

NEZAKONITO IZBJEGAVANJE PLAĆANJA POREZA

ILLEGAL TAX AVOIDANCE

Suzana Ubiparipović
Pravni fakultet, Slobomir P Univerzitet⁸

Doc.dr Danijela Despotović
Pravni fakultet, Slobomir P Univerzitet⁹

Sažetak

Radi zadovoljenja opštih potreba poreskih obveznika od strane države, potrebno je građani uredno izvršavaju svoje obaveze u pogledu plaćanja poreza, doprinosa i drugih davanja. Ukoliko se koriste nezakoniti načini izbjegavanja ovih obaveza, država takva ponašanja inkriminiše kao prekršaj ili krivična djela. U prvom dijelu rada analiziraćemo oblike ispoljavanja izbjegavanja plaćanja poreza, utaju poreza i krijumčarenje u pravu Bosne i Hercegovine, ukazujući na kritički osvrt datih rješenja, dok u drugom dijelu rada analiziramo izbjegavanja plaćanja poreza u uporednim zakonodavstvima, Republici Srbiji i Republici Hrvatskoj, ukazujući na sličnosti i razlike između ovih zakonodavstva.

Ključne riječi: porez, izbjegavanje plaćanja, utaja, kontrabanda

Summary

Fiscal system of a state would function efficiently if citizens paid their taxes, contributions and other charges. If one uses illegal means to avoid these obligations, the state defines it as a criminal offence or offence. In the first part of the paper we analyze the forms of tax avoidance, tax evasion and smuggling in the law of Bosnia and Herzegovina, pointing to a critical review of the given solutions, while in the second part of the paper we analyze tax avoidance in comparable legislations, the Republic of Serbia and Croatia, pointing out the similarities and the differences between these laws.

Keywords: tax, tax avoidance, tax evasion, contraband.

⁸ Svetog Save br.1.74101 Doboj, Republika Srpska, tel: 0038765969216; fax: 0038753209622, email: suzanamalesic@gmail.com

⁹ Svetog Save br.1.74101 Doboj, Republika Srpska, tel: 0038765969216; fax: 0038753209622, email: danijelamnolic@gmail.com

1 Uvod

Riječ „evazija“ potiče od latinske riječi „evadere“, što znači bježanje odnosno izbjegavanje. U poreskoj terminologiji ovim pojmom označavaju se različiti načini izbjegavanja plaćanja poreza (Kulić, 1999, str. 153). Od izuzetnog značaja za svaku državu jeste ubiranje poreza koji služe za pokrivanje njenih rashoda, odnosno za obezbjeđivanje potreba države. Oporezivanjem se oduzima jedan dio dohotka poreskih obveznika čime se utiče na njihovu ekonomsku snagu. Stoga, poreski obveznici porez doživljavaju kao trošak koji pogoršava njihovu materijalnu situaciju jer plaćanje poreza neposredno utiče na smanjivanje njihove ekonomske snage i kupovne moći. Samim tim se može očekivati od poreskih obveznika da izbjegnu plaćanje poreza ili da ga umanje. Povećanje poreskog opterećenja dovodi do povećanja poreskih prihoda, ali i do kontraefekta-otpora plaćanju poreza. Naime, plaćanje javnih prihoda predstavlja društvenu obavezu, što znači da obveznik koji izbjegava da ih plati, ne ispunjava svoju obavezu, iako ima koristi od države. Složenost fenomena izbjegavanja plaćanja poreza se ogleda u tome što ga je teško definisati zbog raznovrsnosti načina izbjegavanja plaćanja poreza. Izbjegavanje plaćanja poreza postoji kada porez nije plaćen, a pri tome se ne prenese teret plaćanja na drugo lice, a oštećen je finansijski interes države, a da je porez prevaljen bila bi oštećena lica na koja je prebačen poreski teret, a ne država iz razloga što je ona porez naplatila (Lončarević, 1991, str.154.). Dakle, izbjegavanje plaćanja poreza predstavlja skup aktivnosti koje poreski obveznici preduzimaju kako bi izbjegli ili umanjili svoje poreske obaveze. Pri tome, mogu da krše zakonske propise, ali to mogu biti i aktivnosti kojima se ne krše zakonski propisi (Raičević, 2013, str. 43.) Naime, izbjegavanje plaćanja poreza predstavlja postupke poreskih obveznika koje se odnose za smanjenje poreskog duga i ovo izbjegavanje može biti zakonito i nezakonito. Nezakonito izbjegavanje plaćanja poreza države inkriminišu kao prekršaj, privredni prestup ili krivično djelo. U pogledu krivičnih djela, o kojima će najviše biti riječi, bitno je istaći da su ona sastavni dio svih savremenih krivičnopravnih sistema koji kroz propisivanje krivične odgovornosti i krivičnih sankcija za učinioce protivpravnih ponašanja pokušavaju da zaštite najznačajnija društvena dobra i vrijednosti od ponašanja koja ih povređuju ili ugrožavaju. Na to ukazuje i činjenica da se države svim raspoloživim sredstvima moraju suprotstavljati načinima i oblicima ugrožavanja njenih osnova, pri čemu sigurno fiskalni sistem predstavlja ekonomsku osnovu ili stub svake državne organizacije.

2 Pojam i pojavi oblici ispoljavanja evazije poreza

Izbjegavanje poreza (tax avoidance) podrazumjeva dopuštene zakonske korake učinjene radi smanjenja ili potpunog ukidanja poreske obaveze iskorištavanjem svih manjkavosti odnosno nedorečenosti zakona. Naime, pri izbjegavanju poreza obveznik koristi mogućnosti što mu ih nudi država putem poreskih zakona, dok pri poreskoj evaziji on “uzima zakon u svoje ruke” i određuje koji je dio poreza dužan platiti državi prema vlastitom sistemu vrednovanja pravednosti. Treba reći da u javnim finansijama izbjegavanja plaćanja poreza potpada pod termin poreska evazija

Ubiparipović, S. i Despotović, D. (2017). Nezakonito izbjegavanje plaćanja poreza. *Anali poslovne ekonomije, br. 16*, str. 10–20

(Raković, 2007, str. 190–195.). Sa aspekta poreskog prava, možemo govoriti o dvije vrste evazije: zakonita (dozvoljena, legalna) i nezakonita (nedozvoljena, nelegalna).

Legalno izbjegavanje plaćanja poreza se definiše kao potpuno iskorištenje svih mogućnosti smanjenja poreske obaveze što ih dopušta zakon. Ono se najčešće temelji na traganju za prazninama ili rupama u zakonu, zbog nedorečenosti, nepreglednosti i nejasnoćama poreskog sistema (Sertić, 2012. str. 41.) Naime, legalno izbjegavanje obuhvata ponašanja obveznika sračunata na umanjenje poreske sposobnosti koristeći sve zakonom dopuštene mogućnosti. Te mogućnosti su sljedeće: skriveno oslobađanje određenih obveznika poreskog tereta, na taj način što državna vlast koncipiranjem zakona ostavlja mogućnost određenim grupama obveznika da ne plate porez, te signalno dejstvo poreza, promjena mjesta boravka, promjena prebivališta u tzv. zemlje „poreskih rajeva“ itd. (Isailović, 2013. str. 93–94)

Nezakonitim izbjegavanjem poreza dolazi do kršenja poreskih propisa u većoj ili manjoj mjeri pri čemu se nanose neposredne, direktne štete društvenoj zajednici. Isti se može izvršiti „propuštanjem navođenja oporezivog dohotka (taxable income) ili transakcija iz poreske prijave, navođenjem viših odbitnih troškova (expenses) nego što su stvarni, propuštanjem podnošenja prijave (return), smanjenjem iznosa koji se stvarno duguje, lažnim izjavama ili prikazivanjem činjenica. Dakle, postupci obveznika kod nezakonite poreske evazije se svode ili na sam čin neplaćanja poreza, ili na propuštanje da se postupi u skladu sa zahtjevima iz poreskog upravnog odnosa, koje su poreskom dužniku nametnuti da bi se obezbjedilo da poreska obaveza bude ispunjena. Ovdje se dakle, radi o protivpravnim, nezakonitim djelatnostima koje su upravljene protiv fiskalnog sistema jedne zemlje.

U cilju zaštite poreskog sistema kojim su obuhvaćena davanja vezana za plaćanje poreza i doprinosa socijalnog osiguranja, zakonodavac je izbjegavanje plaćanja poreza, u određenim slučajevima, propisao kao prekršaj, privredni prestup ili krivično djelo. Prvi oblik nezakonite evazije je poreska utaja, defraudacija ili utaja poreza i doprinosa odnosno izbjegavanje plaćanje poreza. Drugi oblik nezakonite evazije je krijumčarenje ili kontrabanda razne robe, proizvoda ili usluga preko granice jedne ili više država. Posebna pažnja biće posvećena ova dva oblika.

3 Nezakonita poreska evazija u pravu Bosne i Hercegovine

Kako bismo razumjeli složenu državnu strukturu nastalu Dejtonskim mirovnim sporazumom kao i funkcionisanje fiskalnog sistema BiH, potrebna je detaljnija analiza podjele nadležnosti u pogledu naplate prihoda a sve u cilju razumjevanja nezakonitog izbjegavanja poreza. Naime, Dejtonskim mirovnim sporazumom predviđeno je da u sastavu Bosne i Hercegovine ulaze dva entiteta i jedan distrikt: Federacija Bosna i Hercegovina, Republika Srpska i Brčko Distrikt. Zbog složenosti samog državnog uređenja a samim tim i fiskalnog sistema Bosne i Hercegovine, podjela nadležnosti je regulisana na specifičan način, gdje je u nadležnosti entiteta i Distrikta regulisanje direktnih poreza, koji se na različite načine regulišu u entitetima i Distriktu Brčko. Iako je indirektno oporezivanje prenijeto sa entiteta u nadležnost BiH (trebalo je da je preneseno na Ministarstvo finansija), tako da je uspostavljena Uprava za indirektno oporezivanje i Upravni odbor koji se sastoji od ministara

Ubiparipović, S. i Despotović, D. (2017). Nezakonito izbjegavanje plaćanja poreza. *Analiza poslovne ekonomije*, br. 16, str. 10–20

finansija, ipak je i dalje zadržano određeno učešće entiteta u kreiranju politike indirektnog oporezivanja (raspodjela).

Dakle, indirektni porezi su stavljeni u nadležnost BiH, a uključuju: porez na dodanu vrijednost (PDV), carine, akcize i putarine. Ovi porezi su regulisani posebnim zakonima i predstavljaju prihode države. Prema tome, fiskalni sistem u BiH je zasnovan na propisima koji se donose na različitim nivoima odlučivanja i to: 1. na nivou države BiH; 2. na nivou entiteta: FBiH i RS; 3. na nivou Distrikta Brčko; 4. na nivou Kantona u okviru Federacije BiH; 5. na nivou opština u Federaciji BiH i RS. Naime, Ustavom je propisano da su institucije Bosne i Hercegovine nadležne za carinsku politiku, finansiranje njenih institucija i međunarodnih obaveza. Federacija Bosne i Hercegovine je u obavezi da 2/3 ostvarenih prihoda uplati u budžet Bosne i Hercegovine, a Republika Srpska 1/3 ostvarenih prihoda, izuzev ukoliko drugačije ne utvrdi Skupština.

Bitno je istaći da su u Bosni Hercegovini, carine u njenoj nadležnosti, a ne njenih entiteta. Stoga su carinska krivična djela zajedno sa ostalim fiskalnim djelima propisana u grupi dela protiv privrede i jedinstva carinskog tržišta i krivičnih djela iz oblasti carina. Kada su u pitanju carinska krivična djela, zaista se radi o grupi djela iz oblasti jedinstva carinskog tržišta i krivičnim djelima iz oblasti carina, dok poreska krivična djela, s obzirom na objekt zaštite ne treba da budu svrstana u grupu krivičnih djela protiv privrede. Krivičnim zakonom Federacije Bosne i Hercegovine fiskalna krivična djela su svrstana u različitim grupama. Poreska krivična djela su propisana u grupi dela iz oblasti poreza. U Republici Srpskoj su fiskalna krivična djela propisana u okviru grupe krivičnih djela protiv privrede i platnog prometa. Ovakvo rješenje je sporno, s obzirom da se nijednim fiskalnim krivičnim djelom propisanim Krivičnim zakonom Republike Srpske ne štiti, ni privreda, ni platni promet. Objekt zaštite fiskalnih krivičnih djela jeste, pre svega, fiskalni sistem, tj. javne finansije. U Distriktu Brčko fiskalna krivična djela su propisana Krivičnim zakonom u grupi dela protiv ekonomije, što predstavlja bolje rješenje od rješenja sadržanog u Krivičnom zakonu Bosne i Hercegovine, Federacije Bosne i Hercegovine i Republike Srpske.

Nezakonito izbjegavanje plaćanja poreza ili drugih davanja u BiH, zavisno od stepena ugrožavanja ili povređivanja društvene vrijednosti, inkriminisano je kao prekršaj, ili krivično djelo. Poreski prekršaji definisani su nizom zakona, te navodimo najčešće od njih. Prekršaji iz oblasti indirektnih poreza regulisani su Zakonom o postupku indirektnog oporezivanja (Službeni glasnik BiH, br.89/05) i to su prekršaji zbog neplaćanja duga po osnovu indirektnih poreza, prekršaj zbog nepoštovanja obaveze podnošenja prijave indirektnih poreza ili dokumenata potrebnih za vršenje razreza, prekršaj zbog nepropisnog sticanja povrata i /ili nadoknada, prekršaj zbog nepropisnog zahtjeva za povrate, nadoknade, olakšice ili fiskalne podsticaje, prekršaj zbog podnošenja netačnih podataka u prijavama indirektnih poreza i ispravama, prekršaj zbog otpora, opstrukcija, izgovora ili odbijanja prema radnjama UIO. Prekršaji iz oblasti carina, regulisani su Zakonom o carinskim prekršajima BiH. (Službeni glasnik BiH, br. 88/05.).

Na ovom mjestu, posebna pažnja biće posvećena fiskalnim odnosno poreskim krivičnim djelima. Naime, fiskalna krivična djela su propisana Krivičnim zakonom Bosne i Hercegovine, kao i Krivičnim zakonima njenih entiteta i distrikta.

Nezakonito izbjegavanje plaćanja poreza, inkriminisano kao poreska krivična djela predviđena Krivičnim zakonom Bosne i Hercegovine u okviru glave osamnaest, u grupi krivičnih dela protiv privrede i jedinstva tržišta i krivičnih dela iz oblasti carina su: poreska utaja ili prevara (član 210. KZ BiH) i 2) nedozvoljen promet akciznih proizvoda (član 210a. KZ BiH); 3) nezakonito uskladištenje (član 210b. KZ BiH) i 4) neplaćanje poreza (član 211. KZ BiH).

U Republici Srpskoj fiskalna krivična dela su propisana u Krivičnom zakonu, u grupi krivičnih dela protiv privrede i platnog prometa. Ovim Zakonom propisana su sljedeća krivična djela: utaja poreza i doprinosa (član 287.), lažna poreska isprava (član 288.), podnošenje lažne poreske prijave (član 289.), sprečavanje poreskog službenika u obavljanju službene dužnosti (član 290.), napad na poreskog službenika u obavljanju službene dužnosti (član 291.) i nepravilno izdvajanje sredstava pravnog lica (član 292.). Krivičnim zakonom Republike Srpske propisana su ista krivična dela, kao i Krivičnim zakonom Federacije Bosna i Hercegovina. U Distriktu Brčko Bosne i Hercegovine Krivičnim zakonom, u grupi krivičnih dela protiv ekonomije propisana su sljedeća poreska krivična dela: poreska utaja (član 267.), neplaćanje poreza (član 272a.), lažna poreska isprava (član 268.), nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica (član 269.), podnošenje lažne poreske prijave (član 270.), sprečavanje poreskog službenika u obavljanju službene radnje (član 271.) i napad na poreskog službenika u obavljanju službene dužnosti (član 272.).

Naime, u krivičnom pravu Bosne i Hercegovine (Službeni glasnik Bosne i Hercegovine, Sarajevo, broj 3/2003), poreska utaja ili prevara (ili utaja poreza i doprinosa u KZ RS) predstavlja osnovno fiskalno krivično djelo, stoga će biti posebno objašnjeno. Ovo krivično djelo sastoji se u nedavanju traženih podataka ili davanju lažnih podataka o svom stečenom oporezivom prihodu ili o drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje obaveze plaćanja poreza ili doprinosa zdravstvenog ili penzijskog osiguranja, propisanih u Republici Srpskoj, pod uslovom da iznos obaveze čije se plaćanje izbjegava prelazi 10.000 KM. Nedavanje traženih podataka predstavlja radnju krivičnog djela utaje poreza ili doprinosa samo ako u slučaju kada postoji obaveza na davanje takvih podataka. Naime, da bi postojalo krivično djelo utaje poreza ili doprinosa, kao što je rečeno, potrebno je da se radi o zakonito stečenim приходima, o kojima se daju lažni podaci radi izbjegavanja plaćanja poreza (Presuda Vrhovnog suda Srbije, Kzn. 283/07). Način na koji se ostvaruje utaja poreza, najbolje objašnjava Isailović, navodeći primjere radnji kao što su lažno vođenje knjiga, npr. u vođenju knjigovodstva, povećavanjem profesionalnih troškova, prezentiranjem lažnih faktura ili kada se dužna obaveza prijavljivanja prihoda ne vrši ili se prijavljivanje vrši u mnogo manjoj mjeri nego što je ostvaren dohodak itd. (Isailović, 2015. str. 95–96). Izvršilac ovog krivičnog djela mora da postupa sa određenim subjektivnim elementom a to je namjera da u potpunosti ili djelimično on sam ili neko drugo lice izbjegne plaćanje poreza ili nekog drugog davanja. Za osnovni oblik djela zakonodavac je propisao novčanu kaznu ili kaznu zatvora do tri godine. Pored osnovnog oblika krivičnog djela utaje poreza ili doprinosa zakonodavac je propisao i dva teža oblika. Teži oblici krivičnog djela utaje poreza ili doprinosa postoje ukoliko iznos obaveze čije se plaćanje izbjegava prelazi 50.000 KM odnosno 150.000 KM. Visina izbjegnute poreske ili druge obaveze predstavlja kvalifikatornu

okolnost. Za prvi teži oblik zakonodavac je propisao kaznu zatvora od jedne do deset godina, za drugi od tri do petnaest godina.

Drugi oblik nezakonite evazije jest krijumčarenje koje se svrstava u carinska krivična djela koja su propisana u glavi osamnaest, u grupi krivičnih dela protiv privrede i jedinstva tržišta i krivičnih dela iz oblasti carina Krivičnog zakona Bosne i Hercegovine. Riječ je o sljedećim krivičnim djelima: 1) krijumčarenje (član 214. KZ BiH); 2) organizovanje grupe ljudi ili udruženja za krijumčarenje ili rasturanje neocarinjene robe (član 215. KZ BiH) i 3) carinska prevara (član 216. KZ BiH).

Krijumčarenje robe je postupak kada se vrši proizvodnja i distribucija onih proizvoda koji su zakonom zabranjeni (Raković, 2007, str. 195-196). Ovakav postupak je zakonodavac inkriminisao kao krivično djelo članom 214. KZ BIH. Djelo se čini prenošenjem robe preko carinske linije veće vrijednosti, izbjegavajući mjere carinske kontrole, ili bavljenjem prenošenjem robe preko carinske linije izbjegavajući mjere carinske kontrole. Radnja izvršenja je alternativno određena i može se sastojati u prenošenju robe veće vrijednosti preko carinske linije izbjegavajući mjere carinske kontrole ili u bavljenju prenošenjem robe preko carinske linije izbjegavajući mjere carinske kontrole. Šta se podrazumjeva pod „robom veće vrijednosti“, utvrđuje su u sudskoj praksi u svakom konkretnom slučaju. Za oblik zakonodavac je propisao novčanu kaznu ili kaznu zatvora do tri godine. Teži oblik djela postoji kada se bez odgovarajućeg odobrenja, izbjegavajući mjere carinske kontrole, preko carinske linije prenese roba čiji je uvoz ili izvoz zabranjen, ograničen ili zahtijeva posebno odobrenje ili dozvolu nadležnog organa. Za ovaj oblik propisan je zatvor od šest mjeseci do pet godina. Najteži oblik ovog krivičnog djela postoji ako su izvršenjem prethodnih oblika djela preko carinske linije preneseni predmeti, roba ili supstance koji su opasni po život ili zdravlje ljudi ili predstavljaju opasnost za javnu sigurnost ili su ta djela učinjena upotrebom oružja, sile ili prijetnje. Propisana kazna za ovaj oblik djela je zatvor od jedne do deset godina.

Sa stanovišta oporezivanja, bitno je istaći da krijumčarenje nije samo izbjegavanje plaćanja propisanih carina i drugih carinskih davanja (dažbina) pri uvozu, izvozu ili eventualno tranzitu robe, nego i izbjegavanje plaćanja posrednih poreza unutar državnih granica, prije svega PDV-a. Budući da se krijumčarenje javlja kod posrednih poreza a utaja kod neporednih poreza, u poreskoj literaturi nalazimo i drugačija misljenja. Naime, brojni autori poresku utaju vezuju za posredne poreze kao što je PDV. Tako, Karličić smatra da modalitet poreske utaje PDVa (posrednog poreza) vezan je i za pravo na povraćaj ili odbitak prethodnog poreza na dodatu vrijednost. Jedan takav primjer poznat je kao „ringišpil prevara“ koja podrazumjeva uvezenu robu odnekud gdje nema PDV-a pa je roba prodana sa PDV, gdje se PDV prikuplja ali se nikad ne predaje Ministarstvu finansija (Karličić, 2015).

Iz navedenog se može zaključiti da složena politička struktura i raspodjela nadležnosti na različitim nivoima, odrazila i na krivično zakonodavstvo. Naime, krivična djela iz oblasti poreza odnosno poreska krivična djela nisu inkriminisana na jedinstven način. Pojedina djela nisu regulisana krivičnim zakonima entiteta. Takođe, pokušaj prilagođavanja karakterističnoj strukturi vlasti rezultirao je izgradnjom i specifičnog fiskalnog sistema.

4 Nezakonita poreska evazija u uporednom zakonodavstvu

Nezakonito izbjegavanje plaćanja poreza i drugih davanja, zakonodavci zemalja u regionu sankcionišu kao krivično djelo, privredni prestup ili prekršaj. Poreski prekršaji u Republici Hrvatskoj regulisani su Općim poreznim zakonom (Narodne novine, br. 147/08), kao i drugim posebnim zakonima. Ovaj zakon razlikuje lakše i teže poreske prekršaje. Prekršaji iz oblasti carina, regulisana su Zakonom o provedbi carinskog nadzora zakonodavstva Evropske unije (Narodne novine, br. 40/16). Krivična djela protiv fiskalnog sistema u Republici Hrvatskoj predviđena su u glavi dvadeset četiri Kaznenog zakona, u okviru grupe krivičnih djela protiv gospodarstva. Grupni objekt zaštite ovih djela nije samo privreda, već cjelokupna ekonomija, uključujući i fiskalni sistem. S obzirom na ovu činjenicu može se zaključiti da je Kaznenim zakonom Hrvatske izdvojena posebna grupa krivičnih djela kojima se štiti ekonomija. U okviru ove glave predviđena su, kako krivična djela kojima se štiti poreski i carinski sistem, tako i krivična djela kojima se štiti budžetski sistem. Kaznenim zakonom Republike Hrvatske predviđena su sljedeća krivična djela protiv poreskog i carinskog sistema: 1) utaja poreza ili carine (član 256. KZ) i 2) izbegavanje carinskog nadzora (član 257. KZ).

Kazneni zakon Republike Hrvatske (Urednički prečišćeni tekst Narodne novine, br. 125/11) u članu 256. predviđa samostalno krivično djelo pod nazivom „ utaja poreza ili carina“. Djelo se sastoji u davanju netačnih ili nepotpunih podataka o dohocima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje iznosa poreza ili carina ili ko ima za cilj u slučaju obavezne prijave ne prijavi prihod, predmet ili druge činjenice koje su od uticaja na utvrđivanje poreske ili carinske obaveze, pa zbog toga dođe do smanjenja ili neutvrđivanja poreske ili carinske obaveze u iznosu koji prelazi dvadeset hiljada kuna. Predviđena kazna je zatvor od šest mjeseci do pet godina. Istom kaznom kazniće se i ko poresku olakšicu ili carinsku povlasticu u iznosu većem od dvadeset hiljada kuna, koristi protivno uslovima pod kojima ju je dobio.

Nadalje, ako je izvršenjem krivičnog djela iz prvog stava došlo do smanjenja ili neutvrđivanja poreske obaveze velikih razmjera, kazniće se zatvorom od jedne do deset godina. Odredbe iz prehodno navedenih stavova primjeniće se i na izvršioca koji u njima opisanim radnjama umanjio sredstva Evropske unije. Interesantno rješenje jeste što u samom nazivu djelu zakonodavac navodi i utaju carinu, za razliku od drugih uporednih zakonodavstava koji inkriminišu utaju porezu i doprinosa ili samo poresku utaju. Specifičnost ovog rješenja jeste i odsustvo novčane kazne. U većini pravnih sistema za ovo krivično djelo propisana je novčana kazna u relativno visokom iznosu. Pored krivičnog zakona, opštim poreznim zakonom, propisuje se odgovornost utajivača poreza i pomagača za umanjjenje ili ne iskazivanje poreske obaveze, jamstvom za taj manje plaćeni ili utajeni porez i pripadajuće kamate.

Članom 257. u istoj glavi predviđeno je djelo pod nazivom „ Izbjegavanje carinskog nadzora“ koje se sastoji u prenosu robe preko granice čija je proizvodnja ili promet organičeni ili zabranjeni, ako time nije izvršeno neko drugo djelo za koga je propisana teža kazna. Predviđena kazna je zatvor od šest mjeseci do pet godina. Takva roba će se oduzeti. S obzirom na radnju izvršenja ovog krivičnog djela, ovo

Ubiparipović, S. i Despotović, D. (2017). Nezakonito izbjegavanje plaćanja poreza. *Analiza poslovne ekonomije*, br. 16, str. 10–20

djelo odgovara propisanoj radnji izvršenja krivičnog djela „krijumčarenja“ shodno krivičnom zakonodavstvu BiH.

U pravnom sistemu Republike Srbije, javlja se specifična situacija gdje su poreska krivična djela regulisana krivičnim i poreskim zakonima. Pored ovoga, Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji (Sl. Glasnik RS, br. 80/2002,) u okviru druge glave definisan je i pojam poreskih prekršaja. U skladu sa tom odredbom poreski prekršaji su prekršaji odredaba sadržanih u poreskim zakonima i prekršaji odredaba sadržanih isključivo u Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji. Prekršaji iz oblasti poreza regulisani su i Zakonom o porezu na dohodak građana, Zakon o PDV, Zakonom o porezu na dobit preduzeća, Zakonom o akcizama, itd. Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji propisane su novčane sankcije za poreske prekršaje koji su grupisani na sljedeći način: opšti poreski prekršaji pravnih lica i preduzetnika; posebni poreski prekršaji; poreski prekršaji poreskih posrednika i drugih poreskih dužnika; prekršaji u oblasti mjenjačkih poslova; prekršaji u oblasti igara na sreću i prekršaji odgovornih lica u Poreskoj upravi.

Poreska krivična djela su sasvim neopravdano još uvijek propisana u glavi dvadeset dva, u grupi krivičnih dela protiv privrede, iako se njima ugrožava, pre svega, fiskalni sistem zemlje (državna blagajna i imovina.) Stoga bi cjelishodnije rješenje bilo da sva poreska krivična djela budu predviđena u jednom propisu, u grupi krivičnih djela protiv fiskalnog sistema. Krivična djela koja su propisana Krivičnim zakonikom jesu poreska utaja (član 229.), neuplaćivanje poreza po odbitku (član 229a) i onemogućavanje vršenja kontrole (član 241. KZ).

Osnovno fiskalno krivično djelo, krivično djelo poreske utaje propisano je članom 229. Osnovni oblik djela vrši onaj ko u namjeri da potpuno ili djelimično izbjegne plaćanje poreza, doprinosi ili drugih propisanih dažbina, daje lažne podatke o zakonito stečenim prihodima (Presuda Apelacionog suda u Beogradu, Kž.14/11 od 10.06.2011. godine), o predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza ili ko u istoj namjeri, u slučaju obavezne prijave, ne prijavi zakonito stečen prihod, odnosno predmete ili druge činjenice koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza ili ko u istoj namjeri na drugi način prikriva podatke koje se odnose na utvrđivanje navedenih obaveza, a iznos obaveze čije se plaćanje izbjegava prelazi 150.000 dinara. U pogledu subjektivnog elementa, potrebno je pored umislljaja, postojanje i namjere da se izbjegne potpuno ili djelimično plaćanje poreza. Propisane su kazna zatvora u rasponu od šest mjeseci do 5 godina i novčana kazna. Teži oblik djela postoji ako iznos obaveze čije se plaćanje izbjegavanja prelazi iznos od milion i petsto hiljada dinara, za koji je propisana kazna zatvora od 1 do 8 godina i novčana kazna. Najteži oblik djela je izbjegavanje plaćanja iznosa preko sedam miliona i petsto hiljada dinara, za koju je shodno tome zakonodavac i propisao najtežu kaznu i to zatvor od 2 do 10 godina i novčanu kaznu.

Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji Republike Srbije propisana su sljedeća krivična djela iz oblasti poreza: 1) neosnovano iskazivanje iznosa za povraćaj poreza i poreski kredit (član 173a.); 2) ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole (član 175.); 3) nedozvoljen promet akciznih proizvoda (član 176.) i 4) nedozvoljeno skladištenje robe (član 176a.).

U pogledu carinskih krivičnih djela, krivičnim zakonikom Republike Srbije propisano je samo jedno carinsko krivično delo. To je krivično delo krijumčarenje. Djelo je propisano članom 230. KZ Srbije i sastoji se u sankcionisanju onoga ko se bavi prenošenjem robe preko carinske linije izbjegavajući mjere carinskog nadzora ili ko izbjegavajući mjere carinskog nadzora prenese robu preko carinske linije naoružan, u grupi ili uz upotrebu sile ili pretnje. Za ovaj oblik zaprećena je kazna zatvora od šest mjeseci do pet godina i novčana kazna. Teži oblik djela postoji ko se bavi prodajom, rasturanjem ili prikrivanjem neocarinjene robe ili organizuje mrežu preprodavaca ili posrednika za rasturanje takve robe. Propisana je kazna zatvora od jedne do osam godina i novčana kazna. Stavom tri predviđeno je da će se takva roba oduzeti, a stavom četiri da će se prevozno ili drugo sredstvo čija su tajna ili skrovića mjesta iskorišćena za prenos robe koja je predmet djela iz stava 1. ovog člana ili koje je namjenjeno za izvršenje tih krivičnih djela oduzeti, ako je vlasnik ili korisnik vozila to znao ili je mogao i bio dužan da zna i ako vrijednost robe koja je predmet krivičnog djela prelazi jednu trećinu vrijednosti tog sredstva u vrijeme izvršenja krivičnog djela. U odnosu na naše krivično zakonodavstvo, zakonodavac u Srbiji predviđa kvalifikatornu okolnost „ organizovanje mreže preprodavaca ili posrednika za rasturanje takve takve robe. Ovakvu odredbu ne poznaje naše krivično zakonodavstvo.

5 Zaključak

Imajući u vidu krivičnopravnu zaštitu koja se pruža fiskalnim prihodima inkriminisanjem krivičnih djela iz ove oblasti, može se reći da je ova zaštita djelimična te su nužne izmjene zakonske regulative u smislu preciziranja zakonskih obilježja krivičnih djela iz ove oblasti., prije sve proširenje kruga lica koji se smatraju izvršiocem utaje poreza. U pogledu pozitivnog prava Bosne i Hercegovine, došli smo do spoznaje da iako bi krivična djela trebala da budu svrstana u određenu grupu na osnovu pretežnosti objekta zaštite, čini se da zakonodavac Bosne i Hercegovine, Federacije Bosne i Hercegovine i Republike Srpske, ovaj kriterijum nije imao na umu. Međutim, ukoliko se uzme u obzir da su navedene zemlje dugo bile članice Socijalističke Federativne Republike Jugoslavije, a u kojoj je država bila dominantan subjekt privredne aktivnosti čini se da je rješenje koje postoji u krivičnom zakonodavstvu u vezi sa grupisanjem fiskalnih djela, zapravo, posljedica prošlosti. Utaju poreza (utaja poreza ili carina, poresku utaju) kao osnovno fiskalno djelo poznaju sva uporedna zakonodavstva. Specifična situacija postoji u pravu Republike Srbije, gdje je nezakonito izbjegavanje plaćanja poreza predviđeno Krivičnim zakonikom i Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji, što dovodi do pravne nesigurnosti, te smatramo da su potrebne izmjene u smislu da se u Krivični zakonik uvrste krivična djela protiv fiskalnog sistema gdje bi na ovaj način sva poreska krivična djela bila svrstana prema zaštitnom objektu na jednom mjestu. Uočene sličnosti i razlike između navedenih zakonodavstva mogu biti dobar pokazatelj smjera borbe protiv nezakonitog izbjegavanja plaćanja poreza, kao i pravca reformi u smislu izmjena propisanih inkriminacija, u cilju smanjenja izvršenih krivičnih djela. Sadašnje stanje u pogledu otkrivanja ovog oblika kriminaliteta je nezadovoljavajuće. U cilju smanjenja nezakonite poreske evazije odnosno prije svega

Ubiparipović, S. i Despotović, D. (2017). Nezakonito izbjegavanje plaćanja poreza. *Anali poslovne ekonomije, br. 16*, str. 10–20

poreskih (fiskalnih) krivičnih djela, smatramo da je potrebno preduzimanje kako preventivnih tako i represivnih mjera. U pogledu preventivnih mjera, da bi se efikasno sprovela poreska politika i da bi egzistirao efikasan poreski sistem potrebno je da postoji organizovana poreska služba, kontrola naplate poreza, adekvatno opremanje carinskih i poreskih organa za otkrivanje i spečavanje zloupotreba, saradnja i bolja povezanost državnih organa kao i pooštavanje propisanih kazni.

U cilju sprečavanja evazije poreza, država ima na raspolaganju i represivne mjere koje se odnose na vođenje prekršajnog postupka i podnošenje krivičnih prijava protiv poreskih obveznika koji izbjegavaju plaćanje poreza. Smatramo da je u odnosu na represivne mjere nužna dosljedna primjena propisanih kazni. Pri otkrivanju krijumčarenja bitno je otkrivanje njihovih organizatora, krijumčarskih centara, kao i kanala i punktova gdje se prihvata i distribuira krijumčarena roba. Svakako treba imati na umu i voditi računa o jačanju poreskog morala, kao i o pretjeranom opterećenju poreskih obveznika kao uzrocima koji vode ka nezakonitom izbjegavanju plaćanja poreza.

Ubiparipović, S. i Despotović, D. (2017). Nezakonito izbjegavanje plaćanja poreza. *Anali poslovne ekonomije*, br. 16, str. 10–20

6 Popis literature

- Isailović, Z. (2013). *Javne finansije i finansijsko pravo*, Kosovska Mitrovica; Pravni fakultet Univerziteta u Prištini.
- Isailović, Z. (2015). *Javne finansije i finansijsko pravo*, Kosovska Mitrovica; Pravni fakultet Univerziteta u Prištini.
- Kariličić, M. (2015). *Osvrt na krivično delo poreska utaja*, preuzeto sa sajta 18.07.2016 <http://www.karlicic.rs/osvrt-na-krivicno-delo-poreska-utaja.html>.
- Kulić, M. (1999). *Poreska utaja i krijumčarenje*. Beograd: Megatrend Univerzitet.
- Krivični zakon BiH, Službeni glasnik Bosne i Hercegovine, Sarajevo, broj 3/2003, 32/2003, 37/2003, 54/2004, 61/2004, 30/2005, 53/2006, 55/2006, 32/2007 и 8/2010.
- Kazneni zakon Republike Hrvatske, Urednički prečišćeni tekst Narodne novine, br. 125/11, 144/12, 56/15
- Lončarević, J. (1991). *Institucije javnih finansija*. Beograd: Službeni list SFRJ.
- Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15, 44/16
- Raičević, S. (2013). Izbjegavanje plaćanja poreza, privredni kriminal i korupcija, Kragujevac, doktorska disertacija.
- Raković, M. (2007). *Finansije i finansijsko pravo*. Banja Luka: Pravni fakultet Banja Luka.
- Sertić, A. (2012). Poreske oaze: međunarodno izbjegavanje plaćanje poreza i poreska evazija. *Porezni vjesnik*, br.5, 40–47.
- Zakon o postupku indirektnih poreza, Službeni glasnik BiH, br.89/05, 100/13.
- Zakon o carinskim prekršajima, Službeni glasnik BiH, br. 88/05
- Zakonom o provedbi carinskog nadzora zakonodavstva Evropske unije (Narodne novine, br. 40/16).
- Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji Republike Srbije (Sl. Glasnik RS, br. 80/2002, 84/2002-ispr., 23/2003, ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005- dr. Zakon, 62/2006-dr. Zakon, 63/2006-ispr. Drugog zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009-dr. Zakon, 53/2010, 101/2011,2/2012-ispr.,93/2012,47/2013,108/2013, 68/2014,105/2014,91/2015, autentično tumačenje, 112/2015 i 15/2016).