

KAZNENA ODGOVORNOST PORESKIH OBVEZNIKA I DRUGIH PORESKIH DUŽNIKA

REZIME: U radu autor se bavi pitanjima koja se odnose na kaznenu odgovornost poreskih obveznika i drugih poreskih dužnika i to iz bar dva razloga: prvi se ogleda u tome što do sada u našoj stručnoj literaturi nije poklonjena odgovarajuća pažnja tako važnim pitanjima o kojima je reč i drugo što se ista pitanja nameću kao aktuelna najnovijim izmenama zakona iz poreske oblasti.

Autor konstatuje da je u oblasti poreza povećan kvantitet kaznene odgovornosti poreskih obveznika i drugih poreskih dužnika ali ne istovremeno i njen kvalitet. Upravo ta disproporcija u pojedinim segmentima i predstavlja predmet analize u radu. Zbog toga, nakon izvršene analize, autor zaključuje da su pojedina pitanja iz posmatrane oblasti pravno dobro uređena sa posebnim osvrtom na ona pitanja kod kojih to nije slučaj ukazujući na pravce mogućih poboljšanja zakonskih rešenja *de lege ferenda*.

Posebno je obrađeno pitanje pravne prirode i karaktera krivičnog dela poreske utaje nakon čega je izveden jedino prihvatljiv zaključak da se radi o krivičnom delu *sui generis* u odnosu na osnovno krivično delo utaje što je od odlučujućeg značaja za njegovo pravilno pravno shvatanje i primenu u praksi.

Takođe je zaključeno da su prekršaji u svim poreskim zakonima pravno tehnički odlično utvrđeni, kako u pogledu sadržaja, tako i pogledu njihovih učinioca, pravnih lica, odgovornih lica, fizičkih lica, preduzetnika i drugih mogućih subjekata ove vrste odgovornosti.

Ključne reči: krivično delo poreske utaje, krivična dela u sporednom poreskom zakonodavstvu, privredni prestupi i poreski prekršaji

* Profesor emeritus Samostalnog i nedržavnog Univerziteta Privredna Akademija u Novom Sadu

Kako je rešeno pitanje kaznene odgovornosti u poreskim zakonima?

Ustav Republike Srbije u članu 91. koji nosi naslov „Javne finansije” i podnaslov. „Porezi i drugi prihodi” utvrđuje: sredstva iz kojih se finansiraju nadležnosti Republike Srbije, autonomnih pokrajina i jedinica lokalne samouprave obezbeđuju se iz poreza i drugih prihoda utvrđenih zakonom.

Obaveza plaćanja poreza i drugih dažbina je opšta i zasniva se na ekonomskoj moći obveznika.

Kada se ima u vidu ogroman značaj koji fiskalni sistem, njegovo uredno, blagovremeno, potpuno i kvalitetno ostvarenje ima za postojanje, održanje pa i razvoj države odnosno društva, onda je posve jasno od kolike je važnosti da se država, širokom lepezom različitih mera, sredstava, načina i postupaka preduzetih od različitih subjekata na svim nivoima, suprotstavi različitim oblicima i vidovima neplaćanja, prikrivanja, neprijavlivanja ili izbegavanja plaćanja poreza, doprinosa i drugih propisanih obaveza koje predstavljaju javne dažbine, odnosno javni prihod.¹ Naravno, kršenjem propisa u oblasti fiskalnog sistema mogu da se prouzrokuju i različite posledice. Zavisno od vrste povrede, odnosno prouzrokovane posledice u pogledu obima i intenziteta povrede ili ugrožavanja zaštićenih društvenih vrednosti, zakon je predvideo i različite sankcije, već prema tome da li se u konkretnom slučaju radi o krivičnom delu, privrednom prestupu ili prekšaju. Najopasnije i najteže oblike kršenja poreskih zakona kojima se i nanose najteže posledice odnosno najveće štete društvenoj zajednici predstavljaju poreska krivična dela.²

Krivična dela

Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji Republike Srbije³ posle izmena i dopuna iz jula 2005. godine (Sl. glasnik RS br. 61/05) u članu 135. izričito definiše pojam poreskih krivičnih dela. Prema ovom zakonskom rešenju krivična dela su sva krivična dela utvrđena pozitivnim zakonodavstvom (poreskim i drugim zakonima) koja kao moguću posledicu imaju potpuno ili delimično izbegavanje poreza, sačinjavanje ili podnošenje falsifikovanog dokumenta od značaja za oporezivanje, ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole, nedozvoljen promet akciznih proizvoda i druge nezakonite radnje koje su u vezi sa izbegavanjem i pomaganjem u izbegavanju plaćanja poreza.

Krivična dela ove vrste predviđena su u članu 229. Krivičnog zakonika Republike Srbije⁴ i to poreska utaja i pet krivičnih dela predviđenih u čl. 173-176 a. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji.

¹ Pavlović, Đ., Jovašević, D., Zbirka poreskih zakona sa komentarom, *Sl. list*, Beograd, 2004, str. 43-52.

² Jovašević, D., Poreska utaja u novom krivičnom zakonodavstvu RS, *Sudska praksa*, Beograd br. 2-3/2006, st. 62.

³ *Sl. glasnik RS*, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05 i 85/05.

⁴ *Sl. glasnik RS*, br. 85/05 od 29. 09. 2005. godine, stupio na snagu 01. januara 2006.

U radu ćemo analizirati sva ova krivična dela.

Pri tom, treba imati u vidu činjenicu da sada nijedan zakon iz oblasti poreza i doprinosa ne utvrđuje više privredne prestupe kao što je to ranije bio slučaj u ovoj oblasti već samo prekršaje.

Tu treba imati u vidu Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, Zakonu o porezu na dodatnu vrednost,⁵ Zakon o akcizama,⁶ Zakona o porezu na dobit preduzeća,⁷ Zakon o porezu na dohodak građana,⁸ Zakon o porezima na imovinu⁹ i Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara.¹⁰ Neophodno je konstatovati da nije dobro rešenje to što su iz svih navedenih zakona isključeni privredni prestupi i to iz osnovnog razloga što su se oni u dosadašnjoj sudskoj praksi pokazali kao odgovarajuća zaštita utvrđenog poreskog sistema, gledajući u celini i kao predohrana izvršenju krivičnih dela kao najtežih oblika kaznenih dela u oblasti poreza.

Krivično delo poreske utaje

Krivično delo poreske utaje je sistematizovano kao najznačajnije i osnovno krivično delo u oblasti fiskalnih krivičnih dela u glavu XX Krivičnog zakonika Republike Srbije koja nosi naslov „Krivična dela protiv privrede”.

U uporednom pravu krivično delo poreske utaje je češće sistematizovano u kompletnom poreskom zakonodavstvu. I kod nas se pitanje sistematizacije ovog krivičnog dela vremenom menjalo. Tako se sve do 2002. godine krivično delo pod nazivom poreska utaja nalazilo u okviru Republičkog krivičnog zakonodavstva (član 154. tačka KZS). Donošenjem Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji pod nešto promenjenim nazivom i sa još 6 drugih poreskih krivičnih dela uvršteno je, na taj način, u sporedno krivično zakonodavstvo.

U novom Krivičnom zakoniku delo pod nazivom poreska utaja ponovo je uvršteno u krivično zakonodavstvo.

Priroda i karakter krivičnog dela poreske utaje

Osnovno i suštinsko pitanje je kakve je pravne prirode i karaktera krivično delo poreske utaje?

U teoriji krivičnog prava su se po ovom pitanju iskristalisala dva odgovora: prema prvom, krivično delo poreske utaje predstavlja specifičan oblik prevare.¹¹

⁵ *Sl. glasnik RS*, br. 84/04, 86/04, 61/05 i 61/07.

⁶ *Sl. glasnik RS*, br. 22/01, 73/01, 80/02, 47/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05 i 101/2005.

⁷ *Sl. glasnik RS*, br. 25/01, 80/02, 48/03 i 84/04.

⁸ *Sl. glasnik RS*, br. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06 i 65/06.

⁹ *Sl. glasnik RS*, br. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04 i 26/07.

¹⁰ *Sl. glasnik RS*, br. 26/01, 80/02 i 43/04.

¹¹ Lazarević, Lj., *Komentar Krivičnog zakonika Republike Srbije*, Savremena administracija Beograd, 2006, str. 624.

Prema drugom, krivično delo poreske utaje je delo *sui generis*.¹² Priklanjamo se drugom iznetom odgovoru kao jedino pravilnom i mogućem. Naime, iz zakonskog opisa krivičnog dela poreske utaje ne može se izvesti zaključak da je njime obuhvaćena i radnja dovođenja koga u zabludu ili održavanja u zabludi i time njegovog navođenja da ovaj na štetu svoje ili tuđe imovine nešto učini ili ne učini. Takav oblik radnje u biću krivičnog dela poreske utaje ne postoji!

Za razliku od krivičnog dela poreske utaje kako je isto formulisano u članu 229. Krivičnog zakonika Srbije, u članu 254. Krivičnog zakona Republike Slovenije je eksplicite unet takav oblik radnji. U navedenom članu je utvrđeno da izvršenje istovetnih radnji kojima se čini krivično delo poreske utaje mora biti usmereno na dovođenje u zabludu nadležnog poreskog organa. Usled toga je radnja ovog krivičnog dela dovršena samim davanjem lažnih podataka nadležnom poreskom organu s obzirom da je na taj način on doveden u zabludu u pogledu njihove tačnosti zbog čega bi se tu i moglo govoriti o prevari, odnosno prevarnoj radnji.

Kako u biću krivičnog dela poreske uprave u Krivičnom zakoniku Srbije takve radnje nema, to se i ne može govoriti o prevarnoj radnji, već o krivičnom delu poreske utaje – *sui generis*.

No, tu se, odmah, postavlja pitanje, na koje do danas u našoj krivičnoj pravnoj literaturi nije dat odgovor, a naime, u odnosu na koje krivično delo je krivično delo poreske utaje – *sui generis*! Pravilan odgovor bi bio da je krivično delo poreske utaje krivično delo – *sui generis* u odnosu na krivično delo utaje predviđeno u članu 207. Krivičnog zakonika Srbije.

Naime, i u jednom i u drugom slučaju se radi o utaji kao osnovnom obliku ovog krivičnog dela, samo što se kod krivičnog dela poreske utaje radi o krivičnom delu utaje u oblasti poreza. Kod krivičnog dela utaje radi se o krivičnom delu uperenom protiv imovine, zbog čega je ovo delo i sistematizovano u glavi XXI KZS koje nosi podnaslov „Krivična dela protiv imovine”, dok je krivično delo poreske utaje sistematizovano u glavi XXII KZS koje nosi podnaslov „Krivična dela protiv privrede”, s obzirom da je ovo delo upereno na zaštitu poreza, doprinosa i drugih dažbina u smislu javnih plaćanja, tj. onih sredstava, predviđenih u članu 91. stav 1. Ustava Republike Srbije iz kojih se finansiraju nadležnosti Republike Srbije, autonomne pokrajine i jedinice lokalne samouprave. Radi se, znači, o sredstvima koja u određenom trenutku, po samom zakonu, nakon određenog procesa proizvodnje, pružanja usluga, sticanja imovine, dohotka, dobiti, ili na neki drugi način, postaju prihod Republike Srbije, autonomne pokrajine ili jedinice lokalne samouprave. Neuplaćivanjem tih sredstava onome kome koristi. Faktički je deo imovine koji od određenog vremenskog trenutka pripada po sa-

¹² Stojanović, Z., Perić, O., Krivično pravo, posebni deo, XI izdanje, Beograd, 2006, str. 197; Jovanović, Lj., Jovašević, D., *Krivično pravo*, opšti deo, Nomos, Beograd, 2002, str. 56-71 i Jovašević, D., Poreska utaja u novom Krivičnom zakonodavstvu Republike Srbije, *Sudska praksa*, Beograd, br. 2-3/2006, str. 65.

mom zakonu navedenim subjektima, prešao bez osnova u nekom pravnom poslu ili u zakonu na preskog obveznika zbog čega je on dužan da ga vrati onome kome pripada.¹³

Utaja predstavlja kao i krađa protivpravno prisvajanje tuđe pokretne stvari (u ovom slučaju određenog iznosa novca) u cilju pribavljanja protivpravne imovinske koristi sebi ili kome drugom, s tom razlikom što se kod krađe stvar uzima iz pritežanja ili držanja drugoga, dok se kod utaje ista već nalazi kod samog utajivača po tom osnovu što mu je poverena sa dužnošću da mu je vrati. Kod krivičnog dela poreske utaje znači da je određen iznos novca poveren poreskom obvezniku u određenom trenutku vremena sa obavezom da isti iznos uplati subjektu kome pripada. Krivično pravo u ovom slučaju u pogledu novca kao zamenjive stvari ne misli samo na pojam svojine u tehničkom smislu kako ga uzima privatno pravo (kao potpunu pravnu vlast nekog lica na izvesnoj stvari). Ono pri tom misli na *moгуćnost raspolaganja sa stvari* koju pored sopstvenika i držaoca ima i detentor. Prema tome utaja se može ostvariti i na novcu kao zamenljivoj stvari, koja bi bila poverena i od strane držaoca, pa i od detentora. Sa tih razloga, dakle, može se utajiti i novac, jer su te stvari za utajivača u odnosu prema držaocu ili detentoru „tuđe” isto onako kao i prema sopstveniku. Iako je novac u rukama poreskog dužnika on je prema državi i ostalim subjektima koji se finansiraju iz poreza, doprinosa i ostalih dažbina u smislu člana 91. Ustava Republike Srbije prost detentor kome su ovi subjekti poverili da isti drži i predaje samo onako i onome kome pripadaju po određenom poreskom zakonu i koji je taj novac primio sa voljom da sa njim raspolaze po naređenju navedenih subjekata. Pri tom sopstvenik je predatog novca Republika Srbija, autonomna pokrajina ili jedinica lokalne samouprave i zato čim poreski obveznik u pogledu tog novca izvrši kakvu radnju iz koje se vidi njegovo prisvajanje istog, on čini utaju prema tim subjektima.

Radnja izvršenja se sastoji u protivpravnom prisvajanju

Pri svemu iznetom se ne zahteva sticanje svojine u građansko pravnom smislu, pošto u ovoj prilici ne bi moglo biti reči o sticanju punovažnog osnova za pribavljanje (*titulus aquirendi*).

Dovoljno je da je poreski obveznik postigao da sa novcem u pitanju može raspolagati kao sa svojim. Postizanje mogućnosti raspolaganja, prisvajanje, pretpostavlja da se novac već nalazi u držanju poreskog obveznika tj. da je detencija prethodila utaji. Delo utaje vrši se tek onom radnjom iz koje se može izvesti prisvajanje. Dakle tek radnjom iz koje se vidi da je kod učinioca postojala namera o protivpravnom prisvajanju novca koji u obliku poreza pripada Republici Srbiji ili drugim navedenim subjektima.

Ova radnja se kod krivičnog dela poreske utaje sastoji u davanju lažnih podataka o prihodima, neprijavljivanju prihoda, odnosno prikriivanju određenih re-

¹³ Vidi član 210. Zakona o obligacionim odnosima – sticanje bez osnova.

levantnih podataka koji su od uticaja na utvrđivanje visine poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina koje treba uplatiti zakonom određenim subjektima. Bilo koja od zakonom navedenih predviđenih radnji izvršenja krivičnog dela poreske utaje mora biti preduzeta samo u pogledu prihoda predmeta ili drugih činjenica koji su zakonito stečeni. To je i logično jer se nezakonito, protivpravno stečena imovina i drugi predmeti, odnosno prihodi, ne mogu oporezivati.

Potred radnje izvršenja, neophodno je kod učinioca, poreskog obveznika, utvrditi i nameru da u potpunosti ili delimično *izbegne* plaćanje poreza, doprinosa ili drugih dažbina koje predstavljaju javni prihod.

Izbegnuta obaveza mora da pređe zakonom propisani iznos od 150.000,00 dinara. Visina izbegnute obaveze ispod ovog iznosa upućivala bi na izvršenje poreskog prekršaja, a ne na krivično delo poreske utaje. Iz iznetog proizilazi da visina izbegnute obaveze plaćanja od 150.000,00 dinara, pa na više, predstavlja objektivni uslov inkriminacije, odnosno zakonodavni motiv kažnjavanja. Bez ispunjenja ovog uslova nema ni krivičnog dela poreske utaje.¹⁴

Izneti zaključak je jedino ispravan s obzirom da isti proizilazi iz svega onoga što je rečeno u pogledu prirode krivičnog dela poreske utaje kao krivičnog dela *sui generis* u odnosu na krivično delo utaje iz čl. 207. KZS. Isti takav zaključak proizilazi iz sistemskog i logičkog tumačenja celokupnog člana 229. KZS s obzirom da je u istom utvrđeno: ko u nameri da potpuno ili delimično *izbegne* plaćanje poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina....

S obzirom da se izbegavanje plaćanja poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina može vršiti u dužem vremenskom periodu zakonodavac ispravno na kraju odredbe člana 229. upotrebljava izraz: a iznos obaveze čije se plaćanje *izbegava prelazi 150.000,00 dinara*..., ali imajući pri tom, svakako u vidu predhodno utvrđeni stav... ko u nameri da potpuno ili delimično *izbegne* plaćanje poreza, doprinosa i drugih propisanih dažbina. Dokaz o ovakvom zaključivanju nalazimo u odredbi 154. ranije važećeg Krivičnog zakona Republike Srbije u kome su upotrebljene reči: a iznos obaveze čije je plaćanje *izbegnuto* prelazi 50.000,00 dinara.

Dokaze iznetom zaključku nalazimo i u uporednom zakonodavstvu. Tako je u članu 254. stav 1. Krivičnog zakona Republike Slovenije¹⁵ utvrđeno da bi postojalo krivično delo poreske utaje da je neophodno da je učinilac *izbegao* plaćanje poreza i drugih propisanih obaveza, a u stavu 2. istoga člana utvrđeno je posebno krivično delo poreske utaje ukoliko je delom iz 1. stava stečena velika protivpravna imovinska korist.

U članu 210. Krivičnog zakona Bosne i Hercegovine je utvrđeno kod krivičnog dela poreske utaje da je *neophodno da se izbegne plaćanje* davanja propisanih poreskim zakonodavstvom Bosne i Hercegovine.¹⁶

¹⁴ Jovašević, D., Poreska utaja u novom Krivičnom zakonodavstvu Republike Srbije, *Sudska praksa*, Beograd, br. 2-3/06 str. 68.

¹⁵ Krivični zakon Slovenije, *Uradni list*, br. 623/94, 70/94 i 23/99.

¹⁶ Krivični zakon Bosne i Hercegovine *Sg. BiH*, br. 37. od 22. novembra 2003.

U teoriji krivičnog prava nalazima i suprotno gledište.¹⁷ Prema tom gledištu da bi postojalo krivično delo poreske utaje potrebno je, prema ovim autorima, da iznos obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi zakonom propisani iznos. Iz ovakve formulacije „čije se plaćanje izbegava” proizilazi da za postojanje ovog krivičnog dela nije neophodno da je učinilac uspeo u svojoj nameri da izbegne plaćanje poreske i druge propisane obaveze. S toga će ovo krivično delo postojati ako je namera izbegavanja plaćanja poreza, doprinosa ili drugih dažbina koje predstavljaju javni prihod postojala kod učinioca nezavisno od toga da li je plaćanje tih obaveza izbegnuto ili nije, tako da ukoliko je plaćanje obaveza izbegnuto, ta okonost nije odlučujuća za postojanje krivičnog dela.

Smatramo da izneto gledište nije ispravno sa već iznetih razloga, a i iz sledećih razloga. Naime, iako zakonodavac u članu 229. KZS to izričito ne kaže krivično delo poreske utaje, s obzirom na svoju prirodu predstavlja krivično delo utaje, a *sui generis* je krivično delo samo zbog toga što se ta utaja vrši u oblasti poreza, onda se kao i kod krivičnog dela utaje predviđenog u čl. 207. KZS, da bi to delo postojalo mora pribaviti protivpravna imovinska korist. Na istovetan način je ovo pitanje uređeno i u odredbama stava 3. i 4. člana 207. KZS.

Prisvajanjem treba da se postiže izvesna imovinska korist i nanosi neka šteta

Izbegavanje plaćanje poreza, doprinosa ili drugih dažbina kod krivičnog dela poreske utaje usmereno je ka sticanju određene koristi.

Iako zakon to izričito ne kaže utajom, a to znači i poreskom utajom, se mora nanositi sopstveniku *neka šteta*, pošto se samo delo sastoji u *protivpravnom prisvajanju*.

Normalno je da kada je neko stekao protivpravnu imovinsku korist, da je na taj način državi naneo štetu neplaćanjem poreza, doprinosa ili drugih dažbina u visini stečene koristi.

Posledica krivičnog dela poreske utaje se sastoji u prouzrokovanju štete Republici Srbiji, autonomnim pokrajinama i jedinicama lokalne samouprave čijem finansiranju i služi blagovremena, efikasna i potpuna naplata poreza, doprinosa i drugih propisanih dažbina koje predstavljaju javni prihod po samo zakonu.¹⁸ Delo je svršeno kod radnje davanja lažnih podataka o činjenicama ili kod radnje utvrđivanja poreza u manjem iznosu kad je rešenje o utvrđivanju poreza ili doprinosa postalo konačno u postupku njegovog donošenja od nadležnog organa poreks uprave. Sve do tog momenta postoji pokušaj koji, s obzirom na visinu propisane kazne za osnovno krivično delo, nije kažnjiv. Kod poreza i doprinosa koji se naplaćuju po odbitku, delo je svršeno u momentu dospelosti poreskog duga, a kod poreza gde je sam zakon odredio vreme njegovog plaćanja, delo je svr-

¹⁷ Grupa autora, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije, str. 554.

¹⁸ Jovašević, D., *op. cit.*, str. 69.

šeno istekom zakonom određenog roka. Kada se ovo delo vrši propuštanjem podnošenja poreske prijave ili propuštanjem da se utvrdi visina poreza, ono je svršeno kada nadležni poreski organ u roku koji je propisan za utvrđivanje određene vrste poreza i drugih doprinosa nije doneo rešenja o tome.¹⁹

Pri svemu iznetom valja imati u vidu činjenicu da novi Krivični zakonik Republike Srbije u članu 238. više ne sadrži odredbu koja je postojala u Krivičnom zakonu Republike Srbije, ranije važećem, koji je u članu 139. stav. 1. tačka 3. sadržavao odredbu: „pri izvršavanju obaveza prema društvoj zajednici *uskratiti sredstva koja zajednici pripadaju*”, sa posebnom napomenom da je u odredbi člana 279. nacrta Krivičnog zakonika SRJ koji nosi naslov „Zloupotreba ovlašćenja u privredi” bila u tački 3. predviđena odredba: „*u vezi sa izvršenjem poreskih obaveza ili u vezi sa plaćanjem drugih dažbina uskrati sredstva koja predstavljaju javni prihod*”.

To znači da je takva obaveza sada, implicate, uneta u odredbu člana 229. KZS krivično delo poreska utaja.

Valja istaći da u pogledu davanja odgovora na pitanje kada postoji svršeno krivično delo poreske utaje u krivično pravnoj literaturi nalazimo i drugačije stanovište.²⁰ Prema ovim autorima delo je svršeno kada je učinilac dao lažne podatke o zakonito stečenim prihodima, o predmetima ili drugim činjenicama od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza, odnosno kad takve činjenice nije prijavio ili je na drugi način prikrio podatke koji se odnose na utvrđivanje navedenih obaveza. Ne traži se da je učinilac izbegao (potpuno ili delimično) plaćanje poreza.

Sve ovo što je rečeno za osnovni oblik krivičnog dela poreske utaje važi i za ostale njene oblike predviđene u stavu 2. i 3. člana 239. KZS.

U pogledu krivičnog dela poreske utaje neophodno je ukazati na još jednu nedoslednost zakonodavca. Naime, u odredbi člana 229. KZS je utvrđeno da „ko u nameri da popuno ili delimično izbegne plaćanje poreza...” što znači da je izostavljeno ono što je ranije bilo utvrđeno u članu 154. KZRS da ovo delo može da izvrši i neko drugi s obzirom da je u toj odredbi bilo utvrđeno „*ko u nameri da on ili ko drugi izbegne...*” Ovo pitanje je na identičan način rešeno i u uporednom krivičnom zakonodavstvu.

Poreska krivična dela predviđena u Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji ²¹

Donošenjem Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji utvrđeno je ukupno sedam krivičnih dela od kojih su sada na snazi pet.

Zajednička karakteristika svih krivičnih dela iz navedenog zakona se ogleda u postojanju umišljajne krivice i namere kod izvršioca. Istovremeno umišljaj-

¹⁹ Kljajević, M., Poreska utaja, *Bilten Okružnog suda u Beogradu*, Beograd, br. 50/99, str. 7.

²⁰ Stojanović, Z., Perić, O., *Krivično pravo posebni deo*, XI izdanje Beograd, 2006, str. 198.

²¹ *Sl. glasnik RS*, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05 i 85/05.

na krivica i namera predstavljaju i subjektivni element bića ovih inkriminacija, dok je motiv koristoljublje.²²

To su sledeća krivična dela:

1. *Neuplaćivanje poreza po odbitku* iz čl. 173. st. 1. postoji kada odgovorno lice u pravnom licu – poreskom placu, kao i preduzetnik – poreski platac, u nameri da ne plati porez, ne uplati na propisani uplatni račun javnih prihoda iznos koji je obračunat na ime poreza po odbitku. Propisana kazna je zatvor do tri godine i novčanom kaznom. Drugim stavom je propisan prvi kvalifikovani oblik ovog poreskog krivičnog delikta koji postoji kada neplaćeni porez prelazi 1.000.000,00 dinara i zaprećen je kaznom zatvora od šest meseci do pet godina i novčanom kaznom, a drugi kvalifikovani oblik trećim stavom koji postoji kada neplaćeni porez prelazi 3.000.000,00 dinara i zaprećen je kaznom zatvora od jedne do deset godina i novčanom kaznom. Četvrtim stavom je predviđeno izricanje mera bezbednosti zabrane vršenja samostalne delatnosti, poziva, delatnosti ili dužnosti od jedne do pet godina izvršiocu ovog krivičnog delikta.

2. *Neosnovano iskazivanje iznosa za povraćaj poreza i preski kredit* iz čl. 173a. st. 1. ZPPPA postoji kada neko, u nameri da ostvari pravo na neosnovan povraćaj poreza i poreski kredit, podnese poresku prijavu neistinitog sadržaja, u kojoj iskaže iznos za povraćaj veći od 100.000 dinara. Propisana kazna za je zatvor od šest meseci do pet godina i novčana kazna. Drugim stavom je predviđen kvalifikovani oblik ovog krivičnog delikta koji postoji kada je iskazani iznos za povraćaj i poreski kredit veći od 3.000.000 dinara i zaprećen je kaznom zatvora od jedne do deset godina i novčanom kaznom. Trećim stavom je propisano izricanje mere bezbednosti zabrane vršenja samostalne delatnosti poziva, delatnosti ili dužnosti od jedne do pet godina izvršiocu ovog krivičnog delikta.

3. *Ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole* iz čl. 175. st. 1. ZPPPA definisan je na sledeći način - Ko u nameri da ugrozi naplatu poreza koji nije dospelo za naplatu ili koji nije utvrđen, ali je pokrenut postupak utvrđivanja ili kontrole, odnosno poreza koji je utvrđen njemu ili drugom licu, po ustanovljavanju privremene mere za obezbeđenje naplate poreza u skladu sa zakonom, odnosno u postupku prinudne naplate ili poreske kontrole otuđi, sakrije, ošteti, uništi ili učini neupotrebljivom stvar na kojoj je ustanovljena privremena mera za obezbeđenje naplate, odnosno stvar koja je predmet prinudne naplate poreza ili poreske kontrole, kazniće se zatvorom do jedne godine i novčanom kaznom. Kaznom zatvora iz stava 1. ovog člana kazniće se i ko daje lažne podatke o činjenicama koje su od značaja za sprovođenje prinudne naplate poreza, odnosno poreske kontrole.

4. *Nedozvoljen promet akciznih proizvoda* iz čl. 176. st. 1 ZPPPA postoji kada izvršilac stavlja u promet, odnosno prodaje proizvode koji nisu posebno obeleženi propisanim kontrolnim akciznim markicama, u skladu sa zakonom. Propisana kazna je zatvor od šest meseci do tri godine preduzetniku, odnosno odgo-

²² Đurić, B. A., Poreska krivična dela u Srbiji objavljeno u Zbornik, *Primena zakona iz oblasti pravde i pravosuđa*, Zlatibor, 2007, str. 383.

vornom licu u pravnom licu koje se bavi proizvodnjom ili uvozom proizvoda koji, u skladu sa zakonom, moraju biti posebno obeleženi kontrolnim akciznim markicama, kada isti nisu preduzeli mere da ovi proizvodi pre stavljanja u promet budu obeleženi kontrolnim akciznim markicama. Stavom 3-4 propisano je izricanje mere bezbednosti zabrane vršenja poziva, delatnosti ili dužnosti od jedne godine do pet godina izvršiocima (preduzetniku ili odgovornom licu u pravnom licu) krivičnog delikta iz stava 1-2 ovog člana. Stavom petim je predviđeno oduzimanje proizvoda koji nisu posebno obeleženi propisanim kontrolnim akciznim markicama i imovinske koristi ostvarene ovim krivičnim deliktom.

5. *Nedozvoljeno skladištenje robe* iz čl. 176a st. 1. ZPPPA postoji kada se roba na koju se plaća porez skladišti u prostorijama koje nisu registrovane za tu namenu ili se dozvoli da se skladišti roba a prostorija nije za to registrovana. Zaprećena kazna je zatvor od tri meseca do tri godine i novčana kazna. Kaznom iz stava 1. ovog člana kazniće se i ko u registrovanoj prostoriji za skladištenje robe uskladišti robu na koju se plaća porez za koju ne postoji propisana dokumentacija o poreklu robe i plaćenom porezu (stav 2). Stavom trećim je propisano izricanje mere bezbednosti zabrane vršenja poziva, delatnosti ili dužnosti u trajanju od jedne do pet godina izvršiocima (preduzetniku ili odgovornom licu u pravnom licu) ovog krivičnog delikta. Četvrtim stavom je predviđeno oduzimanje robe koja je bila skladištena.

Sva navedena krivična dela su pravno-tehnički u principu dobro postavljena, pa ćemo s toga ukazati samo na nekoliko uočenih nedostataka.

Odredbe člana 173, 173 a, 176. i 176 a. sadrže *obavezno izricanje* učiniocu ovog krivičnog dela – preduzetniku i odgovornom licu u poreskom obvezniku – mere bezbednosti zabrane vršenja samostalne delatnosti, poziva, delatnosti ili dužnosti što nije u skladu sa odredbama opšteg dela Krivičnog zakonika Republike Srbije iz dva razloga:

1. U opštem delu KZS predviđeno je pod određenim uslovima obavezno izricanje samo dve mere bezbednosti i to: obaveznog psihijatrijskog lečenja u zdravstvenoj ustanovi (čl. 81.) i obaveznog psihijatrijskog lečenja na slobodi (čl. 82). Druge mere bezbednosti *mogu se, a ne moraju izreći*; sud ih izriče ako oceni da je to opravdano s obzirom na njihovu svrhu (da se otklone stanja ili uslovi koji mogu biti od uticaja da učinilac ubuduće vrši krivična dela).

Jedino je za meru bezbednosti oduzimanja predmeta predviđeno da se *zakonom može odrediti obavezno oduzimanje predmeta*. (član 87. stav 3.) Za meru bezbednosti zabrane vršenja poziva, delatnosti ili dužnosti (čl. 85.) nije predviđeno da se zakonom može odrediti njeno obavezno izricanje, što je sasvim razumljivo, jer sud ovu meru može izreći samo kada oceni da je celishodno (ako je učinilac zloupotrebio svoj položaj, vršenje delatnosti ili dužnosti radi izvršenja krivičnog dela ili ako se opravdano može smatrati da bi njegovo dalje vršenje takve delatnosti bilo opasno). Pošto u opštem delu KZS nije predviđeno da se zakonom može odrediti obavezno izricanje mere bezbednosti zabrane vršenja poziva, delatnosti ili dužnosti, to zakonodavac nije bio ovlašćen da odredi obavezno izricanje ove mere kod četiri navedena krivična dela.

2. Kad je u pitanju preduzetnik kao izvršilac nekog od navedenih krivičnih dela za samo izbegavanje plaćanja poreza ne bi uopšte mogla biti izrečena mera bezbednosti zabrane vršenja poziva, delatnosti ili dužnosti. Izbegavanje plaćanja poreza je u vezi sa preduzetničkom delatnošću ali nije zloupotreba te delatnosti kao takve, niti opasnost proizilazi iz obavljanja preduzetničke delatnosti kao takve. Stvar stoji drukčije sa odgovornim licem u poreskom obvezniku, jer plaćanje poreza spada u delokrug rada tog lica.²³

Poreski prekršaji

Poreski prekršaji su u Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji pravno tehnički odlično oformljeni, kako u pogledu sadržaja, tako i u pogledu subjekata poreskih prekršaja.

Ono što je naročito značajno istaći je to da su u članu 182. predviđeni prekršaji odgovornih lica u Poreskoj upravi.

Samo primera radi ukazaćemo na dva poreska prekršaja odgovornih lica u Poreskoj upravi predviđena u članu 182. stav. 2. tačka 1. i 2.: „novčanom kaznom iz stava 1. ovog člana kazniće se za prekršaj *službeno lice Poreske uprave*” ako:

1. *se u poreskom postupku ne ophodi prema poreskom obvezniku sa poštovanjem i uvažavanjem (član 24. st. 1. tačka 3.);*

2. *onemogućava poreskog obveznika da bude prisutan tokom poreske kontrole u skladu sa ovim zakonom (čl. 24. st. 1. tačka 10).*

Takođe su prekršaji u Zakonu u porezu na dodatu vrednost pravno tehnički odlično utvrđeni.

U iznetom smislu posebno ističemo odredbu čl. 60. stav 5. u kojoj je utvrđeno: „*novčanom kaznom od 10.000,00 - 50.000,00 dinara kazniće se za prekršaj odgovorno lice u sudu, organu jedinice lokalne samouprave, advokatskoj komori, profesionalnom udruženju, kao i drugom organu i organizaciji nadležnoj za upis u registar ako bez potvrde iz člana 40. stav 3. ovog zakona izvrši brisanje obveznika iz registra*”.

Za poreske prekršaje predviđene u Zakonu o akcizama takođe se može konstatovati da su odlično utvrđeni.

Isto se može reći za poreske prekršaje predviđene u Zakonu o porezu na dobit preduzeća.

Posebno bismo kod ovog zakona pohvalili odredbu iz člana 113. koja, nasuprot navedenim odredbama Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, pravilno rešava pitanje mogućnosti izricanja poreskom obvezniku zaštitne mere zabrane obavljanja određenih delatnosti tako što utvrđuje da se mera *može izreći* a ne kao kod pomenutog Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji *da se mora* obavezno izreći.

Poreski prekršaji u Zakonu o porezu na dohodak građana su, takođe, dobro pravno tehnički dobri uređeni, a što je i slučaj kod Zakona o porezima na upo-

²³ Subotić, D., Poreska krivična dela u Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Sudska praksa*, Beograd, br. 1/03, str. 4.

trebu, držanje i nošenje dobara sa posebnom napomenom da se kod ovih zakona značajno proširuje krug mogućih subjekata prekršajne odgovornosti.

Umesto zaključka

U radu autor se bavi pitanjima koja se odnose na kaznenu odgovornost poreskih obveznika i drugih poreskih dužnika i to iz bar dva razloga: prvi se ogleda u tome što do sada u našoj stručnoj literaturi nije poklonjena odgovarajuća pažnja tako važnim pitanjima o kojima je reč i drugo, što se ista pitanja nameću kao aktuelna najnovijim izmenama zakona iz poreske oblasti.

Autor konstatuje da je u oblasti poreza povećan kvantitet kaznene odgovornosti poreskih obveznika i drugih poreskih dužnika ali ne istovremeno i njen kvalitet. Upravo ta disproporcija u pojedinim segmentima i predstavlja predmet analize u radu. Zbog toga, nakon izvršene analize, autor zaključuje da su pojedina pitanja iz posmatrane oblasti pravno dobro uređena sa posebnim osvrtom na ona pitanja kod kojih to nije slučaj ukazujući na pravce mogućih poboljšanja zakonskih rešenja *de lege ferenda*.

Posebno je obrađeno pitanje pravne prirode i karaktera krivičnog dela poreske utaje nakon čega je izveden jedino prihvatljiv zaključak da se radi o krivičnom delu *sui generis* u odnosu na osnovno krivično delo utaje što je od odlučujućeg značaja za njegovo pravilno pravno shvatanje i primenu u praksi.

Takođe je zaključeno da su prekršaji u svim poreskim zakonima pravno tehnički odlično utvrđeni, kako u pogledu sadržaja, tako i pogledu njihovih učinio-ca, pravnih lica, odgovornih lica, fizičkih lica, preduzetnika i drugih mogućih subjekata ove vrste odgovornosti.

Prof. Miroslav Vrhovsek, Ph.D.

Professor emeritus of the University Business Academy, Novi Sad

Criminal responsibility of taxpayers and other tax debtors

A b s t r a c t

The author reviews questions which are related to criminal responsibility of taxpayers and other tax debtors, at least for two reasons: firstly, the expert literature does not give answers to some very important questions and secondly, the same questions are currently imposed by the newly amended solutions in the tax legislation.

The author establishes that the quantity of criminal responsibility of taxpayers and other tax debtors had risen, but, at the same time, not its quality. Precisely, disproportion in certain segments is the topic of this article. The author concludes that various aspects and tax issues are well covered in the legislation and therefore, draws our attention to those questions which are not and how legal solutions can be improved.

The legal nature and character of tax evasion leads us to a conclusion that the tax crime is criminal act *sui generis* in comparison with the criminal act of fraud.

It is also to be concluded that in the tax legislation, tax crimes are legally and technically very good determined, in their substance and in relation of their perpetrator, legal entities, responsible persons, natural persons and other persons possibly involved in this type of responsibility.

Key words: tax evasion, criminal acts in subsidiary tax legislation, misdemeanor and tax offences

Literatura

1. Pavlović, Đ., Jovašević, D., Zbirka poreskih zakona sa komentarom, *Sl. list*, Beograd, 2004, str. 43-52.
2. Jovašević, D., Poreska utaja u novom krivičnom zakonodavstvu RS, *Sudska praksa*, Beograd, br. 2-3/2006 st. 62.
3. *Sl. glasnik RS*, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05 i 85/05.
4. *Sl. glasnik RS*, br. 85/05 od 29. 09. 2005. godine, stupio na snagu 01. januara 2006. godine.
5. *Sl. glasnik RS*, br. 84/04, 86/04, 61/05 i 61/07.
6. *Sl. glasnik RS*, br. 22/01, 73/01, 80/02, 47/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05 i 101/2005.
7. *Sl. glasnik RS*, br. 25/01, 80/02, 48/03 i 84/04.
8. *Sl. glasnik RS*, br. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06 i 65/06.
9. *Sl. glasnik RS*, br. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04 i 26/07.
10. *Sl. glasnik RS*, br. 26/01, 80/02 i 43/04.
11. Lazarević, Lj., *Komentar Krivičnog zakonika Republike Srbije*, izd. Savremena administracije Beograd, 2006.
12. Jovanović, Lj., Jovašević, D., *Krivično pravo*, opšti deo, Nomos, Beograd, 2002. i Jovašević, D., *Poreska utaja u novom Krivičnom zakonodavstvu* Stojanović, Z., Perić, O., *Krivično pravo*, posebni deo, XI izdanje, Beograd, 2006, Stojanović, Z., Perić O., *Krivično pravo* posebni deo, XI izdanje Beograd, 2006.
13. Zakon o obligacionim odnosima – sticanje bez osnova.
14. Krivični zakon Slovenije, *Uradni list* br. 623/94, 70/94 i 23/99.
15. Krivični zakon Bosne i Hercegovine *Sg. BiH*, br. 37. od 22. novembra 2003.
16. Grupa autora, *Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije*.
17. Kljajević, M., Poreska utaja, *Bilten Okružnog suda u Beogradu*, Beograd, br. 50/99.
18. *Sl. glasnik RS*, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05 i 85/05.
19. Đurić, B. A., Poreska krivična dela u Srbiji objavljeno u *Zbornik Primena zakona iz oblasti privrede i pravosuđa*, Zlatibor, 2007.
20. Subotić, D., Poreska krivična dela u Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Sudska praksa*, Beograd, br. 1/03.