

Др Мирко Кулић*

Др Горан Милошевић**

ОДНОС КРИВИЧНИХ ДЕЛА ПОРЕСКЕ УТАЈЕ И НЕУПЛАЋИВАЊА ПОРЕЗА ПО ОДБИТКУ У СРПСКОМ КРИВИЧНОМ ПРАВУ

Државе често прибегавају заощтравању кривичних санкција према онима који неуредно извршавају пореске обавезе. Уместо да организованије предузима мере за отклањање узрока пореског криминалитета, Србија настоји да про блем реши доградњом кривичног законодавства. Прописано је шест кривичних дела којима се јавним приходима пружа кривичноправна заштита. Централно место међу њима припада кривичним делима пореске утаје и неуплаћивања по реза по одбитку. Последице ових кривичних дела су како неповољни фискални ефекти, тако и реперкусије на економско политичком и социјално политичком плану. Избегавање плаћања пореза изазива последице које по свом значају могу да буду озбиљне за националну привреду. У првом делу рада се анализирају основни елементи ових кривичних дела и поједина спорна питања, а потом се указује на погрешан став који преовлађује у судској пракси да се кривично дело неуплаћивања пореза по одбитку квалификује као кривично дело пореске утаје. Стога аутори предлажу да је потребно извршити одговарајућу интервенцију у Кривичном закону, из које би недвосмислено проистицало да се кривичним делом неуплаћивања пореза по одбитку пружа кривичноправна заштита свим облицима јавних прихода који се плаћају по одбитку, а не само порезу.

Кључне речи: *Порез. Допринос. Дажбине. Лажни подаци. Приход. Пореска пријава.*

* Аутор је редовни професор Факултета за државну управу и администрацију Мегатренд универзитета у Београду, mkulic@megatrend.edu.rs.

** Аутор је ванредни професор Криминалистичко полицијске академије у Београду, milosevicg1@hotmail.com. Овај рад је резултат реализовања научноистраживачког пројекта под називом *Развој институционалних капацитета, стандарда и процедура за супротстављање организованом криминалу и тероризму у условима међународних интеграција*. Пројекат финансира Министарство просвете и науке Републике Србије под бројем 179045.

1. УВОД

Избегавање плаћања пореза и других јавних прихода у свим земљама санкционише се као кривично дело, јер оно може изазвати озбиљне последице на економско-политичком и социјално-политичком плану. Код већине држава пореска кривична дела уређена су кривичним законима (нпр. Руска Федерација, Аустрија, Бугарска, Мађарска), док поједине државе ова дела сврставају у оквиру пореског законодавства (Француска). У Србији се пореска кривична дела налазе и у Кривичном законнику и у пореском законодавству.

Кривично дело под називом *пореска утаја* први пут је инкриминисано у нашем кривичном законодавству 1959. године, када је новелиран савезни Кривични законик из 1951. године, тако што је употпуњена одредба чл. 235, којом је било инкриминисано кривично дело *давања лажних података у погледу пореза*, при чему је кривично дело добило данашњи назив – пореска утаја. Током 1962. године допуњен је Кривични законик, када су извршене извесне измене у инкриминацији овог кривичног дела.

У Кривичном закону Србије из 1977. године ово дело било је регулисано у чл. 154. Дело је било предвиђено и у Кривичном закону САП Косова и Кривичном закону САП Војводине. Изменом Кривичног закона Србије из 1989. године извршена је незнатна измена законске формулације овог кривичног дела.

У Закону о пореском поступку и пореској администрацији из 2002. године било је инкриминисано кривично дело избегавања плаћања пореза (чл. 172). Почетком примене овог закона престала је да важи одредба чл. 154 Кривичног закона којом је било уређено кривично дело пореске утаје.

Ступањем на снагу Кривичног законика из 2005. године престала је да важи одредба чл. 172 Закона о пореском поступку и пореској администрацији, којом је било инкриминисано кривично дело избегавања плаћања пореза, јер је у Законнику прописано кривично дело пореске утаје. Тако се нормирање овог института поново преселило у домен кривичног законодавства.

Кривично дело *неуплаћивања пореза по одбитку* у Србији је први пут инкриминисано Законом о пореском поступку и пореској администрацији из 2002. године (чл. 173). Законом о изменама и допунама Кривичног законика из 2009. године законодавац је у Кривични законик преузео ово кривично дело из Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

Заштитни објект код ових кривичних дела су право државе и организација за обавезно социјално осигурање да наплате прописане дажбине. Наспрам овог права стоји дужност одређених физичких и

правних лица да плате те дажбине. Дажбине се прописују ванкривичним прописима, што овим кривичним делима даје бланкетни карактер. За постојање ових дела потребно је да је прекршен неки пропис којим је уведена обавеза плаћања пореза, доприноса или неке друге дажбине.

За пореска кривична дела увек су биле прописиване строге санкције, за које Френк Кауел (*Frank Cowel*) сматра да нису праведне, већ да оне треба да буду одређене у контексту осталих кривичних дела и казнене политике.¹ Ова кривична дела спадају у ред оних ретких случајева где законодавац изричито прописује обавезно изрицање новчане казне уз казну затвора, чиме је посебно наглашена њихова лукративна природа.

Не обазирјући се сувише на прописе других земаља, свака држава уређује својим законима шта ће узети за одлучујућу чињеницу код дефинисања висине казне.² На појаву ових кривичних дела у знатној мери утиче став о правичном распореду пореског терета између различитих обвезника. Немогуће је некога опорезовати а да буде задовољан, али осећање да је порез неправично расподељен доприноси повећању отпора према његовом плаћању.³ То негативно деловање пореза на пореског обвезника је један од узрока пореске евазије.⁴ Отпор плаћању пореза код неких пореских облика је мањи него код других. Много је већи код плаћања директних пореза (порез на добит и доходак), него код индиректних пореза (порез на додату вредност, акцизе, царине), код којих је износ пореза садржан у цени производа, па обвезник често и не зна да купујући неки опорезовани производ плаћа и порез, или, пак, не зна која је висина пореског оптерећења.⁵ Наравно, на појаву ових дела утиче и висина пореског оптерећења. Граница пореског оптерећења према Гинтеру Шмолдерсу (*Günter Schmolders*) условљена је друштвеним производом. У оквиру ове границе налази се „порески оптимум“ као психолошки одређена граница,⁶ после чијег прекорачења настаје већи отпор према пореској обавези.

¹ Frank Cowell, *Cheating the government: the economics of evasion*, MIT Press, Cambridge, MA London 1990, 129, 149-151.

² Дејан Поповић, Гордана Илић Попов, „Утврђивање извора дохотка у пореском праву“, *Анали Правног факултета у Београду* 2/2008, 98.

³ Д. Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, Институт Отворено друштво/Институт за уставну и законодавну политику, Будимпешта, Савремена администрација, Београд 1997, 451.

⁴ Горан Милошевић, „Евазија пореза“, *Наука, безбедност, полиција* 2/2006, 62.

⁵ Božidar Jelčić, *Nauka o financijama i finansijsko pravo*, Informator, Zagreb 1983, 179.

⁶ Günter Schmolders, *Grundlage einer effizienten Finanzpolitik: Empirische analyse der Steuermentalität*, Mainz 1969, 80.

2. ПОРЕСКА УТАЈА (ЧЛ. 229 КЗ)

1. Пореска утаја је дело *sui generis*, мада га у теорији неки сматрају и као посебан случај преваре. Ипак, распрострањеније је гледиште да је ово кривично дело лакше од преваре, тј. од преварног оштећења појединаца.⁷ Дело има основни и два тежа облика. Основни облик дела из ст. 1 врши онај ко у намери да потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина, даје лажне податке о законито стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза или ко у истој намери, у случају обавезне пријаве, не пријави законито стечени приход, односно предмете или друге чињенице које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза или ко у истој намери на други начин прикрива податке који се односе на утврђивање наведених обавеза, а износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 150.000 динара.

2. Радња кривичног дела пореске утаје је специфична преварна делатност. Она се испољава као чињење или нечињење, односно као активна или пасивна делатност. Ово дело може да се изврши: а) давањем лажних података о законито стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама; б) непријављивањем законито стечених прихода, односно предмета или других чињеница или в) на други начин, прикривањем података који се односе на утврђивање пореза, доприноса или других прописаних дажбина. Радња овог дела је алтернативно постављена, те је за његово постојање довољно да је извршена једна од наведених радњи.

а) Ово кривично дело врши се давањем лажних података о законито стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање прописаних дажбина, тако што извршилац подноси пореску пријаву на основу које треба да му се утврди обавеза плаћања пореза, доприноса или друге прописане дажбине, али у пријаву унесе неистините податке о чињеницама које су релевантне за утврђивање дажбине. Тако ће, на пример, постојати ово кривично дело када обвезник пореза на капиталне добитке прикаже нижом од реалне разлику између продајне цене права, удела, односно хартија од вредности и њихове усклађене набавне цене, или када обвезник пореза на приходе од непокретности, када исплатилац прихода није правно лице или предузетник, у пореској пријави прикаже приходе у износу нижем од стварних, или када обвезник пореза на приходе од самосталне делатности прикаже приходе у износу нижем од реалног, или расходе веће од стварних.

⁷ Зоран Стојановић, Обрад Перић, *Кривично право посебни део*, Правна књига, Београд 2007, 173.

Овом радњом кривичног дела извршилац формално поступа по законској обавези да пореском органу пријави чињенице релевантне за утврђивање његове обавезе плаћања пореза, доприноса или друге прописане дажбине, али ову обавезу не испуњава у материјалном смислу, јер порески орган доводи у заблуду у погледу висине основице за утврђивање обавезе, чинећи то лажним приказивањем чињеница, што овом делу даје карактер посебног облика преваре.⁸

Сваким нетачно пријављеним податком не извршава се ово кривично дело, јер је потребно да тај податак буде релевантан за утврђивање обавезе пореза, доприноса или друге дажбине. Лажни подаци се најчешће дају тако што се умањују износи прихода из појединих извора, увећавају расходи пословања или приказују нетачне чињенице које могу да утичу на висину износа обавезе плаћања пореза, доприноса или друге прописане дажбине. Нетачни подаци треба да су унети у пореској пријави или пословним књигама. Истинитост података цени се према времену када су поднети органу надлежном за утврђивање пореза, доприноса или других прописаних дажбина. Давање лажних података може се учинити на различите начине. Да би постојало ово дело није од значаја на који начин и у ком облику је поднета лажна пореска пријава. Она може бити поднета писмено, или дата усмено на записнику. Радња дела може бити извршена и накнадним давањем нетачних података на тражење пореског органа. Оно се најчешће врши писмено, подношењем пореске пријаве у којој се даје изјава о приходима, предметима или о другим чињеницама које су од значаја за утврђивање неке прописане дажбине. Ова радња се може извршити и на други начин, а не само подношењем пореске пријаве. На пример, радња се може извршити и подношењем уговора о преносу неког апсолутног права или подношењем неког уверења. Важно је да се ради о лажним подацима који се односе на приходе, предмете или на друге чињенице које су значајне за утврђивање неке дажбине. У друге чињенице могу спадати подаци о расходима, о количини произведене робе, о цени производа и сл.⁹

За постојање кривичног дела потребно је да је пријава с лажним подацима поднета органу који је надлежан за утврђивање пореза, доприноса или друге дажбине. Послове утврђивања, наплате и контроле јавних прихода у Србији обављају Пореска управа, органи јединица локалне самоуправе, царински орган и организација за обавезно социјално осигурање.

б) Ово кривично дело може се извршити и непријављивањем законито стечених прихода, односно предмета или других чињеница

⁸ Љубиша Лазаревић, „Кривично дело пореске утаје“, *Опорезивање и пореско право*, Београд 1988, 425.

⁹ Мирко Кулић, *Пореска кривична дела*, Fin tax Centar, Београд 2010, 94-95.

које су од утицаја на утврђивање пореза, доприноса или других прописаних дажбина у намери да се избегне потпуно или делимично плаћање ових обавеза. Овај облик кривичног дела свршен је у моменту пропуштања рока у коме је трабало поднети пореску пријаву о законито стеченим приходима, односно предметима или другим чињеницама у намери избегавања плаћања прописаних дажбина. За разлику од претходног облика кривичног дела, овај облик се врши пропуштањем рока за подношење пореске пријаве. Нечињење ће представљати радњу извршења дела само када је постојала обавеза на чињење. Пореским прописима уведена је обавеза физичким и правним лицима да пријављују чињенице које су од значаја за утврђивање јавних прихода. Међутим, ова радња се може извршити и чињењем. То ће бити случај када порески обвезник поднесе пореску пријаву, али у њој изостави чињенице које су релевантне за утврђивање обавеза. Такав случај постоји, на пример, када физичко лице у годишњу пријаву унесе податке о заради коју остварује по основу радног односа, а изостави податке о приходима од самосталне делатности, о приходима из иностранства, итд.

Пореској управи прописана је обавеза да сваке године, најкасније до 31. децембра, општим јавним позивом позове грађане на подношење пореских пријава.¹⁰ Није јасно да ли има утицаја на кривичну одговорност обвезника који није поднео пореску пријаву, чињеница што порески орган није објавио јавни позив. Мада ово питање није отворано у теорији, чини се да дужност подношења пореске пријаве проистиче из императивних норми које су садржане у пореским прописима, што значи да кривична одговорност лица које је, у намери избегавања плаћања прописаних дажбина, пропустило да пријави своје приходе, не зависи од тога да ли је порески орган извршио своју обавезу јавног позивања грађана на подношење пореских пријава. То, међутим, не искључује потребу да је обвезнику пореза, доприноса и других дажбина позната обавеза на њихово плаћање, без обзира на који је начин он за њу сазнао, јер је код овог облика пореске утаје, који се врши неподношењем пореске пријаве, реч о деликту нечињења (омисивно кривично дело) који се може извршити само ако је постојала обавеза на чињење и ако је учинилац за ту обавезу знао.¹¹

в) Пошто је пореска материја веома динамична, а пореско законодавство склоно честим променама, законодавац је сматрао да није довољно да се пропишу само прва два основна облика овог дела, јер се може догодити да законодавац пропише неки нови на-

¹⁰ Чл. 91 ст. 2 Закона о порезу на доходак грађана (*Службени гласник РС*, бр. 24/01, 80/02, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09 и 18/10).

¹¹ М. Кулић, 98.

чин обрачунавања и плаћања пореза, доприноса или друге прописане дажбине, па да избегавање плаћања дажбине у том случају не буде инкриминисано. Зато је предвиђен и трећи облик радње кривичног дела пореске утаје – прикривање података који се односе на утврђивање пореза, доприноса или других прописаних дажбина „на други начин“. Овај облик радње обухвата све остале активности којима се избегава пореска обавеза.¹² На овај начин законодавац је указао да се у инкриминацији из члана 229 КЗ не ради о таксативном набрајању свих облика у којима се једино може испољити радња извршења овога дела, већ да су апострофирани типични и најчешћи облици извршења, али је остављен простор да се санкционишу и друге радње којима се може реализовати ово дело кроз прикривање релевантних података.¹³ Тако ће, примера ради, постојати овај облик кривичног дела ако неко не поступи по одредби чл. 107, ст. 2 Закона о порезу на доходак грађана, којом је прописано да је обвезник дужан да сам обрачуна и уплати порез по одбитку, ако приход оствари од лица које није обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку. Такође, дело ће постојати и када се не поступи по одредби чл. 57, ст. 2 Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање,¹⁴ којом је прописано да је лице које остварује уговорену накнаду дужно да сâмо обрачуна и уплати доприносе у случају када ту накнаду остварује од лица које приликом исплате накнаде није обвезник обрачунавања и плаћања доприноса.

3. Да би био испуњен услов за постојање пореске утаје неопходно је да су приходи или предмети стечени на законит начин, што је законодавац навео при формулисању овог кривичног дела. Незаконито стечени приходи или предмети не могу се опорезивати, пошто лица која незаконито стичу приходе или прибављају предмете подлежу кажњавању и одузимању таквих прихода, односно предмета. Опорезивање оваквих прихода, односно предмета, значило би одобравање незаконитог основа њиховог стицања. Према томе, неће постојати кривично дело пореске утаје ако се не пријаве приходи стечени неком деликтном активношћу – кривичним делом, привредним преступом или прекршајем. Када би постојала обавеза на подношење пријаве о приходима и предметима стеченим на незаконит начин, то би значило да постоји обавеза самопријављивања за учињену деликтну радњу. Овакав став постојао је и у ранијој судској пракси (одлуке Врховног суда Србије Кж. I–1384/73 и Кж. I–196/83). Међутим, кривично дело ће постојати када се радња извршења односи на приходе који потичу од обављања делатности која није забрањена, али за коју

¹² М. Кулић, 98.

¹³ Љиљана Радуловић, „Кривично дело пореске утаје из чл. 229 КЗ РС (акценти из судске праксе)“, *Право и привреда* 4/6/2010, 468.

¹⁴ *Службени гласник РС*, бр. 84/04, 61/05, 62/06 и 5/09.

обвезник нема одобрење. Ово проистиче из одредбе чл. 31, ст. 2 Закона о порезу на доходак грађана, у којој се каже да се приходом од самосталне делатности сматра и приход остварен трајним или сезонским искоришћавањем земљишта у непољопривредне сврхе (вађење песка, шљунка и камења, производња креча, цигле, црепа, ћумура и сл.), инкубаторском производњом живине и другим сличним делатностима, независно од тога да ли су као самосталне делатности регистроване код надлежног органа.

4. О кривичном делу пореске утаје може се говорити само ако износ прописане дажбине чије се плаћање избегава прелази 150.000 динара. Наведени новчани износ не представља обележје овог кривичног дела, већ само услов за његово постојање и за разграничење од пореских прекршаја. Реч је о објективном услову инкриминације, без кога наведене радње не представљају кривично дело, и уз постојање свих осталих елемената, већ могу представљати порески прекршај. Објективни услов инкриминације код овог дела представља износ у једној календарској години. Када извршилац истовремено избегава плаћање више врста дажбина, а износи појединачних дажбина не прелазе 150.000 динара, али га прелазе у свом укупном збиру, сматра се да је испуњен објективни услов инкриминације.

Објективни услов инкриминације не треба да буде обухваћен умишљајем учиниоца, већ код њега мора постојати намера избегавања плаћања прописаних дажбина, али он не мора бити свестан висине износа који се избегава. Међутим, учинилац мора бити свестан да избегава плаћање дажбине у износу који није безначајан. Износ прописане дажбине, чије се плаћање избегава, има значај за судску индивидуализацију, као и за квалификацију дела.

Износ пореза, доприноса или других дажбина који се избегава утврђује суд на основу резултата доказа спроведених у кривичном поступку. Тај износ се не може појавити као претходно питање, зато што од њега зависи инкриминација дела. Дужност суда да утврди тачан износ обавезе која се избегава произилази из чињенице што је тај износ од важности за решавање питања постојања кривичног дела, као и за одређивање висине казне. При одређивању ове висине суд није везан решењем пореског органа, јер је једино кривични суд овлашћен да цени да ли је извршено кривично дело, а овај износ представља објективни услов инкриминације кривичног дела. Према томе, приликом одлучивања о оптужењу због извршеног кривичног дела пореске утаје није неопходно да се износ обавезе која се избегава претходно утврђује у пореском поступку од стране пореског органа. Овакав став заузет је и у одлуци Врховног суда Србије Кж I – 1815/73.¹⁵

¹⁵ Збирка судских одлука Врховног суда Србије из области кривичног права 1973-1986, Београд 1986, 79.

5. Последица овог кривичног дела настаје у моменту извршења радње дела, када се сматра да је дело свршено. Дело је извршено самим подношењем пријаве с лажним подацима, односно протеклом рока за подношење пријаве или у моменту прикривања података који се односе на утврђивање прописаних дажбина на други начин. Наиме, самим неподношењем пореске пријаве или давањем лажних података, ствара се опасност за правилно утврђивање ових обавеза. Пореска утаја спада у групу кривичних дела код којих последица није посебно наглашена у опису дела. Она се састоји у угрожавању буџета и организација за обавезно социјално осигурање којима припадају прописане дажбине. У питању је апстрактно угрожавање, јер се обавеза плаћања прописане дажбине конституише решењем пореског органа, а не пореском пријавом. У том смислу пореском органу, осим пореске пријаве, стоје на располагању и други докази на основу којих се доноси пореско решење.

Да би били испуњени услови за наступање последице овог кривичног дела, потребно је да постоји намера извршиоца да избегне да плати прописану дажбину у износу који прелази поменути износ, што значи да је последица дела повезана с објективним условом. За постојање тежих облика дела потребно је да износ дажбине који се избегава буде већи од прописаног. При том, није неопходно да је учинилац успео у намери да му се прописана дажбина уопште не утврди, или да се утврди у износу нижем од реалног. Другим речима, за наступање последице не тражи се да порески орган, који је радњом извршиоца доведен у заблуду, прихвати податке из пореске пријаве као веродостојне и на основу тога донесе решење о утврђивању дажбине у износу нижем од реалног. Овакав став проистиче из формулације коју је употребио законодавац: „износ обавезе чије се плаћање избегава“, што упућује на закључак да покушај кривичног дела пореске утаје није могућ. Свакако да чињеница да ли је дажбина избегнута има утицај на оцену о тежини последице, као и на одмеравање казне.

6. У основи, извршилац овог кривичног дела може да буде обвезник пореза, доприноса или друге прописане дажбине. Међутим то може да буде и друго лице. Извршиоцем овог дела сматра се лице које је, у намери да потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или друге прописане дажбине, дало лажне податке о законито стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза, или које у истој намери, у случају обавезне пријаве, није пријавило законито стечени приход, односно предмете или друге чињенице које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза, или које је у истој намери на други начин прикрило податке који се односе на утврђивање наведених обавеза.

У смислу наших прописа, кривично дело пореске утаје може извршити: а) физичко лице које је обвезник неке прописане дажбине или, б) које испуњава пореске обавезе лица које заступа. Пореске обавезе лица која заступају испуњавају: 1) законски заступник физичког лица – родитељ малолетног лица, старалац пословно неспособног штићеника и др.; 2) законски заступник правног лица – физичко лице које је као такво уписано у судски регистар; 3) пословођа ортачке радње и 4) привремени старалац заоставштине. Када ортачка радња нема пословођу или није постављен привремени старалац на заоставштини, пореске обавезе испуњавају ортаци, односно наследници, као солидарни порески дужници.¹⁶ Према судској пракси, извршилац овог дела може да буде и лице које је тајни ортак радње који је споразумно са сувласницима саставио и поднео лажну пореску пријаву под туђим именом.¹⁷

Код овог кривичног дела могу постојати сви облици саучесништва, односно дело могу извршити два или више лица, као и што једно лице може подстрекавати друго лице да изврши ово дело, или му у томе може помагати. Саизвршилаштво које је остварено предузимањем неизвршилачке радње постоји када више лица на основу заједничке одлуке с умишљајем битно допринесу извршењу кривичног дела. Зато су конститутивни елементи овог појма: 1) умишљај, 2) заједничка одлука и 3) битан допринос извршењу дела.¹⁸ Саизвршилаштво би постојало, примера ради, када два лица, која ортачки воде самосталну радњу, договорно саставе пореску пријаву, иако пријаву потписује само један ортак. И тајни ортак радње је саизвршилац овог кривичног дела када су испуњени одговарајући услови. Када неко лице предузима радње које су усмерене на остварење овог кривичног дела, осим давања лажних података, непријављивања или прикривања одговарајућих чињеница, оно се појављује као подстрекач или помагач, ако су испуњени одређени услови. Као помагач би се, рецимо, појавило лице које изда лажан рачун пореском обвезнику с циљем да овај, приказујући веће трошкове од стварних, избегне плаћање дела пореза на приход од самосталне делатности. Помагач би било и лице на које се фиктивно води самостална радња у случају да стварни власник поднесе лажну пореску пријаву у вези с пословањем те радње.

¹⁶ Чл. 12 и 15 Закона о пореском поступку и пореској администрацији (*Службени гласник РС*, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 63/06, 61/07, 20/09, 72/09 и 53/10).

¹⁷ Никола Срзентић, Александар Стајић, Божидар Краус, Љубиша Лазаревић, Мирослав Ђорђевић, *Коментар Кривичног закона Републике Србије*, Београд 1995, 554.

¹⁸ Наташа Делић, *Нова решења опитних института КЗС*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2009, 157.

Као саучесници при извршењу кривичног дела пореске утаје могу се појавити службена лица пореског органа. Ова лица се најпре, као стручна лица, могу јавити као саветници обвезника дажбина. Тада она немају статус службеног лица, уколико не учествују у поступку доношења решења по пореским пријавама у чијем су састављању учествовала. Овде се њихова кривична одговорност утврђује као и за све остале помагаче или подстрекаче у овом делу. Друга је ситуација, међутим, ако службено лице пореског органа, које учествује у доношењу решења по пријави пореског обвезника, подстрекава обвезника да поднесе лажну пореску пријаву, односно да не поднесе пријаву иако је на то обавезан, или му помаже у томе. На овај начин службено лице другом прибавља корист искоришћавањем свог службеног положаја или овлашћења, чиме у његовој радњи има елемената кривичног дела злоупотребе службеног положаја из чл. 359 Кривичног законика. Поставља се питање за које кривично дело у оваквој ситуацији треба да одговара службено лице пореског органа. У овом случају се не би могло радити о стицају ова два кривична дела, а у опцији између саучесништва у кривичном делу пореске утаје и извршења злоупотребе службеног положаја, по свој прилици је правилније да службено лице треба да одговара као подстрекач или помагач у пореској утаји.¹⁹

7. Да би се радило о кривичном делу пореске утаје, потребно је да, поред објективних елемената, буде испуњен и одговарајући субјективни елемент, који се састоји у намери учиниоца да потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина. У време извршења дела, код извршиоца мора постојати наведена намера, без чијег постојања дело не може бити ни извршено. Наведена намера психички покреће извршиоца да предузме радњу извршења дела. На основу намере кривично дело пореске утаје разликује се од пореских прекршаја, тако да све неправилности око подношења пореске пријаве, које нису учињене с наведеном намером, нису кривично дело, већ, евентуално, порески прекршаји.

У погледу кривице извршиоца кривичног дела пореске утаје потребан је умишљај, а пошто се кривично дело врши и с посебном намером, може се радити само о директном умишљају. Према томе, умишљај извршиоца подразумева највиши степен свести и воље, односно подразумева такво стање свести и воље код учиниоца у коме је представа о последици била један од мотива одлуке да се дело изврши. Другим речима, умишљај се у овом случају састоји у свести и хтењу да се подношењем лажних података приликом утврђивања пореза, доприноса или других дажбина, односно непријављивањем или на други начин прикривањем одређених чињеница, оствари пот-

¹⁹ М. Кулић, 114.

пуно или делимично избегавање плаћања тих обавеза. Код учиниоца, поред директног умишљаја, постоји и представа о неким даљим последицама. Уколико порески обвезник поднесе пореску пријаву с неистинитим садржајем, али при том нема намеру да потпуно или делимично избегне плаћање прописаних дажбина, та радња неће представљати кривично дело пореске утаје. Према томе, непостојање овакве намере или постојање тзв. стварне заблуде у погледу истинитости односно неистинитости података или обавезе на подношење пријаве искључује одговорност за пореску утају.

Пошто је намера конститутивни елеменат овог кривичног дела, она се мора утврђивати у сваком конкретном случају. Међутим, намеру код овог кривичног дела није лако увек утврдити. Она се најчешће утврђује на основу фактичког понашања извршиоца. Тако, на пример, ако извршилац не врши евидентирање извршеног промета може се закључити да се то чини у циљу избегавања пореских обавеза, те се на основу те чињенице може констатовати да код извршиоца постоји тражена намера (одлука Врховног суда Србије Кж I – 1168/96). Намера се по правилу утврђује из објективног понашања оптуженог, предузетих радњи и свих околности под којима су ове радње предузете (пресуда Окружног суда у Београду Кж – 372/91 и пресуда Врховног суда Србије Кж – 605/92).²⁰

Да би се могло говорити о кривици учиниоца, потребно је да код њега постоји свест о околностима којима се конкретизује радња извршења дела, затим свест о последици и свест о узрочној вези између радње и последице. Без постојања свести о напред наведеним околностима не би се могло говорити о постојању директног умишљаја, односно намери као једном од елемената овог дела, па према томе, не би постојало ни кривично дело. Поред тога, код извршиоца треба да постоји свест о противправности дела, односно он треба да буде свестан правне забрањености дела које предузима. Другим речима, он треба да буде свестан да поступа на начин који је супротан пореским прописима. Свест о противправности није потребно утврђивати у сваком конкретном случају.

8. Кривично дело пореске утаје има два тежа облика. Први тежи облик из ст. 2 постоји када износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 1.500.000 динара. Најтежи облик кривичног дела предвиђен је у ст. 3. Овај облик постоји ако износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 7.500.000 динара. Разлика између основног и квалификованих облика састоји само у висини износа прописане дажбине чије се плаћање избегава. Сви облици садрже идентична законска обележја, што значи да квалификовани облици нису дела

²⁰ Радмила Петаковић, *Приручник за примену Кривичног закона Републике Србије*, Београд 1996, 103.

квалификована нарочитом околношћу. Према томе, између основног и квалификованих облика не постоји квалитативна, већ само квантитативна разлика. Као и код основног облика овог кривичног дела, тако ни за постојање квалификованих облика није неопходно да је учинилац успео у својој намери да довођењем у заблуду пореског органа избегне утврђивање своје обавезе преко наведених износа.

9. За основни облик пореске утаје кумулативно су прописане казна затвора до три године и новчана казна. За први тежи облик из ст. 2 кумулативно су прописане казна затвора од једне до осам година и новчана казна. За најтежи облик из ст. 3 кумулативно су прописане казна затвора од две до десет година и новчана казна. Према ставу судске праксе, који је изражен у једној пресуди Врховног суда Србије,²¹ ако суд учиниоцу уз главну казну не изрекне и новчану казну као споредну, био би повређен закон у корист окривљеног.

У Србији су у периоду од 2007. до 2010. године за ово кривично дело осуђена укупно 384 лица. На казну затвора осуђена су 133 лица.²²

3. НЕУПЛАЋИВАЊЕ ПОРЕЗА ПО ОДБИТКУ (ЧЛ. 229а КЗ)

1. Кривично дело неуплаћивања пореза по одбитку има основни и два тежа облика. Основни облик из ст. 1 извршава одговорно лице у правном лицу – пореском платцу, као и предузетник – порески плаћац који, у намери да не плати порез, не уплати на прописани уплатни рачун јавних прихода износ који је обрачунат на име пореза по одбитку.

2. У погледу радње извршења, кривично дело неуплаћивања пореза по одбитку спада у групу кривичних дела која се врше нечињењем, због чега такође спада у омисивна дела. Радња извршења састоји се у неуплаћивању на прописани уплатни рачун износа који је обрачунат на име пореза који се плаћа по одбитку. Извршилац, дакле, не поступа по законској обавези по којој је дужан да уплати обрачунати порез по одбитку. Радња извршења се може састојати у потпуном или делимичном неуплаћивању пореза који је обрачунат по одбитку. Дело је извршено када протекне прописани рок за уплаћивање пореза по одбитку, а плаћац у том року не уплати тај порез. Време настанка ове обавезе одређује се фискалним прописима. Код пореза по одбитку обавеза плаћања доспева истовремено с настанком обавезе.

²¹ Кж. 124/05.

²² *Билтен Републичког завода за статистику*, Пунолетни учиниоци кривичних дела за 2007, 2008, 2009. и 2010. годину.

Прописана је обавеза подношења пореске пријаве за порез по одбитку, која представља извештај који порески платаци, односно порески посредник подноси Пореској управи, у којем су садржане информације о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку. За постојање овог кривичног дела није неопходно да, поред неуплаћивања пореза по одбитку, Пореској управи није поднета пореска пријава за порез по одбитку. Довољно је да је приход исплаћен пореском обвезнику у нето износу, а да порез по одбитку није уплаћен, или је уплаћен износ нижи од обрачунатог.

Дело је свршено самим пропуштањем да се порез који је обрачунат по одбитку уплати на рачун јавних прихода истовремено с исплатом одговарајућег прихода. У том моменту ради се о свршеном кривичном делу, што значи да је тада наступила и последица. Према томе, последица овог кривичног дела настаје у моменту извршења радње дела. Последица се састоји у угрожавању буџета коме порез по одбитку припада. Ово угрожавање је конкретне природе, пошто се за буџет ствара конкретна опасност, јер му се радњом извршиоца ускраћују јавни приходи.

3. Извршилац кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку може да буде одговорно лице у правном лицу – пореском платцу, као и предузетник – порески платаци који, у намери да не плати порез, не уплати на прописани уплатни рачун јавних прихода износ који је обрачунат на име пореза по одбитку. Порески платаци је исплатилац прихода пореском обвезнику који је дужан да обрачуна и по одбитку плати прописани порез на тај приход, у име и за рачун пореског обвезника, на одговарајући уплатни рачун. Под правним лицем подразумева се и део правног лица, односно пословна јединица нерезидентног правног лица која је регистрована код надлежног државног органа (представништво и др.), као и државни органи и организације. Код кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку могући су сви облици саучесништва, што значи да је могуће да два или више лица изврше кривично дело или да неко подстрекава другог да изврши ово дело или да му у томе помаже.

4. Кривично дело се може извршити само с умишљајем, с тим што код извршиоца мора да постоји и намера да не плати порез. Учиниоци треба да буде свестан свих стварних околности кривичног дела. Треба да буде свестан радње, односно да је свестан да исплатилац одређених прихода потпуно или делимично не уплаћује порез који је обрачунат по одбитку на те приходе, затим, да је свестан последице, односно да је свестан да буџет остаје ускраћен за износ неуплаћеног пореза по одбитку. Поред тога, учинилац треба да буде свестан узрочне везе између радње и последице, као и свог личног својства, односно да је он одговорно лице у правном лицу – поре-

ском платцу или предузетник – порески платцац. Исто тако, потребно је и да је извршилац хтео извршење дела. Код извршиоца дела мора да постоји свест о противправности дела, односно учинилац треба да буде свестан правне забрањености дела које предузима. Другим речима, код учиниоца треба да постоји свест о томе да, тиме што не уплаћује порез који се плаћа по одбитку, поступа на начин који је супротан пореским прописима. Свест о противправности није потребно утврђивати у сваком конкретном случају. Пошто извршилац дела може бити одговорно лице у правном лицу – пореском платцу, или предузетник – порески платцац, онда постоји претпоставка да су та лица свесна забрањености својих поступака.

5. Кривично дело неуплаћивања пореза по одбитку има два тежа облика (ст. 2 и 3), који се од основног облика из става 1 разликују само по томе што је за њихово постојање потребно да износ обавезе чије се плаћање избегава буде већи од 1.500.000 динара – за први тежи облик, односно 7.500.000 динара – за други тежи облик. Ови новчани износи не представљају објективни услов инкриминације, већ је реч о битном обележју, односно о квалификаторној околности, без обзира што је она формулисана на исти начин као и код основног облика.

6. За основни облик кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку кумулативно су прописане казна затвора до три године и новчана казна. За први тежи облик из ст. 2 кумулативно су прописане казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна. За најтежи облик из ст. 3 кумулативно су прописане казна затвора од једне до десет година и новчана казна. Поред тога, одређено је да се предузетнику и одговорном лицу у пореском обвезнику за основни и квалификоване облике дела изриче и мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности у трајању од једне до пет година (ст. 4).

У Србији су у 2010. години за ово кривично дело осуђена само три лица, и то једно лице казном затвора и два лица новчаном казном.²³

4. НЕУСАГЛАШЕНОСТ КРИВИЧНИХ ДЕЛА ПОРЕСКЕ УТАЈЕ И НЕУПЛАЋИВАЊА ПОРЕЗА ПО ОДБИТКУ

1. Кривичним делима пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку пружа се кривичноправна заштита порезима. Основна раз-

²³ *Билтен Републичког завода за статистику*, Пунолетни учиниоци кривичних дела за 2010. годину. Нема статистичких података о броју осуђених лица за ово кривично дело за период док је оно било инкриминисано Законом о пореском поступку и пореској администрацији.

лика између ових дела састоји се у томе што се кривичним делом неуплаћивања пореза по одбитку пружа заштита само оним порезима који се обрачунавају и уплаћују приликом исплате одређених прихода од стране исплатилаца тих прихода, односно заштита се пружа порезима који се утврђују унилатералном активношћу исплатиоца прихода, док се кривичним делом пореске утаје пружа заштита осталим порезима. Порези по одбитку се обрачунавају и уплаћују приликом исплате одређених прихода од стране исплатилаца тих прихода, односно они се утврђују унилатералном активношћу исплатилаца прихода. Порезе по одбитку је дужан да обрачуна и уплати исплатилац прихода, односно порески плаћац. По одбитку од сваког појединачно оствареног прихода утврђују се и плаћају порези на следеће приходе физичких лица: 1) зараде; 2) приходе од ауторских и сродних права и права индустријске својине, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник; 3) приходе од капитала; 4) приходе од непокретности, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник; 5) приходе од давања у закуп покретних ствари, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник; 6) добитке од игара на срећу; 7) приходе од осигурања лица, 8) приходе спортиста и спортских стручњака и 9) остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник. Порез по одбитку обрачунава се и плаћа и на приходе које на територији Србије оствари нерезидентни обвезник од резидентног обвезника по основу дивиденди и удела у добити у правном лицу, накнада по основу ауторског и сродних права и права индустријске својине, камата и накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари, као и на приходе нерезидентног обвезника по основу извођења естрадног, забавног, уметничког, спортског или сличног програма у Србији, који нису опорезовани као доходак физичког лица (извођача, музичара, спортисте и сл.), у складу с прописима којима се уређује опорезивање дохотка грађана, ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није другачије уређено. У вези с плаћањем пореза по одбитку може се извршити и кривично дело пореске утаје, али само у ретким случајевима, када је порески обвезник дужан да сам обрачуна и плати порез по одбитку.

Поред пореза, кривичним делом пореске утаје пружа се заштита и доприносима за обавезно социјално осигурање, као и другим прописаним дажбинама. Доприносима се обезбеђују средства за финансирање обавезног социјалног осигурања, и то: 1) пензијског и инвалидског осигурања; 2) здравственог осигурања, и 3) осигурања за случај незапослености. Под другим прописаним дажбинама, којима се пружа заштита овим кривичним делом, сматрају се (1) таксе; (2) накнаде за коришћење добара од општег интереса и (3) самодопринос.

Док је кривично дело неуплаћивања пореза по одбитку било инкриминисано Законом о пореском поступку и пореској администрацији, њиме је пружана кривичноправна заштита не само порезима по одбитку, него и осталим јавним приходима који се плаћају по одбитку – доприносима и самодоприносу, јер је у Закону о пореском поступку и пореској администрацији дефинисано да се под порезом подразумевају сви јавни приходи које наплаћују Пореска управа и јединице локалне самоуправе.²⁴ После преузимања овог кривичног дела у Кривични законик, њиме се, као што је речено, штите само порези који се плаћају по одбитку, јер у Закону није прописано да се под порезом подразумевају и други јавни приходи. Пошто се по одбитку плаћају и доприноси, поставља се питање којим се делом њима пружа заштита. По нашем мишљењу, доприносима који се плаћају по одбитку заштита се пружа кривичним делом пореске утаје. Овде се сусрећемо с једном парадоксалном ситуацијом. Наиме, ако се при исплати зараде од стране послодавца не уплате обрачунати порези и доприноси, због неуплаћеног пореза одговорно лице ће одговарати за кривично дело неуплаћивања пореза по одбитку, а за неуплаћене доприносе – за кривично дело пореске утаје. Све ово створило је одређене проблеме у судској пракси (в. ниже).

2. Може бити спорно да ли постоји кривично дело неуплаћивања пореза по одбитку ако порески платац није ни обрачунао порез по одбитку. Наиме, ово дело се извршава неуплаћивањем на прописани уплатни рачун јавних прихода износа који је „обрачунат“ на име пореза по одбитку. Да би се радило о кривичном делу неуплаћивања пореза по одбитку потребно је да је исплатилац прихода (порески платац) обрачунао порез на исплаћене износе, али да нема намеру да обрачунати износ уплати на прописани рачун јавних прихода. Али, ако није ни обрачунао порез, у намери да избегне њихово плаћање, онда нема елемената кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку, већ може постојати кривично дело пореске утаје, ако се избегава плаћање пореза у износу већем од 150.000 динара. Тако, на пример, ако предузетник као порески платац не обрачуна порез по одбитку, неће постојати ово кривично дело, већ кривично дело пореске утаје, уколико код предузетника постоји намера да избегне плаћање пореза преко наведеног износа. С тим у вези, значајно је расправити још две могуће ситуације. Прва ситуација која може наступити је да је предузетник као порески платац обрачунао порез по одбитку у износу нижем од 150.000 динара, али да нема намеру да тај износ уплати. Друга ситуација је када предузетник није ни обрачунао порез по одбитку, који би био испод наведеног износа. Овде постоји парадоксална ситуација. Наиме, у првом случају испуњени су услови за постојање кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку, док у

²⁴ Чл. 2 и 2а Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

другом случају нису испуњени услови ни за ово кривично дело ни за кривично дело пореске утаје. Према томе, уколико порески платаци има намеру да избегне плаћање пореза у износу нижем од 150.000 динара, па у тој намери не обрачуна порез по одбитку, онда нема елемената кривичног дела. Из овога се може извући закључак да је за пореског платца повољнија ситуација када не обрачуна порез по одбитку до наведеног износа, ако нема намеру да га уплаћује, јер неће кривично одговарати.

3. Анализом предмета Апелационог суда у Београду из 2010. и 2011. године, дошли смо до закључка да, у неким случајевима, у судској пракси није прављена разлика између кривичног дела пореске утаја и кривичних дела неуплаћивања пореза по одбитку и неоснованог исказивања износа за повраћај пореза и порески кредит из чл. 173 а Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Наиме, било је случајева да су радње, које су инкриминисане кривичним делом неуплаћивања пореза по одбитку или кривичним делом неоснованог исказивања износа за повраћај пореза и порески кредит, погрешно квалификоване као кривично дело пореске утаје. Навешћемо неке од тих случајева.

а) Пресудом Основног суда у Пожаревцу 50 К.1034/2010 од 12. новембра 2010. године, окривљени је оглашен кривим за кривично дело пореске утаје из чл. 229 ст. 1 Кривичног законика, поред осталог, и зато што је у периоду од 30. јула 2006. године до 2. септембра 2008. године као директор предузећа примљени новац у износу од 2.162.469,00 динара употребио за исплате обавеза предузећа трећим лицима која нису запослена у том предузећу, а која имају карактер прихода, и представљају доходак физичких лица, на који није обрачунат и плаћен порез по одбитку, чиме је избегао обрачунавање и плаћање пореза у износу од 592.274,24 динара. Суд је окривљеном изрекао условну осуду тако што му је утврђена казна затвора у трајању од три месеца и истовремено је одређено да се утврђена казна неће извршити уколико окривљени у року од једне године од дана правоснажности пресуде не изврши ново кривично дело. Окривљени је осуђен и на новчану казну у износу од 100.000 динара. Жалбу против ове пресуде, коју је изјавио Основни јавни тужилац у Пожаревцу, Апелациони суд у Београду одбио је својом пресудом Кж1 599/11 од 8. марта 2011. године и потврдио пресуду Основног суда у Пожаревцу. Дакле, окривљени је оглашен кривим за кривично дело пореске утаје за активност која представља радњу кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку. Другим речима, извршена је погрешна квалификација дела.

б) Пресудом Основног суда у Зајечару 1.К–645/10 од 28. априла 2010. године окривљени, као генерални директор предузећа, оглашен је кривим за кривично дело пореске утаје из чл. 229, ст. 1 Кривичног

законика, поред осталог, и зато што предузеће у периоду од 27. јула 2007. године до 31. августа 2008. године, није обрачунало и платило порез по одбитку на зараде запослених. Суд је окривљеном изрекао условну осуду тако што му је утврђена казна затвора у трајању од три месеца и истовремено је одређено да се утврђена казна неће извршити уколико окривљени у року од једне године од дана правоснажности пресуде не изврши ново кривично дело. Окривљени је осуђен и на новчану казну у износу од 100.000 динара и изречена му је мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности и то пословне делатности у року од једне године од дана правоснажности пресуде. Жалбу против ове пресуде, коју је изјавио бранилац окривљеног, Апелациони суд у Београду одбио је својом пресудом Кж1 7484/10 од 22. фебруара 2011. године и потврдио пресуду Основног суда у Зајечару. И у овом случају окривљени је оглашен кривим за кривично дело пореске утаје за активност која представља радњу кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку, што значи да је и овог пута дело погрешно квалификовано.

в) Пресудом Првог основног суда у Београду К.бр.11034/10 од 24. септембра 2010. године окривљени, као директор предузећа, оглашен је кривим за кривично дело пореске утаје из чл. 229, ст. 2 у вези ст. 1 Кривичног законика зато што је предузеће у периоду од 1. маја 2006. године до 31. јула 2006. године, лажно приказало набавку добара са исказаним порезом на додату вредност (ПДВ) са правом на одбитак, који је неосновано искористио као претходни порез, те је избегао плаћање ПДВ-а у износу од 2.399.763,95 динара, као и што је у истом периоду са текућег рачуна предузећа извршио подизање готових средстава и употребио их за личне потребе, при чему није извршен обрачун и плаћање пореза по одбитку у износу од 1.956.495,25 динара. Суд је окривљеном изрекао условну осуду тако што му је утврђена казна затвора у трајању од осам месеци и истовермено је одређено да се утврђена казна неће извршити уколико окривљени у року од три године од дана правоснажности пресуде не изврши ново кривично дело. Окривљени је осуђен и на новчану казну у износу од 30.000 динара. Одлучујући по жалби Првог основног јавног тужиоца у Београду, Апелациони суд у Београду пресудом Кж1 7430/10 од 20. јануара 2011. године преиначио је наведену пресуду Првог основног суда у Београду само у погледу споредне казне, те је ову казну повећао на 100.000 динара. У овом случају постоји двострука погрешна квалификација кривичног дела. Наиме, прва радња, која је квалификована као пореска утаја, представља кривично дело неоснованог исказивања износа за повраћај пореза и порески кредит из чл. 173а Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Друга радња представља кривично дело неуплаћивања пореза по одбитку.

г) Пресудом Основног суда у Ваљеу К.бр. 1078/10 од 23. марта 2010. године, окривљени, као власник радње, оглашен је кривим за кривично дело пореске утаје из чл. 229, ст. 2 у вези са ст. 1 Кривичног законика, поред осталог, и зато што није обрачунао и платио порез по одбитку на остале приходе физичких лица у износу од 4.203.687,29 динара. Суд је окривљеном изрекао казну затвора у трајању од једне године. Одлучујући по жалби Основног јавног тужиоца у Ваљеу, Апелациони суд у Београду пресудом КЖ1 4557/10 од 3. фебруара 2011. године преиначио је наведену пресуду само у делу одлуке о казни и одлуке о трошковима поступка, тако што је окривљеном изрекао казну затвора у трајању од осам месеци и новчану казну у износу од 100.000 динара. Као што се види, и у овом случају извршена је погрешна квалификација дела, јер је окривљени оглашен кривим за кривично дело пореске утаје за активност која представља радњу кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку.

4. Према нашем увиду, судска пракса се није ни бавила питањем разлика између пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку. Занимљиво је да се у жалбама које су изјављиване против првостепених пресуда, није ни указивало на наведене грешке које су чињене при квалификацији кривичног дела. Погрешном праксом судова у наведеним случајевима озбиљно је угрожен један од основних и најважнијих принципа кривичног права – принцип законитости. Из овог принципа, који представља темељ правне сигурности грађана и гаранцију њихових слобода и права, проистиче да нико не може бити кажњен за дело које није починио, без обзира на то што је угрозио добро коме се пружа кривичноправна заштита другим сличним кривичним делом.

5. ЗАКЉУЧАК

Мада законска формулација кривичног дела пореске утаје у основи задовољава, јер се овим законским решењем обезбеђује одређени ниво кривичноправне заштите порезима, доприносима и другим прописаним дажбинама, проблем изазива извесна неусаглашеност овог кривичног дела и кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку. Због тога је потребно извршити одговарајућу интервенцију у Кривичном законнику, из које би недвосмислено проистицало да се кривичним делом неуплаћивања пореза по одбитку пружа кривичноправна заштита свим облицима јавних прихода који се плаћају по одбитку, а не само порезу.

За постојање основног облика кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку није прописан објективни услов инкриминације,

па дело постоји без обзира на износ пореза по одбитку који исплатилац прихода није уплатио на одговарајући уплатни рачун јавних прихода. Ово није рационално решење, јер није целисходно водити кривични поступак за мали износ неуплаћеног пореза по одбитку. Зато је неопходно, као што је учињено код пореске утаје, прописати објективни услов инкриминације и код основног облика овог кривичног дела.

Код кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку законодавац није био довољно прецизан када је дефинисао намеру одговорног лица у правном лицу. Употребљена је формулација: „Одговорно лице у правном лицу – пореском платцу, ... у намери да не плати порез...“. Из формулације произилази да одговорно лице треба да има намеру да не плати свој лични порез, а не порез који треба да уплати правно лице у чије име одговорно лице предузима радње.

Да би се елиминисале наведене слабости у формулацији кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку, неопходно је преформулисати чл. 229а ст. 1 Кривичног законика, тако да гласи: „Одговорно лице у правном лицу – пореском платцу, као и предузетник – порески плаћац који, у намери да порески плаћац не плати порез, допринос или другу прописану дажбину који се плаћају по одбитку, не обрачуна и не уплати тај порез, допринос или другу прописану дажбину на прописани уплатни рачун јавних прихода, а износ обавезе прелази 150.000 динара, казниће се...“. У том случају било би потребно и одредбе ст. 2 и 3 прилагодити новој формулацији из ст. 1.

Анализом података о броју осуђених лица за пореску утају за период 2007–2010. година и података о броју осуђених лица за неуплаћивање пореза по одбитку за 2010. годину, као и анализом предмета Апелационог суда у Београду за период 2010–2011. година, уочава се да је мали број осуђених лица за ова дела. Мали је број осуда на казну затвора у односу на укупан број осуђених лица, на основу чега се може закључити да је казнена политика била блага. Забрињава податак да је у неким правоснажно окончаним кривичним поступцима извршена погрешна квалификација кривичних дела. На основу овога се може стећи слика о степену познавања проблематике пореских кривичних дела, како од стране појединих службених лица Пореске управе, која има задатак да открива и пријављује учиниоце ових кривичних дела, тако и од стране неких јавних тужилаца и судија. У свим наведеним примерима у кривичним поступцима били су ангажовани вештаци економско-финансијске струке и, мада се домен њиховог деловања не односи на правна питања квалификовања кривичног дела, у својим налазима су ипак могли указати суду на разлику између ова два кривична дела. Свему томе вероватно допри-

носи и недореченост у законском дефинисању сродних кривичних дела, која се због тога у судској пракси тешко разграничавају.

Пореска кривична дела подложна су честим изменама, због динамичности друштвених односа који се њима штите, што захтева да се облици кривичноправне заштите благовремено прилагођавају променама пореских прописа. Наравно, само кривичноправним мерама не може се значајније допринети спречавању избегавања плаћања прописаних дажбина. Ма колико казнено законодавство било ригорозно, оно само по себи не може да сузбије порески криминалитет. Политика супротстављања овој појави мора, поред казнене, да обухвати и превентивну димензију. Па ипак, иновирање формулације кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку, којим би се учинило јаснијим да се оно односи на све облике јавних прихода који се плаћају по одбитку, а не само пореза, свакако би допринело потпунијој, ефикаснијој, друштвено оправданијој и праведнијој казненој политици у овој области. Недвосмисленост правне норме олакшава њену примену, отклања могуће дилеме, доводи до потпунијег разумевања од стране оних којима је упућена, а, што је у овом случају најзначајније, отклања недоумице до којих долази у процесу примене права, поготово код института који су по својој природи веома блиски.

Dr. Mirko Kulić

Professor

Faculty of Public Administration and Management, Megatrend University,
Belgrade

Dr. Goran Milošević

Associate Professor

Academy of Criminalistic and Police Studies, Belgrade

RELATION OF CRIMINAL OFFENCE OF TAX EVASION AND CRIMINAL OFFENCE OF NON-PAYMENT OF WITHHOLDING TAX IN SERBIAN CRIMINAL LAW

Summary

Countries often resort to tightening of criminal sanctions against those who do not fulfill their tax obligations on time. Instead of more organized undertaking of measures to eliminate the causes of tax crime,

Serbia seeks to solve the problem by upgrading the criminal legislation. There are six criminal offences which provide for criminal law protection of public revenues. Among these criminal offences, the central place belongs to the criminal offence of tax evasion and criminal offence of non-payment of withholding tax. The consequences of these criminal offences are both adverse fiscal effects and repercussions on economical and political and socio-political level. Tax evasion causes consequences which by their significance can be serious to national economy. The first part of the paper analyzes the basic elements of these criminal offences and points to certain controversial issues, and then states the wrong position which prevails in court practice that criminal offence of non-payment of withholding tax is qualified as criminal offence of tax evasion. Therefore, the authors suggest that it is necessary to make an appropriate intervention in the Criminal Code, which would undoubtedly state that criminal offence of non-payment of withholding tax provides criminal law protection to all forms of public revenues, and not only tax.

Key words: *Tax. – Contribution. – Dues. – False data. – Income. – Tax return.*