

Prof. dr Dragan Jovašević
Pravni fakultet u Nišu

PORESKA UTAJA U UPOREDNOM KRIVIČNOM ZAKONODAVSTVU

Za svaku državu je od posebnog značaja uredno, blagovremeno i efikasno ostvarivanje i realizacija poreskog sistema. Izbegavanjem poreske obaveze u potpunosti ili delimično ili neblagovremenim izvršavanjem utvrđenih obaveza po osnovu poreskih davanja i drugih davanja u vidu doprinosa i sl. ne samo da se krše zakonski propisi, već se i uzrokuju nedozvoljene posledice ili protivpravna stanja. Te posledice se u prvom redu manifestuju u nepotpunom ostvarivanju poreskih planova i bilansa, a s druge strane se time u znatnoj meri utiče na zadovoljavanje opšte društvenih potreba i funkcionisanje državnih funkcija na raznim nivoima. Stoga sva savremena krivična zakonodavstva predviđaju sistem poreskih krivičnih dela i sankcije za njihove učinioce. Među ovim krivičnim delima se po svom značaju izdvaja poreska utaja, kao osnovno fiskalno krivično delo u savremenom krivičnom zakonodavstvu o čijim karakteristikama i obeležjima govori i ovaj rad.

KLJUČNE REČI : *fiskalni sistem, porez, utaja, izbegavanje plaćanja, zakon, krivično delo, kazna*

1. UVODNA RAZMATRANJA

Funkcionisanje i razvitak svake društvene zajednice od pamtiveka do danas, pa tako i naše zemlje vezan je u prvom redu za sistemsko ostvarivanje postavljenih ciljeva i zadataka koji su utvrđeni ustavnim rešenjima (ili aktima najviših organa vlasti). Za blagovremeno, kvalitetno i efikasno ostvarivanje postavljenih ciljeva i zadataka i to bilo u okviru državnih funkcija ili u okviru funkcija koje su potpuno ili delimično prenete drugim organima (pokrajini, gradu ili opštini) neophodno su potrebna određena materijalna sredstva i to bilo da se ta sredstva traže direktno radi izvršavanja određenih državnih funkcija ili da se delom prenose drugim organima kojima je zapravo i preneto, povereno obavljanje ovakvih poslova. Praktično se čitav sistem

finansiranja državnih funkcija i obezbeđuje preko i posredstvom državnog ili javnog budžeta ili budžeta teritorijalne autonomije ili budžeta lokalne samouprave.

Ceo taj sistem finansiranja predstavlja prilično složen sistem koji u sebe uključuje: sistem javnih prihoda, sistem javnih rashoda i fiskalni sistem. U ostvarivanju ovih sistemskih zadataka na finansiranju celokupnih opšte društvenih potreba po svom značaju i karakteristikama se izdvaja fiskalni ili poreski sistem¹. On između ostalog ima sledeće ciljeve : 1) obezbeđenje socijalne sigurnosti, 2) urednost u raspodeli plata, 3) otklanjanje nasleđenih dispariteta i 4) maksimalno moguća štednja.

Danas fiskalni sistem Republike Srbije čine dve vrste javnih prihoda. To su : 1) porez² (javni prihodi koje naplaćuje Poreska uprava) i 2) sporedna poreska davanja (u koje spadaju novčane kazne, kamate po osnovu dospelog, a neplaćenog poreza i troškovi prinudne naplate poreza). Pored poreza, sistem javnih prihoda čine i takse i naknade. Kao takse zakonom se mogu uvesti samo sledeći izvori prihoda i to : 1) administrativne takse, 2) sudske takse, 3) komunalne takse i 4) 4. registracione takse³ .

Takođe se zakonom mogu uvesti i određene vrste naknada po osnovu korišćenja određenih dobara od opšteg interesa. Te naknade mogu biti sledeće: 1. naknade za korišćenje voda, 2. naknade za korišćenje šuma, 3. naknade za korišćenje puteva, 4. naknade za korišćenje zemljišta, 5. naknade za korišćenje prirodnog lekovitog faktora i 6. naknade za korišćenje rudnog blaga. U sistem javnih prihoda ubrajaju se i doprinosi za socijalno osiguranje⁴. Oni se plaćaju iz ličnih primanja i drugih prihoda osiguranika i na isplaćena lična primanja. U doprinose za socijalno osiguranje takođe spadaju: 1. doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje, 2. doprinos za zdravstveno osiguranje i 3. doprinos za osiguranje za slučaj nezaposlenosti.

¹ M. Anđelković, D. Jovašević, *Izbegavanje plaćanja poreza*, Niš, 2006. godine, str. 145-164

² V. Čavić, *Porez na dodatu vrednost, Izbor sudske prakse*, Beograd, broj 11/2007. godine, str. 18-25

³ Novi propisi iz oblasti javnih finansija Republike Srbije, *Službeni glasnik*, Beograd, 2003. godine, knjiga 1,2 i 3.

⁴ P. Mihajlović, *Novi zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje*, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 12/2004. godine, str.14-17

Dakle, u Republici Srbiji danas se sistem javnih prihoda zasniva praktično na fiskalnom sistemu čiji su osnovni izvori prihoda⁵ : porezi, takse, naknade i doprinosi⁶. Među svim izvorima javnih prihoda najveći značaj i ulogu imaju porezi⁷. Oni praktično predstavljaju i najveći deo javnih prihoda (čine čak 95% republičkog budžeta). To znači da je poreski sistem i najznačajniji i najrazvijeniji i najrazuđeniji deo fiskalnog sistema naše zemlje. On zahvata prihode od privrede i od stanovništva što znači da poreski obveznik koji je oličen u jednom licu (pravnom ili fizičkom ili preduzetniku) može da plaća (da bude obveznik) i više vrsta različitih poreza. No, u regulisanju poreskog sistema i njegovom funkcionisanju nisu samo od značaja porezi (njihove vrste, obveznost, rokovi dospelosti), već još više i poreski podsticaji (u vidu oslobođenja i olakšica).

IZBEGAVANJE PLAĆANJA POREZA

Porez tako predstavlja⁸ doprinos koji građani uplaćuju državi, lokalnoj zajednici (opštini) ili drugim javnim telima radi pokrića rashoda za njihovu delatnost ili radi naknade za korišćenje određenih usluga (komunalnih i sl.). On se uvek utvrđuje zakonom i po svojoj funkciji predstavlja osnovni izvor budžeta države. Drugim rečima, porez predstavlja instrument javnih prihoda kojim država od subjekata pod njenom poreskom vlašću prinudno uzima novčana sredstva bez neposredne protivčinidbe, neposredno protivusluge u svrhu pokrivanja svojih finansijskih potreba ali i radi postizanja drugih prvenstveno ekonomskih i socijalnih ciljeva⁹.

Ovo pravo odnosno ovlašćenje države da uvodi, utvrđuje, razrezuje i naplaćuje poreze (poreska jurisdikcija ili subjektivno poresko pravo države) predstavlja jedan, ali bitan atribut njenog suvereniteta¹⁰. Plaćanje poreza

⁵ B. Raičević, *Izmenе propisa iz oblasti javnih prihoda u Republici Srbiji*, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 5/1996. godine, str. 5-8

⁶ Ž. Albaneze, *Doprinosi za socijalno osiguranje i novine u njihovom obračunu*, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 3/1999. godine, str.5-9

⁷ Ž. Albaneze, *Pojam, vrste i oporezivanje prihoda od kapitala*, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 11/1998. godine, str. 60-63

⁸ grupa autora, *Leksikon jugoslovenskog leksikografskog zavoda*, Zagreb, 1974. godine, str.778

⁹ grupa autora *Ekonomika oporezivanja i poresko pravo*, Beograd, 1996. godine, str.3

¹⁰ M. Stanković, *Poreska utočišta u svetu*, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 6/1993. godine, str.80-82

omogućava da se zajednički život ljudi u određenoj državi nesmetano odvija. U gotovo svim savremenim državnim organizacijama političku vezu same države i njenih podanika, dakle njenih državljana sve više potiskuje ekonomska povezanost države i poreskih obveznika koji su oličeni u podanicima te iste države¹¹.

Od kolikog je značaja uredno, blagovremeno i efikasno ostvarivanje i realizacija poreskog sistema za celokupno funkcionisanje i ostvarivanje svih društvenih-državnih funkcija govori i činjenica da je najvišim pravnim aktima predviđena dužnost svih i svakog (dakle i fizičkih i pravnih lica) da pod jednakim uslovima i srazmerno svojim materijalnim mogućnostima doprinose zadovoljavanju opštih društvenih potreba. Izbegavanjem ove obaveze u potpunosti ili delimično ili neblagovremenim izvršavanjem utvrđenih obaveza po osnovu poreskih davanja i drugih davanja u vidu doprinosa i sl. ne samo da se krše zakonski propisi već se i uzrokuju nedozvoljene posledice ili protivpravna stanja¹². Te posledice se u prvom redu manifestuju u nepotpunom ostvarivanju poreskih planova i bilansa, a s druge strane se time u znatnoj meri utiče na zadovoljavanje opšte društvenih potreba i funkcionisanje državnih funkcija na raznim nivoima.

No, kršenjem ovih poreskih propisa se takođe ostvaruju i kažnjiva, zabranjena ponašanja. Naime, u lakšim slučajevima kršenja ili izbegavanja poreskih obaveza u skladu za usvojenim zakonskim rešenjima radi se o poreskim prekršajima fizičkih lica, preduzetnika, pravnih lica i odgovornih lica u pravnim licima. Za ovu vrstu delikata propisane su prekršajne kazne i zaštitne mere koje u zakonom propisanom postupku izriču i izvršavaju nadležni organi uprave (poreski organi)¹³. No, u težim slučajevima izbegavanja i kršenja ovih obaveza postoje poreska krivična dela za koja se učiniocu - fizičkom licu izriče od strane suda u zakonom propisanom krivičnom postupku kazna (zatvor ili novčana kazna) i mere bezbednosti odnosno druge vrste krivičnih sankcija¹⁴.

¹¹ E. Allix, *La condition des etrangers au point de vue fiscal*, *Racueil des Cours Academie de Droit international e la Haye*, Vol. 61, 1937. godine, str. 559

¹² D. Klepić, *Finansijska nedisciplina*, *Izbor sudske prakse*, Beograd, broj 12/1998. godine, str. 5-9

¹³ Z. Marić, *Kaznene odredbe i Zakonu o porezu na dodatu vrednost Srbije i Crne Gore*, *Izbor sudske prakse*, Beograd, broj 3/2005. godine, str. 26-27

¹⁴ M. Kriletić, *Porezna, carinska i kaznena djela pranja novca prema novom kaznenom zakonodavstvu*, *Pravo i Porezi*, Zagreb, broj 1/1998. godine, str. 48-52

Poreska krivična dela u prvom redu poreska utaja, različiti oblici izbegavanja ili neplaćanja poreza i drugih dažbina (poreska evazija) kao što smo već rekli predstavljaju stara krivična dela koja su imanentna svim državama i oblicima društvene organizacije od najstarijih vremena do danas. Ova su krivična dela sastavni deo svih savremenih krivično pravnih sistema koji kroz propisivanje krivične odgovornosti i krivičnih sankcija za učinioce protivpravnih ponašanja pokušavaju zaštititi najznačajnija društvena dobra i vrednosti. Na to ukazuje i činjenica da se države svim raspoloživim sredstvima moraju suprotstavljati načinima i oblicima ugrožavanja njenih osnova, pri čemu sigurno porezi i fiskalni sistem uopšte predstavljaju ekonomsku osnovu ili stub svake državne organizacije¹⁵.

Stoga ćemo na ovom mestu dati prikaz nekoliko nama dostupnih zakonodavnih rešenja inkriminacija poreskih krivičnih dela (s tim što se ova dela javljaju pod različitim nazivima i sa različitom sadržinom). Obradili smo neka zakonodavstva koja sadrže najkarakterističnija rešenja ili pak ona zakonodavstva zemalja koje se nalaze u našem okruženju ili pak ona zakonodavstva gde su doneti u poslednje vreme novi propisi što bi sve težilo aktuelnosti posmatrane teme.

KRIVIČNI ZAKONIK ALBANIJE

Krivični zakonik Republike Albanije¹⁶ predviđa samo jedno poresko krivično delo u čl.181. Ovo delo nosi naslov : "Neplaćanje poreza". Delo se sastoji u neplaćanju, bez opravdanog razloga, poreza ili druge dažbine na vreme kada to zakon nalaže od strane lica koje je ranije već bilo administrativno (prekršajno) kažnjavano iako je bilo sposobno (u mogućnosti) da to plati.

Objekt radnje ovog krivičnog dela jesu porezi, ali i druge javne dažbine.

Radnja izvršenja se sastoji u neopravdanom neplaćanju poreza na način i u vreme kako je to zakonom određeno. No, zakon za postojanje dela traži da je učinilac bio u mogućnosti da plati utvrdjeni iznos javnih dažbina. I drugo, potrebno je da se radi o licu koje je ranije već kažnjavano zbog nekog poreskog prekršaja. Dakle, kao učinilac dela se može

¹⁵ D. Weber, Tax Avoidance and the EU Treaty Freedoms, Hague, 2005. godine, str.56-72

¹⁶ Criminal code of the Republik of Albania, Tirana, 2000. godine

javiti samo lice koje ima posebna zakonom određena svojstva, a to je da se radi o recidivisti, povratniku, licu koje ima sklonost ka neplaćanju ili izbegavanju plaćanja poreza.

Za ovo je delo propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine¹⁷.

KRIVIČNI ZAKONI BOSNE I HERCEGOVINE

U Republici Bosni i Hercegovini kao međunarodnopravnom subjektu na snazi su četiri krivična zakona¹⁸. To su : Krivični zakon Federacije Bosne i Hercegovine (KZ FBIH)¹⁹, Krivični zakon Republike Srpske (KZ RS)²⁰, Krivični zakon Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine (KZ BD BIH)²¹ i Krivični zakon Bosne i Hercegovine (KZ BIH)²² koji je proglasio Visoki predstavnik UN Pedi Ešdaun.

U krivičnom pravu Bosne i Hercegovine, poreska utaja (ili utaja poreza i doprinosa u KZ RS) kao osnovno fiskalno krivično delo je predviđena u glavi osamnaest, u grupi krivičnih dela protiv privrede, jedinstva tržišta odnosno krivičnih dela iz oblasti carine, u čl. 210. Krivičnog zakona Bosne i Hercegovine, odnosno u grupi krivičnih dela iz oblasti poreza u ostalim krivičnim zakonima i to : u glavi dvadeset drugoj, u čl. 273. Krivičnog zakona Federacije Bosne i Hercegovine, u glavi dvadeset drugoj, u čl. 267. Krivičnog zakona Brčko Distrikt Bosne i Hercegovine i u glavi dvadeset četvrtoj, u čl. 287. Krivičnog zakona Republike Srpske²³.

Delo se sastoji u izbegavanju plaćanja davanja propisanih poreskim zakonodavstvom Bosne i Hercegovine ili doprinosa socijalnog osiguranja ne-

¹⁷ D. Jovašević, M. Gajić Glamočlija, Poreska utaja – oblici ispoljavanja i mere suzbijanja, Beograd, 2008. godine, str.214-231

¹⁸ B. Petrović, D. Jovašević, Krivično pravo 2, Krivično pravo, Posebni dio, Sarajevo, 2006. godine, str.83-84

¹⁹ Krivični zakon Federacije Bosne i Hercegovine, Službene novine FBIH, Sarajevo, broj 36/2003

²⁰ Službeni glasnik Republike Srpske, Banja Luka, broj 49/2003

²¹ Službeni glasnik Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine, Brčko, broj 10/2003 i 1/2004

²² Službeni glasnik Bosne i Hercegovine, Sarajevo, broj 3/2003

²³ M. Hadžimusić, Odgovornost i sankcionisanje subjekata zbog neizvršenja poreskih obaveza, Pravna misao, Sarajevo, broj 1-2/2005. godine, str. 51-53

davanjem zahtevanih podataka ili davanjem lažnih podataka o svojim stečenim oporezivim prihodima ili o drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje iznosa ovakvih obaveza pri čemu iznos obaveze čije je plaćanje na ovaj način izbegnuto prelazi iznos od 10.000 KM (konvertibilnih maraka)²⁴.

Kod ovog krivičnog dela je objekt zaštite fiskalni sistem kao deo sistema javnih prihoda, a objekt napada su davanja (porezi) koja su propisana poreskim zakonodavstvom i doprinosi socijalnog osiguranja. Porez je doprinos koji fizička i pravna lica (poreski obveznici) uplaćuju državi, lokalnoj zajednici ili drugim javnim telima radi pokrića rashoda za njihovu delatnost ili radi naknade za korišćenje određenih usluga. On se utvrđuje zakonom. Doprinosi socijalnog osiguranja se plaćaju iz prihoda svih zaposlenih lica i njihovih poslodavaca, a služe za podmirenje potreba po osnovu penzijskog, invalidskog, zdravstvenog i drugih oblika socijalnog osiguranja zaposlenih lica i članova njihovih porodica odnosno nezaposlenih lica.

Radnja izvršenja ovog krivičnog dela je izbegavanje plaćanja davanja koj su propisana poreskim zakonodavstvom Bosne i Hercegovine²⁵. To se može učiniti na dva načina : 1) nedavanjem zahtevanih podataka i 2) davanjem lažnih (potpuno ili delimično) podataka o svojim stečenim oporezivim prihodima i drugim činjenicama koje se od uticaja na utvrđivanje iznosa poreske obaveze. Za postojanje dela je od značaja da visina obaveze čije je plaćanje na ovaj način izbegnuto prelazi 10.000 KM²⁶.

Učinilac dela može da bude svako lice, a u pogledu vinosti potreban je direktni umišljaj koji kvalifikuje namera učinioca da izbegne plaćanje propisanih davanja.

Za osnovno delo je propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine.

Delo ima dva teža, kvalifikovana oblika. Prvi teži oblik za koji je propisana kazna zatvora od jedne do deset godina postoji ako je preduzetom rad-

²⁴ M. Raković, Praktična primejna zakona o porezu na dodatu vrijednost u Bosni i Hercegovini, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 2/2006. godine, str. 64-70

²⁵ Više : A. Stajić, M. Vešović, Krivično pravo, Posebni deo, Sarajevo, 1987. godine; S. Horović, Krivično pravo, Posebni dio, Mostar, 2002. godine, Z. Tomić, Krivično pravo, Posebni dio, Sarajevo, 2007. godine

²⁶ B. Petrović, D. Jovašević, Krivično pravo 2, Krivično pravo posebni dio, op.cit. str.83-84

njom izvršenja učinilac za sebe ili drugog izbegao plaćanje obaveze u iznosu koji prelazi 50. 000 KM. Najteži oblik ovog dela postoji ako iznos obaveze čije je plaćanje na ovaj način izbegnuto prelazi iznos od 200.000 KM. Za ovo je delo propisana kazna zatvora najmanje tri godine.

Drugo poresko krivično delo prema zakonskim rešenjima iz Krivičnog zakona Bosne i Hercegovine predviđeno je u čl. 211. pod nazivom: "Neplaćanje poreza". Za ovo je delo propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine. Ovo krivično delo čini lice koje ne plati poreske obaveze u skladu sa poreskim zakonodavstvom Bosne i Hercegovine (bilo da ne plati uopšte ili plati u manjem iznosu ili ne plati u zakonom predviđenom roku, na način i po postupku koji je zakonom uređene). Dakle, ovde je radnja izvršenja propuštanje da se blagovremeno i u odredjenom iznosu uplati u potpunost ili delimično odredjeni iznos poreske obaveze²⁷.

U grupi krivičnih dela iz oblasti poreza, u krivičnom pravu Bosne i Hercegovine pored poreske utaje, predviđeno je još nekoliko poreskih krivičnih dela²⁸. To su : 1) lažna poreska prijava predviđena u čl. 274.KZ FBIH, čl. 268. KZ BD BIH i čl. 288. KZ RS, 2) nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica predviđeno u čl. 275.KZ FBIH, čl. 269. KZ BD BIH i čl. 292. KZ RS, 3) ponošenje lažne poreske prijave predviđeno u čl. 276.KZ FBIH, čl. 270. KZ BD BIH i čl. 289. KZ RS, 4) sprečavanje poreskog službenika u obavljanju službene radnje u čl. 277. KZ FBIH, čl. 271. KZ BD BIH i čl. 290. KZ RS i 5) napad na poreskog službenika u obavljanju službene dužnosti koje je predviđeno u čl. 277. KZ FBIH, čl. 272. KZ BD BIH i čl. 290. KZ RS.

Sledeće poresko krivično delo je "Lažna porezna izjava". Delo se sastoji u izdavanju lažne isprave čije se podnošenje zahteva prema poreskom zakonodavstvu Federacije Bosne i Hercegovine ili u neizdavanju isprave koja se po ovom zakonodavstvu zahteva. Ovde se radi o posebnom, specijalnom obliku falsifikovanja isprave.

Objekt zaštite je poreska isprava (u smislu izjave volje ili misli nekog lica koja se odnosi na činjenice i okolnostio od značaja za utvrđivanje poreskih obaveza).

²⁷ O praktičnim oblicima ispoljavanja poreskih krivičnih dela više : M. Vešović, *Praktikum za krivično pravo, Posebni dio*, Sarajevo, 1981. godine

²⁸ B. Petrović, D. Jovašević, *Krivično pravo 2, Krivično pravo posebni dio*, op.cit.str. 83-84

Radnja izvršenja je dvojako alternativno određena : kao izdavanje lažne, dakle neistinite isprave (koja može biti neistinita u potpunosti ili delimično) i kao neizdavanje isprave koja se po odredbama poreskog zakonodavstva traži.

Za ovo je delo propisana novčana kazna ili kazna zatvora do jedne godine.

Teži oblik ovog dela za koji je propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine postoji u slučaju kada je radnja izvršenja u bilo kom obliku preduzeta u odnosu na veći broj isprava ili ako je nastupila posledica u vidu ugrožavanja naplate većeg iznosa javnog prihoda.

Poresko krivično delo pod nazivom: "Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica" čini čini odgovorno lice u pravnom licu koje je po propisima poreskog zakonodavstva odgovorno za proeske obaveze (utvrđivanje, naplatu i izvršenje) a koje je odobri izdvajanje sredstava pravnog lica u druge svrhe, a ne za plaćanje poreskih obaveza pravnog lica čime je prouzrokovana nesposobnost tog lica za blagovremeno podmirenje poreskih obaveza²⁹.

Radnja izvršenja je odobravanje izdvajanja sredstava u pravnom licu u druge svrhe, a ne za izmirenje poreskih obaveza tog pravnog lica. Ovde se zapravo radi o specifičnom načinu izbegavanja poreskih i drugih javnopravnih obaveza prema državi namernim umanjenjem sredstava pravnog lica. Za postojanje dela je bitno da je usled preduzete radnje izvršenja nastupila posledica – nesposobnost pravnog lica da blagovremeno podmiruje poreske obaveze.

Učinioc dela može da bude samo odgovorno lice u pravnom licu i to ono koje je prema svom opisu poslova i radnih zadataka upravo odgovorno za blagovremeno, efikasno, kvalitetno i potpuno izmirenje poreskih obaveza pravnog lica.

Za ovo je krivično delo propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine.

"Podnošenje lažne porezne prijave" se sastoji u dostavljanu poreskom organu lažne prijave ili drugog lažnog podatka čije se podnošenje zahteva po propisima poreskog zakonodavstva.

I ovo krivično delo predstavlja poseban, specifičan način izbegavanja plaćanja poreza i drugih davanja propisanih poreskim zakonodavstvom i to

²⁹ M. Vešović, Problematika blanketnih krivičnih dela na štetu društvene imovine, Pravna misao, Sarajevo, broj 9-10/1981. godine, str.30-38

putem podnošenja lažne poreske prijave ili drugog lažnog podatka. Najčešće se ova radnja izvršenja ostvaruje upravo posredstvom falsifikovane, dakle krivotvorene, neistinite isprave, a koja je od značaja za utvrđivanje i naplatu poreza i drugih propisanih davanja. Bitno je za postojanje dela da propisana prijava ili drugi potrebni podaci nisu dostavljeni nadležnom poreskom organu uopšte ili u ostavljenom, blagovremenom roku.

Za ovo je krivično delo propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine.

Poslednja dva krivična dela iz grupe dela u oblasti poreza³⁰ ne predstavljaju zapravo fiskalna krivična dela, ali ih je zakonodavac na ovo mesto sistematizovao jer se i njihovim izvršenjem ugrožava efikasno, kvalitetno, zakonito i blagovremeno funkcionisanje fiskalnog (poreskog) sistema zemlje³¹.

Prvo delo ove vrste je "Sprečavanje poreskog službenika u obavljanju službene radnje". Ovo je poseban oblik krivičnog dela sprečavanja ili protivstajanja službenog lica u vršenju službene radnje s tim što je pasivni subjekt u ovom slučaju – poreski službenik, službenik poreske uprave. Delo se sastoji u sprečavanju ili nastojanju sprečavanja poreskog službenika upotrebom sile ili pretnjom da će se sila upotrebiti ili u prisiljavanju ili nastojanju da se prisili na isti način poreski službenik da službenu funkciju ne obavi.

Objekt zaštite je službena dužnost, njeno zakonito, efikasno, kvalitetno i blagovremeno obavljanje od strane poreskih službenika.

S obzirom na radnju izvršenja, delo ima dva osnovna oblika ispoljavanja : 1) sprečavanje upotrebom sile ili pretnjom da će se sila upotrebiti poreskog službenika u obavljanju službene dužnosti i 2) prisiljavanje poreskog službenika da ne obavi službenu funkciju. Radnja izvršenja se dakle može javiti u vidu sledećih delatnosti : sprečavanju ili nastojanju da se spreči poreski službenik u obavljanju službene dužnosti i prisiljavanju ili nastojanju da se prisili poreski službenik da ne obavi službenu funkciju. Za postojanje dela bitno da se radnja izvršenja preduzme na određeni, zakonom predviđeni način – upotrebom sile ili pretnjom da će se sila neposredno upotrebiti.

³⁰ T. Tanović, Prevencija društveno opasnih djela na štetu društvene imovine, Pravna misao, Sarajevo, broj 9-10/1981. godine, str. 39-47

³¹ M. Sućeska, Zakon o sistemu indirektnog oporezivanja kao vid generalne prevencije kriminaliteta u oblasti poreskog i carinskog sistema, Kriminalističke teme, Sarajevo, broj 3-4/2004. godine, str. 367-376

Učinilac dela može da bude svako lice, a pasivni subjekt je poreski službenik u obavljanju službene dužnosti.

Za osnovno delo je propisana kazna zatvora od tri meseca do tri godine.

Teži, kvalifikovani oblik ovog krivičnog dela za koji je propisana kazna zatvora od šest meseci do tri godine postoji kada je radnja izvršenja preduzeta uvredom, zlostavom ili pretnjom upotrebe oružja ili ako je usled preduzete sile kao načina izvršenja dela nastupila laka telesna povreda poreskog službenika. Dakle, ovde se kao kvalifikatorne okolnosti javljaju: način preduzimanja radnje i obim i intenzitet prouzrokovane posledice.

Privilegovani oblik ovog dela za koji se učinilac može u potpunosti osloboditi od u zakonu propisane kazne postoji u slučaju kada je učinilac dela u bilo kom obliku ispoljavanja bio izazvan protivzakonitim ili grubim postupanjem poreskog službenika.

Poslednje "poresko" krivično delo u pravnom sistemu Bosne i Hercegovine³² nosi naziv: "Napad na poreskog službenika u obavljanju službene dužnosti". I ovde se radi o posebnom obliku ugrožavanja zakonitog, efikasnog, kvalitetnog i blagovremenog obavljanja službene dužnosti od strane službenog lica gde je svojstvo pasivnog subjekta – poreski službenik ili drugo lice koje mu pomaže u otkrivanju i istrazi poreskih delikata, elementar bića krivičnog dela. Delo se sastoji u napadu ili ozbiljnoj pretnji napadom poreskom službeniku ili prema licu koje pomaže poreskom službeniku u otkrivanju i istrazi povrede poreskih propisa Bosne i Hercegovine.

Objekt zaštite je službena dužnost poreskih službenika u obavljanju poslova otkrivanja i istrage kršenja poreskih propisa.

Radnja izvršenja je dvojako alternativno određena: napad i ozbiljna pretnja napadom. Napad je delanost kojom se ugrožava život ili telesni integritet pasivnog subjekta. Bitno da je ova radnja preduzeta u odnosu na određenog pasivnog subjekta - poreskog službenika ili drugog lica koje ovome pomaže u otkrivanju i istrazi poreskih delikata.

Učinilac dela može da bude svako lice. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od tri meseca do tri godine.

Delo ima dva teža, kvalifikovana oblika ispoljavanja. Prvi teži oblik za koji je propisana kazna zatvora od šest meseci do pet godina postoji u dva slučaja: ako je pasivnom subjektu pri preduzimanju radnje izvršenja prećeno upotrebom oružja ili ako je pasivnom subjektu naneta laka telesna povreda.

³² M. Babić, Reforma posebnog dijela Krivičnog zakona Republike Srpske, Godišnjak Pravnog fakulteta u Banja Luci, Banja Luka, broj 23/1999. godine, str. 13-23

Drugi teži oblik postoji u slučaju nanošenja teške telesne povrede pasivnom subjektu kao rezultat preduzete radnje izvršenja napada. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od jedne do deset godina.

KRIVIČNI ZAKON BUGARSKE

Krivični zakon Bugarske³³ donet je 1968, godine s tim što je danas na snazi sa nizom izmena i dopuna od kojih su najznačajnije novele donete 1982, 1993. i 1997. godine. Ovaj zakon u grupi krivičnih dela protiv poreskog sistema predviđa nekoliko oblika i vidova ispoljavanja krivičnih dela kojima se povređuju ili ugrožavaju porezi i fiskalni sistem uopšte.

U čl. 255. krivičnog zakona Bugarske predviđeno je krivično delo koje se sastoji u izbegavanju plaćanja poreskih zaduženja u većem obimu nepredavanjem deklaracije koju je učinilac obavezan da preda na osnovu zakona ili u davanju lažnih podataka ili prikrivanju pravih podataka u podnetoj deklaraciji. Ovo se delo dakle sastoji u izbegavanju plaćanja poreskih zaduženja u većem obimu. Koji je to veći obim predstavlja faktičko pitanje koje u svakom konkretnom slučaju rešava sudsko veće.

Bitno je da je ova radnja preduzeta na jedan od zakonom alternativno predviđenih načina:

- 1) nepredajom deklaracije kada je takva predaja obavezna po slovu zakona,
- 2) unošenjem u deklaraciju neistinitih, dakle lažnih podataka i
- 3) prikrivanju (prećutkivanju) istinitih podataka i činjenica u predatoj deklaraciji. Dakle, radnja izvršenja može da se ispolji u nečinjenju ili u činjenju.

Za ovo delo propisana je kazna zatvora do tri godine i novčana kazna (kumulativno) do 500.000 leva. No, sam je zakonodavac predvideo iz kriminalno političkih razloga mogućnost da se učinilac ovog dela kazni pod uslovom da je do okončanja istrage u prvostepenom krivičnom postupku uplatio u budžet neprijavljeno odnosno utajeno poresko zaduženje, zajedno sa kamatom i drugim troškovima koji su proizašli iz njegovog štetnog ponašanja novčano do 2 miliona leva.

U čl. 256. krivičnog zakona Bugarske predviđeno je krivično delo koje čini lice koje čini lice koje u nameri da spreči utvrđivanje poreskih zaduženja u većem obimu vodi neistinito računovodstvo i sastavlja lažne, neistinite perio-

³³ I. Nenov, Nakazateljno pravo, Norma, Sofija, 2002. godine ; Nakazatelen kodeks s posočeni stari tekstove na izmenenite členove, Sofija, 1998. godine

dične izveštaje ili pak koristi računsku dokumenta neistinite sadržine. Dakle, za postojanje ovog dela potrebno je da učinilac sastavlja (sačinjava do tada nepostojeća ili prepravlja, preinačuje postojeća) računsku dokumenta ili izveštaje ili da ih upotrebljava. Pri tome na strani učinioca dela moraju da postoje dva subjektivna elementa. Prvo to je svest o tome da se radi upravo o neistinitim, dakle lažnim računovodstvenim iskazima, izveštajima ili računskim dokumentima i drugo, učinilac i pored toga ih upotrebljava u nameri da spreči utvrđivanje poreskih zaduženja bilo u potpunosti ili delimično.

Za ovo delo propisana je kazna zatvora od jedne do pet godina i novčana kazna od 1.000.000 do 5.000.000 leva.

No, i krivično delo izbegavanja plaćanja poreskih zaduženja (iz čl. 255. KZ) i krivično delo sprečavanja utvrđivanja poreskih zaduženja (iz čl. 256. KZ) imaju svoj teži, kvalifikovani odnosno lakši, privilegovani oblik. Istina ovi su oblici predviđeni u posebnoj zakonskoj odredbi - čl. 257. Bugarskog krivičnog zakona³⁴.

Prema ovoj zakonskoj odredbi teže delo za koje se učinilac može kazniti zatvorom od dve do deset godina i novčanom kaznom od 5.000.000 do 20.000.000 leva postoji kada su poreska zaduženja i druge propisane poreske obaveze utajene (dakle kada je izbegnuto njihovo plaćanje i utvrđivanje na jedan od alternativno zakonom predviđenih načina) u izuzetno velikom obimu (koji je to izuzetno veliki obim u svakom slučaju predstavlja faktičko pitanje za sudsko veće) ili kada je delo u ma kom od navedenih oblika izvršeno uz učesće ili pomoć službenika poreske uprave ili poreskog organa ili pak diplomiranog stručnjaka - računovođe.

Ovde je dakle svojstvo izvršioca dela ili saizvršioca odnosno saučesnika u drugom vidu kvalifikatorna okolnost za koju zakon predviđa teže kažnjavanje. No, i u ovom slučaju sam je zakonodavac iz kriminalno političkih razloga predvideo mogućnost blažeg kažnjavanja - kaznu zatvora do tri godine i novčanu kaznu do 10.000.000 leva ako je učinilac dela do okončanja istrage u prvostepenom krivičnom postupku u korist budžeta uplatio iznos neprijavljene, utajene ili izbegnute obaveze poreskog zaduženja sa kamatom i drugim troškovima koji su iz toga proizašli.

Privilegovani ili lakši oblik krivičnih dela iz čl. 255. i 256. krivičnog zakona Bugarske postoji u slučaju ako je radnja izvršenja u ma kom od navedenih oblika preduzeta u manje važnim slučajevima. Koji su to manje važni slučajevi-

³⁴ D.Jovašević, T. Hašimbegović, Poreska utaja, Beograd, 2001. godine, str. 89-101

vi utvrđivanja i plaćanja poreskih zaduženja ili poreskih obaveza faktičko je pitanje o kome svoju ocenu u svakom konkretnom slučaju daje sudsko veće na bazi svih relevantnih činjenica i okolnosti. Za ovo delo učiniocu se može izreći samo novčana kazna u iznosu do visine dvostrukog iznosa utajenih ili izbegnutih poreskih zaduženja i drugih poreskih obaveza.

U čl. 258. Bugarski krivični zakon predviđa krivično delo sprečavanja poreskog organa da izvrši svoju službenu dužnost. Ovde se praktično radi o sprečavanju službenog lica u preduzimanju službene radnje. Naime, za postojanje ovog dela potrebno je da učinilac na protivzakoniti način sprečava (omete ili onemogućava) službeno lice poreske uprave ili poreskog organa da u potpunosti, kvalitetno, efikasno ili blagovremeno izvrši svoju zakonsku obavezu u izvršenju službene dužnosti. Pri tome za postojanje dela nije potrebno da je službeno lice na ovaj način zaista i sprečeno u obavljanju svoje zakonite radnje.

Za ovo delo propisana je kazna zatvora do tri godine i novčana kazna od 1.000.000 do 2.000.000 leva.

Teži, kvalifikovani oblik ovog krivičnog dela postoji s obzirom na način preduzete radnje sprečavanja službenog lica poreskog organa. Naime, za ovo delo za koje je inače propisana kazna zatvora od jedne do šest godina i novčana kazna od 2.000.000 do 5.000.000 leva potrebno je da učinilac upotrebi prisudu ili pretnju prema službenom licu kako bi ga sprečio u obavljanju zakonito preduzete službene radnje.

KRIVIČNI ZAKONIK CRNE GORE

Krivični zakonik Republike Crne Gore iz decembra 2003. godine³⁵ u glavi dvadeset trećoj, u grupi krivičnih dela protiv platnog prometa i privrednog poslovanja predviđa jedno poresko krivično delo pod nazivom : "Utaja poreza i doprinosa" u čl. 264.

Delo čini lice koje u nameri da potpuno ili delimično izbegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina daje lažne podatke o zakonito stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza, ne prijavi zakonito stečeni prihod ili predmete odnosno druge činjenice u slučaju postojanja obavezne prijave ili prikriva podatke na drugi način koji se odnose na utvrđivanje ovakvih oba-

³⁵ Lj.Lazarević, B. Vučković, V. Vučković, Komentar Krivičnog zakonika Crne Gore, Cetinje, 2004. godine, str.659-664

veza pri čemu iznos na ovaj način izbegnute obaveze prelazi iznos od 1.000 Eura.

Objekt zaštite je fiskalni sistem, a objekt napada su : porezi, doprinosi (bilo koji) i druge dažbine.

Radnja izvršenja se može preduzeti sa tri alternativno predviđene delatnosti : 1) davanje lažnih podataka o zakonito stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza, 2) neprijavlivanje zakonito stečenih prihoda ili predmeta odnosno drugih činjenica u slučaju postojanja obavezne prijave i 3) prikrivanje podataka na drugi način koji se odnose na utvrđivanje ovakvih obaveza

Za postojanje dela je bitno ispunjenje još dva elementa : 1) da je radnja izvršenja u bilo kom obliku preduzeta u određenoj nameri učinioca – da na ovaj način u potpunosti ili delimično izbegne plaćanje poreza, doprinosa i drugih propisanih dažbina bez obzira da li je ova namera u konkretnom slučaju i realizovana i 2) da visina na ovaj način izbegnute obaveze prelazi iznos od 1.000 Eura što predstavlja objektivni uslov inkriminacije.

Za osnovno delo je propisana kumulativna kazna zatvora do tri godine i novčana kazna.

Delo ima dva teža oblika pri čemu teže kažnjavanje zavisi od visine izbegnute obaveze plaćanja preduzetom radnjom izvršenja. Ako je na ovaj način visina izbegnutog poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina prešla 10.000 Eura, tada postoji prvi teži oblik ovog dela za koji je propisana kazna zatvora od jedne do šest godina i novčana kazna. Najteži oblik ovog dela za koji je propisana kazna zatvora od jedne do osam godina i novčana kazna postoji ako je preduzimanjem radnje izvršenja osnovnog dela utajen iznos poreza ili doprinosa u iznosu preko 100.000 Eura.

KAZNENI ZAKON HRVATSKE

Kazneni zakon Republike Hrvatske³⁶ donet je oktobra 1997. godine. U glavi XXI, u grupi krivičnih dela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja, u članu 286. predviđa samostalno krivično delo pod nazivom: „Utaja poreza i drugih davanja“. Objekt zaštite kod ovog dela jesu: porezi, doprino-

³⁶ Narodne novine Republike Hrvatske, Zagreb, broj 110/1997,27/98, 50/2000, 129/2000, 105/2004,84/2005 i 71/2006; Vidi : Ž. Horvatić, Z. Šeparović, Kazneno pravo, Posebni deo, Zagreb,1999. godine ; Ž. Horvatić, Novo hrvatsko kazneno pravo, Zagreb,1997. godine

si penzijskog (mirovinskog) i zdravstvenog osiguranja, druge propisane obaveze ili davanja³⁷.

Delo ima samo jedan oblik. Ono se sastoji u davanju lažnih podataka o zakonito stečenim dohocima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje iznosa obaveza ili u neprijavlivanju u slučaju obavezne prijave zakonito stečenog prihoda, predmeta ili drugih činjenica koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza koje se po zakonu moraju prijaviti u nameri (sa ciljem) da on ili neko drugi u potpunosti ili delimično izbegne plaćanje poreza, doprinosa penzijskog i zdravstvenog osiguranja, drugih propisanih obaveza ili davanja pri čemu iznos obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi 10.000 kuna³⁸.

Radnja izvršenja je dakle dvojako određena. To može biti davanje lažnih podataka i drugo, neprijavlivanje prihoda ili drugih predmeta kada je takva prijava obavezna po slovu zakona³⁹. U oba slučaja radnja izvršenja mora da se odnosi na zakonito stečene prihode, dohotke, predmete ili druge činjenice. Učinilac pri preduzimanju svoje radnje mora da bude svestan da daje neistinite podatke ili da ne podnosi blagovremenu prijavu kada je na to obavezan. I drugo, on svoju delatnost upravo i preduzima u cilju da svoje obaveze, dažbine i davanja u celosti ili delimično izbegne⁴⁰.

Za ovo delo propisana je kazna zatvora od šest meseci od pet godina.

Interesantno je rešenje prema kome Krivični zakon Hrvatske ne pozna je teži, kvalifikovani oblik ovog krivičnog dela koji bi bio vezan za visinu obaveze čije je plaćanje izbegnuto. To naravno ne znači da ova okolnost nema značaja za kvalifikaciju krivičnopravne delatnosti učinioca. Visina obaveze koja je u konkretnom slučaju izbegnuta a koja prelazi 10.000 kuna (kao objektivni uslov inkriminacije) je od značaja kod odmeravanja kazne⁴¹.

³⁷ B. Djerek, Kaznena odgovornost za povrede poreznih zakona, Financijska teorija i praksa, Zagreb, broj 1/2003. godine, str. 83-112

³⁸ M. Kesner Škreb, Izbjegavanje i utaja poreza, Financijska praksa, Zagreb, broj 3/1995. godine, str. 267-268

³⁹ P. Veić, B. Pavišić, V. Grozdanić, Komentar Kaznenog zakonika, Zagreb, 2007. godine, str. 636-637

⁴⁰ T. Najamšić, Kaznena djela porezne naravi, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 9/1999. godine, str.33-41

⁴¹ B. Matković, Utaja poreza, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 11/2007. godine, str. 115-117

Kao specifičnost rešenja u ovom zakonu javlja se i odsustvo propisano-
sti novčane kazne za ovo delo⁴². Naime, u najvećem broju krivično pravnih
akata za ovo tipično fiskalno krivično delo propisana je novčana kazna u re-
lativno visokom iznosu. Ta se kazna može izricati ili alternativno sa kaznom
zatvora ili pak kumulativno (što je predviđeno u velikom broju slučajeva)⁴³.
Naravno i u ovom slučaju učiniocu dela se može izreći novčana kazna po-
sebno kada se ima u vidu koristoljubivost namere sa kojom postupa učinilac
pri preduzimanju svoje radnje izvršenja utaje poreza i drugih davanja⁴⁴.

KRIVIČNI ZAKONIK KINE

Krivični zakonik Narodne Republike Kine⁴⁵ predviđa četiri neimenova-
na poreska krivična dela.

Prvo poresko krivično delo je predviđeno u odredbi čl. 201. Krivičnog
zakonika. Delo čini poreski obveznik ili lice koje postupa za njega, a koje sa-
činjava lažnu (potpuno ili delimično), falsifikovanu, preinačenu ispravu ili
menja, prikriva ili uništava obračunske knjige, ulazne račune ili koje napra-
vi veći trošak ili prepravi ili prikrije pojedine predmete ili činjenice ili pre-
pravi zahtev podnet za povraćaj poreza posle obaveštenja od poreske upra-
ve ili koje prikaže prepravljene i falsifikovane povraćaj poreza čime izbegne
plaćanje poreza u iznosu od 10-30 % visine poreza koji je prema pozitivnim
propisima trebalo platiti ili izbegnu plaćanje poreza posle dve prethodno iz-
rečene administrativne sankcije za neplaćanje poreza.

Radnja izvršenja ovog krivičnog dela je alternativno predviđena pa ovo
delo ima više vidova ispoljavanja⁴⁶ :

⁴² B.Djerek, B. Jelčić, Z. Šeparović, B. Djerek, Kaznena odgovornost za povrede po-
reznih zakona, Zagreb, 1984. godine, str. 56-73

⁴³ J. Šimović, T. Rogić Jugarić, S. Cindori, Utaja poreza u Republici Hrvatskoj i mje-
re za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, broj 2/2007.
godine, str. 591-617

⁴⁴ R. Sučević, Utaja poreza i drugih davanja, Pravo i porezi, Zagreb, broj 3/1997. go-
dine, str. 52-55

⁴⁵ Ch. D. Paglle, Chinalaw, Criminal Code of the People's Republic of the China, Pe-
king, 1997. godine

⁴⁶ Š. Pavlović, Kaznena odgovornost za poreznu utaju, Pravo i porezi, Zagreb, broj
10/2003. godine, str. 13-16

1) sačinjavanje neistinite ili prepravljavanje, prikrivanje ili uništenje prave poreske dokumentacije (dokumentacije za utvrđivanje i naplatu poreza odnosno za povraćaj poreza),

2) podnošenje neistinite poreske dokumentacije poreskoj upravi,

3) preinačenje podnetih zahteva za povraćaj poreza.

4) ponovno preduzimanje bilo koje delatnosti upravljene na utaju dakle neplaćanje poreza posle već ranije izvršene dve administrativne kazne za takve poreske delikte.

Za pravnu kvalifikaciju ovog dela potrebno je ispunjenje još dva uslova : 1) da je učinilac dela poreski obveznik ili lice koje ove delatnosti preduzima u ime i za račun poreskog obveznika i 2) da visina utajenog iznosa poreza na ovaj način pređe iznos od 10-30 % poreza koji bi prema poreskim propisima trebalo platiti.

Za ovo je delo propisana kazna zatvora do tri godine i novčana kazna u iznosu od 100-500 % visine utajenog iznosa poreza.

Teži oblik ovog krivičnog dela za koji je propisana kazna zatvora od tri do sedam godina i novčana kazna u visini od 100-500 % visine utajenog iznosa poreza postoji u slučaju kada usled preduzete radnje izvršenja visina izbegnutog poreza pređe iznos od 30 % poreza koji je učinilac dela shodno poreskim propisima trebalo da plati ili iznos od 100.000 juana.

Drugo poresko krivično delo predviđeno je u čl. 202. Kineskog krivičnog zakonika. Delo se sastoji u upotrebi sile ili pretnje upotrebom sile prema drugom cilju u nameri da se izbegne plaćanje poreza. Ovo je specifično delo sprečavanja, protivstajanja službenog lica da preduzme radnje upravljene u cilju zakonitog, efikasnog, blagovremenog i kvalitetnog utvrđivanja i naplate poreza od strane svih poreskih obveznika.

Za ovo je delo propisana kazna zatvora do tri godine i novčana kazna u iznosu od 100-500 % visine utajenog iznosa poreza.

Teži oblik ovog krivičnog dela za koji je propisana kazna zatvora od tri do sedam godina i novčana kazna u istom iznosu postoji kada je učinilac upotrebio naročito ozbiljnu pretnju napadom na život i telesni integritet drugog lica.

U čl. 203. Krivičnog zakonika Kine predviđena je krivična odgovornost i kazna zatvora do tri godine i novčana kazna u iznosu od 100-500 % visine utajenog iznosa poreza ako učinilac preduzme jednu ili više delatnosti upravljenih na preseljenje poreza koji je dospeo za plaćanje ili prenošenjem ili prikrivanjem imovine sa ciljem da se izbegne plaćanje utvrđenog iznosa

poreza pri čemu se na ovaj način izbegne plaćanje poreza u visini od 10.000 do 100.000 juana.

Teži oblik ovog krivičnog dela poreske utaje postoji kada preduzetom radnjom preseljenja, prikrivanja ili prenošenja imovine na drugo fizičko ili pravno lice učinilac uspe da izbegne plaćanje dospelog poreza u visini koja prelazi iznos od 100.000 juana. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od tri do sedam godina i novčana kazna u iznosu od 100-500 % visine utajenog iznosa poreza.

Poslednje poresko krivično delo predviđeno je u odredbi čl. 204. Delo ima dva oblika ispoljavanja: osnovni i teži oblik.

Osnovno delo se sastoji u upotrebi falsifikovane uvozne isprave ili kakve druge dokumentacije ili postupanje na drugi prevarni način kojim se izbegne plaćanje državnih poreza u većem iznosu. Za ovo je delo propisana kazna zatvora do pet godina i novčana kazna u iznosu od 100-500 % visine izbegnog plaćanja poreza.

Ako je na ovaj način preduzimanjem radnje izvršenja osnovnog dela izbegnuto plaćanje poreza u naročito velikom iznosu ili je delo izvršeno na naročito ozbiljan način, postoji teži oblik ovog krivičnog dela za koji je propisana kazna zatvora preko deset godina ili smrtna kazna ili novčana kazna u iznosu od 100-500 % visine utajenog iznosa poreza.

KRIVIČNI ZAKONIK MAKEDONIJE

Krivični zakonik Makedonije⁴⁷ koji je donet jula 1996. godine u glavi XXV, u grupi krivičnih dela protiv javnih finansija, platnog prometa i privrede, u članu 279. predviđa krivično delo „Poreska utaja“. Delo ima dva oblika ispoljavanja - osnovni i teži oblik.

Osnovno delo postoji u slučaju kada se u nameri da se u potpunosti ili delimično za sebe ili drugog izbegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih dažbina za koje postoji zakonska obaveza daju lažni podaci o svojim prihodima, predmetima i drugim činjenicama koji su od uticaja za utvrđivanje iznosa ovakvih obaveza ili kada se u slučaju obavezne prijave ne podnese prijava o prihodu, predmetu ili drugim činjenicama koje su od značaja za utvr-

⁴⁷ Služben vesnik na Republika Makedonija, Skopje, broj 37/1996. godine od 29. jula 1996. godine : Vidi : G. Marjanovik, Krivično pravo, Posebni del, Skopje, 2002. godine

đivanje ovih obaveza pri čemu je na ovaj način izbegnuto plaćanje velike vrednosti ovih obaveza.

Objekt zaštite su porezi, doprinosi i druge dažbine za čije plaćanje postoji zakonska obaveza.

Prema zakonskom opisu radnja izvršenja je određena alternativno - u vidu davanja lažnih podataka ili neprijavlivanja prihoda i drugih činjenica kada je utvrđena obaveza podnošenja ovih prijava. Delo se može preduzeti u nameri da učinilac za sebe ili drugog u potpunosti ili delimično izbegne plaćanje ovih propisanih doprinosa, dažbina i javnih prihoda. Da bi delo postojalo potrebno je da u svakom konkretnom slučaju bude ispunjen objektivni uslov inkriminacije - da je na ovaj način izbegnuto plaćanje obaveza velike vrednosti. Koja je to velika vrednost faktičko je pitanje koje sudsko veće mora da reši u svakom konkretnom slučaju.

Za osnovno delo propisana je kazna zatvora od šest meseci do pet godina i novčana kazna.

Teži oblik ovog krivičnog dela postoji ako je značajna vrednost umanjelog poreza, doprinosa i drugih propisanih obaveza usled preduzete radnje izvršenja. Za ovo delo propisana je kazna zatvora od jedne do pet godina i novčana kazna.

KRIVIČNI ZAKONIK NEMAČKE

Krivični zakonik Nemačke⁴⁸ u XXII poglavlju pod naslovom: „Prevara i pronevera“, u članu 266a. predviđa krivično delo pod naslovom: „Uskraćivanje i prisvajanje doprinosa za radnike“. Delo ima nekoliko oblika.

Prvi oblik krivičnog dela postoji kada poslodavac ne uplati doprinose za socijalno osiguranje radnika ili uskrati saveznoj ustanovi za rad ubiranje ovih doprinosa ili kada poslodavac ne uplati ostale doprinose na koje je obavezan u određenom roku. Ovde su praktično kao objekt zaštite određeni samo doprinosi za socijalno osiguranje radnika i ostali doprinosi za koje po postojećim propisima postoji utvrđena obaveza plaćanja u određenom roku po osnovu rada i radnog odnosa.

Kao radnja izvršenja predviđene su sledeće delatnosti: neuplaćivanje doprinosa, uskraćivanje nadležnom državnom organu ubiranja ovih dopri-

⁴⁸ Vidi : U. Ebert, Strafrecht, 2. Auflage, Heidelberg, 1993. godine; W. Grop, Strafrecht, Heidelberg-New York, 1998. godine

nosa, neblagovremeno uplaćivanje doprinosa za radnike ili neuplaćivanje u potpunosti ili neobaveštavanje radnika o neplaćanju ovih obaveza. Dakle, kao radnja izvršenja najčešće se kod ovog dela javlja nečinjenje, propuštanje dužnosti shodno slovu zakona.

Za ovo delo propisana je kazna zatvora do pet godina ili novčana kazna.

Lakši oblik ovog krivičnog dela za koje je zakon propisao kaznu zatvora do jedne godine ili novčanu kaznu postoji kada član posebne blagajne socijalnog osiguranja ne uplati priloge za socijalno osiguranje nadležnoj državnoj ustanovi, a koji su prilogi uplaćeni u ovu blagajnu od strane poslodavaca.

Zakon je izričito iz kriminalno političkih razloga predvideo mogućnost nekažnjavanja učinilaca ovih krivičnih dela pod uslovom ako poslodavac najkasnije do dospelosti uplate ili neposredno nakon toga ustanovu za ubiranje priloga od doprinosa za radnike pismeno obavesti o visini neplaćenog doprinosa i ako objasni zbog čega i pored njegovog ozbiljnog nastojanja nije bila moguća blagovremena uplata ovih priloga kao i kada su ovi prilogi uplaćeni bez odlaganja u daljem roku koji ostavi nadležna ustanova.

KRIVIČNI ZAKONIK RUSKE FEDERACIJE

Ruska federacija je donela novi Krivični zakonik od 1. januara 1997. godine⁴⁹ koji na znatno drugačiji način uređuje materiju krivičnog prava u odnosu na ranije krivično zakonodavstvo SSSR-a. Ovaj zakonik u glavi XXII, u grupi krivičnih dela u oblasti ekonomske delatnosti predviđa dva poreska krivična dela.

Naime, u članu 198. koji nosi naziv: „Izbegavanje plaćanja poreza od strane građanina“ delo se sastoji u nepodnošenju deklaracije o dohocima od strane građanina kada je to inače obavezno ili u namernom unošenju u deklaraciju neistinitih podataka o prihodima i rashodima koje je izvršeno u velikoj razmeri.

U smislu ovog zakonskog rešenja objekt zaštite kod krivičnog dela iz čl. 198. jesu porezi koje su obavezni da plaćaju državi sami građani. Dakle, građanin se u ovom slučaju javlja kao učinilac dela koji svojom radnjom ostvaruje posledicu krivičnog dela. Inače delo se može izvršiti sa dve alternativ-

⁴⁹ J.I. Skuratov, V.M. Lebedov, *Komentarai k Ugolovnomu kodeksu v Rossijskoj federaciji*, Norma, Moskva, 1996. godine

no određene delatnosti. To je prvo, nepodnošenje deklaracije o dohocima (dakle radnja nečinjenja, propuštanja dužnosti) i drugo, to je unošenje neistinitih podataka u podnetu deklaraciju koje mora biti u velikoj razmeri. Sam je zakon inače odredio šta se smatra velikom razmerom u smislu ovog krivičnog dela. To je slučaj ako iznos neplaćenog poreza kao posledica preduzete radnje unošenja lažnih, neistinitih podataka u deklaraciju pređe iznos od dve stotine minimalnih iznosa cene rada.

Za ovo delo propisana je novčana kazna od 200 do 500 minimalnih iznosa cene rada ili ličnog dohotka ili drugog dohotka osuđenog lica od dva do pet meseci ili obavezan rad od 180 do 240 sati ili lišenje slobode do jedne godine.

Teži oblik ovog krivičnog dela za koji zakon predviđa strožije kažnjavanje postoji u dva slučaja: ako je delo izvršeno u povratu odnosno od lica koje je već ranije osuđivano upravo zbog izbegavanja plaćanja poreza i drugo, ako je delo izvršeno u naročito velikoj razmeri. Ovaj drugi vid težeg oblika krivičnog dela vezan je za iznos obaveze poreza čije je plaćanje na ovaj način izbegnuto. Da bi bio ispunjen ovaj uslov potrebno je da je na ovaj način utajena visina poreza koja prelazi iznos od pet stotina minimalnih cena rada.

Za teže delo propisana je novčana kazna od 500 do 1.000 minimalnih iznosa cene rada ili ličnog dohotka ili drugog dohotka osuđenog lica u vremenu od pet meseci do jedne godine ili lišenje slobode do tri godine.

U čl. 199. krivični zakonik Ruske federacije predviđa krivično delo koje se naziva: „Izbegavanje plaćanja poreza od strane organizacije“. I ovo delo ima dva oblika ispoljavanja - osnovni i teži oblik⁵⁰.

Osnovni oblik ovog krivičnog dela se sastoji u unošenju u knjigovodstvena dokumenta namerno neistinitih podataka o prihodima ili rashodima ili skrivanjem drugih predmeta oporezivanja, ako je to izvršeno u velikoj razmeri. Dakle, delo se može izvršiti na dva načina: prvo, unošenjem lažnih, neistinitih podataka u knjigovodstvenu dokumentaciju o prihodima i rashodima (što predstavlja specifičan oblik falsifikovanja službene isprave) ili skrivanjem predmeta koji podležu oporezivanju. Pri tome je bitno da je na ovaj način izbegnuto plaćanje poreza u velikoj razmeri što znači da mora iznos utajenog poreza da pređe jednu hiljadu minimalnih iznosa cene rada.

⁵⁰ I. Fedosova, T. Skuratova, Ugolovnij kodeks Rossijskoj federaciji, Moskva, 2005. godine, str.144-145

Iako zakon to izričito ne kaže ovde se kao učinilac dela može pojaviti samo određeno lice, koje ima svojstvo službenog ili odgovornog lica u čiju službenu dužnost ili ovlašćenje spada upravo unošenje podataka odnosno sačinjavanje knjigovodstvenih dokumenata.

Za osnovno delo propisano je lišenje prava bavljenja određenom dužnošću ili određenom delatnošću do pet godina ili izolacija za vreme od četiri do šest meseci ili lišenje slobode do tri godine.

Teži oblik postoji ako je do izbegavanja plaćanja poreza od strane organizacije na jedna od prethodnih načina došlo višestruko, dakle višeaktnim ponavljanjem istih ili različitih delatnosti koje u ukupnom rezultatu treba da ukažu na sklonost, naviku učinioca da na ovaj način izbegava plaćanje propisanih obaveza za svoju organizaciju.

Za teži oblik zakon je propisao lišenje slobode do pet godina uz (kumulativno) lišenje prava na bavljenje određenom dužnošću ili bavljenje određenom delatnošću za vreme do tri godine.

KRIVIČNI ZAKONIK SLOVENIJE

Krivični (Kazenski) zakonik Slovenije⁵¹ iz 2008. godine u glavi XXIV, u grupi krivičnih dela protiv privrede, u članu 254. predviđa krivično delo pod nazivom „Utaja poreskih obaveza“. Delo ima osnovni i teži oblik⁵².

Osnovno delo čini lice koje u nameri da za sebe ili drugog u potpunosti ili delimično izbegne plaćanje dohotnine, poreza ili drugih propisanih obaveza fizičkih ili pravnih lica daje neistinite podatke o prihodima, rashodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje takvih obaveza ili na drugi način obmane poreski organ pri čemu izbegne plaćanje obaveze u većem imovinskom iznosu. U pogledu zakonskog rešenja kod ovog krivičnog dela objekt zaštite je određen u vidu poreza, dohotnine, drugih propisanih obaveza fizičkih ili pravnih lica⁵³.

U pogledu radnje izvršenja zakon je odredio da se ona može preduzeti davanjem lažnih, neistinitih, krivih podataka o predmetima, prihodima, ras-

⁵¹ Uradni list Republike Srbije broj 55/2008

⁵² Lj. Selinšek, Kazensko pravo, Ljubljana, 2007. godine, str.401-406

⁵³ M. Babić, Novo reformisano materijalno krivično zakonodavstvo Republike Slovenije, Godišnjak Pravnog fakulteta u Banja Luci, Banja Luka, broj 20-21/1996-1997. godine, str. 25-57

hodima, ali i drugim činjenicama koje su od značaja za utvrđivanje obaveze ili njenog iznosa. Pri tome je za postojanje dela potrebno da je na ovaj način izbegnuto plaćanje propisanih obaveza u većem imovinskom iznosu. Koji je to iznos u svakom konkretnom slučaju rešava sudsko veće⁵⁴.

Za osnovno delo propisana je kazna zatvora do tri godine.

Ako je na bilo koji od napred navedenih načina (davanjem lažnih podataka ili neprijavlivanjem prihoda u slučaju obaveze ovog prijavljivanja) utajen iznos poreza i drugih obaveza imovinske vrednosti velikih razmera učinilac se može kazniti zatvorom do pet godina⁵⁵.

KRIVIČNI ZAKONIK TADŽIKISTANA

Krivični zakonik Republike Tadžikistan⁵⁶ predviđa dva poreska krivična dela.

Prvo krivično delo ove vrste predviđeno je u čl.292. Delo nosi naziv : "Izbegavanje plaćanja dažbina od organizacija". Delo ima dva oblika ispoljavanja.

Za osnovno delo je propisana kazna 1.000 do 1.500 minimalnih mesečnih dohodaka ili lišenje određenih prava ili vršenja određenih aktivnosti za vreme do pet godina ili zatvor od tri do šest meseci. Delo čini lice koje izbegne da plati taksu ili zakonom utvrdjenu drugu obavezu od strane organizacije što uključuje smišljeno falsifikovanje datuma, dohotka ili izdatka u knjigovodstvenim dokumentima ili prikrivanje drugih objekata koji podležu plaćanju obaveza čime se prouzrokuje znatna šteta.

Objekt radnje izvršenja ovog krivičnog dela jesu takse i druge zakonom utvrdjene javne dažbine (obaveze). Radnja izvršenja je određena na jednostavan način upotrebom glagova izbegavati plaćanje obaveza. Za postojanje dela je bitno da je ova radnja izvršenja preduzeta na jdedan od zakonom predviđenih načina. To mogu biti : smišljeno falsifikovanje datuma, dohotka ili izdatka u knjigovodstvenim dokumentima ili prikrivanje drugih objekata koji podležu oporezivanju. I poslednji elemenat ovog dela jeste da je usled preduzete radnje nastupila veća odnosno znatna šteta. Koja je to šteta

⁵⁴ Lj. Selinšek, *Gospodarsko kazneno pravo*, Ljubljana, 2006. godine, str.389-391

⁵⁵ Kazenski zakonik z uvodnimi pojasnili B. Penka in K. Strolioga, in stvarnim kazalom V. Jakulina, Ljubljana, 1999. godine

⁵⁶ Criminal code of Republic of Tajikistan, Official text, 2000. godine

u znatnom iznosu predstavlja faktičko pitanje koje sudsko veće mora da reši u svakom konkretnom slučaju. Ovo delo postoji kada ovako preduzetom delatnošću organizacija (dakle pravno lice) izbegne plaćanje obaveza u potpunosti ili delimično.

Teži oblik postoji ako su delatnosti izbegavanja plaćanja poreza i drugih obaveza ponovljene (učinjene u povratu). Tada se učiniocu može izreći kazna zatvora do tri godine sa lišenjem određenih prava ili vršenja određenih aktivnosti za vreme do pet godina.

Drugo poresko krivično delo predviđeno u Krivičnom zakoniku Tadžikistana nosi naziv : "Izbegavanje plaćanja dažbina od gradjana". Ovo je delo propisano u čl.293. Delo čini gradjanin koji izbegne da plati dažbinu neprijavlivanjem prihoda ili nepredavanjem prijave ili nedostavljanjem datuma ostvarenog dohotka ili izdatka u prijavi čime se prouzrokuje znatna šteta. Učinioc ovog dela može biti svaki gradjanin koji je po slovu zakona poreski obveznik. Radnja izvršenja je izbegavanje, dakle neplaćanje poreza ili drugih javnih dažbina.

Delo se može učiniti na više alternativno predviđenih načina. To su : neprijavlivanjem prihoda u celini ili delimično, nepodnošenjem poreske prijave u potpunosti ili blagovremeno ili nestavljanjem datuma u prijavi o ostvarenom izdatku ili dohotku. Za postojanje dela je bitno da je ovako preduzetom radnjom nastupila znatna šteta. Učiniocu ovog krivičnog dela se može izreći kazna do 700 minimalnih mesečnih dohodaka ili popravni rad za vreme do dve godine.

Teži, kvalifikovani oblik ovog krivičnog dela čini lice koje ponovo izbegne plaćanje poreza i javnih dažbina (dakle radnju učini u povratu) u većem iznosu ili na taj način pričinu posebno veliku štetu. Za ovo je delo propisana kazna od 700 do 1.000 minimalnih mesečnih dohodaka ili kazna zatvora do dve godine.

KRIVIČNI ZAKONIK UKRAJINE

Krivični zakonik Republike Ukrajine⁵⁷ u grupi krivičnih dela protiv države poznaje dva poreska krivična dela.

Prvo poresko krivično delo ove vrste je predviđeno u odredbi čl. 80-3. pod nazivom: "Kršenje zakona o budžetskom sistemu". Delo čini lice koje

⁵⁷ M.I. Koržanskij, Popularnij komentar Ugolovnomu kodeksu Ukrajini, Naukova dumka, Kiev, 1997. godine

umanjuje budžetska sredstva ili ih uopšte ne uplati u određenom roku čime se izazove šteta po budžet u velikim razmerama.

Objekt zaštite je budžetski sistem i njegovo zakonito i efikasno blagovremeno funkcionisanje.

Radnja izvršenja je dvojako određena: 1) umanjene sredstava ili 2) neuplaćivanje sredstava. Za postojanje dela je bitno da je na ovaj način prouzrokovana šteta u velikim razmerama za funkcionisanje budžetskog sistema.

Za ovo je delo propisana kazna zatvora u trajanju od jedne do tri godine ili novčana kazna u iznosu do 300 minimalnih ličnih dohodaka sa zabranom obavljanja delatnosti u trajanju od jedne do tri godine.

Teži oblik ovog krivičnog dela postoji u sledećim slučajevima . 1) ako su preduzetom radnjom izvršenja umanjena budžetska sredstva ili predmeti u osobito velikim razmerama (koje su to velike razmere ovog umanjivanja predstavlja faktičko pitanje koje sudsko veće mora da reši u svakom konkretnom slučaju) , 2) ako je delo učinjeno u povratu ili 3) ako je radnja izvršenja preduzeta od strane više lica koja su se udružila u grupu. Za ovo delo je propisana kazna zatvora od tri do osam godina sa zabranom obavljanja delatnosti uz plaćanje utajenog iznosa budžetskih sredstava sa ili bez izricanja kazne konfiskacije imovine.

Drugo poresko krivično delo pod nazivom :”Izdavanje isprava koje umanjuju dohodak i prihode budžeta” predviđeno je u čl. 80-4. Krivičnog zakonika Ukrajine.

Delo se sastoji u izdavanju (sačinjavanju) isprava kojima se umanjuje dohodak ili prihodi budžeta koji su utvrđeni zakonom pa budžet na ovaj način bude umanjeno u velikim razmerama. Ovde se zapravo radi o posebnom obliku falsifikovanja isprava i to poreskih isprava koje su od značaja za utvrđivanje postojanja poreske obaveze i visine te obaveze , a kojom se puni budžet države.

Za ovo je delo propisana kazna zatvora od jedne do četiri godine ili novčana kazna u iznosu od 400 minimalnih ličnih dohodaka i zabrana obavljanja delatnosti u trajanju od jedne do tri godine.

Teži oblik ovog dela postoji u dva slučaja : 1) ako je za budžet države prouzrokovana šteta osobito velikih razmera ili 2) je delo učinjeno u povratu. Učinilac ovog dela se može kazniti zatvorom od tri do deset godina sa zabranom obavljanja delatnosti u trajanju od jedne do pet godina.

OSVRT NA UPOREDNO PRAVNA REŠENJA

Navedeni prikazi uporedno pravnih rešenja regulisanja poreskih krivičnih dela - izbegavanja ili neplaćanja odnosno utaje poreza i drugih javnih dažbina imali su za cilj da bar ukratko, ukažemo na najznačajnije karakteristike u ovim rešenjima u savremenim pravnim sistemima. Pri tome je došla do izražaja velika sličnost posmatranih krivičnih dela pa se kao zajedničke karakteristike uporedno pravne analize poreskih krivičnih dela mogu istaći sledeće.

Prvo, u najvećem broju pravnih sistema poreska krivična dela – poreska utaja ili slično krivično delo izbegavanja plaćanja poreza je predviđeno u posebnom delu krivičnog zakona ili krivičnog zakonika. Samo u malom broju zemalja (Francuska, Švajcarska, Austrija, Izrael, SAD) ovo je krivično delo predviđeno u nekim drugim zakonima i to prvenstveno u onim zakonima koji uređuju materiju poreza. To je tzv. sporedno ili dopunsko krivično zakonodavstvo⁵⁸.

Najveći broj krivičnih zakona predviđa jedno krivično delo poreske utaje koje se javlja u osnovnom i težem, kvalifikovanom obliku. Retki su zakoni koji predviđaju više krivičnih dela upravljenih protiv poreza i fiskalnog sistema uopšte (kao što je slučaj u Francuskoj, SAD).

Mali je broj zemalja koji predviđaju lakši ili privilegovani oblik ovog dela za koje iz kriminalno političkih razloga predviđaju ili blaže kažnjavanje ili čak oslobođenje od kažnjavanja uopšte. To je najčešće slučaj kada je učinilac do okončanja istrage prijavio svoje delo, podneo prijavu koju je propustio u roku ili pak uplatio određeni iznos dospelih, a nenaplaćenih obaveza. Neki zakoni predviđaju lakši oblik u slučaju kada se radi o izbegavanju poreske obaveze u manjem iznosu što predstavlja faktičko pitanje i što se u svakom slučaju može rešiti prilikom odmeravanja kazne u konkretnom slučaju.

Jedan broj krivično pravnih odredbi pored radnji neposrednog učinioca dela (dakle lica koje je svojom delatnošću činjenja ili nečinjenja ostvario posledicu dela) predviđa i kažnjavanje za slučaj saučesništva. Naime, u Francuskoj i SAD je inkriminisano i samo pomaganje odnosno podstrekavanje učinioca na izbegavanje poreske obaveze s tim da su ove radnje saučesni-

⁵⁸ I. Kovčo Vukadin, *Gospodarski kriminalitet – kriminološka obilježja*, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, broj 2/2007. godine, str. 435-493

štva izjednačene sa radnjom izvršenja. Naime nije potrebno da je pod uticajem ili uz pomoć ovih saučesničkih radnji u konkretnom slučaju došlo i do preduzimanja radnji neposrednog učinioca krivičnog dela poreske utaje.

U pogledu objekta napada kod najvećeg broja krivičnih zakona ovim se delima štite porezi, drugi doprinosi ili druge propisane obaveze. Koje su to obaveze zakon ne navodi izričito već ostavlja na volju drugim propisima iz ove oblasti što ovo delo čini i blanketnim delom jer je za upotpunjavanje njegove sadržine ili obeležja bića neophodno konsultovati propise iz drugih oblasti prava. Upadljivo je manji broj zakona (Albanija, Tadžikistan, Federacije Bosne i Hercegovine, Republike Srpske, Mađarske, Makedonije, Nemačke) koji pored poreza izričito navode da se ovo delo može izvršiti i u pogledu doprinosa za socijalno, penzijsko ili zdravstveno osiguranje odnosno doprinosa za radnike od nezaposlenosti.

Što se tiče radnje izvršenja, kod najvećeg broja uporednih krivično pravnih rešenja je vidljivo da ona može biti ispoljena u vidu pozitivne delatnosti, aktivne radnje, činjenja ili negativne delatnosti, pasivne radnje, nečinjenja, propuštanja dužnog činjenja. Aktivna se delatnost ogleda u davanju lažnih podataka, sastavljanju neistinitih računovodstvenih iskaza ili periodičnih izveštaja, prevarnom izbegavanju plaćanja propisanih obaveza. Pasivna delatnost je takođe zastupljena u velikom broju slučajeva u vidu nepodnošenja prijave kada je to obavezno, nepredaje deklaracije, neuplate ili neblagovremene uplate propisanih obaveza i sl.

U pojedinim slučajevima za postojanje krivičnog dela zakonodavac traži da učinilac pri preduzimanju svoje radnje izvršenja postupa sa namerom - da u potpunosti ili delimično izbegne plaćanje ili samo utvrđivanje poreza i drugih obaveza.

U pogledu kažnjavanja za osnovno delo zakoni predviđaju različita rešenja⁵⁹. Veliki broj zakona predviđa kumulativno izricanje kazne zatvora i novčane kazne (Albanija, Federacija Bosne i Hercegovine, Bugarska, Francuska, Makedonija, Republika Srpska). Kada se radi o kazni zatvora ona je u pojedinim slučajevima prilično blago propisana (do jedne godine u Mađarskoj, do tri godine u Federaciji Bosne i Hercegovine, Bugarskoj, Republici Srpskoj, Sloveniji dok je u određenim zemljama ta kazna i za osnovno delo propisana do pet godina - Francuska, Hrvatska, Makedonija, Nemačka).

⁵⁹ D.Jovašević, T. Hašimbegović, Sistem poreskih delikata, Beograd, 2004. godine, str.134-141

Teži ili kvalifikovani oblik krivičnog dela za koji zakon predviđa ili maksimalnu kaznu zatvora do pet godina (Federacija Bosne i Hercegovine, Mađarska, Makedonija, Slovenija) ili do 15 godina (u Republici Srpskoj) postoji ili kada je visina utajenog poreza i drugih propisanih dažbina prešla određeni zakonom limitirani novčani iznos ili ako je delo izvršeno na poseban, prikriven, prevaran i opasan način što zahteva pooštreno kažnjavanje.

Sve ove sličnosti, ali i razlike između pojedinih inkriminacija u uporedno pravnim sistemima ukazuju samo da pojedine države zavisno od svojih konkretnih uslova i okolnosti življenja na različite načine tretiraju materiju izbegavanja ili neplaćanja poreza i drugih propisanih doprinosa koji predstavljaju javni prihod zavisno od značaja samog dela i stepena njegove društvene opasnosti kao i načina, oblika i vida njegovog konkretnog ispoljavanja odnosno u krajnjoj liniji zavisno od ciljeva i svrhe kriminalne politike odnosno zemlje. Sve to može da bude dobar ilustrativan putokaz u kom pravcu mogu eventualno ići pravci naše reforme pravnog sistema u cilju pronalaženja najefikasnijih načina i sredstava odnosno postupaka i metoda sprečavanja i suzbijanja različitih oblika poreske nediscipline, poreske evazije i uopšte protivpravnog i nedozvoljenog ponašanja poreskih obaveznika u vezi i povodom ispunjenja osnovnih fiskalnih obaveza prema društvenoj zajednici.

Professor Dr Dragan Jovašević
Law Faculty
University of Niš

THE TAX EVASION IN THE COMPARATIVE CRIMINAL LAW

Orderly, timely and efficient functioning of the tax system is of an extreme importance for each state. A complete or partial evasion of the duty to pay taxes as well as an untimely fulfillment of this duty and of the other tax-related duties amounts not only to the breach of the legal norms but it also causes wrongful consequences and unlawful situations. These consequences

manifest itself before all through an incomplete realization of the tax plans and account balances which at the same time affects the fulfillment of the needs of a society and the proper functioning of a state organs at different levels. For the given reason all the contemporary criminal legislations envision a system of the tax-related criminal acts and sanctions. Among the given criminal act the tax evasion is of particular importance as the basic fiscal criminal act in the contemporary criminal legislation the characteristic of which the author will be analyzing with in this essay.

Keywords: *fiscal system, tax, tax evasion, tax avoidance, law, criminal act, sanction.*