

## TAX EVASION AS A CRIMINAL ACT AGAINST PUBLIC FINANCES

Anita Dauti

Ministry of Finance of the Republic of North Macedonia, anitadauti7@gmail.com

**Abstract:** Two things in life are inevitable: death and paying taxes. Tax evasion as a basic fiscal crime has its own development path and is not a recent phenomenon. Ratio legis of tax evasion is the constitutional postulate contained in Article 33 of the Constitution of the Republic of Macedonia which prescribes a fundamental duty and civil obligation to pay tax and other public duties determined by law. The reasons for the occurrence of tax evasion are located in the nature of the tax and other public duties, the coercive, derivative character and its own system of valuing justice. Their unfavorable action with a sign of „economic burden or cost” on the taxpayer causes a reaction of resistance to payment primarily due to reduction of economic power and deliberate taking of illegal actions in order to reduce or avoid adverse tax effects in the form of tax evasion.

The line between tax evasion as a crime and similar appearance is quite fluid and opens space for terminological confusion. That is why tax evasion needs to be approached phenomenologically from the aspect of its legal features as a crime against public finances defined in Article 279 of the Criminal Code of the Republic of Macedonia, the appearance forms, profile characteristics of the perpetrators of the crime and other ancillary parameters.

**Keywords:** tax, evasion, crime, legal features, court practice

## ДАНОЧНОТО ЗАТАЈУВАЊЕ КАКО КРИВИЧНО ДЕЛО ПРОТИВ ЈАВНИТЕ ФИНАНСИИ

Анита Даути

Министерство за финансии на Република Северна Македонија, anitadauti7@gmail.com

**Резиме:** Две нешта во животот се неизбежни: смртта и плаќањето данок. Даночното затајување како основно фискално кривично дело има свој развоен пат и не претставува појава од понов датум. *Ratio legis* на даночното затајување претставува уставноправниот постулат содржан во чл.33 од Уставот на РМ односно фундаменталната должност и граѓанска обврска за плаќање на данок и други јавни давачки утврдени со закон. Причините за појавата на даночното затајување се лоцираат во самата природа на данокот и другите јавни давачки, присилниот, деривативен карактер и сопствениот систем на вреднување на праведноста. Нивното неповолно дејствување со предзнак на „економски товар или трошок” кај даночниот обврзник предизвикува реакција на отпор за плаќање пред се поради намалување на економската моќ и свесно преземање на недоволни дејствија со цел несаканите даночни ефекти да се намалат односно избегнат во форма на даночно затајување.

Границата меѓу даночното затајување како кривично дело и нему сличните појави- избегнувањето на плаќање данок е доста флуидна и создава простор за термилошка конфузија. Затоа кон даночното затајување потребно е да се пристапи феноменолошки од аспект на неговите законски обележја како кривично дело против јавните финансии определени во чл.279 од Кривичниот законик на РМ, појавните форми, профилните карактеристики на сторителите и други споредни параметри.

**Клучни зборови:** даноци, кривично дело, законски обележја, судска практика

### 1. ВОВЕД

Даночното затајување (анг. *tax evasion*) се вбројува меѓу најстарите професии во светот, покрај проституцијата, бидејќи отпорот кон плаќањето на јавните приходи е иманентен на било кое општествено уредување и даночен систем на една земја. Даночите претставуваат најзначаен облик на јавен приход во современите држави кои зафаќаат дури 90% од вкупната приходна буџетска рамка или 40% од бруто домашниот производ и затоа државите уште се нарекуваат и „даночни држави”. [1]

Традиционалните појавни облици на даночното затајување кои подразбираат разнородни криминални дејствија и шеми преку кои се исполнуваат законските обележја на битието на кривичното дело и понатаму остануваат предизвик. Водењето на двојно сметководство, поднесувањето на т.н „црни” даночни пријави, работата на црно и плаќањето на рака без покритие (сива економија), прикривањето на кооперативната сопственост и фантомските фирми се интензивираат поради се почестата поврзаност на даночното затајување и секундарната криминална активност во областа на економскиот криминал, јавните финансии и

платниот промет како што се кривичните дела на перење пари, криумчарење, финансирање на тероризам и др. Податоците на терен зборуваат за се поперфидно искористување на законската недореченост, честите промени и другите недостатоци во делот на даночната регулатива. Законската евазија се полесно пенетрира од маргините на дозволеното однесување на даночните обврзници во „дело во сенка“ или на „темната страна“ на економскиот криминалитет. Практично е невозможно да се опфатат сите начини на извршување на даночното затајување. Теренските истражувања на локално ниво во голема мера даваат посеопфатен приказ на динамиката на извршување, структура, обележјата на сторителите и другите специфичности на ова кривично дело и помагаат во изведување на генерални заклучоци со помош на методот на индукција. За таа цел, основниот дел на прикажаните резултати во врска со поставената цел се темели врз практиката на Основниот суд Тетово како репрезентативен пример на деловно и административно развиено подрачје кои споредбено со официјалните податоците на надлежните државни органи во сферата на даночниот систем даваат конструктивни и необични сознанија.

## **2. ДЕФИНИРАЊЕ НА ПОИМОТ ДАНОЧНО ЗАТАЈУВАЊЕ. ОСНОВНИ РАЗЛИКИ МЕЃУ ДАНОЧНОТО ЗАТАЈУВАЊЕ И ИЗБЕГНУВАЊЕТО ПЛАЌАЊЕ ДАНОК (ДАНОЧНА ЕВАЗИЈА)**

Даночното затајување како кривично дело е законски инкриминирано во членот 279 од Кривичниот законик на РМ во глава XXV во групата на кривични дела против јавните финансии, платниот промет и стопанството. Законското битие на даночното затајување како незаконито одбегнување на плаќање на данок, придонес или некоја друга давачка од поголема вредност се исцрпува низ повеќе алтернативно дадени незаконити дејствија на: *давање на лажни податоци за своите приходи или за приходите на правното лице, предметите или другите факти од влијание за утврдување на износот обврските или намерно непријавување на приходи односно предмет или друг факт од влијание за утврдување на ваквите обврски во случај на задолжителна пријава*. Исто така мора да се напомене дека во доменот на оданочувањето, постојат други различни, специфични кривични дела утврдени во посебното даночно законодавство, Законот за персоналниот данок од доход (чл.147-а), Законот за данок на добивка (чл.48-а), Законот за данок на додадена вредност (чл.60-а), Законот за акцизите (чл.59-60) кои без оглед на видот на исполнување на битието на кривичното дело во крајна линија се однесуваат на различните манифестации на најтешкиот облик на незаконитата даночна евазија -даночното затајување.

При дефинирање на поимот даночно затајување, неопходно е да се укаже на можна термилошка конфузија поради фактот што во правната теорија и практика поимите на даночно затајување и даночна евазија(незаконската) се користат во синонимна конотација. Разликата помеѓу појавата на незаконското избегнување плаќање данок и други јавни давачки и даночното затајување е многу мала, практично незначителна, така што даночното избегнување може многу лесно, практично незабележливо да конвертира во даночно затајување. Таа разлика најдборо се споредува со „дебелина на затворски сид“. [2] Поимот даночно затајување е потесен поим од даночната евазија, затоа што затајувањето претставува само посебен подвид на незаконската даночна евазија кој ги опфаќа најтешките нелегални криминални активности. Даночното затајување како основно фискално кривично дело постои дури тогаш кога дејствијата на избегнување на плаќање данок и други јавни давачки е од поголем обем, како објективен услов на инкриминација, материјалноправна претпоставка за казнување. Сите други случаи на избегнување на плаќање на даночните обврски е од помало значење и се означуваат како противправно и казниво однесување, но имаат законско обележје на прекршок. Од друга страна законската даночна евазија се однесува на постапките на даночниот обврзник со коишто делумно или во целост се избегнува плаќањето на определен данок или друга јавна давачка, но во рамките на законските норми со кое обврзникот постигнува одреден „економски ефект“ во склад со интенцијата на законодавецот. Законската евазија се јавува како последица на законската недореченост и погрешното толкување на нејасните и широко формулирани дефиниции во посебното даночно законодавство. Превземените активности на даночниот обврзник не го содржат суштествениот субјективен елемент- свеста и намерата на нелегален начин да ја избегне даночната обврска се со цел да стекне противправна имотна корист и немаат никакво влијание на износот на данокот/друга јавна давачка. Така на пример, еден од облиците на законска евазија претставува легитимното избегнување на данок што се јавува во форма на воздржување од потрошувачка на производи што подлежат на данок, искористување на законските даночни олеснувања и др.[3]

## **3. ЗАКОНСКИ ОБЕЛЕЖЈА НА КРИВИЧНОТО ДЕЛО ДАНОЧНО ЗАТАЈУВАЊЕ**

Според законската конструкција содржана во одредбата од член 279, ст.1 од Кривичниот законик на РМ, објект на кривичноправна заштита кај даночното затајување е воспоставениот фискален систем, системот на

јавни приходи- даноци, придонеси и други јавни давачки утврдени со закон кои ги втемелуваат основите на економскиот систем на една земја. Таксите, царината и другите надоместоците не претставуваат објект на заштита во смисла на ова кривично дело. *Diferentia specifica* на даночното затајување во однос на другите кривични дела е фактот што содржи условена диспозиција од бланкетна природа која упатува на примена на посебните законски прописи од областа на даноците, првенствено на Законот за даночна постапка, но и другите закони и подзаконски правни акти со кои е регулирана обврската за плаќање на данок и други јавни давачки, својството на даночен обврзник, видовите и надлежностите на надлежните органи и сл.

Даночното затајување може да биде извршено преку два облика на исполнување, основен и квалификуван. Основниот облик во својата конкретизација се манифестира алтернативно на два начина и тоа како: *давање на лажни податоци за стекнатите приходи, предмети или други факти од значење за утврдување на износот на обврските (delicta commissiva) и непријавување на приход, предмет или друг релевантен факт од значење за утврдување на обврските во случај на задолжителна пријава (delicta omissiva)*. Кај првиот облик станува збор за еден специфичен вид на кривичното дело Измама заради начинот на избегнување и свесно доведување на другиот во заблуда што се врши со давање на невистинити податоци и факти, додека пак кај вториот облик станува збор за непријавување на факти кои се релевантни за одреден вид на оданочување. [4]

Даночното затајување е кривично дело *delictum communium*, што значи дека може да го изврши секое физичко или правно лице со статус на даночен должник. Иако ова дело според законскиот израз „тој” укажува на еден сторител, имплицитно тука се препоставува криминална активност од најмалку три инволвирани лица, посебно кога се работи за затајување на данок од страна на правните лица. [5] Во својство на сторител на даночно затајување најчесто се јавуваат лица од високите општествени кругови кои во рамките на професионалното работење располагаат со практични вештини и посебни знаења од областа на даночната и финансиската материја. Сторителот на даночно затајување по своите карактеристики отстапува од моделот на класичниот криминалец. Перфидноста со која што се однесуваат во исклучивата намера да остварат профит води кон тоа сите нивни дејствија да се одвиваат на еден камуфлиран, изразито таен начин што ги прави „*криминалци во бели јаки*” по примерот на теоријата на истакнатиот американски криминолог Edwin H. Sutherland. [6]

Во поглед на вината, даночното затајување е умислено кривично дело, што значи дека кај сторителот треба да постои намера тој или некој друг да одбегне целосно или делумно плаќање на данок, придонес или некоја друга давачка на која е обврзан со закон. [7] Сторителот мора да биде свесен, законот бара постоење на директна умисла (*dolus directus*), дека дава лажни податоци или непријавува релевантни факти со цел да го избегне плаќањето данок, а со самото тоа волја да прибави и противправна имотна корист преку превземање дејствија што значат извршување на законските обележја на битието на кривичното дело. Намерата го зајакнува волевиот елемент кај умислата. Доколку не постои овој субјективен елемент не може да постои ниту кривичното дело, туку ќе стане збор за одреден прекршок, затоа што намерата е суштествен елемент на даночното затајување. Намерата треба да се цени *in concreto*, а не да се претпоставува однапред, поради можноста од неисполнување на даночните обврски како последица на грешки во работењето кои немаат квалификација на незаконити дејствија, туку се препишуваат на незнаење, недоволна стручност, законски толкувања и сл.

Конечно за да постои даночното затајување потребно е да биде исполнет објективниот услов на инкриминација. Износот на обврската чие плаќање е избегнато во текот на една календарска година мора да е од поголема вредност што одговара на износот на пет просечни месечни плати во Републиката во времето на извршувањето на делото. Законот пропишува затворска казна од шест месеци до пет години и парична казна. Покрај основните видови облици на извршување на даночното затајување, македонскиот законодавец во одредбата од член 279 став 2 од Кривичниот законик предвидува и потежок, квалификуван облик кој подразбира построга казнување – казна затвор од најмалку четири години и парична казна кумулативно, доколку износот на затаената обврската од ставот 1 на основниот облик е значителен. Под значителен износ законот подразбира вредност што одговара на износот на 50 просечни месечни плати во Републиката во времето на извршувањето на делото. Тука посебно треба да се нагласи дека износот на затаената обврска има третман на квалификаторна околност и е во врска со висината на избегнетата обврска, која за разлика од објективниот услов на инкриминација, мора да биде опфатена со умислата на сторителот.

#### **4. ДАНОЧНОТО ЗАТАЈУВАЊЕ ВО ПРАКТИКАТА НА ОСНОВНИОТ СУД ВО ТЕТОВО. ПРАКТИЧНИ ИМПЛИКАЦИИ**

Даночното затајување за целиот изминат период на територијата на Република Македонија добива придавка на доста сериозно кривично дело. За тоа сведочат фрапантните податоци откриени при увидот во

последниот Извештај на Управата за финансиската полиција во поглед на реализираните мерки и активности во текот на 2018 година до надлежните Јавни обвинителства. Така во 2018 година за даночно затајување биле поднесени 43 кривични пријави против 62 правни лица и 79 физички лица со кои е нанесена штета на Буџетот на Република Македонија во износ од 221.731.159 денари. [8] Меѓутоа, не треба да се изведуваат заклучоци единствено врз карактеристиките на откриеното даночно затајување што го даваат податоците на надлежните државни органи со оглед дека истите имаат релативна или приближна вредност во однос на реалната фактичката состојба во врска со кривичното дело во услови кога „темната бројка“ која го опфаќа бројот на извршени даночни затајувања за кои не се знае е прилично висока, а сторителите остануваат непознати за откривачките структури. Постапката на квантитативно и квалитативно мерење е генерализирана, спроведена со помош на методот на дедукција врз основа на годишните извештаи на насловниот суд, службената евиденција и увид во донесените одлуки во Автоматизираниот систем за управување со судските предмети, како и податоците на Државниот завод за статистика на РМ во поглед на општата состојба со обемот на економскиот криминалитет и даночното затајување.

На територијата на Основниот суд Тетово во структурата на откриениот, пријавениот и заведениот економски криминал најмал број се забележува кај даночното затајување, што секако не зачудува. Во структурата на кривични дела против јавните финансии, платниот промет и стопанството (чл.268-280) Глава XXV од Кривичниот законик на РМ се испоставува дека на прво место на подрачјето на Основниот суд Тетово со најголем број на пријавени полнолетни сторители е токму кривичното дело даночно затајување. За илустрација, во периодот (2008-2014) година на територијата на Р. Македонија биле пријавени вкупно 107.607 лица од кои само 7.583 во Општина Тетово, а дури 190 од нив биле од областа на економскиот криминалитет. [9] Низ годините наназад, бројот на регистрирани судски предмети на даночно затајување е со различна прогресија и е нерамномерно распореден со 0 до 3 случаи годишно. Притоа, воочлива е една контрадикторност. Имено, имајќи предвид дека територијата на Тетово претставува развиено административно и деловно подрачје и општина со голема густина на население, забележани се години кога се регистрирани најголем број на пријавени полнолетни сторители на даночно затајување од вкупно пријавените од областа на економскиот криминал, но не и истоветна динамика на заведени судски предмети. Тоа значи дека во годините со предзнак „0“ од страна на јавното обвинителство и другите надлежни органи (МВР, Управата за јавни приходи) низ заедничка координирана соработка биле поднесувани рутински кривични пријави (со исклучок на Финансиската полиција) и неиздржани обвинителни акти без соодветни правнорелевантни докази или засновани на преуранети, неправосилни записници од извршена финансиска контрола во управна постапка во кои е констатирано даночното затајување. Во македонската судска практика воопшто, обвинителните акти не успеваат и поради неможноста од целосно докажување на постоењето на намерата кај сторителот да избегне плаќање на данок. Постоењето на намерата кај сторителот на даночно затајување е најделикатен елемент на судско докажување, поради природата на кривичното дело и начинот на негово извршување. Во преткривичната постапка органите на прогон како да го претпоставуваат нејзиното постоење. Не случајно, кривичните пријави за даночно затајување се отфрлаат односно кривичните постапки во дел завршуваат со ослободителни пресуди.

Што се однесува до појавните облици на даночното затајување на територијата на Основниот суд Тетово од аспект на најчестиот објект на повреда, убедливо најголем степен на застапеност на даночното затајување се забележува во системот на данокот на додадена вредност (ДДВ), преку модалитетите на: доставување на невистинити, лажни податоци во ДДВ пријавите за определен даночен период и непријавување на вистински приход со продажба без покритие- фактура или фискална сметка. Во однос на изречените кривични санкции кај осудителните пресуди за даночно затајување доминираат алтернативните мерки- условна осуда во комбинација со парична казна. Посебните казненосправни мерки како што е одземањето на предмети и конфискација на имот се изрекуваат премногу ретко, скоро незабележително. Очигледен е голем несразмер помеѓу интенцијата на законодавецот и казнената политика на македонското судство. Практиката на Основниот суд Тетово во тој поглед не се разликува, преблага е неоправдана и мотивациона.

Клучните индикатори од терен по однос на националната припадност, професија и образование, возраст, пол, брачен статус и дејност по сектори а ргоро главните обележја на сторителите на даночното затајување на територијата на Основниот суд Тетово, упатуваат на единствен заклучок. Според националната структура, најголем број осудени лица биле Албанци со просечна застапеност во 55% од случаите, потоа Македонци додека на останатите националности отпаѓа мал процентуален удел. Учество и националните карактеристики на сторителите на даночното затајување се отсликува во структурата на популацијата во општина Тетово. Според занимањето, односно професијата кај овој вид на криминал тоа се одговорни лица на раководни позиции-директори и управители. со високо образование, клучни носители на економски одлуки во деловното работење, структурирани во високите општествени слоеви единствено ориентирани кон

остварување и зголемување на профит. Според полот и возраста, доминира машката популација, на средна возраст, додека жените во принцип многу ретко се јавуваат како сторители на даночно затајување на територијата на Основниот суд Тетово, а таквата слика не е ништо поразлична и на генерален план на ниво на Р. Македонија. Така, во периодот (2007-2016) година на државно ниво од вкупно 103 обвинети полнолетни лица за даночно затајување, само 22 од нив биле жени.[10] Даночното затајување кога станува збор за правните лица е најзастапено кај малите и средните претпријатија, независно од географската положба, кои отсекогаш ја носеле етикетата на субјекти со најнизок даночен морал, наспроти големите компании. Тоа се должи на обемот и начинот на работење, флексибилноста, брзиот влез и излез согласно условите на пазарот и обврските спрема државата, посебно во трговијата на големо и мало и услужниот сектор.

## 5. ЗАКЛУЧОК

Даночното затајување со својата специфичност и сложена структура како фискално кривично дело претставува дело во сенка, своевидно „канцерогено ткиво” во правниот систем, правната сигурност и сигурноста на јавните приходи. Потврда за тоа е малата процентуална застапеност на даночното затајување во структурата на кривични дела против јавните финансии, платниот промет и стопанството со тенденција на опаѓачки тренд во однос на бројот на процесуирани судски предмети. Резултатите укажуваат на се пософистицирано искористување на законските недоречености, празнини, нејасни конструкции и честите измени во посебните даночни прописи поради што сторителите на даночното затајување своето дејствување го насочуваат кон маргините на дозволеното однесување. Од друга страна, малиот број на процесуирани судски предмети на даночно затајување се препишува на пропустите во истрагата, квалитетот на доказниот материјал, поднесените обвиненија и воопшто потребните знаења од даночната проблематика и оперативните дејствија на надлежните органи во откривањето и докажувањето на даночното затајување и кривичната одговорност на сторителот.

Ваквата состојба ја искривува реалноста за фактичката присутност на даночното затајување во македонската судска практика, вклучително и на територијата на Основниот суд Тетово, бидејќи неминовно сме сведоци на различни облици на даночно затајување според видот на предметот на заштита, кои практично невозможно е да ги опфатат сите начини на негово извршување. Сепак, преку искористената методологија на истражување и анализа на битието на даночното затајување можат да се издвојат типични однесувања и воспоставени шеми, модалитети на дејствување, профили на сторители на територијата на Основниот суд Тетово кои не отстапуваат од генералниот модел. Сторителот на даночно затајување секаде е има ист лукративен мотив за стекнување на противправна имотна корист преку давање на лажни податоци, непријавување на приходи, предмети, профилиран низ повеќе етнички и интересни групи со висок општествен статус и образование.

## ЛИТЕРАТУРА

- Витларов, Т. (2013). *Казнено право – посебен дел со практични примери авторизирани предавања* (р. 84), Скопје
- Димовски, Г. (2014). *Феноменологијата на организираните економски криминали во Република Македонија* (рр.10-11), Скопје
- Државен завод за статистика, (2015). Сторители на кривични дела 2008-2014, *Статистички преглед: Население и социјални статистики*, Скопје
- Државен завод за статистика, (2017). Сторители на кривични дела во 2016 година (р.40), *Статистички преглед: Население и социјални статистики*, Скопје
- Калач, Ј. (2018). December 09). *Кривичното дело даночно затајување*, Retrieved from <https://www.pravdiko.mk/krivichnoto-delo-danochno-zatajuvane/>
- Министерство за финансии-Управа за финансиска полиција, (2018). Извештај за работата на Управата за финансиска полиција за 2018 година, *Соопштение бр. 06/01*, Скопје
- Петровска, А. (2017). Што е даночна евазија? *Бизнис инфо*, Retrieved from <https://biznisinfo.mk/shto-e-danochna-evazija/>
- Стојанова, Ј. (2014). *Реформите во даночниот систем во Република Македонија- императив за процесот на економската интеграција* (р.10), Штип
- Prtenjača, A. (2013). Razlika između porezne utaje i evazije je u debljini zatvorskih zidova, *Poslovni dnevnik, Poduzetnik*, Retrieved from <https://www.poslovni.hr/kako-su-uspjeli/razlika-izmeu-porezne-utaje-i-evazije-je-u-debljini-zatvorskih-zidova-226724>
- Mannheim, H. (1966). *Comparative Criminology* (p.469), London