

УДК:
343.351:321.01

Оригинални
научни рад

ПОЛИТИЧКА РЕВИЈА
POLITICAL REVIEW
Година (XXI) VIII, vol=22
Бр. 4 / 2009.
стр. 125-148.

Драган Јовашевић
Правни факултет у Нишу и
Златко Николић

Институт за криминолошка и социолошка истраживања

ПОРЕСКА УТАЈА КАО ОБЛИК УГРОЖАВАЊА ФУНКЦИЈА СОЦИЈАЛНЕ ДРЖАВЕ

Сажетак

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. Предмет овога рада заправо представља теоријска и практична анализа појма, карактеристика и облика испољавања пореске утаје као основног фискалног, пореског кривичног дела и једног од најзначајнијих облика пореске евазије. У обради овако одређеног предмета истраживања аутори су користили правно догматски и теоријскопрактични методи, односно методи анализе садржаја и метод дескрипције.

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

1. УВОДНА РАЗМАТРАЊА

Пореска кривична дела посебно пореска утаја¹⁾ (енг. - tax evasion, франц. - fraude fiscale, итал. - omesso versamento di imposte, нем.- steuerbetru) представљају изузетно тешка, противправна и 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 уопште²⁾, а потом и кроз наношење непосредне или посредне штете свих буџетским корисницима. Она представљају посебну врсту привредних кривичних дела³⁾, и то кривичних која се могу систематизовати у подгрупу дела против јавних, државних финансија⁴⁾. Ова се дела често називају и финансијска кривична дела⁵⁾.

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 посве јасно од колике је важности да се држава широком лепезом различитих мера, средстава, начина и поступака предузетих од стране 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 приход⁶⁾.

1) B. Matković, Utaja poreza, Računovodstvo, revizija i finansije, Zagreb, broj 11/2007. godine, str. 115-117

2) Више : M. Andelković, D. Jovašević, Izbegavanje plaćanja poreza, Niš, 2006. godine, str. 101-121

3) B. Pavišić, V. Grozdanić, P. Veić, Komentar Kaznenog zakona, Zagreb, 2007. godine, str. 636-637

4) P. Novoselac, Gospodarska kaznena djela, Zbornik radova, Aktuelna pitanja kaznenog zakonodavstva, Zagreb, 2001. godine, str. 3-31

5) J. Kovačević Čolović, Kaznenopravne sankcije za finansijska krivična djela, Hrvatska gospodarska revija, Zagreb, broj 4/1999. godine, str. 446-453

6) M. Hadžimusić, Odgovornost i sankcionisanje subjekata zbog neizvršenja poreskih obaveza, Pravna misao, Sarajevo, broj 1-2/2005. godine, str. 51-53

Наравно кршењем прописа у области фискалног система⁷⁾ могу да се проузрокују и различите последице. Зависно од врсте повреде односно проузроковане последице у погледу обима и интензитета повреде или угрожавања заштићених друштвених вредности, закон је предвидео и различите санкције зависно од тога да ли се у конкретном случају ради о кривичном делу или некој другој врсти деликта⁸⁾. Најопаснији и најтежи облици кршења пореских закона којима се и наносе најтеже последице односно највеће штете друштвеној заједници представљају пореска кривична дела⁹⁾.

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 непокретности¹⁰⁾. 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) система¹¹⁾. Овде се управо на првом месту јавља пореска евазија са различитим облицима испољавања. Евазија пореза или различити облици и видови односно начини избегавања утврђивања, разреза и наплаћивања пореза и других прописаних дажбина представљају штетну, противправну и опасну делатност појединаца и група којима се угрожавају основни фискални интереси друштва¹²⁾.

Наиме, порески обвезници доживљавају порез као својеврсни трошак који само погоршава њихову материјалну ситуацију јер плаћање пореза и других дажбина непосредно утиче на смањива-

7) B. Đerek, Kaznena odgovornost za povrede poreznih zakona, Financijska teorija i praksa, Zagreb, broj 1/2003. godine, str. 83-112

8) I. Kovčo Vukadin, Gospodarski kriminalitet – kriminološka obilježja, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, broj 2/2007. godine, str. 435-493

9) D. Jovašević, T. Hašimbegović, Sistem poreskih delikata, Beograd, 2004. godine, str. 68-81

10) Z. Pogarčič, Nova kaznena djela iz područja gospodarskog poslovanja, Računovodstvo, revizija i finansije, Zagreb, broj 12/2003. godine, str. 141-147

11) D. Kos, Kaznenopravna odgovornost za krivična djela gospodarskog kriminaliteta, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, broj 2/2000. godine, str. 381-398

12) B. Gačić, Neki novi pojmovi oblici privrednog kriminaliteta, Pravna misao, Sarajevo, broj 9-10/1981. godine, str. 39-41

ње њихове економске снаге и куповне моћи. Стога они избегавају плаћање пореза у већем или мањем износу или бар покушавају да умање његов терет. Сви ти различити облици избегавања плаћања пореза представљају заправо само најтеже и најопасније облике и видове испољавања пореске евазије¹³⁾. Посебан облик ове евазије јесте избегавање плаћања пореза на приходе од незаконитих радњи¹⁴⁾. 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 не¹⁵⁾.

Дакле, разликују се два облика пореске евазије - законита и незаконита. Законита евазија постоји у случају када се појединци као порески обвезници истина крећу у општим оквирима који су постављени на основу закона или других општих прописа из области фискалног или пореског система, али при томе на различите начине покушавају да избегну у потпуности или делимично плаћање пореза и других прописаних доприноса. Овде се практично ради о различитим облицима коришћења пореских подстицаја (у виду ослобођења или олакшица код утврђивања, разреза или плаћања пореза) или када се користе постојеће правне празнине у пореским и другим законима и прописима управо због високог степена апстракције, уопштености или недоречености односно вишезначности употребљених речи, израза или појмова или несавршености језика употребљеног од стране законодавца. Ово је нарочито случај у оним системима када се због брзих и наглих радикалних промена у сфери привредног пословања у земљи или иностранству и сами порески прописи често мењају како би се прилагодили новим друштвеним, правним и привредним оквирима¹⁶⁾.

Наиме, законита или како је још називају поједини аутори допуштена пореска евазија¹⁷⁾ обухвата поступке помоћу којих порески обвезник избегава плаћање пореза потпуно или делимично на

13) B. Matković, *Utaja poreza*, Računovodstvo, revizija i finansije, Zagreb, broj 11/2007. godine, str. 115-117

14) D. Gnjatović, *Finansije i finansijsko pravo*, Beograd, 1999. godine, str. 139

15) D. Popović, *Nauka o porezima i poresko pravo*, Beograd, 1997. godine, str. 450-451

16) T. Najamšić, *Kaznena djela porezne naravi* Pravni vjesnik, Zagreb, broj 9/1999. godine, str. 33-41

17) B. Jelčić, *Nauka o finansijama i finansijsko pravo*, Zagreb, 1990. godine, str. 183-184

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 понашање¹⁸⁾.

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 системе¹⁹⁾.

Први облик недопуштене пореске евазије је пореска утаја, пореска дефраудација или утаја пореза и доприноса односно избегавање плаћања пореза о чему ће у наредним излагањима бити више речи. Други облик незаконите пореске евазије је кријумчарење или контрабанда разне робе, производа или услуга преко граница једне или више држава. Но, ови различити облици незаконите пореске евазије ретко се када предузимају самостално издвојено од осталих противправних активности њихових носилаца. Најчешће је пак случај да се и ове делатности изводе у једном низу кажњивих понашања при чему учинилац, један или више њих, константно врше кажњива, забрањена дела која се у закону одређена било као кривична дела, било као привредни преступи или привредни прекршаји²⁰⁾.

Наиме, незаконита евазија обухвата различите поступке пореских обвезника који су усмерени на избегавање плаћања пореза, а којима се крши закон. Да би утајили порез обвезници на недозвољен начин прикривају целу или пак један део своје имовине или

18) O. Buhler, G. Strickdrodt, Steurrrecht, Band 1, Allgemeiner Steurrrecht, Wiesbaden, 1960. godine, стр. 365

19) B. Škof, Utaja poreza na dodanu vrijednost i njezino kažnjavanje, Financijska praksa, Zagreb, broj 4/1996. godine, стр. 426-431

20) T. Najamšić, Kaznena djela porezne naravi, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 9/1999. godine, стр. 33-41

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 пореза²¹⁾. 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 ефикаснијим спровођењем пореске дисциплине примењују се различите превентивне, али и репресивне мере. При томе важну улогу у превенцији незаконитог избегавања плаћања пореза игра и свођење пореског терета у разумне оквире чиме се ублажавају фактори који доприносе повећању интензитета отпора плаћању пореза²²⁾.

Иначе у теорији се могу наћи и таква мишљења према којима је незаконита пореска евазија²³⁾ један од кључних узрока постојања сиве економије. Овај заправо појам 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 као неопорезована, неформална, црна, подземна или незванична економија. Но, без обзира који од наведених термина користе поједини аутори, готово су сви сагласни да се овде ради о активностима са којима нешто није у реду или није у реду нешто у вези са информацијама о овим активностима²⁴⁾.

2. ПОЈАМ И ЕЛЕМЕНТИ КРИВИЧНОГ ДЕЛА ПОРЕСКЕ УТАЈЕ

Међу кривичним делима против привреде по свом значају, природи и карактеру издвајају се пореска кривична дела. Њих има више врста. Основно кривично дело ове врсте је пореска утаја. То је кривично дело које је предвиђено у чл. 229. Кривичног закони-

21) D. Jovašević, M. Gajić Glamočlija, Poreska utaja, Beograd, 2008. godine, str. 178-189

22) International Bureau of Fiscal Documentation : International Tax Avoidance and Evasion, Amsterdam, 1981. godine, str. 21

23) S. Madžarević Šujster, Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa, Zagreb, broj 1/2002. godine, str. 117.144

24) W. Begeer, V. H. K. Tuinen, The Statistical Representation of the Informal Economy, Quarterly Journal of the Central Bureau of Statistics, Vol. 1, Broj 3/1986. godine, str.77

ка Републике Србије. На овај је начин 1. јануара 2006. године (са ступањем на снагу новог Кривичног законика) замењено кривично дело "Избегавање плаћања пореза" које је било предвиђено у чл. 172. Закона о пореском поступку и пореској администрацији (а, који је 1. јануара 2003. године укинуо одредбу чл. 154. Кривичног закона Републике Србије – кривично дело пореске утаје). Остала пореска кривична дела су и даље предвиђена у споредном кривичном законодавству – Закону о пореском поступку и пореској администрацији.

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 послова. Но, тек када се ради о избегавању ове пореске обавезе у већем обиму или у тежим случајевима испуњени су услови за постојање пореског кривичног дела. Сви други мање значајни, различити случајеви пореске недисциплине и пореске евазије представљају истина противправно и кажњиво понашање, али у облику других врста привредних деликата (привредни преступи и прекршаји). Основно фискално кривично дело у нашем правном систему је пореска утаја. Ово се дело у неким правним системима назива и "утаја пореза" или "утаја пореза и других давања" и сл. Ово кривично дело у нашем правном систему је после 1. јануара 2006. године предвиђено у чл. 229. Кривичног законика Републике Србије.

Дело се, иначе, састоји у давању лажних података о својим законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање обавеза или у непријављивању истих у случају обавезне пријаве или у прикривању података који се односе на утврђивање пореске обавезе у намери да се за себе или другог у потпуности или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина ако висина избегнуте обавезе прелази износ од сто педесет хиљада динара²⁵⁾. Ово дело свој назив дугује чињеници да се њиме од стране учиниоца дела врши противправно присвајање оног износа обавезе чије се плаћање на овај начин избегава односно који остаје код учиниоца²⁶⁾.

25) D. Miloš, Krivično delo poreske utaje, Pravna misao, Sarajevo, broj 9-10/1981. godine, str. 49-63

26) M. Radovanović, M. Đorđević, Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 1975. godine, str. 250-251; B. Čejović, V. Miladinović, Krivično pravo, Posebni deo, Niš, 1995. godine, str. 295

Тиме је до тада постојеће кривично дело : “Избегавање плаћања пореза” предвиђено у члану 172. Закона о пореском поступку и пореској администрацији²⁷⁾ престало да постоји.

1. Објект заштите

Из напред наведеног законског описа кривичног дела пореске утаје произилази да се овде ради о кривичном делу *sui generis*. 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 у целини²⁸⁾. Ово дело даље карактерише и бланкетна диспозиција што значи да употпуњавање садржине бића овога дела зависи од других прописа из области фискалног и пореског система, а који одређују појам, врсте и садржину појединих пореза и других јавних давања (доприноса и јавних дажбина), обвезнике ових давања као и рокове плаћања истих²⁹⁾. Наиме, ова врста диспозиције допушта да се природа и садржина фискалних обавеза у смислу објекта заштите овог кривичног дела утврђује на основу ванкривичних прописа³⁰⁾.

Објект заштите је код овог кривичног дела фискални систем, систем јавних прихода који чини основ привредног система земље. Но, у правној теорији се могу пронаћи и схватања³¹⁾ према којима је објект заштите код овог кривичног дела дужност плаћања пореза, доприноса и других давања. Наиме, као јавна давања се сматрају : порези, царине, таксе и доприноси.

Објект напада је алтернативно одређен. То може бити : порез, допринос и друге прописане дажбине (које представљају јавни приход). При томе није од значаја да ли се ове обавезе односе на физичка или правна лица. Фактичко је питање да ли се у конкретном случају ради о овој врсти фискалне обавезе и то се утврђује с обзиром на прописе којима су такве обавезе утврђене³²⁾.

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

27) Službeni glasnik Republike Srbije, Beograd, broj 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003 i 55/2004

28) Z. Stojanović, O. Perić, Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 2000. godine, str. 244

29) D. Ocvirk, Skriveni transferi dobiti, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 3/2001. godine, str. 53-62

30) Lj. Jovanović, V. Đurđić, D. Jovašević, Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 2006. godine, str. 256-258

31) B. Pavišić, V. Grozdanić, P. Veić, Komentar Kaznenog zakona, op. cit. str. 636

32) Lj. Lazarević, Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 1993. godine, str. 229

правних лица (предузећа, установа и других организација) односно предузетника за покриће својих расхода не дајући при томе пореском обвезнику неку непосредну противчинидбу или противдавање³³⁾. Држава заправо порез у смислу дела дохотка или дела имовине узима од својих поданика на основу власти не вршећи неку непосредну противчинидбу. Порез је према томе вишеструко значајна категорија³⁴⁾ јер се помоћу њега као инструмента остварују даљи или виши циљеви у име и за потребе целе друштвене заједнице и представља изразито ефикасан механизам социјалне политике³⁵⁾. Но, порез се може дефинисати и као новчана давања или приход који се обрачунавају од прихода различитих пореских обвезника и који се користи за подмирење утврђених јавних издатака. Порез је, наиме, део имовине или дохотка који се узима од физичких или правних лица за покривање расхода друштвено политичке заједнице³⁶⁾.

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 опште друштвених потреба³⁷⁾. Доприноси³⁸⁾ 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). У литератури се тако и доприноси могу одредити као новчана давања која се плаћају за коришћење одређених услуга или ради остваривања одређених права³⁹⁾. Или су она врста давања која се на основу закона или других прописа из личних доходака плаћају ради задовољавања заједничких потреба у разним областима друштвених делатности⁴⁰⁾.

33) Dejan Popović, op. cit. str. 450-451

34) R. Sučević, Uloga poreza i drugih davanja, Pravo i porezi, Zagreb, broj 3/1997. godine, str. 52-55

35) B. Škof, Utaja poreza na dodatu vrijednost i njezino kažnjavanje, Financijska praksa, Zagreb, broj 4/1996. godine, str. 425-431

36) Lj. Lazarević, B. Vučković, V. Vučković, Komentar Krivičnog zakonika Crne Gore, Cetinje, 2004. godine, str. 660

37) Z. Stojanović, O. Perić, Krivično pravo, Posebni deo, op. cit. str. 244

38) Doprinosi su sve vrste obaveza prema društvenoj zajednici – presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. 32/78

39) B. Pavišić, V. Grozdanić, P. Veić, Komentar Kaznenog zakona, op. cit. str. 636

40) Lj. Lazarević, B. Vučković, V. Vučković, Komentar Krivičnog zakonika Crne Gore, op. cit. str. 660

Међу овим доприносима у пракси се данас посебно издвајају доприноси социјалног осигурања наводећи при томе да се ово кривично дело може учинити и у односу на друге дажбине које представљају јавни приход (у смислу објекта заштите код овог кривичног дела). Управо на овој чињеници се и заснива тврдња да се овде ради о бланкетном бићу кривичног дела. Оваква формулација бланкетне диспозиције код кривичног дела пореске утаје је и унета у наше законодавство реформом из 1977. године. Али тада су под појмом „доприноси“ у смислу објекта напада биле обухваћене веома различите и бројне јавне дажбине поред оних из сфере социјалног осигурања какав је случај данас. После успостављања новог фискалног система у нашој републици 1992. године под појмом доприноси се сматрају само доприноси социјалног осигурања који су заједно са порезима и другим дажбина, а које представљају јавни приход објект напада овог кривичног дела. То другим речима значи да избегавање плаћања других јавних прихода (као што су таксе, царине, накнаде разних врста) - не представља објект напада у смислу овог кривичног дела већ се у конкретном случају зависно од предузете радње извршења и других околности случаја може радити о другом кривичном делу или пак другој врсти деликата.

У прилог предњих схватања говори и наша судска пракса⁴¹⁾ где се под појмом други прописани доприноси подразумевају све врсте обавеза према друштвеној заједници. При томе према ставу Врховног суда Србије⁴²⁾ приликом одлучивања о оптужењу због кривичног дела пореске утаје није неопходно да се износ утајене порезе претходно утврђује у управном поступку од стране пореских органа.

Област фискалног права и права јавних прихода и јавних расхода нам пружа сазнања о мноштву законских материјалноправних прописа који утврђују поједине видове и облике пореских и других јавних давања зависно од врсте делатности односног другог вида и извора опорезивања као и с обзиром на својство пореског обвезника⁴³⁾. У сваком случају важно је посебно истаћи да је за правилну примену кривичног закона и квалификацију конкретног чињеничног стања од значаја и одлука⁴⁴⁾ Врховног суда Србије према којој нема кривичног дела пореске утаје у случају када је орган управе

41) presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 32/78

42) presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 1815/73

43) S. Madžarević, Šujster, procjena porezne utaje u Hrvatskoj, *Finansijska teorija i praksa*, Zagreb, broj 1/2002. godine, str. 117-144

44) presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 1323/84

друштвених прихода у моменту доношења решења о утврђивању пореске обавезе располагао веродостојним подацима који су указивали на лажност података у поднетој пореској пријави од стране пореског обвезника па и поред тога своје решење заснује на поднетој⁴⁵⁾.

2. 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 се може појавити у три вида вида⁴⁶⁾. То су: 1) давање лажних података о приходима, 2) непријављивање прихода у случају обавезне пријаве и 3) прикривање података на други начин. С обзиром да се овде ради о специфичном облику кривичног дела преваре⁴⁷⁾ неретко се у кривично правној теорији може наћи схватање⁴⁸⁾ 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) - *delicta commissiva* и као пасивна, негативна делатност (нечињење, пропуштање дужности на чињење) - *delicta omissiva*. При томе се давање лажних података о приходима сматра за активну радњу извршења овог кривичног дела, а непријављивање прихода се узима као пасивна делатност учиниоца дела док се радња прикривања може предузети и чињењем и нечињењем⁴⁹⁾.

а) Давање лажних података о законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање пореске обавезе постоји у случају када се чињенице у вези законито стечених прихода, предмета или друге чињенице неистинито, нетачно приказују у односу на стварно, објективно постојеће стање при чему је битно да се ради о подацима о приходима или предметима који су законито стечени⁵⁰⁾. Код овог облика кривич-

45) G. Mršić, Kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja – poseban osvrt na kazneno djelo utaje poreza i drugih davanja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2006. godine, str. 88-96

46) D. Jovašević, Komentar Krivičnog zakona SR Jugoslavije, Beograd, 2002. godine, str. 34-37

47) D. Jovašević, Leksikon krivičnog prava, Beograd, 2006. godine, str. 689

48) Z. Stojanović, O. Perić, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije i Krivični zakon Republike Crne Gore sa objašnjenjima, Beograd, 1996. godine, str. 244-245

49) D. Jovašević, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije sa sudskom praksom, Beograd, 2003. godine, str. 556

50) D. Miloš, Krivično delo poreske utaje, Pravna misao, Sarajevo, broj 9-10/1981. godine, str. 49-63

ног дела учинилац истина формално поступа по одређеној законом предвиђеној пореској обавези да пријави чињенице које су значајне за утврђивање висине овакве обавезе, али ову своју обавезу не испуњава и у материјалном смислу јер чињенице не приказује у правом, стварном, истинитом стању⁵¹⁾. При томе ово кривично дело постоји без обзира да ли је претходно износ утајене обавезе пореза утврђен у управном поступку од стране надлежног пореског органа⁵²⁾.

Наиме, ови се приходи приказују у мањим износима од стварно, реално постојећих и остварених, односно предмети се приказују у мањој вредности или мањем обиму 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 или броја чланова домаћинства или броја деце на школовању, чињенице запослености брачног друга, времена када настаје одређена обавеза плаћања или места настанка такве обавезе и сл.)⁵³⁾.

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 или 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 од значаја 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 извршења овог кривичног дела⁵⁴⁾.

51) Lj. Lazarević, *Krivično pravo, Posebni deo*, op. cit. str. 229

52) *presuda Vrhovnog suda Srbije KŽ. 1815/73*

53) М. Jerković, *Kaznena odgovornost za povrede poreznih propisa*, *Porezni vjesnik*, Zagreb, broj 5/2000. godine, str. 5-13

54) I. Simić, M. Petrović, *Krivični zakon Republike Srbije – praktičan primena*, Beograd, 2002. godine, str. 154-156

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 стране 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 пријаву⁵⁵⁾. 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 поднетој пореској пријави од стране пореског обвезника па и поред тога решење заснује на таквој пријави⁵⁶⁾.

Пореска утаја⁵⁷⁾ 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 стране лица које нема одобрење за исто од стране надлежног органа, рад на „црно“, делатности у области сиве економије) не чине ово кривично дело⁵⁸⁾. 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 (чак шта више учинилац кри-

55) група autora : Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije, Savremena administracija, Beograd, 1995. godine, str. 553

56) presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 1196/85

57) Lj. Jovanović, D. Jovašević, Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 2002. godine, str. 212

58) presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 44/98

вичног дела има право да прикрива или на други начин избегава утврђивање своје одговорности за извршено кривично дело што је обухваћено његовим правом на одбрану)⁵⁹⁾.

Слично је становиште заузето и на саветовању представника кривичних одељења Врховног суда Југославије, Врховног војног суда и врховних судова република и покрајина које је одржано 9. децембра 1965. године. Према овом схватању грађанин који је откривен у вршењу кривичних дела или прекршаја односно у неовлашћеном вршењу неке привредне делатности па од стране надлежног органа буде позван да поднесе пријаву о приходима које је остварио из такве делатности не чини кривично дело пореске утаје ако се на позив овог органа не одазове или не поднесе пореску пријаву или у поднетој пореској пријави наведе неистините податке јер би у овим случајевима обавеза на подношење пореске пријаве односно истините и потпуне пријаве са свим потребним и истинитим подацима и чињеницама које су од утицаја на утврђивање и разрез пореза и других прописаних доприноса или обавеза у ствари представљала дужност учиниоца на самооптуживање, самообвињавање за учињено кривично дело, привредни преступ или привредни прекршај.

б) Други вид испољавања радње извршења овог кривичног дела јесте непријављивање надлежним пореским државним органима законито стеченог прихода, предмета односно чињеница које су од утицаја на утврђивање пореза, односно пропуштање извршиоца да изврши своју обавезу пријављивања која произилази из позитивних пореских прописа⁶⁰⁾. Ово дело постоји у случају када лице које има законити приход или законито стекне предмет који подлеже опорезивању не поднесе пореску пријаву у случају обавезне пријаве или у поднету пријаву не унесе неки од извора прихода који улази у основ за опорезивање или његову висину или не уноси друге чињенице које су од значаја а утврђивање обавеза према друштвеној заједници. То значи, да кривично дело пореске утаје у овом облику постоји само у случају када закон предвиђа обавезу пријављивања одређених прихода или других чињеница у одређеном року, па пропуштањем ове законске обавезе се заправо остварује и радња извршења⁶¹⁾. Према врсти предузете делатности ово

59) presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 1384/73 i presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 196/83

60) B. Čejović, V. Miladinović, Krivično pravo, Posebni deo, op. cit. str. 296

61) M. Radovanović, M. Đorđević, Krivično pravo, Posebni deo, op. cit. str. 251

се дело може извршити на два начина: 1) 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 учине и 2) пропуштањем да се у благовремено поднету пореску пријаву унесе неки од извора прихода или његова висина, а који подлежу опорезивању⁶²⁾.

Дакле, код овог другог вида испољавања посматраног кривичног дела учинилац је лице које уопште не подноси пореску пријаву иако постоји таква обавеза или пак 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). Овај облик кривичног дела неће постојати ако учинилац није пријавио неку чињеницу која нема утицаја на утврђивање пореза или других прописаних јавних давања или иако је приликом подношења овакве пријаве дао лажне податке који међутим не могу уопште да утичу на смањење или повећање његових обавеза. При томе, такође незаконито стечени приходи не могу бити предмет оваквог пријављивања јер нико није дужан да пријави своје незаконито пословање⁶³⁾.

За разлику од претходног вида кривичног дела које се врши активном делатношћу, чињењем овде се радња врши управо пропуштањем дужности чињења која је утврђена законом или другим прописима, дакле негативном, пасивном делатношћу⁶⁴⁾. За постојање овог дела је битно да постоји законска обавеза за учиниоца да поднесе обавезну пријаву, а предузимањем радње овог дела он заправо пропусти да поступи по таквој обавези⁶⁵⁾. Иначе наша судска пракса обилује бројним примерима различитих појавних манифестација облика и видова конкретног испољавања радње извршења кривичног дела пореске утаје без обзира да ли се ради о давању

62) D. Jovašević, Leksikon krivičnog prava, op. cit. str. 687

63) Lj. Lazarević, B. Vučković, V. Vučković, Komentar Krivičnog zakonika Crne Gore, op. cit. str. 661

64) D. Jovašević, T. Hašimbegović, Sistem poreskih delikata, Beograd, 2004. godine, str. 45-69

65) Š. Pavlović, Kaznena odgovornost za poreznu utaju, Pravo i porezi, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 13-16

лажних података о приходима или о непријављивању прихода у случају постојања обавезне пријаве⁶⁶⁾.

в) Последњи вид испољавања радње извршења кривичног дела пореске утаје је прикривање на други начин података који се односе на утврђивање обавезе плаћања пореза и других прописаних доприноса и дажбина⁶⁷⁾. И овде је радња извршења прикривање, прећуткивање, тајење, чињење недоступним података који би указивали на постојање или висину, број, вредност или врсту предмета и других прихода који подлежу опорезивању чиме се избегава утврђивање постојања ове обавезе у потпуности или делимично од стране надлежних државних органа⁶⁸⁾. Ова се радња може предузети различитим делатностима којима се заправо ствара ефективна ситуација да надлежни државни органи не могу уопште да дођу до сазнања о подацима који указују на постојање, врсту и обим прихода односно друге законом тражене чињенице или да не могу да дођу до сазнања у одређеном времену или а одређеном месту или у односу на одређене приходе и сл.

3. Остала обележја кривичног дела

За постојање кривичног дела пореске утаје поред предузете радње извршења потребно је испуњење још неколико кумулативно предвиђених услова⁶⁹⁾. Прво, било која од законом предвиђених радњи извршења мора бити предузета само у погледу прихода и предмета који су законито стечени. То је и логично јер се незаконито, противправно стечена имовина и други предмети односно приходи не могу опорезивати⁷⁰⁾.

Друго, учинилац при предузимању 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 прописаних дажбина⁷¹⁾. Дакле ова намера као субјективни елемент на страни

66) D. Jovašević, Obeležja krivičnog dela poreske utaje, *Pravo, teorija i praksa*, Novi Sad, broj 1/2002. godine, str. 7-22

67) Š. Pavlović, Krivična odgovornost za poreznu utaju, *Pravo i porezi*, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 13-16

68) J. Juranić, Kazneno djelo porezne utaje, Zagreb, 1965. godine, str. 78-92

69) B. Đerek, Kaznena odgovornost za povrede poreznih zakona, *Finansijska teorija i praksa*, Zagreb, broj 1/2003. godine, str. 83-112

70) M. Đorđević, Đ. Đorđević, *Krivično pravo*, Beograd, 2005. godine, str. 230-231

71) M. Kriletić, *Novosti u Kaznenom zakoniku u svezi sa pranjem novca, utajom poreza i dr.*, Računovodstvo, revizija i finansije, Zagreb, broj 6/1996. godine, str. 68-70

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 прикрива податке који се односе на утврђивање 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. 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 прекршај⁷²⁾ за који су предвиђене прекршајне казне и заштитне мере које у одговарајућем прекршајном поступку изриче надлежни орган управе јавних прихода⁷³⁾.

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). С друге стране сам износ утајеног пореза или других прописаних обавеза и доприноса може да буде од значаја не само за судску индивидуализацију казне (приликом одмеравања врсте и мере казне) већ и за саму квалификацију дела. Наиме потребно је да наведен износ утајеног пореза или другог доприноса представља износ у једној календарској (па и пословној односно пореској години) при чему није од значаја колики је износ утајеног пореза или доприноса по једном исплатном документу или другом писмену самом за себе узетом⁷⁴⁾.

Но, у теорији кривичног права налазимо и следеће гледиште⁷⁵⁾. 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

72) D. Jovašević, Poreski prekršaji, Ekonomika, Beograd, broj 4-5/2001. godine, str. 124-128

73) D. Jovašević, Leksikon krivičnog prava, Beograd, 2006. godine, str. 469

74) presuda Vrhovnog suda Jugoslavije Kž. 68/66

75) grupa autora : Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije, op. cit. str. 554

кривичног дела није неопходно да је учинилац успео у својој намери да избегне плаћање пореске и друге прописане обавезе⁷⁶⁾. 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 дела⁷⁷⁾. 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 значаја за оцену тежине последице овог кривичног дела и у том смислу да буде од утицаја на одмеравање казне. При томе 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 коју су у закону или другом пропису наведене⁷⁸⁾.

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 имовинско правног захтева постављеног од стране скупштине општине⁷⁹⁾.

Последица кривичног дела пореске утаје се, према једном схватању, 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. Према другом схватању, последица овог дела се састоји у самом неуплаћивању благовремено и у законом предвиђеном износу пореза, доприноса и других прописаних јавних давања у корист друштвене заједнице⁸⁰⁾.

Дело је свршено код радње давања лажних података о чињеницама или прикривања података када је решење о утврђивању пореза или доприноса постало коначно у поступку његовог доношења од стране надлежног органа управе јавних прихода. Све до тог мо-

76) Z. Vukšić, Porezna utaja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 56-65

77) D. Jovašević, Obeležja krivičnog dela poreske utaje, Pravo, teorija i praksa, Novi Sad, broj 1/2002. godine, str. 7-22

78) B. Jelčić, B. Đerek, Z. Šeparović, Kaznena odgovornost za povrede poreznih propisa, Zagreb, 1984. godine, str. 65-79

79) presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 901/73

80) B. Čejović, V. Miladinović, Krivično pravo, Posebni deo, op. cit. str. 296

мента постоји покушај који с обзиром на висину прописане казне за основно кривично дело није кажњив. Но, у правној теорији се може пронаћи и такво схватање према коме је ово дело свршено давањем лажних података односно неподношењем обавезне пријаве или ненавођењем у пријави свих правно релевантних података или прикривањем одређених чињеница⁸¹⁾. Код пореза и доприноса који се наплаћују по одбитку, дело је свршено у моменту доспелости пореског дуга, а код пореза где је сам закон одредио време његовог плаћања, дело је свршено истеком законом одређеног рока. Када се ово дело врши препуштањем подношења пореске пријаве, оно је свршено када надлежни порески орган у року који је прописан за утврђивање одређене врсте пореза и других доприноса није донео решење о томе⁸²⁾.

У погледу давања одговора на питање када постоји свршено кривично дело пореске утаје у кривичноправној литератури налазимо и другачија становишта. 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 учинити⁸³⁾. 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. Али не постоји ово кривично дело у случају када је надлежни орган у моменту доношења решење о утврђивању пореске или друге обавезе располагао веродостојним подацима па и поред тога своју одлуку заснује на неистинито поднетој пореској пријави од стране обвезника.

Извршилац кривичног дела пореске утаје је свако оно лице које даје лажне податке или прикрива такве податке односно које пропушта да благовремено поднесе пореску пријаву, 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 ра-

81) Lj. Lazarević, *Krivično pravo, Posebni deo*, op. cit. str. 230

82) M. Kljajević, op. cit. str. 10

83) D. Jovašević, *Poreska evazija i poreska krivična dela*, Bezbednost, Beograd, broj 4/2005. godine, str. 541-561

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

Али у извршењу овог кривичног дела специфичног облика предузимања радње извршења, могуће је да се на страни учиниоца јави не само непосредни извршилац који је предузимао једну или више законом предвиђених делатности већ и друга лица која учествују у овим делатностима помажући или доприносећи овоме, стварајући му повољне услове да своју радњу или оствари уопште или оствари у целости или је оствари брже, ефикасније и једноставније. У случају када се ради о ситуацији у којој правно лице (предузеће, установа или друга организација) предузетом делатношћу свог одговорног или службеног лица избегне плаћање пореза или других прописаних доприноса чиме су испуњени услови за постојање овог кривичног дела из републичких закона, правно лице одговара за учињени привредни преступ (за што му се могу изрећи новчана казна и заштите мере), а само одговорно или службено лице се јавља као учинилац кривичног дела пореске утаје.

У погледу кривичне одговорности закон тражи постојање директног умишљаја на страни извршиоца кривичног дела. Тај умишљај квалификује : 1) свест учиниоца да даје лажне податке или да прикрива праве податке односно свест да пропусти подношење пријаве у прописаном року, 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 казни⁸⁴⁾. Но, поред казни учиниоцу овог кривичног дела се могу изрећи и неке друге кривичне санкције као што су⁸⁵⁾: 1) мера безбедности

84) D. Jovašević, Sistem kazni u novom krivičnom zakonodavstvu Republike Srbije, Pravo, teorija i praksa, Novi Sad, broj 2/2007. godine, str. 99-117

85) J. Šimović, T. Rogić Jugarić, S. Cindori, Utaja poreza u Republici Hrvatskoj i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, broj 2/2007. godine, str. 591-617

забране вршења позива, делатности и дужности (предвиђена у чл. 85. Кривичног законика Републике Србије) или 2) мера безбедности одузимања предмета (из чл. 87. Кривичног законика Републике Србије) или 3) имовинско-правна мера у смислу чл. 91-93. Кривичног законика Републике Србије чијом се применом може се изрећи одузимање имовинске користи која је прибављена извршењем кривичног дела као посебно кривично правна мера *sui generis*.

3. КВАЛИФИКОВАНИ ОБЛИК КРИВИЧНОГ ДЕЛА

Поред основних видова испољавања кривичног дела пореске утаје, законодавац познаје и теже, квалификовано дело. Оно је предвиђено у чл. 229. ст. 2 и 3. Кривичног законика Републике Србије. Теже дело за које је закон прописао строжије кажњавање може се јавити у два вида.

Први тежи облик овог кривичног дела за који је забрањена казна затвора од једне до пет година и кумулативно новчана казна⁸⁶⁾ постоји у случају ако износ пореске обавезе чије је плаћање 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 пореза 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 казна⁸⁷⁾.

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. И коначно та квалификаторна околност мора бити обухваћена умишљајем учиниоца⁸⁸⁾. Наиме, пошто се овде ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом, то значи да је за његово постојање потребно да је учинилац свестан (да зна) да својом радњом управо врши утају пореза или других обавеза у

86) D. Jovašević, Sistem imovinskih krivičnih sankcija u jugoslovenskom krivičnom pravu, Nauka, bezbednost, policija, Beograd, broj 2/2002. godine, str. 59-73

87) D. Jovašević, Novčana kazna u jugoslovenskom krivičnom pravu, Pravni zbornik, Podgorica, broj 1-2/2001. godine, str. 230-248

88) M. Kesner Škreb, Izbjegavanje i utaja poreza, Finansijska praksa, Zagreb, broj 3/1995. godine, str. 267-268

већем износу, али се при томе не тражи да је баш у потпуности и свестан одређене висине утајеног пореза, доприноса или других дажбина које представљају јавни приход.

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. Тако према једном схватању овде се ради о кривичном делу квалификованом нарочитом околношћу (како смо то већ претходно изложили). Учиницац при томе треба да је свестан да врши утају пореза у већем износу, али у конкретном случају се не захтева и да постоји свест о тачно одређеној висини пореза који се на овај начин таји. Ми смо ипак мишљења да се овде ради о делу квалификованом тежом последицом јер од висине утајеног пореза у конкретном случају зависи и обим и интензитет проузроковане последице по јавне финансије односно по систем редовног, квалитетног и законитог финансирања буџетских корисника и других јавних услуга. Но, судска пракса у погледу овог квалификовања недозвољеног понашања учиниоца није увек била и јединствена. У почетку је пракса била неодлучна, да би се последњих година искристалисао став да између основног и квалификованог облика пореске утаје не постоји квалитативна разлика јер оба облика дела садрже заправо идентична обележја бића. Разлика између ових облика дела је заправо квантитативне природе, дакле у висини утајеног пореза, доприноса и других прописаних давања.

4. ЗАКЉУЧАК

Почетком деведесетих година у нашој земљи је изведена прва темељита реформа целокупног фискалног система (система јавних прихода и јавних расхода), а потом почетком 2001. године је изведена друга таква реформа. То је био и императив времена и прилика у којима живимо али и потреба друштва-државе да ефикаснијим механизмима и средствима обезбеди функционисање свих друштвених служби у циљу задовољавања општих и заједничких потреба. С друге стране, такав фискални систем је захтевао и адекватну правну заштиту. Стога је у правним прописима предвиђен низ недозвољених, противправних, забрањених понашања за која су предвиђене и одговарајуће врсте и мере санкција. Та недозвољена понашања се могу класификовати на: кривична дела, привредне преступе⁸⁹⁾ и прекршаје, а сва су обухваћена збирним називом

89) Službeni list SRJ broj 74/99, 4/2000, 9/2000, 69/2000 i 70/2001

порески деликти или пореска деликвенција. Међу овим пореским деликтима се посебно издвајају пореска кривична дела, а међу њима је најзначајније дело пореска утаја.

Но, сигурно је да строгост прописаних и одлуком суда изречених казни и других кривичних санкција не могу да постигну значајнији резултат у правцу спречавања и сузбијања свих облика и видова противправног понашања пореских обвезника или других лица у области фискалног система у вези са избегавањем у целини или делимично плаћања прописаних пореза, доприноса социјалног осигурања и других дажбина које представљају јавни приход. Том основном циљу поред репресије треба свакако да допринесе и повећање опште пореске дисциплине с једне стране код пореских обвезника и с друге стране органи друштвене заједнице, а посебно органи пореске управе, пореске полиције, органи унутрашњих послова и др. треба да широком лепезом општих и посебних превентивних мера дејствују у правцу предупређивања оваквих понашања.

Наравно и побољшање општих економско-социјалних услова у целом друштву у великој мери ће створити погодну климу за смањење кривичних дела пореске утаје и броја њихових извршилаца односно висине утајених обавеза према друштвеној заједници иако ће још увек остати један мали број несавесних појединаца који ће и на овај начин покушати да стекну противправну имовинску корист за себе или другог, а на штету општих и заједничких интереса целокупне друштвене заједнице.

LITERATURA

???

Dragan Jovasevic, Zlatko Nikolic

TAX EVASION AS A WAY OF IMPERILMENT OF THE FUNCTIONS OF SOCIAL STATE

Summary

For purpose of attaining efficient, timely and high quality like achievement of their objectives and roles, all states worldwide have started upon establishment of a tax system that could provide necessary funds for the functioning of the states in general. Tax payers' evasion of defined tax and other public imposts might directly affect function-

ing of the state in various ways. Therefore all modern states envision a much ramified system of various criminal delicts: criminal offenses, economic offenses and offenses made by businessmen, judicial persons and other parties, for which various sorts of sanctions may be applied. In this way the objective of the system is for competent state bodies to legally and efficiently determinate criminal responsibility of the tax offenders, and on the other side, the objective of the system is prevention of such offenses and obtaining total tax discipline in the society. In this text author analyzed theoretical and practical characteristics of the tax avoidance as a basic fiscal tax criminal offense and one of the most significant forms of tax evasion.

Key Words: tax, public impost, avoidance, not filing a tax return, law, criminal offense, responsibility, penalty