

ПРЕГЛЕДНИ НАУЧНИ РАД / REVIEW ARTICLE

Примљен: новембар 2012.

Received: November 2012.

Игор Петковић

Правни факултет Универзитета у Источном Сарајеву

УТАЈА ПОРЕЗА У ЗАКОНОДАВСТВУ БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

Јавноправни карактер кривичног права, иако увијек присутан, код неких кривичних дјела је јасно уочљив. Ако се порези дефинишу као „инструмент јавних прихода којим држава (укључујући и ниже политичко-територијалне заједнице) од субјеката под својом пореском власти принудно узима новчана средства, без непосредне противуслуге, у сврху покривања својих финансијских потреба и постизања других – првенствено економских и социјалних циљева“¹ постаје јасно зашто пореска утаја не губи на актуелности, како у вршењу тако и у настојању државе да јој се супротстави.

Реформа у области кривичног законодавства, извршена 2003. године, кривичноправну материју регулисала је по принципу паралелно-подијељене законодавне надлежности. Општи дио кривичног закона регулисан је паралелно (и углавном уједначено) кроз четири кривична закона, док је посебни дио садржински прилагођен нивоу на ком је конкретан кривични закон донесен и у погледу њега надлежност је подијељена. Упркос истовјетној кривичноправној бази, четири босанско-херцеговачка законодавца кривично дјело пореске утаје различито су назвала и конституисала. Сврставајући га у различите главе посебно дијела кривичних закона, на различит начин су определијели његов карактер.

Иако је укидањем привредног престаја, као категорије деликта, донекле растерећен систем, увођење кривице правних лица за кривична дјела подразумијевало је системске измјене прилагођене овој категорији

¹ D. Popović, *Nauka o porezima i poresko pravo*, Open Society Institute – Constitutional and Legislative Policy Institute (Institut otvoreno društvo – Institut za ustavnu i zakonodavnu politiku) Budapest – Savremena administracija, Beograd 1997, 35.

учинилица. Бројне надлежности и бланкетни карактер додатно усложњавају разумијевање пореске утаје. Нека питања традиционално прате ово кривично дјело, а нека се намећу упоређивањем позитивноправних рјешења.

Циљ рада је указивање, кроз анализу и компарацију домаћих позитивноправних рјешења, на значај кривичног дјела пореске утаје и потребу њеног свеобухватнијег проучавања, јер у односу на многа друга кривична дјела, у досадашњој научној и стручној обради пореској утаји није посвећена пажња која је у сразмјери са њеним значајем.

Кључне ријечи: Пореска утаја; Законодавна надлежност; Ефекти.

1. УВОД

Инкриминисање утаје пореза сеже у далеку прошлост и прати историјске трансформације државног организовања. Еволуирање државне реакције на понашања којима се угрожавају јавни приходи довело је до разграничења између управне и кривичне реакције, и томе прилагођене облике деликата: прекршаје и кривична дјела.²

По завршетку Другог свјетског рата пореска утаја била је предвиђена одредбама посебног Закона о порезима.³ Доношењем Кривичног законика из 1951. године, ово кривично дјело, али под називом Давање лажних података у погледу пореза (чл. 235) сврстано је у групу кривичних дјела против народне привреде. Измјенама и допунама из 1959, извршена је измјена назива овог дјела, уз порезе обухваћени су и доприноси, као друге обавезе према друштву, радња је постављена као чињење или нечињење, уведен је објективни услов кажњивости, омогућено кумулативно изрицање казне затвора и новчане казне, те уведен квалификовани облик кривичног дјела. Измјенама и допунама Кривичног законика из 1962, учињене су извијесне термилошке корекције и наглашена је репресивна компонента.⁴ Доношењем Устава СФРЈ од 21. фебруара 1974. године, створен је оквир за подјелу законодавне надлежности, тако да до тада важећи Кривични законик из 1951. године постаје основ на ком се граде кривични закони шест република и двије покрајине. Материја општег дјела кривичног закона остаје највећим дијелом у надлежности федерације (Кривични закон СФРЈ донијет је 1976. године), док је посебни

² Категорија привредног преступа више не постоји у законодавству Босне и Херцеговине. Увођењем кривиче правних лица за кривична дјела, привредни преступи су изгубили своје оправдање и сврху.

³ Закон о порезима, *Службени лист ФНРЈ*, бр. 105/46.

⁴ О. Perić, „Poreska utaja“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Novom Sadu, Recueil des Travaux XX 1-3/1986*, 146.

дио у подијељеној надлежности федерације, с једне, и република и покрајина, с друге стране (кривични закони република и аутономних покрајина ступили су на снагу 1. јула 1977. године). У овако подијељеној надлежности, пореску утају су предвиђали републички и покрајински кривични закони, јер није спадала у категорију дјела „којима се нарушава јединство југословенског тржишта или повређују савезни прописи“.⁵ Државне трансформације које су услиједиле у наредним деценијама нису утицале на положај пореске утаје. Она је задржала своје мјесто у кривичним законима и свој бланкетни карактер.

Подјела на директне и индиректне порезе, према којој су индиректни порези, царине и акцизе у искључивој надлежности Босне и Херцеговине, а директни порези у надлежности ентитета и Брчко Дистрикта, условила је томе прилагођено законско регулисање предметних кривичних дјела. Тако, Кривичним законом Босне и Херцеговине⁶ прописано је кривично дјело Пореска утаја или превара, и сврстано је у кривична дјела против привреде и јединства тржишта те кривична дјела из области царина (глава XVIII). Кривичним законом Републике Српске⁷ предвиђено је кривично дјело Утаја пореза и доприноса, и сврстано у кривична дјела против привреде и платног промета (глава XXIV). Кривични закон Федерације Босне и Херцеговине⁸ поред Кривичних дјела против привреде, пословања и безбједности платног промета (глава XXII), садржи и Главу Кривична дјела из области пореза (глава XXIII) у коју је сврстана Пореска утаја. Истовјетну подјелу познаје и Кривични закон Брчко Дистрикта.⁹

Ако се има у виду привредни простор, као и захтјеви криминалне политике,¹⁰ већ летимичан поглед на различитост легислативних приступа оправдава питање да ли су босанскохецеговачки законодавци омогућили кривичном праву остварење његове основне функције?

⁵ О. Perić, 145.

⁶ Кривични закон Босне и Херцеговине – КЗ БиХ, *Службени гласник БиХ*, бр. 3/03, 32/03, 37/03, 54/04, 61/04, 30/05, 53/06, 55/06, 32/07 и 8/10.

⁷ Кривични закон Републике Српске – КЗ РС, *Службени гласник РС*, бр. 49/03, 108/04, 37/06, 70/06 и 73/10.

⁸ Кривични закон Федерације Босне и Херцеговине – КЗ ФБиХ, *Службене новине ФБиХ*, бр. 36/03, 37/03, 21/04, 69/04, 18/05, 42/10 и 42/11.

⁹ Кривични закон Брчко Дистрикта Босне и Херцеговине – пречишћен текст – КЗ БД БиХ, *Службени гласник БД БиХ*, бр. 47/11 и 52/11.

¹⁰ Један од захтјева криминалне политике је принцип вођена јединствене криминалне политике на подручју одређене државе, односно територије на којој важи исто или слично законодавство и исти систем правосуђа. Вид. М. Milutinović, *Kriminalna politika*, Savremena administracija, Beograd 1984, 155.

2. УТАЈА ПОРЕЗА И ДОПРИНОСА (КЗ РС, чл. 278) И ПОРЕСКА УТАЈА (КЗ ФБиХ, чл. 273 и КЗ БДБиХ, чл. 267)

Кривични закон Републике Српске у члану 278, утају пореза и доприноса инкриминише на сљедећи начин:

1. Ко избјегне плаћање пореза прописаних пореским законодавством Републике Српске или доприноса здравственог или пензијског осигурања прописаних у Републици Српској не дајући тражене податке или дајући лажне податке о свом стеченом опорезивом приходу или о другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза, а износ обавезе чије се плаћање избјегава прелази 10.000 КМ, казниће се новчаном казном или казном затвора до три године.
2. Ко почини¹¹ кривично дјело из става 1 овог члана, а износ обавезе чије се плаћање избјегава прелази 50.000 КМ, казниће се казном затвора од једне до десет година.
3. Ко почини кривично дјело из става 1 овог члана, а износ обавезе чије се плаћање избјегава прелази 150.000 КМ, казниће се казном затвора од три до петнаест година.

Анализа наведене одредбе води закључку да се утаја пореза и доприноса јавља у три облика: основном (став 1), тежем (став 2) и најтежем (став 3).

Радња извршења је избјегавање плаћања пореза или доприноса здравственог или пензијског осигурања. Из захтјева да су наведене обавезе прописане законодавством Републике Српске, јасно је да се ради о бланкетном кривичном дјелу. Да би се разумјела пореска утаја нужно је имати увид у бројне прописе који су ван Кривичног закона, а којима је регулисана област пореза и доприноса пензијског и здравственог осигурања у Републици Српској.¹²

¹¹ Упркос доношењу закона на три језика, бројним комисијама које раде на приједлозима закона и лекторима који раде у скупштинама на свим законодавним нивоима, изједначавање појма учинилац и починилац своје мјесто је нашло и у законском тексту на српском језику. Не ради се само о проблему српског језика, већ и суштини самог појма. Учиниолац је најшири појам који (између осталог) обухвата извршиоца и саучеснике. У чему је разлика између „починиоца“ и извршиоца? Односно, какав је однос између „починиоца“ и извршиоца, саизвршиоца, подстрекача и помагача. Или, ако је починилац исто што и учинилац, шта је онда извршилац? Далеко од тачног је став да је починилац српска верзија хрватског починитеља, а и кад би био, тиме се не би ријешило питање разграничења различитих субјеката кривичног дјела.

¹² Бројност ових одредаба разлог је њиховог непотпуног навођења на овом мјесту: Закон о пореском поступку Републике Српске, *Службени гласник РС*, бр. 102/11 и 108/11, Закон о пореској управи – пречишћени текст, *Службени гласник РС*, бр.

Радња је постављена алтернативно као недавање тражених података или давање лажних података. Подаци треба да буду опорезиви приход или „друге чињенице које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза”. Став судске праксе је да треба да се ради о законито стеченим приходима јер, у супротном, ако би се радило о незаконито стеченим приходима, законодавац би поставио неприхватљив захтев обавезе самооптуживања. У вези са неопходности да приходи буду законити, постоји јединствен став.¹³

Кривично дјело сматра се довршеним самим предузимањем или пропуштањем радње, законски опис не тражи наступање посљедице.

Објект кривичног дјела су обавезе у вези са порезом или доприносом здравственог или пензијског осигурања.

Доприноси су различите врсте давања, и КЗ РС је једини од четири закона у БиХ који их садржи у називу инкриминације.

Извршилац је лице код кога постоји обавеза плаћања пореза или доприноса здравственог или пензијског осигурања. То није нужно сâм порески обвезник, већ и лица која су у обавези да измирују ове обавезе за другог (законски заступници правних или физичких лица).

Субјективну страну дјела чини умишљај. За разлику од ранијих формулација према којима се захтијевала намјера потпуног или дје-

112/07, 22/08 и 34/09, Закон о доприносима, *Службени гласник РС*, бр. 51/01, 96/03, 128/06, 120/08, 31/09 и 1/11, Закон о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 51/01 и 53/07, Закон о играма на срећу, *Службени гласник РС*, бр. 110/08, 53/10, 62/10 и 67/10, Закон о порезу на добит, *Службени гласник РС*, бр. 91/06, Закон о порезу на доходак, *Службени гласник РС*, бр. 128/06, 120/08, 71/10 и 1/11, Закон о порезу на непокретности, *Службени гласник РС*, бр. 110/08 и 118/09, Закон о порезима на употребу, држање и ношење добара, *Службени гласник РС*, бр. 37/01 и 35/07, Правилник о примјени Закона о порезу на доходак, *Службени гласник РС*, бр. 22/11, Правилник о систему двојног књиговодства код предузетника, *Службени гласник РС*, бр. 94/09 и 99/10, Правилник о пореском рачуну и начину плаћања пореза на непокретност, *Службени гласник РС*, бр. 29/09 и 39/09, Правилник о регистрацији и идентификацији пореских обвезника, *Службени гласник РС*, бр. 25/10, Правилник о условима, начину обавјештавања, обрачунавања и уплате доприноса, *Службени гласник РС*, бр. 19/11, Правилник о примјени Закона о порезу на добит, *Службени гласник РС*, бр. 129/06, 110/07, 114/07, 62/08, 09/09, 122/10 и 73/11, Правилник о упису у фискални регистар непокретности, *Службени гласник РС*, бр. 16/09 и 87/09, Правилник о процјени вриједности непокретности, *Службени гласник РС*, бр. 37/09, Правилник о регистрацији у јединствени систем регистрације, контроле и наплате доприноса у Републици Српској, *Службени гласник РС*, бр. 110/09 и 78/10, Правилник о начину обрачуна и евидентирања добитака од игара на срећу, *Службени гласник РС*, бр. 92/09 и 42/11, Правилник о критеријима за одређивање великих пореских обвезника, *Службени гласник РС*, бр. 13/11, итд.

¹³ Важећи КЗРС, за разлику од ранијих закона, не садржи одредницу „законито стечених прихода“. О изразу „законито стечен приход“, вид. М. Вуковић, *Пореска утаја у полицијској и судској пракси*, Службени гласник, Београд 2009, 158–164.

лимитног избјегавања обавеза, важећи закон намјеру не предвиђа као елемент бића овог кривичног дјела, тако да се може поставити питање да ли поред директног, дјело може бити извршено и са евентуалним умишљајем. Намјера, као субјективно обиљежје бића кривичног дјела подразумијева висок степен свијести и воље те се сматра неспојивом са евентуалним умишљајем за чије постојање је потребно да учинилац буде свјестан да усљед његовог чињења или нечињења може наступити забрањена посљедица али је пристао на њено наступање. Намјера подразумијева директни умишљај. Али намјера према законском опису више није елемент овог кривичног дјела. Да ли је могуће замислити давање лажних података о свом опорезивом стеченом приходу или о другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза и пристајање на избјегавање обавезе? Тешко. Радња утаје пореза и доприноса предузима се са умишљајем, а поступајући органи растеређују се у погледу утврђивања постојања намјере.

Елемент који ће разграничити кривично дјело и прекршај у случају истоврсних радњи је захтјев да „износ обавезе чије се плаћање избјегава прелази 10.000 КМ”. Ово је објективни услов инкриминације, стога није потребно да буде обухваћен умишљајем извршиоца. У вези са објективним условом кажњивости, заузет је став да његова висина представља износ у једној календарској години.¹⁴

Казна прописана за основни облик утаје пореза или доприноса је новчана казна или казна затвора до три године.

Кривично дјело, поред основног (ст. 1), има тежи (ст. 2) и најтежи облик (ст. 3). У односу на основни облик, за постојање тежег облика потребно је да износ обавезе чије се плаћање избјегава прелази 50.000 КМ, а предвиђена је казна затвора од једне до десет година. Најтежи облик постоји када износ обавезе чије се плаћање избјегава прелази износ 150.000 КМ и за њега је прописана казна затвора од три до петнаест година.

Постоје извијесне дилеме у погледу правне природе износа чије се плаћање избјегава код квалификованих облика: да ли се и код ових облика ради о објективном услову кажњивости или квалификаторној околности. Ако се висина избјегнутог износа схвати као објективни услов кажњивости, није потребно да буде обухваћена умишљајем учиниоца, а ако се схвати као битно обиљежје бића кривичног дјела, мора бити обухваћена његовим умишљајем. Заузима се став да је најмање основано компромисно рјешење по коме учинилац мора знати

¹⁴ М. Babić *et al.*, *Komentari krivičnih / kaznenih zakona u Bosni i Hercegovini*, Knjiga I, Savjet/Vijeće Evrope i Evropska komisija, Sarajevo 2005, 691.

да се ради о већој вриједности али не и њен тачан износ.¹⁵ У зависности од тога који став ће бити прихваћен, је (не)могућност коришћења конструкције продуженог кривичног дјела.

Продужено кривично дјело (КЗ РС, чл. 42а.) учињено је када је учинилац са умишљајем учинио више истих или истоврсних кривичних дјела која, с обзиром на начин на који су учињена, њихову временску повезаност и друге стварне околности које их повезују, чине јединствену цјелину (ст. 1). Када се ради о продуженом кривичном дјелу истих законских обиљежја, суд ће утврдити врсту и мјеру казне која је прописана за то кривично дјело. Ако се ради о истоврсним кривичним дјелима, суд ће утврдити врсту и мјеру казне која је прописана за најтеже од тих дјела (ст. 2). Одредбе овог закона о стицају кривичних дјела неће се примјењивати када учинилац чини продужено кривично дјело (ст. 3).

Да ли је под овим условима могуће примјењивати конструкцију продуженог кривичног дјела. Према КЗ РС, за продужено кривично дјело, уз остале услове, потребан је умишљај. Ако законски опис дјела обухвата биће кривичног дјела у односу на који код учиниоца мора постојати субјективни однос, и услове кажњивости који стоје у законском опису и условљавају постојање дјела али су ван субјективне сфере учиниоачеве, то значи да је примјена конструкције продуженог кривичног дјела могућа само ако се објективни услов кажњивости обухвати субјективном сфером учиниоца и схвати као квалификаторна околност.

Продужено кривично дјело, као облик привидног реалног стицаја изазива различите ставове, од оних по којима је конструкција осмишљена за изигравање закона и као таква неприхватљива, преко оних по којима је примјењива само за одређене врсте дјела, до става да је прихватљива и примјењива увијек. Домаћи законодавац је измјенама КЗ РС јасно омогућио примјену овог института. У вези са утајом пореза поставља се питање да ли то значи да су износи чије се плаћање избјегава, а прелазе 10.000, 50.000 и 150.000 КМ квалификаторне околности? Ако јесу, потребно је утврђивати постојање умишљаја у односу на те износе и могућа је примјена конструкције продуженог кривичног дјела. Сматра се исправним да само код основног облика гдје „износ чије се плаћање избјегава прелази 10.000 КМ” треба третирати као објективни услов кажњивости, док код квалификованих облика износе преко 50.000 и 150.000 КМ треба третирати као битна

¹⁵ З. Стојановић, *Коментар Кривичног законика*, Сл. гласник, Београд 2009, 555.

обиљежја бића кривичног дјела (као такви морају бити обухваћени умишљајем учиниоца).¹⁶

Може се закључити да је, кад се ради о утаји пореза и доприноса, могућа примјена конструкције продуженог кривичног дјела, наравно под условом да су испуњени законом прописани услови. Из захтјева да је за продужено дјело потребно да се ради о више „истих или истоврсних кривичних дјела” произлази да није могуће да више прекршаја (сабирањем износа) прерасте у једно кривично дјело. Могуће је да износи појединих кривичних дјела пореске утаје из различитих година буду сабрани, и на тај начин основни облик пређе у теже,¹⁷ квалификоване облике.¹⁸

Законодавци Федерације Босне и Херцеговине и Брчко Дистрикта, уважавајући чињеницу да глава кривичних дјела против привреде обухвата хетерогена дјела уперена против привредног система, те да је унутар ове бројне групе могуће вршити различита систематизовања, кривично дјело Пореска утаја сврстали су у посебно формирану главу Кривичних дјела из области пореза. У оба ова закона, то је Глава XXIII. Иако, од четири кривична закона у Босни и Херцеговини, најмање међусобних разлика имају управо КЗ ФБиХ и КЗ БДБиХ, кривично дјело Пореска утаја инкриминисали су на различите начине.¹⁹

Кривично дјело Пореска утаја, КЗ ФБиХ (чл. 273) формулише на следећи начин:

1. Ко за себе или другог избјегне плаћање давања прописаних пореским законодавством у Федерацији или доприноса социјалног осигурања прописаних у Федерацији, не дајући захтјеване податке или дајући лажне податке о свом стеченом опорезивом приходу или о другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање износа таквих обавеза, а износ чије се плаћање избјегава прелази 10.000 КМ, казниће се казном затвора од шест мјесеци до пет година.

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ М. Babić *et.al.*, 693.

¹⁸ Супротно овоме, наилази се и на став да такво сабирање износа иде на штету учиниоца те у случају његове примјене постаје сувишна конструкција продуженог кривичног дјела, а сам учинилац се подстиче на самопријављивање с циљем избјегавања погоршања свог положаја. Вид. О. Perić, 151.

¹⁹ Различитост инкриминација није постојала у законским текстовима из 2003. године. Начињена је Измјенама и допунама КЗ ФБиХ, *Службене новине ФБиХ*, бр. 42/10.

2. Ко почини кривично дјело из става 1 овог члана, а износ обавезе чије се плаћање избјегава прелази 50.000 КМ, казниће се казном затвора од једне до десет година.
3. Ко почини кривично дјело из става 1 овог члана, а износ обавезе чије се плаћање избјегава прелази износ 200.000 КМ, казниће се казном затвора најмање три године.

Кривични закон Брчко Дистрикта БиХ инкриминише Пореску утају у члану 267.

1. Ко за себе или другога избјегне плаћање давања прописаних пореским законодавством у Брчко Дистрикту или доприноса социјалног осигурања прописаних у Брчко Дистрикту, не дајући захтијеване податке или дајући лажне податке о свом стеченом опорезивом приходу или о другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање износа таквих обавеза, а износ обавезе чије се плаћање избјегава прелази износ 10.000 КМ, казниће се новчаном казном или казном затвора до три године.
2. Ко учини кривично дјело из става 1 овог члана, а износ обавезе чије се плаћање избјегава прелази 50.000 КМ, казниће се казном затвора од једне до десет година.
3. Ко учини кривично дјело из става 1 овог члана, а износ обавезе чије се плаћање избјегава прелази 200.000, казниће се казном затвора најмање три године.

Упоредивањем КЗ ФБиХ и КЗ БДБиХ, уочава се истовјетност диспозиције и различитост санкције. Диспозиције КЗ ФБиХ и КЗ БДБиХ, с једне, и КЗ РС, с друге стране, донекле су различите. Прва два закона проширују формулацију са „ко за себе или другога“, а доприносе здравственог или пензијског осигурања (које предвиђа КЗ РС) обухватају формулацијом „доприноси социјалног осигурања“.

За основни облик дјела у Федерацији је прописана казна затвора од шест мјесеци до пет година, а у Брчко Дистрикту новчана казна или казна затвора до три године. За тежи облик дјела (ст. 2) прописани су једнаки посебни минимум и посебни максимум: од једне до десет година, као и за најтежи облик (ст. 3) гдје је прописан само посебни минимум: најмање три године. Пошто није прописан посебни максимум, примјењује се општи, односно двадесет година затвора.

Кривични закони ФБиХ и БДБиХ, за постојање најтежег облика захтијевају да је „износ пореза чије се плаћање избјегава прелази 200.000 КМ“. Овдје је уочљива разлика у односу на КЗ РС, гдје је за најтежи облик нужно да наведени износ прелази 150.000 КМ. Даље, за најтежи облик могуће је казну изрећи у казним распонима: у

Републици Српској од три до петнаест година, а у Федерацији БиХ и Брчко Дистрикту од три до двадесет година.

Разлика постоји и у погледу могућности кажњавања за основни облик. Према рјешењу КЗ РС и КЗ БДБиХ, прописана је новчана казна или казна затвора до три године, а у КЗ ФБиХ казна затвора од шест мјесеци до пет година.²⁰

Наведене разлике из три кривична закона ваљан су основ за неколико питања. Чиме су се законодавци руководили приликом инкриминисања пореске утаје? Кривичноправна баштина простора на ком су закони донијети је иста. Да ли су се руководили принципом „различитост по сваку цијену“ или су рјешења преписивана са различитих страна.²¹ Познавање и примјену кривичних одредаба у домаћим условима свакако отежава њихова бројност и веома честе измјене и допуне закона. Притом, измјене нису праћене пречишћавањем законских текстова. Ако прихватимо да законодавци нису преписивали инострана законска рјешења, нити да им је намјера била инсистирање на различитости, већ да су овакви законодавни приступи израз различитих потреба сваког од три дијела територије БиХ, значи ли то да су оваква рјешења оправдала своју суштину? Изгледа да је тако, јер упркос бројним измјенама сваког од три кривична закона, разлике су задржане.

3. ПОРЕСКА УТАЈА ИЛИ ПРЕВАРА (КЗ БиХ, чл. 210)

Кривичним законом БиХ, чланом 210 предвиђено је кривично дјело Пореска утаја или превара:

1. Ко избјегне плаћање давања прописаних пореским законодавством Босне и Херцеговине, не пруживши захтијеване податке или пруживши лажне податке о својим опорезивим стеченим приходима или о другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање износа обавеза, а износ пореза чије се плаћање избјегава прелази износ од 10.000 КМ, казниће се казном затвора од шест мјесеци до пет година.
2. Казном из става 1 овог члана казниће се и ко у намјери да оствари право на поврат или кредит по основу индиректних по-

²⁰ Треба имати у виду да према општој одредби за кривична дјела учињена из користољубља новчана казна као споредна може бити изречена и кад није прописана законом, или кад је законом прописано да ће се учинилац казнити затвором или новчаном казном а суд као главну казну изрекне казну затвора (КЗ РС, чл. 31, ст. 2 и КЗ БиХ, чл. 41, ст. 4).

²¹ Босна и Херцеговина не представља изузетак, ова појава је присутна и у осталим републикама бивше СФРЈ, и уопште у тзв. „транзиционим земљама“.

реза прописаних пореским законодавством Босне и Херцеговине поднесе пореску пријаву неистинитог садржаја са исказаним износом за поврат или кредит индиректних пореза који прелази 10.000 КМ.

3. Ко почини кривично дјело из става 1 овог члана, а износ обавезе чије се плаћање избјегава прелази 50.000 КМ, или ко почини кривично дјело из става 2 овог члана, а исказани износ поврата или кредита по основу индиректних пореза прелази износ од 50.000 КМ, казниће се казном затвора од једне до десет година.
4. Ко почини кривично дјело из става 1 овог члана, а износ обавезе чије се плаћање избјегава прелази 200.000 КМ или ко почини кривично дјело из става 2 овог члана, а исказани износ поврата или кредита по основу индиректних пореза прелази износ од 200.000 КМ, казниће се казном затвора од најмање три године.

Пореска утаја или превара сврстана је у Главу XVIII КЗ БиХ – Кривична дјела против привреде и јединства тржишта те кривична дјела из области царина. Законодавац на нивоу БиХ, приликом формулације овог члана, на проширен начин је конституисао биће кривичног дјела, што је било неопходно имајући у виду да су индиректни порези²² (уз царине и акцизе) у искључивој надлежности БиХ.²³

Различитост у односу на остала три кривична закона видљива је и из самог назива дјела.

Од увођења овог дјела у домаће кривично законодавство, радња извршења је објашњавана као преварна дјелатност. Расправе о самосталности пореске утаје, њеном *sui generis* карактеру у односу на кривично дјело преваре, с једне, и схватања пореске утаје као једне врсте преваре, с друге стране, истицане су у вези са њеним сврставањем у одређену групу кривичних дјела. Како је основ сврставања кривичних дјела у групе заштитни објект, констатовано је да се њиме пружа заштита привредном систему државе. Иако је заступан став да је превара теже дјело од пореске утаје, наилази се на мишљење да би подеснији назив био пореска превара. По свему судећи, босанскохер-

²² Анализирајући порез на додату вриједност, Д. Поповић цитира Рехебринкову (*Reugebrink*) констатацију: „ПДВ је парадоксалан: (примењујући методу кредита) ПДВ је порез код којег су они који за себе верују да су ослобођени, у ствари опорезовани, а они који за себе верују да су опорезовани, у начелу су ослобођени... Ко год схвати значење овог неће имати проблема да разуме ПДВ.“ – Вид. Д. Поповић, 808.

²³ Закон о порезу на додату вриједност, *Службени гласник БиХ*, бр. 9/05, 35/05 и 100/08, Правилник о примјени Закона о порезу на додату вриједност, *Службени гласник БиХ*, бр. 93/05, 21/06, 60/06, 6/07, 100/07 и 35/08.

цеговачки законодавац је уважио ова схватања, а пореску утају или превару сврстао у Главну осамнаесту – Кривична дјела против привреде и јединства тржишта те кривична дјела из области царина.

Иако је у првобитном тексту КЗ БиХ назив дјела био Пореска утаја (формулисан истовјетно као у КЗ ФБиХ),²⁴ са формирањем управног органа на државном нивоу – Управа за индиректно/неизравно опорезивање, и стављањем у њену искључиву надлежност индиректних пореза, царина и акциза, постојећу инкриминацију било је потребно прилагодити, што је учињено измјенама и допунама КЗ БиХ.²⁵ Кривично дјело пореске утаје или преваре има два основна облика и по два тежа и по два најтежа облика.

Ставом првим, инкримисано је непружање захтијеваних података или пружање лажних података о стеченим опорезивим приходима или о другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање износа обавеза, а износ пореза чије се плаћање избјегава прелази износ од 10.000 КМ. У погледу радње извршења, субјекта, објекта, времена извршења, објективног услова кажњивости, важи све већ речено. У погледу кажњавања за основни облик, прописана је казна затвора од шест мјесеци до пет година. Дакле, КЗ БиХ и КЗ ФБиХ на истовјетан начин одређују како диспозицију, тако и санкцију првог основног облика.

За други основни облик (ст. 2) прописана је казна са истим посебним минимумом и максимумом. Овдје је радња другачије одређена. Субјективни елемент бића кривичног дјела је намјера (која не мора бити остварена – нужно је да постоји), из чега произлази да је једини облик кривице директни умишљај. „Ко у намјери да оствари право на поврат²⁶ или кредит по основу индиректних пореза прописаних пореским законодавством Босне и Херцеговине поднесе пореску пријаву неистинитог садржаја са исказаним износом за поврат или кредит индиректних пореза који прелази 10.000 КМ.“ За разлику од првог основног облика гдје радња може бити остварена чињењем или нечињењем, за овај облик је једини могући начин чињење, односно

²⁴ Упор. М. Babić *et. al.*, 690. и М. Babić *et al.*, *Komentari krivičnih / kaznenih zakona u Bosni i Hercegovini*, Knjiga II, Savjet/Vijeće Evrope i Evropska komisija, Sarajevo 2005, 1132.

²⁵ Законом и измјенама и допунама Кривичног закона Босне и Херцеговине, *Службени гласник БиХ*, бр. 8/10, поред измјене дотадашње Пореске утаје, инкриминисани су и Недопуштен промет акцизних производа (чл. 210а), Недопуштено складиштење робе (210б), а измијењен је и законски опис кривичног дјела Неплаћање пореза (чл. 211).

²⁶ Поврат ПДВ-а регулисан је чл. 52–54 Закона о ПДВ-у, и чл. 89–105 Правилника о примјени овог закона.

радња се остварује подношењем пореске пријаве неистинитог садржаја. „Подношење“ се врши у намјери остварења права на поврат или кредит по основу индиректних пореза. Дјело је довршено самим подношењем пријаве неистинитог садржаја уз постојање наведене намјере. Ријеч је о дјелатносном кривичном дјелу, не тражи се наступање посљедице нити је она садржана у законском опису. Износ од 10.000 КМ је објективни услов кажњивости и ту важи све претходно речено.

Ставом 3, предвиђени су тежи облици дјела (из ст. 1 и 2). Разлика у односу на основне облике је у висини износа чије се плаћање избјегава, односно који је исказан у поднесеној пореској пријави за поврат или кредит индиректних пореза, и код овог облика износ прелази 50.000 КМ. За овај облик прописана је казна затвора од једне до десет година.

У ставу 4, прописују се најтежи облици кривичног дјела пореске утаје или преваре. Износи чије се плаћање избјегава, односно износи исказани у пореској пријави за поврат или кредит индиректних пореза прелазе 200.000 КМ. За најтеже облике прописана је казна затвора од најмање три године.

И овдје треба узети да су новчани износи предвиђени тежим и најтежим облицима (50.000 и 200.000 КМ) конститутивна обиљежја бића кривичног дјела. Уосталом, код другог облика радње извршења није спорно постојање свијести о неистинито исказаном садржају пореске пријаве и висини износа садржаног у њој.

Првобитно, уз пореску утају, као самостално кривично дјело било је инкриминисано неплаћање пореза (чл. 211 КЗ БиХ) формулисано на сљедећи начин: „Лице које не плати пореске обавезе у складу са пореским законодавством Босне и Херцеговине, казниће се новчаном казном или казном затвора до три године“. Овој инкриминацији упућиване су оправдане критике,²⁷ усмјерене ка њеној неодређености и нејасном разграничењу са дјелом пореске утаје. Измјенама и допунама КЗ БиХ измијењен је и члан 211 КЗ БиХ и њиме се сада инкриминише пренос или отуђење имовине, гашење привредног субјекта или на други начин онемогућавање наплате пријављеног пореза прописаног пореским законодавством Босне и Херцеговине, а износ обавезе чије се плаћање избјегава прелази одређени износ (за основни облик износ преко 50.000 КМ, тежи преко 100.000 и најтежи преко 200.000 КМ). За разлику од пореске утаје, код овог дјела законодавац је предвидио могућност ослобођења од казне (ст. 4) ако учинилац плати обавезе из 1, 2. и 3. става. Сада је јасно разграничена Пореска утаја или превара и Неплаћање пореза. Питање које се може поста-

²⁷ М. Babić *et al.*, (2005a), 695.

вити је следеће: Ако кривично дјело неплаћања пореза садрже КЗ БиХ и КЗ БДБиХ (чл. 267а), под коју инкриминацију ће бити подведен пренос или отуђење имовине, гашење привредног субјекта или на други начин онемогућавање наплате пријављеног пореза прописаног пореским законодавством Републике Српске и Федерације БиХ (преко одређеног износа), јер њихови кривични закони не прописују ову инкриминацију?

4. ЗАКЉУЧАК

Четири законодавца у Босни и Херцеговини су, сасвим извијесно, искористила могућност различитог конституисања кривичног дјела утаје пореза. Неки од њих су дјело смјестили у посебне главе пореских кривичних дјела. Различите диспозиције су праћене неједнаким могућностима кажњавања за дјело. Питања привредног система, његовог постојања и функционисања не могу бити ријешена одредбама кривичног закона. Стога, на констатацију да су законодавци доносили прописе у складу са својим овлашћењима нужно се надовезује питање стварних ефеката различитог законодавног приступа. Потребно је скренути пажњу на једно питање: Наиме, ако је основ кривице физичких лица субјективни однос учиниоца према дјелу, на основу чега му друштво упућује пријекор (са свим што такво одређење подразумијева), а кривица правног лица не искључује кривицу физичких односно одговорних лица за учињено кривично дјело, зашто је пореска утаја кривично дјело које не наилази на општу осуду? Дојам да је заштитни објект удаљен, чини да се она схвата као лакши облик преваре. Обим њеног вршења је у директној зависности од обавеза које данашња држава намеће свом грађанину. Иако се средства прикупљена порезима (и другим истоврсним давањима) према дефиницији користе како за одржавање постојећег државног апарата, тако и за сврхе социјалног и општеинтересног карактера, тамна бројка када је у питању пореска утаја без сумње је висока. Не изненађује онда што се питања репресије и превенције, када је ријеч о овом дјелу неријетко посматрају са понешто другачијег становишта. То је погрешно. Пореска утаја је кривично дјело као и сва друга кривична дјела. И за пореску утају важе општи кривичноправни принципи. Принцип да нико не може задржати корист прибављену кривичним дјелом, у случају пореске утаје извијесно да има сасвим другачији практични и друштвени значај него у случају нпр. крађе. За постојање кривичног дјела није од значаја судбина утајеног износа, али са криминално-политичког и економско-политичког аспекта то је изузетно значајно питање. У случају да је окривљени проглашен кривим за пореску утају, а право на наплату застарело по прописима

управног права, дужност суда је да одузме имовинску корист прибављену извршењем дјела у висини износа утајеног пореза. Само обимно истраживање показало би стварну разлику између утврђених и наплаћених износа који су утајени. Овај износ није посљедица кривичног дјела, али у свјетлу ефикасности кривичног права и саме државе, у коначном има изузетан значај. Чини се извијесним да ће пореска давања и давања по основу доприноса у будућности расти. Изгледи да држава спољна дуговања и унутрашње потребе задовољава и из других извора не изгледају реално, бар у блиској будућности. Зато има смисла изнова постављати питања која се тичу пореске утаје и свих ефеката које ово дјело производи без обзира на то да ли домаћи законодавци за заштитини објект одређују привредни систем или област пореза, а диспозицију и санкцију формулишу на различите или истовјетне начине (све у границама малог привредног система Босне и Херцеговине). Кривично право је само један сегмент правног система државе. Операционализација његових одредаба улази у сферу како других дисциплина и наука, тако и различитих органа надлежних за његову примјену. Очигледно није сувишно изнова подсјећати законодавце на истине потврђене у кривичној теорији и пракси, а једна од њих је вишеструка штетност истрајавања у нетачном ставу да је за измјену друштене стварности и остварење заштитне функције кривичног права довољна измјена законске формулације.

ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

Библиографске референце

1. Babić, Miloš, Filipović, Ljiljana, Marković, Ivanka, Rajić, Zdravko, *Komentari krivičnih / kaznenih zakona u Bosni i Hercegovini*, knjiga I, Savjet / Vijeće Evrope i Evropska komisija, Sarajevo 2005;
2. Babić, Miloš, Filipović, Ljiljana, Marković, Ivanka, Rajić, Zdravko, *Komentari krivičnih / kaznenih zakona u Bosni i Hercegovini*, knjiga II, Savjet / Vijeće Evrope i Evropska komisija, Sarajevo 2005;
3. Вуковић, Миодраг, *Пореска утаја у полицијској и судској пракси*, Службени гласник, Београд 2009;
4. Milutinović, Milan, *Kriminalna politika*, Savremena administracija, Beograd 1984;
5. Perić, Obrad, „Poreska utaja“, *Zbornik radova Recueil des Travaux XX 1-3* (ur. S. Pihler), Pravni fakultet u Novom Sadu, Novi Sad 1986;

6. Popović, Dejan, *Nauka o porezima i poresko pravo*, Open Society Institute / Constitutional and Legislative Policy Institute, Budapest – Savremena administracija, Beograd 1997;
7. Стојановић, Зоран, *Коментар кривичног законика*, Службени гласник, Београд 2009.

Правни прописи

1. Кривични закон Босне и Херцеговине, *Службени гласник БиХ*, бр. 3/03, 32/03, 37/03, 54/04, 61/04, 30/05, 53/06, 55/06, 32/07 и 8/10;
2. Кривични закон Републике Српске, *Службени гласник РС*, бр. 49/03, 108/04, 37/06, 70/06 и 73/10;
3. Кривични закон Федерације Босне и Херцеговине, *Службене новине ФБиХ*, бр. 36/03, 37/03, 21/04, 69/04, 18/05, 42/10 и 42/11;
4. Кривични закон Брчко Дистрикта Босне и Херцеговине – пречишћени текст, *Службени гласник БД БиХ*, бр. 47/11 и 52/11.

Igor Petković
Faculty of Law,
University of East Sarajevo

TAX EVASION IN BOSNIA AND HERZEGOVINA LEGISLATION

Summary

Four legislator in Bosnia and Herzegovina incriminate tax evasion differently. Numerous responsibilities and blanket nature further complicates the understanding of tax evasion. Some questions traditionally accompany this offense and impose a comparison of positive solutions.

The aim of the work is to show, through analysis and comparison of positive local solutions, the importance of the crime of tax evasion and the need for a comprehensive study. Unlike many other crimes, tax evasion in current scientific and professional treatment has not received enough attention which would be proportionate to its importance.

Key words: *Tax evasion; Legislative competence; The effects.*