичним судом као имовинскоправни (или одштетни) захтев. Насупрот томе, наплата пореза (редовна и принудна) се не врши у судском поступку, већ пред органом управе јавних прихода (пореском управом) у управном поступку. У случају да је одређени учинилац неког пореског кривичног дела оглашен кривим за ово дело и изречена му казна или друга кривична санкција, а право на наплату пореза је застарело (услед протекла законом предвиђеног времена), суд може таквом учиниоцу изрећи само одузимање имовинске користи прибављене кривичним делом па ће га обавезати да плати одређени новчани износ који одговара висини утајеног пореза, доприноса или друге прописане обавезе.

Dragan Jovašević, Niš

TAX EVASION IN THE NEW PENAL CODE OF REPUBLIC OF SERBIA

Summary

With aim of efficient, qualitative and timely task and function achievement, all countries have a tax system which should provide the necessary funds for functioning of the state itself. Avoiding of tax payment and other public fees directly affects numerous state functions. For that reason all contemporary states predict rather distinctive system of various crime acts, economic offences which have for consequence different penalties for persons and institutions. In this way, the state tries to establish responsibility against perpetrators, and this system should influence on a higher tax discipline in one society. In this paper various theoretical and practical characteristics of tax evasion are analyzed, as a base for fiscal tax crime act and one of most significant shapes of tax evasion.

Key Words: Taxes, Public Payment, Avoiding, Law, Crime Act, Responsibility, Penalty