

Ива Поповић, студент докторских академских студија права
Правни факултет Универзитета у Нишу
стипендиста Министарства просвете и науке РС

ПОРЕСКА УТАЈА У НАШЕМ ПРАВУ¹

Апстракт: Предмет анализе овог рада је кривично дело пореске утаје у правном систему Србије. У уводним разматрањима и историјском осврту дат је кратак преглед хронолошког развитка овог кривичног дела и његовог правног регулисања у нашем праву. Надаље, разматрају се појам и елементи самог кривичног дела пореске утаје у актуелном законодавству Републике Србије, са теоретским и правним објашњењем свих елемената самог кривичног дела. Квалификовани облик кривичног дела пореске утаје је обрађен кроз разраду узрочно-последичне везе између радње извршења основног облика кривичног дела и предузете радње извршења. Разматрају се и начини сазнања о постојању кривичног дела пореске утаје и упоредна правна решења, као модуси што успешније борбе против овакве врсте кривичних дела. У оквиру мера за сузбијање и спречавање ширења пореске утаје обрађени су најчешћи облици мера прихваћених у правној теорији и пракси.

Кључне речи: порези, пореска утаја, Република Србија.

Уводна разматрања и историјски осврт

Историјски гледано, развој пореске утаје је проистекао из развоја кривичних законодавстава која су регулисала општи појам пореске евазије. Пореска утаја у ранијим законодавствима није била стриктно одвојена од осталих кривичних дела. У свим друштвено-политичким системима, и раније и сада, јављао се отпор плаћању јавних прихода. У суштинском смислу то је био покушај пореских обвезника да се ублажи или отклони притисак фискалног система при плаћању скоро сваког од облика јавних прихода.

¹ Чланак је резултат рада на пројекту Правног факултета Универзитета у Нишу, „Заштита људских и мањинских права у европском правном простору“, који финансира Министарство за науку и технолошки развој, бр. уговора 179046

Треба, као први пример прецизнијег и обимнијег регулисања кривичних дела из области пореске утаје, навести римско право. Стоји чињеница да у овој области кривично право Рима није било у истој равни са знатно развијенијим грађанским правом, али је свакако утицало на развој ове кривично-правне области у свету. Као илустрацију наводимо да је, под утицајем римског права, у већем делу израђен француски *code penal*, као и други кривични законици.

Историја права, као и историја нашег права, бележи различите појавне облике и видове утаје, а поред тога и начине кривично правне борбе против оваквог понашања. Правна историја наше земље садржи почетне податке о овоме још у раном средњем веку. На нашем подручју, од деветог до једанаестог века, постојали су прецизно утврђени системи за утврђивање и наплату пореза и јавних дажбина. То је, иначе, период феудализације византијске државе (913-1139).

Као најзначајнији писани правни извор на нашем подручју истиче се **Душанов законик** који је донет на Саборима 1349. и 1354. године. О значају овог законика говори и чињеница да је он донет скоро два века пре немчког законика *Constitutio Criminalis Carolina* из 1543. године, који је регулисао кривична дела пореске утаје и неплаћања пореза.

У периоду пре Првог светског рата као најзначајнији законски прописи који су регулисали ову материју јављају се Душанов законик и Закон о непосредном порезу Србије из 1884.

Душанов законик настао је у периоду средњевековне немањихке Србије. Сам законик садржи мноштво кривичних одредби, пре свега одредби материјалног карактера, а међу њима се налази и кривично дело утаје или неплаћања пореза. Ово кривично дело се предвиђа чланом 198. Душановог законика и то према раковичком рукопису². Душанов законик је, због пада Србије под турску власт, кратко трајао.

Марта 1860. год. донет је Казнитељни законик за Књажевство Србију³. За њега се може рећи да је први системски правни акт из области кривичног права, а направљен је по узорима развијених земаља Европе тог времена. Мада је у много чему значајан, он није довољно и прецизно регулисао заштиту фискалних интереса државе.

Донекле права кривично-правна заштита фискалног система, пореза и јавних давања установљава се тек 1884. године када је донет посебан Закон о непосредном порезу Србије⁴. Овај закон први пут, поред установљавања врсте пореза, обвезника, времена доспелости и начина прикупљања пореза, регулише и кажњавање за непоштовање ових законских одредби.

2 Анђелковић, М., Јовашевић, Д., Избегавање плаћања пореза (фискални и кривично-правни аспект), Центар за публикације Правног факултета, Ниш, 2006, стр. 143

3 Ibidem, стр. 144

4 Ibidem, str. 145

Период између два светска рата обухвата период стварања Краљевине Срба, Хрвата и Словенаца 1918. године до стварања Краљевине Југославије 1929. године. Правно законодавство овог периода карактерише разуђеност правних прописа из ове материје због различитих фискалних прописа који су важили на територијама које су, после Версајског мировног уговора, ушле у састав нове државе. Као два најважнија прописа донета у том периоду наводимо Закон о порезу на пословни промет из 1922. године и Закон о непосредним порезима из 1928. године. Закон о непосредним порезима у свом члану 142. предвиђа самостално кривично дело пореске утаје.

После краја Другог светског рата и ослобођења наше земље долази до обнове земље и изградње нове државне организације. Нова државна организација захтева изградњу новог правног система и стварање нових правних прописа. Како су последице рата биле тешке и дуготрајне пред државом је био дуг и напоран процес успостављања система и прописа.

У овом периоду се, први пут у нашем законодавству, кривично дело избегавања и неплаћања пореза и других јавних дажбина појављује у **Кривичном законнику из 1951.** године. Поред тога, ова правна питања су регулисана и следећим законима:

1. Закон о изменама и допунама Кривичног законика из 1959.године
2. Кривични закон Републике Србије из 1977. године
3. Кривични закон Републике Црне Горе из 1993. године
4. Нацрт Кривичног законика СР Југославије из 1998. године
5. Закон о пореском поступку и пореској администрацији из 2002. године
6. Кривични закон Републике Црне Горе из 2003. године
7. Кривични закон Републике Србије из 2005. године

Појам и елементи кривичног дела пореске утаје

У нашем праву, у оквиру кривичних дела против привреде, по свом значају, природи и карактеру издвајају се пореска кривична дела. Њих има више врста, а овај рад ће се због значаја фокусирати на основно кривично дело ове врсте, односно на кривично дело пореске утаје.

Ово дело је предвиђено чланом 229. Кривичног законика Републике Србије. Ступањем на снагу новог Кривичног законика **2006.** године извршена је измена: раније кривично дело „избегавање плаћања пореза“, предвиђено у члану 172. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, замењено је чланом 229., а остала пореска кривична дела су и даље предвиђена у споредном кривичном законодавству (Закон о пореском поступку и пореској администрацији).

Појам кривичног дела пореске утаје се дефинише као избегавање законске обавезе плаћања законом одређеног новчаног износа у корист државе чиме се наноси штета друштвеним интересима и функционисању свих буџетских институција и послова. Треба истаћи да се, тек када се ради о избегавању пореске обавезе у већем обиму (тежим случајевима), испуњавају услови за постојање самог пореског кривичног дела. Сви други случајеви мањег значаја (пореске недисциплине и пореске евазије) означавају се као противправно и кажњиво понашање, али имају законско обележје привредних деликата (привредни преступи и прекршаји).

Основно фискално кривично дело нашег правног система је пореска утаја. Предвиђено је у члану 229. КЗ РС, а његово одређење се састоји у чињеници **давања лажних података о својим законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама које имају утицај на утврђивање пореских обавеза или у непријављивању истих у случају обавезне пријаве или у прикривању података који се односе на утврђивање пореске обавезе у намери да се себи или другоме у потпуности или делимично омогући избегавање плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина, а висина избегнуте обавезе прелази износ од 150 000 динара.**

Према законској дефиницији основна обележја бића овог кривичног дела су:

- објект заштите
- облици испољавања
- радња извршења
- последица дела
- облици виности
- својство учиниоца
- прописана санкција

Према законској одредби објект заштите код овог кривичног дела је **фискални систем, систем јавних прихода**, а он чини основу привредно економског система сваке земље. Сам објект напада је алтернативно одређен у смислу да он може бити **порез, допринос или друга прописана дажбина која представља јавни приход.**

Закон, у опису радњи извршења, даје дефиницију два облика испољавања: основног и тежег, квалификованиог.

Основни облик се у зависности од предузете радње може појавити у три вида:

1. давање лажних података о приходима
2. непријављивање прихода у случају обавезне пријаве
3. прикривање података на други начин⁵

⁵ Ibidem, стр. 194.

Овде се, као што смо раније навели, ради о специфичном облику кривичног дела преваре, а само манифестовање се остварује алтернативно на два начина: као чињење – *delicta commissiva* и као нечињење, пропуштање дужности на чињење – *delicta omissiva*. То значи да се давање лажних података о приходима дефинише као активна радња извршења овог кривичног дела, а непријављивање прихода као пасивна делатност која се као радња прикривања може предузети и чињењем и нечињењем.

Давање лажних података се, код објашњења радње извршења кривичног дела, увек односи на законито стечене приходе, предмете или чињенице које су од утицаја за утврђивање пореске обавезе. Суштина је да се законито стечени приходи, предмети или друге чињенице неистинито и нетачно приказују у односу на фактичко стање, али увек уз услов да се ради о законито стеченој имовини. Поједностављено, приходи се приказују у мањим износима од фактичких, предмети који су стечени приказују се у мањој вредности или мањем обиму, приказују се већи расходи од стварних или се неистинито и нетачно приказују друге чињенице и подаци који су од значаја за утврђивање висине пореза или других законских доприноса. Ова законска одредница увек се везује за период у коме лице подлеже опорезивању.

Облици и начини оваквог лажног приказивања одлучних чињеница су веома различити и бројни али је битно да се давање лажних података, у смислу радње извршења кривичног дела пореске утаје, увек односи на важне и одлучне чињенице које су од значаја за утврђивање пореских и других обавеза. Сходно томе, на постојање радње извршења овог кривичног дела не утичу чињенице које немају већи значај и не инкорпорирају се у радњу извршења.

За само постојање радње извршења кривичног дела се, према нашем закону, не прави разлика између облика пореске пријаве (усмена или писмена, или стављање пореским органима на увид пословних књига и друге документације везане за пословање). Такође је неважно да ли се ова документација подноси на захтев пореског органа или од стране пореског обвезника.

Дело пореске утаје и сама радња извршења кривичног дела постојаће и када се подаци дају накнадно, као допуна раније поднете пореске пријаве, или у поступку контроле прихода (редовна, ванредна и инспекцијска контрола)⁶.

Према нашој судској пракси не постоји кривично дело пореске утаје када је орган управе друштвених прихода, у моменту доношења решења о утврђивању пореске обавезе, располагао валидним подацима који су указивали на лажност података у пореској пријави али је, и поред тога, решење засновано на таквој пријави.

Пореска утаја се може извршити, као што смо раније поменили, само давањем лажних података у погледу законито стечених прихода и предмета.

⁶ Анђелковић, М., Јовашевић, Д., Избегавање плаћања пореза (фискални и кривично-правни аспект), Центар за публикације Правног факултета, Ниш, 2006, стр. 195.

То истовремено значи да лица која не поднесу пријаву о приходима, а стечени су вршењем кривичних дела, привредних преступа, делатности у области сиве економије и слично, не чине ово кривично дело. Наша судска пракса прихвата схватање да би, у оваквој ситуацији, дошло до самопријављивања извршиоца неког од наведених кривичних дела, што сам закон не захтева, а самоприкривање је практично обухваћено његовим правом на одбрану. Овакво законско решење важи и када је лице позвано од стране надлежног органа да поднесе пријаву о приходима, а оно је не поднесе или, у пореској пријави, наведе неистините податке.

Други облик радње извршења обог кривичног дела састоји се у непријављивању законито стеченог прихода, предмета односно чињеница које су од утицаја на утврђивање пореза. Дело постоји када лице које има законити приход или законито стекне предмет опорезивања не поднесе пореску пријаву, а обавезан је на то, или у поднету пријаву не унесе неки од извора прихода који улази у основ за опорезивање или не назначи његову висину. Према врсти радње ово се дело може извршити на два начина. Први начин је пропуштање да се благовремено и у прописаном року поднесе пореска пријава о стеченим приходима и предметима или другим чињеницама које су од значаја за утврђивање висине пореске обавезе, а од стране лица које је, по закону или подзаконским прописима, то обавезно да учини. Други облик је пропуштање да се у благовремену пореску пријаву унесу неки од извора прихода или њихова висина. Код овог вида испољавања кривичног дела пореске утаје радња се може извршити активном делатношћу - чињењем или нечињењем, пропуштањем извршења законом засноване обавезе (негативна пасивна делатност).

Наша судска пракса бележи бројне примере различитих појавних манифестација и облика конкретног испољавања радње извршења кривичног дела пореске утаје. Као најкарактеристичније наводимо следеће: пропуштање пореског дужника да се пријави пореским властима, непријављивање прихода пореском органу или пријављивање умањених остварених прихода, пријављивање одбитака по основу расхода који су лажни или су били мањи од наведеног износа или истицање одбитака чија сврха није истинита.

Последицу неког кривичног дела можемо дефинисати као производену промену или стање у спољњем свету које се састоји у некој штети нанетој објекту на које је усмерено то дело. Практично, то представља нанету штету заштитном објекту и штету објекту радње.

Кривично дело утаје пореза, као и свако кривично дело, мора да има своју последицу. Без последице нема друштвено опасног дела, па ни кривичног дела. Сама пореска утаја у сваком друштву на различите начине испољава негативна дејства и остварује штетне последице. У свим савременим државама ово кривично дело је веома присутно, има велики значај и велике размере.

Избегавање плаћања пореза и доприноса има последице на фискалном плану (неостваривање планираних средстава што проузрукује повећање пореских стопа и увођење нових пореза да би се покрио буџетски дефицит). Последице могу бити и на социјалном плану јер се угрожавају (нарочито за социјалистичка уређења ранијих држава, па и нашу) друштвене вредности као што су социјални мир, друштвени стандард, а стварају се често и друштвене реакције као што су социјални немири и слично. Суштина је у томе да, као последица пореске утаје, долази до немогућности подмиривања планираних друштвених расхода обзиром на законски одређени број обвезника пореза (фискални капацитет). Утајом долази посредно и до социјалних разлика јер се, као последица, јавља богаћење које није резултат уложеног рада. Држава може, у овим случајевима, да смањи планиране расходе у свим областима друштвено економског живота или повећа стопу опорезивања што доводи до сложених друштвено економских последица.

Последице овог кривичног дела су веома изражене због све присутније појаве глобализације и све ширег деловања мултинационалних компанија које, због потреба сопствене експанзије, отварају широм света своје филијале или ћерка фирме. Један од њихових основних мотива је стварање хиперпрофита коришћењем монополистичког положаја, а за избегавање плаћања пореза користе се преваре, подмићивање, изношење капитала и профита и на тај начин избегава плаћање пореза домицилним државама.

Механизми кроз које се реализују ови нови, специфични облици међународне евазије и облици утаје пореза везани су за оснивање базних компанија, трансферних цена, злоупотребу пореских споразума, кроз облик „off shore“ компанија и слично.

Због све шире појаве пореске утаје **Савет ОЕЦД-а је 1998.** године сачинио посебну препоруку са циљем онемогућавања избегавања примене пореске политике резидентних земаља и онемогућавања негативних ефеката насталих нелојалном пореском конкуренцијом између држава и територија (наведених мањих држава) са преференцијалним пореским режимима⁷.

Извршилац кривичног дела пореске утаје је увек лице које је дало лажне податке о својим законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање пореза, доприноса, социјалног осигурања или других прописаних доприноса. Истовремено, то је и лице које не пријави законито стечени приход, предмете или не пријави друге чињенице које су од утицаја на утврђивање наведених обавеза, а постојала је законска обавеза њиховог пријављивања.

Наше законодавство одређује две групе физичких лица које се јављају као извршиоци овог дела. У прву групу спадају обвезници пореза и доприноса

⁷ Горчић, Ј., Анђелковић, М., Јавне финансије, финансијско право и економија јавног сектора, Проинком ДОО Београд, Ниш, 2005. стр. 725

за социјално осигурање и обвезници других прописаних доприноса. У другу групу спадају сва остала лица. Најчешћи извршилац овог кривичног дела је, пре свега, порески обвезник али може бити и друго лице које за пореског обвезника подноси или треба да поднесе пореску пријаву. У овом другом случају ради се о лицу које води књиговодствене послове другог лица и из тог својства проистиче обавеза да поднесе пријаву.

Наша судска пракса познаје и случајеве када је извршилац овог дела лице које под туђим именом обавља пословну делатност која га на тај начин обавезује на подношење пореске пријаве или се ради о тајном ортаку радње који је, у заједничком договору са сувласником, саставио и поднео лажну пореску пријаву⁸.

У већини савремених законодавстава сваки човек је пореско правни субјект и има исти обим и квалитет пореско правне способности. Када је у питању физичко лице изједначава се пореско правна и грађанско правна способност. Пореско правна способност физичког лица стиче се рођењем али, под одређеним условима, пореску правну способност има чак и зачето дете. Као илустрацију наводимо да ће се овакав случај десити ако порески обвезник умре пре него што му се утврди пореска обавеза па се, због те чињенице, пореска обавеза одређује његовим наследницима, чак и наследницима који су рођени после његове смрти.

Под појмом порески обвезник сматра се оно лице које је дужно да плати порез. Оно је истовремено и порески дужник. Правна теорија сматра да порески дужник представља ширу категорију и он не мора бити порески обвезник, иако се, најчешће, у пореским законима и литератури они представљају и употребљавају као синоними.

Као порески дужници се, осим пореског обвезника, јављају **порески платац, порески дестинатар и порески јемац.**

Под појмом порески платац сматра се оно лице које је закон обавезао да обрачуна и уплати дуговани порез. То не мора бити само порески обвезник, већ и неко друго лице као што је исплатилац одређеног прихода који се опорезује (послодавац који исплаћује зараду, банка која исплаћује камату и сл.). Порески платац није порески обвезник што проистиче из чињенице да поступа у име и за рачун обвезника али га закон истовремено обавезује, као и пореског дужника, да јемчи за наплату свих оних пореза код којих је предвиђена наплата по одбитку.

Порески дестинатар је оно лице које је, по интенцији законодавца, позвано да сноси порески терет. Порески дестинатар може да буде порески обвезник али је могуће да то буде и друго лице. Раздвајање пореског обвезника и пореског дестинатора се најбоље види код посредних пореза (порез на промет). Законодавац прописује да се порески терет ове врсте пореза пренесе на крајњег корисника - потрошача, купца чиме не обавезује продавца који је, иначе, одређен

⁸ Кулић, М., Пореска утаја и кријумчарење, БМГ Београд, Београд, 1999, стр. 138.

за пореског обвезника. Због тога порески обвезник (у овом случају продавац) продајну цену увећава за износ пореза који је и дужан да обрачуна у продајној цени.

Порески јемац је оно лице које, по основу закона или на аутономној основи, одговара за пореску обавезу другог лица - пореског обвезника. У пореским законима предвиђено је више случајева јемства. Један од њих се појављује код пореза на доходак грађана. Наплату аконтационих пореза по одбитку јемчи исплатилац прихода. У случају да је нови власник радње или предузећа преузео опрему и инвентар, он солидарно јемчи за наплату доспелог пореза са правним претходником до висине вредности преузете имовине. Поред наведених, постоји и случај када лице може да се обавезе пореском органу да ће својом имовином јемчити за одређену пореску обавезу неког пореског обвезника.

Као услов за постојање кривичног дела пореске утаје, поред наведеног (предузете радње извршења и објекта заштите) потребно је испуњење још неколико кумулативно предвиђених услова.

Први услов је да законом предвиђена радња извршења мора бити предузета само у односу на приходе и предмете који су **законито стечени**. Законска логика указује да се оно што је незаконито и противправно стечено, у смислу имовине и других предмета или прихода, не може опорезивати.

Друго обележје је да учинилац овог кривичног дела, при предузимању своје радње извршења, мора поступати са одређеним субјективним елементом. У том смислу закон предвиђа да је то **намера** да, у потпуности или делимично, учинилац или неко друго лице избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина. У овом случају намера као субјективни елемент мора постојати у време предузимања радње извршења и то баш код оног лица које у пореску пријаву уноси неистините податке или у предвиђеном року не подноси пореску пријаву, не подноси је комплетну са свим потребним подацима и чињеницама које су од значаја што би негативно утицало на правилно, законито и потпуно утврђивање пореске обавезе.

Треће обележје је везано за новчану висину овако избегнуте обавезе и оно постоји када је обавеза **прешла износ од 150 000 динара**. То значи да постоји узрочно-последични однос, односно веза између предузете радње и избегнуте обавезе: ако би избегнута обавеза била испод законом предвиђеног износа радило би се о пореском прекршају за који је предвиђена прекршајна казна и заштитна мера која је везана за овакав прекршај. Та узрочно-последична веза је истовремено и објективни услов инкриминације, а може се посматрати и као законодавни мотив кажњавања. Сама висина утајеног пореза или других прописаних обавеза и доприноса је важна за судску индивидуализацију казне (одмеравање казне), као и за саму квалификацију дела. Такође је потребно да је наведени износ утајеног пореза остварен у једној календарској, односно пословној години (у вези са тим није од законског значаја колики је износ

утајеног пореза или доприноса по једном исплатном документу или другом писмену самом за себе узетом)⁹.

У теорији кривичног права често се налази и на следеће гледиште које указује на чињеницу да постојање кривичног дела пореске утаје подразумева да износ обавезе чије се плаћање избегава прелази законом прописани износ што директно указује да за постојање овог кривичног дела није неопходно да ли је учинилац успео у својој намери у избегавању пореске и друге прописане обавезе. То значи да ово кривично дело постоји када је постојала намера учиниоца, независно од тога да ли је плаћање обавезе избегнуто или није. У случају да је избегнуто то постаје чињеница значајна за оцену тежине последица кривичног дела и од битног је утицаја на одмеравање казне. При томе је без значаја која се од наведених обавеза избегава (плаћање само једне или више обавеза које су у закону или другом пропису наведене) или којим су делом учињена.

Једно од битних осталих обележја кривичног дела пореске утаје је фактички сама штета нанета органима, службама и пословима од интереса за целу друштвену заједницу. Без ефикасне, благовремене и потпуне наплате пореза, доприноса и других прописаних дажбина нема успешног обезбеђивања јавних прихода.

Код радње давања лажних података о чињеницама или прикривања података дело је свршено тек после момента када је надлежни орган пореске управе донео решење о утврђивању пореза и доприноса и оно постало коначно у поступку његовог доношења. Све до тог момента кривично дело није кажњиво и сматра се покушајем извршења кривичног дела.

У случају пореза и доприноса који се наплаћују по одбитку, дело је свршено у моменту доспелости пореског дуга, а код пореза где је законски услов време плаћања пореза, дело је свршено истеком законом одређеног рока. У случају да се дело врши пропуштањем подношења пореске пријаве, оно је свршено када је пропуштен рок за њено законско подношење иако надлежни орган није донео решење о разрезу пореза.

Давање одговора на питање када постоји свршено кривично дело пореске утаје, у кривично правној теорији, доводи и до другачијих становишта. Према неким ауторима дело је свршено када је учинилац дао лажне податке како о имовини, тако и о другим битним чињеницама и то у времену које је закон лимитирао (законски одредио период у коме постоји обавеза пријављивања). То би значило да се као услов постојања свршеног кривичног дела не тражи да је учинилац избегао (потпуно или делимично) плаћање пореза или доприноса већ да је дао лажне податке. У случају сумње надлежни порески орган може сам доћи до правог стања и одредити порез, а саме чињенице лажног приказивања имовног стања или података о стеченим приходима могу утицати на индивидуализацију казне, а не на само постојање кривичног дела.

⁹ Анђелковић, М., Јовашевић, Д., Избегавање плаћања пореза (фискални и кривично-правни аспект), Центар за публикације Правног факултета, Ниш, 2006, стр. 199

Квалификовани облик кривичног дела пореске утаје

Законодавац, поред основних видова испољавања овог кривичног дела, предвиђа и теже квалификовано дело. Оно је предвиђено у члану 229. став 2 и 3 Кривичног законика Републике Србије. Теже дело истовремено подразумева да је закон прописао строжије кажњавање и оно се може јавити у два вида.

Први тежи облик је оно дело за које је запређена казна затвора од једне до пет година затвора и кумулативно новчана казна у случају да је порески обвезник избегао плаћање пореза у већем износу од 1 500 000 динара.

Најтеже пореско кривично дело постоји ако је учинилац, било којом својом делатношћу (једном или више њих), избегао плаћање пореза у висини која прелази 7 500 000 динара. Предвиђена казна је од једне до осам година затвора и новчана казна кумулативно.

Услов за постојање оба облика квалификованог кривичног дела је избегнута обавеза у законом одређеној висини. Ова висина плаћања мора бити већ утврђена у време предузимања радње извршења основног облика кривичног дела и мора постојати узрочно-последична веза између радње извршења основног облика кривичног дела и предузете радње извршења.

Следећа значајна квалификаторна околност је умишљај учиниоца. Пошто се ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом значи да је за његово постојање потребно да је учинилац свестан да својом радњом врши утају пореза или других обавеза у већем износу. Истовремено закон не тражи да је потпуно свестан одређене висине утајеног пореза.

И поред различитих ставова у теоретском смислу и ставова судске праксе око квалификаторне разлике основног облика пореске утаје и квалификованог облика истог кривичног дела, наша судска пракса је, за сада, заузела становиште да између основног и квалификованог облика кривичног дела пореске утаје не постоји квалитативна разлика. Изнети ставови кажу да оба облика кривичног дела садрже истоветна законска обележја, исти опис и имају идентичне елементе па је, међу њима, разлика квантитативне природе (у висини избегнуте обавезе плаћања).

Начини сазнања о постојању кривичног дела пореске утаје

У оквиру пореских кривичних дела из Кривичног законика РС, као најзначајније дело ове врсте, издваја се управо пореска утаја. Због специфичности самог кривичног дела, великог броја учесника, саучесника и, често, сложености доказивања пут до сазнања и кажњавања учиниоца је веома дуг, а истовремено представља један од значајнијих облика борбе против криминала.

Према решењу нашег Кривичног законика и законског описа произилази да кривично дело пореске утаје има више облика испољавања: основни и тежи облик, као и више видова конкретног манифестовања радње извршења. Сходно

томе, начин сазнања надлежних државних органа да је само дело извршено зависи од ових облика и видова испољавања.

Појавни облици, који се у дужем временском периоду јављају у криминалистичкој пракси органа унутрашњих послова, су најчешће везани за делатност приватних радњи, предузећа, приватних агенција и других видова приватне иницијативе. Често се јавља и њихова спрега са друштвеним (државним) сектором и привредним субјектима. Видови утаје пореза се јављају у облику непријављивања, нерегистровања радње, предузећа или делатности која се обавља. На овај начин се директно избегава плаћање пореских обавеза везаних за обављање делатности и поседовање предузећа или радње. Још један од честих облика јављања је и разбијање укупних прихода на више привредних субјеката у циљу избегавања прогресивне стопе пореза чиме се лажно ствара утисак да је остварен мањи приход.

Најчешћи облик избегавања плаћања пореза је умањење пореске основе на тај начин што се увећавају трошкови пословања или смањују остварени приходи. У случају повећања трошкова пословања рачуни, фактуре и друга битна докуменација која служи као доказ о трошковима се фалсификује, увећава се њихов износ у оквиру самог привредног субјекта, односно радње или у спрези са другим субјектима у пословању. Сам приход, из привредне делатности која се остварује, неправилно се књижи, документација се уништава, послује се и плаћа готовим новцем а не преко рачуна, не уплаћују се дневни пазари са циљем нетачног приказивања прихода. Неспорно је да, оваквим понашањем, порески обвезник, поред кривичног дела пореске утаје, чини и кривично дело фалсификовања исправа и оно, у овим случајевима, служи као покриће пореске утаје.

Један од најчешћих начина избегавања плаћања пореза држави је појава непријављивања запослених радника (рад на црно) и самим тим неплаћања законских доприноса. Такође се, као још један облик, појављује фиктивно смањење зарада радника (тзв. исплата на руке).

Појавом транзиције у нашој привреди, либерализацијом тржишта и глобализацијом светског тржишта јављају се нови облици утаје пореза на промет и све већа друштвена опасност зато што се ради о основном виду пореза и најзначајнијем извору прихода државног буџета.

Пошто се код овог облика најчешће јавља утаја пореза на промет, криминалистичка пракса се често среће са случајем да порески обвезник фиктивно, кроз документацију прикаже да је порез на промет производа платио добављач, што може да учини самостално или у спрези са добављачем. Када не постоји спрега пореског обвезника и добављача, превара се лако открива увидом у документацију добављача. Када та спрега постоји, превара се теже открива јер се мора вршити паралелна провера и кроз документацију добављача и документацију обвезника пореза. У склопу оваквог облика кривичног дела

пореске утаје јављају се лажни уговори у којима се обавеза плаћања пореза на промет преноси на добављаче робе.

Посебно бројни појавни облици везани су за промет алкохолних пића, за међусобну спрегу између предузећа која тргују на велико и мало, за фактурисање продате робе непостојећим предузећима или непостојећим предузећима чије је седиште на територијама бивших југословенских република. У последње време забележени су многобројни случајеви регистравања фиктивних предузећа чије је оснивање служило искључиво ради избегавања плаћања пореза на промет и стварања могућности за пореску утају.

Осврт на упоредно правна решења

У законским решењима суседних и других земаља постоји велика сличност у опису посматраних кривичних дела. Само кривично дело пореске утаје или слично кривично дело избегавања плаћања пореза предвиђа се у посебном делу кривичних закона или кривичних законика. У малом броју земаља (Француска, Швајцарска, Аустрија, Израел, САД) ово кривично дело је предвиђено у другим законима: у области уређења материје пореза, тзв. споредно или допунско кривично законодавство.

У већини кривичних закона превиђено је једно кривично дело пореске утаје које се јавља у основном и тежем квалификованом облику осим у наведеним земаљама које ову материју регулишу у оквиру допунског кривичног законодавства. Такође, мали број земаља у свом кривичном законодавству предвиђа, због значаја овог кривичног дела за фискални систем и буџет сваке земље, лакши привилеговани облик или блаже кажњавање или ослобађање од кажњавања. Ова мера се, скоро у свим законодавствима, јавља само у случају ако је лице пријавило своје дело до окончања истраге или уплатило одређени износ доспелих, а ненаплаћаних обавеза. Мада нека законска решења предвиђају лакши облик у случајевима када је избегнута пореска обавеза у мањем износу, то остаје фактичко питање које се решава приликом одмеравања казне у сваком конкретном случају.

Већина законодавстава уређује непосредну одговорност учиниоца, дакле последицу његовог чињења или нечињења. Само мали број земаља (нпр. САД и Француска) инкриминише и само помагање или подстрекавање учиниоца на избегавање пореске обавезе. То практично значи да се саучесништво изједначава са радњом извршења. Закон не предвиђа да је под утицајем саучесничких радњи у конкретном случају дошло до предузимања радње непосредног учиниоца, већ је довољна чињеница помагања и подстрекавања.

Из прегледа различитих решења се види да је објект напада у највећем броју кривичних закона порез, други доприноси или прописане обавезе. Закон оквирно говори о законским обавезама, не прецизирајући их јер суштину обавеза уређују други прописи из других области права.

Радње извршења се, у највећем броју кривичних законодавстава, испољавају у виду активних радњи - чињења или пасивних радњи - нечињења или пропуштања. Скоро код свих се активна делатност огледа у давању лажних података или сачињавању неистините рачуноводствене документације, периодичних извештаја у циљу преварног избегавања плаћања прописаних обавеза. Пасивна делатност се огледа, у великом броју законодавстава, као неподношење пријаве, непредавање декларације, неуплаћивање или кашњење уплате прописаних обавеза и слично. Још једна од општих одредница је постојање намере да се у потпуности или делимично избегне плаћање или само утврђивање пореза и других обавеза.

У оквиру политике кажњавања најчешће се виђају различита решења али се, у великом броју закона, предвиђа кумулативно изрицање казне затвора и новчане казне (Албанија, БИХ, Бугарска, Француска, Македонија, Република Српска). Распон казне затвора за основно дело креће се од прилично благих казни (Мађарска, БИХ, Бугарска, Република Српска, Словенија) до тежих када је (Француска, Хрватска, Македонија, Немачка) прописана казна до пет година затвора. У случају тежег облика кривичног дела максималне казне иду од пет година до, чак, петнаест година (у Републици Српској, где се казна изриче када је висина дажбина прешла законом одређени лимит или је дело извршено на посебно прикривен, преваран и опасан начин који захтева поштрено кажњавање). Крајње екстремно кажњавање постоји у Кини где је, за најтежи облик дела, предвиђена чак и смртна казна¹⁰.

Овај упоредни приказ указује да сама законска решења зависе од конкретних друштвено економских кретања и социјалног стандарда сваке посебне државе, као и од значаја самог дела и степена његове друштвене опасности за фискалну политику и остваривање јавних буџетских прихода.

Пошто је наше законодавство у сталним променама и тражењу најефикаснијег начина, средстава и поступака за спречавање и сузбијање пореске недисциплине, пореске евазије и противправног и недозвољеног понашања пореских обвезника, овај упоредни приказ представља илустрацију могућег пута за његову промену и начине даље борбе.

Мере за сузбијање ширења пореске утаје

Овај рад, као и свако друго теоријско разматрање самог кривичног дела пореске утаје, њених облика и самог настанка, је мали допринос проналажењу најбољих система мера за сузбијање и спречавање пореске утаје, као и разумевању њеног настанка.

¹⁰ Јовашевић, Д., Пореска утаја у упоредном кривичном законодавству, Страни правни живот, бр., 2/2009, стр. 186.

Анализом упоредног права видели смо да постоје различита законска решења и различите квалификације дела, али сматрамо да су следеће стратегије и иницијативе најчешће и најефикасније:¹¹

1) законодавна контрола која укључује опште, као и посебне одредбе против избегавања пореза, омогућава приступ пореских инспектора у истрагама, преглед закона који регулишу материју пореза, санкције, пореску амнестију и друго. Она, такође, утиче на саме пореске службенике да своју дужност обављају делотворно и у складу са законом, а поред тога утиче и на доношења добрих пореских решења

избор пореских инструмената – избор директних или индиректних пореских облика, примене пропорционалне или прогресивне стопе пореза, смањења пореских стопа и слично

административна контрола

помоћ и едукација пореских обвезника- информисање самих обвезника како би били у могућности да пореске обрасце испуне и поднесу у складу са законским прописима

сарадња између владиних министарства и релевантних институција приватног сектора

међународна сарадња - омогућава ефикасну размену информација кроз делотворан и учестали систем сарадње између земаља. Чланство у међународним и регионалним пореским асоцијацијама, склапање уговора о размени информација, размена идеја и стратегија у борби против фискалних кривичних дела управо доводе до њихових сузбијања

примена технологије- примена рачунара приликом прегледа и анализе електронских евиденција, вештачење пореске утаје извршене путем компјутера, обука особља за испитавање и обрачунавање, истрагу и прикупљање доказа, откривање превара, разумевање и интерпретација закона.

Када говоримо о институционалним мерама за спречавање евазије пореза то подразумева отклањање свих већих институционалних слабости, кадровску инфраструктуру пореске администрације, дискрециона права државних службеника, друштвено економску свест и стање у самом друштву (ступањ демократских промена, односно структуре у друштву, поверење у владајућу структуру државе). Институционалне мере, другим речима, подразумевају активну борбу против корупције и транспарентност рада државних органа. Такав важан аспект, каква је транспарентност, мора да буде везан уз општи став и захтев грађанства да буде упознато са јавним трошковима, извршењем буџета и завршним рачуном. Овде је садржан узрочно-последични ефекат: како је могуће очекивати од пореских обвезника да поштују фискални систем

¹¹ Суџуке, Е., Порезна утаја, фактори који доносе њеном јачању, последице које настају утајом пореза и мјере за сузбијање ове појаве, Годишњак Правног факултета у Сарајеву, Сарајево, LIV- 2011, стр. 346.

и пореске законе ако не могу имати могућност јавног увида у начин трошења тих истих средстава.

Овакав став грађанства директно утиче на проширење финансијске свести унутар њега самог али исто тако утиче и на бирократске механизме. Неопходно је, преко средстава јавног информисања, извршити утицај на грађанску етику у сфери грађанских права и дужности. Овакав вид едукације подразумева и својеврстан притисак на пореске институције, са истицањем правне и моралне димензије и пореске одговорности, како би се умањила пореска евазија.

Као један од најважнијих услова у спречавању пореске евазије, па на тај начин и спречавању пореских облика пореске утаје, истиче се прецизност одредби закона, ефикасан систем санкција које ће бити примењене, отклањање правних празнина, избор правилне фискалне политике и стално и перманентно доношење нових прописа у циљу побољшања ефикасности система фискалне контроле. Када се говори о перманентној промени прописа мисли се на њихово усклађивање са међународним стандардима, у условима појаве опште глобализације, и сталну потребу за усклађивањем правних система појединих држава ради лакше друштвено економске размене и сарадње.

Савремени научно теоретски концепти који се баве политиком сузбијања појаве евазије пореза, а у складу са савременим концептом „услужно оријентисане државне управе“ познају и користе три теоретска и практична приступа: административни (минимизирање прилика за евазију), економски (смањење нето користи од евазије пореза) и социо-психолошки (смањење спремности на утају, односно подстицање добровољног плаћања пореза).¹²

Као најуспешније средство у борби против пореске евазије у теоретском и практичном смислу сматра се приступ кроз комбинацију превентивних и репресивних мера. Овакав вид борбе омогућава стварање позитивне климе за успешно функционисање пореског система. Истовремено, то се постиже и развојем пореске културе и подизањем пореске свсти кроз перманентну едукацију пореских обвезника и пореске администрације.

Као најсавременији приступ и ново превентивно средство у савременим државама се све већа пажња поклања пореској пропаганди са крајњим циљем популаризације пореза и свих фискалних односа у вези са опорезивањем (тзв. пореска профилакса). Суштина ове мере је унапређење пореског морала пореског обвезника и потреба пореског образовања обвезника.

Као један од не тако честих видова борбе са пореским утајивачима поједине државе коисте пореску амнестију. Ова мера је у неком смислу контроверзна јер она може бити ефикасна у зависности од тога да ли њена примена мења негативан став у погледу извршења пореских обавеза будућих пореских обвезника или може створити контра став да се опрост пореског

¹² Анђелковић, М., Јавне финансије и финансијско право, Правни факултет у Нишу-Центар за публикације, 2009, стр. 174

дуга користи од стране потенцијалних обвезника јер очекују поновну пореску амнестију. Због тога је уобичајна пракса да се у оквиру амнестије опраштају само пореске казне.

Удружења пореских обвезника, као нека врста парламентарне институције (организовано давање сугестија и предлога законодавцу и пореским органима за решавање пореских проблема), се може користити за формирање јавног мњења које може и директно бити од утицаја на формирање воље законодавца.

Репресивне мере путем мера казнене политике се најчешће користе када изостане превентивна функција државе на плану поштовања пореских прописа. У том смислу само кажњавање пореских деликата нема само сврху мање или више кажњавање пореских утајивача, већ и најважнију улогу да пошање поруку (опомену) свим пореским обвезницима да је уредно извршавање свих пореских обавеза једини начин да се избегне конфронтација и различити видови кажњавања од стране фискаса.

У правним системима развијених тржишних привреда постоје кодификовани и систематизовани прописи о пореским деликтима и казнама, док у земљама где то није случај на крају сваког пореског закона налази се казнена одредба. У већини земаља основна казна за ову врсту деликта је новчана казна, али у једном броју земаља се као врста и репресивне и превентивне казне користи јавно објављивање имена прекршилаца и врсте прекршаја. У оквиру овога објављују се и мере губитка права обављања делатности и вршења одређених активности, као и суспендовање легитимације пореског обвезника. Као што смо навели, најчешћа казна за деликте евазије пореза је новчана казна, а као алтернативна мера примењује се казна затвора. У случајевима теже повреде пореских закона казна затвора се примењује или кумулативно или алтернативно. Као пример наводимо Немачку где се за непотпуну или нетачну пружену информацију порески обвезник кажњава затвором до пет година, а у нарочито тешким случајевима примењује се затвор од шест месеци до десет година. Најдрастичнију казну прописује кинеско законодавство које превиђа и смртну казну у посебно тешким случајевима.

Iva Popović, LL.D. Student

Faculty of Law, University of Niš

Tax Evasion in Domestic Law

Summary

Every country, and ours, as well, wants to establish legally and institutionally efficient fiscal system, to represent a reliable system for collecting public revenues and to, simultaneously, ensure funds necessary for public expenditures stability and socio-economic community development. This imperative request points out to the necessity of adequate legal protection, aimed at suppressing unlawful and forbidden conduct in the sphere of tax evasion and prediction of measures and legal sanctions for punishment of such conduct.

The way to overcome all weaknesses of judicial system, as well as the very tax system, in our society, must be viewed through the request that all social entities in this system should work in synchrony, that legal matter be regulated in an optimal way, and also that tax evasion prevention and incrimination measures be efficient. Such a task implies permanent intensification of direct cooperation between higher and lower judicial authorities in the Republic of Serbia, equalization of jurisprudence and elimination of all doubtful elements in application of legal solutions, as well as trying to reduce legal solutions to an optimal number for the purpose of efficient application.

Like in case of all criminal deeds, in the sphere of tax sanctions and measures, as well, the strict regulations cannot fully prevent numerous forms of unlawful conducts. Due to that fact, the further way of suppressing one of the most serious tax crime (tax evasion), necessitates a comprehensive scientific and theoretical considerations of both the very criminal deed, and measures for its suppression. All the more present mutual social dependence between countries points out to usefulness of comparative legal experience, where some of possible solutions for preventing tax crime and tax evasion crimes may be looked for.

Key words: *Taxes, tax evasion, Republic of Serbia*