



# БЕЗБЕДНОСТ

ЧАСОПИС  
МИНИСТАРСТВА  
УНУТРАШЊИХ ПОСЛОВА  
РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

БЕОГРАД, година LXIV 3/2022

Проф. др Радосав РИСИМОВИЋ  
Криминалистичко-полицијски универзитет, Београд

ДОИ: 10.5937/bezbednost2203065R

УДК: 343.359.2(497.11)

336.22:172.1(497.11)

Прегледни научни рад

Примљен: 7. 11. 2022. године

Датум прихватања: 12. 12. 2022. године

## Намера као субјективни елемент кривичног дела пореске утаје<sup>10</sup>

*Апстракт:* Значај кривичног дела пореске утаје није пошребно посебно образлажити, јер произлази из значаја јавних прихода за функционисање модерног друштва. Остварење овог кривичног дела условљено је постојањем одређене намере учиниоца. Реч је о субјективном одележју дива пореске утаје коме у теорији кривичног права није посвећена заслужена пажња. За намеру учиниоца се у смислу овог кривичног дела везују бројне недоумице, чијем решавању ћемо покушати да допринесемо. Сигурно је како у појединим кривичним стварима ишврдити постојање намере учиниоца да избеине плаћање пореза. У раду ћемо анализирати судску праксу, стварове доктрине и указати на моћна решења ових проблема.

*Кључне речи:* намера, пореска утаја, умисљај, свесћ.

### Увод

Порези већ деценијама привлаче велику пажњу стручне и лаичке јавности. Предмет интересовања су висина пореза, порески саветници, пореске олакшице, повраћај пореза, избегавање плаћања пореза, пореске стопе, „порески рајеви”, ефекти опорезивања

---

<sup>10</sup> Овај рад је резултат реализовања научноистраживачког пројекта „Развој институционалних капацитета, стандарда и процедура за супротстављање организованом криминалу и тероризму у условима међународних интеграција” (бр. 179045), који финансира Министарство просвете, науке и технолошког развоја Републике Србије, а реализује Криминалистичко-полицијски универзитет.

и низ других тема повезаних са пореском политиком. С обзиром да је за сваку државу од великог значаја успешна наплата пореза, ради остварења тог циља се предузимају бројне превентивне и репресивне мере. Репресивне мере су прописивање пореских кривичних дела и прекршаја и гоњење учинилаца ових деликата. Основно пореско кривично дело у српском законодавству јесте пореска утаја (члан 225 КЗ). Наше истраживање биће усмерено на намеру избегавања плаћања пореза као субјективно обележје бића овог кривичног дела.

Тема рада није у довољној мери разматрана у теорији кривичног права. Осим тога, судска пракса се суочава са проблемима при утврђивању овог обележја бића пореске утаје. Судови по правилу у образложењима пресуда не наводе непосредне и посредне доказе који указују да је постојала намера учиниоца да избегне плаћање пореза. На пример, према пресуди Вишег суда у Чачку К. бр. 25/2014: „Имајући у виду да по издатим фактурама није остварен промет роба и услуга, оптужени су у погледу виности поступали са директним умишљајем, с обзиром да су били свесни радње и последице чије су извршење хтели, тј. били су свесни да давањем лажних података о законито стеченим приходима битним и релевантним за утврђивање пореске обавезе или њене висине и сачињавањем фалсификоване документације која је радња извршења овог кривичног дела, чије су извршење хтели, све чинили у намери да избегну плаћање прописаних пореза у износима утврђеним за сваког оптуженог као у изреци пресуде”. У већини пресуда се образлажу докази са којима се утврђује предузимање радње извршења кривичног дела пореске утаје, а затим се констатује постојање намере избегавања плаћања пореза. Да ли то значи да наши судови сматрају да је предузимање радње извршења пореске утаје само по себи довољно за закључак да постоји намера пореског обвезника да избегне плаћање пореза? Део рада биће посвећен утврђивању намере избегавања плаћања пореза код пореских саветника као саучесника у остварењу кривичног дела пореске утаје.

Циљ истраживања је давање одговора на бројна питања која се односе на утврђивање намере избегавања плаћања пореза код пореске утаје. При разматрању теме рада узећемо у обзир становишта теорије кривичног права и ставове судске праксе о предмету истраживања.

## Кривичноправни појам намере

Иако у језичком смислу појмови воље и намере имају исто значење, у психијатрији преовлађује мишљење да ове појмове треба разликовати. Истиче се да воља представља „способност или процес опредељивања за унапред замишљене и прихваћене циљеве” (Аћимовић, 1981: 82). С друге стране, намера је „унутрашњи аспект сваке вољне радње” који наглашава усмереност радње на постизање одређеног циља (Delić, 2016: 92-93). Циљ је промена или стање које учинилац жели да оствари вршећи кривично дело и постиже се наступањем последице дела (Аћимовић, 1981: 92). Намера је појмовно слична директном умишљају јер радња предузета са намером подразумева свест и вољу учиниоца о обележјима бића дела. Према једном мишљењу, намера је обележје бића кривичног дела које „претпоставља постојање умишљаја усмеравајући га на остварење одређеног циља” (Стојановић, 2013).

У теорији кривичног права постојање намере као субјективног елемента дела оправдава се становиштем да намера увећава могућност повреде заштићеног правног добра. Намера проузроковања забрањене последице сама по себи не ствара противправну опасност за правна добра и неће утицати да та опасност буде већа. На пример, лице А шаље у шуму лице Б (што је дозвољени ризик) у намери да га удари и убије гром. Радња лица А није противправна због намере да друго лице лиши живота. Међутим, ако лице А тражи од лица Б да прошета шумом у коју је поставио замке за животиње (што је недозвољени ризик), могућност наступања последице дела се увећава јер лице А има намеру да проузрокује смрт лица Б (Bermejo, 2017: 270).

Ипак, у судској пракси не постоји јединствено гледиште о намери као обележју бића дела. У појединим кривичним стварима судови заузимају став да је умишљај једино субјективно обележје кривичног дела које „обухвата свест о предузимању циљно опредељене радње извршења и вољу манифестовану у виду хтења или пристајања” (Делић, 2019: 89). Ово становиште се не може прихватити јер није у складу са начелом законитости. Из законског описа кривичних дела произлази да је намера поред умишљаја обележје бића дела субјективног карактера.

Код намере се свест и воља учиниоца у односу на последицу дела не односе само на непосредне последице, већ и на последице

које су стварни разлог предузимања радње, односно које учинилац стварно хоће да оствари. На пример, код пореске утаје непосредна последица је неплаћање пореза због нетачно унетих података у пореску пријаву, док се намера односи на хтење учиниоца да избегне плаћање пореза.

За постојање кривичног дела пореске утаје није од значаја да ли је учинилац у конкретном случају избегао да плати порез. Та околност може утицати искључиво на одмеравање казне. Према томе, кривично дело ће постојати иако учинилац није остварио свој циљ да не плати порез (Ђорђевић, Коларић, 2020: 131).

Намера код пореске утаје постоји од тренутка када је учинилац донео одлуку да избегне плаћање пореза. Међутим, она постаје кривичноправно релевантна тек у тренутку када постаје јасно да износ обавезе чије се плаћање избегава превазилази износ утврђен у закону (Bermejo, 2017: 282).

Према члану 225 КЗС намера учиниоца код пореске утаје подразумева намеру да „он или друго лице потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина”. Намера избегавања плаћања пореза је елемент овог кривичног дела и у упоредном праву. Кривични законик Шпаније у члану 305 прописује кривично дело пореске преваре, а субјективни елемент тог дела је намера преваре (*ánimo de defraudar*) коју треба разликовати од умишљаја учиниоца (*dolo*) (Bermejo, 2017: 270). Међутим, Перез сматра да умишљај учиниоца већ обухвата свест о дужности плаћања пореза и користи која се може остварити неплаћањем пореских обавеза, због чега овако схваћен појам намере постаје сувишан (Perez, 2013: 52).

У САД се под намером (*willfulness*) подразумева зао мотив, што указује да само занемаривање обавезе плаћања пореза није довољно за кривично гоњење учиниоца (Yochum, 1989: 225). Неплаћање пореза због тога што је обвезник заборавио да га плати или не зна да је дужан да плати порез на одређене приходе не представља кривично дело. На овом месту је потребно нагласити да се у америчкој судској пракси и литератури за намеру користе два термина: *intent* и *willfulness*. Први је субјективно обележје скоро свих кривичних дела и у овом раду ћемо га звати општом намером. Општа намера постоји уколико учинилац „вољно предузме радњу која конституише кривично дело” (Tigar, 1989: 527). Други појам је својствен

пореским кривичним делима и у овом раду ћемо га звати посебна намера. Уколико би појмови *willfulness* и *intent* били истоветни, порески обвезник у случају *Маргок* био би осуђен због намерног (*intentional*) одбијања да одговори на питања пореских службеника. Међутим, окривљени није осуђен јер је утврђено да недостаје зао мотив, с обзиром да је ускратио одговоре погрешно претпостављајући да има уставно право да одбије да одговара на питања (Shannon, 2000: 566-567). У америчкој литератури и судској пракси општеприхваћено је мишљење да ниједан појам није изазвао више конфузије и произвео више недоумица од посебне намере код пореске утаје (Kwon, 2015: 155; Tigar, 1989: 536). Анализа односа опште и посебне намере у америчкој теорији и пракси може бити од користи при разматрању односа умишљаја и намере код пореске утаје из члана 225 КЗС.

### **Утврђивање намере избегавања плаћања пореза у теорији и судској пракси**

Врховни суд је у пресуди *Чик њроџив САД* заузео став да је посебна намера услов постојања кривичног дела пореске утаје (Winings, 1993: 575). Џон Л. Чик је од 1973. године био професионални пилот који је након шест година рада у авио-компанији престао да подноси пореске пријаве, поднео велики број захтева за умањење пореза и у периоду од четири године (1981-1984) изјашњавао се у пореским пријавама као лице ослобођено плаћања пореза на доходак (Kwon, 2015: 168). Оптужен је за утају пореза која је као кривично дело прописана чланом 7201 Закона о интерним приходима (Knight, Knight, 1992: 202). У судском поступку који је уследио признао је да није подносио пореске пријаве. Чик је предузео горе наведене радње јер је био активан припадник покрета који се борио против плаћања пореза (Morrison, 1993: 196). Редовно је био учесник скупова на којима су говорили и правници који су заступали став да је плаћање пореза неуставно (Shannon, 2000: 567). Чикова одбрана се заснивала на тврдњи да је он искрено веровао да су све радње које је предузео сагласне праву, с обзиром да су порески прописи противуставни. Такође, у одбрани је истакао да зараде нису приход и да стога није био дужан да поднесе пореску пријаву у вези са приходима од зарада. Основни постулат његове одбране

је, између осталог, да радње које су наведене у оптужници нису предузете са намером да избегне плаћање пореза, а с обзиром да нема намере као обележја бића дела, искључена је пореска утаја (Stone, 1992: 225-226). Другим речима, лице које није дужно да плати порез не може имати намеру да избегне плаћање пореза.

У првостепеном поступку је осуђен јер по оцени суда његово искрено али неразумно уверење није основ за правну заблуду и не негира намеру у смислу пореске утаје (Kwon, 2015: 168). Према томе, субјективни основ правне заблуде који првостепени суд није прихватио јесте искрено уверење учиниоца да је оно што чини дозвољено. Објективни основ је разумна заблуда. Ако би разумна особа била свесна пореских обавеза, не би се могла искључити намера код пореске утаје. Ако би разумна особа била свесна неоснованости искреног уверења пореског обвезника, постојала би намера избегавања плаћања пореза. Заблуда учиниоца је разумна ако заиста постоји спор око тумачења нејасних пореских прописа, тј. ако није реч о пуком позивању на заблуду ради избегавања осуде. Уколико би разумна особа била у заблуди у погледу пореских обавеза не би постојала посебна намера код пореске утаје. Апелациони суд је потврдио првостепену пресуду (Knight, Knight, 1992: 202).

Врховни суд је, разматрајући случај *Чик*, пошао од сопственог становишта у случају *Мардок*, у коме је одређен појам посебне намере код пореских кривичних дела као „вољно и намерно (*intentional* – општа намера) кршење дужности које је учинилац био свестан” (Winings, 1993: 584). Свест о садржини пореских прописа не значи да учинилац треба детаљно да познаје поједине одредбе, већ да је, уопштено говорећи, свестан да крши те прописе. То значи да посебна намера постоји ако тужилац докаже да је окривљени био свестан да му порески прописи намећу одређене дужности и да намерно није поступио у складу са тим дужностима (Kwon, 2015: 163). Произлази да посебна намера неће постојати уколико окривљени: 1. није био свестан дужности плаћања пореза; 2. био је свестан дужности, али је у заблуди искрено веровао да поступа у складу са својом дужношћу. Тако је становиштем о посебној намери код пореске утаје Врховни суд дозволио позивање на правну заблуду код пореских кривичних дела.

Према ставу највише судске инстанце првостепени и апелациони суд су морали утврдити да ли је Чик био свестан своје ду-

жности да поднесе пореску пријаву и плати порез. Разумност погрешног уверења да није дужан да плати порез није од значаја за одговор на ово питање. Ако је учинилац био искрено уверен да није дужан да плати порез, искључена је његова посебна намера и треба донети ослобађајућу пресуду. Међутим, Врховни суд је заузео став да Чик није био у правној заблуди с обзиром да је наводно сматрао да су порески прописи противуставни, већ се једноставно није слагао са садржином тих прописа. Окривљени је тврдио да су порески прописи неуставни, што значи да је био свестан садржине тих прописа, што искључује правну заблуду и није релевантно за постојање намере избегавања плаћања пореза (Knight, Knight, 1992: 204). То практично значи да је Чик истицањем неуставности пореских одредби нанео штету својој одбрани. Пресуда је поништена. У поновљеном поступку Чик је осуђен, уз образложење да није искрено његово уверење да није дужан да плати порез јер зараде нису приходи (Kwon, 2015: 186).

Врховни суд је заузео став да због сложености пореских прописа учинилац може бити у заблуди у погледу забрањености свог дела (Stone, 1992: 231). На тај начин се ствара могућност да у САД правна заблуда о пореској утаји буде основана одбрана окривљеног, односно изузетак од традиционалног правног правила *ignorantia juris neminem excusat*. О овом проблему биће више речено у излагањима која предстоје.

Друго питање на које је суд дао одговор јесте да ли при утврђивању услова за примену правне заблуде, односно при утврђивању намере учиниоца, треба користити субјективни критеријум (искрено уверење) или објективни (разумно уверење). Став да је релевантан само субјективни критеријум може бити полазиште за расправу у нашој теорији, јер се при утврђивању отклоњивости правне заблуде према нашем законодавству користе објективни критеријум (предвидивост просечног човека – да ли је учинилац био дужан да зна садржину норме) и субјективни критеријум (предвидивост учиниоца – да ли је могао да зна садржину норме). Предност објективно-субјективне концепције отклоњивости правне заблуде јесте то што спречава могућност осуде лица које с обзиром на лична својства није могло да зна садржину спорног прописа, иако би просечан човек знао одредбу. Објективни показатељ отклоњивости спречава злоупотребе од стране окривљених који би често



у својој одбрани могли истицати да нису могли да знају садржину прописа. Отклоњивост правне заблуде у континенталном праву јесте тема која је детаљно разматрана у нашој теорији (Рисимовић, 2014: 66).

Упркос ставу Врховног суда америчка литература се изјаснила у прилог објективно-субјективној концепцији правне заблуде и намере избегавања плаћања пореза, истичући при томе бројне разлоге. Објективни показатељ правне заблуде спречава злоупотребе и стално позивање пореских обвезника на незнање садржине прописа; спречава се непотребно трошење ресурса судова и повећава њихова ефикасност; подстиче пореске обвезнике да упознају пореске прописе (Stone, 1992: 233); субјективна концепција подстиче пореске обвезнике да се не упознају са садржином пореских прописа, јер се познавање пореских прописа може користити против њих у судском поступку; упркос сложености појединих одређби концепт пореских прописа своди се на једноставну поруку – они који имају приходе морају платити порез; пореска управа чини напоре да поједностави пореске прописе и обвезницима пружи бесплатну правну помоћ; незнање треба казнити, а знање наградити (Winings, 1993: 602-602).

Дакле, окривљени се у кривичном поступку који је покренут због остварења кривичног дела пореске утаје може бранити позивањем на правну и стварну заблуду. Правна заблуда је заблуда о забрањености дела, док је стварна заблуда погрешна представа учиниоца о чињеницама које су обележја бића кривичног дела или о чињеницама које су услов за примену нужне одбране (Wilson, 2003: 253). Учиниоца је у правној заблуди уколико, на пример, није знао да је дужан да плати порез на капиталну добит, док је у стварној заблуди ако погрешно израчуна сопствене приходе приликом подношења пореске пријаве (Winings, 1993: 576).

У англосаксонском праву правна заблуда шкоди у складу са правним правилом *ignorantia juris nocet*. Основни разлог што правна заблуда шкоди јесте заштита општег интереса жртвовањем интереса појединца. Иако је јасно да у појединим случајевима учинилац није знао да је дело које чини забрањено, између правде према појединцу и заштите општих интереса предност је дата заштити заједнице (Winings, 1993: 577). Општи интерес је да се грађани у што већој мери упознају са кривичноправним нормама. Сходно томе,

Кард сматра да то што учинилац није свестан да је остварио кривично дело није од значаја за постојање дела (Card, 1988: 183).

За постојање дела потребно је предузимање инкриминисане радње (*actus reus*) и општа намера да се дело учини (*mens rea*). Међутим, као што је у овом раду већ речено, код појединих кривичних дела захтева се посебна намера као услов постојања дела (Winings, 1993: 577). То је поред сложености пореских прописа основни разлог што се учинилац пореске утаје може позвати на правну заблуду. Порески обвезници који су искрено веровали да нису дужни да плате одређени порез нису намерно (општа намера) кршили прописе, односно нису имали посебну намеру да избегну плаћање пореза. Слично решење је прихваћено у нашем законодавству: за постојање дела је неопходно да тужилац докаже умишљај учиниоца, али и да је порески обвезник намеравао да избегне плаћање пореза.

Као што је већ речено, у нашем законодавству дејство стварне и правне заблуде зависи од отклоњивости или неотклоњивости погрешне представе учиниоца. Према теорији кривице (*Shuldtheorie*) елементи кривице су умишљај и свест о противправности (Schünemann, 1980: 736). То значи да је кривица искључена уколико учинилац није знао да је његово дело забрањено, односно уколико није био свестан да је остварио кривично дело пореске утаје, под условом да је заблуда неотклоњива (Рисимовић, 2014: 58).

Може се дискутовати о разлозима што у САД правна заблуда представља основану одбрану окривљеног само код пореских кривичних дела. Сви грађани знају да имају обавезу плаћања пореза; сврха плаћања пореза је општепозната; грађани знају да надлежни органи контролишу плаћање пореза. Међутим, Врховни суд је заузео став да су порески прописи посебни у смислу примене правне заблуде, јер постоји потреба да се заштитити просечан грађанин због бројности и комплексности одредби које регулишу ову материју, што може довести до непознавања и неразумевања норми (Kwon, 2015: 156-157).

### **Пореско саветовање и намера избегавања плаћања пореза**

Уколико нису сигурни у значење неког пореског прописа обвезници се могу обратити за савет стручњацима. Ако не затраже

савет од експерта није оправдано позивање на правну заблуду. Нема сумње да се учинилац не може позвати на правну заблуду уколико затражи савет из области пореске материје од очигледно некомпетентног лица (Schünemann, 1980: 741). Можда је решење да искључиво савет од стране лиценцираног стручњака буде релевантан (Yochum, 1989: 235).

Постојаће намера избегавања плаћања пореза уколико савет даје лице које је правно образовано, али које очигледно без икаквог основа саветује пореског обвезника да није дужан да плати порез (Roxin, 2006: 954). Ослањање учиниоца на савет стручњака може бити довољно за доношење ослобађајуће пресуде само ако је „било стварног ослањања у доброј вери и ако се савет добија након предочавања свих чињеница на које се савет односи” (Yochum, 1989: 231).

Порески експерти који помогну учиниоцу да избегне плаћање пореза могу бити кривично гоњени због помагања у извршењу кривичног дела. Становиште да порески стручњаци давањем савета извршиоцу пореске утаје само раде свој посао није прихватљиво, јер би се на тај начин учешће експерата у остварењу овог дела толерисало и награђивало путем исплате хонорара (Вуковић, 2015: 50). Језичким тумачењем одредбе о помагању у нашем законодавству може се закључити да је инкриминисана свака радња којом се доприноси извршењу дела, укључујући радње у обављању професионалне делатности (Вуковић, 2015: 49). Ово мишљење је несумњиво исправно, јер је нелогично казнити лаика за пореску материју због савета извршиоцу како да избегне плаћање пореза, а одустати од гоњења банкара, адвоката или рачуновође.

Уколико је порески обвезник већ донео одлуку да оствари дело, експерт који га саветује о начину извршења је помагач. Ако порески обвезник још увек није одлучио да ли да оствари дело и о томе се консултује са стручњаком који га убеди да је то добра идеја, постојаће подстрекавање као облик саучесништва. Умишљај подстрекача мора обухватати свест и вољу да подстрекава, али и свест и вољу о обележјима бића кривичног дела пореске утаје које ће извршити његов клијент (Вуковић, 2016: 317). Ово правило о двоструком умишљају односи се и на помагање.

У упоредном праву порески саветници деценијама нису били гоњени због помагања или подстрекавања на извршење пореске

утаје, већ су због злоупотреба кажњавани одузимањем дозвола за рад (Илић-Попов, 2014: 26). Међутим, како је деведесетих година прошлог века у САД избегавање плаћања пореза узело маха, тужиоци су започињали гоњење не само извршилаца овог дела, већ и адвоката, рачуновођа и других пореских стручњака који су помагали у извршењу или наводили на извршење дела (Kwon, 2015: 156-157). Субјективни стандард „искрено уверен” је установљен да заштити невинне пореске обвезнике који погрешно сматрају да поступају у складу са законом, а не пореске експерте који су свесни да саветују обвезника да крши пореске прописе (Kwon, 2015: 184). У појединим случајевима покренути су кривични поступци искључиво против пореских саветника, и то најпознатијих адвокатских и рачуноводствених канцеларија у земљи, укључујући и оне које нису имале канцеларије на територији САД. То је довело до сузбијања пословања преко тзв. пореских рајева.

Овај начин унапређења ефикасности наплате пореза, односно сузбијања утаје пореза, сасвим је легитиман. Код утаје пореза пословањем преко „пореских рајева” допринос остварењу дела у виду помагања или подстрекавања од стране пореских саветника превазилази улогу коју има извршилац. Несумњиво је да је пословање преко „пореских рајева” широм света распрострањен начин избегавања плаћања пореза. Ефикасније је усмерити ресурсе и истрагу против адвокатске канцеларије која пружа услуге учиниоцима пореске утаје, него појединачно гонити десетине њених клијената (Schumacher, 2014: 513).

Закон о порезима Немачке у члану 370 став 3 тачка 6 прописује тежи облик кривичног дела пореске утаје који је остварен уколико учинилац за остварење дела „користи компанију из треће земље над којом може директно или посредно вршити контролу или сам или са повезаним лицима може имати одлучујући утицај, ако на тај начин прикрива чињенице релевантне за утврђивање пореза или на тај начин умањује висину пореза или стиче неоправдане пореске погодности”. Због тога што смо сведоци честих утаја пореза преко „пореских рајева”, мишљења смо да је сврсисходно у нашем законодавству прописати сличан тежи облик овог кривичног дела.

Потребно је са посебном пажњом утврдити намеру избегавања плаћања пореза као обележја бића пореске утаје, уколико је учинилац дела порески саветник. Разлог је врло једноставан – не

постоји јасна граница између легитимних и легалних савета које експерти дају пореским обвезницима и подстрекавања, односно помагања при извршењу кривичног дела. Није противправно: давати стручна мишљења или помоћи клијенту да добије пореске подстицаје; помоћи клијенту да минимализује пореске обавезе у складу са постојећим пореским прописима; саветовати пореске обвезнике о праву на ослобођење од плаћања пореза у складу са позитивним прописима или да инвестира у имовину на коју се порез плаћа по мањој стопи итд. (Ђокић, 2022: 14). Уколико порески обвезник у складу са прописима не плати порез или плати мањи износ пореза, не постоји намера избегавања плаћања пореза, односно пореска утаја (на пример, ослобођење од плаћања пореза или умањење пореза) (Вермејо, 2017: 281).

Међутим, фиктивне трансакције преко „пореских рајева” ради избегавања плаћања пореза представљају противправно дело. На пример, компанија регистрована на егзотичној дестинацији у којој учинилац има скривено власништво купи у „пореском рају” одређену робу и прода је фирми у власништву истог лица у нашој земљи, али по већој цени да би се у Србији на тај начин остварила мања добит на коју се плаћа мањи порез. Уз то, уколико је у конкретној кривичној ствари постојао двоструки умишљај пореског саветника, може се приступити утврђивању намере као још једног субјективног обележја бића пореске утаје. Намера избегавања плаћања пореза често је критеријум разликовања легалних радњи пореског обвезника и пореског саветника на једној страни, и кривичног дела пореске утаје на другој страни (Schumacher, 2014: 534). Кршење пореских прописа од стране пореских саветника може бити резултат непажње или погрешне калкулације висине пореза. У том случају радња учиниоца није кривичноправно релевантна. Али, ако суд утврди да је уз испуњеност других услова радња предузета у намери избегавања плаћања пореза, остварена је пореска утаја.

Проблем је што се при утврђивању намере избегавања плаћања пореза код просечног грађанина и експерта примењују исти стандарди. То је критиковано у теорији кривичног права јер експерти свакодневно тумаче пореске прописе и јасно је да их далеко боље познају од пореских обвезника. Истиче се да је због специфичних знања која поседују много вероватније да ће порески саветници,

а не грађани, злоупотребити двосмисленост, нејасноће и правне празнине појединих прописа (Kwon, 2015: 163). Врхунски адвокати, рачуновође и банкарски службеници врше трансакције у „пореским рајевима” које су толико сложене да их просечан човек не може разумети (Schumacher, 2014: 545). С друге стране, намеру је упркос одређеним тешкоћама знатно лакше доказати код пореског обвезника него код адвоката, јер примера ради, јасно је да зарада представља опорезиви приход. Прописи који регулишу права и дужности адвоката и однос адвоката и клијента су неодређенији. Стога је теже доказати да је адвокат „вољно и намерно кршио неку дужност које је био свестан.” (Kwon, 2015: 187). Према томе, спорно је да ли при доказивању намере избегавања плаћања пореза код пореских саветника треба користити посебне стандарде.

Ако овај проблем пренесемо на терен нашег права, чини нам се да су општа правила за утврђивање намере избегавања плаћања пореза од стране пореских саветника начелно иста, али да је теже доћи до посредних доказа који указују на ту намеру. Погрешно би било претпоставити намеру избегавања плаћања пореза само зато што је реч о лицима која добро познају пореске прописе. Уосталом, с обзиром на бројност, сложеност и бланкетни карактер пореских прописа, адвокати или банкарски могу погрешно тумачити пропис или га не познавати.

Према томе, не може се говорити о намери избегавања плаћања пореза уколико је учинилац предочио пореском саветнику све релевантне чињенице и затражио савет у вези са постојањем пореске обавезе или у вези са висином пореске обавезе, а затим следио његово стручно мишљење. Уколико савет није у складу са важећим пореским прописима, обвезник ће учинити противправно дело, али намера избегавања плаћања пореза као обележје бића пореске утаје не постоји.

Порески прописи су јасни јер то обезбеђује поступање пореских обвезника у складу са прописима. С друге стране, прописи су истовремено двосмислени јер то обезбеђује флексибилност судској пракси, односно спречава пореске обвезнике да користе правне празнине и тако избегавају плаћање пореза (Kwon, 2015: 177). То је један од разлога што правна заблуда и са њом повезана улога пореских саветника има велики значај у материји пореских прописа и пореских кривичних дела.

## Посредни докази који указују на намеру избегавања плаћања пореза

Утврђивање намере учиниоца код пореске утаје скопчано је са бројним тешкоћама. Ретки су случајеви у којима окривљени признају да нису платили или да су покушали да избегну плаћање пореза (Morrison, 1993: 214). Намера је повезана са стањем свести и вољом учиниоца. Стога је најчешће једино на основу посредних објективних показатеља могуће утврдити да ли у појединачним случајевима постоји намера као обележје бића дела (Knight, Knight, 1992: 198).

У теорији казненог права истиче се да је „доказивање намере код учиниоца прекршаја веома тешко, у ствари, у највећем броју случајева она се није могла утврдити егзактним и објективним доказним средствима” (Оташевић, Ђурђевић, 2019: 466). Према ауторима овог мишљења, учинилац дела своју одбрану увек може темељити на ставу да радњу извршења није предузео у намери која је обележје бића, уколико је то у конкретном случају могуће. Ипак, намера се код пореске утаје не може претпостављати, већ се мора доказати у сваком појединачном случају, упркос тешкоћама са којима ће се суочавати тужиоци и судови (Bermejo, 2017: 279).

Према судској пракси у САД износ неплаћеног пореза није показатељ намере учиниоца да избегне плаћање пореза (Yochum, 1989: 225). При утврђивању да ли постоји кривично дело пореске утаје, од висине неплаћеног пореза значајније је да ли је остварен субјективни елемент дела (Bermejo, 2017: 270). Грешком, незнањем или погрешним тумачењем прописа порески обвезник може пропустити да плати веома високе износе пореза. Међутим, то још увек само по себи не мења суштину његове радње, која није радња извршења кривичног дела, без остварења субјективних елемената пореске утаје.

Посредни доказ да је учинилац био свестан да је дужан да плати порез, односно да је намерно избегао плаћање пореза, јесте чињеница да је претходних година редовно подносио пореску пријаву на све остварене приходе (Schumacher, 2014: 513). Нелогично је да је макар једне године знао своје обавезе, а следеће године се позива на непознавање прописа. Овде је потребно нагласити да свест о садржини пореских прописа није исто што и намера избегавања

плаћања пореза. Међутим, познавање пореских прописа од стране учиниоца може бити посредни показатељ постојања намере избегавања плаћања пореза. Околност да учинилац неколико фискалних година не подноси пореску пријаву може бити посредни показатељ намере избегавања плаћања пореза.

Показатељ намере избегавања плаћања пореза јесте однос учиниоца према пореској управи у поступку утврђивања и наплате пореза. Уколико порески обвезник одбија да сарађује, не подноси или не подноси на време пореску пријаву упркос упозорењу или обавештењу од стране пореских службеника, не доставља тражене податке, то указује да уз испуњење других услова постоји намера избегавања плаћања пореза.

Ово не значи да подношење пореске пријаве искључује намеру избегавања плаћања пореза. Намера код пореске утаје може постојати како у случају неподношења пореске пријаве, тако и у случају подношења пореске пријаве, уколико учинилац, на пример, у пријаву уноси нетачне податке ради избегавања плаћања пореза (Вермејо, 2017: 280). Према томе, подношење или неподношење пореске пријаве само по себи није показатељ намере или одсуства намере избегавања плаћања пореза.

У овом раду је већ речено да за постојање кривичног дела пореске утаје није од значаја околност да ли је учинилац избегао да плати порез. Слично правило важи за намеру код овог кривичног дела. То значи да намера избегавања плаћања пореза може постојати иако учинилац није избегао да плати порез. Међутим, ако чињенично стање у конкретној кривичној ствари указује на то да порез није плаћен, то може бити један од показатеља намере избегавања плаћања пореза.

Занимање и образовање учиниоца треба узети у обзир при оцени да ли у конкретном случају постоји намера избегавања плаћања пореза. У једној кривичној ствари осуђен је порески обвезник – рачуновођа због кривичног дела пореске утаје (Winings, 1993: 588).

Према америчкој судској пракси, за постојање намере избегавања плаћања пореза није довољно да учинилац пасивно поступа и, на пример, намерно не поднесе пореску пријаву (наведено нечињење може бити прекршај). Остварење кривичног дела условљено је активним поступањем, односно предузимањем једне или низа радњи које на посредан начин доказују намеру избегавања



плаћања пореза: давање лажних података о чињеницама које су релевантне за утврђивање пореске обавезе, вођење двоструког књиговодства, уништавање пословних књига или евиденција, прикривање имовине, давање лажног исказа пореским службеницима, конзистентно прецењивање пореских одбитака, номинално власништво на стварима (од стране лица која нису стварни власници), коришћење средстава предузећа за плаћање личних трошкова, прикривање рачуна у банкама итд. (Knight, Knight, 1992: 180-181).

С обзиром да су сви наведени поступци пореског обвезника радње извршења кривичног дела пореске утаје у нашем праву, може се закључити да те радње истовремено представљају посредне доказе намере избегавања плаћања пореза. За постојање намере избегавања плаћања пореза може бити довољно доказати да је предузета само једна од наведених радњи извршења. Наравно, ако је више посредних доказа, лакше је доказати намеру избегавања плаћања пореза.

### Закључак

Покушали смо да допринесемо решавању бројних дилема које се у литератури и судској пракси разматрају у вези са темом рада. Једно од кључних питања јесте зашто је намера субјективни елемент кривичног дела пореске утаје. Неодређеност овог појма, сличност са умишљајем и тешкоће при доказивању могу навести на закључак да намера само непотребно оптерећује одредбу о пореској утаји, судове и теорију кривичног права. Ипак, оправдано је прописивање намере избегавања плаћања пореза као обележја бића пореске утаје, јер упркос сличностима са умишљајем постоје и одређене разлике, које су у раду детаљно образложене. Најважније је нагласити да није свака умишљајна радња извршења пореске утаје предузета са намером избегавања плаћања пореза. Тешкоће при доказивању несумњиво постоје, јер се намера повезује са стањем свести и вољом учиниоца. Међутим, објективним посредним доказима се може утврдити намера избегавања плаћања пореза. Посредни показатељи сами по себи у већини случајева нису довољни за закључак да постоји ова намера, али у контексту других релевантних околности могу бити доказ њеног постојања.

Нејасно је зашто наши судови у већини пресуда не образлажу постојање намере избегавања плаћања пореза, или то чине на неа-

декватан начин (пресуде Вишег суда у Чачку К. бр. 65/2011; К. бр. 40/2011; К. бр. 25/2014; К. бр. 14/2014). Судови по правилу у образложењу пресуда наводе предузету радњу извршења пореске утаје, а затим само констатују намеру избегавања плаћања пореза. При томе не износе разлоге који иду у прилог постојања овог обележја бића кривичног дела пореске утаје.

## Литература

1. Аћимовић, М., (1981). *Кривичнојравна психологија*, У зборник радова „Зборник радова Правног факултета у Нишу”, стр.79-98.
2. Bermejo, D. F. (2017). Algunas cuestiones no desdeñables sobre los elementos que configuran el tipo en el delito fiscal. Especial referencia a la puesta en escena y la fase de consumación delictiva. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 70: 227-291.
3. Card, R. (1988). *Introduction to Criminal Law*. Butterworths, London.
4. Vuković, I. (2016). Značaj određenosti dela izvršioca za postojanje podstrekanja i javno pozivanje na vršenja krivičnog dela. *Crimen*, 2: 311-326.
5. Вуковић, И. (2015). Помагање у кривичном делу у обављању занимања и предузимању свакодневних послова. *Анали Правној факултету у Београду*, 2: 45-60.
6. Deliћ, N., (2016). *Volja i namera u srpskom krivičnom pravu*, U zbornik radova „Kaznena reakcija u Srbiji”, str. 92-116.
7. Делић, Н. (2019). Одредбе чл. 246, 246а и 247 Кривичног законика Србије у светлу најновијих измена и допуна. *Правни живоић*, 9: 81-110.
8. Ђокић, М. (2022). *Порески деликћи у српском праву*. Необјављена докторска дисертација одбрањена на Правном факултету, Београд.
9. Ђорђевић, Ђ., Коларић, Д. (2020). *Кривично право – посебни део*. Криминалистичко-полицијски универзитет, Београд.
10. Илић-Попов, Г. (2014). Начело савесности и делатност пореских саветника. *Правни живоић*, 11: 23-32.
11. Knight, R. A., Knight, L. G. (1992). Criminal Tax Fraud: An Analytical Review. *Missouri Law Review*, 1: 175-222.
12. Kwon, M. M. (2015). The Criminality of ‘Tax Planning’. *Florida Law Review*, 4: 153-205.

13. Morrison, W. C. (1993). Tax Evasion, Wilfulness and the Subjective Standard: the Law Invites a Charlatan. *Mississippi College Law Review*, 1: 195-219.
14. Закон о порезима Немачке, The Fiscal Code of Germany (gesetze-im-internet.de). доступан 2. 11. 2022.
15. Оташевић, Б., Ђурђевић, Н. (2019). Прекршајноправна заштита од насиља на спортским приредбама у Републици Србији. *Правни живот*, 9: 449-468.
16. Perez, C. M. B. (2013). Los elementos subjetivos del tipo de accion: un estudio a la luz de la concepcion significativa de la accion. *Revista Justiça e Sistema Criminal*, 9: 9-70.
17. Рисимовић, Р. (2014). Отклоњивост правне заблуде у немачком праву. *Наука Безбедности Полиција*, 3: 57-71.
18. Roxin, C. (2006). *Strafrecht – Allgemeiner Teil*. C. H. Beck, München.
19. Schumacher, S. A. (2014). Magnifying Deterrence by Prosecuting Professionals. *Indiana Law Journal*, 2: 511-558.
20. Shannon, M. D. (2000). The Wilfulness Requirement: A Chameleon in the Legal Arena. *Louisiana Law Review*, 2: 563-583.
21. Schünemann, H. W. (1980). Verbotsirrtum und faktische Verbotskenntnis. *NJW*, 14: 735-742.
22. Stone, D. W. (1992). Cheek v. United States: Finally, a Precise Definition of the Willfulness Requirement in Federal Tax Crimes. *Maryland Law Review*, 1: 224-238.
23. Стојановић, З. (2013). *Кривично право – ошшии гео*. Правни факултет, Београд.
24. Tigar, M. E. (1989). Wilfulness and Ignorance in Federal Criminal Law. *Cleveland State Law Review*, 4: 525-547.
25. Wilson, W. (2003). *Criminal Law – doctrine and theory*. Longman, London.
26. Winings, M. C. (1993). Ignorance Is Bliss, Especially for the Tax Evader. *The Journal of Criminal Law and Criminology*, 3: 575-603.
27. Yochum, M. J. (1989). Ignorance of the Law Is No Excuse Except for Tax Crimes. *Duquesne Law Review*, 2: 221-235.

## Wilfulness as Subjective Element of the Offense of Tax Evasion

**Abstract:** *The importance of the offense of tax evasion does not need to be elaborated on, because it arises from the importance of public revenues for the functioning of modern society. The commission of this offense is conditioned by the existence of wilfulness of the perpetrator. It is a subjective element that has not received the attention it deserves in the theory and practice of criminal law. The wilfulness of the perpetrator in terms of this offense is linked to numerous doubts, the resolution of which we have tried to contribute. The key question is: why is wilfulness a subjective element of the offense of tax evasion? The vagueness of this term, the similarity with intention and the difficulties in proving it can lead to the conclusion that the wilfulness only unnecessarily burdens the regulation on tax evasion, the courts and the theory of criminal law. Nevertheless, it is justified to prescribe the wilfulness to avoid paying taxes as a subjective element of this act, because despite the similarities with the intent, there are also certain differences, which are explained in detail in the paper. It is most important to emphasize that not every intentional act of tax evasion performed is undertaken with the wilfulness of avoiding paying taxes. Difficulties in proving it undoubtedly exist, because wilfulness is connected with the state of consciousness of the perpetrator. However, objective circumstantial evidence can prove the wilfulness of the perpetrator. As a rule, the circumstantial evidence mentioned in the paper alone is not sufficient to conclude that there is wilfulness, but in the context of other evidence, they can contribute to the courts establishing its existence. It is unclear why our courts in most judgments do not explain the existence of the wilfulness or do so in an inadequate way.*

**Keywords:** *wilfulness, tax evasion, intention, consciousness.*