

PORESKA UTAJA U NOVOM KRIVIČNOM ZAKONODAVSTVU REPUBLIKE SRBIJE

Uvod

U cilju efikasnog, blagovremenog i kvalitetnog ostvarivanja svojih zadataka i funkcija, sve države danas uspostavljaju poreski sistem koji treba da obezbedi potrebna sredstva za funkcionisanje države uopšte. Izbegavanje plaćanja utvrđenih poreza i drugih javnih dažbina od strane poreskih obveznika, direktno dovodi u pitanje ostvarivanje brojnih državnih funkcija. Stoga sve savremene države predviđaju veoma razuđen sistem različitih delikata: krivičnih dela, privrednih prestupa i prekršaja za koja su predviđene različite vrste sankcija za fizička ili pravna lica odnosno preduzetnike koji se nađu u ulozi učinilaca ovih delikata. Na ovaj se način, s jedne strane, teži zakonitom i efikasnom utvrđivanju kaznene odgovornosti učinilaca poreskih delikata od strane nadležnih državnih organa i, s druge strane, ovaj sistem treba prevetivno da deluje u pravcu podizanja opšte poreske discipline u društvu. U ovom radu se analiziraju teorijske i praktične karakteristike poreske utaje kao osnovnog fiskalnog, poreskog krivičnog dela i jednog od najznačajnijih oblika poreske evazije.

Oblici ispoljavanja poreske evazije

Poreska krivična dela, posebno poreska utaja (eng. - tax evasion, franc. - fraude fiscale, nem. - steuerbetrug) predstavljaju izuzetno društveno opasna ponašanja pojedinaca i grupa odnosno pravnih lica (preduzeća, ustanova ili drugih organizacija), kojima se kršenjem propisa neposredno ili posredno ugrožavaju finansijski interesi cele društvene zajednice i to prvenstveno kroz nanošenje velikih šteta fiskalnom sistemu i sistemu javnih prihoda uopšte.¹ Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji Republike Srbije² posle izmena i dopuna iz jula 2005. godine (Službeni glasnik Republike Srbije broj 61/2005) u čl. 135. izričito definiše pojam poreskih krivičnih dela. Prema ovim zakonskim rešenjima poreska krivična dela su sva krivična dela utvrđena pozitivnim zakonodavstvom naše zemlje (poreskim i drugim zakonima) koja za moguću posledicu imaju potpuno ili delimično izbegavanje poreza, sačinjavanje ili podnošenje falsifikovanih dokumenata od značaja za oporezivanje, ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole, nedozvoljeni promet akciznih proizvoda i druge nezakonite radnje koje su u vezi sa izbegavanjem ili pomaganjem u izbegavanju plaćanja poreza.

Kada se ima u vidu ogroman značaj koji fiskalni sistem, njegovo uredno, blagovremeno, potpuno i kvalitetno ostvarenje ima za postojanje, održanje pa i razvoj

* Pravni fakultet u Nišu.

¹ Dragan Jovašević, Leksikon krivičnog prava, Službeni list, Beograd, 2002. godine, str.642

² Dragan Jovašević, Zakon o porezu na dodatu vrednost sa komentarom i pratećim propisima, Službeni list, Beograd, 2005. godine, str.45-47

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.³ 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 prekršaju. Najopasnije i najteže oblike kršenja poreskih zakona kojima se i nanose najteže posledice odnosno najveće štete društvenoj zajednici predstavljaju poreska krivična dela.

Osnovu poreskih krivičnih dela, bez obzira o kom obliku ili vidu ispoljavanja se radi u konkretnom slučaju, čine različite pojavne manifestacije poreske evazije (lat. bežanje, izbegavanje), posebno kada se ima u vidu da evazija poreza predstavlja ujedno i najznačajniji oblik sive ekonomije. Siva ekonomija se, praktično, može pojaviti u veoma različitim oblastima delatnosti, kao što su: proizvodnja i promet robe i usluga, tržište rada i radni odnosi, građevinarstvo, stambeno-komunalna delatnost, promet nepokretnosti. No, sa aspekta državnih interesa sigurno je da su najznačajniji oni oblici sive ekonomije koji se pojavno manifestuju u sferi narušavanja, ugrožavanja ili povređivanja fiskalnog (poreskog) sistema. Ovdje se na prvom mestu javlja poreska evazija, sa različitim oblicima ispoljavanja. Evazija poreza ili različiti oblici i vidovi odnosno načini izbegavanja utvrđivanja, razreza i naplaćivanja poreza i drugih propisanih dažbina predstavljaju štetnu, protivpravnu i opasnu delatnost pojedinaca i grupa kojima se ugrožavaju osnovni fiskalni interesi društva.

Naime, poreski obveznici doživljavaju porez kao svojevrсни trošak koji samo pogoršava njihovu materijalnu situaciju jer plaćanje poreza i drugih dažbina neposredno utiče na smanjivanje njihove ekonomske snage i kupovne moći. Stoga oni izbegavaju plaćanje poreza u većem ili manjem iznosu ili bar pokušavaju da umanje njegov teret. Svi ti različiti oblici izbegavanja plaćanja poreza predstavljaju, zapravo, samo različite oblike i vidove ispoljavanja poreske evazije. Poseban oblik ove evazije jeste izbegavanje plaćanja poreza na prihode od nezakonitih radnji.⁴ Opređenje poreskih obveznika da u potpunosti ili delimično izbegnu plaćanje poreza i drugih doprinosa zavisi u prvom redu od intenziteta otpora plaćanju poreza. Taj intenzitet otpora zavisi od više elemenata koji se mogu svesti na sledeće : 1) visina poreskog opterećenja, 2) namena trošenja sredstava prikupljenih porezom, 3) poreski oblik i 4) mišljenje javnosti da li je porez pravičan ili ne.⁵

Dakle, razlikuju se dva oblika poreske evazije - zakonita i nezakonita. Zakonita evazija postoji kada se pojedinci kao poreski obveznici, istina, kreću u opštim okvirima koji su postavljeni na osnovu zakona ili drugih opštih propisa iz oblasti fiskalnog ili poreskog sistema, ali pri tom na različite načine pokušavaju da izbegnu u potpunosti ili delimično plaćanje poreza i drugih propisanih doprinosa. Ovdje

³ Đorđe Pavlović, Dragan Jovašević, Zbirka poreskih zakona sa komentarom, Službeni list, Beograd, 2004. godine, str.43-52

⁴ Dragana Gnjatović, Finansije i finansijsko pravo, Policijska akademija, Beograd, 1999, strana 139.

⁵ Dejan Popović, Nauka o porezima i poresko pravo, Beograd, 1997, str. 450-451.

se, praktično, radi o različitim oblicima korišćenja poreskih podsticaja (u vidu oslobođenja ili olakšica kod utvrđivanja, razreza ili plaćanja poreza) ili kada se koriste postojeće pravne praznine u poreskim i drugim zakonima i propisima upravo zbog visokog stepena apstrakcije, uopštenosti ili nedorečenosti odnosno višeznačnosti upotrebljenih reči, izraza ili pojmova ili nesavršenosti jezika upotrebljenog od zakonodavca. Ovo je naročito slučaj u onim sistemima kada se zbog brzih i naglih radikalnih promena u sferi privrednog poslovanja u zemlji ili inostranstvu i sami poreski propisi često menjaju kako bi se prilagodili novim društvenim, pravnim i privrednim okvirima.

Naime, zakonita ili, kako je još nazivaju pojedini autori, dopuštena poreska evazija⁶ obuhvata postupke pomoću kojih poreski obveznik izbegava plaćanje poreza potpuno ili delimično na jedan od sledećih načina : 1) promenom mesta prebivališta ili boravišta, 2) smanjenjem ili odustajanjem od potrošnje oporezivanih proizvoda ili usluga i 3) pronalaženjem praznina (rupa) u zakonu. Samim momentom dospelosti poreski obveznik pada u dužničku docnju za plaćanje svog poreškog duga. A ta dospelost predstavlja svojstvo poreškog duga da mu je nastupio rok ispunjenja - koji je inače određen u zakonu i čijim propuštanjem se čini šteto i protivpravno ponašanje.⁷

Drugi oblik poreske evazije predstavlja nezakonita ili nedopuštena evazija. Nezakonitom evazijom pojedinac kao poreski obveznik dolazi pod udar zakona i kaznene represije. Naime, u ovom slučaju dolazi do kršenja propisa u većoj ili manjoj meri, pri čemu se nanose neposredne, direktne štete društvenoj zajednici. Ovde se, dakle, radi o protivpravnim, protivzakonitim, nedopuštenim i kažnjivim delatnostima upravljenim direktno protiv poreškog (fiskalnog) sistema zemlje. Ova se nezakonita evazija može javiti u dva vida koji su i najkarakterističniji za moderne pravne i društvene sisteme. Prvi oblik nedopuštene poreske evazije je poreska utaja, poreska defraudacija ili utaja poreza i doprinosa odnosno izbegavanje plaćanja poreza. Drugi oblik nezakonite poreske evazije je krijumčarenje ili kontrabanda razne robe, proizvoda ili usluga preko granica jedne ili više država. No, ovi različiti oblici nezakonite poreske evazije retko kada se preduzimaju samostalno, izdvojeno od ostalih protivpravnih aktivnosti njihovih nosilaca. Najčešće je pak slučaj da se i ove delatnosti izvode u jednom nizu kažnjivih ponašanja, pri čemu učinilac, jedan ili više njih, konstantno vrši kažnjiva, zabranjena dela koja su u zakonu određena bilo kao krivična dela, bilo kao privredni prestupi ili privredni prekršaji.

Naime, nezakonita evazija obuhvata različite postupke poreskih obveznika koji su usmereni na izbegavanje plaćanja poreza, a kojima se krši zakon. Da bi utajili porez, obveznici na nedozvoljen način prikrivaju celu ili pak jedan deo svoje imovine ili objekta oporezivanja. Cilj utaje poreza jeste smanjene poreškog duga. Stoga se u teoriji može razlikovati, zavisno od objekta prema kome se preduzima radnja poreske utaje, potpuna ili nepotpuna utaja poreza.⁸ Nezakonita poreska evazija ili utaja poreza ili izbegavanje plaćanja poreza je kažnjiva. Sve savremene države, pa i sve države, od svog postanka su se na različite načine i različitim merama suprotstavljale ovim kažnjivim delatnostima poreskih obveznika. U toj borbi

⁶ Božidar Jelčić, *Nauka o finansijama i finansijsko pravo*, Zagreb, 1990, strana 183-184.

⁷ Ottmar Buhler, Georg Strickdrodt, *Steuerrrecht*, Band 1, *Allgemeiner Steuerrrecht*, Wiesbaden, 1960, strana 365.

⁸ Dragana Gnjatović, op. cit., strana 142.

za efikasnije sprovođenje poreske discipline primenjuju se različite preventivne, ali i represivne mere. Pri tom, važnu ulogu u prevenciji nezakonitog izbegavanja plaćanja poreza ima i svođenje poreskog tereta u razumne okvire, čime se ublažavaju faktori koji doprinose povećanju intenziteta otpora plaćanju poreza.⁹

Inače, u teoriji se mogu naći i takva mišljenja prema kojima je nezakonita poreska evazija jedan od ključnih uzroka postojanja sive ekonomije. Ovaj pojam zapravo obuhvata sve protivzakonite privredne aktivnosti koje su usmerene na sticanje ekonomske koristi za lica koje obavlja te aktivnosti, a ne štetu države i lica koja na legalan način obavljaju privredne delatnosti. Ovde se, dakle, radi o obavljanju ekonomske aktivnosti mimo relevantnih pravnih propisa ili protiv njih. Sivu ekonomiju u literaturi neki autori još nazivaju i neoporezovanom, neformalnom, crnom, podzemnom ili nezvaničnom ekonomijom. No, bez obzira na to koji od navedenih termina koriste pojedini autori, gotovo su svi saglasni da je ovde reč o aktivnostima sa kojima nešto nije u redu ili nije u redu nešto u vezi sa informacijama o ovim aktivnostima.¹⁰

Pojam i elementi krivičnog dela poreske utaje

Među krivičnim delima protiv privrede po svom značaju, prirodi i karakteru izdvajaju se poreska, fiskalna krivična dela. Njih ima više vrsta. Osnovno krivično delo ove vrste je poreska utaja predviđena u čl. 229. Krivičnog zakonika Republike Srbije¹¹ (čijim stupanjem na snagu 1. januara 2006. godine je ukinuto krivično delo izbegavanje plaćanja poreza koje je inače bilo predviđeno u članu 172. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji (koji je nešto ranije ukinuo odredbu člana 154. Krivičnog zakona Republike Srbije – krivično delo poreske utaje).¹²

Naime, izbegavanjem zakonske obaveze plaćanja određenog novčanog iznosa u korist države nanosi se šteta društvenim interesima, ugrožavaju se fondovi i ustanove socijalne zaštite odnosno funkcionisanje svih budžetskih institucija i poslova. No, tek kada se radi o izbegavanju ove poreske obaveze u većem obimu ili u težim slučajevima, ispunjeni su uslovi za postojanje poreskog krivičnog dela. Svi drugi manje značajni, različiti slučajevi poreske nediscipline i poreske evazije predstavljaju, istina, protivpravno i kažnjivo ponašanje, ali u obliku privrednog prestupa ili prekršaja. Do kraja 2002. godine u Republici Srbiji ovo delo je nosilo naziv poreska utaja. Delo koje je bilo predviđeno u članu 154. Krivičnog zakona Republike Srbije (posle izmena i dopuna ovog zakona iz marta 2002. godine)¹³ se sastojalo u davanju lažnih podataka o svojim zakonito stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje obaveza ili u neprijavljivanju istih u slučaju obavezne prijave, u nameri da se za sebe ili drugog u potpunosti ili delimično izbegne plaćanje poreza, doprinosa socijalnog osiguranja ili drugih dažbina

⁹ International Bureau of Fiscal Documentation: *International Tax Avoidance and Evasion*, Amsterdam, 1981, strana 21.

¹⁰ 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, strana 77.

¹¹ Dragan Jovašević, *Krivični zakonik Republike Srbije sa uvodnim komentarom*, Službeni list, Beograd, 2006. godine, str.87-91

¹² Dragan Jovašević, *Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije sa sudskom praksom*, Nomos, Beograd, 2003. godine, str.553-558

¹³ "Službeni glasnik Republike Srbije", Beograd, broj 10/2002.

koje predstavljaju javni prihod (ranije je stajala formulacija drugih propisanih doprinosa), ako visina izbegnute obaveze prelazi iznos od četrdeset hiljada dinara.

Donošenjem Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji¹⁴ u članu 172. predviđeno je bilo krivično delo pod nazivom: "Izbegavanje plaćanja poreza". Stupanjem na snagu ovog zakona ukinuto je do tada važeće krivično delo poreske utaje, određeno u članu 154. KZ RS. Sem terminološke razlike, u pogledu ostalih obeležja, karakteristika i pojava oblika ovih krivičnih dela iz krivičnog i poreskog zakona Republike Srbije nema većih razlika, pa je čak sporno zašto je zakonodavac izvršio i takvu terminološku promenu. Krivično delo: "Izbegavanja plaćanja poreza" iz člana 172. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji se prema tada važećim zakonskim rešenjima sastojalo u davanju lažnih podataka o činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje poreza ili u neprijavlivanju takvih činjenica, u neutvrđivanju poreza ili u utvrđivanju poreza u manjem iznosu od onog koji je učinilac u skladu sa propisima dužan da utvrdi u nameri da se potpuno ili delimično izbegne plaćanje poreza, pri čemu izbegnuta visina poreza na ovaj način prelazi 100.000 dinara.¹⁵

Danas je krivično delo poreske utaje predviđeno u odredbi čl .229. Krivičnog zakonika Republike Srbije , u glavi dvadeset drugoj, u grupi krivičnih dela protiv privrede. Delo se sastoji u davanju lažnih podataka o zakonito stečenim prihodima, o predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje poreskih obaveza ili u neprijavlivanju zakonito stečenog prihoda, predmeta ili drugih činjenica u slučaju obavezne prijave ili na drugi način prikrivanju podataka koji se odnose na utvrđivanje poreskih obaveza u nameri da se potpuno ili delimično izbegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina pri čemu iznos obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi 150.000 dinara.

Objekt zaštite

Iz zakonskog opisa krivičnog dela poreske utaje proizilazi da se ovde radi o krivičnom delu¹⁶ *sui generis*. No, u teoriji krivičnog prava ima mišljenja da se ovde radi o specifičnom obliku krivičnog dela prevare, doduše, o delu od prevare, gde se prevarnom radnjom oštećuje društvo - država u celini. Ovo delo karakteriše i blanketna dispozicija, što znači da upotpunjavanje sadržine bića ovoga dela zavisi od drugih propisa iz oblasti fiskalnog i poreskog sistema, koji određuju pojam, vrste i sadržinu pojedinih poreza i drugih javnih davanja (doprinosa i javnih dažbina), obveznike ovih davanja kao i rokove plaćanja istih. Naime, ova vrsta dispozicije dopušta da se priroda i sadržina fiskalnih obaveza u smislu objekta zaštite ovog krivičnog dela utvrđuju na osnovu vankrivičnih propisa.¹⁷

Objekt zaštite je kod ovog krivičnog dela jesu porez, doprinski i druge propisane dažbine (u smislu javnih plaćanja). Pošto u okviru našeg fiskalnog sistema ima više vrsta poreza, pod ovim se pojmom u svakom slučaju podrazumeva deo

¹⁴ "Sl. glasnik Republike Srbije", Beograd, br. 80/2002, 84/2002, 23/ 2003 ,70/2003 I 61/2005.

¹⁵ Dragan Jovašević, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije, Nomos, Beograd, 2003, str. 553-557.

¹⁶ Ljubiša Jovanović, Dragan Jovašević, Krivično pravo, Opšti deo, Nomos, Beograd, 2002. godine, str.56-71

¹⁷ Ljubiša Jovanović, Vojislav Đurđić, Dragan Jovašević, Krivično pravo, Posebni deo, Službeni glasnik, Beograd, 2004, str. 456-458.

dohotka ili imovine koji društvena zajednica oduzima od fizičkih ili pravnih lica (preduzeća, ustanova i drugih organizacija), odnosno preduzetnika za pokriće svojih rashoda, ne dajući pri tom poreskom obvezniku neku neposrednu protivčinidbu ili protivdavanje.¹⁸ Država, zapravo, porez u smislu dela dohotka ili dela imovine uzima od svojih podanika na osnovu vlasti, ne vršeći neku neposrednu protivčinidbu. Porez je, prema tome, višestruko značajna kategorija jer se pomoću njega kao instrumenta ostvaruju dalji ili viši ciljevi u ime i za potrebe cele društvene zajednice i predstavlja izrazito efikasan mehanizam socijalne politike.

Slična je funkcija i uloga doprinosa i drugih propisanih dažbina koje predstavljaju javni prihod u našem pravnom sistemu. I ova davanja služe za zadovoljenje zajedničkih i opštih društvenih potreba. Doprinosi su, tako, davanja koja se na osnovu zakona i drugih propisa plaćaju iz zarada fizičkih ili pravnih lica odnosno preduzetnika, a radi zadovoljavanja raznih društvenih potreba u oblastima društvenih delatnosti (kao što su: socijalna, dečja i zdravstvena zaštita, obrazovanje, prosveta, kultura, nauka, privremena nezaposlenost ili nesposobnost za rad i privređivanje). Među ovim doprinosima u praksi se danas posebno izdvajaju doprinosi socijalnog osiguranja, navodeći pri tom da se ovo krivično delo može učiniti i u odnosu na druge dažbine koje predstavljaju javni prihod (u smislu objekta zaštite kod ovog krivičnog dela). Upravo na ovoj činjenici se i zasniva tvrdnja da se ovde radi o blanketnom biću krivičnog dela. Ovakva formulacija blanketne dispozicije kod krivičnog dela poreske utaje je uneta i u naše zakonodavstvo reformom iz 1977. godine.

Ali tada su pod pojmom „doprinosi” u smislu objekta zaštite bile obuhvaćene veoma različite i brojne javne dažbine osim onih iz sfere socijalnog osiguranja. Posle uspostavljanja novog fiskalnog sistema u našoj republici 1992. godine, pod pojmom „doprinosi” se smatraju samo doprinosi socijalnog osiguranja koji su zajedno sa porezima i drugim dažbinama, koje predstavljaju javni prihod, objekt zaštite ovog krivičnog dela. To, drugim rečima, znači da izbegavanje plaćanja drugih javnih prihoda (kao što su takse, carine, naknade raznih vrsta) – ne predstavlja objekt zaštite u smislu ovog krivičnog dela, već se u konkretnom slučaju, zavisno od preduzete radnje izvršenja i drugih okolnosti slučaja, može raditi o drugom krivičnom delu ili pak drugoj vrsti delikata (privredni prestupi ili prekršaji).

U prilog ovih shvatanja govori i naša sudska praksa,¹⁹ gde se pod pojmom drugih propisanih doprinosa podrazumevaju sve vrste obaveza prema društvenoj zajednici. Pri tom, prema stavu Vrhovnog suda Srbije,²⁰ prilikom odlučivanja o optužbi zbog krivičnog dela poreske utaje nije neophodno da iznos utajene poreze prethodno utvrđuju u upravnom postupku poreski organi. Oblast fiskalnog prava i prava javnih prihoda i javnih rashoda nam pruža saznanja o mnoštvu materijalno-pravnih propisa koji utvrđuju pojedine vidove i oblike poreskih i drugih javnih davanja, zavisno od vrste delatnosti odnosno drugog vida i izvora oporezivanja, kao i s obzirom na svojstvo poreskog obveznika. Među ovim propisima u Republici Srbiji naročito se ističu : 1) Zakon o javnim prihodima i javnim rashodima, 2) Zakon o lokalnoj samoupravi, 3) Zakon o obimu sredstava i učešću opština i gradova u porezu na promet, 4) Zakon o akcizama, 4) Zakon o porezu na dohodak građana, 5) Zakon o porezu na dobit preduzeća, 6) Zakon o porezima na imovinu, 7) Zakon o

¹⁸ Dejan Popović, op. cit., str. 450-451.

¹⁹ Presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 32/78.

²⁰ Presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 1815/73.

porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara, 8) Zakon o porezu na finansijske transakcije, 9) Zakon o porezu na premije neživotnih osiguranja, 10) Zakon o porezu na ekstra dohodak i ekstra imovinu stečenu iskorišćavanjem posebnih pogodnosti i 11) Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji.

U svakom slučaju, važno je posebno istaći da je za pravilnu primenu krivičnog zakona i kvalifikaciju konkretnog činjeničnog stanja od značaja i odluka²¹ Vrhovnog suda Srbije, prema kojoj nema krivičnog dela poreske utaje u slučaju kada je organ uprave društvenih prihoda u momentu donošenja rešenja o utvrđivanju poreske obaveze raspolagao verodostojnim podacima koji su ukazivali na lažnost podataka u poreskoj prijavi podnetoj od poreskog obveznika pa i pored toga svoje rešenje zasnovao na tako podnetoj poreskoj prijavi.

Radnja izvršenja krivičnog dela

Iz zakonskog opisa krivičnog dela poreske utaje proizilazi da ono ima dva oblika ispoljavanja. To su osnovni i teži, kvalifikovani oblik. Osnovni oblik ovog krivičnog dela se zavisno od preduzete radnje izvršenja može pojaviti u tri vida ispoljavanja:²² 1) davanje lažnih podataka o prihodima, 2) neprijavljivanje prihoda i 3) prikrićvanje podataka. S obzirom na to da je ovde reč o specifičnom obliku krivičnog dela prevare²³ neretko se u krivično pravnoj teoriji može naći shvatanje²⁴ da je radnja ovog krivičnog dela, najšire uzeto, prevarna delatnost. U svojoj konkretizaciji ona se može manifestovati alternativno na dva načina: kao aktivna, pozitivna delatnost (činjenje) - *delicta comissiva* i kao pasivna, negativna delatnost (nečinjenje, propuštanje dužnosti na činjenje) - *delicta omissiva*. Pri tom se davanje lažnih podataka o prihodima ili utvrđivanje manjeg iznosa poreza smatra za aktivnu radnju izvršenja ovog krivičnog dela, a neprijavljivanje prihoda ili neutvrđivanje poreza se uzima kao pasivna delatnost učinioca dela.²⁵

Davanje lažnih podataka o prihodima postoji u slučaju kada se podaci u vezi s zakonito stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama neistinito, netačno, neistinito prikazuju u odnosu na stvarno, objektivno postojeće stanje (pri čemu se traži da se radi o podacima o prihodima ili predmetima koji su zakonito stečeni odnosno o činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje poreskih i drugih javnopravnih obaveza). Naime, ovi se prihodi prikazuju u manjim iznosima od stvarno, realno postojećih i ostvarenih i to za period koji podleže oporezivanju ili se pak prikazuju veći rashodi od stvarnih ili se netačno, neistinito prikazuju druge činjenice i podaci koji su od značaja za utvrđivanje visine zakonom propisane obaveze poreza, doprinosa socijalnog osiguranja ili drugih propisanih doprinosa (druge činjenice i podaci mogu da se odnose na neprijavljivanje tačnog broja zaposlenih lica, broja članova domaćinstva ili broja dece na školovanju, činjenice o zaposlenosti braćnog druga, vremena kada nastaje određena obaveza plaćanja ili mesta nastanka takve obaveze i sl.).

²¹ Presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 1323/84.

²² Dragan Jovašević, Komentar Krivičnog zakona SRJ, Sl. glasnik, Beograd, 2002, str. 34-37.

²³ Dragan Jovašević, Leksikon krivičnog prava, Službeni list SRJ, Beograd, 2002, strana 689.

²⁴ Zoran Stojanović, Obrad Perić, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije i Krivični zakon Republike Crne Gore sa objašnjenjima, Službeni list SRJ, Beograd, 1996, str. 244-245.

²⁵ Dragan Jovašević, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije sa sudskom praksom, Nomos, Beograd, 2003, strana 556.

Načini ovakvog lažnog prikazivanja odlučnih činjenica mogu biti u realnom životu veoma različiti. Tako se mogu umanjivati ostvareni prihodi u celini ili samo određeni prihodi, samo prihodi iz određenih izvora ili samo oni prihodi ostvareni u određenom vremenskom periodu ili u određenom mestu ili drugom području, mogu se, dalje, umanjivati ostvareni finansijski rezultati ili se pak mogu uvećavati troškovi poslovanja i sl. Bitno je da se ovo davanje lažnih podataka u smislu radnje izvršenja krivičnog dela poreske utaje odnosi na važne, odlučne činjenice koje su značajne za utvrđivanje visine poreskih i drugih obaveza. Davanje lažnih podataka o činjenicama koje nemaju uticaj na utvrđivanje poreske obaveze ili njene visine odnosno na utvrđivanje drugih propisanih obaveza ili doprinosa ili njihovu visinu ne predstavlja radnju izvršenja ovog krivičnog dela. Za postojanje dela je potpuno irelevantno i na koji način i u kom obliku se poreska prijava sa ovako prikazanim i prezentiranim podacima i činjenicama podnosi nadležnom poreskom organu. Ta prijava može biti usmena ili pismena (što je češći slučaj) ili se pak može raditi o predočavanju, podnošenju na uvid poreskim organima poslovnih knjiga i druge dokumentacije vezane za poslovanje sa lažnim, prepravljenim, krivotvorenim podacima čak i kada se ove knjige ili dokumentacija podnose na zahtev poreskog organa ili samoinicijativno, od poreskog obveznika.

Delo poreske utaje će u ovom obliku postojati i u slučaju kada se lažni podaci na zahtev nadležnog poreskog organa ili pak na inicijativu samog učinioca dela daju naknadno, kao dopuna ranije podnete poreske prijave ili u postupku kontrole prihoda (redovne ili vanredne odnosno inspeksijske kontrole), ili čak i ako su ti lažni podaci i činjenice prezentirani kao dopuna uz prateću dokumentaciju koja se podnosi uz poresku prijavu.²⁶ Ne postoji, naprotiv, krivično delo poreske utaje u slučaju kada je organ uprave društvenih prihoda u momentu donošenja rešenja o utvrđivanju poreske obaveze raspolagao verodostojnim podacima koji su ukazivali na lažnost podataka u poreskoj prijavi podnetoj od poreskog obveznika pa i pored toga rešenje zasnuje na takvoj prijavi.²⁷

Poreska utaja²⁸ se može izvršiti samo davanjem lažnih podataka u pogledu zakonito stečenih prihoda i predmeta. To znači da lice koje ne podnese prijavu o prihodima koji potiču od vršenja krivičnih dela, privrednih prestupa, prekršaja ili druge nezakonite, protivpravne delatnosti (npr. obavljanja samostalne delatnosti od lica koje nema odobrenje za to od nadležnog organa, rad na „crno“, delatnosti u oblasti sive ekonomije) ne čine ovo krivično delo.²⁹ Neprijavljivanje prihoda stečenih na nelegalan, protivzakonit način ne uzima se kao osnov za postojanje krivičnog dela poreske utaje jer je opšteusvojeno shvatanje naše sudske prakse da bi takva lica u ovakvoj situaciji morala sebe da prijave kao izvršioca nekog od navedenih krivičnih dela, a što sam zakon ne traži (štaviše, učinilac krivičnog dela ima pravo da prikriva ili na drugi način izbegava utvrđivanje svoje odgovornosti za izvršeno krivično delo, što je obuhvaćeno njegovim pravom na odbranu).³⁰

²⁶ Grupa autora: Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije, Savremena administracija, Beograd, 1995, strana 553.

²⁷ Presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 1196/85.

²⁸ Ljubiša Jovanović, Dragan Jovašević, Krivično pravo, Posebni deo, Policijska akademija, Beograd, 2002, strana 212.

²⁹ Presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 44/98.

³⁰ Presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 1384/73 i presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 196/83.

Slično je stanovište zauzeto i na savetovanju predstavnika krivičnih odeljenja Vrhovnog suda Jugoslavije, Vrhovnog vojnog suda i vrhovnih sudova republika i pokrajina, koje je održano 9. decembra 1965. Prema ovom shvatanju, građanin koji je otkriven u vršenju krivičnih dela ili prekršaja odnosno u neovlašćenom vršenju neke privredne delatnosti pa ga nadležni organ pozove da podnese prijavu o prihodu koja je ostvario iz takve delatnosti, ne čini krivično delo poreske utaje ako se na poziv ovog organa ne odazove ili ne podnese poresku prijavu ili u podnetoj poreskoj prijavi navede neistinite podatke, jer bi u ovim slučajevima obaveza na podnošenje poreske prijave odnosno istinite i potpune prijave sa svim potrebnim i istinitim podacima i činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje i razrez poreza i drugih propisanih doprinosa ili obaveza u stvari predstavljala dužnost učinioca na samooptuživanje, samoobvinjavanje za učinjeno krivično delo, privredni prestup ili privredni prekršaj.

Drugi vid ispoljavanja radnje izvršenja ovog krivičnog dela je neprijavljivanje prihoda, predmeta ili činjenica koje su od uticaja na utvrđivanje poreskih i drugih fiskalnih obaveza. Ono postoji u slučaju kada lice koje ima zakoniti prihod ili stečene predmete koji podležu oporezivanju ne podnese poresku prijavu ili u podnetu prijavu ne unese neki od izvora prihoda koji ulazi u osnov za oporezivanje ili njegovu visinu. Prema vrsti preduzete delatnosti ovo se delo može izvršiti na dva načina: propuštanjem da se blagovremeno u propisanom roku podnese poreska prijava o zakonito stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od značaja za utvrđivanje visine poreske obaveze od strane lica koje je po zakonu ili drugom podzakonskom propisu obavezno da to učini ili propuštanjem da se u blagovremeno podnetu poresku prijavu unese neki od izvora prihoda ili njegova visina, a koji podležu oporezivanju.³¹

Dakle, kod ovog drugog vida ispoljavanja posmatranog krivičnog dela učinilac je lice koje uopšte ne podnosi poresku prijavu iako postoji takva obaveza ili u podnetu prijavu ne unosi podatke o činjenicama koje se odnose na određeni osnov za oporezivanje ili utvrđivanje doprinosa (npr. u podnetoj poreskoj prijavi se ne navedu svi izvori prihoda, ili se ne navede određeno vreme ostvarivanja tih prihoda ili se ne navede visina svih ostvarenih pojedinačnih prihoda, već se neki od njih izostavljaju ili umanjuju po iznosu). Za razliku od prethodnog vida krivičnog dela koje se vrši aktivnom delatnošću, činjenjem, ovde se radnja vrši upravo propuštanjem dužnosti činjenja koja je utvrđena zakonom ili drugim propisima, dakle, negativnom, pasivnom delatnošću. Inače, naša sudska praksa obiluje brojnim primerima različitih pojava manifestacija oblika i vidova konkretnog ispoljavanja radnje izvršenja krivičnog dela poreske utaje, bez obzira na to da li se radi o davanju lažnih podataka o prihodima ili o neprijavljivanju prihoda u slučaju postojanja obavezne prijave. U tom smislu navodimo zapažanje neposredne sudske prakse:³²

„Konkretna radnja kojim okrivljeni može izvršiti krivično delo poreske utaje su: propuštanje poreskog dužnika da se prijavi poreskim vlastima da obavlja delatnost na osnovu koje nastaje poreska obaveza, neprijavljivanje prihoda poreskom organu ili prijavljivanje samo dela, a ne svih ostvarenih prihoda, isticanje

³¹ Dragan Jovašević, Leksikon krivičnog prava, strana 687.

³² Marko Kljajević, Poreska utaja, Bilten Okružnog suda u Beogradu, Beograd, broj 50/1999, strana 7 i dalje.

odbitaka po osnovu rashoda koji nisu postojali ili su bili manji od navedenog iznosa kao i isticanje odbitaka po osnovu rashoda čija se svrha ne podudara sa navedenom (na primer: navođenje u poreskoj prijavi troškova za kupovinu ličnog automobila kao troškova poslovanja), isticanje odbitaka od poreske osnovice po nepostojećim osnovama (na primer: standardnog odbitka za dete koje nije izdržavano, troška amortizacije za nepostojeće osnovno sredstvo i sl.), propuštanje da se obračuna, obustavi i naplati u celosti ili delimično porez po odbitku i propuštanje da se utvrđeni iznos poreza blagovremeno plati i drugo.”

Treći vid ispoljavanja ovog krivičnog dela jeste prikrivanje, prećutkivanje, nesaopštavanje nadležnom organu ili neunošenje podataka u propisane prijave ili druge poreske obrasce, a koji se odnose na utvrđivanje poreskih obaveza. Ovo je novi oblik radnje izvršenja do sada nepoznat u našoj krivičnopravnoj teoriji. On je zamenio dve ranije postojeće radnje izvršenja krivičnog dela izbegavanja plaćanja poreza iz čl. 172. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji u vidu 1) neutvrđivanja poreza i 2) utvrđivanja poreza u manjem iznosu od propisanog.

Ostala obeležja krivičnog dela

Za postojanje krivičnog dela poreske utaje, pored preduzete radnje izvršenja, potrebno je ispunjenje još nekoliko kumulativno predviđenih uslova. Prvo, bilo koja od zakonom predviđenih radnji izvršenja 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. U Republici Srbiji ove delatnosti se moraju preduzeti u odnosu na činjenice koje su od uticaja na utvrđivanje ili plaćanje poreza. Drugo, učinilac pri preduzimanju svoje radnje izvršenja mora postupati sa određenim subjektivnim elementom - a to je namera da u potpunosti ili delimično on sam ili neko drugo lice izbegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih dažbina koje predstavljaju javni prihod. Dakle, ova namera kao subjektivni elemenat na strani učinioca mora postojati u vreme preduzimanja radnje izvršenja i to upravo kod onog lica koje u poresku prijavu unosi neistinite podatke ili ne podnosi poresku prijavu u roku ili takvu prijavu ne podnosi kompletnu u pogledu svih potrebnih podataka i činjenica koje su od značaja za pravilno, zakonito i potpuno utvrđivanje visine poreske obaveze odnosno drugih propisanih obaveza ili javnih dažbina ili pak ne utvrđuje ili utvrđuje u manjem iznosu visinu poreske obaveze.

I konačno, treće, za postojanje ovog dela potrebno je da visina ovako izbegnute obaveze pređe određeni zakonom propisani iznos od 150.000 dinara u Republici Srbiji. Dakle, između ovako izbegnute obaveze u utvrđenom iznosu ili više od toga i preduzete radnje izvršenja ovog dela mora postojati uzročno-posledična veza. Visina izbegnute obaveze ispod zakonom predviđenog iznosa predstavlja poreski prekršaj za koji su predviđene prekršajne kazne i zaštitne mere koje u odgovarajućem prekršajnom postupku izriče nadležni organ poreske uprave.³³ To, dalje, znači da visina ovako izbegnute obaveze plaćanja predstavlja objektivni uslov inkriminacije odnosno zakonodavni motiv kažnjavanja. Bez ispunjenja ovog uslova nema ni krivičnog dela već, eventualno, može postojati neko drugo kažnji-

³³ Ljubiša Jovanović, Dragan Jovašević, *Krivično pravo*, Posebni deo, Policijska akademija, Beograd, 1995, strana 292; Dragan Jovašević, *Leksikon krivičnog prava*, strana 469.

vo delo (privredni prestup ili prekršaj). S druge strane, sam iznos utajenog poreza ili drugih propisanih obaveza i doprinosa može da bude od značaja ne samo za sudsku individualizaciju kazne (prilikom odmeravanja vrste i mere kazne), već i za samu kvalifikaciju dela. Naime, potrebno je da naveden iznos utajenog poreza ili drugog doprinosa predstavlja iznos u jednoj kalendarskoj (pa i poslovnoj odnosno poreskoj godini), pri čemu nije od značaja koliki je iznos utajenog poreza ili doprinosa po jednom isplatnom dokumentu ili drugom pismenu samom za sebe uzetom.³⁴

No, u teoriji krivičnog prava nalazimo i sledeće gledište.³⁵ Naime, 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 zakonske 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. Stoga 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 okolnost nije odlučujuća za postojanje krivičnog dela. Međutim, okolnost da je plaćanje poreza, doprinosa i drugih propisanih dažbina koje predstavljaju javni prihod izbegnuto, kao i koliki je iznos izbegnute obaveze ili manje plaćene obaveze, može da bude od značaja za ocenu težine posledice ovog krivičnog dela i u tom smislu da bude od uticaja na odmeravanje kazne. Pri tom je bez značaja koja se od navedenih obaveza izbegava i da li se učinjenim delom išlo za tim da se izbegne plaćanje samo jedne ili više obaveza koje su u zakonu ili drugom propisu navedene. Utajeni iznos poreza kod osude za krivično delo poreske utaje ne može da se smatra kao oštećenje nastalo usled izvršenja krivičnog dela niti se optuženi presudom može obavezati da iznos utajenog poreza plati po osnovu imovinskopravnog zah-teva koji je postavila skupština opštine.³⁶

Posledica krivičnog dela poreske utaje se sastoji u prouzrokovanju štete organima, službama i poslovima od interesa za celu društvenu zajednicu, čijem finansiranju upravo i služi blagovremena, efikasna i potpuna naplata poreza, doprinosa i drugih propisanih dažbina koje predstavljaju javni prihod. Delo je svršeno kod radnje davanja lažnih podataka o činjenicama ili kod radnje utvrđivanja poreza u manjem iznosu kada je rešenje o utvrđivanju poreza ili doprinosa postalo konačno u postupku njegovog donošenja od nadležnog organa poreske 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 svršeno 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 rešenje o tome.³⁷

³⁴ Presuda Vrhovnog suda Jugoslavije Kž. 68/66.

³⁵ Grupa autora: Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije, strana 554.

³⁶ Presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 901/73.

³⁷ Marko Kljajević, op. cit., strana 10.

No, u pogledu davanja odgovora na pitanje kada postoji svršeno krivično delo poreske utaje, u krivičnopravnoj literaturi nalazimo i drugačije stanovište.³⁸ Prema ovim autorima, delo je svršeno kada je učinilac dao lažne podatke o svojim zakonito stečenim prihodima, predmetima i drugim činjenicama, odnosno kada nije prijavio svoj zakonito stečeni prihod, predmete i druge činjenice u vremenu kada je to trebalo učiniti. Znači, ovde se ne traži da je učinilac izbegao (potpuno ili delimično) plaćanje poreza ili odgovarajućih doprinosa. Zato, ako nadležni poreski organ nije poverovao podnetoj prijavi, pa sam dođe do pravog stanja na osnovu kojeg razreže porez, ove činjenice mogu uticati na individualizaciju kazne, a ne i na postojanje krivičnog dela. Ali ne postoji ovo krivično delo u slučaju kada je nadležni organ u momentu donošenja rešenja o utvrđivanju poreske ili druge obaveze raspolagao verodostojnim podacima, pa i pored toga svoju odluku zasnuje na neistinito podnetoj poreskoj prijavi obveznika.

Izvršilac krivičnog dela poreske utaje je svako lice koje daje lažne podatke, propušta podnošenje obavezne poreske prijave ili na drugi način prikriva činjenice od značaja za utvrđivanje poreskih i drugih fiskalnih obaveza, a bilo je dužno da to učini. Najčešće se u ovoj ulozi javlja sam poreski obveznik, ali to mogu biti i druga lica: zakonski zastupnik ili punomoćnik tog lica ili lica koja u njegovo ime i za njegov račun podnose poresku prijavu, vode poslovne knjige i drugu dokumentaciju, izrađuju završne i periodične račune preduzeća ili drugog pravnog lica. To može da bude i lice koje samo formalno, pod tuđim imenom, obavlja poslovnu delatnost koja ga obavezuje na podnošenje poreske prijave i plaćanje odgovarajućih doprinosa društvenoj zajednici. U izvršenju ovog krivičnog dela specifičnog oblika preduzimanja radnje izvršenja, moguće je da se na strani učinioaca javi ne samo neposredni izvršilac koji je preduzimao jednu ili više zakonom predviđenih delatnosti, već i druga lica koja učestvuju u ovim delatnostima pomažući ili doprinoseći ovome, stvarajući mu povoljne uslove da svoju radnju ili ostvari uopšte ili ostvari u celosti ili je ostvari brže, efikasnije i jednostavnije.

Imajući u vidu jednu ovakvu situaciju Vrhovni sud Srbije³⁹ je istakao: “Kada se kupac i prodavac nepokretnosti sporazumeju da porez na promet plati kupac i da u pismeno sastavljeni ugovor unesu nižu cenu od stvarne kako bi kupac platio manji porez, krivično delo poreske utaje čine i prodavac i kupac bez obzira što je po zakonu prodavac obveznik poreza na promet nepokretnosti jer je kupoprodajna cena takav podatak koji je od bitnog uticaja na utvrđivanje visine poreske obaveze.” Iz ovog shvatanja proizilazi da su u konkretnom slučaju izvršioci odnosno saizvršioci krivičnog dela poreske utaje i prodavac i kupac jer su svesno i voljno sastavili pismeni ugovor određene sadržine (sa cenom koja je niža od stvarne) u nameri da jedno od njih delimično izbegne plaćanje poreza.

U slučaju kada je reč o situaciji u kojoj pravno lice (preduzeće, ustanova ili druga organizacija) preduzetom delatnošću svog odgovornog ili službenog lica izbegne plaćanje poreza ili drugih propisanih doprinosa, čime su ispunjeni uslovi za postojanje ovog krivičnog dela iz republičkih zakona, pravno lice odgovara za učinjeni privredni prestup (za šta mu se mogu izreći novčana kazna i zaštitne mere), a samo odgovorno ili službeno lice se javlja kao učinilac krivičnog dela poreske utaje. Kada vlasnik privatnog preduzeća nabavlja i stavlja u promet raznu robu bez

³⁸ Zoran Stojanović, Obrad Perić, Komentar Krivičnog zakona, op.cit. str. 245.

³⁹ Presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 1606/75.

prateće dokumentacije i pri tom ne obračunava i ne uplaćuje porez na promet, kada je to učinjeno u nameri izbegavanja plaćanja poreskih obaveza, čini krivično delo poreske utaje.⁴⁰

U pogledu krivice zakon traži postojanje direktnog umišljaja na strani izvršio- ca krivičnog dela. Taj umišljaj kvalifikuju sledeći elementi : 1) svest učinioca da da- je lažne podatke ili svest da propušta podnošenje prijave odnosno svest o prikriva- nju potrebnih činjenica, 2) htenje da upravo preduzima ovakve svoje delatnosti či- njenja ili nečinjenja i 3) namera učinioca da na ovaj način u potpunosti ili delimič- no izbegne plaćanje poreza i drugih propisanih obaveza za sebe ili neko drugo lice.

Za ovo delo zakon je propisao kumulativno kaznu zatvora do tri godine i novčanu kaznu. Ovo je izuzetak od pravila prema kome je zakonodavac za svako krivično delo alternativno propisao jednu ili više kazni. No, pored kazni, učiniocu ovog krivičnog dela se može izreći i mera bezbednosti zabrane vršenja poziva, de- latnosti i dužnosti iz čl. 85. Krivičnog zakonika Republike Srbije⁴¹ ili mera bez- bednosti oduzimanja predmeta iz čl. 87. istog Zakonika ili mera u smislu čl. 91- 93. Krivičnog zakonika čijom se primenom može izreći oduzimanje imovinske koristi koja je pribavljena izvršenjem krivičnog dela, kao posebno krivičnopravna mera *sui generis*.

Kvalifikovani oblik krivičnog dela

Pored osnovnih vidova ispoljavanja krivičnog dela izbegavanja plaćanja po- reza ili poreske utaje zakonodavac poznaje i dva teža, kvalifikovana oblika.

Prvi teži oblik ovog krivičnog dela u Republici Srbiji, za koji je zaprećena kazna zatvora od jedne do pet godina i kumulativno novčana kazna, postoji u slu- čaju ako iznos obaveze čije je plaćanje izbegnuto nekom od zakonom predviđenih delatnosti prešao iznos od milion i petsto hiljada dinara. Najteže poresko krivično delo postoji ako je učinilac bilo kojom svojom delatnošću, jednom ili više njih, us- peo da izbegne plaćanje obaveza u visini koja prelazi iznos od sedam miliona i petsto hiljada dinara. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od jedne do osam go- dina i novčana kazna. Kvalifikatorna okolnost za postojanje ovog težeg oblika kri- vičnog dela jeste visina izbegnute obaveze odnosno visina nanete štete organima i službama koje se finansiraju iz naplaćenih javnih prihoda. Ta vrednost mora biti utvrđena s obzirom na vreme preduzimanja radnje izvršenja osnovnog oblika kri- vičnog dela i ona mora biti u uzročno posledičnoj vezi sa preduzetom radnjom iz- vršenja. I konačno, ta kvalifikatorna okolnost mora biti obuhvaćena umišljajem učinioca. Naime, pošto se ovde radi o krivičnom delu kvalifikovanim težom po- sledicom, to znači da je za njegovo postojanje potrebno da je učinilac svestan (da zna) da svojom radnjom vrši utaju poreza ili drugih obaveza u većem iznosu, ali se pri tom ne traži da je baš u potpunosti i svestan određene visine utajenog pore- za, doprinosa ili drugih dažbina koje predstavljaju javni prihod.

Pored navedenog shvatanja, moramo reći, u teoriji krivičnog prava ipak ima neslaganja u vezi sa pitanjem određivanja prirode i karaktera kvalifikovanog obli- ka krivičnog dela poreske utaje.⁴² Tako, prema jednom shvatanju, ovde se radi o

⁴⁰ Presuda Okružnog suda u Beogradu Kž. 2226/95.

⁴¹ Dragan Jovašević, Krivični zakonik Republike Srbije sa uvodnim komentarom, Službeni list, Beograd, 2006. godine, str. 78-83

⁴² Zoran Stojanović, Obrad Perić, Komentar Krivičnog zakona, strana 246.

krivičnom delu kvalifikovanom naročitom okolnošću (kako smo to prethodno već izložili). No, sudska praksa u pogledu ovog kvalifikovanja nedozvoljenog ponašanja učinioa nije uvek bila i jedinstvena. Tako su na savetovanju sudija krivičnih veća Vrhovnog suda Jugoslavije i predstavnika krivičnih odeljenja republičkih vrhovnih sudova, koje je održano u Beogradu od 7. do 9. decembra 1965, mišljenja bila podeljena u pogledu utvrđivanja razlike između osnovnog i kvalifikovanog oblika ovog krivičnog dela. Kasnije je pak sudska praksa ipak zauzela stanovište da između osnovnog i kvalifikovanog oblika krivičnog dela poreske utaje ne postoji kvalitativna razlika. Radi se o tome da oba ova oblika krivičnog dela sadrže istovetna zakonska obeležja, istovetan zakonski opis i sve identične elemente, pa se smatra da je među njima razlika kvantitativne prirode (u visini izbegnute obaveze plaćanja), a ne kvalitativne prirode. Uostalom, ovakvo shvatanje je i zauzeto na savetovanju sudija krivičnih veća Vrhovnog suda Jugoslavije i predstavnika krivičnih odeljenja republičkih vrhovnih sudova, koje je održano takođe u Beogradu, od 26. do 27. decembra 1968. godine.

Oduzimanje imovinske koristi pribavljene krivičnim delom

Izricanjem ove posebne krivično pravne mere *sui generis*, koja je predviđena u članu 91-93. Krivičnog zakonika Republike Srbije⁴³ oduzimaju se od učinioa krivičnog dela novac, hartije od vrednosti, predmeti od vrednosti i svaka druga imovinska korist koja je ostvarena, pribavljena izvršenjem krivičnog dela. Na ovaj se način, praktično, ponovo uspostavlja ranija faktička i pravna situacija, što u potpunosti odgovara principu pravičnosti. Imovinska korist se oduzima sudskom odlukom kojom je utvrđeno i izvršenje krivičnog dela određenog lica odnosno njegova krivična odgovornost. Ukoliko u konkretnom slučaju nije moguće utvrditi visinu ove imovinske koristi, oštećeni se upućuje da svoje pravo ostvari u redovnom parničnom postupku kod suda.

Inače, kada sud u konkretnom slučaju utvrdi da je izvršenjem krivičnog dela njegov učinilac pribavio imovinsku korist, dužan je uvek i da izrekne njeno oduzimanje i to u tačno određenom iznosu. Ukoliko pak nije moguće faktičko oduzimanje imovinske koristi u određenoj situaciji, onda će se učinilac krivičnog dela obavezati da plati odgovarajući novčani iznos koji odgovara visini pribavljene imovinske koristi. Naravno, ova imovinska korist može se oduzeti ne samo od učinioa krivičnog dela neposredno već i od drugog lica na koje je prenesena bez naknade ili uz naknadu koja ne odgovara stvarnoj, realnoj vrednosti.

Pošto je očigledno da je upravo cilj učinioa poreskih krivičnih dela da svojom radnjom činjenja ili nečinjenja izbegne plaćanje poreza ili drugih doprinosa i propisanih obaveza u potpunosti ili delimično, to je u svakom konkretnom slučaju neophodno utvrditi visinu obaveze čije je plaćanje izbegnuto. Kao što proizilazi iz prethodnih izlaganja, to je potrebno utvrditi prvo, radi pravilne kvalifikacije krivičnog dela (da li se radi o osnovnom ili kvalifikovanom obliku), drugo, to je okolnost koja utiče na odmeravanje vrste i visine kazne u svakom konkretnom slučaju i treće, primenom mere oduzimanja imovinske koristi koja je pribavljena krivičnim delom može se oduzeti samo stvarni objektivno postojeći iznos koji je izvršenjem kažnjive delatnosti i pribavljen za učinioa dela ili neko drugo fizičko ili pravno lice.

⁴³ Dragan Jovašević, Komentar Krivičnog zakona SR Jugoslavije, strana 387.

Pri tom je važno istaći da je potrebno razlikovati ostvarenje imovinskog zahteva za plaćanje poreza od strane društvene zajednice, od oduzimanja imovinske koristi pribavljene krivičnim delom. Naime, zahtev za plaćanje poreza se ne može ostvarivati u krivičnom postupku pred krivičnim sudom kao imovinskopravni (ili odštetni) zahtev. U krivičnom postupku je cilj potpuno, pravilno i zakonito rasvetljenje i rešenje krivične stvari (krivičnog događaja), a mogu se ostvarivati i sporedni ciljevi, kao što je ostvarivanje samo onog imovinskopravnog zahteva koji se u redovnim situacijama inače ostvaruje u parničnom postupku pred parničnim sudom. Nasuprot tome, naplata poreza (redovna i prinudna) se ne vrši u sudskom postupku, već pred organom uprave javnih prihoda (poreskom upravom) u upravnom postupku. U slučaju da je određeni učinilac nekog poreskog krivičnog dela oglašen krivim za ovo delo i izrečena mu kazna ili druga krivična sankcija, a pravo na naplatu poreza je zastarelo (usled proteka zakonom predviđenog vremena), sud može takvom učiniocu izreći samo oduzimanje imovinske koristi pribavljene krivičnim delom pa će ga obavezati da plati određeni novčani iznos koji odgovara visini utajenog poreza, doprinosa ili druge propisane obaveze.

Skoro je opšteusvojeno shvatanje u krivičnopravnoj literaturi da zahtev skupštine društveno-političke zajednice u krivičnom postupku kojim se traži da sud učinioca ovog krivičnog dela obaveže odlukom i na plaćanje utajenog iznosa poreza i drugog doprinosa ne predstavlja imovinskopravni zahtev u smislu člana 84. OKZ, pa se takav i ne može usvojiti. Uostalom, to proizilazi i iz odredbe člana 103. stava 1. i člana 104. stava 1. ZKP. Ovakvo shvatanje je usvojeno i na savetovanju sudija krivičnih veća Vrhovnog suda Jugoslavije i predstavnika krivičnih odeljenja republičkih vrhovnih sudova održanom u Beogradu od 7. do 9. decembra 1965. godine.