

Др Сузана Димић,*
Доцент Правног факултета Универзитета
у Приштини са привременим седиштем
у Косовској Митровици

ПРЕГЛЕДНИ НАУЧНИ РАД
10.5937/zrpfno-30968

UDK: 343.351(497.11)
Раd примљен: 20.02.2021.
Раd прихваћен: 20.05.2021.

ПОРЕСКА УТАЈА КАО НАЈТЕЖИ ОБЛИК ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ - ОСВРТ НА ЗАКОНОДАВСТВО И ПРАКСУ У СРБИЈИ**

Апстракт: Имајући у виду да се опорезивањем смањује расположиви доходак разумљив је отпор пореских обвезника према повиновању пореској обавези. Управо зато се у савременој фискалној теорији и пракси посебна пажња поклања популаризацији пореза, указивањем на сврху опорезивања. Порези су прихватљиви за пореске обвезнике само утолико што се њима финансирају јавна добра чији су они корисници.

За разлику од других кривичних дела, код којих штетна последица може бити и непосредно видљива, непосредна штетна последица пореских кривичних дела, па и пореске утаје, није транспарентна. У томе лежи један од значајних проблема - а то је психолошки ефекат да пореска кривична дела имају малу или, чак, занемарљиву друштвену опасност, што се никако не може прихватити као тачно. Напротив, пореска кривична дела представљају друштвено веома опасна понашања, јер се њима угрожавају фискални интереси државе. Само благовременим плаћањем пореза и других дажбина обезбеђује се континуитет у финансирању јавних потреба (попут образовања, здравства, инфраструктуре и сл.), као и виталних функција државе, (на пример, војске, полиције, судства). Пореском евазијом, па и пореском утајом као њеним најтежим обликом, држава остаје ускраћена за онај износ прихода који би био наплаћен да су се сви порески обвезници повиновали пореској обавези.

Посебна пажња у овом раду посвећена је нормативном оквиру у Србији, као и основним питањима која се јављају у пракси. Разлог томе је приметна дугогодишња блага казнена политика судова у Србији, уз

*suzana.dimic@pr.ac.rs

** Раd је изложен на међународној научној конференцији под називом "Одговорност у правном и друштвеном контексту", одржаној на Правном факултету у Нишу 2020.

постојање бројних проблема приликом процесуирања пореске утаје (од потешкоћа приликом спровођења финансијске истраге па до захтева за постојањем задовољавајућег нивоа знања судија из ове области). Поставља се питање да ли је у довољној мери, имајући у виду штетне последице по фискални систем државе, извршена инкриминација пореске утаје у Србији. Стиче се утисак да ће најновије измене закона, којима је повећан цензус (висина утајеног пореза) за постојање овог кривичног дела, значити "удаљавање" од адекватне осуде оваквих понашања као друштвено неприхватљивих. То може само неповољно утицати на и онако већ присутан низак ниво пореског морала у Србији.

Кључне речи: порески обвезници, пореска евазија, пореска утаја, пореска кривична дела.

1. Увод

Пореским захватањем обезбеђује се функционисање друштвеног поретка, јер потреба живљења у друштвеној заједници захтева средства за финансирање трошкова те заједнице. Опорезивање је увек било веома осетљиво питање у односима државе и њених грађана, јер се њиме задира у њихову економску и личну сферу. Захватањем економске снаге, смањењем њиховог расположивог дохотка, долази до промена у пословним, али и у личним одлукама, јер реакције пореских обвезника на опорезивање производе ефекте у разним сферама. Тако, на пример, повећање стопе пореза на приходе од капитала може утицати на одлуку привредног субјекта о будућим улагањима, али и на одлуку појединца о сељењу капитала у другу државу у којој је повољнија пореска стопа. Поред економске сфере, услед умањења расположивог дохотка, „на удару“ се налази и његова приватна сфера, јер у поступку утврђивања пореске обавезе пореској администрацији доступни су подаци и из његовог личног живота. Отуда, процес опорезивања мора бити заснован на праву како у погледу утврђивања пореске обавезе, тако и у погледу пореског поступка који настаје тим поводом.

Управо зато што задира у економску и личну сферу, порези изазивају отпор код пореских обвезника. За разлику од некадашњих држава, које су према пореским обвезницима наступале са позиција силе, савремене демократске државе настоје да популаризацијом пореза утичу на добровољно повиновање пореској обавези. Пореском пропагандом се утиче на подизање пореске свести пореских обвезника. Указивањем на сврху опорезивања порези се чине прихватљивијим за пореске обвезнике, јер

се њима финансирају јавна добра чији су они корисници. У том контексту промене у сектору јавне управе, подутицајем идеје о *New Public Management*-у, омогућавају другачији приступ према пореским обвезницима. Уместо традиционалног односа, у коме су се порески обвезници појављивали као пасивна страна, услужно оријентисани концепт рада пореске администрације омогућава третман пореског обвезника као корисника пореских услуга.

Упркос чињеници да се порезима финансирају јавна добра, један број пореских обвезника прибегава понашањима која имају обележја избегавања плаћања пореза (пореске евазије). Неке од тих радњи немају карактер протиправности, јер порески обвезници својим поступцима не крше пореске прописе, али у неким ситуацијама долази до пореских деликата, па чак и кривичних дела, као друштвено опасних противправних дела. Први део рада је посвећен пореској евазији, једном од проблема са којима се сусрећу савремене државе, док је посебна пажња посвећена пореској утаји за коју су у савременом законодавству запрећене најтеже кривичне санкције – казне затвора и новчане казне. Мада је постојање бројних превентивних мера значајан корак у правцу добровољног повиновања пореској обавези, присутност пореске утаје показује да је саставни део политике њеног сузбијања не само прописивање репресивних мера него и њихова примена у пракси. Отуда се у другом делу рада, уз кратак осврт на нормирање пореске утаје у Србији, указује на нека актуелна питања примене тих норми.

2. Пореска евазија и пореска утаја

У основи избегавања плаћања пореза (пореске евазије) лежи отпор пореског обвезника повиновању пореској обавези, односно његово настојање да избегне умањење свог расположивог дохотка. У којој ће се мери тај отпор испољити, зависи од различитих фактора. Економска кретања у једној земљи, на пример, пад привредног раста, могу створити неповољан амбијент за пореске обвезнике, јер ће смањење њихове економске снаге утицати на редовно измиривање пореских обавеза. Такође, честе измене пореских прописа, доношење непрецизних и нејасних пореских закона могу створити велике потешкоће пореским обвезницима приликом њиховог тумачења, конфузије при израчунавању висине пореских обавеза могу увећати трошкове плаћања пореза због потребе ангажовања стручних лица и сл. Отпор према испуњавању пореских обавеза је већи уколико је менталитет једног народа такав да ствара негативан однос јавности према плаћању пореза (Анђелковић, 2011: 483). Савремене државе све већу пажњу

посвећују превентивној политици, која има за циљ стварање позитивног става пореског обвезника према обавези плаћања пореза. То се постиже бројним активностима и мерама усмереним на подстицање добровољног плаћања пореза. Кључни елемент је промена приступа према пореским обвезницима. Уместо потчињеног субјекта у том односу, порески обвезник је у савременим пореским системима добио улогу корисника пореских услуга. У циљу подстицања позитивног става пореских обвезника према плаћању пореза примењује се модел кооперативне пореске сагласности. Пореска администрација предузима низ активности у правцу развијања односа сарадње са пореским обвезницима. То чини популаризацијом пореза, избегавањем неразумевања и сукоба на релацији између пореског органа и пореских обвезника (Димитријевић, 2014: 189). Пореске администрације економски развијених земаља граде „побољшани однос“ опорезивања са циљем стварања и одржавања поверења са пореским обвезницима (Анђелковић, 2017: 601).

Пореском пропагандом савремене пореске администрације настоје да утичу на подизање пореске свести својих пореских обвезника. Указивањем на сврху опорезивања, предочавањем чињенице да служе за финансирање јавних добара чији су корисници порески обвезници, порези постају прихватљиви за њих. Са друге стране, иако поступају са позиција власти, јер су орган државне управе, порески органи треба да имају „проактиван“ приступ према пореским обвезницима (Илић-Попов, 2019: 12). Коришћењем савремене технологије, порески органи су у могућности да на лакши и бржи начин пруже потребне информације пореским обвезницима, да их едукују о појединим радњама које треба да предузму да би испунили своје пореске обавезе. На пример, то постижу објављивањем информација на свом званичном сајту, коришћењем различитих видова електронске комуникације са пореским обвезницима, на пример, слањем *on line* информација и брошура, па чак и достављањем делимично или потпуно унапред попуњене пореске пријаве пореским обвезницима. На овај начин се поједностављује поступак администрирања и смањују како административни трошкови тако и трошкови на страни пореских обвезника. Превентивне мере и активности, према неким ауторима у нашој литератури, треба да добију приоритет у поређењу са репресивним. Вођење политике спречавања пореске евазије треба усмерити на указивање на сврху пореза, демистификацију пореске области, стварање позитивне климе за успешно функционисање пореског система и ублажавање негативног става пореских обвезника (Димитријевић, 2019: 40). Међутим, примена превентивне политике јесте значајна компонента антиевазивне политике, али није једина. Само спој превентивне и

репресивне политике може допринети јачању пореске дисциплине, која представља претпоставку поштовања пореских прописа.

Активности пореских обвезника којима прибегавају да би у потпуности или делимично избегли своје пореске обавезе су бројне. Стандардни приступ у изучавању пореске евазије у пореској литератури прави разлика између законите и незаконите пореске евазије. Законита пореска евазија (енг. *tax avoidance*) подразумева различите облике избегавања плаћања пореза код којих порески обвезници не долазе у сукоб са пореским законима. На пример, повећање пореских стопа може утицати на одлуке пореских обвезника да промене своје пребивалиште, преселе седиште своје делатности у други град или у друге државе, које представљају „пореске раје“ (у којима су ниже пореске стопе за одређену врсту дохотка или одређену врсту делатности) или да промене делатност. Ова понашања немају одлике противправног, већ представљају законом допуштене могућности које порески обвезници могу користити. Међутим, постоје и такви облици законите пореске евазије који представљају „неприхватљиву“ легалну евазију. Дакле, и овде не долази до кршења пореских прописа али порески обвезник настоји да на вешт и лукав начин избегне плаћање пореза или умањи своју пореску обавезу, на пример, закључивањем симулованих правних послова. Оваква понашања пореских обвезника су санкционисана у савременим законодавствима, али је разграничење ова два облика законите евазије у пракси врло често тешко, јер се у оба случаја ради о поступањима пореских обвезника која се крећу у границама закона. Преовлађује став да ће „неприхватљива“ законита евазија постојати у случају када су активности пореског обвезника искључиво усмерене на умањење или избегавање плаћања пореза а не на остваривање пословних циљева својих делатности. Ради се о злоупотреби примене пореских прописа (Анђелковић, 2014: 82).

Код тзв. нелегалне евазије (*tax evasion*) долази до незаконитог понашања пореских обвезника. Да би умањили или избегли испуњење своје пореске обавезе порески обвезници предузимају такве активне или пасивне делатности које представљају кршење пореских прописа. Ти облици њиховог противправног понашања су порески деликти, који се у правним системима савремених држава квалификују као порески прекршаји, привредни преступи и пореска кривична дела. Према учиниоцима пореских деликата предузимају се одређене мере казнене политике. Врста и висина тих мера зависи од тежине учињених пореских деликата. Ако су у питању лакши облици, као што су прекршаји, прописују се прекршајне казне и заштитне мере (на пример, одузимање дозволе за обављање делатности), које изричу и извршавају порески органи. За

најтеже облике пореских деликата, инкриминисане као пореска кривична дела, прописане су кривичне санкције. Пореска утаја, као најтежи облик противправног понашања пореских обвезника представља друштвено опасно понашање, јер угрожава фискалне интересе државе. Међутим, та друштвена опасност није транспарентна, јер штетна последица није лако уочљива, као код неких других кривичних дела. То ствара привид, нарочито у државама са ниским пореским моралом, да пореска утаја није друштвено опасно понашање, да је тиме оштећена „само“ држава и сл. Насупрот том психолошком ефекту да пореска кривична дела имају малу, или чак незнатну друштвену опасност, стоји чињеница да се њима наноси штета фискалном систему државе. Благовремено плаћање пореза и других дажбина је неопходан услов за континуирано финансирање јавних потреба. Штетна последица овог кривичног дела се односи, пре свега, на финансијски ефекат, јер државна благајна остаје ускраћена за онај износ прихода који би био наплаћен да су се сви порески обвезници повиновали својој пореској обавези. Додатну тежину условљава чињеница да савремене државе имају константну потребу за већим приливом средстава од наплате јавних прихода, суочавајући се са проблемима буџетског дефицита. Несавесно поступање пореских обвезника у испуњавању пореских обавеза, са друге стране, изазива вишеструке штетне последице. Због умањења јавних прихода, државе су приморане да пронађу начине за успостављање нарушене финансијске равнотеже. У случају када се креатори националних пореских политика уместо за смањење јавне потрошње одређују за повећање пореза, тај јачи порески терет ће, у коначном, сносити управо они порески обвезници који су савесно поступали у погледу испуњавања својих пореских обавеза. То нарушава један од кључних принципа оптималног опорезивања – принцип правичности опорезивања, који захтева да лица исте економске снаге плаћају једнак износ пореза. Осим тога, уверење савесних пореских обвезника о неправичности опорезивања, уочавањем да један круг пореских обвезника не плаћа порез, има повратни ефекат на њихово добровољно испуњавање пореских обавеза. Пореска евазија, па тиме и пореска утаја, производи негативне економске ефекте, јер нарушава тржишну утакмицу. Несавесни порески обвезници, који су постигли уштеде неплаћањем пореза, налазе се у повољнијем положају у односу на савесне пореске обавезе. Због снижавања трошкова производње путем евазије, ствара се нелојална конкуренција између њих. Даље, једна од последица је психолошки ефекат, јер пореска евазија може имати изузетан лош повратни ефекат на пореску дисциплину пореских обвезника. То је тзв. ефекат угледања, јер неоткривени и несанкционисани случајеви пореске евазије неповољно утичу на склоност неких лица ка испуњавању пореских обавеза (Анђелковић, 2018: 169).

3. Пореска утаја у Србији

3.1. Кратак осврт на нормативни оквир пореске утаје

Када изостанак добровољног повиновања пореској обавези има одлике пореског кривичног дела, пореском обвезнику ће од стране суда у кривичном поступку бити изречене одговарајуће кривичне санкције – казна затвора и новчана казна. Уобичајено је да се нормирање пореских кривичних дела препушта кривичном законодавству, мада има и другачијих примера у савременим државама. У Србији је, поред прописивања кривичним законодавством, један број кривичних дела остао у домену пореског законодавства. Кривично дело пореске утаје је у време постојања СФРЈ, као и неко време након тога, у оквиру правног система Србије било регулисано кривичним законодавством, да би доношењем закона којим је регулисана целокупна материја пореског поступка и пореске администрације¹, почело да се регулише у оквиру пореског законодавства. Ступањем на снагу Кривичног законика 2005. године, ипак, нормирање кривичног дела пореске утаје је враћено у домен кривичног законодавства. Поред нормирања (у једном периоду у пореском, а у другом у домену кривичног законодавства), извесни дисконтинуитет је постојао и у погледу самог назива. Наиме, у периоду када је било регулисано пореским законодавством ово кривично дело је било означено као „избегавање плаћања пореза“.² На крају, ни сама систематизација овог кривичног дела није у потпуности лишена дилема. Пореска утаја је сврстана у групу кривичних дела против привреде, којој, између осталог, припадају кривично дело преваре у обављању привредне делатности, злоупотреба положаја одговорног лица, проузроковање стечаја и сл. Дакле, ради се о групи кривичних дела која нарушавају привредни систем једне земље (Шкулић, 2017: 70). У пореској литератури, са друге стране, има схватања да би требало у кривично законодавство увести засебну групу кривичних дела под називом кривична дела против фискаса. Тиме би се сва пореска кривична дела објединила у једном закону и сврстала у исту групу кривичних дела, што је оправдано чињеницом да имају исти групни објект заштите (Илић-Попов, 2016: 54).

Радња извршења овог кривичног дела се може јавити у три облика. Први облик се односи на давање лажних података о стеченим приходима,

1 Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Сл. гласник РС*, 80/02, 84/02, 79/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/14, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19 и 144/20 (у даљем тексту: ЗПППА).

2 Чл. 172 ЗПППА.

предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање пореза. Други облик ове радње се састоји у непријављивању стеченог прихода, предмета или других чињеница које су релевантне за утврђивање пореске обавезе. Радња извршења може се јавити у облику прикривања података који се односе на утврђивање наведене обавезе на друге начине.³

Висина неплаћеног пореза је битна за постојање кривичног дела пореске утаје, јер представља објективни услов за инкриминацију. Уколико је износ неплаћеног пореза испод законом прописаног износа,⁴ наведене радње извршења неће представљати кривично дело. У том случају могу имати обележја пореског прекршаја, па ће се према пореском делинквенту изрећи прекршајне санкције. У питању су прекршајне казне и заштитне мере, које су, свакако, блаже од кривичних санкција. Такође, износ неплаћеног пореза у кривичном законодавству Србије представља и линију разграничења између основног и два тежа облика кривичног дела пореске утаје. У зависности од тога забрањене су казне затвора одговарајуће висине.⁵ У кривичном законодавству РФ, на пример, износ неплаћеног пореза, такође, представља услов за постојање овог кривичног дела и линију разграничења између основног и једног тежег облика.⁶ Међутим, квалификација другог тежег облика пореске утаје није заснована на висини неплаћеног пореза него је потребно да је радња извршења кривичног дела учињена од стране групе лица по претходном договору.

Поред казне затвора за пореске утајиваче изричу се и новчане казне. Законодавац њиховим кумулативним прописивањем наглашава лукративну природу пореских кривичних дела (Кулић, Милошевић, 2011: 323). Вршењем пореских деликата, као и пореских кривичних дела порески утајивачи остварују корист јер увећавају свој расположиви доходак за износ пореза који су били дужни да плате. Кривично дело пореске утаје,

3 Чл. 225, ст. Кривичног законика, *Сл. гласник РС*, 85/05, 107/05, 72/09, 111/09, 121/12, 104/13, 108/14, 94/16 и 35/19 (у даљем тексту: КЗ).

4 Према КЗ Србије то је износ од милион динара (односно, око 8500 евра).

5 За основни облик пореске утаје забрањена је казна затвора од 1 до 5 година. За први тежи облик пореске утаје, који подразумева да износ неплаћеног пореза прелази 5 милиона динара, прописана је казна затвора од 2 до 8 година. Други тежи облик пореске утаје се састоји од утаје износа од преко 15 милиона динара, док је забрањена казна за овај облик казна затвора од 3 до 10 година.

6 Да би радња извршења имала обележја основног облика кривичног дела пореске утаје, према Кривичном закоником РФ, потребно је да се ради о „великом износу“, који означава износ преко 15 милиона рубаља, док је за постојање квалификованог облика потребна утаја „посебно великог износа“, који представља износ преко 45 милиона рубаља ((Статја 199 Уголовный кодекс Российской Федерации” от 13.06.1996. N 63-ФЗ (ред. от 30.12.2020) у даљем тексту: УК РФ).

са друге стране, представља изузетно друштвено опасно дело. Његовим вршењем настају штетне последице по фискалне интересе државе, јер државна благајна остаје ускраћена за онај износ средстава који би имала да су порески обвезници уредно и благовремено испунили своје пореске обавезе. Као објекат кривичноправне заштите код овог кривичног дела појављује се пореска обавеза (Поповић, 2003: 246). Према пореском законодавству пореска обавеза представља дужност пореског обвезника да плати утврђени порез под условима прописаним пореским законима. Порески обвезник одговара за испуњење пореске обавезе од момента када су настале чињенице за које је пореским законом прописано да стварају пореску обавезу.⁷ Но, у кривичноправној теорији се могу пронаћи и схватања према којима је објект заштите код овог кривичног дела фискални систем једне државе (Јовашевић, 2016: 92).

У погледу виности извршиоца треба нагласити да се кривично дело пореске утаје може извршити само у умишљају, а не и из нехата. Да би активне или пасивне делатности из којих се састоји радња извршења овог кривичног дела представљале кривично дело, потребно је да су учињене у намери да то или друго лице у потпуности или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина. Са друге стране, ово кривично дело ће постојати без обзира да ли је учинилац успео у својој намери, односно да ли је плаћање пореза избегнуто. За његово постојање није потребно остварење циља, јер не чини елеменат бића овог кривичног дела (Анђелковић, Димитријевић, 2008: 330).

Свака држава има свој приступ категоризацији пореских кривичних дела, као и прописивању санкција које се разликују од државе до државе. На пример, разлике између држава постоје у погледу одређивања прага за инкриминацију пореских кривичних дела. Нека законодавства инкриминишу непоштовање пореских прописа без обзира на намеру пореског обвезника. Друга законодавства захтевају постојање намере усмерене на потпуно или делимично умањење пореске обавезе. У неким државама се захтева да износ неплаћеног пореза прелази одређени износ. У погледу кривичних санкција, такође, постоји разноликост. Поред казне затвора и новчане казне, неке државе су приступиле увођењу тзв. алтернативних санкција, као што су друштвени рад, ограничење запослења, односно обављања функције, именовање пореског утајивача у медијима, лична ограничења, попут ограничења путовања (одузимање пасоша) и сл. У новије време су актуелне активности које се предузимају у оквиру ОЕЦД у циљу сузбијања пореског криминалитета. Према бројним истраживањима постоје велики губици за буџете држава, отуда су у

⁷ Чл. 18, ст.1 ЗПППА.

оквиру ове организације прокламовани принципи за предузимање мера репресивне политике. Принцип који се односи на инкриминацију пореских кривичних дела предвиђа да се, уз поштовање разлика у нормативним оквирима, државама препоручује да својим законима јасно дефинишу пореска кривична дела (OECD, 2017: 16).

3.2. Нека питања примене нормативног оквира у пракси

Анализом постојећих законских решења може се доћи до закључка да је нормативни оквир за кривично дело пореске утаје адекватан за предузимање мера казнене политике. Међутим, проблем сузбијања пореске утаје је далекосежнији, јер се не завршава формулисањем адекватних законских решења којима су забрањене кривичне санкције. На пореске утајиваче у великој мери утиче њихова примена у пракси. Систем релативно одређених казни, који је у примени у Србији као и у већини савремених држава, подразумева да законодавац прописује врсту казне и њен минимални и максимални износ за свако појединачно кривично дело. То значи да ће суд у кривичном поступку приликом изрицања кривичних санкција за пореску утају бити дужан да се креће у законом прописаним границама, односно распонима који су законом прописани за казну затвора и новчану казну.⁸ Изрицањем кривичних санкција се постиже кажњавање учиноца кривичног дела, али се постиже и специјална превенција, која подразумева да ће се кажњавањем одвратити од вршења таквих криминалних радњи у будућности. Имајући у виду друштвену опасност код пореске утаје, која се огледа у наношењу штете фискалним интересима јер државни буџет остаје ускраћен за утајени порез, изрицање адекватних кривичних санкција је битно и са аспекта генералне превенције. Неадекватно кажњавање пореских утајивача „шаље негативну поруку“ осталим пореским обвезницима да се и они могу тако понашати, јер ће остати некажњени или ће бити благо кажњени. У том смислу, сузбијање пореске утаје у великој мери ће зависити и од присутне казнене политике у једној држави. У Србији је приметна блага казнена политика судова, о којој се може закључити на основу анализе података из праксе. Упоређивање броја кривичних пријава за пореску утају, као и броја осуђујућих пресуда, указује на значајан број обустава кривичног поступка (услед недостатка доказа, застарелости и других разлога) или

⁸ Крећући се у тим, законом прописаним, оквирима суд одмерава казну имајући у виду сврху кажњавања и узимајући у обзир олакшавајуће и отежавајуће околности (оне околности које утичу да казна буде већа или мања), нарочито: степен кривице, побуде из којих је дело учињено, ранији живот учиноца, његове личне прилике, његово држање након учињеног кривичног дела, као и друге околности које се односе на његову личност (чл. 54, ст. 1 КЗ).

неког другог начина окончања без правноснажног изрицања кривичних санкција пореским утајивачима (Ђukić, Dimić, 2019: 223, 224). Чак у 40% случајева је долазило до обуставе истраге услед недостатка доказа, што је последица специфичне истрне код ове врсте кривичних дела. Ради се, наиме, о финансијском криминалитету, чије откривање захтева одређена стручна знања за праћење финансијских трансакција у циљу прикупљања доказа, као континуирану и координирану сарадњу између више надлежних органа (поред јавног тужиоца и службених лица МУП-а, главну улогу у истрази имају Пореска управа и Пореска полиција). Даље процесуирање, након завршетка финансијске истраге, као и адекватно кажњавање пореских утајивача, у знатној мери захтева постојање одређеног нивоа знања судија из ове области. У погледу кривичних санкција подаци из судске праксе показују да су најчешће изрицане казне затвора у трајању од 6 до 12 месеци, као и новчане казне мањег износа. Структура изречених кривичних санкција указује на реткост извршења тежих облика пореске утаје, али и на благу казнену политику судова у погледу кривичног дела пореске утаје (Ђukić, Dimić, 2019: 225).

Износ утајеног пореза представља линију разграничења између основног и два тежа облика кривичног дела пореске утаје, као и објективни услов инкриминације. Да би радње извршења имале елементе овог кривичног дела потребно је да износ неплаћеног пореза прелази одређени законом прописани износ. У супротном, могу само представљати порески прекршај, за који ће се порески обвезник прекршајно казнити. У оквиру измена Кривичног законика Србије током 2019. године дошло је до подизања тог износа на знатно виши ниво.⁹ Несумњиво су оправдани разлози који се заговарају у стручној јавности о потреби растерећења рада служби за откривање пореских кривичних дела и судова, као и смањења административних и судских трошкова.¹⁰ Поставља се питање, међутим, да ли је ово решење оптимално са аспекта пореске дисциплине, која је претпоставка уредног и благовременог извршавања пореских обавеза од стране пореских обвезника. Таквим повећањем лимита за инкриминацију пореске утаје ван домашаја кривичног гоњења остаће сви они порески

9 Ако се има у виду да је до 2018. године тај износ био 150.000 динара, а 2018. године повећан на 500.000 динара, да би већ 2019. године био повећан на 1.000.000 динара може се закључити да је износ неплаћеног пореза који се појављује као објективни услов инкриминације пореске утаје у врло кратком временском периоду подигнут на ниво који је већи за преко 6 пута.

10 Мада у тексту Предлога измена КЗ нису образложени разлози оваквог знатног повећања лимита неплаћеног пореза који је потребан за постојање овог кривичног дела (Образложење Измена Кривичног законика РС http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/lat/pdf/predlozi_zakona/2769-16%20-Lat..pdf).

обвезници који су утајили порез до милион динара. То значи да они неће бити процесуирани и кривично одговорни иако њихове радње имају елементе кривичног дела пореске утаје. Прекршајно кажњавање, свакако, представља примену репресивних мера, али је оно по својој природи блаже од кривичног. Изрицање прекршајних казни и заштитних мера неће у довољној мери представљати опомену пореском утајивачу да не понови порески деликт, као што неће у потребној мери психолошки утицати на потенцијалне пореске утајиваче.

С обзиром на то да је садржина пореске обавезе регулисана пореским законима (ово кривично дело има бланкетни карактер), одредбама Кривичног законика Србије прописана је висина неплаћеног пореза као објективни услов инкриминације али не и временски оквир неплаћања пореза. Насупрот томе, на пример, кривично законодавство Руске Федерације прецизира временски период који се узима у обзир приликом одређивања висине неплаћеног пореза.¹¹ Моменат настанка пореске обавезе и рок у коме ће порески обвезник бити дужан да плати порез прописани су пореским законима Србије за сваки порез посебно.¹² Отуда се временски оквир те радње која има обележја кривичног дела пореске утаје разликује од пореза до пореза. Поставља се питање да ли је то период једне календарске године (као што се код годишњег пореза на доходак утврђује доходак остварен у једној календарској години) или треба узети у обзир краће временске периоде, јер се код неких пореза појављују краћи обрачунски периоди (на пример, код ПДВ-а тромесечни, односно месечни). Од тога који је од ових временских периода релевантан приликом одређивања висине неплаћеног пореза, зависи испуњење објективног

11 За постојање основног и квалификованог облика пореске утаје потребно је да прописани износи неплаћеног пореза буду остварени у периоду од 3 финансијске године (ст. 199 УК РФ).

12 На пример, код пореза по одбитку исплатилац прихода ће бити дужан да приликом сваке појединачне исплате и за сваког пореског обвезника обрачуна, обустави и уплати порез на уплатне рачуне пореске управе у моменту исплате прихода. Годишњи порез на доходак грађана се плаћа по решењу надлежног пореског органа за доходак остварен у календарској години. Порески обвезник је дужан да поднесе пореску пријаву по истеку календарске године у којој се врши утврђивање пореза, а најкасније до 15. маја наредне године. У погледу доспелости годишњег пореза на доходак грађана, закон прописује да је порески обвезник дужан да плати овај порез у року од 15 дана од достављања решења о утврђивању пореза. Према постојећим законским одредбама обрачунавање и плаћање ПДВ се обавља у обрачунском периоду од једног, односно три месеца у зависности од висине укупног промета који је порески обвезник остварио у току претходних 12 месеци (Закон о порезу на додату вредност, Сл. гласник РС, бр. 84/2004, 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014, 68/2014, 142/2014, 5/2015, 83/2015, 5/2016, 108/2016, 7/2017, 113/2017, 13/2017, 13/2018, 30/2018, 4/2019, 72/2019, 8/2020).

услова инкриминације. Поједини аутори наводе да је према ранијој судској пракси то био период једне календарске, односно пореске године. Да би радња извршења имала обележја кривичног дела било је потребно да прописани износ утајеног пореза представља износ у једној календарској (па и пословној, односно пореској) години, при чему је небитно колики је износ утајеног пореза по једном исплатном документу (Јовашевић, 2016: 103). На основу два правна става која је Врховни касациони суд заузео стиче се утисак да новија судска пракса прави разлику у зависности од врсте пореза. Први став се односи на избегавање плаћања пореза на доходак, према коме се радња извршења овог кривичног дела посматра у оквиру временског периода од једне календарске, односно фискалне године.¹³ Други став не узима као релевантан период календарске, односно фискалне године, већ се пореска обавеза чије се плаћање избегава посматра у оквиру календарског месеца, односно тромесечја. Овај други став се односи на утврђивање временског периода у случају избегавања плаћања пореза на додату вредност.¹⁴ То практично значи да је успуњен објективни услов за инкриминацију код утаје ПДВ само уколико је неплаћени порез прешао прописани лимит у краћем временском периоду од календарске године. Имајући то у виду може се претпоставити да ће мањи број пореских обвезника бити процесуиран за пореску утају, јер ће већи број њих остати испод лимита у односу на ситуацију када би се као релевантна узела календарска, односно фискална година. С тим у вези поставља се питање да ли постоји могућност сабирања износа неплаћеног пореза из више обрачунских периода, чиме би био испуњен објективни услов инкриминације уколико би њихов збир прелазео прописани лимит од милион динара. Судска пракса, међутим, то не дозвољава, што потврђују поменути правни став Врховног касационог суда, у коме се наводи да се „не могу сабирати појединачни износи пореских обавеза чије се плаћање избегава из различитих пореских периода“. То значи да порески обвезници који буду у узастопним обрачунским периодима утајили порез мањи, па чак и незнатно мањи, од милион динара, неће бити процесуирани. Разбијање износа неплаћеног пореза на ове временске периоде, доводи до ситуације да ће бројни порески утајивачи остати изван кривичне одговорности (Воџић, Димић, Ђукић, 2020: 98). Имајући у виду да се ради о релативно високом нивоу неплаћеног пореза (дупло већи лимит у односу на претходни), као и чињеницу да већи број пореских обвезника пре може утајити порез у

13 Пресуда Врховног касационог суда Kzz196/2016 од 14. 04. 2016, <https://www.vk.sud.rs/sr-lat/kzz-1962016>

14 Пресуда Врховног касационог суда Kzz 942/2018 од 19. 09. 2018, <https://www.vk.sud.rs/sr-lat/kzz-9422018-kd-poreska-utaja-fiskalna-godina-241-22-122>

мањем износу него у већем, ова новоуспостављена ситуација ће довести до тога да ће ван кривичног гоњења остати знатан број пореских обвезника.

4. Закључак

Упркос чињеници да се порезима финансирају јавна добра, један број пореских обвезника прибегава разним модалитетима понашања која имају обележја избегавања плаћања пореза (пореске евазије). Неке од тих радњи немају карактер протиправности, јер порески обвезници својим поступцима не крше пореске прописе, али се прави разлика између „прихватљиве“ и „неприхватљиве“ законите пореске евазије. У неким ситуацијама долази до пореских деликата, који се у правним системима савремених држава квалификују као порески прекршаји, привредни преступи и пореска кривична дела.

Пореска утаја, као противправно понашање пореских обвезника, представља најтежи облик пореске евазије. Није редак случај, нарочито у државама са ниским пореским моралом, да се ово кривично дело „багателизује“, стварањем психолошког ефекта да је његова штетна последица мала или, чак, занемарљива. Међутим, то се никако не може прихватити. Ради се о изузетно друштвено опасном понашању, јер њиме настају штетне последице по фискални систем државе. Благовремено плаћање пореза и других дажбина је неопходан услов за континуирано финансирање јавних потреба. Вршењем пореске утаје државна благајна остаје ускраћена за онај износ прихода који би био наплаћен да су сви порески обвезници благовремено и уредно испунили своје пореске обавезе. Поред тога, предузимањем мера да сви порески обвезници испуњавају своје пореске обавезе, обезбеђују се услови за остваривање принципа правичности опорезивања. У противном, терет опорезивања сносили би само савесни порески обвезници, док би порески утајивачи били привилеговани. Отуда, за обезбеђивање пореске дисциплине је веома важно јачање пореског морала изражавањем друштвене осуде за непоштовање пореских закона.

Анализа система кривичних санкција прописаних за пореску утају у Србији показује да постоји адекватан нормативни оквир за предузимање мера казнене политике. Поред кажњава учиниоца кривичног дела, изрицање кривичних санкција има за циљ постизање специјалне превенције, која подразумева да ће се кажњавањем учинилац одвратити од вршења таквих криминалних радњи у будућности. Такође, изрицање адекватних кривичних санкција је битно и са аспекта генералне превенције. Неадекватно кажњавање пореских утајивача може „послати негативну

поруку“ осталим пореским обвезницима да се и они могу тако понашати, јер ће остати некажњени или ће бити благо кажњени. Отуда, сузбијање пореске утаје у великој мери зависи не само од прописаног система кривичних санкција него и од њихове примене у пракси. Забрињавајући су подаци из праксе који показују да је у Србији приметна блага казнена политика судова.

Прописани износ неплаћеног пореза, који представља услов за инкриминацију пореске утаје је знатно повећан најновијим законским решењима у Србији. Тиме ће ван домашаја кривичног гоњења остати сви они порески обвезници који су утајили порез до милион динара. С обзиром да кривичним законодавством није прописан, настаје дилема у погледу временског оквира за остваривање те радње која има обележја кривичног дела пореске утаје. Од тога који је од временских периода (да ли је то период једне календарске године, који се примењује код неких пореза, или треба узети у обзир краће временске периоде, због краћег обрачунског периода код других пореза) релевантан приликом одређивања висине неплаћеног пореза, зависи испуњење објективног услова инкриминације. На основу два правна става која је Врховни касациони суд заузео може се закључити да новија судска пракса прави разлику у зависности од врсте пореза. Тако се код избегавања плаћања пореза на доходак примењује временски период од једне календарске, односно фискалне године, док је за порез на додату вредност релевантан календарски месец, односно тромесечје. Имајући то у виду, може се претпоставити да ће мањи број пореских обвезника бити процесуиран за пореску утају, јер ће већи број њих остати испод лимита у односу на ситуацију када би се као релевантна узела календарска, односно фискална година. Ако се томе дода да наша судска пракса не дозвољава сабирања износа неплаћеног пореза из више обрачунских периода, те неће постојати могућност да буде испуњен објективни услов инкриминације уколико би њихов збир прелазео прописани лимит, може се претпоставити да ће бројни порески утајивачи остати ван домашаја кривичног гоњења.

У том смислу, може се закључити да постојећа блага казнена политика за пореску утају може бити само блажа, јер ће бројни порески утајивачи остати ван домашаја кривичног гоњења. Блаже кажњавање пореских утајивача не може имати повољан ефекат ни на специјалну, ни на генералну превенцију, јер може само допринети већем непоштовању пореских прописа. Непроцесуирање и некажњавање може бити подстицај пореским утајивачима да наставе са вршењем кривичних дела. Такође, може имати негативни психолошки ефекат на остале пореске обвезнике. Може доћи до тзв. ефекта угледања на пореске утајиваче који нису процесуирани, због тога што нису прешли лимит који представља услов за инкриминацију

пореске утаје, па самим тим, нису ни кажњени. Антиевазивна политика, дакле, подразумевајући спој превентивних и репресивних мера, не може бити делотворна уколико је изостала казнена политика. У том случају превентивна политика, са указивањем на сврху опорезивања, модификацијом традиционалног односа пореске администрације и пореских обвезника и сл., неће имати позитивне ефекте. Само уз адекватне репресивне мере, добро дефинисане и доследно спроведене, мере и активности превентивне политике могу имати утицаја на одвраћање од незаконитог понашања. Пошто се односи на најопаснија противправна понашања пореских обвезника, казнена политика, кроз унапређење пореске дисциплине, мора бити саставни део политике сузбијања пореске евазије. Јачање пореске дисциплине је могуће само континуираном и доследном друштвеном осудом пореских утајивача. А то се може постићи само њиховим адекватним процесуирањем и изрицањем одговарајућих кривичних санкција.

Литература и извори

Анђелковић, М. (2014) Законита неприхватљива пореска евазија – проблеми дефинисања и спречавања. *Зборник радова Правног факултета у Нишу* 67 (LIII). 79–98.

Анђелковић, М., Димитријевић, М. (2008) Пореско право Србије. Ниш: Правни факултет у Нишу. Центар за публикације.

Анђелковић, М. (2011) Моделирање понашања пореских обвезника у савременој теорији. Зборник радова са научне конференције „Правни систем и друштвена криза“, Правни факултет Универзитета у Приштини, Косовска Митровица. 475–490.

Анђелковић, М. (2017) Изазови савремених пореских реформи. *Зборник радова Правног факултета у Нишу* 76 (LVI). 595–610.

Анђелковић, М. (2018) Јавне финансије и финансијско право. Ниш: Правни факултет у Нишу. Центар за публикације.

Božić, V., Dimić S., Đukić M. (2020) Some issues of processing tax fraud in criminal legislation of the Republic of Serbia. *Balkan Social Science Review*. vol. 16. 89–107.

Димитријевић, М. (2014) Иновирање процеса управљања пореском сагласношћу. *Зборник радова Правног факултета у Нишу*. 67 (LIII). 185–198.

Димитријевић, М. (2019) Дизајнирање делотворне политике спречавања пореске евазије. *Зборник радова Правног факултета у Нишу*. 84. 31–43

Dukić, M., Dimić, S. (2019) Tax fraud in Serbia (normative and practical aspect). *Thematic conference proceedings international significance*. 2(IX). 217–230.

Илић-Попов, Г. (2016) Пореска кривична дела у српском пореском законодавству. *NBP. Journal of Criminalistics and Law*, 1(21). 40–57.

Илић-Попов, Г. (2019) Пореска администрација и порески обвезник у пореском поступку: “супарници” или “сарадници”. *Правни живот*. 11(III). 5–16.

Јовашевић, Д. (2016) *Пореска кривична дела*. Београд: Институт за криминолошка и социолошка истраживања.

OECD (2017), *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, OECD Publishing, Paris.

Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles - OECD

Поповић, Д. (2003) Коментар закона о пореском поступку и пореској администрацији. Београд: Sekos in.

Кулић, М., Милошевић, Г. (2011) Однос кривичних дела пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку у српском кривичном праву. *Анали Правног факултета у Београду*. 2(LIX). 321–343.

Шкулић, М. (2017) Злоупотреба положаја службеног лица – *ratio legis* и недостаци постојеће инкриминације. У Стевановић, И., Чоловић, В., (Прир.). *Привредна кривична дела*. Београд: Институт за криминолошка и социолошка истраживања. Институт за упоредно право. 69–95.

Кривични законик. *Службени гласник РС*. Бр. 85. 2005, 107. 2005, 72. 2009, 111. 2009, 121.2012, 104.2013, 108. 2014, 94.2016 и 35. 2019.

Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*. Бр. 80. 2002, 84. 2002, 79. 2003, 55. 2004, 61. 2005, 85. 2005, 62. 2006, 61. 2007, 20. 2009, 72. 2009, 53. 2010, 101. 2011, 2. 2012, 93. 2012, 47. 2013, 108. 2013, 68. 2014, 105. 2014, 91. 2014, 112. 2015, 15. 2016, 108. 2016, 30. 2018, 95. 2018, 86. 2019 и 144. 2020.

Закон о порезу на додату вредност, *Сл. гласник РС*, бр. 84/2004, 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014, 68/2014, 142/2014, 5/2015, 83/2015, 5/2016, 108/2016, 7/2017, 113/2017, 13/2017, 13/2018, 30/2018, 4/2019, 72/2019, 8/2020

Уголовный кодекс Российской Федерации” от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 30. 12. 2020)

Образложење Измена Кривичног законика РС

http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/lat/pdf/predlozi_zakona/2769-16%20-Lat..pdf

Пресуда Врховног касационог суда Kzz196/2016 од 14. 04. 2016, <https://www.vk.sud.rs/sr-lat/kzz-1962016>

Пресуда Врховног касационог суда Kzz 942/2018 од 19. 09. 2018, <https://www.vk.sud.rs/sr-lat/kzz-9422018-kd-poreska-utaja-fiskalna-godina-241-22-122>

Suzana Dimić, LL.D.

Assistant Professor,
Faculty of Law, University of Priština,
Head Office in Kosovska Mitrovica

**TAX FRAUD AS THE MOST SEVERE FORM OF TAX EVASION:
Review of Legislation and Practice in Serbia**

Summary

Bearing in mind that taxation reduces disposable income, taxpayers' resistance to tax compliance is quite understandable. For this reason, the contemporary financial theory and practice pay special attention to the popularization of taxes, with special reference to the purpose of taxation. Taxes are acceptable to taxpayers insofar as they are used for funding public goods which are at the disposal of taxpayers as beneficiaries.

Unlike other criminal offenses, where the detrimental effect may be directly visible, the immediate detrimental effect of tax offenses is not transparent. It generates a significant problem: there is a psychological effect that tax offences cause little or negligible social danger, which cannot be accepted as true. In effect, tax offenses entail very harmful and socially dangerous conduct because they threaten the fiscal interests of the state. Timely payment of taxes and other dues ensures continuity in financing public needs and provide for the proper functioning of the state. In case of tax evasion, or tax fraud as its most aggravated form, the state is deprived of the amount of revenue that would have been collected had all taxpayers abided by their tax liability.

This paper focuses on the normative framework in the Republic of Serbia and the basic issues arising in practice, which are the result of the long-standing lenient penal policy of Serbian courts and numerous problems encountered in tax evasion proceedings (ranging from difficulties in conducting a financial investigation to the judges' professional competences and relevant knowledge to adjudicate cases in this field). In view of the harmful consequences for the fiscal system of the state, the question arises whether tax evasion and tax fraud have been relevantly criminalized in Serbian legislation. It seems that the latest amendments, which have increased the census (the amount of evaded tax) for the existence of this crime, will entail "moving away" from an adequate condemnation of such socially unacceptable conduct. This can only adversely affect the already low level of tax morale in Serbia.

Keywords: *taxpayers, tax evasion, tax fraud, fiscal offenses, tax and contribution avoidance.*