

Originalni naučni članak*

UDK 343.9.024:336.7(497.11)

Mirko Kulić **

Goran Milošević ***

Srđan Milašinović ***

Fiskalni kriminalitet u Srbiji ***

Rezime: Postoje raznovrsni oblici napada na fiskalne interese države koji, prema pozitivnom zakonodavstvu, dobijaju karakter krivičnih dela. U nekim državama prisutna je tendencija povećanja broja fiskalnih krivičnih dela, što je odraz sve većeg umnožavanja nezakonitih radnji s ciljem da se izbegne plaćanje fiskalnih prihoda. Promene u razvoju državnih finansija dovode i do promena u oblasti inkriminacija, tako što vremenom neke od njih odumiru, a druge nastaju. Ova pojava remeti raspodelu dohodka u odnosu na ciljeve koje društvo želi da ostvari. To stvara teškoće u vezi sa tačnim definisanjem veličina nužnih za određivanje ekonomske politike, odnosno za sprovođenje odgovarajućih privrednih mera i instrumenata. Ona smanjuje, u nekim slučajevima čak drastično, prihode državnog fiskusa. Osim toga, pošto ova pojava prožima celokupnu ekonomiju, ona sprečava nosioce ekonomske politike da imaju tačnu sliku o tome šta se događa u nacionalnoj privredi. Fiskalni kriminalitet predstavlja fenomen koji ima raznovrsne posledice, kako na fiskalnom planu (jer u budžet ne pristižu planirana sredstva), tako i na socijalno-političkom (jer ugrožava princip horizontalne pravičnosti), a ponašanja koja su usmerena na to da se porez ne plati često narušavaju neke društvene vrednosti, što mora da povuče odgovarajuću reakciju - bilo na moralnom, bilo na pravnom terenu

Ključne reči: fiskalni kriminalitet, fiskalna krivična dela, fiskalni prihodi, državne finansije

Summary: There are various forms of attacks against the fiscal interests of the state, which, according to the current legislation, are gaining the character of criminal offences. In some states, there is a tendency of increase in number of fiscal criminal offences, which is the result of multiplication of illegal activities aiming at avoidance of payment of fiscal revenues. Changes in the development of state finances lead also to changes in the field of incriminations – over time some of them disappear and the others emerge. This phenomenon disturbs the allocation of revenues in relation to the goals set by the society. This creates difficulties in accurate defining of economic sizes necessary for determining the economic policy, that is, for implementing the adequate economic

* Rad je primljen 20.9. 2011. godine i na zahtev recenzenata, bio je jednom na reviziji kod autora

** Megatrend Univerzitet, Fakultet za poslovne studije, Beograd, mirkokulic@hotmail.com

*** Kriminalističko policijska akademija, Beograd

*** Ovaj rad je rezultat naučnoistraživačkog projekta pod nazivom "Razvoj institucionalnih kapaciteta, standarda i procedura za suproavljanje organizovanom kriminalu i terorizmu u uslovima međunarodnih integracija". Projekat finansira Ministarstvo prosvete i nauke Republike Srbije (br. 179045), a realizuje Kriminalističko-policijska akademija u Beogradu (2011-2014).

measures and instruments. It reduces, in some cases even drastically, the state revenues. Besides, given that this phenomenon pervades the entire economy, it prevents bearers of the economic policy from getting the accurate picture of what is happening in the national economy. Fiscal crime is a phenomenon that has various consequences, both on the fiscal plan (because planned resources do not arrive in the budget) and the socio-political plan (because it violates the principle of horizontal equity), and behaviors that are directed towards the avoidance of tax payment often violate some social values, which must cause an appropriate reaction - either on moral or legal grounds.

Keywords: fiscal crime, fiscal criminal offences, fiscal revenues, state finances.

1. UVOD

O fiskalnom kriminalitetu može se govoriti kao vidu privrednog kriminaliteta. To je segment privrednog kriminaliteta kojim se ugrožavaju državne finansije. Ovaj kriminalitet nastaje u vezi s postojanjem fiskalnog prava.

U krivičnim zakonodavstvima pojedinih država postoje određene razlike u određivanju obeležja fiskalni krivičnih dela. Međutim, njihov osnovni cilj je isti – pretnja sankcijom onima koji bi izbegavali da nadležnim organima prijavljuju podatke ili činjenice koje su od značaja za utvrđivanje njihovih poreskih ili drugih fiskalnih obaveza, odnosno koji bi prezentirali lažne podatke o tim činjenicama u cilju potpunog ili delimičnog izbegavanja ispunjavanja takvih obaveza.

Fiskalna krivična dela se mogu definisati kao nezakonite radnje koje su u vezi s izbegavanjem plaćanja poreza i drugih dažbina. Ona su utvrđena zakonom, a kao moguću posledicu imaju potpuno ili delimično izbegavanje plaćanja poreza i drugih dažbina, sačinjavanje ili podnošenje falsifikovanog dokumenta od značaja za oporezivanje, ugrožavanje naplate fiskalnih obaveza i fiskalne kontrole, kao i nedozvoljen promet proizvoda i usluga.

Prisustvo raznih negativnih uticaja u Srbiji, kao i u drugim zemljama u tranziciji, proizvelo je poremećaj u funkcionisanju državnih institucija, što je stvorilo atmosferu unutar koje se nužno rađaju razni oblici kriminaliteta, pa i fiskalnog. U težnji za novim načinom života, za ubrzanim stvaranjem profita i lakom zaradom, obavljaju se raznovrsne aktivnosti, među kojima centralno mesto zauzimaju razni špekulantsko-profiterski poslovi. Pri njihovom obavljanju nastoji se da se izbegnu fiskalne obaveze, a sve u cilju bogaćenja i sticanja nezasluzenog profita.

2. UZROCI I USLOVI FISKALNOG KRIMINALITETA

1. Fiskalni kriminalitet ima svoju genezu, u krajnjoj liniji, u društvenim odnosima i strukturama na kojima počiva društvo. Uzroci fiskalnog kriminaliteta mogu biti: a) objektivnog i b) subjektivnog karaktera. Objektivni uzroci proističu iz društvene

sredine, i oni su nezavisni od fiskalnog obveznika, dok se uzroci subjektivne prirode nalaze u samoj ličnosti fiskalnog obveznika.

Najvažniji uzroci fiskalnog kriminaliteta u Srbiji su: 1) ukupno ekonomsko stanje; 2) visina fiskalnog opterećenja; 3) namena prikupljenih fiskalnih prihoda i 4) fiskalni moral (vidi /5/ str. 69).

- a. Ovaj vid kriminaliteta povezan je s ekonomskom situacijom u određenoj zemlji. On je posledica krize ekonomskog sistema i predstavlja metod akumulacije kapitala. Ukoliko je stanje u privredi neke zemlje stabilnije, to je manje razloga da fiskalni obveznici izbegavaju plaćanje obaveza. Kako u Srbiji već nekoliko godina vlada ekonomska kriza, to stvara povoljne uslove za izbegavanje plaćanja poreza i drugih dažbina.
- b. Step en ugroženosti fiskalnim kriminalitetom stoji u određenoj srazmeri s visinom opterećenja javnim prihodima. Rastom fiskalnog opterećenja pojavljuje se tendencija povećanja otpora plaćanju obaveza – poznata kao Gerlofov „zakon rastućeg otpora plaćanju poreza“. Što su zahvatanja države veća, to se fiskalni obveznici više opredeljuju za izbegavanje plaćanja obaveza, jer očekuju da neće biti otkriveni, a da će ekonomska korist koju budu na ovaj način ostvarili kompenzirati eventualne posledice koje mogu imati ako budu otkriveni. Visina fiskalnog opterećenja do određenog nivoa ima veoma mali uticaj na evaziju javnih prihoda, a kada opterećenje pređe određenu granicu, evazija progresivno raste.

Analiza najvažnijih, i za obračun fiskalnog opterećenja opredeljujućih javnih prihoda, pokazuje da Srbija ima umerene poreske stope. Stopa poreza na dobit pravnih lica u Srbiji iznosi 10%, i jedna je od najnižih u Evropi. Stope poreza na dohodak fizičkih lica u Srbiji kreću se od 10% do 20%, dok u zemljama Evropske unije one iznose izmenu 10% i 45%. Stope poreze na zarade i ostale prihode fizičkih lica u Srbiji niže su nego kod većine država Evropske unije. Stope doprinosa za obavezno socijalno osiguranje u Srbiji iznose 35,8%, dok, na primer, u Irskoj iznose 16,75%, a u Nemačkoj 41,9%. Opšta stopa poreza na dodatu vrednost u Srbiji iznosi 18%, i ona je ispod proseka koji imaju zemlje Evropske unije. Opterećenost maloprodajnih cena u Srbiji za dve najznačajnije grupe akciznih proizvoda (derivate nafte i duvanske predanevine) je niža od propisanog pravilima Unije.

Na osnovu prikazanih podataka, može se postaviti pitanje: kako je moguće da niske poreske stope stvaraju relativno visoko fiskalno opterećenje? Ovaj naizgled paradoksalni zaključak se, čini se može jednostavno objasniti. U Srbiji je, uprkos preduzetim merama još uvek prisutna siva ekonomija, znatno više nego u zemljama Evropske unije (vidi /7/ str. 15). Mnogobrojni podaci ukazuju da je u Srbiji siva ekonomija velika. Veliki iznosi novčanih sredstava i robe kreću se autohtonim tokovima, skoro potpuno bez mogućnosti direktnog uticaja

državnih organa, bez obzira što država nastoji da ostvari kontrolu nad tim tokovima.

- c. v) Obveznici nisu uvek spremni da priznaju obaveznost plaćanja javnih prihoda, objašnjavajući to svojim uverenjem da se prikupljeni fiskalni prihodi neracionalno troše ili da nisu pravilno raspoređeni. Razumljivo je da su fiskalni obveznici zainteresovani za trošenje prikupljenih prihoda. Ukoliko obveznici ne odobravaju način na koji se sredstva troše, to može usloviti povećanje evazije poreza. Ako se ovim sredstvima finansiraju javna dobra, za koja obveznik ima i lični interes (npr. izgradnja škola ili puteva) postojaće manji otpor prema plaćanju obaveza. Međutim, ako je namena sredstava nepoznata, ili se obveznik protivi toj nameni, postojaće veći otpor prema plaćanju obaveze.
- d. g) Na fiskalni kriminalitet u Srbiji utiču i promene sistema vrednosti, koje su praćene opštim padom morala. S tim u vezi, kriza morala i navike koje su ukorenjene, vrše pritisak i dovode do devijacija koje utiču da obveznici na razne načine izbegavaju plaćanje fiskalnih prihoda. Fiskalni moral čini deo ukupnog morala svakog pojedinog fiskalnog obveznika i njega određuje odnos obveznika prema fiskalnoj obavezi. Fiskalni moral je i deo ukupnog morala u društvu, i on se ogleda u odnosu društvene sredine prema fiskalnom obvezniku koji čini fiskalne delikte.

2. Kao uslovi fiskalnog kriminaliteta javljaju se: slabo organizovana preventivna borba protiv ove pojave, nedovoljna stručnost i opremljenost poreske i carinske administracije, nedovoljna razvijenost privrednog i pravnog sistema, odsustvo mobilizacije i aktiviranja javnog mnjenja na suzbijanju ove pojave, česte izmene fiskalnih propisa i njihova nejasnoća, neadekvatno kažnjavanje lica koja vrše fiskalni kriminalitet i sl. U pitanju su činioци koji predstavljaju efikasna preventivna sredstva za suzbijanje ove pojave, pa odsustvo njihovog delovanja predstavlja pogodnost za utaju fiskalnih prihoda.

3. METODIKA OTKRIVANJA I RASVETLJAVANJA FISKALNOG KRIMINALITETA

1. Države obrazuju posebne organe koji preduzimaju razne represivne i preventivne mere u borbi protiv utaje javnih prihoda. U Srbiji to je poreska policija. Ovi organi ovlašćeni su da otkrivaju fiskalna krivična dela i njihove izvršioce i da protiv njih podnose krivične i druge prijave i da preduzimaju druge propisane mere.

Aktivnosti na otkrivanju ovog kriminaliteta zasnivaju se na pravilima kriminalističke taktike i metodike, koja važe za otkrivanje krivičnih dela u oblasti privrednog kriminaliteta. Najvažniju ulogu u otkrivanju fiskalnog kriminaliteta imaju poreski i carinski organi. Međutim, ovi organi nisu u stanju da potpuno samostalno odgovore ovom složenom zadatku, te je u pojedinim fazama otkrivanja ovog kriminaliteta neophodno učešće i drugih organa. Prema tome, složenost ovog vida kriminaliteta nameće potrebu da se u borbu protiv njega, pored poreskih i carinskih organa, uključe i drugi državni organi, a naročito organi unutrašnjih poslova i tužilaštvo.

Fiskalni kriminalitet vrši se prikriveno, pri čemu izvršioци pokazuju visok stepen profesionalizma i veštinu u vezi s usložavanjem metoda izvršenja i uklanjanjem tragova krivičnih dela. Zato aktivnosti organa otkrivanja moraju da budu usmerene u pravcu prikupljanja početnih saznanja i činjenica koje ukazuju na postojanje fiskalnog krivičnog dela, a zatim u pravcu otkrivanja, obezbeđenja i fiksiranja tragova i predmeta krivičnog dela, kao i drugih dokaza.

Organi otkrivanja treba da izaberu metod i sredstva kojima bi se u fazi otkrivanja obezbedio dotok početnih informacija, i to sve u skladu sa zakonskim ovlašćenjima. Pri izboru metoda i sredstava polazi se od postavljenih pretpostavki, na osnovu kojih se usmeravaju aktivnosti organa otkrivanja. Od značaja je procena stanja ugroženosti ovim oblikom kriminaliteta u pojedinim oblastima, koja se zasniva na poznavanju svih kriminogenih faktora koji dovode do fiskalnih krivičnih dela. Preduslov pravilne procene je dobro poznavanje finansijskog prava, računovodstva, ekonomije, bankarstva, deviznog i spoljnotrgovinskog poslovanja, kao i drugih oblasti. Dobrom procenom mogu se definisati pravci u kojima će se usmeriti operativne aktivnosti. Deo tih aktivnosti predstavlja prikupljanje, selekcija i kombinovanje informacija koje se dobijaju iz različitih izvora. Izvori iz kojih se mogu dobiti informacije su: poreska i carinska kontrola, obaveštenja građana, prijave državnih organa i privrednih društava, operativne veze, primena indicijalnih metoda, primena operativno-tehničkih sredstava, rad na razjašnjavanju konkretnih slučajeva, obaveštenja Interpola, sredstva javnog informisanja, javno pogovaranje, kao i anonimne i pseudonimne prijave. Korišćenje ovih izvora vrši se prema uslovima svakog konkretnog slučaja, a ne prema unapred predviđenom obrascu.

Fiskalna krivična dela najčešće se otkrivaju u toku postupka kontrole koju u skladu sa zakonom sprovode poreski i carinski organi. Oni su dužni da o nađenom stanju u toku kontrole sačine zapisnik, koji predstavlja dokazno sredstvo pri dokazivanju krivičnog dela.

Za otkrivanje fiskalnih krivičnih dela mogu se koristiti operativne veze. To mogu da budu ona lica koja po svom položaju, stručnosti, funkciji, ili drugim osobinama, mogu da uoče tragove i druge činjenice koje su od značaja za otkrivanje ovih dela.

Tragovi fiskalnog kriminaliteta smišljeno se uklanjaju i kamufliraju. Zato je korisna stalna primena indicijalne metode. Kod ove metode polazi se od uočljivih činjenica, za koje se smatra da odražavaju ekonomsku snagu obveznika fiskalnih prihoda. Drugim rečima, polazi se od činjenica koje predstavljaju indicije

luksuznog životnog stila obveznika. Ovom metodom vrši se analitička procena i provera spoljnih manifestacija koje ukazuju na mogućnost da se radi o fiskalnom krivičnom delu.

Važnu ulogu ima primena kriminalističko-tehničkih sredstava i pomagala, naročito onih kojima se vrši audio-vizuelna opservacija i registracija. Ovim sredstvima mogu se obezbeđivati odgovarajući dokazi, pri čemu se mogu saznati neke činjenice do kojih se na drugi način ne bi moglo doći.

Pri otkrivanju krijumčarenja važno je otkrivanje krijumčarskih centara, njihovih organizatora, kanala, punktova koji prihvataju i distribuiraju krijumčarenu robu, mrežu posrednika i preprodavaca, utvrđivanje uloge svakog učesnika, utvrđivanje porekla robe, njene nabavne i prodajne cene, kao i pronalaženje zaliha.

Organi koji otkrivaju fiskalna krivična dela treba da vrše proveru verodostojnosti prikupljenih podataka i obaveštenja. Kada se stekne utisak da postoje osnovi sumnje da se radi o fiskalnom krivičnom delu, vrši se kriminalistička obrada, u okviru koje se preduzimaju operativno-taktičke mere i istražne radnje. Cilj ove faze je da se obezbedi dovoljno kvalitetnih informacija za započinjanje krivičnog postupka. Zato kriminalistička obrada treba da bude planski organizovana. Posebna pažnja se posvećuje postavljanju verzija o načinu izvršenja krivičnog dela i nosiocima dokaznih informacija, a sve u cilju obezbeđivanja materijalnih tragova. Neophodno je izvršiti uvid u poslovnu dokumentaciju, finansijske izveštaje i poreske prijave, a po potrebi, odrediti odgovarajuća veštačenja.

2. Da bi se bolje sagledao fiskalni kriminalitet potrebno je proučiti podatke o broju osuđenih lica i izrečenim sankcijama za fiskalna krivična dela. Zato dajemo (vidi tabelu br. 1) pregled broja osuđenih lica u Srbiji za najvažnije fiskalno krivično delo – poresku utaju iz člana 229. Krivičnog zakonika za period od 2003. do 2010. godine (vidi /8/ str. 2-10).

Tabela 1 Pregled broja osuđenih lica u Srbiji za krivično delo poreske utaje u periodu 2003-2010

Godina	Broj osuđenih lica		Zatvor						
	svega	žene	svega	od 2-3 godine	od 1-2 godine	od 6-12 meseci	od 3-6 meseci	od 2-3 meseca	do 2 meseca
2003	41	9	11	-	-	1	2	8	-
2004	24	4	6	-	-	-	2	3	1
2005	13	1	5	-	-	-	2	3	-
2006	102	11	12	-	-	-	8	3	1
2007	193	27	29	-	2	10	12	2	3
2008	279	25	38	1	9	9	11	6	2
2009	293	43	49	2	9	15	14	8	1
2010	119	-	17	-	-	-	-	-	-

Iz priloženog pregleda se uočava da je mali broj osuđenih lica za ovo krivično delo, kao i da je kaznena politika bila blaga. U posmatranom periodu za krivično delo poreske utaje u Srbiji osuđeno je 1064 lica, od kojih je kaznom zatvora

osuđeno 167 lica. U periodu od 2003 do 2009 godine kaznom zatvora osuđeno je 150 lica i to: 3 lica kaznom zatvora od dve do tri godine, 20 lica kaznom zatvora od jedne do dve godine, 35 lica kaznom zatvora od šest do dvanaest meseci, 51 lice kaznom zatvora od tri do šest meseci, 33 lica kaznom zatvora od dva do tri meseca i 8 lica kaznom zatvora do dva meseca.

3. U nekim državama susreće se fiskalna amnestija. To je akt države kojim se lica koja su se bavila fiskalnim kriminalitetom oslobađaju od gonjenja, ili se potpuno ili delimično oslobađaju od izvršenja kazne, ili im se zamenjuje izrečena kazna blažom kaznom, ili se ukidaju pravne posledice osude. Fiskalna amnestija obično se primenjuje na sva lica koja su se bavila utajom fiskalnih prihoda, koja je prethodila nekim većim promenama u fiskalnom sistemu, čime se žele stimulisati obveznici da izmene svoj odnos prema fiskalnoj obavezi. U ovoj amnestiji mnogi vide meru države kojom se nagrađuju izvršiocima ovog kriminaliteta, što negativno utiče na stav obveznika prema svojoj fiskalnoj obavezi (vidi /3/ str. 86).

4. POJAVNI OBLICI FISKALNOG KRIMINALITETA

1. U praksi se susreću najrazličitiji pojavni oblici fiskalnog kriminaliteta. Postoje različita sredstva i putevi za izvršenje fiskalnih krivičnih dela. Poznavanje načina njihovog izvršenja potrebno je da bi se efikasno preduzimale mere od strane nadležnih organa u cilju suzbijanja tih dela. Ovi načini se brzo menjaju i teško otkrivaju. Područje utaje fiskalnih prihoda je veoma široko i pokriva sve momente koji se mogu označiti kao prilika da se ovi prihodi izbegnu. Ovaj kriminalitet prisutan je u svim oblicima privređivanja. Teško je odrediti koja se vrsta fiskalnih prihoda najčešće izbegava.

Oblast prometa robe i usluga je najugroženija oblast privrede ovim kriminalitetom. Ostvarenju bolje pozicije na tržištu sve je podređeno. Smanjenje cene proizvoda znatno poboljšava poziciju na tržištu. Cena proizvoda se može smanjiti i isključenjem iz nje dažbina koje se na taj proizvod odnose (porez na dodatu vrednost, akciza, carina, taksa, deo poreza na dobit, odnosno dohodak koji se ostvari prodajom tog proizvoda i dr.). Da bi poboljšali svoj položaj na tržištu, obveznici često pri formiranju cena ne vrše ukalkulisavanje ovih obaveza.

Mogućnost za krijumčarenje je veća što je veličina oporezivih proizvoda manja, a njihova vrednost veća. Isto važi i za proizvode koji su manje podložni kvarenju i što su pogodniji za transportovanje. Najčešće se krijumčare predmeti od plemenitih metala, dragog kamenja, kafa, duvanske prerađevine, opojne droge, oružje, parfemi, razni ukrasni i odevni predmeti, i slično. U stalnom su nastajanju novi oblici krijumčarenja, novi kanali distribuiranja robe i nove poslovne veze, a sve sa krajnjim ciljem da se izbegne plaćanje fiskalnih prihoda. Poslednjih decenija značajno je proširena mogućnost krijumčarenja masovnom upotrebom aviona, helikoptera, podmornica, motornih čamaca, automobila i drugih tehničkih

sredstava. Svakim danom se povećavaju brzina i manevarske sposobnosti ovih sredstava.

2. Sa izbegavanjem plaćanja javnih prihoda suočavaju se i zemlje Evropske unije, naročito kada je u pitanju plaćanje poreza na dodatu vrednost. Pre 1992. godine neprijavljeni uvoz u ove zemlje bio je jedino moguć krijumčarenjem preko granice. Posle ukidanja graničnih kontrola i početka primene zajedničkog prelaznog sistema poreza na dodatu vrednost, a budući da još uvek nije izvršena harmonizacija visine poreskih stopa u zemljama - članicama, pojavili su se novi oblici utaje ove vrste poreza. Dosadašnja iskustva su pokazala da rešenja prelaznog sistema poreza na dodatu vrednost sadrže brojne mogućnosti za vršenje poreske utaje prilikom prometa robe iz jedne u drugu zemlju u okviru Unije. Nabavka proizvoda iz druge zemlje se oporezuje, dok isporuka proizvoda u drugu zemlju daje pravo na umanjenje poreske obaveze za iznos plaćenog poreza na dodatu vrednost. U ovoj situaciji utaja poreza se javlja kada se izbegava plaćanje poreza na dodatu vrednost na nabavke proizvoda u jednoj zemlji u kojoj su niže poreske stope ili su te isporuke oslobođene plaćanja poreza na dodatu vrednost, kao i u slučaju fiktivnih isporuka iz druge zemlje. Utaja poreza na dodatu vrednost je moguća kada se ne prijavi nabavka proizvoda iz druge zemlje - članice, odnosno kada kupac nabavke proizvoda iz druge zemlje - članice ne evidentira i ne prikazuje u svojoj poreskoj prijavi. Kada su stope poreza na dodatu vrednost u jednoj zemlji za neki proizvod niže u odnosu na drugu zemlju, taj proizvod se kupuje u zemlji - članici po nižoj stopi a nabavka tog proizvoda se prijavljuje kao da je izvršena od domaćeg prodavca. Na taj način poreski obveznik - kupac stiče pravo na umanjenje svoje poreske obaveze za iznos prijavljenog, navodno plaćenog, poreza na dodatu vrednost po višoj stopi. Izbegavanje plaćanja poreza na dodatu vrednost u okviru Evropske unije vrši se i pri ostvarenju prava na povraćaj navodno plaćenog poreza po višim poreskim stopama za fiktivnu isporuku proizvoda u drugu zemlju - članicu. Otkrivanje prikazanih oblika utaje poreza na dodatu vrednost je otežano kada poreski obveznik - kupac iz druge zemlje prikaže da je proizvode isporučio u treću zemlju van Evropske unije (vidi /4/ str. 39-41).

3. Analizom pravosnažno okončanih predmeta s područja Apelacionog suda u Beogradu iz 2010. i 2011. godine, došli smo do zaključka da postoje raznovrsni modaliteti vršenja fiskalnog kriminaliteta. Navešćemo karakteristične primere.

- a. Presudom Apelacionog suda u Beogradu KŽ1 2827/10 od 30. septembra 2010. godine, kojom je preinačena presuda Opštinskog suda u Majdanpeku K.br.180/09 od 27. novembra 2009. godine, okrivljeno je odgovorno lice u samostalnoj trgovinskoj radnji, zato što je radnja prometovala robu u vrednosti od 1.468.999,41 dinara (15.463,14 €), tako što je okrivljeni uzimao robu za sopstvene potrebe, davao je na veresiju i prodavao bez evidentiranja preko fiskalne kase i u poslovnim knjigama, čime je izbegnuto plaćanje poreza na dodatu vrednost u iznosu od 171.066,23 dinara (1.800,00 €). Sud je okrivljenom izrekao uslovnu osudu tako što mu je utvrđena kazna zatvora u trajanju od dva meseca i

istoverмено je određeno da se utvrđena kazna neće izvršiti ukoliko okrivljeni u roku od jedne godine od dana pravosnažnosti presude ne izvrši novo krivično delo. Okrivljeni je osuđen i na novčanu kaznu u iznosu od 100.000,00 dinara (1.052,63 €).

- b. Presudom Prvog osnovnog suda u Beogradu K.br.11034/10 od 24. septembra 2010. godine okrivljeni, kao direktor preduzeća, oglašen je krivim za krivično delo poreske utaje iz člana 229. stav 2. u vezi stava 1. Krivičnog zakonika zato što je preduzeće u vremenskom periodu od 1. maja 2006. godine do 31. jula 2006. godine, lažno prikazalo nabavku dobara s iskazanim porezom na dodatnu vrednost s pravom na odbitak, koji je neosnovano iskoristilo kao prethodni porez, te je izbeglo plaćanje poreza na dodatnu vrednost u iznosu od 2.399.763,95 dinara (29.997,00 €), kao i što je u istom periodu sa tekućeg računa preduzeća izvršeno podizanje gotovih sredstava, koja je okrivljeni upotrebio za lične potrebe, pri čemu nije izvršen obračun i plaćanje poreza po odbitku u iznosu od 1.956.495,25 dinara (19.565,75 €). Sud je okrivljenom izrekao uslovnu osudu tako što mu je utvrđena kazna zatvora u trajanju od osam meseci i istoverмено je određeno da se utvrđena kazna neće izvršiti ukoliko okrivljeni u roku od tri godine od dana pravosnažnosti presude ne izvrši novo krivično delo. Okrivljeni je osuđen i na novčanu kaznu u iznosu od 100.000,00 dinara (1.052,63 €).
- c. Presudom Osnovnog suda u Požarevcu 50 K.1034/2010 od 12. novembra 2010. godine, okrivljeni je oglašen krivim za krivično delo poreske utaje iz člana 229. stav 1. Krivičnog zakonika, zato što u vremenskom periodu od 30. jula 2006. godine do 2. septembra 2008. godine, kao direktor preduzeća, nije prijavio činjenice koje su od uticaja za utvrđivanje poreskih obaveza, na taj način što:
- u poslovnim knjigama preduzeća nije evidentiran izvršen promet usluga kupcima po osnovu organizovanja svečanosti i svadbenih veselja u iznosu od 2.162.469,00 dinara (27.030,86 €), koji je isplaćen u gotovom novcu, na koji nije izvršen obračun i plaćanje poreza na dodatnu vrednost u iznosu od 216.246,00 dinara (2.703,00 €);
 - potom je primljeni novac u iznosu od 2.162.469,00 dinara (27.030,86 €) upotrebljen za isplate obaveza predizeća trećim licima koja nisu zaposlena u preduzeću, a koja imaju karakter dohotka fizičkih lica, na koji nije obračunat i plaćen porez po odbitku u iznosu od 594.274,24 dinara (7.428,41 €);
 - u poslovnim knjigama preduzeća za 2006. godinu nije evidentiran ukupan prihod u iznosu od 958.563,00 dinara (11.982,00 €), a za 2007. godinu u iznosu od 1.593.147,00

dinara (19.914,33 €), prikrivajući činjenice od značaja za utvrđivanje poreza na dobit pravnih lica, čime je izbegnuto plaćanje poreza na dobit za 2006. godinu u iznosu od 95.856,30 dinara (1.200,00 €), a za 2007. godinu u iznosu od 159.314,70 dinara (1.989,17 €). Sud je okrivljenom izrekao uslovnu osudu tako što mu je utvrđena kazna zatvora u trajanju od tri meseca i istovremeno je određeno da se utvrđena kazna neće izvršiti ukoliko okrivljeni u roku od jedne godine od dana pravosnažnosti presude ne izvrši novo krivično delo. Okrivljeni je osuđen i na novčanu kaznu u iznosu od 100.000,00 dinara (1.052,63 €).

- a. Presudom Osnovnog suda u Zaječaru 1.K-645/10 od 28. aprila 2010. godine okrivljeni, kao generalni direktor preduzeća, oglašen je krivim za krivično delo poreske utaje iz člana 229. stav 1. Krivičnog zakonika, zato što je preduzeće u vremenskom periodu od 27. jula 2007. godine do 31. avgusta 2008. godine, troškove za šest turističkih putovanja u poslovnim knjigama prikazalo kao isplatu zarada, na koje nije obračunat i plaćen porez po odbitku u iznosu od 106.804,00 dinara (1.213,68 €) i doprinos za socijalno osiguranje u iznosu od 141.777,00 dinara (1.611,00 €). Sud je okrivljenom izrekao uslovnu osudu tako što mu je utvrđena kazna zatvora u trajanju od tri meseca i istovremeno je određeno da se utvrđena kazna neće izvršiti ukoliko okrivljeni u roku od jedne godine od dana pravosnažnosti presude ne izvrši novo krivično delo. Okrivljeni je osuđen i na novčanu kaznu u iznosu od 100.000,00 dinara (1.052,63 €) i izrečena mu je mera bezbednosti zabrane vršenja poziva, delatnosti i dužnosti, i to poslovne delatnosti, u roku od jedne godine od dana pravosnažnosti presude.
- b. Presudom Osnovnog suda u Valjevu K.br. 1078/10 od 23. marta 2010. godine, okrivljeni, kao vlasnik SZTR, oglašen je krivim za krivično delo poreske utaje iz člana 229. stav 2. u vezi stava 1. Krivičnog zakonika zato što nije obračunavao i plaćao porez na dodatu vrednost u iznosu od 2.414.239,00 dinara (25.413,00 €) (na promet robe koji je vršila SZTR, kao i zato što na zarade radnika nije obračunavao i plaćao porez po odbitku u iznosu od 4.203.687,29 dinara (42.354,60 €). Sud je okrivljenom izrekao kaznu zatvora u trajanju od osam meseci i novčanu kaznu u iznosu od 100.000,00 dinara (1.052,63 €).

5. SUZBIJANJE FISKALNOG KRIMINALITETA

1. Borba protiv fiskalnog kriminaliteta može biti efikasna samo ako je stalna, planska i zasnovana na naučnim dostignućima. Ova borba se mora voditi na

širem planu uz angažovanje svih društvenih činilaca, i to pre svega, na otklanjanju onih faktora koji prouzrokuju i uslovljavaju njeno postojanje. Značajnu ulogu ima blagovremeno otkrivanje ovih dela i efikasno gonjenje i presuđenje. Država mora da racionalno isplanira mere koje će u datom trenutku preduzeti. Delovanjem ustanova formalnog društvenog nadzora, ona nastoji da smanji kriminalitet. Do izražaja moraju doći operativnost, tehnička opremljenost, stručnost i specifičnost u organizaciji i metodu delovanja organa koji rade na otkrivanju ovih dela. Efikasno otkrivanje i publikovanje težih slučajeva ovih dela dalo bi pozitivne efekte na planu generalne prevencije. Pod generalnom prevencijom podrazumevamo opšte društvene mere sprečavanja kriminaliteta i odnosi se na opštedruštveni uticaj na sprečavanje i suzbijanje uzroka i uslova zločina (vidi /1/ str. 42-43). Usmerena je na socijalno-kulturni ambijent i sredinu, delovanjem pravnog sistema i etičkim normama na promenu društvenih odnosa i otklanjanje objektivnih uslova koji pogoduju pojavama kriminaliteta. Ona nije usmerena samo na poznate izvršioce krivičnih dela, već na sve stanovnike jedne države.

Borba protiv ovog kriminaliteta mora se voditi na terenu podizanja materijalne osnove društva do nivoa koji omogućava zadovoljenje materijalnih i duhovnih potreba građana i poboljšavanje ukupnih uslova života. Potrebno je raditi na podizanju svesti, izgradnji opšte kulture i stvaranju humanih odnosa u društvu. Ovaj kriminalitet, kao ni drugi, ne može se suzbiti samo represivnim merama, već je u tom pravcu neophodno voditi osmišljenu preventivnu aktivnost. Takođe, pravilnom kaznenom politikom može se uticati na smanjenje ovog kriminaliteta.

Da bi se suzbijao ovaj kriminalitet, preduzimaju se raznovrsne mere. Carinici i carinarnice se opremaju raznim tehničkim sredstvima za otkrivanje i sprečavanje krijumčarenja, sprovode se zaštitne mere na kopnu, vodi i u vazduhu radi otkrivanja krijumčara, prikupljaju se podaci o sumnjivim licima, obezbeđuje se saradnja carinskih i drugih kontrolnih organa i sl.

2. Za fiskalna krivična dela uvek su bile propisivane stroge sankcije. Frenk Kael smatra da visoke kazne za fiskalna krivična dela nisu pravedne. Politika zastrašivanja ljudi radi obezbeđivanja poslušnosti prema državi jednostavno nije ispravna, smatra ovaj autor. Zastrašivanje može da zataji, jer su fiskalni obveznici „racionalni“ protiv rizika i tačno informisani o rizicima koji se pojavljuju. Po ovom autoru, sankcije za fiskalna krivična dela treba da budu određene u kontekstu ostalih zakona i kaznene politike unutar zajednice. Ako se kazne ne uklapaju u stepenastu strukturu, tada i efikasnost kazne za određene tipove kriminaliteta može da zataji. Kael dalje smatra da ljudi rangiraju fiskalni kriminalitet negde između krađe bicikla i krađe kola. Zbog toga, teško da bi politika surovih kazni za malu sumu utaje javnih prihoda imala široku podršku, a kamoli da zaista počne da se primenjuje. Možda bi bilo prostora za povećanje kazni, ali zakonodavci treba da imaju na umu da neće moći mnogo da insistiraju na tome, a da ne iritiraju osećaj javnog mnjenja za ono što je ispravno i razumno. Ovaj autor navodi da javno mnjenje, u suštini, nije za visoke kazne za fiskalni kriminalitet (vidi /2/ str. 129, 149-151).

Mnoge okolnosti utiču na obveznike da ne plaćaju fiskalne obaveze. Na ovo utiče i stepen verovatnoće da li će obveznik biti otkriven. Ponašanje fiskalnog obveznika koji ne plaća obaveze zavisi i od ponašanja fiskalne vlasti. Među njima mogu vladati odnosi koji su zasnovani na konfliktu ili kooperativnosti. Frank Kael, govoreći o evaziji fiskalnih prihoda, navodi da varanje fiskalne vlasti od strane fiskalnih obveznika vidi kao „igru mačke i miša“ ili kao šahovsku partiju između fiskalne administracije i fiskalnih obveznika. Kada bi fiskalni obveznik igrao potez „ne varam“, fiskalna vlast bi igrala „ne istražujem“. Ali kada bi se znalo da fiskalna vlast neće povući potez „ne istražujem“, fiskalni obveznik bi voleo da pređe na stranu varanja. Država ima ulogu „vođe“ i fiskalni obveznici se postavljaju kao neposlušni sledbenici. Lukavi fiskalni obveznici budno prate ponašanje fiskalne vlasti i shodno tome odgovaraju (vidi /2/ str. 122-123). Oni neće prikazati svoj prihod ako procene da neće biti otkriveni.

U Srbiji se za suzbijanje ove pojave, pored mera krivične odgovornosti, preduzimaju i mere na poboljšanju organizacije službi koje rade na poslovima kontrole, utvrđivanja i naplate javnih prihoda. Postoji mišljenje da pojačana kontrola stoji u suprotnosti s principom da kontrolni organi ne uznemiravaju fiskalne obveznike. Protiv tog prigovora iznosi se stav da „časni ljudi ne treba da se boje žandarma“ (vidi /5/ str. 209).

6. ZAKLJUČAK

Fiskalni kriminalitet pretstavlja jedan od osnovnih uzroka velikog ekonomskog raslojavanja u Srbiji sa svim socijalnim i političkim posledicama koje to raslojavanje sa sobom donosi. On razjeda ekonomsku osnovu društva i uzrokuje poremećaje u socio-ekonomskom sistemu. Međutim, fiskalni kriminalitet nije specifičan samo Srbiji, već u manjoj ili većoj meri postoji u svim savremenim državama, bez obzira na razlike u društveno-ekonomskom ili političkom uređenju.

Poreski kriminalitet u svakoj državi remeti raspodelu dohotka u odnosu na ciljeve koje društvo želi da ostvari. Ova pojava, stvara teškoće u vezi sa tačnim definisanjem veličina nužnih za određivanje ekonomske politike, odnosno za sprovođenje odgovarajućih privrednih mera i instrumenata, što ima za posledicu nemogućnost da se u planiranom obimu ostavre mere i zadaci iz nadležnosti države.

Iako su stope pojedinih javnih prihoda u Srbiji umerene, zbog ukupne ekonomske situacije, većina obveznika nije u mogućnosti da uredno izmiruje fiskalne obaveze. Zato je potrebno izvršiti dogradnju fiskalnog sistema u pravcu prilagođavanja mera sistema ubiranja fiskalnih prihoda ekonomskoj sposobnosti obveznika, kao i u pravcu ublažavanja otpora prema obavezi plaćanja javnih dažbina, svođenjem tereta plaćanja obaveza u razumnije okvire, što se može postići širenjem osnovice na koje se obračunavaju i plaćaju javni prihodi i sniženjem njihovih stopa.

Fiskalni kriminalitet prisutan je u svim granama privrednog sistema. Nedovoljno izgrađen privredni sistem u Srbiji, uz nedovoljno uvažavanje ekonomskih zakonitosti, neprecizno regulisani odnosi, zatvorenost privrednih subjekata prema javnosti, nedovoljna stručnost i loš socijalni položaj zaposlenih u organima koji treba da otkrivaju fiskalni kriminalitet, pored ostalih uslova, posredno utiču na formu i sadržaj ovog kriminaliteta.

Istraživanja su pokazala da javnost ne smatra da izvršiocima fiskalnih krivičnih dela treba izricati prestroge sankcije. Ovakav stav posledica je rasprostranjenog shvatanja da se fiskalnim kriminalitetom građani neposredno ne oštećuju. Većina ispitanika smatra da za fiskalna krivična dela ne treba izricati oštrije kazne nego za krivično delo krađe. Sankcije za fiskalna krivična dela treba da odgovore svojoj svrsi u pogledu njihovog suzbijanja i da vaspitno utiču na učinioce da ubuduće ne čine ta krivična dela. Međutim, ma koliko kazneno zakonodavstvo bilo rigorozno, ono samo po sebi ne može da suzbije fiskalni kriminalitet.

Prisustvo fiskalnog kriminaliteta u Srbiji povezano je sa složenim društvenim procesima i transformacijama koje se ispoljavaju u menjanju društvene strukture, sistema institucija, načina života, shvatanja i vladanja. Analizom podataka o broju osuđenih lica za krivično delo poreske utaje, koje zauzima centralno mesto među fiskalnim krivičnim delima, za period 2003-2009. godina, kao i analizom pravosnažno okončanih predmeta s područja Apelacionog suda u Beogradu za period 2010-2011. godina, uočava se da je mali broj osuđenih lica za ovo delo, kao i da je kaznena politika bila blaga.

Politika suprotstavljanja ovoj pojavi mora, pored kaznene, da obuhvati i preventivnu dimenziju. Generalna prevencija kao vid psihološke prinude i odvratanja potencijalnih izvršilaca krivičnih dela od kriminalne radnje, slabi motivacione razloge za delikventno ponašanje. Upravo zato, u prevenciji fiskalnog kriminaliteta moraju da učestvuju svi društveni i državni organi, počev od porodice, obrazovnih institucija, društvene zajednice i zakonodavnih organa.

LITERATURA:

1. Aleksić, Ž., Škulić, M., Žarković, M. (2004). Leksikon kriminalistike. Beograd : Ž. Aleksić.
2. Cowell, F. A. (1990). Cheating the government: the economics of evasion. Cambridge, MA : MIT Press.
3. Kulić, M., (2010). Poreska krivična dela, Beograd: Fin-tax
4. Hrustić, H. (1998). Evropska unija : poreska utaja u zajedničkom sistemu poreza. Ekonomska politika, (2396), 39-41.
5. Milošević, G. (2006). Evazija poreza. Nauka, bezbednost, policija: časopis Kriminalističko-policijske akademije u Beogradu. 11(2), 61-77.

6. Perić, A. (1971). *Finansijska teorija i politika*. Beograd : Savremena administracija : Institut za ekonomska istraživanja.
7. Raičević, B., & Ranđelović, S. (2008). Analiza visine poreza u Srbiji. *Industrija*, 36(1), 1-16.
8. Bilten Republičkog zavoda za statistiku Republike Srbije – *Punoletni učinoci krivičnih dela - Prijave, optuženja i osude za 2003 – 2010*. godinu.