
ПРИВРЕДНИ КРИМИНАЛ

др *Љиљана РАДУЛОВИЋ*
ванредни професор Правног факултета Универзитета у Београду

КРИВИЧНО ДЕЛО ПОРЕСКЕ УТАЈЕ ИЗ ЧЛ. 229 КЗ РС (акценти из судске праксе)

Резиме

Аутор се у раду бави питањима ојравданости кривичнојравној инкриминисања утаје пореза, основним обележјима кривичној дела чију сложену сјруктуру одређује и околности да се ради о деликту са бланкетним бићем. Указано је и на потребу веће усалашености казнене полицике законодавца и казнене полицике судова код ових деликта. Аутор је поједина питања значајна за ову инкриминацију илустровао одлукама из судске праксе.

Ratio legis инкриминације из чл. 299 КЗ РС, заснива се на значају и функцији пореза на плану обезбеђивања средстава за функционисање државе, као и за оствизање друћих циљева, пре свега у области економске и социјалне полицике.

Кривично дело пореске утаје има сложену сјруктуру у поледу објекта кривичнојравне заштити, алтернативно описане радње извршења, а на сложену природу инкриминације посебно уиичу бланкетна диспозиција овој деликта и увођење објективној услова инкриминације.

У чланку се посебно наилашава значај одређеној раскорака између казнене полицике законодавца и казнене полицике судова, као и новине у законодавству које се односе на ооштравање описаних казни за

поједине облике пореске ушаје и на увођење нове инкриминације (чл. 229 а). Поједина ишћања су илустрирована одлукама из судске праксе.

Кључне речи: пореске обавезе, пореска ушаја, бланкетна диспозиција, објективни услов инкриминације, санкције.

I

Ratio legis инкриминације из члана 229 налази се у потреби да се уставна обавеза грађана плаћања пореза и других дажбина (члан 52 Устава Републике Србије) обезбеди и кривичноправним нормама, с обзиром да неиспуњење ових обавеза угрожава како интересе државе, тако и реализацију појединих уставом загарантованих права грађана. Држава кроз пореску политику обезбеђује значајна средства неопходна за њено функционисање, као и за постизање других циљева, пре свега у области економске и социјалне политике. Материјална средства су у ширем контексту политичких, економских и културних предуслова, значајна основа за реализацију и заштиту одређених права човека, као и за достизање одређених друштвених стандарда и вредности.¹ Тако је у свим савременим државама, а историја указује да се у финансирању својих институција и функција држава ослањала на различите изворе прихода, али увек и на плаћање различитих (пореских) дажбина од стране појединих категорија грађана.²

У том односу држава-грађанин, могу се пратити са једне стране државни механизми (превентивни и репресивни) за обезбеђивање поштовања фискалних прописа, а са друге, појавни облици избегавања плаћања јавних прихода (фискални деликти) од стране грађана, којима се нарушава значајно право државе и проузрокују изузетно велике штетне последице. У савременим друштвима правна регулатива се развија како у правцу стриктног регулисања обавеза појединца чијим испуњењем се надлежним органима омогућава увид и контрола законито стечених прихода који подлежу опорезивању, тако и у правцу ширења правне заштите државног права на јавне приходе.

На основу начела легитимности, кривичноправна заштита и у овој области има супсидијарну функцију, представља *ultima ratio* у реаговању на избегавање пореских обавеза од стране грађана. Она није

1 „Слободе грађана могу се заштитити тек кроз функционисање државе, па је стога њено пореско право гаранција тих слобода.“ М. Рајчевић, „Уставност и законитост пореских прописа“, *Избор судске праксе*, бр. 2/2008, стр. 67.

2 Опширније: М. Кулић, *Пореска ушаја и кријумчарење*, БМГ, Београд, 1999, стр. 17–65.

први и основни, нити доминантни облик заштите државног права на јавне приходе. Исто тако, у складу са својом *фрајменитарном ѝприродом*,³ кривично право и у овој области пружа заштиту само од најопаснијих напада на заштићено право и интерес. Постоји пуна свест да на овој плану ефикасна заштита превасходно подразумева јачање економске и политичке стабилности у држави, унапређење способности пореске администрације да ефикасно и без притисака са стране обавља свој сложени и одговорни задатак, сузбијање корупције у свим областима, подизање свести грађана о нужности испуњавања друштвене обавеза плаћања јавних прихода, али и одређивање висине фискалних обавеза грађана у границама подношљивог,⁴ и др. У овоме се исказује превентивна димензија сузбијања појаве избегавања фискалних обавеза од стране грађана, али она ни у једном друштву није једино, нити је довољно средство заштите државних, односно друштвених интереса да порески обвезници поштују своје обавезе у овом домену. Код најтежих повреда ових обавеза присутан је и кривичноправни аспект сузбијања пореских деликата.

II

Кривично дело *ѝореске уѝтаје* припада деликтима против привреде, у ужем смислу категорији фискалних деликата. Према својим кривичноправним особеностима, поред сложености објекта кривичноправне заштите и алтернативно прописане радње извршења, на сложену природу овог кривичног дела посебно утичу и следеће карактеристике:

- према начину на који је законодавац одредио диспозицију норме из чл. 229, кривично дело је *бланкеѝноѝ каракѝера*;
- постојање овог кривичног дела је додатно условљено *објекѝивним условом инкриминације*.

1. Пореска утаја је *деликѝ бланкеѝноѝ каракѝера* обзиром да диспозиција само делимично одређује биће овог кривичног дела. Суд, да би утврдио да је дело учињено, мора да констатује повреду појединих прописа ванкривичног карактера који употпуњују биће овог дела, а који ближе одређују (конкретизују) природу и садржину пореских и других обавеза. Дужност пореског обвезника да прикаже истините и потпуне

3 З. Стојановић, *Кривично ѝправо, Оѝшѝи део*, Београд, 2009, стр. 6.

4 У литератури се наводе бројни разлози који наводе грађане на утају пореза. Посебно се апострофирају пореска оптерећења које обвезници доживљавају као пре-велика и неправична, али и перцепција да држава средства од пореза не троши на адекватан начин. Д. Поповић, *Наука о ѝорезима и ѝореско ѝправо*, Београд, 1997, стр. 450.

податке о чињеницама релевантним за одређивање његове пореске обавезе, регулисана је пре свега Законом о пореском поступку и пореској администрацији,⁵ али се за постојање деликта по правилу морају консултовати и други прописи који конкретизују поједина питања која се могу појавити као релевантна за одређене случајеве (судска пракса бр. 1).

Код кривичних дела бланкетног карактера у које спада највећи број привредних деликата, веће су могућности да учинилац дело учини у стварној или у правној заблуди, па се у појединим законодавствима овој околности придаје посебан значај.⁶ Фискални деликти укључујући и кривично дело пореске утаје спадају у тзв. *mala prohibita*, код којих је могућа правна заблуда, с обзиром да *зависе само или њихово од процене законодавца. Она су кривична дела само због тога што су као таква законом забрањена.*⁷ Код дела из чл. 229 као и код других кривичних дела бланкетног карактера, *није увек једноставно диференцирати стварну и правну заблуду, па је као решење прихватљиво да се као правило узме да стварна заблуда постоји када учинилац нема правилну, односно када има погрешну представу о садржају норме на коју упућује бланкетна диспозиција, док би правна заблуда постојала када код учиниоца постоји погрешна представу о постојању норме на коју упућује бланкетна норма.*⁸

Бланкетна диспозиција карактерише већину инкриминација које припадају групи деликата против привреде. Разлози су превасходно у бројности њих који регулишу привредне односе и у околности да су они подложни честим изменама, што све заједно има одређене импликације и на кривичноправну регулативу у домену заштите привредног система. Како промена кривичног законодавства не може да прати динамику промена прописа у привредним делатностима, излаз се налази у непотпуним диспозицијама као кривичноправном оквиру који се употпуњује другим, ванкривичним прописима, релевантним за утврђивање да ли је одређено лице у конкретном случају извршило дело које му се ставља на терет.

5 Службени гласник РС, бр. 80/02 до 61/05.

6 С обзиром на бланкетни карактер великог броја инкриминација из области привредног криминалитета, присутни су услови за чешћу и оправданију појаву случајева правне заблуде, па се у појединим законодавствима о привредним деликтима предвиђају посебне одредбе о правној заблуди на основу којих се овом институту даје већи значај него што (правна заблуда) иначе има (на пр. Привредни кривични закон Немачке). Н. Срзентић (редактор), *Коментар КЗ СР Србије – САП Косова – САП Војводине*, Савремена администрација, Београд, 1981, стр. 420.

7 З. Стојановић, *Коментар Кривичног Законика*, Службени гласник, Београд, 2006, стр. 128.

8 Н. Делић, *Нова решења оштрих инстинкта у КЗС*, Едиција Crimen, Београд, 2009, стр. 82 фн. 181.

Због специфичности привредних деликата и у оквиру њих пореских кривичних дела, у појединим земљама они су у целини или у већини, издвојени у споредно законодавство (на пр. Француска), а само је мањи број инкриминација садржан у кривичним законима, најчешће у оквиру имовинских деликата. У појединим државама се кривичноправна регулатива привредног система издваја у засебне *привредне кривичне законе* (у одређеном периоду је то био случај са нашом регулативом, затим у Холандији, Немачкој, и др.). Решење слично нашем, да се деликти против привреде издвајају у посебно поглавље кривичног законика, прихваћено је у Русији, Бугарској, Мађарској, Италији, Белгији, и др.⁹

2. *Објект и заштићене* код овог кривичног дела јесу право и интерес државе на приходе од убирања *пореза, доприноса или других прописаних дажбина*. Средства која по овим основима остварује држава, значајно доприносе подмирењу трошкова неопходних за њено функционисање, али и за задовољење различитих потреба и права грађана, па се може закључити да значај објекта заштите оправдава и кривичноправну заштиту.

3. С обзиром на *радњу извршења* која је прописана *алтернативно*, дело се може остварити у следећим модалитетима:

а. Као *давање лажних података* о законито стеченим приходима, односно о чињеницама које су од значаја за утврђивање постојања и висине наведених обавеза учиниоца (плаћање пореза, доприноса или других дажбина). Дело се најчешће испољава као давање лажних података о приходима и/или расходима, или као давање лажних података о предметима који подлежу опорезивању. Такође, радња код овог облика може да се испољи и као давање лажних података о другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање наведених обавеза и њихове висине, на пример, о броју запослених радника, о члановима породице које издржава, да супружник није запослен, и др. Код овог облика радња извршења се манифестује као чињење.

б. Као *непријављивање законито стечених прихода*, односно предмета или других чињеница које су од значаја за утврђивање обавезе плаћања пореза, доприноса или других прописаних дажбина. У питању је радња нечињења, која се испољава као пропуштање да се испуни законска обавеза и поднесе пореска пријава о законито стеченим приходима, или пропуштање да се у пријаву унесу сви подаци релевантни за одлуку о висини пореза или доприноса (на пример, не пријаве се сви приходи од ауторских права, и др.).

9 Н. Срзентић (редактор), *Коментар КЗ СФРЈ*, Савремена администрација, Београд, 1978, стр. 531; Н. Срзентић (редактор), *Коментар КЗ СР Србије – САП Косова – САП Војводине*, стр. 418-419.

в. Као *прикривање на неки дрући начин* података релевантних за утврђивање наведених обавеза. Овом одредбом је законодавац указао да се у овој инкриминацији не ради о таксативном набрајању свих облика у којима се једино може испољити радња извршења овога дела, већ да су апострофирани типични и најчешћи облици извршења, али је остављен простор да се санкционишу и друге радње којима се може реализовати ово дело кроз прикривање релевантних података (судска пракса бр. 2).

г. Код свих модалитета радње извршења, дело постоји само ако је радња извршења учињена у односу на *законитио стечене приходе*, с обзиром да једино такви приходи подлежу опорезивању. У случају незаконито стечених прихода не може се радити о пореској утаји, већ евентуално о неком другом кривичном делу (судска пракса бр. 6).

4. Кривично дело пореске утаје и на плану *субјективних обележја* има сложenu структуру. Поред *умишљаја* (директан умишљај), потребно је да учинилац код свих облика радње извршења свесно поступа у *намери* да потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина (судска пракса бр. 3).

5. Кривично дело се сматра *довршеним* када је предузета радња извршења. Законска формулација указује да за постојање /довршеног/ кривичног дела није потребно и да је наступила штетна последица у назначеном износу, што би се десило да је учинилац успео да оствари своју намеру тако што је потпуно или делимично *избећао* да плати порез или другу обавезу у износу који прелази сто педест хиљада динара. Дело се сматра довршеним самим предузимањем радње, под условом да износ обавеза чије се плаћање *избећава* прелази наведену суму.¹⁰

Износ који прелази сто педесет хиљада динара није, дакле, последица као нужна претпоставка за постојање овог облика пореске утаје у довршеном облику, већ гранични износ преко кога кршење пореских прописа прераста у кривично дело, па у том смислу представља *објективни услов инкриминације* који је и код овог деликта у функцији дефинисања /сужавања/ криминалне зоне.

У домену пореских деликата, као и у појединим другим случајевима које познаје наше право, кршење једне правне норме није само по себи *довољан разлој-услов за кривичну одговорност и кривичну осуду*. *Нужан*

10 Раније законодавство је садржало другачију формулацију и у овом сегменту, па је према КЗ СР Србије из 1977. г. за постојање кривичног дела пореске утаје из чл. 154, било потребно да је „...плаћање избегнуто“ за износ обавеза у вредности преко десет хиљада динара. Прихватљиво је становиште према коме је дело довршено пропуштањем рока у коме је је требало пријавити приходе, предмете или друге чињенице у намери избегавања обавеза плаћања пореза и доприноса. М. Кулић, *нав. дело*, стр. 157.

свакако јесте, али довољан најчешће још једна када се испуни... додаци услови, најчешће у једном квантитативном смислу, што целој ситуацији даје један посебнији квалитет веће пропорционалности... веће криминалности, веће друштвене опасности (коју у мањем степењу поседују прекршаји). Тај додаци, нужни услови,... називамо објективним условом инкриминације.¹¹

С обзиром да објективни услови инкриминације нису елементи бића кривичног дела, не представљају његову последицу, већ услов чијим испуњењем код овог деликта неправдо из домена прекршаја прераста у кривично дело, за постојање кривице је ирелевантно да ли је у односу на прописани износ постојао умишљај учиниоца. У том смислу код овог облика дела, кривица се утврђује у односу на последицу дела, на *опасности* по објект заштите-право државе на јавне приходе по основу пореза, доприноса и др., која настаје, материјализује се преко објективног услова инкриминације.¹²

У литератури се ово питање од стране појединих аутора разматра из једне сложеније визуре. Указује се, сматрамо сасвим исправно, да није оправдана симплификација изражена кроз становиште да објективни услови инкриминације будући да су ван бића кривичног дела, представљају један додатни услов у односу на који се не захтева утврђивање кривице учиниоца. *Када је реч о кривичним делима код којих је законодавац уношењем објективног услова желео да разграничи кривична дела од других облика казнене неправде... тежиште инкриминације, односно оно што даје специфичну тежину њиховом неправди, представља управо објективни услов – па ово обележје морамо да подведемо под кривицу учиниоца... иако што ћемо или захтевати (евентуални) умишљај... у ком случају би објективни услов још једна последица у кривичноправном смислу, или ћемо дозволити и конституисање несвесне нехата... у ком случају би се радило о форми кривице sui generis.*¹³

За извршење овог дела у његовом основном облику, неопходно је да износ обавезе чије се плаћање избегава прелази сто педесет хиљада динара, без обзира да ли се ради о једној обавези у том износу, или се то

11 Ј. Ђирић, *Објективна одговорност у кривичном праву*, Институт за упоредно право, Београд, 2008, стр. 126.

12 „...могло би се констатовати да су кривична дела код којих постоји објективни услов инкриминације, у ствари кривична дела код којих је последица апстрактна опасност за неко заштићено добро, опасност која се конкретизује и практично остварује тек испуњењем тог објективног услова инкриминације.“ *Ibid.*, стр. 128.

13 И. Вуковић, *Објективни услови инкриминације*, магистарски рад одбрањен на Правном факултету Универзитета у Београду 2004. г., стр. 166-7, Д. Атанацковић, „Објективни услови инкриминације у југословенском кривичном законодавству“, *Зборник Правног факултета у Москви*, бр. 2-3/1980-81, стр. 47. Наведено према: И. Вуковић, *нав. дело*, стр. 167.

чини истовремено у односу на више обавеза које потичу из истог основа. У том случају је потребно да збир појединачних обавеза одговара прописаном износу.¹⁴

6. *Извршилац* овог кривичног дела је порески обвезник који даје лажне податке или не пријави законито стечене приходе, предмете или друге релевантне чињенице, или лице које на неки други начин прикрива релевантне податке за утврђивање пореза, доприноса или других прописаних дажбина. Поред ових лица, извршилац може бити и лице које законску обавезу пријављивања има као законски заступник физичког или правног лица.

7. У зависности од висине износа чије се плаћање избегава, дело има и два *тежа облика*. Први тежи облик (став 2) постоји ако износ обавезе из става 1. чије се плаћање избегава прелази милион и петсто хиљада динара, а други (став 3), ако тај износ прелази седам милиона и петсто хиљада динара. Према претежном ставу, сматра се да се код ових облика наведени износи не могу сматрати објективним условима инкриминације, већ су у питању квалификаторне околности које су елементи бића ових облика пореске утаје, па стога морају бити обухваћене умишљајем учиниоца.¹⁵

8. Законом о изменама и допунама КЗ¹⁶ дошло је до поштравања *санкција* прописаних за сва три облика овог кривичног дела. Према новој одредби, за дело пореске утаје из става 1 чл. 229 учинилац ће се казнити затвором од шест месеци до пет година и новчаном казном; за дело из става 2 учинилац ће се казнити затвором од једне до осам година и новчаном казном; за дело из става 3 учинилац ће се казнити затвором од две до десет година и новчаном казном.

Промене на плану прописаних санкција указују на поштравање казнене политике законодавца у овој области, чиме се изражава став о изузетном значају објекта заштите код овог кривичног дела и сходно томе потреби да се на учињена дела (која су у порасту) реагује адекватном казненом политиком судова.¹⁷ Подаци указују да и код овог дела

14 У том смислу је и одлика ВСС Кж. И 32/78. Наведено према: З. Стојановић, *Коментар Кривичној законика*, Службени гласник, Београд, 2006, стр. 549.

15 *Ibid.*, као и Љ. Лазаревић, Б. Вучковић, В. Вучковић, *Коментар КЗ Црне Горе*, Цетиње, 2004, стр. 661.

16 *Службени гласник РС*, бр. 72/09.

17 У појединим земљама се строгост казнене политике за привредне деликте изражавала не само кроз прописане казне, изрицање мера безбедности и др., већ и кроз посебна правила за одмеравање санкције којима је искључивана могућност изрицања условне осуде за ова дела. Н. Срзентић (редактор), *Коментар КЗ СР Србије – САП Косова – САП Војводине*, стр. 421.

постоји очигледан несклад између казнене политике законодавца и казнене политике судова.

У протеклих шест година од 2.931 правоснажне судске одлуке, само у 206 случајева пореске утаје, судови су изrekli безусловне казне затвора, а највећа изречена казна затвора је шест година. Буџет је оштећен за 83,5 милијарди динара (преко 850 милиона евра).¹⁸ Ова околност, као и непримерено ниске новчане казне које су изречене учиниоцима, указују да казнена политика судова није у функцији јачања пореске дисциплине, односно сузбијања ове врсте криминалитета.

Уз пуну свест да је политика изрицања санкција сложен процес у коме су битне бројне околности које утичу на одлуку у конкретним случајевима, наведени подаци изазивају нашу упитаност да ли су судови преузели функцију креирања казнене политике у домену који припада законодавцу. Велика несразмера између *јројисаних казни* (које у крајњој линији изражавају став законодавца о значају објекта заштите) и *изречених санкција* од стране судова, указују или на околност да је дело у огромној већини вршено у лакшем облику (што очигледно није случај собзиром на штету по буџет), или судови имају свој (другачији) став о значају заштитног објекта, који је у нескладу са ставом законодавца. Корекције на плану казнене политике судова после заоштравања казнене политике законодавца у Закону о изменама и допунама КЗ, морају бити извршене ако се желе превентивни учинци у домену фискалног криминалитета.

9. Поред заблуде, од општих института је интересантна и примена одредби о крајњој нужди. У судској пракси има случајева позивања окривљених да су дело пореске утаје извршили у крајњој нужди, тражећи решење, излаз из стања угрожене егзистенције радника, кроз вршење недозвољених радњи (судска пракса бр. 4).

10. Значајно је и питање примене одредби о стицају дела пореске утаје са појединим другим делима, најчешће са кривичним делом преваре и са појединим другим делима против привреде или против службене дужности. Кривично дело пореске утаје представља једно од бројних кривичних дела која у основи представљају посебан, специјалан облик преваре, па се не може говорити о идеалном стицају ова два кривична дела. Такође, нема стицаја ни са кривичним делом фалсификовања исправе, јер уношење неистинитих података представља једну од могућих радњи извршења пореске утаје.¹⁹

18 Подаци наведени из интервјуа Главног инспектора Пореске полиције РС др Весне Алексић, Дневне новине *Блиц*, 22. фебруар 2010. г.

19 Љ. Лазаревић, *et al*, нав. дело, стр. 661.

11. Законом о изменама и допунама КЗ, у члану 229а инкриминирано је дело *Неуплаћивање пореза по одбитку*. Ако треба тражити законодавни мотив инкриминације, онда је на првом месту чињеница да у структури избегнутог пореза по пореским облицима у периоду 2006–9, неуплаћивање пореза по одбитку се налази на првом месту са 52,6%, испред неуплаћивања пореза на додату вредност на који одлази 27,39%, док избегавање плаћања пореза на доходак износи тек 0,39%.²⁰

Сличне инкриминације садрже и друга законодавства. У француском праву ово дело спада у посебна к. д. пореске утаје. Тако, код директних пореза предвиђена је новчана казна и затвор до пет година за лице, асоцијацију или организацију ако не изврше уплату пореза и других дажбина по одбитку који се односе на опорезивање прихода или изврше непотпуну уплату са закашњењем преко месец дана.²¹

III Судска пракса

1. Пресудом Општинског суда у Сенти, К 163/07, окривљени се се на основу чл. 355 тачка 3 ЗКП ослобађа од оптужбе ради кривичног дела пореске утаје из чл. 229 став 1 КЗ. Пресудом Округног суда у Суботици, Кж 473/07, одбија се као неоснована жалба ОЈТ, а пресуда Општинског суда у Сенти се потврђује.

По становишту Округног суда правилно је првостепени суд извео закључак да је окривљени због нејасноћа у Закону обрачунао порез на додату вредност за промет сендвича по стопи од 8%, а не од 18% како је Законом утврђено. У вези са оваквим закључком у првостепеној пресуди су наведени јасни разлози које прихвата и Округни суд па се тако наводи да је у члану 23 став 2 тачка 1 Закона о порезу на додату вредност прописано да се по посебној стопи ПДВ од 8% опорезују промет и увоз хлеба и других пекарских производа од брашна, а да је *уравлиником* о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ прописано да се пекарским производима сматрају све врсте пецива, а да је тек са *Мишљењем Министарства финансија* од... дато *конкретно тумачење* о опорезивању промета сендвича по општој стопи ПДВ од 18%. На основу ових нејасноћа у самом Закону, цитираном Правилнику, а при томе имајући у виду да је окривљени евидентирао промет укупне количине сендвича у спорном периоду, а што произилази из налаза и мишљења вештака економске струке, те да је окривљени

20 Подаци наведени из интервјуа Главног инспектора Пореске полиције РС др Весне Алексић, Дневне новине *Блиц*, 22. фебруар 2010. г.

21 М. Кулић, *нав. дело*, стр. 79.

разлику пореза до стопе од 18% уплатио без посебне одлуке пореског органа, правилно је закључио првостепени суд да није доказано да је код окривљеног постојала *намера* да избегне плаћање пореза на додату вредност, а на начин како је то описано у изреци првостепене пресуде (Пресуда Окружног суда у Суботици, Кж 473/07, *Избор судске љраксе*, бр. 6/2008, стр. 31).

2. Радња окривљеног у виду „исплате радницима у готовини“ под видом „позајмице“ јесте радња *ћрикривања ћодаћака* који се односе на утврђивање наведених обавеза, а не радња „давања лажних података о чињеницама које су од утицаја на утврђивање пореза“ као битног елемента к. д. пореске утаје из члана 299 став 1 КЗ, како је наведено у изреци пресуде Општинског суда у Суботици.

Изреком пресуде Општинског суда је наведено да је окривљени у спорном периоду а у намери да у потпуности избегне плаћање пореза давао лажне податке о чињеницама тако да је у наведеном периоду вршио исплате новчаних средстава запосленим радницима у нето износу укупно... при чему су све наведене исплате биле у готовини под видом позајмице новчаних средстава запосленим радницима, а у ствари да је то била исплата зараде без евидентирања извршених исплата у књиговодству предузећа, тако да није ни извршен обрачун припадајућих доприноса. Очигледно је да се радило о симулованом послу којим се у суштини прикрива инкриминисана делатност окривљеног као други правни посао – фактичка исплата радницима без ближег евидентирања извршених исплата у књиговодству предузећа и с тим у вези неизвршеног обрачуна и плаћања припадајућих доприноса. Имајући наведено у виду, несумњиво произлази да се у конкретном случају радња извршења предметног кривичног дела *није састћојала у давању лажних ћодаћака о законитћо сћеченим ћриходима* који су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза у намери потпуног избегавања плаћања доприноса, већ напротив да је у питању радња окривљеног у виду *ћрикривања ћодаћака* који се односе на утврђивање наведених обавеза по основу доприноса (Решење Окружног суда у Суботици, Гж 560/08, *Избор судске љраксе*, бр. 6/2009, стр. 43).

3. Првостепени суд је на основу изведених доказа утврдио да је готов новац у износу од... који је подигнут са рачуна задруге, исплаћен радницима који су обавили одређене послове у виду нето зараде и као такве подлежу режиму обрачуна за уплате пореза и доприноса на лични доходак како је то правилно закључио првостепени суд. Стим у вези посебно се указује на изјаву самог окривљеног да је наведени износ користио за плаћање физичким лицима који су обављали послове за задруге с тим што је у документацији навео да се новац користи за

плаћање поврћа, неког материјала, сировина, откупа пољопривредних производа. То значи да је сам окривљени признао да је сачинио фиктивну документацију а што су потврдили и сведоци на које гласе наведени уговори.

Све напред наведено јасно указује на закључак да је окривљени вршио готовинске исплате за обављени посао који подлеже обавези плаћања пореза и доприноса, а неистинито приказао да је набављена разна роба све са *намером* да би избегао плаћање пореза и доприноса, а не због незнања да и таква давања подлежу обавези плаћања пореза и доприноса (Пресуда Окружног суда у Суботици, Кж 201/07, *Избор судске љраксе*, бр. 3/2009, стр. 33).

4. Окривљени су у циљу избегавања плаћања пореза на остварене зараде запослених радника закључили и оверили лажни уговор о заједничком послу између њиховог предузећа и предузећа..., па су потом запослени радници у предузећу окривљеног учлањивани у занатску задругу и исплате зарада им вршене као задругарима, на који начин је избегнуто плаћање пореза у износу...

У жалби окривљеног се наводи да је предузеће било у тешкој финансијској ситуацији, да је постојала блокада, да је морало бити пронађено решење за исплату зараде радницима и да је једина алтернатива била сарадња са занатском задругом. Предузимајући наведене радње поступали су у стању *крајње нужде* како би исплатили зараде неопходне за живот раника, а не у намери да предузетим радњама избегну плаћање пореза. Окружни суд у Чачку је преиначио пресуду Општинског суда у Горњем Милановцу само у делу одлуке о казни, а наводе одбране о постојању крајње нужде као основа који искључује кривично дело услед недостатка противправности дела су оцењени као неосновани. Окружни суд је у својој пресуди истакао да је првостепени суд правилно закључио да су у радњама окривљеног садржани елементи кривичног дела из чл. 299 КЗ, а сви наводи о тешкој ситуацији и непостојању другог решења да се ситуација превазиђе, могу бити од утицаја само на одлуку о кривичној санкцији, а не и за одлуку о постојању кривичног дела пореске утаје (Пресуда Окружног суда у Чачку, Кж 144/08, *Избор судске љраксе*, бр. 6/2009, стр. 37).

5. Решавајући по захтевима за испитивање законитости правоснажних пресуда Општинског суда у Нишу и Окружног суда у Нишу, које су поднели браниоци оптуженог, Врховни суд Србије налази да се неосновано истиче да је повређен закон на штету осуђеног тиме што су радње осуђеног квалификоване као кривично дело злоупотреба службеног положаја, а не као кривично дело пореске утаје из чл. 299 став 1 или као порески прекршај. У поступку је утврђено да се ради о такозваној

„продаји на црно“, на основу које је стечен *незаконити приход*, а да би постојало кривично дело пореске утаје, мора се радити о законито стеченим приходима о којима се дају лажни подаци ради избегавања плаћања пореза (Пресуда Врховног суда Србије, Кзн. 283/07, *Избор судске праксе*, бр. 2/2009, стр. 44).

Ljiljana RADULOVIĆ, PhD

Associate Profesor, University of Belgrade Faculty of Law

THE TAX EVASION: ART. 229 OF THE PENAL CODE OF THE REPUBLIC OF SERBIA

Summary

Tax evasion as a criminal act, has a complex nature. In the article the author gives an overview and analysis of the basic elements of the criminal act incriminated in the Art. 229 of the Penal Code of the RS, and analyses the judicated cases related to the problems that the author particularly pointed out. The author underlines that the (criminal law) penal sanction is only one in the array of different measures wich states adopt in order to protect public revenues.

Key words: *tax evasion, penal protection of fiscal system, blanket norm, sanction.*