

INSTITUT ZA KRIMINOLOŠKA
I SOCIOLOŠKA ISTRAŽIVANJA

Dragan Jovašević

PORESKA KRIVIČNA DELA

PORESKA KRIVIČNA DELA



Beograd 2016

Dragan Jovašević

PORESKA KRIVIČNA DELA

Beograd
2016

Dr Dragan Jovašević
PORESKA KRIVIČNA DELA

Izdavač
*Institut za kriminološka i sociološka istraživanja
Gračanička 18, Beograd*

E-mail
krinstitut@gmail.com

Za izdavača
Dr Ivana Stevanović

Recenzenti
Akademik, prof. dr Miodrag Simović,
redovni profesor Pravnog fakulteta Univerziteta u Banjoj Luci i sudija
Ustavnog suda Bosne i Hercegovine
Prof. dr Borislav Petrović,
redovni profesor i dekan Pravnog fakulteta Univerziteta u Sarajevu
Prof. dr Ljubinko Mitrović,
redovni profesor Fakulteta pravnih nauka Panevropskog univerziteta
Apeiron i Ombudsman Bosne i Hercegovine

Design korica
Tatjana Zlatanović

Kompjuterska obrada teksta
Slavica Miličić

Štampa
Pekograf

Tiraž
300

Izdavanje ove monografije finansiralo je
*Ministarstvo prosvete, nauke i tehnološkog razvoja
Republike Srbije*

SADRŽAJ

PREDGOVOR	9
UVODNA RAZMATRANJA	11

GLAVA PRVA

POJAVA I RAZVOJ PORESKIH KRIVIČNIH DELA

1. UVOD.....	25
2. PERIOD PRE PRVOG SVETSKOG RATA	26
2.1. Dušanov zakonik.....	27
2.2. Zakon o neposrednom porezu Srbije	28
3. PERIOD IZMEĐU PRVOG I DRUGOG SVETSKOG RATA	31
3.1. Zakon o porezu na poslovni promet.....	31
3.2. Zakon o neposrednim porezima.....	33
4. PERIOD POSLE DRUGOG SVETSKOG RATA	35
4.1. Zakon o porezima	36
4.2. Krivični zakonik FNRJ	37
4.3. Krivični zakonik FNRJ - izmene i dopune iz 1959. godine	38
4.4. Krivični zakon SR Srbije.....	40
4.5. Nacrt Krivičnog zakonika Jugoslavije	42
4.6. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji	43
4.7. Krivični zakonik Republike Srbije	47

GLAVA DRUGA

PORESKA KRIVIČNA DELA U UPOREDNOM ZAKONODAVSTVU

1. UVOD.....	51
2. DRŽAVE BIVŠE SFR JUGOSLAVIJE.....	52

2.1. Bosna i Hercegovina	52
2.2. Crna Gora	60
2.3. Hrvatska	61
2.4. Makedonija.....	62
2.5. Slovenija	63
3. ISTOČNOEVROPSKE I AZIJSKE DRŽAVE	64
3.1. Albanija.....	64
3.2. Bugarska	64
3.3. Gruzija	67
3.4. Kina.....	67
3.5. Ruska federacija	69
3.6. Tadžikistan.....	71
4. CENTRALNO EVROPSKE DRŽAVE	72
4.1. Estonija	72
4.2. Finska.....	74
4.3. Letonija.....	74
4.4. Litvanija	76
4.5. Mađarska.....	77
4.6. Nemačka.....	79
4.7. Ukrajina	80

GLAVA TREĆA PORESKA KRIVIČNA DELA U KRIVIČNOM PRAVU REPUBLIKE SRBIJE

1. UVOD.....	85
2. OBLICI ISPOLJAVANJA PORESKE EVAZIJE.....	86
2.1. Pojam i vrste poreske evazije	86
2.2. Poreska krivična dela u Krivičnom zakoniku.....	90
3. PORESKA UTAJA	90
3.1. Pojam i elementi krivičnog dela	90
3.2. Teži oblici krivičnog dela.....	108
4. NEUPLAĆIVANJE POREZA PO ODBITKU	111
5. PORESKA KRIVIČNA DELA U ZAKONU PORESKOM POSTUPKU I PORESKOJ ADMINISTRACIJI	114
5.1. Uvod	114
5.2. Neosnovano iskazivanje iznosa za povraćaj poreza i poreski kredit.....	115

5.3. Ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole	117
5.4. Nedozvoljen promet akciznih proizvoda	120
5.5. Nedozvoljeno skladištenje robe	122
6. PRIMENA DRUGIH KRIVIČNOPRAVNIH MERA PREMA UČINIOCIMA PORESKIH KRIVIČNIH DELA	123
6.1. Uvod	123
6.2. Zabrana vršenja poziva, delatnosti i dužnosti	124
6.3. Oduzimanje predmeta	126
6.4. Oduzimanje imovinske koristi pribavljene krivičnim delom	127
7. ZAKLJUČAK	130

GLAVA ČETVRTA METODIKA OTKRIVANJA I DOKAZIVANJA PORESKIH KRIVIČNIH DELA

1. UVOD	139
2. OBLICI ISPOLJAVANJA PORESKIH KRIVIČNIH DELA U KRIMINALISTIČKOJ PRAKSI	139
3. NAČINI SAZNANJA ZA KRIVIČNO DELO	143
4. RAZJAŠNJENJE I DOKAZIVANJE KRIVIČNOG DELA	146
5. OTKRIVANJE PORESKIH KRIVIČNIH DELA PREMA ZAKONU O PORESKOM POSTUPKU I PORESKOJ ADMINISTRACIJI	149

GLAVA PETA PORESKA KRIVIČNA DELA U PRAVOSUDNOJ PRAKSI

1. UVOD	155
2. PORESKA UTAJA U SUDSKOJ PRAKSI	156
2.1. Starija sudska praksa	156
2.2. Novija sudska praksa	166
3. DRUGA PORESKA KRIVIČNA DELA U SUDSKOJ PRAKSI	171
3.1. Izbegavanje plaćanja poreza	171
3.2. Neuplaćivanje poreza po odbitku	173

3.3. Ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole	173
3.4. Nedoovoljeni promet akciznih proizvoda	174
3.5. Nedoovoljeno skladištenje robe	175
4. OBIM, DINAMIKA I STRUKTURA PORESKIH KRIVIČNIH DELA U REPUBLICI SRBIJI	176
5. POLITIKA KRIVIČNOG GONJENJA ZA PORESKA KRIVIČNA DELA.....	183
6. KAZNENA POLITIKA SUDOVA ZA PORESKA KRIVIČNA DELA.....	191
LITERATURA	195

PREDGOVOR

U sistemu kaznenog prava razlikuju se tri vrste delikata. To su: krivična dela, privredni prestupi i prekršaji. Sve ove vrste delikata se javljaju i u oblasti uređenja i zaštite poreskog (fiskalnog) sistema Republike Srbije. Naime, fiskalni (poreski) sistem čini skup više zakonskih i podzakonskih propisa kojima se uređuje oblast zakonitog, efikasnog, blagovremenog i kvalitetnog utvrđivanja, razreza i plaćanja poreza i drugih propisanih javnih davanja (dažbina). Kršenjem ovih propisa od strane fizičkih i pravnih lica se prouzrokuju različite vrste delikata, zavisno od svojstva učinioca, obima i intenziteta prouzrokovane posledice, vrste poreskih i drugih davanja i dr. Najteži oblici poreskih delikata su, svakako, poreska krivična dela, prisutna u našoj zemlji od najstarijih vremena do danas.

U ovoj monografiji autor je analizirao sistem poreskih krivičnih dela u Republici Srbiji. Pri toj analizi morao je da određenu pažnju i prostor ukaže i istorijskom razvoju ovih inkriminacija od najstarijih vremena do danas, kao i uporednopravnim rešenjima poreskih krivičnih dela kao najtežoj vrsti poreskih delikata u savremenom krivičnom zakonodavstvu. Tekst je zasnovan na obimnoj domaćoj i inostranoj zakonskoj i teorijskoj literaturi, sudskoj i kriminalističkoj praksi i predstavlja jedinstveni pokušaj da se na jednom mestu analiziraju sve vrste poreskih krivičnih dela u pravnom sistemu Republike Srbije. Ovo izdanje može korisno da posluži svima koji se u praktičnom radu sreću sa materijom otkrivanja, dokazivanja i procesuiranja poreskih krivičnih dela i njihovih učinilaca.

Beograd, 1. decembar 2016. godine

Autor

UVODNA RAZMATRANJA

Funkcionisanje i razvitak svake društvene zajednice od najstarijih vremena do danas, pa tako i naše zemlje vezan je u prvom redu za sistemsko ostvarivanje postavljenih ciljeva i zadataka koji su utvrđeni ustavnim rešenjima (ili aktima najviših organa vlasti). Za blagovremeno, kvalitetno i efikasno ostvarivanje postavljenih ciljeva i zadataka, i to bilo u okviru državnih funkcija ili u okviru funkcija koje su potpuno ili delimično prenete drugim organima (autonomnoj pokrajini, gradu ili opštini), neophodno su potrebna određena materijalna sredstva, i to bilo da se ta sredstva traže direktno radi izvršavanja određenih državnih funkcija ili da se delom prenose drugim organima kojima je zapravo i preneto, povereno obavljanje ovakvih poslova. Praktično se čitav sistem finansiranja državnih funkcija i obezbeđuje preko i posredstvom državnog ili javnog budžeta ili budžeta teritorijalne autonomije ili budžeta lokalne samouprave¹.

Ceo taj sistem finansiranja predstavlja prilično složen sistem koji u sebe uključuje: sistem javnih prihoda, sistem javnih rashoda i fiskalni (poreski i carinski) sistem. U ostvarivanju ovih sistemskih zadataka na finansiranju celokupnih opšte društvenih potreba po svom značaju i karakteristikama se izdvaja fiskalni ili poreski sistem.

Reforma sistema javnih prihoda i rashoda započeta je u republikama članicama Savezne Republike Jugoslavije (posle raspada SFR Jugoslavije) još 1992. godine, a u federaciji 1993. godine. Propisima iz ove oblasti je sistem finansiranja javnih rashoda utvrdio nove odnose i načela koja se primenjuju u ostvarivanju i podmirenju državnih i drugih obaveza. Istovremeno je izvršena i

¹ B. Raičević, Prva godina primene novog poreskog sistema u Srbiji, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 3/1993. godine, str. 59-60.

fiskalna reforma koja je na novim osnovama definisala i odredila javne prihode, osnov, vrstu i pripadnost javnih prihoda i njihovo propisivanje. Ovako uređenim sistemom javnih prihoda i javnih rashoda praktično su definisane i same osnove finansiranja sveukupnih državnih funkcija i funkcija koje se finansiraju na osnovu doprinosa po osnovu socijalnog osiguranja. Finansiranje svih državnih i drugih obaveza republike je zasnovano na budžetu. Novi odnosi u finansiranju republika i državne zajednice (SR Jugoslavije, odnosno Državne zajednice Srbija i Crna Gora posle donošenja Ustavne povelje iz 2004. godine) su značili dalje i nove sistemske razrade u finansiranju državnih, ali i drugih funkcija i organa teritorijalne uprave i lokalne samouprave (gradovi i opštine)².

Istovremeno, dakle, sa reformom u sferi javnih prihoda i javnih rashoda početkom devedesetih godina 20. veka izvedena je i reforma fiskalnog sistema. Doneta su dva sistemska zakonska propisa iz ove oblasti. To su bili:

- 1) Zakon o uređenju javnih prihoda i javnih rashoda i
- 2) Zakon o kontroli, utvrđivanju i naplati javnih prihoda³.

Potom je doneto i niz drugih propisa. No, i ovaj sistem je sredinom 1994. godine doživeo određene izmene i revizije u cilju njegovog poboljšanja i činjenja efikasnijim i životvornijim. Sistem finansiranja javnih prihoda u Republici Srbiji kao jedinstven, konzistentan i uravnotežen sistem javnih prihoda i sistem javnih rashoda koji je započeo da se primenjuje 1992. i krajem 1998. godine nije dao očekivane rezultate, pa je čak došlo i do značajnih odstupanja od zakonom inaugurisanih rešenja.

Sa promenom vlasti oktobra 2000. godine započeo je novi proces temeljite i radikalne izmene, između ostalih, i fiskalnog sistema u Republici Srbiji. Fiskalna reforma je tako zamišljena da se realizuje u nekoliko sukcesivno postavljenih faza. U prvoj fazi u proleće 2001. godine doneto je niz novih zakona iz ove oblasti koji su trebali da obezbede ostvarenje ciljeva politike nove republičke vlade a koji se mogu svesti na sledeće:

- 1) obezbeđenje socijalne sigurnosti,

² Lj. Pljakić, O nekim propustima u primeni Zakona o kontroli, utvrđivanju i naplati javnih prihoda, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 4/1997. godine, str. 57-60.

³ Službeni glasnik Republike Srbije broj: 76/91, 20/93, 37/93, 39/93, 53/93, 67/93, 45/94, 52/96, 42/98, 18/99, 21/99, 27/99, 33/99, 55/2000, 34/2001, 41/2002 i 44/2002.

- 2) urednost u raspodeli plata (zarada),
- 3) otklanjanje nasleđenih dispariteta,
- 4) maksimalno moguća štednja i dr.

Tako je prva faza fiskalne reforme⁴ obuhvatala, u prvom redu, sistem javnih prihoda. Radikalne mere su imale za cilj, između ostalog, i otklanjanje fragmentarnosti u ovom sistemu kako bi se on učinio transparentnim čime bi se poboljšala njegova neutralnost, uspostavila horizontalna jednakost, poboljšala vertikalna pravičnost i otpočela decentralizacija. Kako bi se ovi zadaci mogli ostvariti u što kraćem roku doneto je više zakona iz ove oblasti kao što su⁵:

1. Zakon o izmenama i dopunama Zakona o javnim prihodima i javnim rashodima,
2. Zakon o izmenama i dopunama Zakona o lokalnoj samoupravi⁶,
3. Zakon o obimu sredstava i učešću opština i gradova u porezu na promet u 2001. godini⁷,
4. Zakon o akcizama⁸,
5. Zakon o porezu na promet⁹,
6. Zakon o porezu na dohodak građana¹⁰,
7. Zakon o porezu na dobit preduzeća¹¹,
8. Zakon o porezima na imovinu¹²,

⁴ Više: M. Mišković, Đ. Pavlović, Đ. Jovanović, Fiskalni sistem, sistem javnih prihoda i rashoda u Republici Srbiji, Beograd, 2003. godine.

⁵ D. Gnjatović, Finansije i finansijsko pravo, Beograd, 1999. godine, str. 78-92.

⁶ Službeni glasnik Republike Srbije broj: 129/2007 i 83/2014.

⁷ Službeni glasnik Republike Srbije broj 22/2001.

⁸ Službeni glasnik Republike Srbije broj: 22/2001, 73/2001, 80/2002, 43/2003, 72/2003, 43/2004, 55/2004, 135/2004, 46/2005, 101/2005, 61/2007, 5/2009, 31/2009, 101/2010, 43/2011, 101/2011, 6/2012, 43/2012, 93/2012, 119/2012, 8/2013, 47/2013, 4/2014, 68/2014, 142/2014, 4/2015, 5/2015, 55/2015, 103/2015 i 5/2016.

⁹ Službeni glasnik Republike Srbije broj: 22/2001, 73/2001, 80/2002, 70/2003 i 84/2004.

¹⁰ Službeni glasnik Republike Srbije broj: 24/2001, 80/2002, 135/2004, 62/2006, 65/2006, 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011, 7/2012, 93/2012, 114/2012, 8/2013, 47/2013, 108/2013, 6/2014, 57/2014, 68/2014, 5/2015, 112/2015 i 5/2016.

¹¹ Službeni glasnik Republike Srbije broj: 25/2001, 80/2002, 43/2003 i 84/2004.

9. Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara¹³,

10. Zakon o porezu na finansijske transakcije¹⁴,

11. Zakon o porezu na fond zarada¹⁵ i

12. Zakon o jednokratnom porezu na ekstra dohodak i ekstra imovinu stečenu iskorišćavanjem posebnih pogodnosti¹⁶

Dalja etapa u reformi fiskalnog sistema Republike Srbije nastupila je krajem 2002. godine. Tada je izmenjeno i dopunjeno više postojećih zakona i to¹⁷:

1. Zakon o porezu na promet,

2. Zakon o porezu na dobit preduzeća,

3. Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara,

4. Zakon o porezima na imovinu,

5. Zakon o porezima na dohodak građana,

6. Zakon o akcizama,

a donet je i potpuno novi Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji¹⁸ koji je uredio postupak utvrđivanja, naplate i kontrole javnih prihoda, prava i obaveze poreskih obveznika kao i njihovu registraciju, te inaugurisao sistem poreskih krivičnih dela i poreskih prekršaja¹⁹ (čime su poreska krivična dela utvrđena ovim zakonom zamenila do sada važeće osnovno poresko krivično delo - poresku utaju iz člana 154.KZ RS)²⁰.

¹² Službeni glasnik Republike Srbije broj: 26/2001, 42/2002, 80/2002, 135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011, 112/2015 i 5/2016.

¹³ Službeni glasnik Republike Srbije broj: 26/2001, 80/2002, 43/2004, 31/2009, 101/2010, 24/2011, 100/2011, 120/2012, 113/2013, 68/2014, 140/2014, 109/2015 i 112/2015.

¹⁴ Službeni glasnik Republike Srbije broj: 26/2001, 35/2002 i 43/2003.

¹⁵ Službeni glasnik Republike Srbije broj 27/2001.

¹⁶ Službeni glasnik Republike Srbije broj: 36/2001 i 72/2001 i Službeni list SRJ broj 17/2002.

¹⁷ D. Jovašević, Đ. Pavlović, Zbirka poreskih zakona sa komentarom, Beograd, 2005. godine, str. 56-74. Beograd, 2003. godine.

¹⁸ Službeni glasnik Republike Srbije broj: 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 63/2006, 61/2007, 20/2009, 72/2009, 53/2010, 101/2011, 2/2012, 93/2012, 43/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015, 112/2015 i 15/2016.

¹⁹ Više: M. Mišković, Đ. Pavlović, Đ. Jovanović, Fiskalni sistem, sistem javnih prihoda i rashoda u Republici Srbiji, Beograd, 2003. godine.

²⁰ D. Klepić, Mere i zadaci na poboljšanju finansijske discipline, Izbor sudske prakse, Beograd,

Aprila 2003. a potom i aprila i maja 2004. godine dopunjeni su i izmenjeni sledeći poreski zakoni²¹:

1. Zakon o porezu na dobit preduzeća,
2. Zakon o akcizama,
3. Zakon o porezu na finansijske transakcije i
4. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji,

da bi jula 2004. godine bio donet potpuno novi Zakon o porezu na dodatu vrednost²² Republike Srbije. Ovim zakonskim reformama fiskalnog sistema u Republici Srbiji usvojen je sistem javnih prihoda koji uključuje: 1) prihode kojima se finansiraju prava i dužnosti Republike i poslovi i zadaci grada Beograda i opštine kao i 2) doprinosi za obavezno socijalno osiguranje.

Prema Zakonu o javnim prihodima i rashodima Republike Srbije²³ (član 9.) u periodu do 1. jula 2004. godine postoji nekoliko vrsta javnih prihoda. To su:

1. porezi, takse, naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa i javni zajmovi,
2. doprinosi za finansiranje obaveznog socijalnog osiguranja,
3. lokalni javni prihodi i
4. ostali javni prihodi.

U periodu posle 1. jula 2004. godine u Republici Srbiji sistem javnih prihoda čine²⁴:

broj 12/1994. godine, str. 51-52; D. Jovašević, Savremene društvene promene i krivično zakonodavstvo, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 9/1995. godine, str. 5-9.

²¹ V. Čavić, Porez na dodatu vrednost, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 11/2007. godine, str. 18-25; P. Mihajlović, Novi zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 12/2004. godine, str. 14-17.

²² Službeni glasnik Republike Srbije broj: 84/2004, 86/2004, 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014, 68/2014, 142/2014, 5/2015, 83/2015 i 5/2016. Više: D. Jovašević, Zakon o porezu na dodatu vrednost sa pratećim propisima i komentaram, Beograd, 2005.

²³ Službeni glasnik Republike Srbije broj: 76/91, 41/92, 18/93, 22/93, 37/93, 67/93, 45/94, 42/98, 54/99, 22/2001 i 33/2004.

²⁴ B. Raičević, Izmene propisa iz oblasti javnih prihoda u Republici Srbiji, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 5/1996. godine, str. 5-8; Ž. Albaneze, Doprinosi za socijalno osiguranje i novine u njihovom obračunu, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 3/1999. godine, str. 5-9.

1. porezi, carine, druge uvozne dažbine, takse i naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa,
2. doprinosi za finansiranje obaveznog socijalnog osiguranja,
3. lokalni javni prihodi i
4. ostali javni prihodi.

Istim zakonskim tekstom (član 10.) izričito je predviđeno da se zakonom (i to samo zakonom, a ne i drugim podzakonskim aktima) mogu uvesti sledeće vrste poreza²⁵:

1. porez na dobit preduzeća,
2. porez na dohodak građana,
3. porez na imovinu,
4. porez na nasleđe i poklon,
5. porez na prenos apsolutnih prava,
6. porez na promet,
7. akcize,
8. porez na upotrebu, držanje i nošenje određenih dobara,
9. porez na finansijske transakcije,
10. porez na fond zarada i
11. jednokratni porez na ekstra dohodak i ekstra imovinu stečenu iskorišćavanjem posebnih pogodnosti.

Ove dve poslednje vrste poreza ne predviđa Zakon o javnim prihodima i rashodima Republike Srbije u periodu posle 1. jula 2004. godine.

Inače, Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji Republike Srbije²⁶ u članu 2. poznaje dve vrste javnih prihoda. To su²⁷: 1) porez (javni

²⁵ B. Raičević, Oporeziva dobit, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 11-12/1993. godine, str. 83; Ž. Albaneze, Obračun, oporezivanje i uplata prihoda od autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 9/1994. godine, str. 9-11; M. Kulić, Sintetički (godišnji) porez na dohodak građana, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 4/1995. godine, str. 5-9.

²⁶ Službeni glasnik Republike Srbije broj: 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/004, 61/2005 i 85/2005.

prihodi koje naplaćuje Poreska uprava) i 2) sporedna poreska davanja (u koje spadaju novčane kazne, kamate po osnovu dospelog, a neplaćenog poreza i troškovi prinudne naplate poreza). Pored poreza, sistem javnih prihoda čine i takse i naknade. Kao takse zakonom se mogu uvesti samo sledeći izvori prihoda i to:

1. administrativne takse,
2. sudske takse,
3. komunalne takse i
4. registracione takse²⁸.

Takođe se zakonom mogu uvesti i određene vrste naknada po osnovu korišćenja određenih dobara od opšteg interesa. Te naknade mogu biti sledeće²⁹:

1. naknade za korišćenje voda,
2. naknade za korišćenje šuma,
3. naknade za korišćenje puteva,
4. naknade za korišćenje zemljišta,
5. naknade za korišćenje prirodnog lekovitog faktora i
6. naknade za korišćenje rudnog blaga.

U sistem javnih prihoda ubrajaju se i doprinosi za socijalno osiguranje. Oni se plaćaju iz ličnih primanja i drugih prihoda osiguranika i na isplaćena lična primanja. U doprinose za socijalno osiguranje takođe spadaju:

1. doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje,
2. doprinos za zdravstveno osiguranje i

²⁷ B. Raičević, Porez na imovinu, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 7-8/1993. godine, str. 95; Lj. Pljakić, Primena u praksi Zakona o porezima na imovinu, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 10/2000. godine, str. 5-9; Lj. Pljakić, Primena Zakona o porezima na imovinu, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 4/2001. godine, str. 14-18.

²⁸ grupa autora, Novi propisi iz oblasti javnih finansija Republike Srbije, Službeni glasnik, Beograd, 2003. godine, knjiga 1, 2 i 3.

²⁹ B. Raičević, Izmene propisa iz oblasti javnih prihoda u Republici Srbiji, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 5/1996. godine, str. 5-8; Ž. Albaneze, Pojam, vrste i oporezivanje prihoda od kapitala, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 11/1998. godine, str. 60-63.

3. doprinos za osiguranje za slučaj nezaposlenosti.

Prema novim zakonskim rešenjima iz proleća 2001. godine u lokalne javne prihode spadaju sledeći izvori³⁰:

1. samodoprinos uveden za teritoriju opštine,
2. lokalna komunalna taksa,
3. pokrajinske i opštinske administrativne takse,
4. prihodi koje ostvare pokrajinski i opštinski organi,
5. naknada za korišćenje gradskog građevinskog zemljišta i
6. naknada za zaštitu i unapređenje životne sredine.

U Republici Srbiji se sistem javnih prihoda zasniva praktično na fiskalnom sistemu iz koga se određeni deo prihoda ustupa državnoj zajednici, a određeni deo prihoda pripada gradu i opštini, dok preostali deo čini budžet Republike. Osnovni izvori prihoda Republike danas čine:

1. porezi,
2. takse,
3. naknade i
4. doprinosi.

Sve do poslednje fiskalne reforme u Republici Srbiji poreski (fiskalni) sistem činili su sledeći zakoni:

1. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji,
2. Zakon o porezu na imovinu,
3. Zakon o akcizama,
4. Zakon o porezu na dohodak građana,
5. Zakon o jednokratnom porezu na ekstra dohodak i ekstra imovinu stečene iskorišćavanjem posebnih pogodnosti,

³⁰ D. Klepić, Mere i zadaci na poboljšanju finansijske discipline, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 12/1994. godine, str. 51-52; B. Raičević, Oporeziva dobit, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 11-12/1993. godine, str. 83; Ž. Albaneze, Ostvarivanje i oporezivanje prihoda od nepokretnosti, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 10/1994. godine, str. 18-20.

6. Zakon o uslovnom otpisu kamata i mirovanju poreskog duga³¹,
7. Zakon o porezu na premije neživotnih osiguranja³²,
8. Zakon o porezu na dobit pravnih lica³³,
9. Zakon o otpisu kamate na dospele obaveze po osnovu određenih poreza i doprinosa za obavezno socijalno osiguranje³⁴,
10. Zakon o fiskalnim kasama³⁵,
11. Zakon o porezu na dodatu vrednost i
12. Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara.

Među svim izvorima javnih prihoda najveći značaj i ulogu imaju porezi. Oni praktično predstavljaju i najveći deo javnih prihoda (čine čak 95% republičkog budžeta). To znači da je poreski sistem najznačajniji, najrazvijeniji i najrazuđeniji deo fiskalnog sistema naše zemlje. On zahvata prihode od privrede i od stanovništva što znači da poreski obveznik koji je oličen u jednom licu (pravnom ili fizičkom ili preduzetniku) može da plaća (da bude obveznik) i više vrsta različitih poreza. No, u regulisanju poreskog sistema i njegovom funkcionisanju nisu samo od značaja porezi (njihove vrste, obveznost, rokovi dospelosti), već još više i poreski podsticaji (u vidu oslobođenja i olakšica)³⁶.

Porez tako predstavlja³⁷ doprinos koji građani uplaćuju državi, lokalnoj zajednici (opštini) ili drugim javnim telima radi pokrića rashoda za njihovu delatnost ili radi naknade za korišćenje određenih usluga (komunalnih i sl.). On se uvek utvrđuje zakonom i po svojoj funkciji predstavlja osnovni izvor budžeta države. Drugim rečima, porez predstavlja instrument javnih prihoda kojim država od subjekata pod njenom poreskom vlašću prinudno uzima novčana sredstva bez neposredne protivčinidbe, neposredno protivusluge u svrhu

³¹ Službeni glasnik Republike Srbije broj 119/2012.

³² Službeni glasnik Republike Srbije broj 135/2004.

³³ Službeni glasnik Republike Srbije broj: 25/2001, 80/2002, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 142/2014, 91/2015 i 112/2015.

³⁴ Službeni glasnik Republike Srbije broj 102/2008.

³⁵ Službeni glasnik Republike Srbije broj: 135/2004 i 93/2012.

³⁶ Lj. Pljakić, Porez na prenos apsolutnih prava, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 11/2000. godine, str. 17-21.

³⁷ grupa autora, Leksikon jugoslovenskog leksikografskog zavoda, Zagreb, 1974. godine, str. 778.

pokrivanja svojih finansijskih potreba ali i radi postizanja drugih prvenstveno ekonomskih i socijalnih ciljeva³⁸.

Ovo pravo, odnosno ovlašćenje države da uvodi, utvrđuje, razrezuje i naplaćuje poreze (poreska jurisdikcija ili subjektivno poresko pravo države) predstavlja jedan, ali bitan atribut njenog suvereniteta. Plaćanje poreza omogućava da se zajednički život ljudi u određenoj državi nesmetano odvija. U gotovo svim savremenim državnim organizacijama političku vezu same države i njenih podanika, dakle njenih državljana sve više potiskuje ekonomska povezanost države i poreskih obveznika koji su oličeni u podanicima te iste države³⁹.

U vezi sa porezima i ovlašćenjem države da utvrđuje poreske obaveze svojih podanika - poreskih obveznika potrebno je ukazati i na pojam poreske vlasti. Naime, ovlašćenje države da svoje finansijske potrebe namiruje iz dohotka ili imovine lica koji se nalaze pod njenom vlašću, njenom jurisdikcijom naziva se poreskom vlašću⁴⁰. A sama volja države da se koristi svojom poreskom vlašću i da primenjuje svoju poresku jurisdikciju prema svojim državljanima (fizičkim) i pravnim licima kao poreskim obveznicima naziva se subjektivno poresko pravo⁴¹.

Od kolikog je značaja uredno, blagovremeno i efikasno ostvarivanje i realizacija poreskog sistema za celokupno funkcionisanje i ostvarivanje svih društvenih-državnih funkcija govori i činjenica da je najvišim pravnim aktima predviđena dužnost svih i svakog (dakle, i fizičkih i pravnih lica) da pod jednakim uslovima i srazmerno svojim materijalnim mogućnostima doprinose zadovoljavanju opštih društvenih potreba. Izbegavanjem ove obaveze u potpunosti ili delimično ili neblagovremenim izvršavanjem utvrđenih obaveza po osnovu poreskih davanja i drugih davanja u vidu doprinosa i sl., ne samo da se krše zakonski propisi, već se i uzrokuju nedozvoljene posledice ili protivpravna stanja. Te posledice se, u prvom

³⁸ grupa autora, *Ekonomika oporezivanja i poresko pravo*, Beograd, 1996. godine, str. 3.

³⁹ E. Allix, *La condition des etrangers au point de vue fiscal*, *Racueil des Cours Academie de Droit international e la Haye*, Vol. 61, 1937. godine, str. 559.

⁴⁰ A. Hensel, *Diritto tributario*, *Multa Paucis*, Milano, 1956. godine, str. 27.

⁴¹ E. Vanoni, *Elementi di diritto tributario*, *Opere giuridiche*, Vol 1, *Multa Paucis*, Milano, 1962. godine, str. 47.

redu, manifestuju u nepotpunom ostvarivanju poreskih planova i bilansa, a, s druge strane, se time u znatnoj meri utiče na zadovoljavanje opšte društvenih potreba i funkcionisanje državnih funkcija na raznim nivoima.

No, kršenjem ovih poreskih propisa⁴² se takođe ostvaruju i kažnjiva, zabranjena ponašanja. Naime, u lakšim slučajevima kršenja ili izbegavanja poreskih obaveza u skladu sa usvojenim zakonskim rešenjima radi se o poreskim prekršajima fizičkih lica, preduzetnika, pravnih lica i odgovornih lica u pravnim licima. Za ovu vrstu delikata propisane su prekršajne kazne i zaštitne mere koje u zakonom propisanom postupku izriču i izvršavaju nadležni organi. No, u težim slučajevima izbegavanja i kršenja ovih obaveza postoje poreska krivična dela za koja se učiniocu - fizičkom ili pravnom licu izriče od strane suda u zakonom propisanom krivičnom postupku kazne i mere bezbednosti, odnosno druge vrste krivičnih sankcija ili mera⁴³.

Zbog posebnog značaja poreskih krivičnih dela, a posebno poreske utaje ili izbegavanja plaćanja poreza koje ovo krivično delo ima u strukturi privrednih krivičnih dela u našem pravnom (krivičnopravnom) sistemu, zbog različitih pojavnih oblika i vidova ispoljavanja, jasno manifestovane društvene opasnosti preduzete delatnosti i kriminalne volje na strani njihovih učinilaca, te ogromne materijalne i druge štete koje se nanosi opštim društvenim interesima, posebno na današnjem nivou društvenog razvoja morali smo da ovoj pojavi posvetimo znatnu pažnju o čemu govore i naredna izlaganja⁴⁴. No, pre nego što pređemo na konkretnu analizu karakteristika i obeležja poreskih krivičnih dela u svom osnovnom i kvalifikovanom obliku morali smo da ukažemo i na istorijskopравни razvoj ovih inkriminacija, odnosno na uporednopravnu analizu poreskih krivičnih dela shodno određenim zakonodavnim rešenjima niza razvijenih zemalja, u prvom redu razvijene Evrope.

Naravno celovita analiza karakteristika poreske utaje i drugih poreskih krivičnih dela⁴⁵ ne može da se zasniva samo na teorijskim izlaganjima ove

⁴² S. Madžarević Šujster, Procjena poreske evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa, Zagreb, broj 1/2002. godine, str. 117-144.

⁴³ I. Nejmašić, Neslužbeno gospodarstvo i njegova obilježja, Informator, Zagreb, broj 56/2008. godine, str. 5-6.

⁴⁴ N. Mijatović, Neopravdanost objave porezne tajne, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 6/2012. godine, str. 82-85.

⁴⁵ B. Đerek, Kaznena odgovornost za povrede poreznih propisa, Zagreb, 1984. godine, str. 114-128.

problematike shodno pozitivnim zakonskim rešenjima, već je ta analiza morala određenu pažnju i da posveti oblicima ispoljavanja ovih krivičnih dela u neposrednoj sudskoj, ali i kriminalističkoj praksi, u konkretnim životnim manifestacijama u kojima nadležni državni organi pravosuđa neposredno primenjuju apstraktno-logički pojam i karakteristike krivičnih dela koje su sadržane u zakonskom tekstu.

Glava prva

POJAVA I RAZVOJ PORESKIH KRIVIČNIH DELA

1. UVOD

Različiti oblici utaje, prikrivanja, neplaćanja ili izbegavanja plaćanja poreza i drugih javnih dažbina državi odnosno vladaru predstavljaju davnašnje krivično delo koje je dosta dugo prisutno u pravnoj istoriji⁴⁶. Praktično od samog početka formiranja prvih država i državnih organizacija, odnosno od početka pisane pravne istorije javljaju se i poreska krivična dela. To je i logično jer svaka država kao oblik uređivanja pravnim propisima društvene organizacije u ma kom obliku ispoljavanja mora da ima relativno siguran i konstantan izvor svoga finansiranja, odnosno finansiranja državnih, odnosno društvenih funkcija, organa, pa i čitavog administrativnog aparata (u prvom redu državne administracije, vojske, policije).

Zato se sa pravom može reći da su poreska utaja i drugi oblici izbegavanja plaćanja poreza pojava koja je stara koliko i sama država. Nema države počev od država stare Antičke civilizacije pa sve do današnjih dana koja se na različite načine nije suočila sa nedisciplinom svojih građana - podanika u pogledu plaćanja određenih državnih dažbina - dažbina suverenu kao vrhovnoj vlasti. Stoga se i svaka državna organizacija morala naravno prema svojim potrebama i raspoloživim mogućnostima suočiti sa ovim oblicima protivpravnog ponašanja nesavesnih i neodgovornih pojedinaca i grupa⁴⁷.

Tako je istorija prava uopšte, pa i istorija našeg prava⁴⁸ zabeležila različite pojavne oblike i vidove utaje ili neplaćanja (izbegavanja plaćanja) poreza i drugih državnih dažbina kao i načine sankcionisanja takvog ponašanja⁴⁹. Prve podatke o postojanju samostalnog krivičnog dela poreske utaje na našim prostorima pravna istorija beleži još u ranom

⁴⁶ Više: R. Festić, Stari kodeksi, Sarajevo, 1998. godine; F. Karčić, Odabrani izvori za opću historiju države i prava, Sarajevo, 2004. godine; F. Karčić, Uvod u historiju i izvore bosanskog prava, Sarajevo, 2006. godine.

⁴⁷ Više: S. Avramović, Opšta pravna istorija, Stari i srednji vek, Beograd, 2003. godine.

⁴⁸ S. Šarkić, Srednjovekovno srpsko pravo, Novi Sad, 1995. godine, str. 98-100.

⁴⁹ O. Robinson, Uvod u krivično pravo Rima, Godišnjak Pravnog fakulteta u Banja Luci, Banja Luka, broj 24/2000. godine, str. 15-29; E. Halapić, Codex Hamurabi, Godišnjak Pravnog fakulteta u Sarajevu, Sarajevo, 2002. godine, str. 425-429; M. Višić, Zakonici drevne Mesopotamije, Beograd, 2003. godine; S. Jasić, Zakoni starog i srednjeg veka, Beograd, 1968. godine.

srednjem veku⁵⁰. To je već vreme kada u mnogim krajevima postoje precizno utvrđeni sistemi za utvrđivanje i naplatu poreza i drugih javnih dažbina⁵¹. Tako je npr. opšti obim poreza na selo (kao najčešće primenjivani oblik naplate poreza toga vremena) predstavljao zapravo zbir poreskih objekata uključenih u spisak svakog pojedinog sela - stoji u Zakonu o porezima donetom u vremenu od 913-1139. godine u periodu kada započinje feudalizacija Vizantijske države⁵².

Naime, već je Dušanov zakonik donet na saborima 1349. i 1354. godine kao najznačajniji pisani pravni spomenik srednjeg feudalizma u Evropi (donet skoro dva veka pre čuvenog nemačkog zakonika *Constitutio Criminalis Carolina* iz 1543. godine) predviđao kažnjavanje za učinioce krivičnog dela poreske utaje ili neplaćanja poreza⁵³.

Tako ćemo istorijski razvoj poreskih krivičnih dela posmatrati kroz sledeće periode:

1. period pre Prvog svetskog rata,
2. period između Prvog i Drugog svetskog rata i
3. period posle Drugog svetskog rata.

2. PERIOD PRE PRVOG SVETSKOG RATA

Period pre Prvog svetskog rata predstavlja, istina, najduži period pisane pravne istorije u kome ćemo posmatrati razvoj inkriminacija poreskih krivičnih dela. U ovom periodu na našim prostorima doneto je više pisanih pravnih spomenika koji na različite načine, ali primerno vremenu i društvenim uslovima odnosno potrebama predviđaju poresku utaju kao najznačajnije poresko krivično delo. Iz ovog perioda potiču sledeći pravni spomenici koji su od značaja za posmatranu temu. To su:

⁵⁰ Više: D. Nikolić, A. Đorđević, *Zakonski tekstovi starog i srednjeg veka*, Niš, 2002. godine.

⁵¹ Z. Stojanović, *Krivično pravo srednjovekovne Srbije 12-14. veka*, *Godišnjak Pravnog fakulteta u Banja Luci*, Banja Luka, broj 17-19/1993-1995. godine, str. 193-203.

⁵² Fr. Dolger, *Beitrage zur Geschichte der Bysantischen Finanzverwaltung*, Berlin, 1927. godine, str. 114-123.

⁵³ O. Salzer, *Povijest naroda Jugoslavije*, Zagreb, 1960. godine, str. 130-131.

1. Dušanov zakonik iz 1349. i 1354. godine⁵⁴ i
2. Zakon o neposrednom porezu Srbije iz 1884. godine.

2.1. Dušanov zakonik

Prvi i najznačajniji pisani pravni spomenik feudalne Srbije jeste Dušanov zakonik donet na saborima 1349. i 1354. godine. Nastao je u periodu procvata srednjovekovne Nemanjićke Srbije kada je ova država sa svojom organizacijom zauzimala velike prostore od Dunava na severu do Egejskog i Jonskog mora na jugu. Sve je to uslovalo javljanje i širenje kulture i pismenosti uopšte. Bilo je to inače vreme široke primene hrisovulja (vladarskih povelja - kao i običajnog prava isprepletenog sa odredbama vizantijskog prava)⁵⁵. Pored materijalnopравnih odredbi iz oblasti krivičnog prava, ovaj je Zakonik sadržavao i odredbe procesnog karaktera, kao i odredbe iz drugih oblasti prava kao što su: uređenje države, položaj pojedinih staleža, položaj crkve i gradova, bračno, porodično i nasledno pravo⁵⁶.

Dušanov zakonik, donet u vreme uspona i sjaja srednjovekovne feudalne Srbije, među mnoštvom krivičnopравnih odredbi materijalnog karaktera poznaje i krivično delo utaje ili neplaćanja poreza. Naravno, ovo je delo u samom zakonskom tekstu neimenovano (što je inače bio i običaj kod svih starijih pravnih izvora), no njegova se sadržina, priroda i karakter sastoje upravo u izbegavanju plaćanja dažbina vladaru. Ovo je krivično delo predviđeno u članu 198. Dušanovog zakonika prema Rakovičkom rukopisu⁵⁷. Naime, ova zakonska odredba sadržana je samo u ovom prepisu Zakonika Stefana Dušana IV⁵⁸ koji je nastao negde oko 1701. godine. U prvobitnoj verziji u ovoj zakonskoj odredbi govori se samo o soću, a namet i harač je sam prepisivač dodao (jer su to pojmovi koji su u našem narodu poznati tek u vremenu posle turske najezde na Balkan nakon 1389. godine). Inače ovaj se prepis još naziva i Novosadski jer se dugo vremena čuvao u biblioteci u

⁵⁴ Više: D. Nikolić, Fragmenti pravne istorije, Niš, 1997. godine.

⁵⁵ Lj. Krkljuš, Pravna istorija srpskog naroda, Beograd, 2013. godine, str. 61-63.

⁵⁶ A. Solovjev, Zakonodavstvo Stefana Dušana, cara Srba i Grka, Beograd, 1998. godine, str. 308 i dalje.

⁵⁷ T. Taranovski, Istorija srpskog prava u Nemanjićkoj državi, Beograd, 1996. godine, str. 481.

⁵⁸ Zakonik Stefana Dušana, Beograd, 1898. godine, str. 265-266.

novosadskoj gimnaziji. Prvi put ga je u ovoj verziji štampao Đura Magazinović 1828. godine.

Član 198. predviđa krivično delo nedavanja vladarskih dažbina. Pod ovim dažbinama se podrazumevaju: dohodak carski, "soće" (osnovna podanička dažbina koja se plaćala vladaru bilo u žitu ili u novcu), namet i harač. Ovakve dažbine su dužni da daju svi podanici i to: svaki čovek, ali i vlastelin. Obaveza je dospevala u tačno određeno vreme - to je Mitrovdan kao prvi rok i Rođenje Hristovo kao drugi rok. Nedavanje ovako utvrđenih obaveza u utvrđenim rokovima predstavlja obeležje ovog krivičnog dela.

Sam zakonodavac je izričito propisao da se dohodak carski, soće, namet i harač daju od strane svakih ljudi i to kabao (mera za žito) žita - polovina čistoga i polovina preprostoga ili pak u novcu perper (vizantijski zlatnik kao obračunska jedinica u vrednosti od 12 dinara), s tim što se prvi deo ove obaveze ima izvršiti do Mitrovdana, a drugi deo do Hristovog Rođenstva. U slučaju da ovu svoju obavezu ne ispuni ili propusti vlastelin ili je ne ispuni u ostavljenom roku, Zakonik je propisao kao vrstu kazne da se takav vlastelin veže na carskom dvoru (dakle, drži u zatvoru ili zatočenju) i to onoliko dugo sve dok ne plati dvostruku vrednost utvrđene vladarske dažbine. Dakle, ovde se lišenje slobode pojavljuje kao oblik prinudne mere kako bi se napunila carska kasa, odnosno prinudili poreski obveznici na plaćanje svojih obaveza u potpunosti, odnosno plaćanje svojih obaveza u propisanom roku.

Ovaj Zakonik, istina, nije dugo bio u primeni na teritoriji srpske carevine koja je pod naletima Turaka pala posle Kosovske bitke juna 1389. godine, ali je svojim značajem, sadržinom i karakteristikama brojnih osobenih rešenja ostavio veliki uticaj na kasniji razvoj srednjovekovnih pravnih sistema u drugim krajevima Evrope, s jedne strane, i uticao je na kasnije pravne spomenike Srbije, s druge strane.

2.2. Zakon o neposrednom porezu Srbije

Sultanovim Hatišerifom iz 1838. godine Srbija, posle nekoliko vekova turske vlasti, dobija izvesnu samostalnost pod okriljem Porte. To joj omogućava da svojim pravnim aktima neposredno uređuje i pojedine društvene odnose na svojoj teritoriji. Među ovim odnosima se po svom značaju nameće i pitanje

uređivanja fiskalnih davanja građana, odnosno podanika. To je još uvek vreme veoma razuđenog fiskalnog sistema sa brojnim obavezama, njihovim visinama, kao i brojnim obveznicima, kako prema Porti, tako i prema srpskom Knjazu⁵⁹.

Godine 1860. (29. marta) donet je Kazniteljni (kriminalni) zakonik za Knjažestvo Srbiju⁶⁰. Ovo je bio prvi sistemski pravni akt iz oblasti krivičnog prava nove srpske države ustrojene po uzorima razvijenih zemalja Evrope toga vremena. Iako je on za vreme i prilike u kojima je donet u velikoj meri označavao pozitivne tendencije u razvoju naše krivičnopravne misli i dao veliki podstrek razvoju krivičnopravne teorije, on u sferi zaštite fiskalnih interesa države nije predviđao nikakva rešenja. Uzroka za takvu situaciju ima više, ali je sigurno jedan od najznačajnijih nekažnjavanje za izbegavanje plaćanja poreza turskoj vrhovnoj vlasti u Carigradu. Praktično se ovde izbegavanje plaćanja poreza i drugih dažbina Porti smatrao kao patriotski čin za koji ne treba kažnjavati⁶¹.

U Srbiji je krivičnopravna zaštita fiskalnog sistema, poreza i drugih javnih davanja ustanovljena znatno kasnije. Tek je 1884. godine donet poseban Zakon o neposrednom porezu Srbije⁶² koji je predviđao pojam i vrste poreza, njihove obveznike, vreme dospelosti ovih obaveza, način propisivanja i prikupljanja poreza odnosno kažnjavanje za nepoštovanje ovih zakonskih odredbi. U članu 86. ovog Zakona predviđeno je krivično delo neprijavlivanja svog stanja poreskom odboru. Ovo delo ima osnovni i dva teža oblika ispoljavanja. Osnovno delo se sastoji u neprijavlivanju poreskom odboru u zakonskom roku uz neopravdavanje ovog zadocnjenja svog stanja ni u roku od 20 dana od isteka roka za prijavljivanje⁶³.

⁵⁹ M. Tomić, V. Vidović, Krivično pravo i kazneni sistem feudalizma, Godišnjak Pravnog fakulteta u Banja Luci, Banja Luka, broj 10/1986. godine, str. 115-135; S. Sućeska, Neke osobenosti krivičnog prava u jugoslovenskim zemljama za vreme Turaka, Godišnjak Pravnog fakulteta u Sarajevu, Sarajevo, 1971. godine, str. 243-253.

⁶⁰ Više: D. Nikolić, Krivični zakonik za Knjaževinu Srbiju, Niš, 1991. godine.

⁶¹ Kazneni zakonik i krivični sudski postupak Kraljevine Srbije protumačeni odlukama opšte sednice i odeljenja kasacionog suda, sastavio Gojko Niketić, sa predgovorom Dušana Subotića, Beograd, 1911. godine.

⁶² Zakon o neposrednom porezu od 14. juna 1884. godine sa izmenama i dopunama do 29. juna 1907. godine, Zakoni o porezi, izdanje Gece Kona, Beograd, 1920. godine.

⁶³ D. Josimović, Porez na radnje s obzirom na poslednje izmene Zakona o neposrednom porezu, Beograd, 1891. godine, str. 67-82.

Radnja izvršenja krivičnog dela je neprijavlivanje svoga imovnog stanja što je od značaja za pravilno, potpuno i blagovremeno utvrđivanje poreskih obaveza. To je propuštanje dužnosti da se u određenom roku podnese prijava. Za postojanje neprijavlivanja potrebno je da kumulativno budu ispunjeni i sledeći uslovi: 1) da se prijava ne podnese nadležnom poreskom odboru, 2) da prijava nije podneta u zakonskom roku, niti u roku od 20 dana od isteka ovog roka i 3) nepodnošenje prijave je neopravdano, odnosno do propuštanja prijavljivanja je došlo iz neopravdanih razloga. Koji su razlozi opravdani, a koji ne, faktičko je pitanje koje sudsko veće rešava u svakom konkretnom slučaju na bazi svih objektivnih i subjektivnih okolnosti učinjenog dela i ličnosti učinioa. Za ovo delo propisana je novčana kazna u visini dvostrukog iznosa poreza koji se treba platiti.

Pored osnovnog oblika dela, Zakon predviđa i dva teža, kvalifikovana oblika krivičnog dela neprijavlivanja stanja poreskom odboru za koja su propisane strožije kazne⁶⁴.

Prvi teži oblik dela postoji u slučaju ako učinilac nije prijavio svoje stanje poreskom odboru ni u roku od 20 dana po isteku roka koji je zakonom utvrđen za ovo prijavljivanje pod uslovom da se smatra da on i nije hteo da prijavi svoje stanje. Ovde se radi o radnji propuštanja koja se može preduzeti samo sa direktnim umišljajem kao oblikom krivice kod koga učinilac hoće, želi, ima nameru da upravo propusti blagovremeno zakonski rok kako ne bi nadležnom poreskom odboru prijavio svoje stanje kao osnov za utvrđivanje visine poreza. Za ovaj teži oblik krivičnog dela propisana je novčana kazna u visini četvorostrukog iznosa poreza koji treba platiti.

Najteži oblik ovog krivičnog dela⁶⁵ postoji u slučaju ako se dokaže da je učinilac svoje stanje u nepokretnom imanju ili kapitalu ili pak u prihodima ili zaradi za preko 10% prijavio u manjem iznosu. Ovde se praktično radi o lažnom prijavljivanju svog imovnog stanja i to: nepokretnosti, kapitala, prihoda i zarade u cilju, u nameri izbegavanja plaćanja poreza pod uslovom da je učinilac prijavio manje u iznosu preko 10% od ostvarenog finansijskog rezultata u

⁶⁴ Više: T. Živanović, Zakonski izvori krivičnog prava i istorijski razvoj njegov i njenog krivičnog pravosuđa od 1804-1865. Beograd, 1968. godine.

⁶⁵ Đ. Lj. Bujdić, Nejednake primene zakona o porezu u krivičnim predmetima, Beograd, 1903. godine, str. 861-872.

pogledu svog imovnog stanja. To znači da lažno umanjenje prihoda u nameri izbegavanja poreza u iznosu do deset posto ne predstavlja obeležje ovog teže oblika krivičnog dela, ali pod zakonom predviđenim uslovima može da predstavlja neki od prethodnih oblika ovog krivičnog dela. Iznos umanjenih prihoda preko 10% predstavlja objektivni uslov inkriminacije bez koga i nema uslova za postojanje ovog najtežeg oblika krivičnog dela. Za ovo delo propisana je novčana kazna u visini četverostrukog iznosa utajenog poreza.

3. PERIOD IZMEĐU PRVOG I DRUGOG SVETSKOG RATA

Period između dva rata predstavlja period u kome je konstituisana prvo Kraljevina Srba, Hrvata i Slovenaca 1. decembra 1918. godine, a potom i Kraljevina Jugoslavija 1929. godine. Za prvi period, neposredno posle završetka Prvog svetskog rata važno je istaći da je to još uvek vreme različitih pravnih režima u pogledu fiskalnih odnosa zavisno od toga koji su propisi važili na određenoj teritoriji koja je posle Versajskog mirovnog ugovora ušla u sastav nove države. To je takođe i vreme velike razuđenosti pravnih propisa kojima su regulisani isti ili slični pravni i društveni odnosi.

Od posebnog značaja za predmet posmatranja naše teme jesu dva zakonska propisa doneta u ovom vremenu. To su:

1. Zakon o porezu na poslovni promet iz 1922. godine i
2. Zakon o neposrednim porezima iz 1928. godine.

3.1. Zakon o porezu na poslovni promet

Prvi zakonski propis u Kraljevini SHS koji je uređivao materiju poreza sa aspekta njegove pravne zaštite jeste Zakon o porezu na poslovni promet iz 1922. godine⁶⁶. Ovaj Zakon praktično predviđa dva krivična dela iz ove oblasti⁶⁷.

⁶⁶ Zakon o porezu na poslovni promet od 31. januara 1922. godine, Službene novine, Beograd, broj 37 – Va od 18. februara 1922. godine.

⁶⁷ Đ. Niković, Društveni porezi u Kraljevini Jugoslaviji, Beograd, 1934. godine, str. 34-53.

Krivično delo poreske utaje predviđeno je u članu 12. ovog Zakona. Ovo delo čini lice koje u nameri da u potpunosti ili delimično izbegne plaćanje i odmeravanje poreza ili da postigne nezakonito oslobođenje od plaćanja poreza svesno i sa namerom u knjizi, prijavi, žalbi ili odgovoru na pitanja nadležne vlasti da neistinite navode ili ih namerno prećuti.

Radnja izvršenja ovog krivičnog dela⁶⁸ jeste dvojako alternativno određena. Prvi oblik radnje izvršenja je davanje neistinitih podataka ili navoda. To je tvrđenje koje ne odgovara objektivnoj stvarnosti. Naime, u svojim usmenim ili pismenim navodima učinilac tvrdi da nešto postoji što u stvarnosti ne postoji ili tvrdi da nešto ne postoji što u stvarnosti ipak postoji. Ovakvo neistinito tvrđenje učinilac mora da iznese u knjizi (poslovnoj), prijavi, žalbi ili odgovoru na pitanja nadležne vlasti. Drugi oblik radnje izvršenja je prećutkivanje važnih podataka u navedenim pismenima. To je propuštanje, nesaopštavanje, izostavljanje iz toka izjave odlučnih činjenica tako da se bez njih ne može dobiti jasna i potpuna celina događaja, stanja ili zbivanja što predstavlja osnov za pravilno i potpuno utvrđivanje visine poreskih obaveza.

Za postojanje ovog krivičnog dela potrebno je da učinilac ove delatnosti preduzme u nameri da potpuno ili delimično spreči pravilno odmeravanje poreza ili da postigne oslobođenje od plaćanja poreza koje je nezakonito. Delo, dakle, kao svršeno postoji čim je preduzeta neka od više alternativno predviđenih delatnosti u navedenoj nameri kao subjektivnom elementu na strani učinioca dela bez obzira da li je ta namera u konkretnom slučaju ostvarena ili nije. Delo se, dakle, može izvršiti samo sa direktnim umišljajem koji kvalifikuje svest i namera, htenje i želja da se ovakvo preduzetim radnjama ostvari nezakoniti cilj.

Za ovo delo zakon je propisao novčanu kaznu u visini od petostrukog do dvadesetostrukog iznosa poreza za koliko je država oštećena (povreda u vidu štete) ili pak bila izložena oštećenju (ugrožavanje u vidu konkretne opasnosti). Kao učinilac dela može da se javi svako lice koje preduzme zakonom predviđenu radnju izvršenja sa svešću i namerom izbegavanja plaćanja poreza. No, pored poreskog obveznika za ovo krivično delo u smislu odredbe člana 13. ovog Zakona odgovara i zastupnik ovog lica, podstrekač, kao i drugi saučesnik.

⁶⁸ B. N. Popović, Službenički porez, Beograd, 1928. godine, str. 23-38.

Dakle, ovde je radnja saučesništva (zajedničkog učešća više lica u ostvarenju posledice krivičnog dela) izjednačena sa radnjom izvršenja, kako u pogledu krivične odgovornosti, tako i kažnjivosti.

Od ovog opšteg pravila o kažnjavanju Zakon predviđa izuzetak. Naime, ako je neko od saučesnika (ali ne i druga lica koja podležu odgovornosti za ovo krivično delo) bio prisiljen zavisnošću materijalnog stanja prilikom preduzimanja radnje izvršenja za samog poreskog obveznika, on se oslobađa od krivične odgovornosti (pa time i zakonom propisane kazne), sem u slučaju kada je vlastima davao neistinite navode na postavljena pitanja. Iz kriminalno političkih razloga zakon je predvideo i mogućnost oslobođenja od krivične odgovornosti učinioca dela ako je on pre pokretanja krivičnog postupka za učinjeno delo uplatio utajeni iznos poreza. U tom slučaju zbog odsustva štetnih posledica po javne prihode države, zakonodavac je predvideo oslobođanje od odgovornosti i kažnjavanja učinioca ovog krivičnog dela.

3.2. Zakon o neposrednim porezima

I Zakon o neposrednim porezima iz 1928. godine⁶⁹ u članu 142. predviđa samostalno krivično delo poreske utaje. Ovo delo čini poreski obveznik koji svesno i u nameri da izbegne plaćanje zakonitog poreza u poreskoj prijavi ili odgovarajući na postavljena pitanja od strane nadležne vlasti ili u podnetoj žalbi ili prijavi za oslobođenje ili smanjenje ili otpis poreza daje neistinite izjave tako da je zbog toga mogla nastati potpuna ili delimična poreska prikrata ili je zatajio deo imovine ili izvor prihoda koji su podložni porezu⁷⁰.

Kao objekt zaštite prema ovom zakonskom rešenju javlja se neposredni porez. On se može utajiti radnjom koju preduzima poreski obveznik. Ta radnja može biti delatnost davanja neistinitih izjava ili tajenje (prećutkivanje) izvora prihoda ili dela imovine. Davanje neistinitih izjava jeste svako tvrđenje koje ne odgovara objektivnoj stvarnosti. Bitno je da se

⁶⁹ Zakon o neposrednim porezima od 8. februara 1928. godine, Službene novine, Beograd, broj 29 – VII od 8. februara 1928. godine, Poreski zbornik, urednik Voj. St. Spasojević i Voj. J. Božanović, Beograd, 1931. godine.

⁷⁰ Više: Ž. K. Živković, Komentar Zakona o neposrednim porezima, Beograd, 1928. godine.

neistinite izjave daju u poreskoj prijavi, odgovoru na pitanja nadležne poreske vlasti, u žalbi ili prijavi za oslobođenje, smanjenje ili otpis poreza. Na isti način se može prećutati ili zatajiti izvor prihoda (koji mora biti zakonito stečen) ili deo imovine čiji je prihod podložan porezivanju.

Ovde se radi, dakle, o neprijavlivanju (propuštanju dužnosti podnošenja blagovremene i potpune prijave o pravno relevantnim činjenicama vezanim za izvor prihoda ili deo imovine). Bitno je bez obzira o kom se od ova dva vida ispoljavanja radnje izvršenja krivičnog dela radi da učinilac postupa svesno i sa namerom (dakle, sa direktnim umišljajem) da izbegne plaćanje zakonitog poreza (u potpunosti ili delimično).

Za ovo delo zakon⁷¹ je propisao novčanu kaznu u visini od dvostrukog do četverostrukog iznosa poreza za koji je država bila izložena oštećenju, a ako je poreski obveznik vodio i duple trgovačke knjige pored ove novčane kazne mogla mu se kumulativno izreći i novčana kazna u visini od 10.000 do 100.000 dinara.

Interesantno je rešenje prema kome se od ovog iznosa naplaćene kazne potkazivaču (dakle, licu koje je prijavilo izvršeno krivično delo poreske utaje ili njegovog izvršioca) pod uslovom da se ne radi o poreskom činovniku (službeniku poreske službe) daje $\frac{1}{4}$ nagrade. Koliko je ovo rešenje bilo kriminalno politički opravdano i koliko je bilo efikasno u neposrednoj primeni, nisu pronađeni raspoloživi podaci u literaturi ovoga vremena.

Na kraju potrebno je istaći da je zakon⁷² predvideo i mogućnost oslobođenja od krivične odgovornosti učinioca ovog krivičnog dela pod uslovom da je uplatio utajeni iznos poreza pre nego što je zvanično obavešten da je protiv njega učinjena dostava ili pre nego što je protiv njega pokrenut krivični postupak. Ovo je poseban oblik dobrovoljnog odustanka, odnosno sprečavanja nastupanja štetnih posledica izvršenog krivičnog dela.

Sa uređivanjem brojnih odnosa u Kraljevini Jugoslaviji krajem dvadesetih godina donet je i jedinstveni Krivični zakonik (od 27. januara 1929. godine koji

⁷¹ M. Šćekić, M. Mikić, Poreski zakoni sa komentarom, važnijim propisima i potrebnim obrascima iz prakse, Beograd, 1933. godine, str. 542-545.

⁷² B. N. Popović, Službenički porez, Beograd, 1928. godine, str. 23-38; B. Majstorović, Društveni porez, Beograd, 1932. godine, str. 34-47.

je stupio na snagu 1. januara 1930. godine)⁷³. On predstavlja prvi i jedini krivičnopravni akt donet u našoj zemlji između dva svetska rata koji je imao za cilj da izvrši kodifikaciju različitih krivičnopravnih odredbi materijalnog karaktera koje su bile rasute po nizu zakonskih propisa. No, ovaj Zakonik u oblasti krivičnopravne zaštite poreza i drugih javnih dažbina ne predviđa nikakva rešenja imajući u vidu postojeće inkriminacije koje su sadržane u odredbama posebnih ili sporednih zakona iz ove oblasti.

4. PERIOD POSLE DRUGOG SVETSKOG RATA

Posle završetka Drugog svetskog rata i oslobođenja naše zemlje otpočelo se sa naporima na izgradnji nove državne organizacije i novog društva. Korak u tom pravcu bila je i izgradnja novog pravnog sistema u celini. No, to se nije moglo postići odjednom posebno, ne u uslovima kada je obnova ratom razrušene zemlje tek otpočinjala.

Zato su prvo Odlukom AVNOJ-a iz 1945. godine, a zatim i Zakonom o nevažnosti pravnih propisa donetih pre 6. aprila 1941. godine i za vreme okupacije svi pravni propisi iz vremena okupacije (dakle, iz perioda od 1941. do 1945. godine) smatrani nepostojećim, a pravni propisi bivše Kraljevine Jugoslavije smatrani nevažećim. Međutim, ipak je omogućena, zbog popune pravnih praznina, primena onih pravnih pravila koja nisu bila u suprotnosti sa Ustavom FNRJ. Zatim je u tom periodu doneto nekoliko krivičnopravnih propisa koji su u potpunosti odgovarali duhu i prilikama u kojima su nastali. To su sledeći zakoni⁷⁴:

1. Zakon o suzbijanju nedopuštene špekulacije i privredne sabotaže,
2. Zakon o zaštiti narodnih dobara i njihovom upravljanju,
3. Zakon o zabrani izazivanja nacionalne, rasne i verske mržnje,
4. Zakon o krivičnim delima protiv naroda i države i
5. Zakon o vrstama kazni.

⁷³ Više: J. Vesel, Krivični zakonik Kraljevine Jugoslavije i 343 rješenja svih apelacionih sudova i svih odeljenja Kasacionog suda, Sarajevo, 1935. godine.

⁷⁴ Službeni list FNRJ broj 66/46.

Posle donošenja Ustava FNRJ iz 1946. godine svi ovi zakoni su usaglašeni sa najvažnijim pravnim aktom naše zemlje. Dalje, u toku 1947. godine donet je Opšti krivični zakonik⁷⁵ koji je samo predstavljao sistematsku razradu opštih načela i opštih instituta krivičnog prava.

U zakonodavstvu posleratne Jugoslavije prvi put se odredba o kažnjavanju za krivično delo izbegavanja i neplaćanja poreza i drugih javnih dažbina javlja tek sa donošenjem Krivičnog zakonika FNR Jugoslavije iz 1951. godine.

Od posebnog značaja za našu posmatranu temu jesu sledeći zakonski tekstovi doneti u posleratnom periodu:

1. Zakon o porezima iz 1946. godine,
2. Krivični zakonik iz 1951. godine
3. Zakon o izmenama i dopunama krivičnog zakonika iz 1959. godine,
4. Krivični zakon Republike Srbije iz 1977. godine,
5. Nacrt Krivičnog zakonika SR Jugoslavije iz 1998. godine,
6. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji i
7. Krivični zakonik Republike Srbije.

4.1. Zakon o porezima

Prvi zakon koji je u posleratnoj FNR Jugoslaviji pružao krivičnopravnu zaštitu poreskih (fiskalnih) davanja bio je Zakon o porezima iz 1946. godine⁷⁶. Krivično delo poreske utaje je prema ovim zakonskim rešenjima vršio poreski obveznik koji bi utajio prihod, imovinu ili predmet ili koji bi pružio lažne podatke u nameri izbegavanja plaćanja poreza u celini ili delimično. Delo ima dva oblika ispoljavanja: osnovni i teži oblik.

Objekt zaštite je poreski (fiskalni) sistem, a objekt napada je višestruko određen kao: prihod, imovina i drugi predmeti.

Osnovni oblik dela se može preduzeti sa dve alternativno propisane radnje izvršenja. To su: a) utaja, prikrivanje, prećutkivanje nabavljanja, uvećanja

⁷⁵ Službeni list FNRJ broj 106/47.

⁷⁶ Službeni list FNRJ broj 105/46.

prihoda, imovine ili drugih predmeta, na bilo koji način ili bilo kojim sredstvom. To se može učiniti bilo kojom delatnošću kojom nadležni državni organi nisu u mogućnosti da dođu do saznanja o navedenim činjenicama i b) pružanje, davanje, saopštavanje, neposredno ili posredno, usmeno ili pismeno podataka o prihodima, imovini ili drugim predmetima.

Bitno je da se radnja izvršenja preduzima u određenoj nameri – nameri izbegavanja plaćanja poreza u celini ili delimično, bez obzira da li je ova namera u konkretnom slučaju neposredno i ostvarena. Ona mora da postoji na strani učinioaca u vreme preduzimanja radnje izvršenja. Ona takođe kvalifikuje oblik krivice učinioaca kao direktan umišljaj. Za osnovno delo je propisana novčana kazna u iznosu od dvostrukog do petostrukog iznosa visine utajenog poreza, a najmanje 500 dinara.

Teži, kvalifikovani oblik dela za koji je propisana kumulativno novčana kazna i kazna zatvora u trajanju do pet godina postoji ako je utaja poreza izvršena u "osobito teškom slučaju". Kada postoji "osobito težak slučaj" krivičnog dela faktičko je pitanje koje sudsko veće utvrđuje u svakom konkretnom slučaju na bazi: značaja objekta zaštite, vrste, prirode i karaktera objekta napada, obima i intenziteta prouzrokovane posledice dela, okolnosti pod kojima je delo izvršeno, ličnosti učinioaca i stepena njegove krivice.

4.2. Krivični zakonik FNRJ

Krivični zakonik FNRJ⁷⁷ donet je 9. marta 1951. godine i predstavlja prvi krivičnopravni akt posle oslobođenja naše zemlje koji je na celovit način regulisao materiju opšteg i posebnog dela krivičnog prava. Ovaj Zakonik u članu 235. u grupi krivičnih dela protiv privrede i jedinstva jugoslovenskog tržišta predviđa posebno krivično delo pod naslovom: "Davanje lažnih podataka u pogledu poreza". Ovo se delo sastoji u davanju lažnih podataka o dohocima, predmetima koji podležu oporezivanju ili o drugim činjenicama važnim za utvrđivanje poreza ako se ti podaci daju državnim

⁷⁷ Službeni list FNRJ broj 13/51.

organima u nameri učinio da za sebe ili drugog u potpunosti ili delimično izbegne plaćanje poreza⁷⁸.

Objekat napada kod ovog krivičnog dela jesu porezi kao vrsta javnih dažbina, a ne i druge vrste fiskalnih davanja kao što je to danas slučaj. Sama radnja izvršenja se sastoji u davanju lažnih podataka državnim organima. To su razna tvrđenja o činjenicama koje ne postoje ili tvrđenja o nepostojanju činjenica koje uistinu postoje. Ovde se, dakle, radi o takvim podacima koji ne odražavaju objektivnu stvarnost. Bitno je pri tome da se ovde radi o podacima koji se odnose na: dohodak ili predmete koji podležu oporezivanju ili na druge činjenice koje su od značaja, od važnosti za odmeravanje poreza⁷⁹.

Za postojanje dela bitno je da učinilac postupa sa direktnim umišljajem. Njegov umišljaj kvalifikuje namera da za sebe ili drugog na ovaj način u potpunosti ili delimično izbegne plaćanje poreza.

Za ovo delo propisana je kazna zatvora do tri godine ili novčana kazna.

Interesantno je napomenuti da ova inkriminacija iz krivičnog zakonika FNRJ iz 1951. godine nije predviđala teži ili kvalifikovani oblik s obzirom na visinu utajenog poreza.

4.3. Krivični zakonik FNRJ - izmene i dopune iz 1959. godine

Izmene i dopune Krivičnog zakonika FNRJ⁸⁰ od 10. juna 1959. godine su pokušale da postojeći krivičnopravni sistem materijalnog prava upodobe postojećoj političkoj, ekonomskoj i društvenoj situaciji, odnosno potrebama društva - države u suzbijanju i sprečavanju različitih oblika i vidova kriminalnog ponašanja. Ovaj Zakonik posle izmena koje su zahvatile i oblast krivičnopravne zaštite poreza i fiskalnog sistema u članu 235. predviđa jedno poresko krivično delo koje se sada naziva: "Poreska utaja". Prema novelaciji iz 1959. godine ovo

⁷⁸ B. Ravanić, Davanje lažnih podataka u pogledu poreze čl. 235. KZ, Glasnik AK Vojvodine, Novi Sad, broj 1/1955. godine, str. 17.

⁷⁹ S. Milatović, Utaja poreza i potreba izmene čl. 235. Arhiv za pravne i društvene nauke, Beograd, broj 3/1953. godine, str. 241-253.

⁸⁰ Službeni list FNRJ broj 30/59

krivično delo nije samo promenilo naziv, već i obeležje svoga bića, a pored toga predviđen je i njegov teži oblik, teža kvalifikacija.

Osnovno delo poreske utaje⁸¹ čini lice koje u nameri da ono ili neko drugo lice izbegne potpuno ili delimično plaćanje poreza, doprinosa ili drugih zakonom utvrđenih obaveza prema zajednici daje državnim organima lažne podatke o prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje iznosa ovakvih obaveza ili u istoj nameri u slučaju obavezne prijave ne prijavi svoj prihod, odnosno predmet ili druge činjenice koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza, pri čemu iznos obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi 50.000 dinara.

U odnosu na prethodno zakonsko rešenje ovo delo za objekt napada ima ne samo porez, već i doprinose, kao i druge zakonom utvrđene obaveze prema društvenoj zajednici. Ti doprinosi i obaveze mogu biti različite, ali im je zajedničko da su utvrđene na osnovu zakona, a ne i drugog podzakonskog propisa i da se odnose na davanja društvenoj zajednici.

S obzirom na radnju izvršenja delo ima dva vida ispoljavanja⁸². Prvo, to je davanje lažnih podataka o prihodima, predmetima i drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje iznosa obaveza prema društvenoj zajednici. I drugo, to je neprijavljivanje prihoda, odnosno predmeta ili drugih činjenica koje su od uticaja na utvrđivanje obaveza prema zajednici u slučaju da je propisano obavezno podnošenje ovakve prijave. Za postojanje radnje u smislu ovog krivičnog dela potrebno je da je ona preduzeta u nameri učinioca da za sebe ili neko drugo lice na ovaj način u potpunosti ili delimično izbegne plaćanje poreza, propisanih doprinosa ili drugih obaveza prema društvenoj zajednici.

Pri preduzimanju ovih delatnosti učinilac mora da postupa sa direktnim umišljajem koji kvalifikuje napred navedena namera. No, za postojanje ovog dela potrebno je takođe i ispunjenje još jednog objektivnog uslova

⁸¹ M. Radovanović, M. Đorđević, Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 1977. godine, str. 250-252.

⁸² U delu domaće krivičnopravne literature se smatra da je ovo krivično delo dobilo današnji naziv jer se njime vrši protivpravno prisvajanje onog iznosa poreske obaveze čije se plaćanje izbegava, odnosno taj iznos ostaje kod učinioca usled datih lažnih podataka ili neprijavljivanja prihoda (M. Radovanović, M. Đorđević, Krivično pravo, Posebni deo, ibid, str. 250-251).

inkriminacije ili zakonodavnog motiva kažnjavanja. Naime, da bi se u konkretnom slučaju radilo o ovom krivičnom delu (a ne o privrednom prestupu ili privrednom prekršaju) učinilac mora da na ovaj način izbegne plaćanje obaveze u iznosu koji prelazi 50.000 dinara. Bez postojanja ovog uslova u svakom konkretnom slučaju nema ni ovog krivičnog dela.

Za osnovno delo poreske utaje zakon je propisao kumulativnu kaznu i to: zatvor do jedne godine i novčanu kaznu (bez naznačenja posebnog minimuma i posebnog maksimuma).

Teži oblik krivičnog dela poreske utaje prema noveli Krivičnog zakonika iz 1959. godine postoji u slučaju ako visina utajenog poreza, doprinosa ili drugih utvrđenih doprinosa prelazi iznos od 300.000 dinara. Pri tome visina utajenog poreza mora da bude u uzročno-posledičnoj (kauzalnoj) vezi sa preduzetom radnjom izvršenja (bilo u vidu davanja lažnih podataka ili neprijavljivanja svojih prihoda, predmeta ili drugih činjenica), s tim što u odnosu na ovu težu posledicu učinilac mora da postupa sa umišljajem. Za teže delo Zakonik je propisao kaznu strogog zatvora i konfiskaciju imovine (kumulativno).

4.4. Krivični zakon SR Srbije

Posle ustavnih promena 1974. godine u našoj zemlji je zakonodavna nadležnost u oblasti krivičnog materijalnog prava podeljena između federacije, republika i pokrajina. Materija posebnog dela krivičnog prava je podeljena na taj način, pa je krivično delo poreske utaje prema ovim rešenjima koja su dobila svoju inauguraciju stupanjem na snagu 1. jula 1977. godine u našoj republici uređeno odredbama Krivičnog zakona SR Srbije, Krivičnog zakona SAP Vojvodine i Krivičnog zakona SAP Kosova.

No, donošenjem Ustava SR Srbije od 28. marta 1989. godine u oblasti krivičnog prava su učinjene velike izmene, pa je tako republičkim krivičnim zakonom (iz 1977. godine) jedinstveno na celoj teritoriji Republike uređena materija posebnog dela krivičnog prava iz nadležnosti ove federalne jedinice (a ne kako je to do tada bilo delom republičkim, a delom pokrajinskim krivičnim zakonima). Tako je Zakon o izmenama i dopunama Krivičnog zakona SR Srbije od 28. septembra 1989. godine u članu 2. izričito naveo "da se odredbe Krivičnog zakona SR Srbije jedinstveno primenjuju na teritoriji Republike".

Prema Krivičnom zakonu SR Srbije⁸³ iz 1977. godine osnovno poresko krivično delo je poreska utaja. Ovo delo je predviđeno u članu 154. Ono ima dva osnovna oblika ispoljavanja. To su: osnovno i teže delo.

Osnovni oblik ovog krivičnog dela se sastoji u davanju lažnih podataka o svojim zakonito stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza ili u neprijavljivanju u slučaju obavezne prijave zakonito stečenog prihoda, predmeta ili drugih činjenica koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza u nameri da se za sebe ili drugog u potpunosti ili delimično izbegne plaćanje poreza, doprinosa socijalnog osiguranja ili drugih propisanih doprinosa ako iznos obaveze čije je plaćanje izbegnuto prelazi 10.000 dinara. Za osnovno delo propisana je kumulativno kazna zatvora do tri godine i novčana kazna.

Kvalifikovani oblik ovog krivičnog dela postoji u slučaju kada visina izbegnute obaveze plaćanja poreza, drugih doprinosa ili propisanih obaveza prelazi iznos od 50.000 dinara. Za ovo delo propisana je kumulativno kazna zatvora od jedne do deset godina i novčana kazna. Ako je pak izrečena kazna zatvora od najmanje tri godine, učiniocu dela se umesto novčane kazne može izreći konfiskacija imovine.

Stupanjem na snagu Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji novembra 2002. godine iz Krivičnog zakona Republike Srbije je brisana odredba člana 154. (poreska utaja), a novim Zakonom je uvedeno u naš pravni sistem više poreskih krivičnih dela. U pogledu krivičnog dela: "Izbegavanja plaćanja poreza" kao osnovnog poreskog krivičnog dela iz Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji i krivičnog dela: "Poreska utaja" prema rešenjima iz krivičnog zakonodavstva iz 1977. godine postojale su određene razlike između pojedinih federalnih jedinica. Tako prema krivičnim zakonima Bosne i Hercegovine, Crne Gore, Hrvatske, Makedonije i Vojvodine za postojanje svršenog krivičnog dela poreske utaje nije potrebno i da je obaveza plaćanja izbegnuta, već da je učinilac prilikom preduzimanja radnje izvršenja postupao u određenoj nameri izbegavanja koja i ne mora biti realizovana.

⁸³ Službeni glasnik SR Srbije broj 26/77. Više: Zbirka krivičnih zakona, Beograd, 1982. godine, str. 341 i dalje.

To drugim rečima znači da je pokušaj kod ovog dela izjednačen sa svršenim krivičnim delom što po krivičnim zakonima Srbije i Kosova nije bio slučaj. Krivični zakon SR Slovenije čak ni tada nije zahtevao za postojanje osnovnog oblika ovog krivičnog dela da je radnja izvršenja preduzeta u nameri izbegavanja plaćanja poreza i drugih propisanih doprinosa, već se postojanje takve namere traži za postojanje kvalifikovanog oblika ovog krivičnog dela. Dalje, u nekim krivičnim zakonima: Hrvatske, Makedonije i Bosne i Hercegovine nije predviđeno da se za kvalifikovani oblik krivičnog dela poreske utaje obavezno izriče novčana kazna uz kaznu zatvora.

4.5. Nacrt Krivičnog zakonika Jugoslavije

Poslednjih godina 20. veka u SR Jugoslaviji su otpočeli naponi na temeljitoj, svestranoj i sveobuhvatnoj reformi celokupnog pravnog, a posebno kaznenopravnog sistema sa ciljem da se jedinstveno na nivou federacije urede odnosi u oblasti materijalnog krivičnog prava. U tom smislu je radna grupa Saveznog ministarstva pravde pripremila Nacrt jedinstvenog Krivičnog zakonika SR Jugoslavije 1998. godine. S obzirom da se radi o krivičnompravnom aktu koji je predviđao jedinstveno uređivanje materije krivičnog prava u našoj zemlji prvi put posle više od dve decenije, to smo morali da bar u osnovnim crtama ukažemo na osnovne karakteristike inkriminacije poreske utaje u ovom nacrtu.

Naime, Nacrt Krivičnog zakonika SR Jugoslavije iz juna 1998. godine, u glavi 24., u grupi krivičnih dela protiv finansija, u članu 265. predviđa jedno poresko krivično delo pod nazivom: "Utaja poreza i doprinosa". Delo ima jedan osnovni i dva teža, kvalifikovana oblika.

Osnovno delo postoji u slučaju kada učinilac u nameri da on ili neko drugi izbegne u potpunosti ili delimično plaćanje poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina daje lažne podatke o zakonito stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza ili kada u slučaju obavezne prijave u navedenoj nameri ne prijavi zakonito stečene prihode, predmete ili druge činjenice koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza, pri čemu iznos izbegnute obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi 10.000 dinara. Za ovo delo propisana je kumulativno kazna zatvora do tri godine i novčana kazna.

Prvi teži oblik ovog krivičnog dela za koji je propisana kazna zatvora od jedne od šest godina i novčana kazna postoji u slučaju ako iznos obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi 50.000 dinara.

Najteži oblik krivičnog dela utaje poreza i doprinosa postoji u slučaju ako iznos obaveze čije se plaćanje na ovaj način izbegava prelazi 500.000 dinara. U tom slučaju će se učinilac kazniti zatvorom od jedne do osam godina i novčanom kaznom.

4.6. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji

U cilju da se u potpunosti i do kraja sprovede zaokruženi poreski sistem u okviru sveukupne društvene, političke i ekonomske reforme u Republici Srbiji donet je krajem 2002. godine Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji⁸⁴ koji je posle toga više puta menjan i dopunjavan. Cilj je donošenja ovog Zakona da se urede i regulišu odnosi između, s jedne strane, fizičkih i pravnih lica koji su u skladu sa odredbama zakona obavezni za plate porez ili druge javne dažbine is druge strane, države, odnosno Poreske uprave u sastavu Ministarstva finansija. U daljem tekstu ovaj Zakon određuje pojam, karakteristike i tok poresko pravnog odnosa, te prava i obaveze poreskih dužnika, kao i način i postupak ispunjenja poreskih obaveza.

Ono što predstavlja novost jeste činjenica da ovaj Zakon, iako spada u oblast poreskih zakona, precizno utvrđuje pojam i karakteristike više poreskih krivičnih dela (u sedmom delu), odnosno utvrđuje organe, metodiku i postupak otkrivanja i dokazivanja poreskih krivičnih dela. Tako ovaj Zakon određuje pojam i obeležja poreskih krivičnih dela koja formalno gledano ulaze u oblast sporednog ili dopunskog krivičnog prava u našoj zemlji (što inače predstavlja posebnu specifičnost kaznenopravnog sistema naše zemlje). Početkom primene ovog Zakona, u sistem inkriminacija našeg krivičnog prava uvodi se sistem više poreskih krivičnih dela umesto krivičnog dela poreske utaje koje je bilo predviđeno odredbom člana 154. KZ RS.

⁸⁴ Službeni glasnik Republike Srbije broj: 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 63/2006, 61/2007, 20/2009, 72/2009, 53/2010, 101/2011, 2/2012, 93/2012, 43/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015, 112/2015 i 15/2016.

Prvo poresko krivično delo predviđeno ovim zakonom jeste: "Izbegavanje plaćanja poreza" (član 172)⁸⁵. Ovo krivično delo ima više oblika ispoljavanja. Osnovni oblik čini lice koje u nameri da on ili neko drugi u potpunosti ili delimično izbegne plaćanje poreza daje lažne podatke o činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza ili takve činjenice ne prijavi ili ne utvrdi porez ili ga pak utvrdi u iznosu koji je manji od onog koji je u skladu sa propisom dužan da sam utvrdi, a iznos poreza čije se plaćanje izbegava na ovaj način prelazi 100.000 dinara. Za ovo je delo propisana kumulativno kazna zatvora do tri godine i novčana kazna.

Pored osnovnog oblika zakon predviđa i dva teža, kvalifikovana oblika ovog krivičnog dela zavisno od visine obaveze čije je plaćanje izbegnuto. Tako prvi teži oblik postoji u slučaju kada je na ovaj način izbegnuto plaćanje obaveze u visini preko 1.000.000 dinara. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od šest meseci do pet godina i novčana kazna. Najteži oblik ovog dela za koji je propisana kazna zatvora od jedne do deset godina i novčana kazna (kumulativno) postoji kada je usled preduzete radnje izvršenja osnovnog oblika visina obaveze čije je plaćanje izbegnuto prešla iznos od tri miliona dinara. Pored kazne, Zakon je izričito propisano obavezno izricanje i drugih krivičnih sankcija. Naime, ako se kao učinilac ovog dela javi preduzetnik ili odgovorno lice u poreskom obvezniku (pravnom licu), njemu se pored kazne izriče i mera bezbednosti zabrane vršenja samostalne delatnosti, poziva, delatnosti ili dužnosti za vreme od jedne do pet godina. Inače, pojam i sadržina, odnosno karakteristike ove mere bezbednosti određeni su u članu 66. Osnovnog krivičnog zakona (skraćeno OKZ, ranije Krivični zakon SR Jugoslavije, skraćeno KZ SRJ).

U članu 173. ovog Zakona predviđeno je poresko krivično delo koje nosi naziv: "Neuplaćivanje poreza po odbitku"⁸⁶. Delo ima osnovni i dva teža oblika ispoljavanja. Osnovni oblik čini odgovorno lice u pravnom licu (poreski platilac), odnosno preduzetnik kao poreski platilac koji u nameri da ne plati porez, ne

⁸⁵ M. Kriletić, Porezna, carinska i kaznena djela pranja novca prema novom kaznenom zakonodavstvu, Pravo i Porezi, Zagreb, broj 1/1998. godine, str. 48-52; G. Eidam, Straftaeter Unternehmen, Munchen, 1997. godine, str. 67-83.

⁸⁶ D. Jovašević, Krivično delo izbegavanja plaćanja poreza prema Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji, Bilten Okružnog suda u Beogradu, Beograd, broj 59/2003. godine, str. 74-91.

uplati na propisani uplatni račun javnih prihoda iznos koji je obračunat na ime poreza po odbitku. Ovde se radi o blanketnom biću krivičnog dela. Sam je Zakon odredio ko, na koji način, u kom roku uplaćuje porez po odbitku, te kako se ovaj iznos obračunava. Radnja krivičnog dela se sastoji u neuplaćivanju na propisani poreski račun države određenog obračunatog iznosa poreza. Za ovo je delo propisana kazna zatvora do tri godine i novčana kazna kumulativno. Ovo je samo specijalni oblik prethodnog krivičnog dela gde učinilac pravilno i na zakonom propisani način obračunava visinu poreza, ali ga ne uplaćuje u zakonom propisanom roku na uplatni račun javnih prihoda.

Ukoliko je na prethodni način visina obračunatog, a neuplaćenog iznosa poreza prešla iznos od 1.000.000 dinara, postoji prvi kvalifikovani oblik krivičnog dela za koji je propisana kazna zatvora od šest meseci do pet godina i novčana kazna. Najteži oblik ovog krivičnog dela za koji je propisana kazna zatvora od jedne do deset godina i novčana kazna postoji kada je ovako preduzetim delatnostima obračunat, a neuplaćeni iznos poreza po odbitku prešao iznos od tri miliona dinara. Učiniocu ovog krivičnog dela – preduzetniku i odgovornom licu u pravnom licu kao poreskom obvezniku se, pored propisane kazne za ovo krivično delo bez obzira o kom se obliku radi obavezno, izriče i mera bezbednosti zabrane vršenja samostalne delatnosti, poziva, delatnosti ili dužnosti za vreme od jedne do pet godina.

"Sastavljanje ili podnošenje falsifikovanog dokumenta od značaja za oporezivanje" – predstavlja sledeće poresko krivično delo⁸⁷ predviđeno u odredbi člana 174. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od tri meseca do pet godina i novčana kazna kumulativno. Dakle, radi se o lakšem krivičnom delu, manjeg intenziteta društvene opasnosti koje učini lice ako sastavi ili podnese drugom licu ili Poreskoj upravi falsifikovan⁸⁸, krivotvoren (sačinjen lažni ili preinačeni pravi) dokument od značaja za utvrđivanje poreza u nameri da na ovaj način izbegne ili umanju visinu poreske obaveze. Ovde se, dakle, radi o delatnosti koja je

⁸⁷ M. Anđelković, D. Jovašević, Izbegavanje plaćanja poreza, Niš, 2006. godine, str. 218-225.

⁸⁸ Više: D. Jovašević, Falsifikovanje isprave u jugoslovenskom krivičnom pravu, Beograd, 1996. godine; D. Jovašević, Falsifikovanje isprava – teorija i praksa, Beograd, 1996. godine; D. Jovašević, T. Hašimbegović, Krivična dela falsifikovanja, Beograd, 1999. godine; D. Jovašević, Krivičnopravna zaštita isprava, Niš, 2007. godine.

preduzeta u odnosu na pismeni dokument koji čini sastavni ili prateći deo poreske prijave ili druge poreske dokumentacije (završnog računa, periodičnog ili konačnog obračuna i sl.).

Sledeće poresko krivično delo je predviđeno u članu 175. i nosi naziv: "Ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole". Ovo je krivično delo ugrožavanja i to delo sa konkretnom opasnošću kao vrstom posledice. Delo čini lice koje u nameri ugrožavanja naplate poreza koji je utvrđen njemu ili drugom licu u postupku prinudne naplate ili poreske kontrole sakrije, otuđi (sa ili bez naknade), uništi ili učini neupotrebljivom stvar koja je upravo predmet prinudne naplate poreza ili poreske kontrole. No, ovo se delo može učiniti i davanjem lažnih podataka o činjenicama koje su od značaja za sprovođenje prinudne naplate poreza, odnosno poreske kontrole. To su, dakle, dva vida ispoljavanja ovog krivičnog dela za koje je propisana kazna zatvora do jedne godine i novčana kazna kumulativno.

U članu 176. je propisano krivično delo pod nazivom: "Nedozvoljen promet akciznih proizvoda"⁸⁹. Delo čini lice koje stavlja u promet ili prodaje proizvode koji nisu posebno obeleženi propisanim kontrolnim akciznim markicama u skladu sa zakonom. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od šest meseci do pet godina. Drugi oblik ovog dela čini preduzetnik ili odgovorno lice u pravnom licu koje se bavi proizvodnjom ili uvozom proizvoda koji u skladu sa zakonom moraju biti posebno obeleženi akciznim kontrolnim markicama, a ne preduzme mere da ovi proizvodi pre stavljanja u promet budu obeleženi kontrolnim akciznim markicama, dakle snabdeveni ovim markicama. Ovde se radi o nečinjenju učinioca dela, propuštanju dužnog nadzora. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od šest meseci do tri godine.

Učiniocu ovog dela - preduzetniku ili odgovornom licu u pravnom licu se pored kazne izriču i dve mere bezbednosti i to: 1) zabrana vršenja, poziva, delatnosti ili dužnosti za vreme od jedne do pet godina i 2) oduzimanje predmeta – proizvoda koji nisu posebno obeleženi propisanim kontrolnim akciznim markicama, dok se celokupna imovinska korist pribavljena na ovaj način oduzima primenom mere iz člana 84. OKZ.

⁸⁹ D. Jovašević, Pojam i karakteristike privrednih krivičnih dela iz sporednih zakona, Sudska praksa, Beograd, broj 1/2004. godine, str. 70-78.

Poslednje poresko krivično delo uvedeno novelom Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji iz maja 2004. godine u članu 176a. nosi naziv: "Nedozvoljeno skladištenje robe"⁹⁰. Delo ima dva osnovna oblika. Prvi osnovni oblik dela čini lice koje skladišti robu na koju se plaća porez u prostoriji koja nije registrovana za tu namenu ili koje dozvoli da se u njegovoj prostoriji koja nije za takvu namenu registrovana, skladišti roba. Drugi osnovni oblik čini lice koje u registrovanoj prostoriji za skladištenje robe uskladišti robu na koju se plaća porez, a za koju ne postoji propisana dokumentacija o poreklu robe i plaćenom porezu.

Za ovo je delo u oba osnovna oblika propisana ista kazna - kazna zatvora od tri meseca do tri godine i novčana kazna (kumulativno). Takođe učiniocu ovog dela - preduzetniku i odgovornom licu u pravnom licu se obavezno izriče i mera bezbednosti zabrane vršenja poziva, delatnosti ili dužnosti u trajanju od jedne do pet godina. Isto tako propisano je obavezno oduzimanje robe koja je nedozvoljeno skladištena na ovaj način.

4.7. Krivični zakonik Republike Srbije

Krivični zakonik Republike Srbije⁹¹ iz 2005. godine predstavlja prvi sistematizovani zbornik materijalnog krivičnog prava od 1860. godine. Ovaj Zakonik u glavi dvadeset drugoj, u grupi krivičnih dela protiv privrede, u članu 229. predviđa fiskalno krivično delo pod nazivom: "Poreska utaja" i u članu 229a. krivično delo pod nazivom: "Neuplaćivanje poreza po odbitku". Ovaj Zakonik je stupio na snagu 1. januara 2006. godine kada su prestale da važe odgovarajuće odredbe Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji⁹² i to: član 172 i 174, da bi septembra 2009. godine prestala da važi i odredba člana 173. ovog Zakona⁹³.

⁹⁰ D. Jovašević, Poreska evazija i poreska krivična dela, Bezbednost, Beograd, broj 4/2005. godine, str. 541-561.

⁹¹ Službeni glasnik Republike Srbije broj 85/2005, 88/2005, 107/2005, 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014 i 94/2016.

⁹² Službeni glasnik Republike Srbije broj: 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 63/2006, 61/2007 i 20/2009.

⁹³ Više: G. Ilić et al. Krivični zakonik Republike Srbije sa napomenama, Beograd, 2005. godine, str. 195-197; D. Jovašević, Krivični zakonik Republike Srbije sa komentarom, Beograd, 2007.

Poslednja značajna novela koja u ovu oblast unosi velike izmene je doneta novembra 2016. godine. Naime, Zakonom o izmenama i dopunama Krivičnog zakonika je u grupi krivičnih dela protiv privrede, cela glava dvadesetdruga u potpunosti izmenjena: a) propisivanjem novih krivičnih dela, b) brisanjem pojedinih krivičnih dela, c) promenjenom sistematikom krivičnih dela i d) delimičnim izmenama u osnovnom i kvalifikovanim oblicima pojedinih krivičnih dela.

Ni poreska krivična dela nisu ostala bez izmena. Doduše, oba krivična dela su zadržala svoje prethodne nazive, ali je promenjena njihova sistematika, kao i opis osnovnih oblika krivičnog dela. Tako je poreska utaja sada propisana u članu 225. KZ, a neuplaćivanje poreza po odbitku u članu 226. KZ.

Glava druga

PORESKA KRIVIČNA DELA U UPOREDNOM ZAKONODAVSTVU

1. UVOD

Poreska krivična dela, u prvom redu, izbegavanje ili neplaćanje poreza i drugih dažbina (poreska evazija), kao što smo već rekli, predstavljaju stara krivična dela koja su immanentna svim državama i oblicima društvene organizacije. Ova su krivična dela i danas sastavni deo svih savremenih krivičnopравnih sistema. Na to ukazuje i činjenica da se države svim raspoloživim sredstvima i merama moraju suprotstavljati različitim načinima i oblicima ugrožavanja njenih osnova, pri čemu sigurno porezi i fiskalni sistem uopšte predstavljaju ekonomsku osnovu ili stub svake državne organizacije.

U cilju potpunijeg i svestranijeg sagledavanja problematike poreskih krivičnih dela u našoj zemlji nije dovoljno da se posvetimo samo teorijskoj i praktičnoj analizi oblika ispoljavanja, obeležja i karakteristika ovih krivičnih dela shodno odredbama našeg pozitivnog zakonodavstva, već je potrebno da određenu pažnju posvetimo i uporednopravnoj analizi ovih krivičnih dela u savremenim krivičnopравnim sistemima. Stoga ćemo na ovom mestu dati prikaz nekoliko nama dostupnih zakonodavnih rešenja inkriminacija poreskih krivičnih dela (s tim što se ova dela javljaju pod različitim nazivima i sa različitom sadržinom). Obradili smo neka zakonodavstva koja sadrže najkarakterističnija rešenja ili pak ona zakonodavstva zemalja koje se nalaze u našem okruženju ili pak ona zakonodavstva gde su doneti u poslednje vreme novi propisi što bi sve težilo aktuelnosti posmatrane teme.

U tom smislu ćemo na ovom mestu razmotriti rešenja poreskih krivičnih dela kroz sledeća krivična zakonodavstva:

1. države bivše SFR Jugoslavije:

1. Bosna i Hercegovina,
2. Crna Gora,
3. Hrvatska,
4. Makedonija i
5. Slovenija,

2. istočnoevropske i azijske države:

1. Albanija,
2. Bugarska,
3. Gruzija,
4. Kina,
5. Ruska federacija i
6. Tadžikistan i

3. centralnoevropske države⁹⁴:

1. Estonija
2. Finska,
3. Letonija
4. Litvanija
5. Mađarska
6. Nemačka⁹⁵ i
7. Ukrajina.

2. DRŽAVE BIVŠE SFR JUGOSLAVIJE

2.1. Bosna i Hercegovina

Na području međunarodno priznate i samostalne države Bosne i Hercegovine danas su u primeni paralelno četiri krivičnopravna sistema: Bosne i Hercegovine⁹⁶, Federacije Bosne i Hercegovine⁹⁷, Republike Srpske⁹⁸ i Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine⁹⁹.

⁹⁴ B. Petrović, Poreska utaja u evropskom krivičnom zakonodavstvu, Poslovna ekonomija, Novi Sad, broj 2/2009. godine, str. 41-58.

⁹⁵ M. Simović, D. Jovašević, V. Simović, Poreska krivična djela u uporednom krivičnom zakonodavstvu, Zbornik radova, Privredni kriminalitet i savremeno poslovanje, Bijeljina, 2014. Godine, str. 4-13.

⁹⁶ Krivični zakon Bosne i Hercegovine (KZ BiH), Službeni glasnik Bosne i Hercegovine broj

Krivični zakon Bosne i Hercegovine u glavi osamnaest pod nazivom: "Krivična dela protiv privrede i jedinstva tržišta, te krivična dela iz oblasti carina" predviđa više poreskih krivičnih dela. To su¹⁰⁰:

1. porezna utaja ili prevara – član 210.,
2. nedozvoljeni promet akciznih proizvoda – član 210a.,
3. nedozvoljeno skladištenje robe – član 210b. i
4. neplaćanje poreza – član 211.

Porezna utaja ili prevara kao osnovno poresko krivično delo iz člana 210. KZ BiH se sastoji u izbegavanju plaćanja davanja koja su propisana poreznim zakonodavstvom Bosne i Hercegovine nepružanjem zahtevanih podataka ili pružanjem lažnih podataka o svojim stečenim oporezivim prihodima ili o drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje iznosa ovih obaveza koje su izbegnute u iznosu preko 10.000 KM (konvertibilnih maraka). Drugi oblik ovog dela čini lice koje u nameri da ostvari pravo na povraćaj ili kredit po osnovu indirektnih poreza propisanih poreznim zakonodavstvom Bosne i Hercegovine podnese poreznu prijavu neistinitog sadržaja sa iskazanim iznosom za povraćaj ili kredit indirektnih poreza u iznosu koji prelazi 10. 000 KM. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od šest meseci do pet godina.

Ovo delo ima dva teža, kvalifikovana oblika ispoljavanja. Prvi teži oblik dela za koji je propisana kazna zatvora od jedne do deset godina čini lice koje preduzimanjem radnje izvršenja bilo kog osnovnog oblika ovog dela izbegne plaćanje obaveza ili ostvari povraćaj ili kredit po osnovu indirektnih poreza u iznosu preko 50.000 KM. Ovde se, dakle, radi o delu koje je kvalifikovano težom posledicom. Najteži oblik ovog krivičnog dela za koji je propisana kazna

3/2003, 32/2003, 37/2003, 54/2004, 61/2004, 30/2005, 53/2006, 55/2006, 32/2007, 8/2010, 47/2014, 22/2015 i 49/2015. Više: M. Simović, M. Simović, Lj. Todorović, Krivični zakon Bosne i Hercegovine, Sarajevo, 2015. godine.

⁹⁷ Krivični zakon Federacije Bosne i Hercegovine (KZ FBiH), Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine broj 36/2003, 37/2003, 21/2004, 69/2004, 18/2005, 42/2010, 42/2011, 59/2014, 76/2014 i 46/2016.

⁹⁸ Krivični zakon Republike Srpske (KZ RS), Službeni glasnik Republike Srpske broj 49/2003, 108/2004, 37/2006, 70/2006, 73/2010, 1/2012 i 67/2013.

⁹⁹ Krivični zakon Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine (KZ BD BiH), Službeni glasnik Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine broj 33/2013.

¹⁰⁰ B. Petrović, D. Jovašević, Krivično pravo 2, Posebni deo, Sarajevo, 2005. godine, str. 83-85.

zatvora najmanje tri godine postoji u slučaju kada učinilac utaji porez ili ostvari povraćaj ili kredit po osnovu indirektnog poreza u iznosu preko 200.000 KM.

U Članu 210a. KZ BiH predviđa krivično delo nedozvoljeni promet akciznih proizvoda. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od šest meseci do pet godina i mera bezbednosti obaveznog oduzimanja proizvoda koji su predmet izvršenja. Delo se sastoji u nezakonitoj proizvodnji, stavljanju u promet ili prodaji proizvoda koji nisu obeleženi kontrolnim i poreznim markicama na način koji je propisan poreznim zakonodavstvom Bosne i Hercegovine.

Nedozvoljeno skladištenje robe je poresko krivično delo iz člana 210b. KZ BiH za koje je alternativno propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine. Ovo delo se sastoji u skladištenju robe na koju se plaća porez po poreznom zakonodavstvu Bosne i Hercegovine u prostoriji koja nije registrovana za ovu namenu u skladu sa zakonom ili u dozvoljavanju da se u prostoriji učinioca koja nije registrovana za ovu namenu skladišti roba. No, ovo delo čini i lice koje u prostoriji koja je inače registrovana za skladištenje robe u skladu sa zakonom uskladišti robu na koju se plaća porez po poreznom zakonodavstvu Bosne i Hercegovine za koju ne postoji propisana dokumentacija o poreklu robe i plaćenom porezu.

Poslednje poresko krivično delo predviđeno Krivičnim zakonom Bosne i Hercegovine nosi naziv: "Neplaćanje poreza"¹⁰¹. Ono je predviđeno u članu 211. KZ BiH. Delo se sastoji u onemogućavanju naplate prijavljenog poreza koji je propisan poreznim zakonodavstvom Bosne i Hercegovine prenosom ili otuđenjem imovine, gašenjem privrednog subjekta ili na drugi način pri čemu se izbegne plaćanje obaveze u iznosu preko 50.000 KM. Za ovo je delo propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine. No, učinilac se može osloboditi od zakonom propisane kazne ako naknadno plati porezne obaveze. Delo ima dva teža oblika ispoljavanja čija kvalifikacija zavisi od visine neplaćene porezne obaveze. Ako je radnjom izvršenja osnovnog dela učinilac izbegao plaćanje porezne obaveze u iznosu preko 100.000 KM, radi se o delu za koje je propisana kazna zatvora od jedne do deset godina. Najteži oblik ovog dela za

¹⁰¹ D. Erdelić, A. Hanušić, Poreski i carinski prekršaji sa elementima krivičnog djela, Pravo i Pravda, Sarajevo, broj 1/2014. godine, str. 475-483.

koji je propisana kazna zatvora najmanje tri godine postoji ako visina izbegnute obaveze prelazi iznos od 200.000 KM.

Krivični zakon Federacije Bosne i Hercegovine u glavi dvadeset trećoj pod nazivom: "Krivična dela iz oblasti poreza" predviđa više poreskih krivičnih dela. To su¹⁰²:

1. porezna utaja – član 273.,
2. lažna porezna isprava – član 274.,
3. nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica – član 275.,
4. podnošenje lažne porezne prijave – član 276.,
5. sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje – član 277 i
6. napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti – član 278.

Gotovo identična krivična dela predviđa i Krivični zakon Brčko Distrikta Bosne i Hercegovine u glavi dvadesettrećoj pod nazivom: "Krivična dela iz oblasti poreza" u odredbama čl. 267-272. KZ BD BIH sa identičnim oblicima ispoljavanja i propisanim kaznama s jednom razlikom. Naime, ovaj Zakon poznaje, pored navedenih, još jedno poresko krivično delo. To je: neplaćanje poreza koje je predviđeno u članu 267a. KZ BD BIH.

Ovo specifično krivično delo se sastoji u onemogućavanju naplate prijavljenog poreza koji je propisan poreznim zakonodavstvom Brčko Distrikta prenosom ili otuđenjem imovine, gašenjem privrednog subjekta ili na drugi način pri čemu se izbegne plaćanje obaveze u iznosu preko 50.000 KM. Za ovo je delo propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine. No, učinilac se može osloboditi od zakonom propisane kazne ako naknadno plati porezne obaveze. Delo ima dva teža oblika ispoljavanja čija kvalifikacija zavisi od visine neplaćene porezne obaveze. Ako je radnjom izvršenja osnovnog dela učinilac izbegao plaćanje porezne obaveze u iznosu preko 100.000 KM, radi se o delu za koje je propisana kazna zatvora od jedne do deset godina. Najteži oblik ovog dela za koji je propisana kazna zatvora najmanje tri godine postoji ako visina izbegnute obaveze prelazi iznos od 200.000 KM.

¹⁰² B. Petrović, D. Jovašević, A. Ferhatović, Krivično pravo 2, Sarajevo, 2016. godine, str. 314-318.

Porezna utaja¹⁰³ iz člana 273. KZ FBiH se sastoji u izbegavanju plaćanja za sebe ili drugog davanja koja su propisana poreznim zakonodavstvom u Federaciji ili doprinosa socijalnog osiguranja nedavanjem zahtevanih podataka ili davanjem lažnih podataka o svom stečenom oporezivom prihodu ili o drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje iznosa ovakvih obaveza ako je na ovaj način izbegnuto plaćanje obaveza u iznosu preko 10.000 KM. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od šest meseci do pet godina. Dva su teža, kvalifikovana oblika ovog dela. Prvi teži oblik dela za koji je propisana kazna zatvora od jedne do deset godina postoji ako je preduzetom radnjom izvršenja izbegnuto plaćanje obaveze u iznosu preko 50.000 KM. Najteži oblik ovog dela za koji je propisana kazna zatvora najmanje tri godine postoji ako je na ovaj način izbegnuto plaćanje obaveze u iznosu preko 200.000 KM.

Lažna porezna isprava iz člana 274. KZ FBiH se sastoji u izdavanju lažne isprave čije se podnošenje zahteva po poreznom zakonodavstvu u Federaciji ili u neizdavanju isprave čije se izdavanje po zakonu zahteva. Za ovo je delo propisana novčana kazna ili kazna zatvora do jedne godine. Teži oblik ovog dela za koji je propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine postoji u dva slučaja: a) ako se radnja izvršenja preduzme u odnosu na veći broj isprava ili b) ako je ugrožena naplata većeg iznosa javnog prihoda.

Treće poresko krivično delo nosi naziv: nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica. Ono je propisano u članu 275. KZ FBiH. Delo čini odgovorno lice u pravnom licu koje je po poreznom zakonodavstvu u Federaciji naročito odgovorno za porezne obaveze pravnog lica, a koje je odobrilo izdvajanje sredstava pravnog lica u druge svrhe, a ne za plaćanje porezne obaveze pravnog lica čime je prouzrokovana njegova nesposobnost za blagovremeno podmirenje porezne obaveze. Za ovo je delo propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine.

Sledeće poresko krivično delo propisano u članu 276. KZ FBiH je: podnošenje lažne porezne prijave. Delo se sastoji u dostavljanju poreznom telu lažne prijave ili drugog lažnog podatka čije se podnošenje po poreznom

¹⁰³ P. Tošić, D. Erdelić, A. Hanušić, Poreski i carinski prekršaji sa elementima krivičnog djela kao oblik privrednog kriminaliteta, Zbornik radova, Privredni kriminalitet i savremeno poslovanje, Bijeljina, 2014. godine, str. 88-91.

zakonodavstvu Federacije zahteva. Za ovo je delo propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine.

Poreska krivična dela u Krivičnom zakonu Federacije BiH završavaju dva specifična krivična dela – a) sprečavanje i b) napad na poreskog službenika u vršenju službene radnje, odnosno u obavljanju službene dužnosti. Prvo delo ove vrste nosi naziv: sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje iz člana 277. KZ FBiH. Delo se sastoji u sprečavanju ili pokušaju sprečavanja poreznog službenika u obavljanju njegove službene dužnosti silom ili pretnjom upotrebe sile ili na isti način prinuđavanjem ili pokušajem prinuđavanja tog službenika da službenu funkciju ne obavi. Za ovo delo je propisana kazna zatvora od tri meseca do tri godine. No, učinilac se može osloboditi od kazne u potpunosti ako je bio izazvan protivzakonitim ili grubim postupanjem poreznog službenika. Teži oblik ovog dela za koji je propisana kazna zatvora od šest meseci do tri godine postoji ako je pri sprečavanju ili prinuđavanju poreznog službenika ovo lice uvređeno, zlostavljano ili lako telesno povređeno ili mu je prećeno upotrebom oružja.

Poslednje poresko krivično delo predviđeno u članu 278. KZ FBiH nosi naziv: napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od tri meseca do tri godine pri čemu se učinilac može u potpunosti osloboditi od kazne ako je bio izazvan protivzakonitim ili grubim postupanjem poreznog službenika ili lica koje pomaže poreznom službeniku. Delo se sastoji u napadu ili ozbiljnoj pretnji napadom na poreznog službenika ili lica koje pomaže poreznom službeniku u otkrivanju i istrazi povrede poreznih propisa u Federaciji. Delo ima dva teža oblika ispoljavanja. Prvi teži oblik dela za koji je propisana kazna zatvora od šest meseci do pet godina postoji ako je pri vršenju dela učinilac pasivnog subjekta lako telesno povredio ili mu je pretio upotrebom oružja. Ako je usled preduzete radnje izvršenja poreznom službeniku ili licu koje mu pomaže naneta teška telesna povreda, tada je propisana kazna zatvora od jedne do deset godina.

I na kraju Krivični zakon Republike Srpske u glavi dvadesetčetvrtj, pod nazivom: "Krivična dela protiv privrede i platnog prometa" predviđa sledeća poreska krivična dela:

1. utaja poreza i doprinosa – član 287.,

2. lažna poreska prijava – član 288.,
3. podnošenje lažne poreske prijave – član 289.,
4. sprečavanje poreskog službenika u obavljanju službene dužnosti – član 290.,
5. napad na poreskog službenika u obavljanju službene dužnosti – član 291. i
6. nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica – član 292.

Osnovno poresko krivično delo je utaja poreza i doprinosa iz člana 287. KZ RS¹⁰⁴. Delo se sastoji u nedavanju traženih ili davanju lažnih podataka o svom stečenom oporezivom prihodu ili o drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje ovih obaveza, čime se izbegne plaćanje poreza propisanih poreskim zakonodavstvom ili doprinosa zdravstvenog ili penzijskog osiguranja propisanih u Republici Srpskoj¹⁰⁵ u iznosu preko 10.000 KM. Za ovo je delo propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine.

Delo ima dva teža oblika ispoljavanja. Prvi teži oblik dela postoji ako je usled preduzete radnje izvršenja osnovnog dela izbegnuto plaćanje obaveze u iznosu koji prelazi 50.000 KM. Visina izbegnute poreske ili druge obaveze predstavlja kvalifikatornu okolnost. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od jedne do deset godina. Drugi teži oblik dela postoji ako je usled preduzete radnje izvršenja osnovnog dela izbegnuto plaćanje obaveze u iznosu koji prelazi 150.000 KM. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od tri do petnaest godina.

Drugo poresko krivično delo iz člana 288. KZ RS nosi naziv: lažna poreska prijava. Delo¹⁰⁶ se sastoji u izdavanju lažne isprave ili u neizdavanju isprave čije se izdavanje traži po poreskom zakonodavstvu u Republici Srpskoj. Za ovo je delo propisana novčana kazna ili kazna zatvora do jedne godine. Teži oblik dela za koji je propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine postoji ako je

¹⁰⁴ M. Simović, D. Jovašević, V. Simović, Utaja poreza i doprinosa kao oblik sive ekonomije u krivičnom pravu Republike Srpske, Zbornik radova, Ekonomija i kriza –treba li nam novi odgovor, Andrićgrad, 2014. godine, str. 296-307.

¹⁰⁵ D. Jovašević, V. Ikanović, Krivično pravo Republike Srpske, Posebni deo, Banja Luka, 2012. godine, str. 177-185.

¹⁰⁶ M. Kokolj, D. Jovašević, Krivično pravo Republike Srpske, Opšti i posebni deo, Bijeljina, 2011. godine, str. 389-394.

radnja izvršenja preduzeta u odnosu na veći broj isprava čime je izbegnuto plaćanje većeg iznosa javnih prihoda.

Podnošene lažne poreske prijave iz čaa 289. KZ RS se sastoji u dostavljanju poreskom organu lažne prijave ili drugog lažnog podatka čije se podnošenje traži po poreskom zakonodavstvu u Republici Srpskoj. Za ovo je delo propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine.

Sprečavanje poreskog službenika u obavljanju službene dužnosti je poresko krivično delo propisano u članu 290. KZ RS. Delo se sastoji u sprečavanju ili pokušaju sprečavanja poreskog službenika u obavljanju službene dužnosti ili u prisiljavanju poreskog službenika da ne učini službenu radnju silom ili pretnjom upotrebe sile. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od tri meseca do tri godine. Učinilac se može osloboditi od kazne ako je bio izazvan protivzakonitim ili grubim postupanjem poreskog službenika. Teži oblik dela za koji je propisana kazna zatvora od šest meseci do tri godine postoji u tri slučaja: 1) ako je učinilac dela zlostavljao poreskog službenika, 2) ako je radnja sprečavanja ili prisiljavanja poreskog službenika učinjena pretnjom upotrebe oružja i 3) ako je učinilac naneo telesnu povredu u bilo kom obliku (laku ili tešku telesnu povredu) poreskom službeniku usled upotrebljene sile.

Napad na poreskog službenika u obavljanju službene dužnosti iz člana 291. KZ RS čini lice koje napadne ili ozbiljno zapreti napadom poreskom službeniku ili licu koje mu pomaže u otkrivanju i istrazi povrede poreskih propisa u Republici Srpskoj. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od tri meseca do tri godine. Delo ima dva teža oblika ispoljavanja. Prvi teži oblik dela za koji je propisana kazna zatvora od šest meseci do pet godina postoji ako je pri izvršenju krivičnog dela učinilac poreskog službenika ili lice koje mu pomaže telesno povredio ili ako im je pretio upotrebom oružja. Drugi teži oblik dela za koji je propisana kazna zatvora od jedne do deset godina postoji ako je pri izvršenju krivičnog dela učinilac poreskog službenika ili lice koje mu pomaže teško telesno povredio.

Poslednje poresko krivično delo predviđeno krivičnim zakonodavstvom Republike Srpske nosi naziv: nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica iz člana 292. KZ RS. Delo čini odgovorno lice u pravnom licu koje je po poreskom zakonodavstvu Republike Srpske lično odgovorno, a koje je odobrilo izdvajanje

sredstava pravnog lica u druge svrhe, a ne za plaćanje poreske obaveze pravnog lica čime je prouzrokovana nesposobnost pravnog lica za pravovremeno plaćanje poreske obaveze. Za ovo je delo propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine.

2.2. Crna Gora

Krivični zakonik Republike Crne Gore¹⁰⁷ u glavi dvadesettrećoj, u grupi krivičnih dela protiv platnog prometa i privrednog poslovanja, u članu 264. predviđa krivično delo pod nazivom: "Utaja poreza i doprinosa". Delo ima osnovni i tri teža, kvalifikovana oblika ispoljavanja¹⁰⁸.

Osnovno delo čini lice koje u nameri potpunog ili delimičnog izbegavanja plaćanja za sebe ili drugo fizičko ili pravno lice poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina daje lažne podatke o zakonito stečenim prihodima, o predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza ili u slučaju obavezne prijave - ne prijavi zakonito stečeni prihod, odnosno predmete ili druge činjenice koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza ili na drugi način prikriva podatke koji se odnose na utvrđivanje navedenih obaveza pri čemu iznos izbegnute obaveze prelazi 1.000 Eura. Za ovo je delo propisana kumulativno kazna zatvora do tri godine i novčana kazna.

Delo ima tri teža, kvalifikovana oblika ispoljavanja. Prvi teži oblik ovog krivičnog dela za koji je propisana kazna zatvora do tri godine i novčana kazna postoji u slučaju ako je jedna od napred navedenih radnji izvršenja preduzeta na štetu finansijskih interesa Evropske unije. Drugi teži oblik krivičnog dela iz člana 264. KZ CG za koji je propisana kazna zatvora od jedne do šest godina i novčana kazna postoji ako iznos izbegnute obaveze plaćanja poreza, drugih doprinosa i dažbina pređe sumu od 10.000 Eura. Najteži oblik ovog dela postoji kada visina poreza ili druge dažbine koja je usled preduzete radnje izvršenja izbegnuta pređe iznos od 100.000 Eura. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od jedne do osam godina i novčana kazna kumulativno.

¹⁰⁷ Službeni list Republike Crne Gore broj 70/2003, 13/2004, 47/2006, 40/2008, 25/2010, 32/2011, 64/2011, 40/2013, 56/2013 i 42/2015.

¹⁰⁸ Lj. Lazarević, B. Vučković, V. Vučković, Komentar Krivičnog zakonika Crne Gore, Cetinje, 2004. godine, str. 659-661.

2.3. Hrvatska

Kazneni zakon Republike Hrvatske¹⁰⁹ iz oktobra 2011. godine u glavi dvadeset četvrtoj pod nazivom: "Krivična dela protiv privrede"¹¹⁰, u članu 256. predviđa samo jedno poresko krivično delo. Ono nosi naziv: Utaja poreza ili carine¹¹¹.

Osnovno delo se javlja u dva oblika za koja je propisana kazna zatvora od šest meseci do pet godina. Prvi osnovni oblik dela se sastoji u davanju neistinitih ili nepotpunih podataka o prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje iznosa poreske ili carinske obaveze ili u neprijavljivanju prihoda, predmeta ili drugih činjenica koje su od uticaja na utvrđivanje poreske ili carinske obaveze u nameri da se za sebe ili drugo lice potpuno ili delimično izbegne plaćanje poreza ili carine usled čega dođe do smanjenja ili neutvrđivanja poreske ili carinske obaveze u iznosu koji prelazi 20.000 kuna. Ovo je klasično poresko krivično delo¹¹². Drugi osnovni oblik dela čini lice koje poresku olakšicu ili carinsku povlasticu u iznosu od preko 20.000 kuna koristi suprotno uslovima pod kojima ju je dobio.

Teži oblik krivičnog dela utaje poreza ili carine za koji je propisana kazna zatvora od jedne do deset godina postoji ako je preduzimanjem radnje izvršenja prva dva osnovna oblika dela prouzrokovano smanjenje ili neutvrđivanje poreske obaveze velikih razmera. Prema pravnom shvatanju krivičnog odeljenja Vrhovnog suda Hrvatske od 27. decembra 2012. godine "velike razmere" unamanjene poreske ili carinske obaveze su one koje prelaze iznos od 600.000 kuna.

¹⁰⁹ Narodne novine Republike Hrvatske broj 125/2011, 144/2012, 56/2015 I 61/2015. Vidi: Ž. Horvatić Z. Šeparović, Kazneno pravo, Posebni deo, Zagreb, 1999. godine; Ž. Horvatić, Novo hrvatsko kazneno pravo, Zagreb, 1997. godine; P. Novoselece, Uvod u gospodarsko kazneno pravo, Zagreb, 2009. godine, str. 130-136. .

¹¹⁰ G. Mršić, Kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja – poseban osvrt na kazeno djelo porezne utaje, Informator, Zagreb, broj 55/2007. godine, str. 11-12.

¹¹¹ K. Turković et al. Komentar Kaznenog zakona, Zagreb, 2013. godine, str. 328-329.

¹¹² B. Pavišić, V. Grozdanić, P. Veić, Komentar Kaznenog zakona, Zagreb, 2007. godine, str. 636-637.

I osnovni i teži oblik ovog krivičnog dela postoje ako je radnja izvršenja sa prouzrokovanom posledicom preduzeta sa ciljem umanjivanja sredstava Evropske unije do čega je u konkretnom slučaju zaista i došlo¹¹³.

2.4. Makedonija

Krivični zakonik Republike Makedonije¹¹⁴ koji je donet jula 1996. godine u glavi dvadeset petoj, u grupi krivičnih dela protiv javnih finansija, platnog prometa i privrede, u članu 279. predviđa krivično delo poreske utaje. Delo ima dva oblika ispoljavanja - osnovni i teži oblik.

Osnovno delo postoji u slučaju kada se u nameri da se u potpunosti ili delimično za sebe ili drugog izbegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih dažbina za koje postoji zakonska obaveza daju lažni podaci o svojim prihodima, predmetima i drugim činjenicama koji su od uticaja za utvrđivanje iznosa ovakvih obaveza ili kada se u slučaju obavezne prijave ne podnese prijava o prihodu, predmetu ili drugim činjenicama koje su od značaja za utvrđivanje ovih obaveza pri čemu je na ovaj način izbegnuto plaćanje velike vrednosti ovih obaveza. Za ovo je delo propisana novčana kazna i kazna zatvora od šest meseci do pet godina.

Teži oblik ovog krivičnog dela postoji ako je značajna vrednost umanjenog poreza, doprinosa i drugih propisanih obaveza usled preduzete radnje izvršenja. Za ovo delo propisana je kazna zatvora od jedne do pet godina i novčana kazna.

¹¹³ A. Benazić, Analiza sustava za sprječavanje prijevара u vezi sa PDV u Evropskoj uniji, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 6/2014. godine, str. 48-65; M. Radusin Lipošinović, Uloga EUROFISC-a u borbi protiv prijevара sa PDV-om, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 12/2013. godine, str. 69-84. .

¹¹⁴ Služben vesnik na Republika Makedonija broj: 37/96, 80/99, 4/2002, 43/2003, 19/2004, 81/2005, 60/2006, 73/2006, 7/2008, 139/2008, 114/2009, 51/2011, 135/2011, 185/2011, 142/2012, 166/2012, 55/2013, 827/2013, 14/2014, 27/2014, 28/2014, 28/2014, 41/2014, 115/2014 i 132/2014. Vidi: G. Marjanovik, Krivično pravo, Posebni del, Skopje, 2002. godine.

2.5. Slovenija

Krivični (Kazenski) zakonik Slovenije¹¹⁵ iz 2008. godine u glavi dvadeset četvrtoj pod nazivom: Krivična dela protiv privrede", u članu 249. predviđa osnovno poresko krivično delo – poresku utaju.

Osnovno delo čini lice koje u nameri da za sebe ili drugo lice u potpunosti ili delimično izbegne plaćanje takse, poreza ili druge propisane obaveze fizičkog ili pravnog lica ili u nameri sticanja protivpravne imovinske koristi preduzme sledeće radnje: 1) neovlašćeno ostvari pravo na povraćaj poreza iz sredstava Republike Slovenije ili Evropske unije, 2) daje nadležnim organima neistinite podatke o prihodima, rashodima, imovini, dobrima ili drugim okolnostima koje su od značaja za naplatu poreza ili drugih propisanih obaveza i 3) propusti da u određenom roku obavesti nadležne poreske organe o stečenim prihodima ili drugim okolnostima od značaja za utvrđivanje poreza ili drugih obaveza čime dovede u zabludu poreske vlasti nadležne za utvrđivanje poreske obaveze i vršenje nadzora nad plaćanjem tih obaveza. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od šest meseci do tri godine.

Pored osnovnog dela, poreska utaja ima i lakši i teži oblik ispoljavanja. Lakši oblik ovog dela za koji je propisana kazna zatvora od jedne do dve godine postoji kada lice u nameri da spreči ustanovljenje poreske obaveze na zahtev nadležnih poreskih organa ne dostavi informaciju koju je obavezan da dostavi, ne učini dostupnim poslovne knjige i izveštaje koje je u skladu sa poreskim propisima dužan da čuva, uništi knjige ili izveštaje ili ukoliko ne pruži objašnjenja u vezi sa predmetom poreske inspekcije ili ukoliko ometa njen rad. Teži oblik ovog dela za koji je propisana kazna zatvora od jedne do osam godina postoji ukoliko je preduzetom radnjom izvršenja osnovnog dela u bilo kom obliku ostvarena za učinioca ili drugo lice protivpravna imovinska korist u velikom iznosu. ili ukoliko je krivično delo izvršeno u okviru kriminalne organizacije¹¹⁶.

¹¹⁵ Uradni list Republike Slovenije broj 55/2008, 66/2008, 39/2009 i 91/2011.

¹¹⁶ Kazenski zakonik z uvodnimi pojasnili B. Penka in K. Strolioga, in stvarnim kazalom V. Jakulina, Uradni list, Ljubljana, 1999. godine.

3. ISTOČNOEVROPSKE I AZIJSKE DRŽAVE

3.1. Albanija

Krivični zakonik Republike Albanije¹¹⁷ iz 2000. godine predviđa samo jedno poresko krivično delo u članu 181. Ovo delo nosi naslov: "Neplaćanje poreza".

Delo se sastoji u neplaćanju, bez opravdanog razloga, poreza ili druge dažbine na vreme kada to zakon nalaže od strane lica koje je ranije već bilo administrativno (prekršajno) kažnjavano iako je bilo sposobno (u mogućnosti) da to plati. Radnja izvršenja se sastoji u neopravdanom neplaćanju poreza na način i u vreme kako je to zakonom određeno. No, zakon za postojanje dela traži da je učinilac bio u mogućnosti da plati utvrđeni iznos javnih dažbina. I drugo, potrebno je da se radi o licu koje je ranije već kažnjavano zbog nekog poreskog prekršaja. Dakle, kao učinilac dela se može javiti samo lice koje ima posebna zakonom određena svojstva, a to je da se radi o recidivisti, povratniku, licu koje ima sklonost ka neplaćanju ili izbegavanju plaćanja poreza. Za ovo je delo propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine.

3.2. Bugarska

Krivični zakon Bugarske¹¹⁸ donet je 1968. godine s tim što je danas na snazi sa nizom izmena i dopuna od kojih su najznačajnije novele donete 1982, 1993. i 1997. godine. Ovaj zakon u grupi krivičnih dela protiv poreskog sistema predviđa nekoliko oblika i vidova ispoljavanja krivičnih dela kojima se povređuju ili ugrožavaju porezi i fiskalni sistem uopšte.

U članu 255. KZ¹¹⁹ predviđeno je krivično delo koje se sastoji u izbegavanju plaćanja poreskih zaduženja u većem obimu nepredavanjem deklaracije koju je

¹¹⁷ Criminal code of the Republik of Albania, Tirana, 2000. godine.

¹¹⁸ I. Nenov, Nakazateljno pravo, Norma, Sofija, 2002. godine Nakazatelen kodeks s posočeni stari tekstove na izmenenite členove, Norma, Paralaks, Sofija, 1998. godine.

¹¹⁹ Nakazatelen kodeks obnarodovan – Dv br. 26 ot 2. 4. 1968. sa poslednjom novelom koja je obnarodovana u službenom glasilu Dv br. 37 ot 27. 4. 2010. godine.

učinilac obavezan da preda na osnovu zakona ili u davanju lažnih podataka ili prikrivanju pravih podataka u podnetoj deklaraciji. Ovo se delo dakle sastoji u izbegavanju plaćanja poreskih zaduženja u većem obimu. Koji je to veći obim predstavlja faktičko pitanje koje u svakom konkretnom slučaju rešava sudsko veće. Bitno je da je ova radnja preduzeta na jedan od zakonom alternativno predviđenih načina: 1) nepredajom deklaracije kada je takva predaja obavezna po slovu zakona, 2) unošenjem u deklaraciju neistinitih, dakle lažnih podataka i 3) prikrivanju (prećutkivanju) istinitih podataka i činjenica u predatoj deklaraciji.

Dakle, radnja izvršenja može da se ispolji u nečinjenju ili u činjenju. Za ovo delo propisana je kazna zatvora do tri godine i novčana kazna (kumulativno) do 500.000 leva. No, sam je zakonodavac predvideo iz kriminalno političkih razloga mogućnost da se učinilac ovog dela kazni pod uslovom da je do okončanja istrage u prvostepenom krivičnom postupku uplatio u budžet neprijavljeno, odnosno utajeno poresko zaduženje, zajedno sa kamatom i drugim troškovima koji su proizašli iz njegovog štetnog ponašanja novčano do 2 miliona leva.

U članu 256. KZ predviđeno je krivično delo koje čini lice koje čini lice koje u nameri da spreči utvrđivanje poreskih zaduženja u većem obimu vodi neistinito računovodstvo i sastavlja lažne, neistinite periodične izveštaje ili pak koristi računska dokumenta neistinite sadržine. Dakle, za postojanje ovog dela potrebno je da učinilac sastavlja (sačinjava do tada nepostojeća ili prepravlja, preinačuje postojeća) računska dokumenta ili izveštaje ili da ih upotrebljava. Za ovo delo propisana je kazna zatvora od jedne do pet godina i novčana kazna od 1.000.000 do 5.000.000 leva.

No, i krivično delo izbegavanja plaćanja poreskih zaduženja¹²⁰ (iz člana 255. KZ) i krivično delo sprečavanja utvrđivanja poreskih zaduženja (iz člana 256. KZ) imaju svoj teži, kvalifikovani, odnosno lakši, privilegovani oblik. Istina ovi su oblici predviđeni u posebnoj zakonskoj odredbi - članu 257. KZ. Prema ovoj zakonskoj odredbi teže delo za koje se učinilac može kazniti zatvorom od dve do deset godina i novčanom kaznom od 5.000.000 do 20.000.000 leva postoji

¹²⁰ I. Nenov, A. Stojanov, Nakazateljno pravo na Republika Blgarija, Sofi, Sofija, 2010. godine, str. 278-281.

kada su poreska zaduženja i druge propisane poreske obaveze utajene (dakle kada je izbegnuto njihovo plaćanje i utvrđivanje na jedan od alternativno zakonom predviđenih načina) u izuzetno velikom obimu ili kada je delo u ma kom od navedenih oblika izvršeno uz učešće ili pomoć službenika poreske uprave ili poreskog organa ili pak diplomiranog stručnjaka - računovođe.

No, i u ovom slučaju sam je zakonodavac iz kriminalno političkih razloga predvideo mogućnost blažeg kažnjavanja - kaznu zatvora do tri godine i novčanu kaznu do 10.000.000 leva ako je učinilac dela do okončanja istrage u prvostepenom krivičnom postupku u korist budžeta uplatio iznos neprijavljene, utajene ili izbegnute obaveze poreskog zaduženja sa kamatom i drugim troškovima koji su iz toga proizašli. Privilegovani ili lakši oblik krivičnih dela iz čl. 255. i 256. KZ postoji u slučaju ako je radnja izvršena u ma kom od navedenih oblika preduzeta u manje važnim slučajevima. Za ovo delo učiniocu se može izreći samo novčana kazna u iznosu do visine dvostrukog iznosa utajenih ili izbegnutih poreskih zaduženja i drugih poreskih obaveza.

U članu 258. KZ predviđeno je krivično delo sprečavanja poreskog organa da izvrši svoju službenu dužnost. Ovde se praktično radi o sprečavanju službenog lica u preduzimanju službene radnje. Naime, za postojanje ovog dela potrebno je da učinilac na protivzakoniti način sprečava (ometa ili onemogućava) službeno lice poreske uprave ili poreskog organa da u potpunosti, kvalitetno, efikasno ili blagovremeno izvrši svoju zakonsku obavezu u izvršenju službene dužnosti. Pri tome za postojanje dela nije potrebno da je službeno lice na ovaj način zaista i sprečeno u obavljanju svoje zakonite radnje. Za ovo delo propisana je kazna zatvora do tri godine i novčana kazna od 1.000.000 do 2.000.000 leva. Teži, kvalifikovani oblik ovog krivičnog dela postoji s obzirom na način preduzete radnje sprečavanja službenog lica poreskog organa. Naime, za ovo delo za koje je inače propisana kazna zatvora od jedne do šest godina i novčana kazna od 2.000.000 do 5.000.000 leva potrebno je da učinilac upotrebi prinudu ili pretnju prema službenom licu kako bi ga sprečio u obavljanju zakonito preduzete službene radnje.

3.3. Gruzija

Krivični zakonik Republike Gruzije¹²¹ iz 1999. godine sa novelama do 2014. godine u glavi 28. pod nazivom: "Finansijska krivična dela" u članu 218. predviđa krivično delo: poreske utaje. Delo ima dva oblika ispoljavanja: osnovni i teži oblik.

Osnovno delo za koje je propisana kazna zatvora do tri godine ili novčana kazna Zakonik određuje na najjednostavniji način – posledičnom dispozicijom. Radnja izvršenja se sastoji u utaji poreza u "većem iznosu". Koje su to delatnosti, načini i sredstva utaje poreza zakon ne određuje, već prepušta sudu da u svakom konkretnom slučaju rešava kao faktičko pitanje. Pri tome je zakonom određeno da veći iznos utajenog poreza znači izbegnuto plaćanje obaveze u visini od 2.000 do 10.000 larija (novčana jedinica u Gruziji)¹²².

Teži oblik dela za koji je propisana kazna zatvora do pet godina ili novčana kazna postoji u dva slučaja: a) ako je delo učinjeno u povratu i b) ako je usled preduzete radnje izvršenja utajen porez u "velikom iznosu" – odnosno u iznosu koji prelazi visinu od 10.000 larija.

3.4. Kina

Krivični zakonik Narodne Republike Kine¹²³ iz 1997. godine predviđa četiri neimenovana poreska krivična dela.

Prvo poresko krivično delo je predviđeno u odredbi člana 201. KZ. Delo čini poreski obveznik ili lice koje postupa za njega, a koje sačinjava lažnu (potpuno ili delimično), falsifikovanu, preinačenu ispravu ili menja, prikrija ili uništava obračunske knjige, ulazne račune ili koje napravi veći trošak ili prepravi ili prikrije pojedine predmete ili činjenice ili prepravi zahtev podnet za povraćaj poreza posle obaveštenja od poreske uprave ili koje prikaže prepravljene i

¹²¹ Law of Georgia, Criminal Code, No. 2361 of 8. 9. 1999. No. 2980. of 2014. Georgia Law Enforcement Handbook, Criminal Law and Procedure, Harison, 2016. godine, str. 219-221.

¹²² C. Vilson, Basics of Criminal law, Tbilisi, 2014. godine, str. 189-192.

¹²³ Ch. D. Pagle, China law, Criminal Code of the People's Republic of the China, Beijing, 1997. godine.

falsifikovani povraćaj poreza čime izbegne plaćanje poreza u iznosu od 10-30% visine poreza koji je prema pozitivnim propisima trebalo platiti ili izbegnu plaćanje poreza posle dve prethodno izrečene administrativne sankcije za neplaćanje poreza. Za ovo je delo propisana kazna zatvora do tri godine i novčana kazna u iznosu od 100-500% visine utajenog iznosa poreza.

Teži oblik ovog krivičnog dela za koji je propisana kazna zatvora od tri do sedam godina i novčana kazna u visini od 100-500% visine utajenog iznosa poreza postoji u slučaju kada usled preduzete radnje izvršenja visina izbegnutog poreza pređe iznos od 30% poreza koji je učinilac dela shodno poreskim propisima trebalo da plati ili iznos od 100.000 juana.

Drugo poresko krivično delo predviđeno je u članu 202. KZ. Delo se sastoji u upotrebi sile ili pretnje upotrebom sile prema drugom cilju u nameri da se izbegne plaćanje poreza. Ovo je specifično delo sprečavanja, protivstajanja službenog lica da preduzme radnje upravljene u cilju zakonitog, efikasnog, blagovremenog i kvalitetnog utvrđivanja i naplate poreza od strane svih poreskih obveznika. Za ovo je delo propisana kazna zatvora do tri godine i novčana kazna u iznosu od 100-500% visine utajenog iznosa poreza. Teži oblik ovog krivičnog dela za koji je propisana kazna zatvora od tri do sedam godina i novčana kazna u istom iznosu postoji kada je učinilac upotrebio naročito ozbiljnu pretnju napadom na život i telesni integritet drugog lica.

U članu 203. KZ predviđena je krivična odgovornost i kazna zatvora do tri godine i novčana kazna u iznosu od 100-500% visine utajenog iznosa poreza ako učinilac preduzme jednu ili više delatnosti upravljenih na preseljenje poreza koji je dospelo za plaćanje ili prenošenjem ili prikrivanjem imovine sa ciljem da se izbegne plaćanje utvrđenog iznosa poreza pri čemu se na ovaj način izbegne plaćanje poreza u visini od 10.000 do 100.000 juana. Teži oblik ovog krivičnog dela poreske utaje postoji kada preduzetom radnjom preseljenja, prikrivanja ili prenošenja imovine na drugo fizičko ili pravno lice učinilac uspe da izbegne plaćanje dospelog poreza u visini koja prelazi iznos od 100.000 juana. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od tri do sedam godina i novčana kazna u iznosu od 100-500% visine utajenog iznosa poreza.

Poslednje poresko krivično delo predviđeno je u odredbi člana 204. KZ. Delo ima dva oblika ispoljavanja: osnovni i teži oblik. Osnovno delo se sastoji u

upotrebi falsifikovane uvozne isprave ili kakve druge dokumentacije ili postupanje na drugi prevarni način kojim se izbegne plaćanje državnih poreza u većem iznosu. Za ovo je delo propisana kazna zatvora do pet godina i novčana kazna u iznosu od 100-500% visine izbegnog plaćanja poreza. Ako je na ovaj način preduzimanjem radnje izvršenja osnovnog dela izbegnuto plaćanje poreza u naročito velikom iznosu ili je delo izvršeno na naročito ozbiljan način, postoji teži oblik ovog krivičnog dela za koji je propisana kazna zatvora preko deset godina ili smrtna kazna ili novčana kazna u iznosu od 100-500% visine utajenog iznosa poreza.

3.5. Ruska federacija

Ruska federacija je donela novi Krivični zakonik od 1. januara 1997. godine¹²⁴ koji na znatno drugačiji način uređuje materiju krivičnog prava u odnosu na ranije krivično zakonodavstvo SSSR-a. Ovaj zakonik u glavi dvadeset drugoj, u grupi krivičnih dela u oblasti ekonomske delatnosti predviđa dva poreska krivična dela.

Naime, u članu 198. koji nosi naziv: "Izbegavanje plaćanja poreza od strane građanina"¹²⁵ delo se sastoji u nepodnošenju deklaracije o dohocima od strane građanina kada je to inače obavezno ili u namernom unošenju u deklaraciju neistinitih podataka o prihodima i rashodima koje je izvršeno u velikoj razmeri¹²⁶. U smislu ovog zakonskog rešenja objekt zaštite kod krivičnog dela iz čl. 198. jesu porezi koje su obavezni da plaćaju državi sami građani. Dakle, građanin se u ovom slučaju javlja kao učinilac dela koji svojom radnjom ostvaruje posledicu krivičnog dela. Inače delo se može izvršiti sa dve alternativno određene delatnosti. To je prvo, nepodnošenje deklaracije o dohocima (dakle radnja nečinjenja, propuštanja dužnosti) i drugo, to je unošenje neistinitih podataka u podnetu deklaraciju koje mora biti u velikoj razmeri. Sam je zakon inače odredio šta se smatra velikom razmerom u smislu ovog krivičnog dela. To je slučaj ako iznos neplaćenog poreza kao posledica

¹²⁴ Rossijskaja gazeta No. 63/96; J. I. Skuratov, V. M. Lebedov, Kommentarii k Ugolovnomu kodeksu v Rossijskoj federaciji, Norma, Moskva, 1996. godine, str. 178-181.

¹²⁵ T. Degtjareva, A. Družinec, Ugolovnij kodeks Rossijskoj federaciji, Moskva, 2014. godine, str. 167-169.

¹²⁶ I. Fedosova, T. Skuratova, Ugolovnih kodeks Rossijskoj federaciji, Moskva, 2005. godine, str. 144-145.

preduzete radnje unošenja lažnih, neistinitih podataka u deklaraciju pređe iznos od dve stotine minimalnih iznosa cene rada. Za ovo delo propisana je novčana kazna od 200 do 500 minimalnih iznosa cene rada ili ličnog dohotka ili drugog dohotka osuđenog lica od dva do pet meseci ili obavezan rad od 180 do 240 sati ili lišenje slobode do jedne godine¹²⁷.

Teži oblik ovog krivičnog dela¹²⁸ za koji zakon predviđa strožije kažnjavanje postoji u dva slučaja: ako je delo izvršeno u povratu odnosno od lica koje je već ranije osuđivano upravo zbog izbegavanja plaćanja poreza i drugo, ako je delo izvršeno u naročito velikoj razmeri. Ovaj drugi vid težeg oblika krivičnog dela vezan je za iznos obaveze poreza čije je plaćanje na ovaj način izbegnuto. Da bi bio ispunjen ovaj uslov potrebno je da je na ovaj način utajena visina poreza koja prelazi iznos od pet stotina minimalnih cena rada. Za teže delo propisana je novčana kazna od 500 do 1.000 minimalnih iznosa cene rada ili ličnog dohotka ili drugog dohotka osuđenog lica u vremenu od pet meseci do jedne godine ili lišenje slobode do tri godine.

U Članu 199. Krivični zakonik Ruske federacije predviđa krivično delo koje se naziva: "Izbegavanje plaćanja poreza od strane organizacije"¹²⁹. I ovo delo ima dva oblika ispoljavanja - osnovni i teži oblik. Osnovni oblik ovog krivičnog dela se sastoji u unošenju u knjigovodstvena dokumenta namerno neistinitih podataka o prihodima ili rashodima ili skrivanjem drugih predmeta oporezivanja, ako je to izvršeno u velikoj razmeri. Dakle, delo se može izvršiti na dva načina: prvo, unošenjem lažnih, neistinitih podataka u knjigovodstvenu dokumentaciju o prihodima i rashodima (što predstavlja specifičan oblik falsifikovanja službene isprave) ili skrivanjem predmeta koji podležu oporezivanju. Pri tome je bitno da je na ovaj način izbegnuto plaćanje poreza u velikoj razmeri što znači da mora iznos utajenog poreza da pređe jednu hiljadu minimalnih iznosa cene rada¹³⁰. Za osnovno delo propisano je lišenje prava bavljenja određenom dužnošću ili određenom delatnošću do pet godina ili izolacija za vreme od četiri do šest meseci ili lišenje slobode do tri godine.

¹²⁷ A. I. Rarog, G. A. Esakov, A. I. Čučaev, V. P. Stepalin, *Ugolovnoe pravo Rossii, Časti obščaja i osobennaja*, Moskva, 2007. godine, str. 212-214.

¹²⁸ L. L. Kruglikov, *Ugolovnoe pravo Rossii, Čast osobennaja*, Moskva, 2004. godine, str. 167-171.

¹²⁹ G. A. Esakov, *Sudebnaja praktika po ugolovnam delam*, Moskva, 2005. godine, str. 337-342.

¹³⁰ A. I. Rarog, *Ugolovnoe pravo Rossii, Osobennaja čast*, Moskva, 2008. godine, str. 316-323.

Teži oblik postoji ako je do izbegavanja plaćanja poreza od strane organizacije na jedna od prethodnih načina došlo višestruko, dakle višekratnim ponavljanjem istih ili različitih delatnosti koje u ukupnom rezultatu treba da ukažu na sklonost, naviku učinioca da na ovaj način izbegava plaćanje propisanih obaveza za svoju organizaciju. Za teži oblik zakon je propisao lišenje slobode do pet godina uz (kumulativno) lišenje prava na bavljenje određenom dužnošću ili bavljenje određenom delatnošću za vreme do tri godine.

3.6. Tadžikistan

Krivični zakonik Republike Tadžikistan¹³¹ predviđa dva poreska krivična dela.

Prvo krivično delo ove vrste predviđeno je u članu 292. Delo nosi naziv: "Izbegavanje plaćanja dažbina od organizacija". Za osnovno delo je propisana kazna 1.000 do 1.500 minimalnih mesečnih dohodaka ili lišenje određenih prava ili vršenja određenih aktivnosti za vreme do pet godina ili zatvor od tri do šest meseci. Delo čini lice koje izbegne da plati taksu ili zakonom utvrđenu drugu obavezu od strane organizacije što uključuje smišljeno falsifikovanje datuma, dohotka ili izdatka u knjigovodstvenim dokumentima ili prikrivanje drugih objekata koji podležu plaćanju obaveza čime se prouzrokuje znatna šteta. Teži oblik postoji ako su delatnosti izbegavanja plaćanja poreza i drugih obaveza ponovljene (učinjene u povratu). Tada se učiniocu može izreći kazna zatvora do tri godine sa lišenjem određenih prava ili vršenja određenih aktivnosti za vreme do pet godina.

Drugo poresko krivično delo predviđeno u Krivičnom zakoniku Tadžikistana nosi naziv: "Izbegavanje plaćanja dažbina od građana". Ovo je delo propisano u članu 293. Delo čini građanin koji izbegne da plati dažbinu neprijavlivanjem prihoda ili nepredavanjem prijave ili nedostavljanjem datuma ostvarenog dohotka ili izdatka u prijavi čime se prouzrokuje znatna šteta. Delo se može učiniti na više alternativno predviđenih načina. To su: neprijavlivanjem prihoda u celini ili delimično, nepodnošenjem poreske prijave u potpunosti ili blagovremeno ili nestavljanjem datuma u prijavi o ostvarenom izdatku ili

¹³¹ Criminal code of Republic of Tajikistan, Official text, 2000. godine

dohotku. Za postojanje dela je bitno da je ovako preduzetom radnjom nastupila znatna šteta. Učiniocu ovog krivičnog dela se može izreći kazna do 700 minimalnih mesečnih dohodaka ili popravni rad za vreme do dve godine. Teži, kvalifikovani oblik ovog krivičnog dela čini lice koje ponovo izbegne plaćanje poreza i javnih dažbina (dakle radnju učini u povratu) u većem iznosu ili na taj način pričinu posebno veliku štetu. Za ovo je delo propisana kazna od 700 do 1.000 minimalnih mesečnih dohodaka ili kazna zatvora do dve godine.

4. CENTRALNO EVROPSKE DRŽAVE

4.1. Estonija

Krivični zakonik Republike Estonije¹³² iz 1992. godine sa novelama do 2013. godine u glavi dvadesetprvoj pod nazivom: "Ekonomska krivična dela" predviđa sledeća tri poreska krivična dela:

- 1.pogrešan obračun poreza – član 386.,
- 2.neuplaćivanje poreza po odbitku – član 389. i
- 3.ometanje rada poreskih organa.

Prvo poresko krivično delo nosi naziv: "Pogrešan obračun poreza". Delo iz člana 386.KZ se sastoji u podnošenju lažne dokumentacije ili davanju lažnih informacija nadležnim poreskim organima u nameri da se utvrdi manji iznos poreske obaveze ili u nameri povraćaja poreza u većem iznosu od zakonom propisanog pri čemu visina na ovaj način utajenog poreza prelazi iznos od 500.000 kruna. Radnja izvršenja je dvojako alternativno određena kao: a) podnošenje u celosti ili delimično lažne (netačne) dokumentacije, isprava i sl. i b) davanje lažnih informacija, podataka.

Bitno je da se na ovaj način nadležni poreski organi pokušavaju dovesti u zabludu o pravom stanju finansijske situacije poreskog obveznika. Radnja izvršenja se preduzima u određenoj – zakonom taksativno navedenoj nameri koja mora da postoji na strani učinioa u vreme preduzimanja radnje bez

¹³² V. V. Zapevalov, N. I. Mancev, Ugolovnij kodeks Estonskoj respublik, Sankt Peterburg, 2001. godine, str. 112-113.

obzira da li je u konkretnom slučaju ona i ostvarena. Ta namera kvalifikuje direktan umišljaj kao oblik krivice. I, konačno, za postojanje dela je potrebno ispunjenje i još jednog elementa – 500.000 kruna je visina utajenog iznosa poreza kojipredstavlja objektivni uslov inkriminacije. Za ovo je delo propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine. Ako je pak učinilac ovog krivičnog dela pravno lice, tada je shodno članu 300.tačka 2.propisana novčana kazna.

Neuplaćivanje poreza po odbitku iz člana 389. KZ čini lice koje propusti da uplati porez po odbitku u skladu sa poreskim propisima Republike Estonije pri čemu je visina na ovaj način anja plaćanja porezapasivna delatnost. To je propuštanje uopšte ili u određenom roku da se uplati na propisani račun određeni iznos poreza po odbitku, bez obzira da li je on uopšte obračunat na zakonom propisani način. Za postojanje dela je i ovde potrebno da visina na ovaj način utajenog poreza – poreza po odbitku pređe zakonom propisani iznos od 500.000 kruna (objektivni uslov inkriminacije). Za ovo delo je propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine. Kao i kod prethodnog krivičnog dela, ako je radnja izvršenja preduzeta u ime i za račun pravnog lica, ono se kažnjava novčanom kaznom (član 300.tačka 2.KZ).

Ometanje rada poreskih organa iz člana 390. KZ je poslednje poresko krivično delo u pravnom sistemu Republike Estonije. Delo se sastoji u preduzimanju višekratno alternativno određenih delatnosti kao što su: a) propuštanje da se nadležnom poreskom oreganu podnese zahtev za povraćaj poreza, b) nedavanje druge usmene ili pismene informacije koja je od značaja za rad poreskih organa, c) propuštanje podnošenja poreske prijave nadležnim poreskim organima, d) ometanje preduzimanja preventivnih mera poreskih organa, e) dostavljanje lažnih informacija ili lažne dokumentacije nadležnim poreskim organima i f) ometanje vršenja poreske kontrole ili druge radnje poreskog organa u nameri izbegavanja plaćanja poreza. Bitno je da se radnja izvršenja u bilo kom obliku preduzima u nameri izbegavanja plaćanja poreza pri čemu visina izbegnute poreske obaveze na ovaj način prelazi iznos od 500.0000 kruna. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od dve do deset godina, odnosno novčana kazna ako je učinilac dela pravno lice.

4.2. Finska

Krivični zakonik Republike Finske¹³³ iz 1889. godine sa nizom izmena i dopuna do 2012. godine, u glavi dvadeset devet, u grupi krivičnih dela protiv javnih finansija, u prvoj sekciji predviđa poresku prevaru kao osnovno poresko, fiskalno krivično delo¹³⁴.

Delo¹³⁵ se sastoji u davanju lažnih podataka o činjenicama koje su od značaja za utvrđivanje poreske obaveze, u prikrićanju podataka koji se odnose na povraćaj poreza pred nadležnim državnim organima ili u preduzimanju druge radnje koja se može definisati kao poreska prevara u nameri izbegavanja plaćanja poreza. Za ovo je delo propisana novčana kazna ili kazna zatvora do dve godine. Prema zakonskoj odredbi i pokušaj ovog dela je kažnjiv.

U drugoj sekciji je predviđen teži oblik ovog krivičnog dela¹³⁶ za koji je propisana kazna zatvora od četiri meseca do četiri godine. Teži oblik ovog dela postoji ako je preduzetom radnjom izvršenja osnovnog dela učinilac pribavio veći iznos protivpravne imovinske koristi ili ukoliko je krivično delo izvršeno na poseban način. Lakši oblik poreske prevare koji je predviđen u trećoj sekciji ove glave postoji ako je preduzetom radnjom izvršenja utajen manji iznos poreske obaveze čime je državi pričinjena manja šteta. Za ovo je delo propisana novčana kazna bez naznačenja minimuma ili maksimuma¹³⁷.

4.3. Letonija

Krivični zakonik Letonije¹³⁸ iz 1998. godine (sa novelom iz 2001. godine) u glavi devetnest pod nazivom: "Krivična dela protiv privrede" predviđa tri poreska krivična dela:

¹³³ grupa autora, Uvod u pravo Finske, Beograd, 2005. godine, str. 238-239

¹³⁴ The Criminal Code of Finland – Rikoslaki (39/1889), Ministry of Justice, Helsinki, 2014. godine.

¹³⁵ I. Anttila, A new trend in criminal law in Finland, Helsinki, 2014. godine, str. 189-191.

¹³⁶ C. W. G. Jaspers, K. A. Leenwen, L. G. Toomvliet, The Criminal law in Finland, Kluwer, 1976. godine, str. 114-116.

¹³⁷ M. O. Kane, G. Nakhwal, Criminal law in Finland, Helsinki, 2013. godine, str. 167-171.

¹³⁸ A. I. Lukashov, E. A. Sarkisova, The Latvian Penal Code, Saint Petersburg, 2001. godine, str. 218-221.

1. izbegavanje plaćanja poreza i drugih dažbina – član 218.,
2. izbegavanje podnošenja prijave – član 219. i
3. prikrivanje imovine – član 220.

Izbegavanje plaćanja poreza i drugih dažbina iz člana 218. KZ je prvo poresko krivično delo koje se sastoji u izbegavanju plaćanja poreza ili drugih dažbina ili u prikrivanju ili umanjenju prihoda ili drugih podataka u vezi sa porezima više puta u toku jedne godine. Za ovo delo je propisana kazna zatvora do tri godine, uslovna osuda, rad u javnom interesu ili novčana kazna od 80 minimalnih mesečnih plata uz mogućnost izricanja mere zabrane obavljanja određenih poslova za vreme od dve do pet godina.

Delo ima dva teža oblika ispoljavanja. Prvi teži oblik dela za koji je propisana kazna zatvora od četiri godine uz mogućnost izricanja kazne konfiskacije imovine ili mere zabrane obavljanja određenih poslova za vreme od dve do pet godina ili policijskog nadzora u periodu do tri godine postoji ako je preduzetom radnjom izvršenja prouzrokovana velika šteta za budžet Republike ili lokalne samouprave. Najteži oblik ovog dela postoji ako je usled preduzete radnje izvršenja prouzrokovana "značajna šteta" za budžet Republike ili lokalne samouprave. Kada postoji velika, a kada značajna šteta, predstavlja faktičko pitanje koje sud rešava u svakom konkretnom slučaju. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od pet do petnaest godina, uz mogućnost primene konfiskacije imovine, mere zabrane obavljanja određenih poslova u periodu od dve do pet godine i policijskog nadzora u trajanju do tri godine.

Izbegavanje podnošenja prijave iz člana 219. KZ se sastoji u neprijavlivanju prihoda, imovine ili transakcije ili u nepodnošenju druge prijave finansijske prirode na osnovu prethodnog upozorenja nadležne državne institucije koja je na to ovlašćena. Za ovo je delo propisana kazna zatvora do dve godine ili novčana kazna u iznosu od 60 minimalnih mesečnih plata.

Delo ima dva teža oblika ispoljavanja. Prvi teži oblik dela za koji je propisana kazna zatvora do četiri godine, kazna rada u javnom interesu ili novčana kazna u iznosu od 100 minimalnih mesečnih plata postoji ako lice u nameri izbegavanja plaćanja obaveza dostavi u prijavi lažne podatke koji se odnose na prihode, imovinu ili transakcije velike vrednosti. Drugi teži oblik ovog dela

postoji ako učinilac ne dostavi podatke o imovini ili izvore drugih prihoda značajne vrednosti koje je obavezan da dostavi u skladu sa poreskim propisima ukoliko su ti podaci zahtevani od strane nadležnog organa. Za ovo delo je propisana kazna zatvora do šest godina, novčana kazna u iznosu od 150 minimalnih mesečnih plata uz mogućnost izricanja kazne konfiskacije imovine.

Poslednje poresko krivično delo predviđeno je u članu 220. Ono nosi naziv: prikrivanje imovine. Delo se sastoji u prodaji, sakrivanju ili na drugi način prikrivanju vlasništva nad određenom imovinom u nameri izbegavanja plaćanja poreza, duga ili izvršenja druge obaveze. Za ovo je delo propisana kazna zatvora do dve godine, uslovna osuda, rad u javnom interesu ili novčana kazna u iznosu od 40 minimalnih mesečnih plata.

4.4. Litvanija

Krivični zakonik Republike Litvanije¹³⁹ iz 2000. godine sa izmenama i dopunama iz 2010. godine u glavi trideset drugoj pod nazivom: "Krivična dela protiv finansijskog sistema" predviđa više poreskih krivičnih dela:

1. izbegavanje plaćanja poreza – član 219.,
2. dostavljanje netačnih podataka o prihodima, profitu ili imovini – član 220. i
3. propuštanje dostavljanja poreske prijave, izveštaja ili drugog dokumenta – član 221.

Prvo poresko krivično delo iz člana 219. KZ jeste izbegavanje plaćanja poreza. Delo čini lice koje nakon utvrđivanja poreske obaveze ili podnošenja poreskog izveštaja u skladu sa poreskim propisima propusti da blagovremeno uplati dospelu i obračunatu poresku obavezu nakon što je dobilo opomenu od strane nadležnog poreskog organa pri čemu visina izbegnute obaveze prelazi 10 litasa. Za ovo je delo propisana novčana kazna ili kazna zatvora do četiri godine. Teži oblik ovog dela za koji je propisana kazna zatvora od dve do šest godina postoji ako je preduzetom radnjom izvršenja izbegnuto plaćanje poreza u iznosu koji prelazi 500 litasa (novčana jedinica u Litvaniji).

¹³⁹ O. V. Bogdašič, Uголовnij kodeks Litovskoj Respubliki, Moskva, 2004. godine, str. 119-123.

Dostavljanje netačnih podataka o prihodima, profitu ili imovini je poresko krivično delo iz člana 220. KZ. Ono se sastoji u davanju netačnih podataka o ličnim prihodima, profitu ili imovini nadležnom državnom organu u nameri izbegavanja plaćanja poreza ili u korišćenju takvih prihoda, profita ili imovine iako se zna da su o njima dati netačni podaci u poreskoj prijavi ili poreskom izveštaju, a koji se podnose u skladu sa poreskim propisima. Za ovo delo je propisana kazna zatvora do tri godine uz obavezno izricanje mere bezbednosti zabrane obavljanja određenih poslova. Ukoliko je na ovaj način izbegnuto plaćanje poreske obaveze u iznosu do 10 litasa, tada postoji poreski prekršaj, a ne ovo krivično delo.

Poslednje poresko krivično delo propisano je u članu 221. KZ. To je "propuštanje podnošenja poreske prijave, izveštaja ili drugog dokumenta". Delo se sastoji u propuštanju da se u skladu sa poreskim propisima blagovremeno podnese nadležnom državnom organu poreska prijava ili izveštaj kada postoji obaveza takve prijave ili u nedostavljanju drugog dokumenta u vezi sa podacima koji se odnose na lične prihode, profit ili imovinu nakon dostavljanja opomene od strane nadležnog državnog organa pri čemu visina izbegnute poreske obaveze prelazi iznos od 500 litasa. Za ovo je delo propisana novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine.

4.5. Mađarska

Krivični zakonik Mađarske donet je 2012. godine¹⁴⁰. Ovaj Zakonik¹⁴¹ u glavi tri pod nazivom: Krivična dela protiv finansija, u članu 310. ovaj zakon predviđa krivično delo pod naslovom: "Utaja poreza i obaveza socijalnog osiguranja". Prema zakonskom opisu delo ima jedan osnovni i dva teža, kvalifikovana oblika ispoljavanja.

Osnovno delo¹⁴² postoji u slučaju lažnog prikazivanja ili prikriivanja bitnih činjenica pred nadležnim organima radi utvrđivanja poreske obaveze, doprinosa za socijalno, zdravstveno ili penzijsko osiguranje, odnosno članarine

¹⁴⁰ Ugolovnij kodeks Vengrii, Budapest, 2012. godine, str. 67.

¹⁴¹ Act of 2012. Promulgated on 13. July 2012.

¹⁴² Z. Szomora, K. Korsai, Criminal law in Hungary, Kluwer, 2012. godine, str. 112-114.

za privatne penzione fondove ili doprinose za osiguranje od nesrećnog slučaja ili na drugi način prevarnom radnjom umanjenja ove obaveze ili dovođenja u zabludu nadležnog organa u nameri neplaćanja ovih obaveza čime se u znatnoj meri otežava ili sprečava naplata ovih obaveza u "značajnom iznosu". Kada postoji značajan iznos, odnosno visina izbegnute obaveze predstavlja faktičko pitanje koje se rešava u svakom konkretnom slučaju. Za ovo delo je propisana kazna zatvora do tri godine.

Dva su teža oblika ovog krivičnog dela. Prvi teži oblik za koji je propisana kazna zatvora od jedne do pet godina postoji u slučaju ako je prihod od poreza, drugih propisanih doprinosa, članarine ili dobrovoljnih doprinosa umanjen u "velikom" iznosu usled preduzete radnje izvršenjan učinioa na jedan od zakonom predviđenih načina. Drugi teži oblik dela postoji ako je prihod od poreza, drugih propisanih doprinosa, članarine ili dobrovoljnih doprinosa smanjen u izuzetno značajnom iznosu. Za ovo delo propisana je kazna zatvora od dve do osam godina. U kom slučaju postoji "značajan iznos" smanjenja poreza i drugih doprinosa ili "veliki iznos" ili "smanjenje u izuzetno značajnom iznosu" predstavlja faktičko pitanje koje sudsko veće rešava u svakom konkretnom slučaju.

U članu 310a. KZ koji nosi isti naziv predviđen je poseban ili specijalan oblik utaje poreza ili drugih propisanih doprinosa. I ovo delo ima osnovni i dva teža oblika ispoljavanja. Osnovno delo čini lice koje prikrije ili lažno prikaže činjenice koje su od bitnog značaja za utvrđivanje visine poreza poslodavca ili doprinosa radnika u Fond solidarnosti nezaposlenih ili koje drugom prevarnom radnjom umanju iznos prihoda od ovih obaveza. Za ovo delo propisana je kazna zatvora do jedne godine, novčana kazna ili rad u javne dobrotvorne svrhe.

Delo ima dva teža oblika ispoljavanja. Prvi teži oblik ovog dela za koji je propisana kazna zatvora do tri godine postoji ako je iznos prihoda od poreza i doprinosa smanjen na ovaj način u znatnoj meri. Koja je to znatna mera, faktičko je pitanje koje rešava sudsko veće u svakom konkretnom slučaju. Najteži oblik ovog krivičnog dela za koji je propisana kazna zatvora do pet godina postoji kada je usled preduzete radnje izvršenja osnovnog dela iznos prihoda od poreza i doprinosa smanjen u izuzetno velikoj meri. I ovde je utvrđivanje visine smanjenja prihoda od poreza i doprinosa i njeno kvalifikovanje "u izuzetno velikoj meri" stvar faktičke ocene sudskog veća.

4.6. Nemačka

Krivični zakonik Nemačke donet je marta 1987. godine s tim što je kasnije¹⁴³ znatno izmenjen. Ovaj zakonik u poglavlju 22. pod naslovom: "Prevara i pronevera", u članu 266a. predviđa krivično delo pod naslovom: "Uskraćivanje i prisvajanje doprinosa za radnike". Delo ima nekoliko oblika¹⁴⁴.

Prvi oblik krivičnog dela¹⁴⁵ postoji kada poslodavac ne uplati doprinose za socijalno osiguranje radnika ili uskrati saveznoj ustanovi za rad ubiranje ovih doprinosa ili kada poslodavac ne uplati ostale doprinose na koje je obavezan u određenom roku. Ovde su praktično kao objekt zaštite određeni samo doprinosi za socijalno osiguranje radnika i ostali doprinosi za koje po postojećim propisima postoji utvrđena obaveza plaćanja u određenom roku po osnovu rada i radnog odnosa. Kao radnja izvršenja predviđene su sledeće delatnosti: neuplaćivanje doprinosa, uskraćivanje nadležnom državnom organu ubiranja ovih doprinosa, neblagovremeno uplaćivanje doprinosa za radnike ili neuplaćivanje u potpunosti ili neobaveštavanje radnika o neplaćanju ovih obaveza. Dakle, kao radnja izvršenja najčešće se kod ovog dela javlja nečinjenje, propuštanje dužnosti shodno slovu zakona. Za ovo delo propisana je kazna zatvora do pet godina ili novčana kazna.

Lakši oblik ovog krivičnog dela¹⁴⁶ za koje je zakon propisao kaznu zatvora do jedne godine ili novčanu kaznu postoji kada član posebne blagajne socijalnog osiguranja ne uplati priloge za socijalno osiguranje nadležnoj državnoj ustanovi, a koji su prilogi uplaćeni u ovu blagajnu od strane poslodavaca.

Zakon je izričito iz kriminalno političkih razloga predvideo mogućnost nekažnjavanja učinilaca ovih krivičnih dela pod uslovom ako poslodavac najkasnije do dospelosti uplate ili neposredno nakon toga ustanovu za ubiranje priloga od doprinosa za radnike pismeno obavesti o visini neplaćenog

¹⁴³ Vidi: U. Ebert, *Strafrecht*, 2. Auflage, Heidelberg, 1993. godine; W. Grop, *Strafrecht*, Heidelberg-New York, 1998. godine.

¹⁴⁴ StGB, *Strafgesetzbuch*, 50. Auflage, Munchen, 2012. godine, str. 135-136.

¹⁴⁵ T. Weigend, *Strafgesetzbuch*, Munchen, 2012. godine, str. 278-280.

¹⁴⁶ J. Wessels, *Strafrecht, Besonderer teil*, Heidelberg, 2004. godine, str. 213-215.

doprinosa i ako objasni zbog čega i pored njegovog ozbiljnog nastojanja nije bila moguća blagovremena uplata ovih priloga kao i kada su ovi prilozi uplaćeni bez odlaganja u daljem roku koji ostavi nadležna ustanova¹⁴⁷.

4.7. Ukrajina

Krivični zakonik Republike Ukrajine¹⁴⁸ iz 2001. godine sa izmenama do 2010. godine, u glavi osmoj, u grupi krivičnih dela protiv privrede predviđa su dva poreska krivična dela. To su¹⁴⁹:

1. utaja poreza, naknada i drugih javnih prihoda – član 212. i

2. izbegavanje plaćanja doprinosa za obavezno državno penzijsko osiguranje – član 212-1.

Oba dela imaju identična obeležja bića (radnja, psoledica, svojstvo učinioca, oblik krivice) osnovnog i težih oblika ispoljavanja, kao i vrstu i visinu propisanih kazni za njihovog učinioca. Razlika se među njima ogledu u objektu napada – u prvom slučaju su to: porezi, obaveze i drugi propisani doprinosi, a kod drugog krivičnog dela su to doprinosi za obavezno državno penzijsko osiguranje.

Utaja poreza, naknada i drugih javnih prihoda¹⁵⁰ iz člana 212.KZ se sastoji u svesnom izbegavanju u celosti ili delimično plaćanja poreza, obaveza i drugih propisanih doprinosa usled čega nastupi značajna šteta za budžet države. Kada postoji "značajna šteta" faktičko je pitanje koje sud rešava u svakom konkretnom slučaju. Za ovo delo je propisana novčana kazna od 300 do 500 minimalnih neto zarada i zabrana obavljanja funkcija ili delatnosti u trajanju do tri godine.

Delo ima dva teža oblika ispoljavanja. Prvi teži oblik dela za koji je propisana novčana kazna od 500 do 2.000 minimalnih neto zarada, popravni rad od dve godine, kazna zatvora do pet godina ili zabrana obavljanja funkcija ili delatnosti u trajanju do tri godine postoji u sledećim slučajevima:

¹⁴⁷ E. Schmidnaeuser, Strafrecht, Besonderer teil, Tuebingen, 1983. godine, str. 189-190.

¹⁴⁸ Vedomosti of the Verkhovna rada of Ukraine (RU), No. 2953. sa novelom iz 2010. godine, No. 1723.

¹⁴⁹ M. I. Koržanskij, Kriminalni kodeks Ukrainii, Kiev, 2001. godine, str. 67-68.

¹⁵⁰ A. Biryukov, I. Shyrokov, The law and legal system of Ukraine, Huntington, 2015. godine, str. 224-231.

a) ako je radnju izvršenja preduzela grupa lica po prethodnom dogovoru i b) ako je visina izbegnute obaveze poreza, obaveza ili doprinosa u "velikom iznosu". Kada postoji veliki iznos faktičko je pitanje koje sud rešava u svakom konkretnom slučaju. Drugi teži oblik dela postoji: a) ako je delo izvršeno u povratu ili b) ako je usled preduzete radnje izvršenja izbegnuto plaćanje poreza, obaveza i drugih propisanih doprinosa u "naročito velikom iznosu". Kada postoji "naročito veliki iznos" izbegnute obaveze faktičko je pitanje koje sud rešava u svakom konkretnom slučaju. Za ovo je delo propisana kazna zatvora od pet do deset godina, zabrana obavljanja funkcija ili delatnosti u trajanju do tri godine i konfiskacija imovine.

Drugo poresko krivično delo je predviđeno u odredbi člana 212-1.KZ Ukrajine. To je izbegavanje plaćanja doprinosa za obavezno državno penzijsko osiguranje¹⁵¹. Delo ima osnovni i dva teža, kvalifikovana oblika ispoljavanja koja su identična u svojim elementima sa prethodnim krivičnim delom, s tom razlikom što se radnja izvršenja ovde preduzima u odnosu na doprinose za obavezno državno penzijsko osiguranje, dakle posebnu vrstu zakonom propisanih doprinosa.

¹⁵¹ O. Matkovskui, Criminal code of Ukraine, Kiev, 2012. godine, str. 189-190.

Glava treća

PORESKA KRIVIČNA DELA U KRIVIČNOM PRAVU REPUBLIKE SRBIJE

1. UVOD

Poreska krivična dela posebno poreska utaja¹⁵² (eng. - tax evasion, franc. - fraude fiscale, ital. - omesso versamento di imposte, nem.- steuerbetrug) predstavljaju izuzetno društveno opasna ponašanja pojedinaca i grupa, odnosno pravnih lica (preduzeća, ustanova ili drugih organizacija) kojima se kršenjem propisa neposredno ili posredno ugrožavaju finansijski interesi cele društvene zajednice i to prvenstveno kroz nanošenje velikih šteta fiskalnom sistemu i sistemu javnih prihoda uopšte¹⁵³. Kada se ima u vidu ogroman značaj koji fiskalni sistem, njegovo uredno, blagovremeno, potpuno i kvalitetno ostvarenje ima za postojanje, održanje, pa i razvoj države, odnosno društva, onda je jasno od kolike je važnosti da se država širokom lepezom različitih mera, sredstava, načina i postupaka preduzetih od strane različitih subjekata na svim nivoima suprotstavi različitim oblicima i vidovima neplaćanja, prikrivanja, neprijavljivanja ili izbegavanja plaćanja poreza, doprinosa i drugih propisanih obaveza koje predstavljaju javne dažbine, odnosno javni prihod¹⁵⁴.

Naravno kršenjem propisa u oblasti fiskalnog sistema mogu da se prouzrokuju i različite posledice. Zavisno od vrste povrede, odnosno prouzrokovane posledice u pogledu obima i intenziteta povrede ili ugrožavanja zaštićenih društvenih vrednosti, zakon je predvideo i različite sankcije zavisno od toga da li se u konkretnom slučaju radi o krivičnom delu, privrednom prestupu ili prekršaju¹⁵⁵.

¹⁵² B. Matković, Utaja poreza, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 11/2007. godine, str. 115-117.

¹⁵³ B. Đerek, Kaznena odgovornost za povrede poreznih zakona, Financijska teorija i praksa, Zagreb, broj 1/2003. godine, str. 83-112; I. Kovčo Vukadin, Gospodarski kriminalitet – kriminološka obilježja, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, broj 2/2007. godine, str. 435-493; Z. Pogarčić, Nova kaznena djela iz područja gospodarskog poslovanja, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 12/2003. godine, str. 141-147.

¹⁵⁴ M. Stanković, Poreska utočišta u svetu, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 6/1993. godine, str. 80-82; E. Allix, La condition des etrangers au point de vue fiscal, Racueil des Cours Academie de Droit international e la Haye, Vol. 61, 1937. godine, str. 559.

¹⁵⁵ Više: D. Jovašević, T. Hašimbegović, Sistem poreskih delikata, Beograd, 2004.

2. OBLICI ISPOLJAVANJA PORESKE EVAZIJE

2.1. Pojam i vrste poreske evazije

Najopasniji i najteži oblici kršenja poreskih zakona kojima se i nanose najteže posledice, odnosno najveće štete društvenoj zajednici predstavljaju poreska krivična dela¹⁵⁶. Osnovu poreskih krivičnih dela bez obzira o kom obliku ili vidu ispoljavanja se radi u konkretnom slučaju čine različite pojavne manifestacije poreske evazije (lat. bežanje, izbegavanje), posebno kada se ima u vidu da evazija poreza predstavlja ujedno i najznačajniji oblik sive ekonomije. Siva ekonomija se praktično može pojaviti u različitim oblastima delatnosti kao što su: proizvodnja i promet robe i usluga, spoljnotrgovinsko poslovanje, devizno poslovanje, tržište rada i radni odnosi, građevinarstvo, stambeno-komunalna delatnost, promet nepokretnosti i drugih dobara.

No, sa aspekta državnih interesa sigurno je da su najznačajniji oni oblici sive ekonomije koji se pojavno manifestuju u sferi narušavanja, ugrožavanja ili povređivanja fiskalnog (poreskog) sistema. Ovde se, upravo, na prvom mestu javlja poreska evazija sa različitim oblicima ispoljavanja. Evazija poreza¹⁵⁷ ili različiti oblici i vidovi, odnosno načini izbegavanja utvrđivanja, razreza i naplaćivanja poreza i drugih propisanih dažbina predstavljaju štetnu, protivpravnu i opasnu delatnost pojedinaca i grupa kojima se ugrožavaju osnovni fiskalni interesi društva.

Naime, poreski obveznici doživljavaju porez kao svojevrsni trošak koji samo pogoršava njihovu materijalnu situaciju jer plaćanje poreza i drugih dažbina neposredno utiče na smanjivanje njihove ekonomske snage i kupovne moći. Stoga oni izbegavaju plaćanje poreza u većem ili manjem iznosu ili bar

¹⁵⁶ M. Kulić, *Ovlašćenja finansijske policije u poslovima kontrole javnih prihoda*, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 2/1995. godine, str. 5-7; D. Klepić, *Finansijska nedisciplina*, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 12/1998. godine, str. 5-9.

¹⁵⁷ Z. Marić, *Kaznene odredbe i Zakonu o porezu na dodatu vrednost Srbije i Crne Gore*, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 3/2005. godine, str. 26-27; M. Kriletić, *Porezna, carinska i kaznena djela pranja novca prema novom kaznenom zakonodavstvu*, Pravo i Porezi, Zagreb, broj 1/1998. godine, str. 48-52.

pokušavaju da umanje njegov teret. Svi ti različiti oblici izbegavanja plaćanja poreza predstavljaju, zapravo, samo različite oblike i vidove ispoljavanja poreske evazije. Poseban oblik ove evazije jeste izbegavanje plaćanja poreza na prihode od nezakonitih radnji¹⁵⁸. Opređenje poreskih obveznika da u potpunosti ili delimično izbegnu plaćanje poreza i drugih doprinosa zavisi u prvom redu od intenziteta otpora plaćanju poreza. Taj intenzitet otpora zavisi od više elemenata koji se mogu svesti na sledeće: 1) visina poreskog opterećenja, 2) namena trošenja sredstava prikupljenih porezom, 3) poreski oblik i 4) mišljenje javnosti da li je porez pravičan ili ne¹⁵⁹.

Tako se razlikuju dva oblika poreske evazije. To su:

- a) zakonita i
- b) nezakonita poreska evazija.

Zakonita evazija¹⁶⁰ postoji u slučaju kada se pojedinci kao poreski obveznici, istina, kreću u opštim okvirima koji su postavljeni na osnovu zakona ili drugih opštih propisa iz oblasti fiskalnog ili poreskog sistema, ali pri tome na različite načine pokušavaju da izbegnu u potpunosti ili delimično plaćanje poreza i drugih propisanih doprinosa. Ovde se praktično radi o različitim oblicima korišćenja poreskih podsticaja (u vidu oslobođenja ili olakšica kod utvrđivanja, razreza ili plaćanja poreza) ili kada se koriste postojeće pravne praznine u poreskim i drugim zakonima i podzakonskim propisima upravo zbog visokog stepena apstrakcije, uopštenosti ili nedoredorečenosti, odnosno višeznačnosti upotrebljenih reči, izraza ili pojmova ili nesavršenosti jezika upotrebljenog od strane zakonodavca. Ovo je naročito slučaj u onim sistemima kada se zbog brzih i naglih radikalnih promena u sferi privrednog poslovanja u zemlji ili inostranstvu i sami poreski propisi često menjaju kako bi se prilagodili novim društvenim, pravnim i privrednim okvirima¹⁶¹.

¹⁵⁸ D. Gnjatović, *Finansije i finansijsko pravo*, Beograd, 1999. godine, str. 139.

¹⁵⁹ D. Popović, *Nauka o porezima i poresko pravo*, Beograd, 1997. godine, str. 450-451.

¹⁶⁰ grupa autora *Ekonomika oporezivanja i poresko pravo*, Beograd, 1996. godine, str. 3.

¹⁶¹ B. Matković, *Utaja poreza, Računovodstvo, revizija i financije*, Zagreb, broj 11/2007. godine, str. 115-117; M. Anđelković, D. Jovašević, *Izbegavanje plaćanja poreza*, Niš, 2006. godine, str. 101-121; P. Novoselac, *Gospodarska kaznena djela, Zbornik radova, Aktuelna pitanja kaznenog zakonodavstva*, Zagreb, 2001. godine, str. 3-31.

Naime, zakonita ili kako je još nazivaju pojedini autori dopuštena poreska evazija¹⁶² obuhvata postupke pomoću kojih poreski obveznik izbegava plaćanje poreza potpuno ili delimično na jedan od sledećih načina: 1) promenom mesta prebivališta ili boravišta, 2) smanjenjem ili odustajanjem od potrošnje oporezivanih proizvoda ili usluga i 3) pronalaženjem praznina (rupa) u zakonu. Samim momentom dospelosti poreski obveznik pada u dužničku docnju za plaćanje svog poreskog duga. A ta dospelost predstavlja svojstvo poreskog duga da mu je nastupio rok ispunjenja - koji je inače određen u zakonu i čijim propuštanjem se čini štetno i protivpravno ponašanje¹⁶³.

Drugi oblik poreske evazije predstavlja nezakonita ili nedopuštena evazija¹⁶⁴. Nezakonitom evazijom pojedinac kao poreski obveznik dolazi pod udar zakona i kaznene represije. Naime, u ovom slučaju dolazi do kršenja propisa u većoj ili manjoj meri pri čemu se nanose neposredne, direktne štete društvenoj zajednici. Ovde se, dakle, radi o protivpravnim, protivzakonitim, nedopuštenim i kažnjivim delatnostima upravljenim direktno protiv poreskog (fiskalnog) sistema zemlje. Ova se nezakonita evazija može javiti u dva vida koji su i najkarakterističniji za moderne pravne i društvene sisteme¹⁶⁵.

Prvi oblik nedopuštene poreske evazije je poreska utaja, poreska defraudacija ili utaja poreza i doprinosa, odnosno izbegavanje plaćanja poreza. Drugi oblik nezakonite poreske evazije je krijumčarenje ili kontrabanda razne robe, proizvoda ili usluga preko granica jedne ili više država. No, ovi različiti oblici nezakonite poreske evazije retko se kada preduzimaju samostalno izdvojeno od ostalih protivpravnih aktivnosti njihovih nosilaca. Najčešće je pak slučaj da se i ove delatnosti izvode u jednom nizu kažnjivih ponašanja pri čemu učinilac, jedan ili više njih, konstantno vrše kažnjiva, zabranjena dela koja su u zakonu određena kao krivična dela, privredni prestupi ili privredni prekršaji.

¹⁶² B. Jelčić, *Nauka o finansijama i finansijsko pravo*, Zagreb, 1990. godine, str. 183-184.

¹⁶³ O. Buhler, G. Strickdrodt, *Steuerrrecht*, Band 1, *Allgemeiner Steuerrrecht*, Wiesbaden, 1960, str. 365.

¹⁶⁴ Z. Pogarčić, *Nova kaznena djela iz područja gospodarskog poslovanja, Računovodstvo, revizija i financije*, Zagreb, broj 12/2003. godine, str. 141-147; D. Kos, *Kaznenopravna odgovornost za krivična djela gospodarskog kriminaliteta*, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, broj 2/2000. godine, str. 381-398; B. Gačić, *Neki novi pojамni oblici privrednog kriminaliteta*, *Pravna misao*, Sarajevo, broj 9-10/1981. godine, str. 39-41.

¹⁶⁵ J. Kovačević Čolović, *Kaznenopravne sankcije za finansijska krivična djela*, *Hrvatska gospodarska revija*, zagreb, broj 4/1999. godine, str. 446-453; M. Hadžimusić, *Odgovornost i sankcionisanje subjekata zbog neizvršenja poreskih obaveza*, *Pravna misao*, Sarajevo, broj 1-2/2005. godine, str. 51-53.

Naime, nezakonita evazija obuhvata različite postupke poreskih obveznika koji su usmereni na izbegavanje plaćanja poreza, a kojima se krši zakon. Da bi utajili porez obveznici na nedozvoljen način prikrivaju celu ili pak jedan deo svoje imovine ili objekta oporezivanja. Cilj utaje poreza jeste smanjene poreskog duga. Stoga se u teoriji može razlikovati, zavisno od objekta prema kome se preduzima radnja poreske utaje, potpuna ili nepotpuna utaja poreza¹⁶⁶. Nezakonita poreska evazija ili utaja poreza ili izbegavanje plaćanja poreza je kažnjiva. Sve savremene države, pa i sve države od svog postanka su se na različite načine i različitim merama suprotstavljale ovim kažnjivim delatnostima poreskih obveznika. U toj borbi za efikasnijim sprovođenjem poreske discipline primenjuju se različite preventivne, ali i represivne mere. Pri tome važnu ulogu u prevenciji nezakonitog izbegavanja plaćanja poreza igra i svođenje poreskog tereta u razumne okvire čime se ublažavaju faktori koji doprinose povećanju intenziteta otpora plaćanju poreza¹⁶⁷.

Inače u teoriji se mogu naći i takva mišljenja prema kojima je nezakonita poreska evazija jedan od ključnih uzroka postojanja sive ekonomije¹⁶⁸. Ovaj, zapravo, pojam obuhvata sve protivzakonite privredne aktivnosti koje su usmerene na sticanje ekonomske koristi za lice koje obavlja te aktivnosti, a na štetu države i lica koja na legalan način obavljaju privredne delatnosti. Ovde se, dakle, radi o obavljanju ekonomske aktivnosti mimo relevantnih pravnih propisa ili protiv njih. Sivu ekonomiju u literaturi neki autori još nazivaju i kao neoporezovana, neformalna, crna, podzemna ili nezvanična ekonomija. No, bez obzira koji od navedenih termina koriste pojedini autori, gotovo su svi saglasni da se ovde radi o aktivnostima sa kojima nešto nije u redu ili nije u redu nešto u vezi sa informacijama o ovim aktivnostima¹⁶⁹.

¹⁶⁶ D. Gnjatović, *Finansije i finansijsko pravo*, op. cit. str. 142.

¹⁶⁷ International Bureau of Fiscal Documentation: *International Tax Avoidance and Evasion*, Amsterdam, 1981. godine, str. 21.

¹⁶⁸ B. Matković, *Utaja poreza*, *Računovodstvo, revizija i financije*, Zagreb, broj 11/2007. godine, str. 115-117; T. Najamšić, *Kaznena djela porezne naravi*, *Pravni vjesnik*, Zagreb, broj 9/1999. godine, str. 33-41; B. Škof, *Utaja poreza na dodanu vrijednost i njezino kažnjavanje*, *Financijska praksa*, Zagreb, broj 4/1996. godine, str. 426-431.

¹⁶⁹ W. Begeer, V. H. K. Tuinen, *The Statistical Representation of the Informal Economy*, *Quarterly Journal of the Central Bureau of Statistics*, Vol. 1, Broj 3/1986. godine, str. 77.

2.2. Poreska krivična dela u Krivičnom zakoniku

Krivični zakonik Republike Srbije¹⁷⁰ iz 2005. godine, posle novele iz novembra 2016. godine u glavi dvadeset drugoj, u grupi krivičnih dela protiv privrede predviđa dva poreska krivična dela. To su:

- 1) poreska utaja i
- 2) neuplaćivanje poreza po odbitku.

To su osnovna poreska, fiskalna krivična dela u našem pravnom sistemu. Pored njih, postoje i sporedna ili dopunska poreska krivična dela koja su propisana u Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji¹⁷¹.

3. PORESKA UTAJA

3.1. Pojam i elementi krivičnog dela

Među krivičnim delima protiv privrede po svom značaju, prirodi i karakteru izdvajaju se poreska krivična dela. Njih ima više vrsta. Osnovno krivično delo ove vrste je poreska utaja¹⁷². To je krivično delo koje je do novembra 2016. godine bilo predviđeno u članu 229. Krivičnog zakonika Republike Srbije, a posle tada donete novele u članu 225.

Na ovaj je način 1. januara 2006. godine (sa stupanjem na snagu Krivičnog zakonika) zamenjeno krivično delo "Izbegavanje plaćanja poreza" koje je bilo predviđeno u članu 172. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji (koji je 1. januara 2003. godine ukinuo odredbu člana 154. Krivičnog zakona Republike Srbije – krivično delo poreske utaje). Osim poreske utaje, Krivični

¹⁷⁰ Službeni glasnik Republike Srbije broj 85/2005, 88/2005, 107/2005, 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014 i 94/2016. . Više: D. Jovašević, Krivični zakonik Republike Srbije sa uvodnim komentarom, Beograd, 2005.

¹⁷¹ Službeni glasnik Republike Srbije broj: 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 63/2006, 61/2007, 20/2009, 72/2009, 53/2010, 101/2011, 2/2012, 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015, 112/2015 i 15/2016. .

¹⁷² B. Matković, Utaja poreza, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 11/2007. godine, str. 115-117.

zakonik poznaje još jedno poresko krivično delo. To je: neuplaćivanje porezapo odbitku koje je posle novele iz novembra 2016. godine propisano u odredbi člana 226.KZ,a do tada u članu 229a. KZ. Ostala poreska krivična dela su i dalje ostala predviđena u sporednom krivičnom zakonodavstvu – Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji.

Naime, izbegavanjem zakonske obaveze plaćanja određenog novčanog iznosa u korist države nanosi se šteta društvenim interesima, ugrožavaju se fondovi i ustanove socijalne zaštite, odnosno funkcionisanje svih budžetskih institucija i poslova¹⁷³. No, tek kada se radi o izbegavanju ove poreske obaveze u većem obimu ili u težim slučajevima ispunjeni su uslovi za postojanje poreskog krivičnog dela. Svi drugi manje značajni, različiti slučajevi poreske nediscipline i poreske evazije predstavljaju istina protivpravno i kažnjivo ponašanje, ali u obliku drugih vrsta privrednih delikata (privredni prestupi i prekršaji)¹⁷⁴.

Osnovno fiskalno krivično delo u našem pravnom sistemu je poreska utaja. Ovo se delo u nekim pravnim sistemima naziva i "utaja poreza" ili "utaja poreza i drugih davanja" i sl. Ovo krivično delo u našem pravnom sistemu je posle 1. januara 2006. godine bilo predviđeno u članu 229. KZ, a od novembra 2016. godine u članu 225.KZ. Delo se, inače, sastoji u davanju lažnih podataka o stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje obaveza ili u neprijavljivanju istih u slučaju obavezne prijave ili u prikriivanju podataka koji se odnose na utvrđivanje navedenih poreskih obaveza¹⁷⁵ u nameri da se za sebe ili drugog u potpunosti ili delimično izbegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina ako visina izbegnute obaveze prelazi iznos od 500.000 (a ranije do 150.000) dinara¹⁷⁶. Ovo delo svoj naziv duguje činjenici da se njime od strane učinioca dela vrši protivpravno

¹⁷³ M. Kesner Škreb, Izbjegavanje i utaja poreza, Finacijska praksa, Zagreb, broj 3/1995. godine, str. 267-268.

¹⁷⁴ M. Demirović, Krivično delo poreske utaje, Pravna misao, Beograd, broj 9-10/1989. godine, str. 37-39.

¹⁷⁵ B. Matković, Utaja poreza, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 11/2007. godine, str. 115-117.

¹⁷⁶ D. Miloš, Krivično delo poreske utaje, Pravna misao, Sarajevo, broj 9-10/1981. godine, str. 49-63.

prisvajanje onog iznosa obaveze čije se plaćanje na ovaj način izbegava, odnosno koji ostaje kod učinioaca¹⁷⁷.

Time je do tada postojeće krivično delo: "Izbegavanje plaćanja poreza" predviđeno u članu 172. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji¹⁷⁸ prestalo da postoji.

Iz navedene zakonske definicije proizilazi da se osnovno poresko krivično delo može izložiti putem osnovnih obeležja njegovog bića. U tom smislu ćemo razmotriti: 1) objekt zaštite, 2) oblike ispoljavanja, 3) radnju izvršenja, 4) posledicu dela, 5) oblik krivice, 6) svojstvo učinioaca i 7) propisanu sankciju.

3.1.1. Objekt zaštite

Iz napred navedenog zakonskog opisa krivičnog dela poreske utaje proizilazi da se ovde radi o krivičnom delu sui generis. No, u teoriji krivičnog prava ima mišljenja da se ovde radi o specifičnom obliku krivičnog dela prevare, doduše o delu od prevare gde se prevarnom radnjom oštećuje društvo u celini¹⁷⁹. Ovo delo dalje karakteriše i blanketna dispozicija što znači da upotpunjavanje sadržine bića ovoga dela zavisi od drugih propisa iz oblasti fiskalnog i poreskog sistema, a koji određuju pojam, vrste i sadržinu pojedinih poreza i drugih javnih davanja (doprinosa i javnih dažbina), obveznike ovih davanja, kao i rokove plaćanja istih¹⁸⁰. Naime, ova vrsta dispozicije dopušta da se priroda i sadržina fiskalnih obaveza u smislu objekta zaštite ovog krivičnog dela utvrđuje na osnovu vankrivičnih propisa¹⁸¹.

Objekt zaštite je kod ovog krivičnog dela fiskalni sistem, sistem javnih prihoda koji čini osnov privrednog sistema zemlje. No, u pravnoj teoriji se mogu pronaći i shvatanja¹⁸² prema kojima je objekt zaštite kod ovog krivičnog

¹⁷⁷ M. Radovanović, M. Djordjević, *Krivično pravo, Posebni deo*, Beograd, 1975. godine, str. 250-251; B. Čejović, V. Miladinović, *Krivično pravo, Posebni deo*, Niš, 1995. godine, str. 295.

¹⁷⁸ Službeni glasnik Republike Srbije, Beograd, broj 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003 i 55/2004.

¹⁷⁹ Z. Stojanović, O. Perić, *Krivično pravo, Posebni deo*, Beograd, 2000. godine, str. 244.

¹⁸⁰ D. Ocvirk, *Skriveni transferi dobiti*, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 3/2001. godine, str. 53-62.

¹⁸¹ Lj. Jovanović, V. Đurdjić, D. Jovašević, *Krivično pravo, Posebni deo*, Beograd, 2006. godine, str. 256-258.

¹⁸² B. Pavišić, V. Grozdanić, P. Veić, *Komentar Kaznenog zakona*, Zagreb, 2007. godine, str. 636.

dela dužnost plaćanja poreza, doprinosa i drugih davanja. Naime, kao javna davanja se smatraju: porezi, carine, takse i doprinosi.

Objekt napada je alternativno određen. To može biti: 1) porez, 2) doprinos i 3) druge propisane dažbine (koje predstavljaju javni prihod). Pri tome nije od značaja da li se ove obaveze odnose na fizička ili pravna lica. Faktičko je pitanje da li se u konkretnom slučaju radi o ovoj vrsti fiskalne obaveze i to se utvrđuje s obzirom na propise kojima su takve obaveze utvrđene¹⁸³. Pošto u okviru našeg fiskalnog sistema ima više vrsta poreza, pod ovim se pojmom u svakom slučaju podrazumeva deo dohotka ili imovine koji društvena zajednica oduzima od fizičkih ili pravnih lica (preduzeća, ustanova i drugih organizacija), odnosno preduzetnika za pokriće svojih rashoda ne dajući pri tome poreskom obvezniku neku neposrednu protivčinidbu ili protivdavanje¹⁸⁴. Država, zapravo, porez u smislu dela dohotka ili dela imovine uzima od svojih podanika na osnovu vlasti ne vršeći neku neposrednu protivčinidbu.

Porez je, prema tome, višestruko značajna kategorija¹⁸⁵ jer se pomoću njega kao instrumenta ostvaruju dalji ili viši ciljevi u ime i za potrebe cele društvene zajednice i predstavlja izrazito efikasan mehanizam socijalne politike¹⁸⁶. No, porez se može definisati i kao novčana davanja ili prihod koji se obračunavaju od prihoda različitih poreskih obveznika i koji se koristi za podmirenje utvrđenih javnih izdataka. Porez je, naime, deo imovine ili dohotka koji se uzima od fizičkih ili pravnih lica za pokrivanje rashoda društveno političke zajednice¹⁸⁷.

Slična je funkcija i uloga doprinosa i drugih propisanih dažbina koje predstavljaju javni prihod u našem pravnom sistemu. I ova davanja služe za zadovoljenje zajedničkih i opšte društvenih potreba¹⁸⁸. Doprinosi¹⁸⁹ su tako

¹⁸³ Lj. Lazarević, *Krivično pravo, Posebni deo*, Beograd, 1993. godine, str. 229.

¹⁸⁴ Dejan Popović, *Poresko pravo*, op. cit. str. 450-451.

¹⁸⁵ R. Sučević, *Uloga poreza i drugih davanja*, *Pravo i porezi*, Zagreb, broj 3/1997. godine, str. 52-55.

¹⁸⁶ B. Škof, *Utaja poreza na dodatu vrijednost i njezino kažnjavanje*, *Financijska praksa*, Zagreb, broj 4/1996. godine, str. 425-431.

¹⁸⁷ Lj. Lazarević, B. Vučković, V. Vučković, *Komentar Krivičnog zakonika Crne Gore*, Cetinje, 2004. godine, str. 660.

¹⁸⁸ Z. Stojanović, O. Perić, *Krivično pravo, Posebni deo*, Beograd, 2000. godine, str. 244.

¹⁸⁹ Doprinosi su sve vrste obaveza prema društvenoj zajednici – presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. 32/78.

davanja koja se na osnovu zakona i drugih propisa plaćaju iz zarada fizičkih ili pravnih lica, odnosno preduzetnika, a radi zadovoljavanja raznih društvenih potreba u oblastima društvenih delatnosti (kao što su socijalna, dečja i zdravstvena zaštita, obrazovanje, prosveta, kultura, nauka, privremena nezaposlenost ili nesposobnost za rad i privređivanje). U literaturi se tako i doprinosi mogu odrediti kao novčana davanja koja se plaćaju za korišćenje određenih usluga ili radi ostvarivanja određenih prava¹⁹⁰. Ili su ona vrsta davanja koja se na osnovu zakona ili drugih propisa iz ličnih dohodaka plaćaju radi zadovoljavanja zajedničkih potreba u raznim oblastima društvenih delatnosti¹⁹¹.

Među ovim doprinosima u praksi se danas posebno izdvajaju doprinosi socijalnog osiguranja navodeći pri tome da se ovo krivično delo može učiniti i u odnosu na druge dažbine koje predstavljaju javni prihod (u smislu objekta zaštite kod ovog krivičnog dela). Upravo na ovoj činjenici se i zasniva tvrdnja da se ovde radi o blanketnom biću krivičnog dela. Ovakva formulacija blanketne dispozicije kod krivičnog dela poreske utaje je i uneta u naše zakonodavstvo reformom iz 1977. godine¹⁹². Ali tada su pod pojmom "doprinosi" u smislu objekta napada bile obuhvaćene veoma različite i brojne javne dažbine, pored onih iz sfere socijalnog osiguranja kakav je slučaj danas. Posle uspostavljanja novog fiskalnog sistema u našoj Republici 1992. godine pod pojmom doprinosi se smatraju samo doprinosi socijalnog osiguranja koji su zajedno sa porezima i drugim dažbinama, a koje predstavljaju javni prihod objekt napada ovog krivičnog dela. To, drugim rečima, znači da izbegavanje plaćanja drugih javnih prihoda (kao što su takse, carine, naknade raznih vrsta) ne predstavlja objekt napada u smislu ovog krivičnog dela, već se u konkretnom slučaju zavisno od preduzete radnje izvršenja i drugih okolnosti slučaja može raditi o drugom krivičnom delu ili pak drugoj vrsti delikata (privredni prestupi ili prekršaji)¹⁹³.

U prilog prednjih shvatanja govori i naša sudska praksa¹⁹⁴ gde se pod pojmom drugi propisani doprinosi podrazumevaju sve vrste obaveza prema

¹⁹⁰ B. Pavišić, V. Grozdanić, P. Veić, Komentar Kaznenog zakona, op. cit. str. 636.

¹⁹¹ Lj. Lazarević, B. Vučković, V. Vučković, Komentar Krivičnog zakonika Crne Gore, op. cit. str. 660.

¹⁹² R. Sučević, Utaja poreza i drugih davanja, Pravo i porezi, Zagreb, broj 3/1997. godine, str. 52-55.

¹⁹³ G. Mršić, Kaznena djela utaje poreza i drugih davanja – poseban osvrt na slučajeve iz prakse, Radno pravo, Zagreb, broj 9/2007. godine, str. 61-68.

¹⁹⁴ presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 32/78.

društvenoj zajednici. Pri tome prema stavu Vrhovnog suda Srbije¹⁹⁵ prilikom odlučivanja o optuženju zbog krivičnog dela poreske utaje nije neophodno da se iznos utajene poreze prethodno utvrđuje u upravnom postupku od strane poreskih organa.

Oblast fiskalnog prava i prava javnih prihoda i javnih rashoda nam pruža saznanja o mnoštvu zakonskih materijalnopравnih propisa koji utvrđuju pojedine vidove i oblike poreskih i drugih javnih davanja zavisno od vrste delatnosti, odnosno drugog vida i izvora oporezivanja, kao i s obzirom na svojstvo poreskog obveznika¹⁹⁶. U svakom slučaju važno je posebno istaći da je za pravilnu primenu krivičnog zakona i kvalifikaciju konkretnog činjeničnog stanja od značaja i odluka¹⁹⁷ Vrhovnog suda Srbije prema kojoj nema krivičnog dela poreske utaje u slučaju kada je organ uprave društvenih prihoda u momentu donošenja rešenja o utvrđivanju poreske obaveze raspolagao verodostojnim podacima koji su ukazivali na lažnost podataka u podnetoj poreskoj prijavi od strane poreskog obveznika, pa i pored toga svoje rešenje zasnuje na tako podnetoj poreskoj prijavi¹⁹⁸.

3.1.2. Radnja izvršenja krivičnog dela

Iz zakonskog opisa krivičnog dela poreske utaje proizilazi da ono ima dva oblika ispoljavanja. To su osnovni i teži, kvalifikovani oblik. Osnovni oblik ovog krivičnog dela se zavisno od preduzete radnje izvršenja se može pojaviti u tri vida¹⁹⁹. To su:

- 1) davanje lažnih podataka o prihodima,
- 2) neprijavljivanje prihoda u slučaju obavezne prijave i

¹⁹⁵ presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 1815/73.

¹⁹⁶ S. Madžarević, Šujster, Procjena porezne utaje u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa, Zagreb, broj 1/2002. godine, str. 117-144.

¹⁹⁷ presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 1323/84.

¹⁹⁸ G. Mršić, Kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja – poseban osvrt na kazneno djelo utaje poreza i drugih davanja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2006. godine, str. 88-96.

¹⁹⁹ D. Jovašević, Komentar Krivičnog zakona SR Jugoslavije, Beograd, 2002. godine, str. 34-37.

3) prikrivanje podataka na drugi način²⁰⁰.

S obzirom da se ovde radi o specifičnom obliku krivičnog dela prevare²⁰¹ neretko se u krivičnopravnoj teoriji može naći shvatanje²⁰² da je radnja ovog krivičnog dela najšire uzeto prevarna delatnost. U svojoj konkretizaciji ona se može manifestovati alternativno na dva načina: 1) kao aktivna, pozitivna delatnost (činjenje) - delicta comissiva i 2) kao pasivna, negativna delatnost (nečinjenje, propuštanje dužnosti na činjenje) - delicta omissiva. Pri tome se davanje lažnih podataka o prihodima smatra za aktivnu radnju izvršenja ovog krivičnog dela, a neprijavljivanje prihoda se uzima kao pasivna delatnost učinioa dela, dok se radnja prikrivanja može preduzeti i činjenjem i nečinjenjem²⁰³.

a) Davanje lažnih podataka o stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama²⁰⁴ koje su od uticaja na utvrđivanje poreske obaveze postoji u slučaju kada se činjenice u vezi zakonito stečenih prihoda, predmeta ili druge činjenice neistinito, netačno prikazuju u odnosu na stvarno, objektivno postojeće stanje pri čemu je bitno da se radi o podacima o prihodima ili predmetima koji su zakonito stečeni²⁰⁵. Do novele Krivičnog zakonika iz novembra 2016. godine za postojanje ovog krivičnog dela je bilo potrebno da se radi o "zakonito" stečenim prihodima ili predmetima. Kod ovog oblika krivičnog dela učinilac istina formalno postupa po određenoj zakonom predviđenoj poreskoj obavezi da prijavi činjenice koje su značajne za utvrđivanje visine ovakve obaveze, ali ovu svoju obavezu ne ispunjava i u materijalnom smislu jer činjenice ne prikazuje u pravom, stvarnom, istinitom stanju²⁰⁶. Pri tome ovo krivično delo postoji bez obzira da li je prethodno iznos

²⁰⁰ M. Demirović, Krivično delo poreske utaje, Pravna misao, Beograd, broj 9-10/1989. godine, str. 37-39.

²⁰¹ D. Jovašević, Leksikon krivičnog prava, Beograd, 2011. godine, str. 689.

²⁰² Z. Stojanović, O. Perić, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije i Krivični zakon Republike Crne Gore sa objašnjenjima, Beograd, 1996. godine, str. 244-245.

²⁰³ D. Jovašević, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije sa sudskom praksom, Beograd, 2003. godine, str. 556.

²⁰⁴ B. Petrović, D. Jovašević, Krivična odgovornost i kažnjivost za poresku utaju, Pravna riječ, Banja Luka, broj 19/2009. Godine, str. 55-69.

²⁰⁵ D. Miloš, Krivično delo poreske utaje, Pravna misao, Sarajevo, broj 9-10/1981. godine, str. 49-63.

²⁰⁶ Lj. Lazarević, Krivično pravo, Posebni deo, op. cit. str. 229.

utajene obaveze poreza utvrđen u upravnom postupku od strane nadležnog poreskog organa²⁰⁷.

Naime, ovi se prihodi prikazuju u manjim iznosima od stvarno, realno postojećih i ostvarenih, odnosno predmeti se prikazuju u manjoj vrednosti ili manjem obimu i to za period koji podleže oporezivanju ili se pak prikazuju veći rashodi od stvarnih ili se netačno, neistinito prikazuju druge činjenice i podaci koji su od značaja za utvrđivanje visine zakonom propisane obaveze poreza, doprinosa socijalnog osiguranja ili drugih propisanih doprinosa (druge činjenice i podaci mogu da se odnose na neprijavlivanje tačnog broja zaposlenih lica ili broja članova domaćinstva ili broja dece na školovanju, činjenice zaposlenosti bračnog druga, vremena kada nastaje određena obaveza plaćanja ili mesta nastanka takve obaveze i sl.)²⁰⁸.

Načini ovakvog lažnog prikazivanja odlučnih činjenica mogu biti u realnom životu veoma različiti²⁰⁹. Tako se mogu umanjivati ostvareni prihodi u celini ili samo određeni prihodi ili samo prihodi iz određenih izvora ili samo oni prihodi ostvareni u određenom vremenskom periodu ili u određenom mestu ili drugom području, mogu se dalje umanjivati ostvareni finansijski rezultati ili se pak mogu uvećavati troškovi poslovanja i sl. Bitno je da se ovo davanje lažnih podataka u smislu radnje izvršenja krivičnog dela poreske utaje odnosi na važne, odlučne činjenice koje su od značaja za utvrđivanje visine poreskih i drugih obaveza. Davanje lažnih podataka o činjenicama koje nemaju uticaj na utvrđivanje poreske obaveze ili njene visine odnosno na utvrđivanje drugih propisanih obaveza ili doprinosa ili njihovu visinu ne predstavlja radnju izvršenja ovog krivičnog dela²¹⁰.

Za postojanje dela je potpuno irelevantno i na koji način i u kom obliku se poreska prijava sa ovako prikazanim i prezentiranim podacima i

²⁰⁷ presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. 1815/73.

²⁰⁸ M. Jerković, Kaznena odgovornost za povrede poreznih propisa, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 5/2000. godine, str. 5-13.

²⁰⁹ G. Mršić, Kaznena djela protv sigurnosti platnog prometa i poslovanja – poseban osvrt na kazneno djelo utaje poreza i drugih davanja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2006. godine, str. 88-96.

²¹⁰ I. Simić, M. Petrović, Krivični zakon Republike Srbije – praktična primena, Beograd, 2002. godine, str. 154-156.

činjenicama podnosi nadležnom poreskom organu²¹¹. Ta prijava može biti usmena ili pismena (što je češći slučaj) ili se pak može raditi o predočavanju, podnošenju na uvid poreskim organima poslovnih knjiga i druge dokumentacije vezane za poslovanje sa lažnim, prepravljenim, krivotvorenim podacima, čak i kada se ove knjige ili dokumentacija podnose na zahtev poreskog organa ili samoinicijativno od strane poreskog obveznika²¹².

Delo poreske utaje²¹³ će u ovom obliku postojati i u slučaju kada se lažni podaci na zahtev nadležnog poreskog organa ili pak na inicijativu samog učinioca dela daju naknadno kao dopuna ranije podnete poreske prijave ili u postupku kontrole prihoda (redovne ili vanredne, odnosno inspeksijske kontrole) ili čak i ako su ti lažni podaci i činjenice prezentirani kao dopuna uz prateću dokumentaciju koja se podnosi uz poresku prijavu²¹⁴. Ne postoji, naprotiv, krivično delo poreske utaje²¹⁵ u slučaju kada je organ uprave društvenih prihoda u momentu donošenja rešenja o utvrđivanju poreske obaveze raspolagao verodostojnim podacima koji su ukazivali na lažnost podataka u podnetoj poreskoj prijavi od strane poreskog obveznika pa i pored toga rešenje zasnuje na takvoj prijavi²¹⁶.

Poreska utaja²¹⁷ se može izvršiti samo davanjem lažnih podataka u pogledu svih stečenih prihoda i predmeta. To znači, logičkim i gramatičkim tumačenjem, da ovo delo postoji i ako lice ne podnese prijavu o prihodima koji potiču od vršenja krivičnih dela, privrednih prestupa, prekršaja ili druge nezakonite, protivpravne delatnosti (npr. obavljanja samostalne delatnosti od strane lica koje nema odobrenje za isto od strane nadležnog organa, rad na "crno", delatnosti u oblasti sive ekonomije)²¹⁸. Ovakvo rešenje je prihvaćeno novelom Krivičnog zakonika iz novembra 2016. godine.

²¹¹ T. Najamšić, Krivična dela porezne naravi, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 9/1999. godine, str. 33-41.

²¹² S. Madžarević Šujster, Procjena porezne utaje u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa, Zagreb, broj 1/2002. godine, str. 117-144.

²¹³ V. Đurđić, D. Jovašević, Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 2010. godine, str. 278-281.

²¹⁴ grupa autora, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije, Beograd, 1995. godine, str. 553.

²¹⁵ Z. Vukšić, Porezna utaja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 56-65.

²¹⁶ presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 1196/85.

²¹⁷ Lj. Jovanović, D. Jovašević, Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 2002. godine, str. 212.

²¹⁸ presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 44/98.

Neprijavljivanje prihoda stečenih na nelegalan, protivzakonit način ne uzima se kao osnov za postojanje krivičnog dela poreske utaje²¹⁹ jer je opšteusvojeno shvatanje naše sudske prakse da bi takva lica u ovakvoj situaciji morala sebe da prijave kao izvršioca nekog od navedenih krivičnih dela, a što sam zakon ne traži (čak šta više učinilac krivičnog dela ima pravo da prikriva ili na drugi način izbegava utvrđivanje svoje odgovornosti za izvršeno krivično delo što je obuhvaćeno njegovim pravom na odbranu)²²⁰.

Slično je stanovište zauzeto i na savetovanju predstavnika krivičnih odeljenja Vrhovnog suda Jugoslavije, Vrhovnog vojnog suda i vrhovnih sudova republika i pokrajina koje je održano 9. decembra 1965. godine. Prema ovom shvatanju građanin koji je otkriven u vršenju krivičnih dela ili prekršaja, odnosno u neovlašćenom vršenju neke privredne delatnosti, pa od strane nadležnog organa bude pozvan da podnese prijavu o prihodima koje je ostvario iz takve delatnosti ne čini krivično delo poreske utaje ako se na poziv ovog organa ne odazove ili ne podnese poresku prijavu ili u podnetoj poreskoj prijavi navede neistinite podatke jer bi u ovim slučajevima obaveza na podnošenje poreske prijave, odnosno istinite i potpune prijave sa svim potrebnim i istinitim podacima i činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje i razrez poreza i drugih propisanih doprinosa ili obaveza u stvari predstavljala dužnost učinioca na samoopuživanje, samoobvinjavanje za učinjeno krivično delo, privredni prestup ili privredni prekršaj²²¹.

b) Drugi vid ispoljavanja radnje izvršenja ovog krivičnog dela jeste neprijavljivanje nadležnim poreskim državnim organima stečenog prihoda, predmeta, odnosno činjenica koje su od uticaja na utvrđivanje poreza²²², odnosno propuštanje izvršioca da izvrši svoju obavezu prijavljivanja koja proizilazi iz pozitivnih poreskih propisa²²³. Ovo delo postoji u slučaju kada lice koje ima na bilo koji način stekne prihod ili predmet koji podleže oporezivanju ne podnese poresku prijavu u slučaju obavezne prijave ili u podnetu prijavu ne unese neki od izvora prihoda koji ulazi u osnov za oporezivanje ili njegovu

²¹⁹ Z. Stojanović, O. Perić, Krivično pravo, Posebni deo, op. cit. str. 246.

²²⁰ presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 1384/73 i presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 196/83.

²²¹ D. Miloš, Krivično delo poreske utaje, Pravna misao, Sarajevo, broj 9-10/1981. godine, str. 49-63.

²²² G. Mršić, Kaznena djela utaje poreza i drugih davanja – poseban osvrt na slučajeve iz prakse, Radno pravo, Zagreb, broj 9/2007. godine, str. 61-68.

²²³ B. Čejović, V. Miladinović, Krivično pravo, Posebni deo, op. cit. str. 296.

visinu ili ne unosi druge činjenice koje su od značaja a utvrđivanje obaveza prema društvenoj zajednici²²⁴. To znači, da krivično delo poreske utaje u ovom obliku postoji samo u slučaju kada zakon predviđa obavezu prijavljivanja određenih prihoda ili drugih činjenica u određenom roku, pa propuštanjem ove zakonske obaveze se zapravo ostvaruje i radnja izvršenja²²⁵.

Prema vrsti preduzete delatnosti ovo se delo može izvršiti na dva načina²²⁶: 1) propuštanjem da se blagovremeno u propisanom roku podnese poreska prijava o stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od značaja za utvrđivanje visine poreske obaveze od strane lica koje je po zakonu ili drugom podzakonskom propisu obavezno da to učine i 2) propuštanjem da se u blagovremeno podnetu poresku prijavu unese neki od izvora prihoda ili njegova visina, a koji podležu oporezivanju²²⁷.

Dakle, kod ovog drugog vida ispoljavanja posmatranog krivičnog dela učinilac je lice koje uopšte ne podnosi poresku prijavu iako postoji takva obaveza ili pak u podnetu prijavu ne unosi podatke o činjenicama koje se odnose na određeni osnov za oporezivanje ili utvrđivanje doprinosa (npr. u podnetoj poreskoj prijavi se ne navedu svi izvori prihoda, ili se ne navede određeno vreme ostvarivanja tih prihoda ili se ne navede visina svih ostvarenih pojedinačnih prihoda već se neki od njih izostavljaju ili umanjuju po iznosu)²²⁸. Ovaj oblik krivičnog dela neće postojati ako učinilac nije prijavio neku činjenicu koja nema uticaja na utvrđivanje poreza ili drugih propisanih javnih davanja ili ako je prilikom podnošenja ovakve prijave dao lažne podatke koji, međutim, ne mogu uopšte da utiču na smanjenje ili povećanje njegovih obaveza²²⁹. Prema sadašnjem pozitivnopravnom rešenju i nezakonito stečeni prihodi mogu biti predmet ovakvog prijavljivanja²³⁰.

²²⁴ M. Kriletić, *Novosti u Kaznenom zakoniku u svezi sa pranjem novca, utajom poreza i dr. Računovodstvo, revizija i financije*, Zagreb, broj 6/1996. godine, str. 68-70.

²²⁵ M. Radovanović, M. Đordjević, *Krivično pravo, Posebni deo*, op. cit. str. 251.

²²⁶ R. Sučević, *Utaja poreza i drugih davanja, Pravo i porezi*, Zagreb, broj 3/1997. godine, str. 52-55.

²²⁷ D. Jovašević, *Leksikon krivičnog prava*, op. cit. str. 687.

²²⁸ G. Mršić, *Kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja – poseban osvrt na kazneno djelo utaje poreza i drugih davanja*, *Hrvatska pravna revija*, Zagreb, broj 10/2006. godine, str. 88-96.

²²⁹ Lj. Lazarević, *Krivično pravo, Posebni deo*, op. cit. str. 230.

²³⁰ Lj. Lazarević, B. Vučković, V. Vučković, *Komentar Krivičnog zakonika Crne Gore*, op. cit. str. 661.

Za razliku od prethodnog vida krivičnog dela koje se vrši aktivnom delatnošću – činjenjem, ovde se radnja vrši upravo propuštanjem dužnosti činjenja koja je utvrđena zakonom ili drugim propisima, dakle negativnom, pasivnom delatnošću²³¹. Za postojanje ovog dela je bitno da postoji zakonska obaveza za učinioca da podnese obaveznu prijavu, a preduzimanjem radnje ovog dela on zapravo propušta da postupi po takvoj obavezi²³². Inače naša sudska praksa obiluje brojnim primerima različitih pojavnih manifestacija oblika i vidova konkretnog ispoljavanja radnje izvršenja krivičnog dela poreske utaje bez obzira da li se radi o davanju lažnih podataka o prihodima ili o neprijavljivanju prihoda u slučaju postojanja obavezne prijave²³³. U tom smislu navodimo zapažanje neposredne sudske prakse²³⁴:

"Konkretna radnja kojim okrivljeni može izvršiti krivično delo poreske utaje su: propuštanje poreskog dužnika da se prijavi poreskim vlastima da obavlja delatnost na osnovu koje nastaje poreska obaveza, neprijavljivanje prihoda poreskom organu ili prijavljivanje samo dela, a ne svih ostvarenih prihoda, isticanje odbitaka po osnovu rashoda koji nisu postojali ili su bili manji od navedenog iznosa, kao i isticanje odbitaka po osnovu rashoda čija se svrha ne podudara sa navedenom (na primer: navođenje u poreskoj prijavi troškova za kupovinu ličnog automobila kao troškova poslovanja), isticanje odbitaka od poreske osnovice po nepostojećim osnovama (na primer: standardnog odbitka za dete koje nije izdržavano, troška amortizacije za nepostojeće osnovno sredstvo i sl.), propuštanje da se obračuna, obustavi i naplati u celosti ili delimično porez po odbitku i propuštanje da se utvrđeni iznos poreza blagovremeno plati i drugo".

c) Poslednji vid ispoljavanja radnje izvršenja krivičnog dela poreske utaje je prikrivanje na drugi način podataka koji se odnose na utvrđivanje obaveze plaćanja poreza i drugih propisanih doprinosa i dažbina²³⁵. I ovde je radnja

²³¹ D. Jovašević, T. Hašimbegović, Sistem poreskih delikata, op. cit. str. 45-69.

²³² Š. Pavlović, Kaznena odgovornost za poreznu utaju, Pravo i porezi, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 13-16.

²³³ D. Jovašević, Obeležja krivičnog dela poreske utaje, Pravo, teorija i praksa, Novi Sad, broj 1/2002. godine, str. 7-22.

²³⁴ M. Kljajević, Poreska utaja, Bilten Okružnog suda u Beogradu, Beograd, broj 50/1999. godine, str. 7 i dalje.

²³⁵ Š. Pavlović, Krivična odgovornost za poreznu utaju, Pravo i porezi, Zagreb, broj 10/2003.

izvršenja prikrivanje, prećutkivanje, tajenje, činjenje nedostupnim podataka koji bi ukazivali na postojanje ili visinu, broj, vrednost ili vrstu predmeta i drugih prihoda koji podležu oporezivanju čime se izbegava utvrđivanje postojanja ove obaveze u potpunosti ili delimično od strane nadležnih državnih organa²³⁶. Ova se radnja može preduzeti različitim delatnostima kojima se, zapravo, stvara efektivna situacija da nadležni državni organi ne mogu uopšte da dođu do saznanja o podacima koji ukazuju na postojanje, vrstu i obim prihoda, odnosno druge zakonom tražene činjenice ili da ne mogu da dođu do saznanja u određenom vremenu ili a određenom mestu ili u odnosu na određene prihode i sl.

3.1.3. Ostala obeležja krivičnog dela

Za postojanje krivičnog dela poreske utaje pored preduzete radnje izvršenja potrebno je ispunjenje još nekoliko kumulativno predviđenih uslova²³⁷.

Prvo, bilo koja od zakonom predviđenih radnji izvršenja mora biti preduzeta samo u pogledu prihoda i predmeta koji su stečeni na bilo koji način (a ne samo "zakonito" stečenih kakvo je bilo zakonsko obeležje krivičnog dela poreske utaje do novembra 2016. godine). Istina, ovakvo rešenje nije i logično jer se nezakonito, protivpravno stečena imovina i drugi predmeti odnosno prihodi ne mogu oporezivati²³⁸ i time dobiti "legalan, zakonski osnov pribavljanja".

Drugo, učinilac pri preduzimanju svoje radnje izvršenja mora postupati sa određenim subjektivnim elementom - a to je namera da u potpunosti ili delimično on sam ili neko drugo lice izbegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina²³⁹. Dakle ova namera kao subjektivni elemenat

godine, str. 13-16; G. Mršić, Kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja – poseban osvrt na kazneno djelo utaje poreza i drugih davanja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2006. godine, str. 88-96.

²³⁶ J. Juranić, Kazneno djelo porezne utaje, Zagreb, 1965. godine, str. 78-92.

²³⁷ B. Đerek, Kaznena odgovornost za povrede poreznih zakona, Financijska teorija i praksa, Zagreb, broj 1/2003. godine, str. 83-112.

²³⁸ M. Đordjević, Đ. Đordjević, Krivično pravo, Beograd, 2010. godine, str. 230-231.

²³⁹ M. Kriletić, Novosti u Kaznenom zakoniku u svezi sa pranjem novca, utajom poreza i dr.

na strani učinio mora postojati u vreme preduzimanja radnje izvršenja i to upravo kod onog lica koje u poresku prijavu unosi neistinite podatke ili ne podnosi poresku prijavu u roku ili takvu prijavu ne podnosi kompletnu u pogledu svih potrebnih podataka i činjenica koje su od značaja za pravilno, zakonito i potpuno utvrđivanje visine poreske obaveze, odnosno drugih propisanih obaveza ili javnih dažbina ili pak prikriva podatke koji se odnose na utvrđivanje poreske obaveze²⁴⁰.

I konačno, treće, za postojanje ovog dela potrebno je da visina ovako izbegnute obaveze pređe određeni zakonom propisani iznos od 500.000 dinara (odnosno do novembra meseca 2016. godine iznos od 150.000 dinara). Dakle, između ovako izbegnute obaveze u utvrđenom iznosu ili više od toga i preduzete radnje izvršenja ovog dela mora postojati uzročno-posledična veza. Visina izbegnute obaveze ispod zakonom predviđenog iznosa predstavlja poreski prekršaj²⁴¹ za koji su predviđene prekršajne kazne i zaštitne mere koje u odgovarajućem prekršajnom postupku izriče nadležni prekršajni sud na osnovu prekršajne prijave organa poreske uprave²⁴².

To dalje znači da visina ovako izbegnute obaveze plaćanja predstavlja objektivni uslov inkriminacije, odnosno zakonodavni motiv kažnjavanja. Bez ispunjenja ovog uslova nema ni krivičnog dela, već eventualno može postojati neko drugo kažnjivo delo (privredni prestup ili prekršaj). S druge strane, sam iznos utajenog poreza ili drugih propisanih obaveza i doprinosa može da bude od značaja ne samo za sudsku individualizaciju kazne (prilikom odmeravanje vrste i mere kazne), već i za samu kvalifikaciju dela. Naime potrebno je da naveden iznos utajenog poreza ili drugog doprinosa predstavlja iznos u jednoj kalendarskoj (pa i poslovnoj, odnosno poreskoj godini) pri čemu nije od značaja koliki je iznos utajenog poreza ili doprinosa po jednom isplatnom dokumentu ili drugom pismenu samom za sebe uzetom²⁴³.

Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 6/1996. godine, str. 68-70.

²⁴⁰ G. Mršić, Kaznena djela utaje poreza i drugih davanja – poseban osvrt na slučajeve iz prakse, Radno pravo, Zagreb, broj 9/2007. godine, str. 61-68.

²⁴¹ D. Jovašević, Poreski prekršaji, Ekonomika, Beograd, broj 4-5/2001. godine, str. 124-128.

²⁴² D. Jovašević, V. Ikanović, Krivično pravo Republike Srpske, Posebni deo, Banja Luka, 2012. godine, str. 292.

²⁴³ presuda Vrhovnog suda Jugoslavije Kž. 68/66.

No, u teoriji krivičnog prava nalazimo i sledeće gledište²⁴⁴. Naime, da bi postojalo krivično delo poreske utaje potrebno je prema ovim autorima da iznos obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi zakonom propisani iznos. Iz ovakve zakonske formulacije "čije se plaćanje izbegava" proizilazi da za postojanje ovog krivičnog dela nije neophodno da je učinilac uspeo u svojoj nameri da izbegne plaćanje poreske i druge propisane obaveze²⁴⁵.

Stoga će ovo krivično delo postojati ako je namera izbegavanja plaćanja poreza, doprinosa ili drugih dažbina koje predstavljaju javni prihod postojala kod učinioца nezavisno od toga da li je plaćanje tih obaveza izbegnuto ili nije tako da ukoliko je plaćanje obaveza izbegnuto, ta okolnost nije odlučujuća za postojanje krivičnog dela²⁴⁶. Međutim, okolnost da je plaćanje poreza, doprinosa i drugih propisanih dažbina koje predstavljaju javni prihod izbegnuto, kao i koliki je iznos izbegnute obaveze ili manje plaćene obaveze može da bude od značaja za ocenu težine posledice ovog krivičnog dela i u tom smislu da bude od uticaja na odmeravanje kazne²⁴⁷. Pri tome je bez značaja koja se od navedenih obaveza izbegava i da li se učinjenim delom išlo za tim da se izbegne plaćanje samo jedne ili više obaveza koju su u zakonu ili drugom propisu navedene²⁴⁸.

Utajeni iznos poreza kod osude za krivično delo poreske utaje ne može da se smatra kao oštećenje nastalo usled izvršenja krivičnog dela, niti se optuženi presudom može obavezati da iznos utajenog poreza plati po osnovu imovinskopravnog zahteva postavljenog od strane skupštine opštine²⁴⁹.

Posledica krivičnog dela poreske utaje se, prema jednom shvatanju, sastoji u prouzrokovanju štete organima, službama i poslovima od interesa za celu društvenu zajednicu čijem finansiranju upravo i služi blagovremena, efikasna i potpuna naplata poreza, doprinosa i drugih propisanih dažbina koje

²⁴⁴ grupa autora, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije, op. cit. str. 554.

²⁴⁵ Z. Vukšić, Porezna utaja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 56-65.

²⁴⁶ D. Jovašević, Obeležja krivičnog dela poreske utaje, Pravo, teorija i praksa, Novi Sad, broj 1/2002. godine, str. 7-22.

²⁴⁷ M. Kriletić, Novosti u Kaznenom zakoniku u svezi sa pranjem novca, utajom poreza i dr. Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 6/1996. godine, str. 68-70.

²⁴⁸ B. Jelčić, B. Đerek, Z. Šeparović, Kaznena odgovornost za povrede poreznih propisa, Zagreb, 1984. godine, str. 65-79.

²⁴⁹ presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 901/73.

predstavljaju javni prihod²⁵⁰. Prema drugom shvatanju, posledica ovog dela se sastoji u samom neuplaćivanju blagovremeno i u zakonom predviđenom iznosu poreza, doprinosa i drugih propisanih javnih davanja u korist društvene zajednice²⁵¹.

Delo je svršeno kod radnje davanja lažnih podataka o činjenicama ili prikriivanja podataka kada je rešenje o utvrđivanju poreza ili doprinosa postalo konačno u postupku njegovog donošenja od strane nadležnog organa poreske uprave²⁵². Sve do tog momenta postoji pokušaj koji je s obzirom na visinu propisane kazne za osnovno krivično delo kašnjev. No, u pravnoj teoriji se može pronaći i takvo shvatanje prema kome je ovo delo svršeno davanjem lažnih podataka, odnosno nepodnošenjem obavezne prijave ili nenavođenjem u prijavi svih pravno relevantnih podataka ili prikriivanjem određenih činjenica²⁵³.

Kod poreza i doprinosa koji se naplaćuju po odbitku, delo je svršeno u momentu dospelosti poreskog duga, a kod poreza gde je sam zakon odredio vreme njegovog plaćanja, delo je svršeno istekom zakonom određenog roka. Kada se ovo delo vrši prepuštanjem podnošenja poreske prijave, ono je svršeno kada nadležni poreski organ u roku koji je propisan za utvrđivanje određene vrste poreza i drugih doprinosa nije doneo rešenje o tome²⁵⁴.

U pogledu davanja odgovora na pitanje kada postoji svršeno krivično delo poreske utaje u krivičnopravnoj literaturi nalazimo i drugačija stanovišta²⁵⁵. Prema ovim autorima delo je svršeno kada je učinilac dao lažne podatke o stečenim prihodima, predmetima i drugim činjenicama, odnosno kada nije prijavio stečeni prihod, predmete i druge činjenice u vremenu kada je to trebalo učiniti²⁵⁶. Znači, ovde se ne traži da je učinilac izbegao (potpuno ili delimično) plaćanje poreza ili odgovarajućih doprinosa. Zato ako nadležni poreski organ nije poverovao podnetoj prijavi, pa sam dođe do pravog stanja na osnovu kojeg razreže porez, ove činjenice mogu uticati na individualizaciju

²⁵⁰ T. Najamšić, Krivična dela porezne naravi, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 9/1999. godine, str. 33-41.

²⁵¹ B. Čejović, V. Miladinović, Krivično pravo, Posebni deo, op. cit. str. 296.

²⁵² Z. Vukšić, Porezna utaja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 56-65.

²⁵³ Lj. Lazarević, Krivično pravo, Posebni deo, op. cit. str. 230.

²⁵⁴ M. Kljajević, Poreska utaja, op. cit. str. 10.

²⁵⁵ Z. Stojanović, O. Perić, Komentar krivičnog zakona, op. cit. str. 245.

²⁵⁶ D. Jovašević, Poreska evazija i poreska krivična dela, Bezbednost, Beograd, broj 4/2005. godine, str. 541-561.

kazne, a ne i na postojanje krivičnog dela. Ali ne postoji ovo krivično delo u slučaju kada je nadležni organ u momentu donošenja rešenja o utvrđivanju poreske ili druge obaveze raspolagao verodostojnim podacima, pa i pored toga svoju odluku zasnuje na neistinito podnetoj poreskoj prijavi od strane obveznika²⁵⁷.

Izvršilac krivičnog dela poreske utaje je svako lice koje daje lažne podatke ili prikriva takve podatke, odnosno koje propušta da blagovremeno podnese poresku prijavu, a bilo je dužno da to učini. Najčešće se u ovoj ulozi javlja sam poreski obveznik, ali to mogu biti i druga lica: zakonski zastupnik ili punomoćnik tog lica ili lica koja u njegovo ime i za njegov račun podnose poresku prijavu, vode poslovne knjige i drugu dokumentaciju, izrađuju završne i periodične račune preduzeća ili drugog pravnog lica²⁵⁸. To može da bude i lice koje samo formalno pod tuđim imenom obavlja poslovnu delatnost koja ga obavezuje na podnošenje poreske prijave i plaćanje odgovarajućih doprinosa društvenoj zajednici²⁵⁹.

Ali u izvršenju ovog krivičnog dela specifičnog oblika preduzimanja radnje izvršenja, moguće je da se na strani učinioca javi ne samo neposredni izvršilac koji je preduzimao jednu ili više zakonom predviđenih delatnosti, već i druga lica koja učestvuju u ovim delatnostima pomažući ili doprinoseći ovome, stvarajući mu povoljne uslove da svoju radnju ili ostvari uopšte ili ostvari u celosti ili je ostvari brže, efikasnije i jednostavnije²⁶⁰.

Imajući u vidu jednu ovakvu situaciju Vrhovni sud Srbije²⁶¹ je istakao: Kada se kupac i prodavac nepokretnosti sporazumeju da porez na promet plati kupac i da u pismeno sastavljeni ugovor unesu nižu cenu od stvarne kako bi kupac platio manji porez, krivično delo poreske utaje čine i prodavac i kupac bez obzira što je po zakonu prodavac obaveznik poreza na promet

²⁵⁷ B. Jelčić, B. Đerek, Z. Šeparović, Kaznena odgovornost za povrede poreznih propisa, Zagreb, 1984. godine, str. 65-79.

²⁵⁸ M. Đordjević, Đ. Đordjević, Krivično pravo, op. cit. str. 231.

²⁵⁹ Z. Vukšić, Porezna utaja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 56-65.

²⁶⁰ M. Kesner Škreb, Izbjegavanje i utaja poreza, Financijska praksa, Zagreb, broj 3/1995. godine, str. 267-268; G. Mršić, Kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja – poseban osvrt na kazneno djelo utaje poreza i drugih davanja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2006. godine, str. 88-96.

²⁶¹ presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 1606/75.

nepokretnosti jer je kupoprodajna cena takav podatak koji je od bitnog uticaja na utvrđivanje visine poreske obaveze. Iz ovoga shvatanja proizilazi da su u konkretnom slučaju izvršioci, odnosno saizvršioci krivičnog dela poreske utaje i prodavac i kupac jer su svesno i voljno sastavili pismeni ugovor određene sadržine (sa cenom koja je niža od stvarne) u nameri da jedno od njih delimično izbegnu plaćanje poreza.

U slučaju kada se radi o situaciji u kojoj pravno lice (preduzeće, ustanova ili druga organizacija) preduzetom delatnošću svog odgovornog ili službenog lica izbegne plaćanje poreza ili drugih propisanih doprinosa čime su ispunjeni uslovi za postojanje ovog krivičnog dela, pravno lice odgovara za učinjeni privredni prestup (za što mu se mogu izreći novčana kazna i zaštite mere), a samo odgovorno ili službeno lice se javlja kao učinilac krivičnog dela poreske utaje²⁶².

Kada vlasnik privatnog preduzeća nabavlja i stavlja u promet raznu robu bez prateće dokumentacije i pri tome ne obračunava i ne uplaćuje porez na promet kada je to učinjeno u nameri izbegavanja plaćanja poreskih obaveza čini krivično delo poreske utaje²⁶³.

U pogledu krivične odgovornosti zakon traži postojanje direktnog umišljaja na strani izvršioca krivičnog dela²⁶⁴. Taj umišljaj kvalifikuje:

1) svest učinioca da daje lažne podatke ili da prikriva prave podatke odnosno svest da propušta podnošenje prijave u propisanom roku,

2) htenje da upravo preduzima ovakve svoje delatnosti činjenja ili nečinjenja i

3) namera učinioca da na ovaj način u potpunosti ili delimično izbegne plaćanje poreza i drugih propisanih obaveza za sebe ili neko drugo lice²⁶⁵.

Za ovo delo zakon je propisao kumulativno kaznu zatvora od šest meseci do pet godina i novčanu kaznu. Ovo je izuzetak od pravila prema kome je zakonodavac za svako krivično delo alternativno propisao jednu ili

²⁶² G. Ilić i dr. Krivični zakonik Republike Srbije sa napomenama, op. cit. str. 195-197.

²⁶³ presuda Okružnog suda u Beogradu Kž. 2226/95.

²⁶⁴ Š. Pavlović, Kaznena odgovornost za poreznu utaju, Pravo i porezi, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 13-16.

²⁶⁵ Z. Vukšić, Porezna utaja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 56-65.

više kazni²⁶⁶. No, pored kazni učiniocu ovog krivičnog dela se mogu izreći i neke druge krivične sankcije kao što su²⁶⁷:

1) mera bezbednosti zabrane vršenja poziva, delatnosti i dužnosti ili

2) mera bezbednosti oduzimanja predmeta ili

3) imovinskopravna mera čijom se primenom može izreći oduzimanje imovinske koristi koja je pribavljena izvršenjem krivičnog dela kao posebna krivičnopravna mera sui generis.

3.2. Teži oblici krivičnog dela

Pored osnovnih vidova ispoljavanja krivičnog dela poreske utaje, zakonodavac poznaje i teže, kvalifikovano delo. Ono je predviđeno u članu 225. st. 2 i 3. Krivičnog zakonika Republike Srbije. Teže delo za koje je zakon propisao strožije kažnjavanje može se javiti u dva vida.

Prvi teži oblik ovog krivičnog dela za koji je zaprećena kazna zatvora od jedne do osam godina i kumulativno novčana kazna²⁶⁸ postoji u slučaju ako iznos poreske ili druge obaveze čije je plaćanje nekom od zakonom predviđenih delatnosti prešao iznos od milion i petsto hiljada dinara.

Najteže poresko krivično delo postoji ako je učinilac bilo kojom svojom delatnošću, jednom ili više njih, uspeo da izbegne plaćanje poreza u visini koja prelazi iznos od sedam miliona i petsto hiljada dinara²⁶⁹ (član 225. stav 3. Krivičnog zakonika). I ovde visina utajenih prihoda društvene zajednice predstavlja kvalifikatornu okolnost (koja je obuhvaćena umišljajem učinioca) za koju zakon propisuje kaznu zatvora od tri do deset godina i novčanu kaznu kumulativno²⁷⁰.

²⁶⁶ D. Jovašević, Sistem kazni u novom krivičnom zakonodavstvu Republike Srbije, Pravo, teorija i praksa, Novi Sad, broj 2/2007. godine, str. 99-117.

²⁶⁷ J. Šimović, T. Rogić Jugarić, S. Cindori, Utaja poreza u Republici Hrvatskoj i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, broj 2/2007. godine, str. 591-617.

²⁶⁸ D. Jovašević, Sistem imovinskih krivičnih sankcija u jugoslovenskom krivičnom pravu, Nauka, bezbednost, policija, Beograd, broj 2/2002. godine, str. 59-73.

²⁶⁹ D. Jovašević, Novčana kazna u jugoslovenskom krivičnom pravu, Pravni zbornik, Podgorica, broj 1-2/2001. godine, str. 230-248.

²⁷⁰ I. Simić, A. Trešnjev, Krivični zakonik sa kraćim komentarom, Beograd, 2010. godine, str. 168.

Kvalifikatorna okolnost za postojanje ovih težih oblika krivičnog dela²⁷¹ jeste visina izbegnute obaveze, odnosno visina nanete štete organima i službama koje se finansiraju iz naplaćenih javnih prihoda²⁷². Ta vrednost mora biti utvrđena s obzirom na vreme preduzimanja radnje izvršenja osnovnog oblika krivičnog dela i ona mora biti u uzročno posledičnoj vezi sa preduzetom radnjom izvršenja. I konačno, ta kvalifikatorna okolnost mora biti obuhvaćena umišljajem učinioaca²⁷³. Naime, pošto se ovde radi o krivičnom delu kvalifikovanom težom posledicom²⁷⁴, to znači da je za njegovo postojanje potrebno da je učinilac svestan (da zna) da svojom radnjom upravo vrši utaju poreza ili drugih obaveza u većem iznosu, ali se pri tome ne traži da je baš u potpunosti i svestan određene visine utajenog poreza, doprinosa ili drugih dažbina koje predstavljaju javni prihod²⁷⁵.

Pored navedenog shvatanja, moramo reći, u teoriji krivičnog prava²⁷⁶ ipak ima neslaganja u vezi sa pitanjem određivanja prirode i karaktera kvalifikovanog oblika krivičnog dela poreske utaje²⁷⁷. Tako prema jednom shvatanju ovde se radi o krivičnom delu kvalifikovanom naročito okolnošću. Učinilac pri tome treba da je svestan da vrši utaju poreza u većem iznosu, ali u konkretnom slučaju se ne zahteva i da postoji svest o tačno određenoj visini poreza koji se na ovaj način taji²⁷⁸. Mi smo ipak mišljenja da se ovde radi o delu kvalifikovanom težom posledicom jer od visine utajenog poreza i drugih obaveza u konkretnom slučaju zavisi i obim i intenzitet prouzrokovane

²⁷¹ M. Sućeska, Utaja carina i poreza, slobodne zone sa aspekta krivičnog i prekršajnog gonjenja, *Pravo i pravda*, Sarajevo, broj 1/2008. godine, str. 223-229.

²⁷² S. Madžarević Šujster, Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, *Financijska teorija i praksa*, Zagreb, broj 1/2002. godine, str. 117-144.

²⁷³ M. Kesner Škreb, Izbjegavanje i utaja poreza, *Financijska praksa*, Zagreb, broj 3/1995. godine, str. 267-268; I. Kovčo Vukadin, *Gospodarski kriminalitet – kriminološka obilježja*, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, broj 2/2007. godine, str. 435-493.

²⁷⁴ A. Vranko Sprječavanje porezne utaje i izbjegavanja plaćanja poreza, *Porezni vjesnik*, Zagreb, broj 7-8/2015. godine, str. 112-125.

²⁷⁵ B. Đerek, Kaznena odgovornost za povrede poreznih zakona, *Financijska teorija i praksa*, Zagreb, broj 1/2003. godine, str. 83-112; Z. Vukšić, Porezna utaja, *Hrvatska pravna revija*, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 56-65.

²⁷⁶ J. Šimović, T. Rogić Lugurić, S. Cindori, Utaja poreza u Hrvatskoj i mjere za njezino sprječavanje, *Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu*, Zagreb, broj 14/2007. godine, str. 591-617.

²⁷⁷ Z. Stojanović, O. Perić, Komentar Krivičnog zakona, op. cit. str. 246.

²⁷⁸ Z. Stojanović, O. Perić, Krivično pravo, Posebni deo, ibid, str. 246.

posledice po javne finansije, odnosno po sistem redovnog, kvalitetnog i zakonitog finansiranja budžetskih korisnika i drugih javnih usluga²⁷⁹.

No, sudska praksa u pogledu ovog kvalifikovanja nedozvoljenog ponašanja učinioa nije uvek bila i jedinstvena. U početku je praksa²⁸⁰ bila neodlučna, da bi se poslednjih godina iskristalisao stav da između osnovnog i kvalifikovanog oblika poreske utaje ne postoji kvalitativna razlika jer oba oblika dela sadrže zapravo identična obeležja bića. Razlika između ovih oblika dela je zapravo kvantitativne prirode, dakle u visini utajenog poreza, doprinosa i drugih propisanih davanja²⁸¹.

Tako je na savetovanju sudija krivičnih veća Vrhovnog suda Jugoslavije, Vrhovnog vojnog suda i predstavnika krivičnih odeljenja republičkih vrhovnih sudova koje je održano u Beogradu od 7-9. decembra 1965. godine mišljenje bilo podeljeno u pogledu utvrđivanja razlike između osnovnog i kvalifikovanog oblika ovog krivičnog dela²⁸². Kasnije je pak sudska praksa, kao što smo naveli, ipak zauzela stanovište da između osnovnog i kvalifikovanog oblika krivičnog dela poreske utaje ne postoji kvalitativna razlika. Radi se o tome da oba ova oblika krivičnog dela sadrže istovetna zakonska obeležja, istovetan zakonski opis i sve identične elemente, pa se uzima da je među njima razlika kvantitativne razlike (u visini izbegnute obaveze plaćanja), a ne kvalitativne prirode. Uostalom ovakvo je shvatanje i zauzeto na savetovanju sudija krivičnih veća Vrhovnog suda Jugoslavije, Vrhovnog vojnog suda i predstavnika krivičnih odeljenja republičkih vrhovnih sudova koje je održano takođe u Beogradu od 26-27. decembra 1968. godine.

U vezi sa pravnom kvalifikacijom težeg oblika poreske utaje²⁸³ u sudskoj praksi i pravnoj teoriji se ozbiljno razmatra pitanje da li ovo delo postoji kada učinilac istom ili različitim delatnostima iz godine u godinu utaji porez

²⁷⁹ M. Kokolj, D. Jovašević, Krivično pravo Republike Srpske, Opšti i posebni deo, Bijeljina, 2011. godine, str. 389-392.

²⁸⁰ P. Lonza, Uloga finansijskih istraga porijekla imovine u kaznenom postupku, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 3/2016. godine, str. 61-77.

²⁸¹ M. Radusin Lipošinović, Šta donose zadnje directive o PDV prijevarama, Radno pravo, Zagreb, broj 7-8/2014. godine, str. 117-122.

²⁸² D. Popović, Problemi krivičnog dela poreske utaje kroz podatke Saveznog tužilaštva i nekih sudova u Beogradu, Zagreb, magistarski rad, neobjavljen, 1964. godine, str. 76-89.

²⁸³ D. Miloš, Krivično djelo poreska utaja, Pravna misao, Sarajevo, broj 7-8/1989. godine, str. 49-63.

(iste ili različite vrste). Naime, da li pojedinačni utajeni iznosi poreza za svaku poresku godinu pojedinačno određuju i kvalifikaciju krivičnog dela poreske utaje ili se pak svi ovi iznosi sabiraju, pa bi u tom slučaju zavisno od iznosa ukupno utajenog poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina bilo mesta i za kvalifikovanje ovog dela kao težeg oblika poreske utaje²⁸⁴.

Pitanje je još složenije kada se razmotri sa aspekta da li se u navedenim slučajevima višekratne utaje poreza u dužem nizu godina - utaja poreza, doprinosa ili drugih propisanih davanja može kvalifikovati kao produženo krivično delo poreske utaje²⁸⁵ (koje je izvršeno u određenom vremenskom periodu, na isti način, istim sredstvom, iskorišćavanjem istog trajnog odnosa, situacije ili prilike sa jedinstvenom namerom i istim oblikom krivice) ili se u takvom slučaju radi o realnom sticaju. U davanju odgovora na ovo pitanje i pravna teorija i veći deo sudske prakse²⁸⁶ su bliži shvatanju da je kod poreske utaje moguća primene konstrukcije produženog krivičnog dela, pod uslovom da su u svakom konkretnom slučaju ispunjeni zakonom predviđeni uslovi za postojanje utaje poreza (posebno iznosa visine utajenog poreza kao objektivnog uslova inkriminacije)²⁸⁷.

4. NEUPLAĆIVANJE POREZA PO ODBITKU

Drugo osnovno poresko krivično delo predviđeno u Krivičnom zakoniku, u članu 226. nosi naziv: "Neuplaćivanje poreza po odbitku". Ovo delo je ranije bilo propisano u odredbi člana 173. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji²⁸⁸, odnosno u članu 229a. Krivičnog zakonika do njegove novele iz novembra 2016. godine.

²⁸⁴ B. Bejaković, Organizirani kriminal umiješan u prijevare i utaje poreza, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 1/2016. godine, str. 98-105.

²⁸⁵ I. Mladineo, Otkrivanje utaje poreza i doprinosa u knjizi: M. Benko et al. Korupcija – pojava oblici i mjere za suzbijanje, Zagreb, 2008. godine, str. 214-231.

²⁸⁶ presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. 2082/73.

²⁸⁷ Z. Stojanović, O. Perić, Krivično pravo, Posebni deo, op. cit. str. 247; I. Simić, M. Petrović, Krivični zakon Republike Srbije – praktična primena, op. cit. str. 156.

²⁸⁸ Više: Dragan Jovašević, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije sa sudskom praksom, Deo: Krivična dela iz sporednih zakona Nomos, Beograd, 2003. godine, str. 469-497.

Ovo delo čini odgovorno lice u pravnom licu ili preduzetnik – poreski platac koji u nameri da ne izbegne plaćanje poreza po odbitku ili drugih dažbina ne uplati na propisani uplatni račun javnih prihoda iznos koji je obračunat na ime poreza po odbitku, odnosno doprinosa za obavezno socijalno osiguranje po odbitku ili ne uplati druge propisane dažbine.

Objekt zaštite kod ovog poreskog krivičnog dela jeste fiskalni, poreski sistem, odnosno budžet Republike. A objekt napada je višestruko alternativno određen: a) posebna vrsta poreza kao izvora javnih prihoda Republike Srbije - porez po odbitku, b) doprinosi za obavezno socijalno osiguranje po odbitku i c) druge propisane dažbine.

Radnja izvršenja²⁸⁹ je neuplaćivanje u celosti ili delimično²⁹⁰: obračunatog poreza po odbitku, doprinosa za obavezno socijalno osiguranje po odbitku ili drugih propisanih dažbina. To je delatnost nečinjenja, propuštanja da se u zakonom propisanom roku uplati obračunati iznos poreza, doprinosa ili drugih dažbina ili pak delatnost činjenja, izbegavanja da se uplati porez, doprinosi ili dažbine za koje postoji za poreskog platca obaveza po poreskim propisima. Delo postoji čak i u slučaju kada je ova vrsta poreza obračunata na zakonom i drugim propisima utvrđeni način, ako nije isti iznos i uplaćen ili je pak ovaj iznos pogrešno uplaćen na neki drugi uplatni račun, a ne na uplatni račun javnih prihoda.

Za postojanje ovog krivičnog dela potrebno je kumulativno ispunjenje još dva elementa²⁹¹. To su: 1) da je radnja izvršenja preduzeta od strane određenog lica – *delicta propria*, a to je odgovorno lice u pravnom licu ili preduzetnik. Bitno je da se radi o licima koja su u radnom odnosu kod poreskog platca i 2) da je radnja izvršenja preduzeta u određenoj nameri - nameri da se na ovaj način izbegne plaćanje obračunatog poreza po odbitku, doprinosa za socijalno osiguranje po odbitku ili drugih propisanih dažbina. Namera na strani učinioca predstavlja subjektivni elemenat bića ovog krivičnog dela koji postoji u vreme preduzimanja radnje izvršenja, ali ne mora u svakom

²⁸⁹ M. Kulić, G. Milošević, Elementi krivičnog dela neuplaćivanje poreza po odbitku, Zbornik radova, Krivično zakonodavstvo i prevencija kriminaliteta, Brčko, 21011. godine, str. 229-241.

²⁹⁰ D. Jovašević, Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 2014. godine, str. 217-218.

²⁹¹ M. Houška, Plan borbe protiv erozije porezne osnovice i premještanja dobiti, Financije, pravo i praksa, Zagreb, broj 11/2014. godine, str. 69-75.

konkretnom slučaju da bude i ostvarena. To dalje znači da se ovo delo može izvršiti samo sa direktnim umišljajem²⁹².

Kao učinilac ovog dela može se javiti lice sa određenim ličnim svojstvom. To može biti: 1) odgovorno lice u pravnom licu (kao poreskom platcu) ili 2) preduzetnik kao poreski platac. U smislu člana 113. stav 5. Krivičnog zakonika (posle novele iz decembra 2012. godine) odgovornim licem se smatra lice koje na osnovu zakona, propisa ili ovlašćenja vrši određene poslove upravljanja, nadzora ili druge poslove iz delatnosti pravnog lica, kao i lice kome je faktički povereno obavljanje tih poslova, odnosno službeno lice kada se radi o krivičnim delima gde je kao učinilac označeno odgovorno lice.

Za osnovno krivično delo Zakonik je propisao kumulativno kaznu zatvora do tri godine i novčanu kaznu.

Pored osnovnog oblika ovog krivičnog dela, postoje još dva teža, kvalifikovana oblika za koja zakon propisuje strožije kažnjavanje zavisno od visine na ovaj način neuplaćenih obaveza²⁹³.

U slučaju da je zakonom preduzetom delatnošću učinioca u navedenoj nameri iznos obračunatog, a neuplaćenog poreza po odbitku, doprinosa za obavezno socijalno osiguranje po odbitku, odnosno drugih propisanih dažbina prešao zakonom predviđeni iznos od milion i pet stotina hiljada dinara, postoji prvi kvalifikovani oblik ovog krivičnog dela za koji je zakon predvideo strože kažnjavanje - kaznu zatvora od šest meseci do pet godina i novčanu kaznu.

Drugi, najteži vid ispoljavanja ovog krivičnog dela postoji kada visina ovako neuplaćenog poreza, doprinosa ili drugih dažbina prelazi iznos od 7.500.000 dinara. Učiniocu ovog krivičnog dela se može izreći kazna zatvora od jedne do deset godina i novčana kazna²⁹⁴.

²⁹² Z. Vukšić, Porezna utaja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 56-65.

²⁹³ S. Kapetanović, Porezna utaja poreza na dodatnu vrijednost, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 7/2009. godine, str. 104-106.

²⁹⁴ P. Bejaković, Poreska evazija i prijedlozi revizorskih kuća za njezino smanjenje i bolje prikupljanje poreza, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 10/2011. godine, str. 98-103.

5. PORESKA KRIVIČNA DELA U ZAKONU PORESKOM POSTUPKU I PORESKOJ ADMINISTRACIJI

5.1. Uvod

No, fiskalni, odnosno poreski sistem se može povrediti ili ugroziti i drugim oblicima i vidovima ispoljavanja nezakonite poreske evazije²⁹⁵. Naime, pored poreske utaje kao istorijski posmatrano najstarijeg i po prouzrokovanim posledicama osnovnog, najznačajnijeg i najtežeg oblika poreskih delikata²⁹⁶, u našem pravnom sistemu postoji i više drugih poreskih krivičnih dela, koja istina nisu predviđena u Krivičnom zakoniku, već u sporednom, posebnom ili dopunskom krivičnom zakonodavstvu – u Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji²⁹⁷.

Naravno, poreska krivična dela nisu i jedini oblici poreske delinkvencije koju poznaje naš pravni sistem, kao i pravni sistem više drugih zemalja. Tako u oblast poreske delinkvencije spadaju pored krivičnih dela, i privredni prestupi i prekršaji koji za objekt napada imaju fiskalni (poreski) sistem u celini ili pojedini njegov segment, čiji su učinioци pravna i fizička lica i kojima se krše poreski propisi u većoj ili manjoj meri, prouzrokujući velike štete fiskalnom sistemu zemlje²⁹⁸.

Tako je Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji u Republici Srbiji iz 2002. godine poznao više poreskih krivičnih dela. "Izbegavanje plaćanja poreza" je posle 1. januara 2006. godine predviđeno u Krivičnom zakoniku pod nazivom: "Poreska utaja". Izmenama i dopunama Krivičnog zakonika iz 2009. godine, u Krivični zakonik je iz Zakona o poreskom postupku i

²⁹⁵ Z. Vukšić, Porezne i računovodstvene prijevare poreza na dobit, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 7/2009. godine, str. 72-87.

²⁹⁶ N. Mijatović, Pošteno oporezivanje – komisija predstavila nove mjere za borbu protiv porezne utaje, Pravo i porezi, Zagreb, broj 4/2016. godine, str. 3-13.

²⁹⁷ Službeni glasnik Republike Srbije broj: 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 63/2006, 61/2007, 20/2009, 72/2009, 53/2010, 101/2011, 2/2012, 93/2012, 47/2013, 108/2013 i 68/2014.

²⁹⁸ M. Hadžimusić, Odgovornost i sankcionisanje subjekata zbog neizvršavanja poreskih obaveza, Pravna misao, Sarajevo, broj 1-2/2005. godine, str. 51-53.

poreskoj administraciji prebačeno i krivično delo pod nazivom: "Neuplaćivanje poreza po odbitku". Tako danas Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji u delu sedmom, u glavi prvoj pod nazivom: "Poreska krivična dela" propisuje sledeća poreska krivična dela:

1. Neosnovano iskazivanje iznosa za povraćaj poreza i poreski kredit,
2. Ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole,
3. Nedoizvoljen promet akciznih proizvoda i
4. Nedoizvoljeno skladištenje robe²⁹⁹.

5.2. Neosnovano iskazivanje iznosa za povraćaj poreza i poreski kredit

Ovo je prvo poresko krivično delo predviđeno u članu 173a. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji. Delo se sastoji u podnošenju poreske prijave neistinitog sadržaja u kojoj se iskazuje iznos za povraćaj poreza ili iznos poreskog kredita u visini od 500.000 do 3.000.000 dinara u nameri da se na ovaj način ostvari pravo na neosnovan povraćaj poreza i poreski kredit³⁰⁰.

Objekt zaštite je zakonito ostvarivanje prava na povraćaj poreza ili prava na poreski kredit.

Radnja izvršenja je podnošenje neistinite poreske prijave, prijave sa neistinitom (potpuno ili delimično) sadržinom³⁰¹. Prijava se podnosi nadležnom organu poreske uprave u zakonom predviđenom roku. Ovako podneta prijava može biti data u pismenom obliku nadležnom organu, a neistiniti podaci mogu biti sadržina takve poreske prijave, ali oni mogu biti takođe sadržani i u priloženoj dokumentaciji uz ovu prijavu. Takvi podaci moraju biti lažni u potpunosti ili delimično i učinilac ovog dela mora biti svestan njihove neistinitosti³⁰².

²⁹⁹ Više: D. Jovašević, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije sa sudskom praksom, Deo: Krivična dela iz sporednih zakona, Beograd, 2003. godine, str. 469-497.

³⁰⁰ V. Đurdjić, D. Jovašević, Krivično pravo, Posebni deo, op. cit. str. 358-359.

³⁰¹ S. Kapetanović, Prijave sa PDV-om i praksa Evropskog suda pravde, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 10/2014. godine, str. 117-131.

³⁰² M. Sućeska, Oblici prevara u sistemu poreza na dodatu vrijednost, Kriminalističke teme,

Za postojanje ovog dela je potrebno da je u podnetoj poreskoj prijavi neistinito iskazan iznos povraćaja poreza ili poreski kredit u visini od 500.000 do tri miliona dinara. Ovo je objektivni uslov inkriminacije, što znači da ovo poresko krivično delo postoji samo kada je u podnetoj poreskoj prijavi neistinito iskazana visina povraćaja poreza preko zakonom utvrđenog iznosa. Sve do tog iznosa ne postoji ovo krivično delo, već poreski prekršaj. Povraćaj poreza i poreski kredit predstavljaju vrste poreskih olakšica koje su propisane posebnim zakonom kojim se uređuje obaveza plaćanja posebnih vrsta poreza, a daju se iz različitih razloga³⁰³.

I drugo, za postojanje ovog krivičnog dela je potrebno da je radnja izvršenja preduzeta u određenoj nameri – nameri da se na ovaj način ostvari pravo na neosnovani povraćaj poreza ili na poreski kredit. Ova namera mora da postoji na strani učinioca dela u vreme preduzimanja radnje izvršenja, ali ne ona ne mora da bude ostvarena u svakom konkretnom slučaju. Ona kvalifikuje oblik krivice kao direktan umišljaj.

Izvršilac dela može da bude svako lice koje podleže poreskoj obavezi kod koje se može ostvariti pravo na povraćaj poreza ili pravo na poreski kredit. To može biti: fizičko lice, preduzetnik i odgovorno lice u pravnom licu koje ima svojstvo poreskog obveznika.

U pogledu krivice potreban je direktni umišljaj koji karakteriše navedena namera da se ostvari pravo na neosnovani povraćaj poreza ili na poreski kredit, pri čemu ova namera ne mora i biti ostvarena u svakom slučaju.

Za ovo je delo kumulativno propisana kazna zatvora od tri meseca do tri godine i novčana kazna.

Delo ima dva teža, kvalifikovana oblika ispoljavanja³⁰⁴.

Prvi teži oblik ovog dela za koji je propisana kazna zatvora od šest meseci do pet godina i novčana kazna postoji ako je preduzetom radnjom izvršenja osnovnog oblika dela iskazan iznos za povraćaj poreza ili poreski kredit u

Sarajevo, broj 1-2/2008. godine, str. 19-35.

³⁰³ S. Kapetanović, Borba protiv utaje poreza na dohodak od samostalne djelatnosti, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 7-8/2011. godine, str. 101-108.

³⁰⁴ L. Kuhlen, Grundfragen des strafbaren Steuer hinterziehung, Heidelberg, 2012. godine, str. 289-301.

visini od preko 3.000.000 do 10.000.000 dinara. Znači da kvalifikatornu okolnost u ovom slučaju predstavlja visina neistinito iskazanog iznosa za povraćaj poreza ili poreski kredit što mora biti obuhvaćeno umišljajem učinioaca.

Najteži oblik krivičnog dela iz člana 173a. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji postoji ako je usled preduzimanja radnje izvršenja osnovnog dela iskazan iznos za povraćaj poreza ili poreski kredit koji prelazi iznos od deset miliona dinara. Za ovo je delo propisana kumulativno kazna zatvora od jedne do deset godina i novčana kazna.

Uz kaznu se učiniocu (fizičkom licu, preduzetniku ili odgovornom licu u pravnom licu kao poreskom obvezniku) bilo kog od ovih oblika krivičnog dela obavezno izriče i mera bezbednosti zabrane vršenja poziva, delatnosti i dužnosti u trajanju od jedne do pet godina.

5.3. Ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole

Sledeće poresko krivično delo jeste: "Ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole"³⁰⁵. Ovo delo je predviđeno u članu 175. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji. Delo se sastoji u otuđenju, sakrivanju, oštećenju, uništenju ili činjenju neupotrebljivom stvari na kojoj je ustanovljena privremena mera za obezbeđenje naplate poreza ili stvar koja je predmet prinudne naplate poreza ili poreske kontrole u nameri ugrožavanja naplate poreza koji nije dospeo na naplatu ili koji još nije utvrđen, ali je pokrenut postupak utvrđivanja ili kontrole, odnosno u nameri ugrožavanja naplate poreza koji je utvrđen učiniocu ili drugom licu posle ustanovljenja privremene mere za obezbeđenje naplate poreza u skladu sa zakonom, odnosno u postupku prinudne naplate poreza ili poreske kontrole³⁰⁶.

Objekt zaštite kod ovog krivičnog dela je fiskalni sistem u postupku obezbeđenja naplate ili prinudne naplate poreza ili poreske kontrole.

³⁰⁵ M. Malović Komljenović, Informacijski sustav I porezna evazija – uloga menadžera podataka, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Zagreb, broj 1/2009. godine, str. 177-188.

³⁰⁶ D. Jovašević, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije sa sudskom praksom, op. cit. str. 559-560.

Objekt napada u smislu ovog dela predstavlja stvar na kojoj je ustanovljena privremena mera za obezbeđenje naplate poreza ili stvar koja je predmet prinudne naplate poreza ili poreske kontrole. To može biti pokretna ili nepokretna stvar.

Radnja izvršenja krivičnog dela³⁰⁷ je višestruko alternativno određena. Ona se sastoji iz više zakonom alternativno predviđenih delatnosti. To su: a) otuđenje – teretno ili besteretno raspolaganje sa stvari, njeno prenošenje na drugo fizičko ili pravno lice, b) sakrivanje – premeštanje stvari sa mesta na kome se do tada nalazila i sklanjanje na drugo, nepoznato mesto, v) oštećenje – privremeno, delimično ili kratkotrajno delovanje na oblik ili supstancu stvari tako da se za određeno kraće ili duže vreme ona ne može upotrebljavati za prvobitnu namenu, ali se ona može povratiti popravkom ili zamenom oštećenog dela g) uništenje - delovanje na oblik ili supstancu stvari tako da se ona više uopšte ne može koristiti za prvobitnu namenu i d) činjenje neupotrebljivom stvari – svako delovanje na stvar bez narušavanja njenog oblika ili susptance čime se ona čini neupotrebljivom za prvobitnu namenu. Bitno je da se radi o stvari na kojoj je ustanovljena privremena mera za obezbeđenje naplate poreza ili stvar koja je predmet prinudne naplate poreza ili poreske kontrole.

Za ovo delo je bitno ispunjenje tri elementa³⁰⁸:

1) da se radnja izvršenja preduzima prema određenoj stvari - stvari na kojoj je ustanovljena privremena mera za obezbeđenje naplate poreza ili stvar koja je predmet prinudne naplate poreza ili poreske kontrole. To može biti pokretna ili nepokretna stvar,

2) da se radnja izvršenja preduzima u određenoj nameri koja kvalifikuje direktni umišljaj učinioca. To je namera ugrožavanja naplate poreza koji nije dospelo na naplatu ili koji nije utvrđen, ali je pokrenut postupak utvrđivanja i kontrole, odnosno namera ugrožavanja naplate poreza koji je utvrđen učiniocu ili drugom licu posle ustanovljenja privremene mere za

³⁰⁷ S. Terzić, Carinske i poreske prevare kao oblik ispoljavanja korupcije, Zbornik radova, Metodologija izgradnje sistema integriteta u institucijama na suzbijanju korupcije, Banja Luka, 2010. godine, str. 407-420.

³⁰⁸ D. Jovašević, Krivično pravo, Posebni deo, op. cit. str. 359-360.

obezbeđenje naplate poreza u skladu sa zakonom, odnosno u postupku prinudne naplate poreza ili poreske kontrole i

3) radnja izvršenja se preduzima u određeno zakonom predviđeno vreme – u vreme naplate poreza koji nije dospelo na naplatu ili koji nije utvrđen, ali je pokrenut postupak utvrđivanja i kontrole, odnosno u vreme naplate poreza koji je utvrđen učiniocu ili drugom licu posle ustanovljenja privremene mere za obezbeđenje naplate poreza u skladu sa zakonom ili u vreme sprovođenja postupka prinudne naplate poreza ili poreske kontrole

Posledica krivičnog dela je konkretna opasnost, ugrožavanje po ostvarenje fiskalnih interesa Republike.

Ovo krivično delo može učiniti svako lice, a u pogledu krivice potreban je direktan umišljaj koji kvalifikuje navedena namera.

Za ovo je delo propisana kumulativna kazna zatvora do jedne godine i novčana kazna.

Poseban oblik ispoljavanja ovog krivičnog dela iz člana 175. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji se sastoji u davanju lažnih podataka o činjenicama koje su od značaja za sprovođenje postupka prinudne naplate poreza, odnosno poreske kontrole u nameri ugrožavanja naplate poreza koji nije dospelo na naplatu ili koji nije utvrđen, ali je pokrenut postupak utvrđivanja i kontrole, odnosno nameri ugrožavanja naplate poreza koji je utvrđen učiniocu ili drugom licu posle ustanovljenja privremene mere za obezbeđenje naplate poreza u skladu sa zakonom, odnosno u postupku prinudne naplate poreza ili poreske kontrole.

Ovde se radi o posebnom, specijalnom obliku krivičnog dela poreske utaje. Radnja izvršenja ovog oblika dela se sastoji u davanju lažnih podataka. Ti podaci mogu biti lažni u potpunosti ili delimično. Podaci mogu biti dati u pismenoj formi ili pak usmeno na zapisnik ili oni mogu biti sadržani u priloženoj dokumentaciji uz poresku prijavu. Bitno je da se ovi podaci daju u vezi sa činjenicama koje su od značaja za sprovođenje postupka prinudne naplate poreza, odnosno u vezi sa postupkom poreske kontrole. Za postojanje ovog dela je bitno ispunjenje još jednog elementa - da se radnja izvršenja preduzima u određenoj nameri – nameri ugrožavanja naplate poreza koji nije dospelo na naplatu ili koji nije utvrđen, ali je pokrenut

postupak utvrđivanja i kontrole, odnosno nameri ugrožavanja naplate poreza koji je utvrđen učiniocu ili drugom licu posle ustanovljenja privremene mere za obezbeđenje naplate poreza u skladu sa zakonom, odnosno u postupku prinudne naplate poreza ili poreske kontrole

Ovo krivično delo može učiniti svako lice, a u pogledu krivice potreban je direktan umišljaj koji kvalifikuje navedena namera.

Za ovo je delo propisana kumulativno kazna zatvora do jedne godine i novčana kazna.

5.4. Nedožvoljen promet akciznih proizvoda

U odredbi člana 176. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji je predviđeno krivično delo pod nazivom: "Nedožvoljen promet akciznih proizvoda". Ovde se radi, zapravo, samo o posebnom, specijalnom obliku krivičnog dela nedožvoljene trgovine. Osnovno delo se sastoji u neovlašćenom stavljanju u promet ili prodaji proizvoda koji se u skladu sa zakonom smatraju akciznim proizvodima³⁰⁹.

Objekt zaštite kod ovog dela je dvojako određen. To je: 1) zakonita trgovina akciznim proizvodima i 2) fiskalni sistem zemlje.

Objekt napada jesu proizvodi koji se prema odredbama Zakona o akcizama smatraju akciznim proizvodima što ukazuje na blanketni karakter ovog fiskalnog krivičnog dela jer je posebnim poreskim propisima izričito navedeno koji su to proizvodi koji imaju svojstvo "akciznog proizvoda".

Delo ima dva oblika ispoljavanja³¹⁰.

Prvi oblik dela je neovlašćeno stavljanje u promet ili prodaja akciznih proizvoda, dakle proizvoda koji moraju biti propisno obeleženi akciznim markicama u skladu sa zakonom.

Radnja izvršenja ovog krivičnog dela je dvojako alternativno određena kao: 1) stavljanje u promet i 2) prodaja. Stavljanje u promet je

³⁰⁹ V. Đurdjić, D. Jovašević, Krivično pravo, Posebni deo, ibid. str. 361-362.

³¹⁰ D. Jovašević, M. Simović, M. Simović, Poreska krivična djela u pravu Republike Srbije, Zbornik radova, Privredni kriminalitet i savremeno poslovanje, Bijeljina, 2014. Godine, str. 64-76.

omogućavanje distribucije na bilo koji način ovih proizvoda do krajnjih potrošača. Prodaja je zamena, ustupanje ovih proizvoda za novac. Za postojanje ovog dela je bitno ispunjenje još dva elementa. To su: 1) da se radnja izvršenja u bilo kom obliku preduzima u odnosu na proizvode koji se po zakonu smatraju akciznim proizvodima (cigarete, duvan, alkoholna pića i dr.) i 2) da se radnja izvršenja preduzima na određeni način – neovlašćeno, protivpravno, protivzakonito što mora biti obuhvaćeno umišljajem učinioca³¹¹.

Učiniac ovog dela može biti svako lice, a u pogledu krivice potreban je umišljaj.

Za ovo je delo propisana kazna zatvora od šest meseci do pet godina.

Drugi oblik ovog dela može učiniti preduzetnik ili odgovorno lice u pravnom licu koje se bavi proizvodnjom ili uvozom proizvoda koji u skladu sa zakonom moraju biti posebno obeleženi kontrolnim akciznim markicama ako ne preduzme mere da ovi proizvodi pre stavljanja u promet zaista i budu obeleženi na propisani način.

Radnja izvršenja ovog oblika dela se sastoji u nečinjenju, propuštanju, nepostupanju učinioca, nepreduzimanju svih mera da se akcizni proizvodi obeleže na zakonom propisani način, a to je posebnim kontrolnim akciznim markicama. Bitno je da se ova radnja preduzima u određeno vreme – u vreme pre nego što su akcizni proizvodi stavljeni u promet.

Kao učiniac ovog dela se može javiti samo lica sa određenim ličnim svojstvom – preduzetnik ili odgovorno lice u pravnom licu koje se bavi proizvodnjom ili uvozom ovakvih akciznih proizvoda, a u pogledu krivice potreban je umišljaj.

Za ovo je delo propisana kazna zatvora od šest meseci do tri godine.

No, pored kazne, učiniocu oba oblika ovog krivičnog dela se obavezno izriču i dve mere bezbednosti. To su: 1) mera bezbednosti zabrane vršenja poziva, delatnosti i dužnosti u trajanju od jedne do pet godina i 2) mera bezbednosti oduzimanja predmeta – akciznih proizvoda koji su neovlašćeno stavljeni u

³¹¹ D. Jovašević, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije sa sudskom praksom, op. cit. str. 560-562.

promet i proizvoda koji nisu propisno obeleženi propisanim kontrolnim akciznim markicama. Takođe se od učinioca obavezno oduzima i imovinska korist pribavljena ovako izvršenim krivičnim delom primenom posebne krivičnopravne mere sui generis.

5.5. Nedozvoljeno skladištenje robe

Poslednje poresko krivično delo u pravnom sistemu Republike Srbije uvedeno je novelom iz maja 2004. godine u članu 176a. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji³¹². Ono nosi naziv: "Nedozvoljeno skladištenje robe". Delo se sastoji u skladištenju ili smeštaju dobara ili u dozvoljavanju da se skladišti ili smeštaju dobra za koja se ne poseduje propisana dokumentacija o poreklu.

Objekt zaštite je fiskalni sistem koji se ugrožava na specifičan način – prikrivanjem dobara (robe) za koju ne postoji propisana dokumentacija o poreklu kako bi se izbeglo njeno oporezivanje po zakonu.

Objekt napada jesu dobra na koja se plaća porez, odnosno koja shodno poreskim propisima podležu oporezivanju.

Ovo delo čini lice koje dobra za koju ne poseduje propisanu dokumentaciju o poreklu skladišti ili smešta u određeni otvoreni ili zatvoreni prostor ili koje dozvoli da se skladišti ili smeštaju takva dobra³¹³. Radnja izvršenja³¹⁴ je alternativno određena kao: 1) skladištenje (lagerovanje, davanje u državinu), 2) smeštaj ili 3) dozvoljavanje, dopuštanje (pomaganje u vidu stvaranja uslova i pretpostavki) da se skladišti ili smeštaju takva dobra. Bitno je da se radi o dobrima za koja učinilac u momentu preduzimanja radnje izvršenja ne poseduje propisanu dokumentaciju o njenom poreklu³¹⁵.

Učinilac oba oblika ovog dela može da bude svako lice, odgovorno lice u pravnom licu ili preduzetnik, a u pogledu krivice potreban je umišljaj koji

³¹² Službeni glasnik Republike Srbije broj 55/2004.

³¹³ V. Đurđić, D. Jovašević, Krivično pravo, Posebni deo, op. cit. str. 362.

³¹⁴ V. Đurđić, D. Jovašević, Krivično pravo, Posebni deo, ibid. str. 362.

³¹⁵ Đ. Pavlović, D. Jovašević, Zbirka poreskih zakona Republike Srbije sa komentarom, op. cit. str. 63.

obuhvata svest o svojstvu dobara (dakle svest o protivpravnosti postupanja).

Za ovo je delo propisana kumulativno kazna zatvora od tri meseca do tri godine i novčana kazna. Učiniocu ovog dela ako se radi o odgovornom licu ili preduzetniku, se uz kaznu obavezno izriču i dve mere bezbednosti. To su: 1) mera bezbednosti zabrane vršenja poziva, delatnosti i dužnosti u trajanju od jedne do pet godina i 2) mera bezbednosti oduzimanja predmeta – robe za koju se plaća porez, a koja se skladišti.

6. PRIMENA DRUGIH KRIVIČNOPRAVNIH MERA PREMA UČINIOCIMA PORESKIH KRIVIČNIH DELA

6.1. Uvod

Sistem krivičnog prava Republike Srbije³¹⁶ sa primenom od 1. januara 2006. godine poznaje široku lepezu različitih krivičnopравnih mera kojima se društvo-država suprotstavlja različitim oblicima i vidovima kriminaliteta, pa i poreskog (fiskalnog) kriminaliteta³¹⁷. Pored kazne zatvora i novčane kazne (kao osnovnih vrsta krivičnih sankcija koje su izričito propisane u zakonu za poreska krivična dela), od posebnog značaja za suzbijanje poreskog kriminaliteta jesu i druge krivičnopravne mere. Tu spadaju dve vrste mera. To su:

1) mere bezbednosti gde spadaju: a) zabrana vršenja poziva, delatnosti i dužnosti i b) oduzimanje predmeta i

2) mera oduzimanja imovinske koristi pribavljenje krivičnim delom.

Pored kazni, najveći praktičan značaj i dejstvo (posebno preventivno dejstvo u pravcu sprečavanja i predupređivanja ponovnog vršenja krivičnih dela od strane istih lica) imaju mere bezbednosti. Ranije je Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji u odredbi člana 172. stav 4. (koja je u međuvremenu ukinuta) izričito predvideo da se preduzetniku i odgovornom

³¹⁶ D. Jovašević, Krivični zakonik Republike Srbije sa uvodnim komentaram, Beograd, 2007. godine.

³¹⁷ Lj. Jovanović, D. Jovašević, Krivično pravo, Opšti deo, Beograd, 2002. godine, str. 257-259.

licu u pravnom licu (poreskom obvezniku) kao učiniocima ovog krivičnog dela obavezno izriče mera bezbednosti zabrane vršenja samostalne delatnosti, poziva, delatnosti i dužnosti i to na vreme od jedne do pet godina od dana pravosnažnosti sudske odluke

6.2. Zabrana vršenja poziva, delatnosti i dužnosti

Primenom ove mere bezbednosti³¹⁸ kao posebne vrste krivične sankcije sud može učiniocu krivičnog dela zabraniti vršenje određenog poziva, određene delatnosti ili svih ili nekih dužnosti koje su vezane za raspolaganje, korišćenje, upravljanje ili rukovanje tuđom imovinom ili za čuvanje te imovine ako se opravdano može smatrati da bi njegovo dalje vršenje takve delatnosti bilo opasno (član 85. KZ)³¹⁹.

Za izricanje ove mere bezbednosti³²⁰ potrebno je kumulativno ispunjenje dva uslova i to³²¹: 1) da je učinilac krivičnog dela osuđen na kaznu (uslovnu ili bezuslovnu) i 2) da je učinilac radi izvršenja krivičnog dela zloupotrebio svoj poziv, delatnost ili dužnost vezanu za tuđu imovinu (dakle imovinu koja je u vlasništvu drugog fizičkog ili pravnog lica), pa se sa osnovom, dakle opravdano može smatrati da bi njegovo dalje vršenje ovih poslova bilo opasno, odnosno da će i dalje nastaviti sa vršenjem krivičnih dela³²². Izricanje mere je fakultativno s tim što se ona može izreći na vreme od jedne do deset godina računajući od dana pravosnažnosti odluke s tim da se vreme provedeno u zatvoru, odnosno u drugoj zdravstvenoj ustanovi u kojoj je izvršena mera bezbednosti ne uračunava u trajanje ove mere³²³.

Upravo zbog prirode, karaktera i sadržine ove mere bezbednosti moguće ju je izreći učiniocima poreskih krivičnih dela³²⁴. To je naravno moguće ako su u

³¹⁸ D. Jovašević, Komentar Krivičnog zakona SR Jugoslavije, Beograd, 2002. godine, str. 175.

³¹⁹ D. Jovašević, Krivično pravo, Opšti deo, Beograd, 2016. godine, str. 264-265.

³²⁰ V. Grozdanić, M. Škorić, Uvod u kazneno pravo, Zagreb, 2009. godine, str. 203.

³²¹ M. Radovanović, Krivično pravo, Opšti deo, Beograd, 1975. godine, str. 302.

³²² D. Jovašević, Leksikon krivičnog prava, op. cit. str. 94-95.

³²³ I. Simić, A. Trešnjev, Krivični zakonik s kraćim komentarom, Beograd, op. cit. str. 74-75.

³²⁴ B. Zlatarić, Izricanje mjere sigurnosti iz čl. 61b. KZ učiniocu krivičnog djela poreske utaje, Jugoslovenska revija za kriminologiju i krivično pravo, Beograd, broj 3/1970. godine, str. 507-511.

konkretnom slučaju ispunjeni zakonom propisani uslovi i kada je moguće u sudskoj odluci odrediti na koji se poziv, delatnost ili dužnost sama sadržina izrečene mere odnosi. Međutim, u teoriji krivičnog prava nema jedinstvenog odgovora u pogledu izricanja ove mere bezbednosti.

Tako prema jednim autorima³²⁵ izvršiocu krivičnog dela poreske utaje kao osnovnog poreskog krivičnog dela se ne može izreći ova mera bezbednosti samo zbog izvršenog dela (naravno ovde dolazi u obzir izricanje mere prema licima koja vode poslovne knjige ili podnose poreske prijave u službi ili vršenju svog poziva u ime i za račun poreskog obveznika) ukoliko ne postoje i druge okolnosti koje ukazuju na zloupotrebu poziva, delatnosti ili dužnosti ili koje upućuju na zaključak da bi dalje bavljenje izvršioca takvim delatnostima bilo opasno. U tom smislu je i shvatanje većeg dela sudske prakse³²⁶.

Može se ipak reći da je preovladalo stanovište i u teoriji i u praksi krivičnog prava³²⁷ da činjenica izvršenja poreskih krivičnih dela od strane nekog lica nije dovoljan osnov i za izricanje mere bezbednosti zabrane vršenja poziva delatnosti i dužnosti prema takvom licu ako nisu u konkretnom slučaju ispunjeni i drugi uslovi (kao što je zloupotreba poziva delatnosti i dužnosti i opasnost da će takvo lice obavljanjem takve delatnosti nastaviti sa vršenjem ovih krivičnih dela). U tom smislu je i pravno shvatanje zauzeto na savetovanju sudija krivičnih veća Vrhovnog suda Jugoslavije i predstavnika krivičnih odeljenja republičkih vrhovnih sudova koje je održano u Beogradu od 7-9. decembra 1965. godine. Pri tome je takođe istaknuto i mišljenje da se poreska utaja može izvršiti samo u vezi sa vršenjem određenog zanimanja, a ne i u vršenju zanimanja, pa bi shodno tome izricanje ove mere bezbednosti u ovakvim slučajevima bilo izvan zakonom predviđenih uslova³²⁸.

³²⁵ grupa autora, Komentar Krivičnog zakona SR Jugoslavije, op. cit. str. 555.

³²⁶ presuda Vrhovnog suda Jugoslavije Kž. 100/65, presuda Vrhovnog suda Jugoslavije Kž. 11/67 i presuda Vrhovnog suda Jugoslavije Kž. 20/68.

³²⁷ P. Novoselec, Opći dio kaznenog prava, Zagreb, 2004. godine, str. 426-429.

³²⁸ O pravnim shvatanjima naše sudske prakse videti opširnije: D. Jovašević, Praktikum za krivično pravo, Opšti deo, Niš, 2013. godine; D. Jovašević, Praktikum za krivično pravo, Posebni deo, Niš, 2014. godine.

6.3. Oduzimanje predmeta

Oduzimanje predmeta³²⁹ kao jedina stvarna mera bezbednosti u našem krivičnom pravu predviđena je u članu 87. KZ. Ona se sastoji u oduzimanju predmeta koji su upotrebljeni ili su namenjeni za izvršenje krivičnog dela ili su nastali izvršenjem krivičnog dela kada postoji opasnost da će određeni predmet biti ponovo upotrebljen za izvršenje krivičnog dela ili kada je radi zaštite opšte bezbednosti ili iz moralnih razloga oduzimanje predmeta neophodno. Oduzimaju se, prvo, predmeti koji su na bilo koji način uzročno-posledično povezani sa izvršenjem krivičnog dela i, drugo, predmeti čije je oduzimanje neophodno radi zaštite opšte bezbednosti ili iz moralnih razloga³³⁰.

Zakon je odredio tri razloga³³¹ pri čijem postojanju sud može, a u određenim slučajevima (član 87. stav 3. KZ) i mora odrediti obavezno oduzimanje predmeta i njihovo uništavanje. To su: 1) da je učinilac pri izvršenju krivičnog dela upotrebio ili namenio određeni predmet ili da je predmet nastao izvršenjem krivičnog dela, 2) da je učiniocu krivičnog dela izrečena bilo koja krivična sankcija (kazna, uslovna osuda, sudska opomena, mera bezbednosti) ili je pak oslobođen od kazne u potpunosti i 3) kada sud dođe do uverenja da postoji opasnost da će određeni predmet biti ponovo upotrebljen za izvršenje krivičnog dela ili kada je radi zaštite opšte bezbednosti ili iz moralnih razloga oduzimanje predmeta neophodno³³².

Pošto se poreska krivična dela mogu izvršiti davanjem lažnih podataka o prihodima, predmetima i drugim činjenicama koje su od značaja za utvrđivanje poreske i druge obaveze ili na drugi sličan način, to je očigledno da se ovi podaci i činjenice mogu isticati ne samo u podnetoj poreskoj prijavi, već još više u pratećoj dokumentaciji o poslovanju poreskog obveznika, odnosno da se mogu odnositi na određene predmete³³³. Upravo se primenom ove mere

³²⁹ V. Grozdanić, M. Škorić, I. Martinović, *Kazneno pravo, Opći dio*, Rijeka, 2013. godine, str. 204-205.

³³⁰ D. Jovašević, *Krivično pravo, Opšti deo*, op. cit. str. 266.

³³¹ Ž. Horvatić, *Kazneno pravo, Opći dio*, Zagreb, 2003. godine, str. 242.

³³² P. Novoselec, *Opći dio kaznenog prava*, op. cit. str. 433-435.

³³³ A. Kurtović, *Zakonska rješenja u svjetlu primjene mjera upozorenja, sigurnosnih mjera i oduzimanja imovinske koristi*, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, zagreb, broj 2/2000. godine, str. 349-379; B. Brkić, *Oduzimanje predmeta i imovinske koristi u kaznenom postupku*,

bezbednosti oduzimaju predmeti koji su učiniocu dela poslužili u cilju izvršenja nekog od poreskih krivičnog dela ili su bili namenjeni za takvo izvršenje (kod pokušaja krivičnog dela) ili se pak radi o predmetima koji su nastali njegovim izvršenjem. Kako se poreska krivična dela često ostvaruju u sticaju sa drugim krivičnim delima, u prvom redu sa falsifikovanjem isprave ili falsifikovanjem službene isprave, onda se najčešće ova mera izvršava oduzimanjem upravo ovakvih pismena (sačinjenih lažnih isprava ili preinačenih pravih isprava)³³⁴.

No, primenom ove mere bezbednosti se ne oduzima imovinska korist koja je pribavljanja preduzetom radnjom izvršenja nekog od poreskih krivičnih dela, odnosno ne oduzima se ona vrednost propisanih obaveza i drugih dažbina koja je upravo i utajena. U ovom slučaju dolazi do primene posebne krivičnopravne mere - oduzimanje imovinske koristi koja je pribavljena izvršenjem krivičnog dela (član 91. KZ).

6.4. Oduzimanje imovinske koristi pribavljene krivičnim delom

Izricanjem ove posebne krivičnopravne mere sui generis koja je predviđena u članu 91. KZ³³⁵ niko ne može da zadrži imovinsku korist koja je pribavljena krivičnim delom. Ova se, zato, korist oduzima sudskom odlukom kojom je i utvrđeno izvršenje krivičnog dela³³⁶. Tako se u smislu člana 92. KZ oduzimaju od učinioca krivičnog dela novac, predmeti od vrednosti i svaka druga imovinska korist koja je ostvarena, pribavljena izvršenjem krivičnog dela. Na ovaj se način praktično ponovo uspostavlja ranija faktička i pravna situacija što u potpunosti odgovara principu pravičnosti. Imovinska korist se oduzima sudskom odlukom kojom je utvrđeno i izvršenje krivičnog dela od strane određenog lica odnosno njegova krivična odgovornost³³⁷.

Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 12/2001. godine, str. 126-129.

³³⁴ Lj. Selinšek, Kazensko pravo, Splošni del in osnove posebnega dela, Ljubljana, 2007. godine, str. 319-320.

³³⁵ D. Jovašević, Komentar Krivičnog zakona SR Jugoslavije, op. cit. str. 387.

³³⁶ V. Grozdanić, M. Škorić, Uvod u kazneno pravo, op. cit. str. 206-208.

³³⁷ I. Kokić, Oduzimanje imovinske koristi stečene organiziranim kriminalom u nekim evropskim zakonodavstvima, Policija i sigurnost, Zagreb, broj 3-4/1999. godine, str. 191-195; C. Ivičević, Kaznenopravno oduzimanje nezakonito stečene imovinske koristi, Hrvatski ljetopis

Ukoliko u konkretnom slučaju nije moguće oduzimanje imovinske koristi³³⁸, učinilac će se obavezati da preda u zamenu drugu imovinsku korist koja odgovara vrednosti imovine pribavljene izvršenjem krivičnog dela ili proistekle iz krivičnog dela ili pak da plati novčani iznos koji odgovara pribavljenoj imovinskoj koristi³³⁹. Naravno, da se ova imovinska korist može oduzeti ne samo od učinioca krivičnog dela neposredno, već i od pravnog ili fizičkog lica na koja je prenesena bez naknade ili uz naknadu koja očigledno ne odgovara stvarnoj vrednosti. Ako je krivičnim delom pribavljena imovinska korist za drugoga, logično je da će se od njega i oduzeti³⁴⁰.

Pošto je očigledno da je upravo cilj učinioca poreskih krivičnih dela da svojom radnjom činjenja ili nečinjenja izbegne plaćanje poreza, drugih doprinosa i propisanih obaveza u potpunosti ili delimično, to je u svakom konkretnom slučaju neophodno potrebno utvrditi visinu obaveze čije je plaćanje izbegnuto³⁴¹. Kao što to proizilazi iz prethodnih izlaganja, to je potrebno utvrditi prvo, radi pravilne kvalifikacije krivičnog dela (da li se radi o osnovnom ili kvalifikovanom obliku krivičnog dela), drugo, to je okolnost koja utiče na odmeravanje vrste i visine kazne u svakom konkretnom slučaju (intentitet povrede ili ugrožavanja zaštićenog dobra – obim i intenzitet posledice krivičnog dela) i treće, primenom mere oduzimanja imovinske koristi

za kazneno pravo i praksu, Zagreb, broj 2/2007. godine, str. 673-694; A. Kovačić, Oduzimanje imovinske koristi u prekršajnom postupku, Policija i sigurnost, Zagreb, broj 3-4/1999. godine, str. 314-321; M. Stipić, Oduzimanje imovinske koristi u prekršajnim postupcima po zahtjevima inspektora državnih inspektorata, Pravo i porezi, Zagreb, broj 12/2000. godine, str. 41-44.

³³⁸ Z. Stojanović, Komentar Krivičnog zakona SR Jugoslavije, Beograd, 2002. godine, str. 135-138.

³³⁹ A. Šaković, Finansijske istrage i konfiskacija imovine stečene krivičnim delima u Bosni i Hercegovini u saglasnosti sa evropskim standardima i zakonskom regulativom, Kriminalističke teme, Sarajevo, broj 3-4/2005. godine, str. 97-107; Z. Tomić, Kriteriji i problematika kod utvrđivanja vrijednosti imovinske koristi pribavljene krivičnim djelom, Sarajevo, 1982. godine, str. 78-92; E. Ivičić Karas, O pravnoj prirodi instituta oduzimanja imovinske koristi stečene kaznenim djelom u poredbenom i hrvatskom pravu, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, Zagreb, broj 3-4/2004. godine, str. 681-705; Z. Kaleb, Oduzimanje imovinske koristi u kaznenom postupku, Odvjetnik, Zagreb, broj 5-6/2005. godine, str. 38-46.

³⁴⁰ Ž. Horvatić, Kazneno pravo, Opći dio, op. cit. str. 249-250.

³⁴¹ D. Palijaš, Međunarodna kaznenopravna pomoć u postupku oduzimanja imovinske koristi otvorene kaznenim djelima u području organiziranog kriminaliteta, Policija i sigurnost, Zagreb, broj 3-4/1999. godine, str. 186-190; Z. Kaleb, Oduzimanje imovinske koristi od strane suda u kaznenom postupku, Osiguranje, Zagreb, broj 10/2005. godine, str. 18-25; V. Šimović, Modaliteti praćenja ostvarivanja imovinske koristi kaznenim djelom u prethodnom postupku, Policija i sigurnost, Zagreb, broj 3-4/1999. godine, str. 332-346.

koja je pribavljena krivičnim delom može se oduzeti samo stvarni objektivno postojeći iznos koji je na ovaj način izvršenjem kažnjive delatnosti i pribavljen za učinioca dela ili neko drugo fizičko ili pravno lice³⁴².

Pri tome je važno istaći da je potrebno razlikovati ostvarenje imovinskopravnog zahteva³⁴³ za plaćanje poreza od strane društvene zajednice od oduzimanja imovinske koristi pribavljene krivičnim delom³⁴⁴. Naime, zahtev za plaćanje poreza se ne može ostvarivati u krivičnom postupku pred krivičnim sudom kao imovinskopravni (ili odštetni) zahtev u smislu člana 93. KZ. U krivičnom postupku je cilj potpuno, pravilno i zakonito rasvetljenje i razrešenje krivične stvari (krivičnog događaja), a mogu se ostvarivati i sporedni ciljevi, kao što je ostvarivanje samo onog imovinskopravnog zahteva koji se u redovnim situacijama inače ostvaruje u parničnom postupku pred parničnim sudom³⁴⁵. Nasuprot tome, naplata poreza (redovna i prinudna) se ne vrši u sudskom postupku, već pred organom poreske uprave (ranije uprave javnih prihoda) u upravnom postupku³⁴⁶.

³⁴² M. Radovanović, *Krivično pravo*, Opšti deo, op. cit. str. 305-306.

³⁴³ P. Novoselec, *Opći dio kaznenog prava*, op. cit. str. 437-442.

³⁴⁴ D. Derenčinović, *Pravna priroda instituta oduzimanja imovinske koristi i njegovo značenje u prevenciji organiziranog kriminala*, Policija i sigurnost, Zagreb, broj 3-4/1999. godine, str. 161-170; T. Staničić, *Pravna priroda instituta oduzimanja imovinske koristi i njegovo mjesto u krivičnom pravu*, Zbornik Pravnog fakulteta u Splitu, Split, 1979. godine, str. 169-182; D. Kos, *Postupak dokazivanja kriminalnog porijekla imovinske koristi u u praksi krivičnih sudova*, Policija i sigurnost, Zagreb, broj 3-4/1999. godine, str. 304-313; E. Ivičević Karas, *Utvrđivanje imovinske koristi stečene kaznenim djelom u hrvatskom pravu i sudskoj praksi*, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, broj 1/2004. godine, str. 217-238; J. Čule, *Traganje i osiguranje prisilnog oduzimanja sredstava, prihoda ili imovine ostvarene kaznenim djelom*, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, broj 2/2005. godine, str. 703-737.

³⁴⁵ M. Mrčela, *Pravni i praktični aspekti oduzimanja imovinske koristi u kaznenom postupku*, Policija i sigurnost, Zagreb, broj 3-4/1999. godine, str. 287-303; Z. Kaleb, *Novo uređenje instituta oduzimanja imovinske koristi prema noveli KZ s posebnim osvrtom na sadašnju sudsku praksu*, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, broj 2/2003. godine, str. 449-477; E. Ivičić, *Oduzimanje imovinske koristi stečene kaznenim djelom u slučajevima organiziranog kriminala*, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 8/2004. godine, str. 102-110; Z. Kaleb, *Oduzimanje imovinske koristi od počinitelja kaznenog djela s osvrtom na sudsku praksu*, Policija i sigurnost, Zagreb, broj 3-4/2004. godine, str. 216-237.

³⁴⁶ M. Petranović, *Oduzimanje imovinske koristi ostvarene kaznenim djelom*, Zbornik radova, *Aktuelna pitanja kaznenog zakonodavstva*, Zagreb, 2000. godine, str. 19-32; Z. Tomić, *Pravna priroda instituta oduzimanja imovinske koristi i njegovo mjesto u krivičnom pravu*, *Godišnjak Pravnog fakulteta u Sarajevu*, Sarajevo, 1982. godine, str. 137-149; D. Derenčinović, *Pravna priroda instituta oduzimanja imovinske koristi i njegovo značenje u prevenciji organiziranog*

U slučaju da je određeni učinilac nekog poreskog krivičnog dela oglašen krivim za ovo delo i izrečena mu kazna ili druga krivična sankcija, a pravo na naplatu poreza je zastarelo (usled proteka zakonom predviđenog vremena), sud može takvom učiniocu izreći samo oduzimanje imovinske koristi pribavljene krivičnim delom iz čl. 91-93. KZ, pa će ga obavezati da plati određeni novčani iznos koji odgovara visini utajenog poreza, doprinosa ili druge propisane obaveze³⁴⁷.

Skoro je opšte usvojeno shvatanje u krivičnopravnoj literaturi da zahtev skupštine društveno političke zajednice u krivičnom postupku kojim se traži da sud učinioca ovog krivičnog dela obaveže odlukom i na plaćanje utajenog iznosa poreza i drugog doprinosa ne predstavlja imovinskopravni zahtev, pa se takav i ne može usvojiti. Uostalom to proizilazi i iz odgovarajućih odredbi Zakonika o krivičnom postupku³⁴⁸ iz 2011. godine. Ovakvo je shvatanje inače još ranije usvojeno i na savetovanju sudija krivičnih veća Vrhovnog suda Jugoslavije i predstavnika krivičnih odeljenja republičkih vrhovnih sudova održanom u Beogradu od 7-9. decembra 1965. godine.

7. ZAKLJUČAK

Početak devedesetih godina u našoj zemlji je izvedena prva temeljita reforma celokupnog fiskalnog sistema (sistema javnih prihoda i javnih rashoda), a potom početkom 2001. godine je izvedena i druga takva reforma. To je bio imperativ vremena i prilika u kojima živimo, ali i potreba društva-države da efikasnijim mehanizmima i sredstvima obezbedi funkcionisanje svih društvenih službi u cilju zadovoljavanja opštih i zajedničkih potreba.

S druge strane, takav fiskalni sistem je zahtevao i adekvatnu pravnu zaštitu. Stoga je u pravnim propisima predviđen niz nedozvoljenih, protivpravnih,

kriminala, Policija i sigurnost, Zagreb, broj 3-4/1999. godine, str. 161-170.

³⁴⁷ D. Kos, Problematika oduzimanja imovinske koristi vezana uz aspekt organiziranog kriminala, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, zagreb, broj 2/1998. godine, str. 753-759; M. Hanžeković, Pravo optuženika u postupku oduzimanja imovinske koristi – posebnosti problema u praksi hrvatskog odvjetništva, Policija i sigurnost, Zagreb, broj 3-4/1999. godine, str. 322-328.

³⁴⁸ Službeni glasnik Republike Srbije broj 72/2011. Više: S. Beljanski, G. Ilić, M. Majić, Zakonik o krivičnom postupku, Beograd, 2011. godine.

zabranjenih ponašanja za koja su predviđene i odgovarajuće vrste i mere sankcija. Ta nedozvoljena ponašanja se mogu klasifikovati na: krivična dela, privredne presteupe i prekršaje, a sva su obuhvaćena zbirnim nazivom poreski delikti ili poreska delinkvencija.

Među poreskim deliktima se posebno izdvajaju poreska krivična dela, a među njima je najznačajnije delo poreska utaja ili izbegavanje plaćanja poreza. U dosadašnjoj sudskoj primeni ovih zakonskih rešenja uočeni su određeni nedostaci, nedoslednosti i problemi, među kojima se naročito ističu sledeći³⁴⁹:

"Pregledom četrdeset krivičnih predmeta poreske utaje beogradskih opštinskih sudova, mogu se dati sledeća kritička zapažanja:

1) u optužnim aktima javnih tužilaca ne navodi se blanketna norma čijim povređivanjem okrivljeni vrši krivično delo poreske utaje,

2) većina optužnih akata ne sadrži vrstu poreza, akcize ili doprinosa koju okrivljeni izbegava da plati, već se samo apstaktno navodi porez ili doprinos,

3) u dispozitivima optužnih akata mešaju se radnje činjenja i nečinjenja izvršenja krivičnog dela, pa se tako navodi da je okrivljeni dao lažne podatke o svojim zakonito stečenim prihodima kao radnja činjenja krivičnog dela, a opisuje se radnja nečinjenja da nije prijavio zakonito stečen prihod,

4) da se u nekoliko slučajeva krivično delo kvalifikovalo u pokušaju što je nemoguće,

5) da se često krivično delo pravno kvalifikuje u sticaju sa krivičnim delom falsifikovanja isprave iako između njih postoji prividni realni sticaj,

6) da istražne sudije u prethodnom postupku ne donose naredbe o određivanju veštačenja od strane veštaka finansijske struke, a u situaciji da donesu takvu naredbu, većinom se zadatak veštaka odnosi na pravna pitanja, tako da u jednom predmetu stoji da je zadatak veštaka "da utvrdi da li je okrivljeni u navedenom periodu izbegao plaćanje poreza i u kom iznosu", što ima za posledicu davanje nezakonite slobode veštaku finansijske struke u davanju nalaza i mišljenja, te se time praktično zahteva da veštak odgovori na pitanje da li postoji krivično delo ili ne, iako je pravilno da se veštaku naloži koje

³⁴⁹ M. Kljajević, Poreska utaja, op. cit. str. 12-13.

bitne činjenice većak treba da utvrdi, a to su vrednost robe ili usluga koje nisu evidentirane u poslovnim knjigama i koje služe kao osnovica za utvrđivanje poreske obaveze i da obračuna iznos poreza ili doprinosa po zakonskoj poreskoj stopi bez određivanja subjektivnog elementa bića krivičnog dela, a što spada u pravno pitanje i što se utvrđuje drugim dokaznim sredstvima (saslušanjem svedoka i čitanjem pismenih dokaza npr. faktura, poreskih knjiga i dokumentacije, poslovnih knjiga prihoda i rashoda preduzeća i dr.),

7) da se od strane javnog tužioca vrši prekvalifikacija krivičnog dela poreske utaje u krivično delo zloupotrebe ovlašćenja u privredi sa istim činjeničnim opisom,

8) da li mali broj presuđenih predmeta,

9) da u pojedinim presuđenim predmetima pored kazne zatvora ili uslovne osude nije izrečena i novčana kazna iako je kumulativno propisana zakonom,

10) da se nezakonito izricala mera bezbednosti oduzimanja predmeta iako se radilo o legalnom prometu robe i zakonito stečenim prihodima okrivljenog u okviru dozvoljene delatnosti i

11) da se u izrekama presuda mešaju vrste poreza sa akcizama i da ne sadrže blanketnu normu iz materijalnog finansijskog prava."

Na savetovanju sudija krivičnih odeljenja opštinskih sudova sa područja Okružnog suda u Beograd sa sudijama Drugostepenog krivičnog odeljenja Okružnog suda u Beogradu koje je održano 1. oktobra 1999. godine u Obrenovcu konstatovano je niz problema sa kojima se susreću predstavnici pravosudnih organa u svakodnevnom radu na rasvetljenju i razrešavanju krivičnog dela poreske utaje i njihovih učinilaca (od načina saznanja, otkrivanja, dokazivanja izvršenog dela i odgovornosti učinioca). Među tim problemima se naročito ističu sledeći³⁵⁰:

"Uočeno je da u predkrivičnom postupku organi unutrašnjih poslova ne fiksiraju na valjan način dokumente i predmete koji se kasnije mogu koristiti kao dokazi u krivičnom postupku. Najčešće se izuzimaju dokumenti koji se u

³⁵⁰ S. Važić, Savetovanje o poreskoj utaji, Bilten Okružnog suda u Beogradu, Beograd, broj 50/1999. godine, str. 14-16.

fotokopiji dostavljaju sudu, bez originalne dokumentacije, što kasnije predstavlja problem u slučaju osporavanja autentičnosti dokumentacije. Takođe, sve je češći slučaj da se iz listinga iz kompjutera, koji inače nemaju dokaznu snagu, dostavljaju sudu bez dostavljanja ostalih nužnih i za sud radi provere potrebnih dokaza - diskete i druge originalne dokumentacije, a obzirom da se danas veoma često knjigovodstvena dokumentacija vodi elektronskim putem na računarima.

U istražnom postupku nije redak slučaj da sud ne može da pribavi od nadležnog organa zatraženu dokumentaciju - zapisnike finansijske policije, podatke o preduzećima, čija su sedišta van Republike Srbije. Privođenje osumnjičenih istražnom sudiji vrši se bez dokumentacije koja bi ukazivala na postojanje osnovane sumnje da je izvršeno određeno krivično delo. Izostaje saradnja i ne udovoljava se zahtevima suda od strane nadležnih državnih organa npr. carine, finansijske policije itd.

Poseban problem predstavljaju knjigovodstveno-finansijska veštačenja za koja je ocenjeno da ne zadovoljavaju po svom stručnom nivou zahtevima koji se pred njih postavljaju. Takva veštačenja teško mogu da prate i postojeće stanje u sferi privrednog poslovanja, a pogotovo ne perspektivne buduće oblike poslovanja i transfera kapitala u skladu sa savremenim svetskim trendovima, kao i aktuelni razvoj elektronske obrade knjigovodstvenih i finansijskih podataka, što za posledicu ima izostanak stručno analitičkog dela i davanje kvalitetnog nalaza i mišljenja koji bi pomogao sudu u potpunom i pravilnom utvrđivanju činjeničnog stanja.

U optužnim aktima javnih tužilaštva primećeno je da se, gotovo po pravilu, ne navodi blanketna norma, iako je reč o krivičnom delu sa blanketnom dispozicijom. Ne navodi se čak ni vrsta poreza, odnosno doprinosa ili akcize koja se izbegava, činjenični opisi su glomazni, neprecizni, a mešaju se radnje činjenja i nečinjenja kao oblici izvršenja krivičnog dela.

Zbog postojanja sličnosti između krivičnog dela poreske utaje iz člana 154. KZ RS (poreska utaja prema rešenju iz 1977. godine) i krivičnog dela zloupotrebe ovlašćenja u privredi iz člana 139. KZ RS, te krivičnog dela zloupotrebe službenog položaja iz člana 242. KZ RS dolazi usled nepreciznih

dispozitiva, odnosno činjeničnih opisa do situacije kada se od strane opštinskog suda izaziva sukob nadležnosti, obzirom da ti sudovi smatraju da je reč o krivičnom delu iz člana 242 KZ RS, a koje je iz nadležnosti Okružnog suda. Stavljena je i zamerka da su odluke viših sudova kojima se rešavalo o sukobu nadležnosti bile neprecizne bez bližeg i jasnijeg obrazloženja zašto se radi o jednom, a ne o drugom krivičnom delu, što je sudije opštinskih sudova ostavljalo u nedoumici i bez jasnog stava o uočenom problemu.

Postavljeno je pitanje vremena izvršenja krivičnog dela poreske utaje koje je inače bitno zbog utvrđivanja odgovornosti učinioca krivičnog dela, uračunljivosti, zastarelosti krivičnog gonjenja, odluke o tome koji se zakon ima primeniti itd. Konstatovano je da je ovo krivično delo svršeno kada je poreski obveznik dao neistinite podatke ili nije prijavio zakonito stečen prihod u zakonskom roku, nezavisno od toga da li je poreski organ preduzeo neku radnju, odnosno doneo konačno rešenje o utvrđivanju poreza ili doprinosa.

U slučaju postojanja krivičnog dela poreske utaje u produženom trajanju³⁵¹ postoje dve situacije: a) kada je reč o prvoj radnji koja je data trajnim glagolom: "ko daje lažne podatke", reč je o ponovljenom vršenju radnje izvršenja, usled čega nije moguća konstrukcija produženog krivičnog dela i uvek postoji jedno krivično delo bez obzira na broj preduzetih radnji izvršenja i b) kod drugog oblika ovog krivičnog dela radnja izvršenja je predviđena trenutnim glagolom: "ne prijavi zakonito stečen prihod", pa svako propuštanje, odnosno nečinjenje predstavlja posebno krivično delo. U ovom slučaju moguća je konstrukcija produženog krivičnog dela³⁵² i nije potrebno postojanje nevelikog vremenskog razmaka kao jednog od potrebnih elemenata za konstrukciju produženog krivičnog dela. Naime, kako se radi o godišnjem prijavljivanju stečenih prihoda, specifičnost ovog krivičnog dela i jeste u tome što se može konstruisati produženo krivično delo i sa relativno većim vremenskim razmacima³⁵³.

Radnja izvršenja kod ovog krivičnog dela predviđena je činjenjem, odnosno nečinjenjem i krivično delo je svršeno davanjem lažnih podataka, odnosno propuštanjem prijavljivanja zakonito stečenih prihoda, pa za postojanje

³⁵¹ P. Novoselec, *Opći dio kaznenog prava*, op. cit. str. 320-325.

³⁵² M. Babić, I. Marković, *Krivično pravo*, Opšti dio, Banja Luka, 2008. godine, str. 249-253.

³⁵³ V. Grozdanić, M. Škorić, I. Martinović, *Rijeka*, 2013. godine, str. 201-203.

krivičnog dela nije potrebno da je plaćanje izbegnuto, odnosno da je nastupila posledica. Nastupanje, odnosno nenastupanje posledice treba ceniti kroz odmeravanje kazne. Takođe, veći imovinski cenzus predviđen u članu 154 stav 2. KZ RS predstavlja element bića krivičnog dela i teži oblik izvršenja krivičnog dela.

Istaknuta je potreba za većom edukacijom sudija i tužilaca radi kvalitetnijeg i efikasnijeg rešavanja ovog i ovakvih krivičnih dela, pa je kao moguće rešenje u tom smislu predložena i specijalizacija pravosudnog kadra.

Naglašeno je da krivični progon kao i rad pravosuđa uopšte, ne može da spreči porast izvršenja ovih krivičnih dela, niti društvo treba da se osloni na organe krivičnog gonjenja i pravosuđa kao na jedini instrument za suzbijanje ovih krivičnih dela, već to trebaju prethodno da budu drugi organi i institucije (finansijska policija, organi uprave), što u svetlu poboljšanih ekonomsko-socijalnih uslova zasigurno treba da dovede do smanjenja broja izvršenja ovakvih krivičnih dela".

Sigurno je da načini i putevi prevazilaženja i otklanjanja napred navedenih problema koji su uočeni od strane predstavnika pravosudnih organa treba da budu jedan od putokaza, s jedne strane, u pravcu pravilnog, potpunog i sinhronizovanog delovanja svih društvenih subjekata u otklanjanju uslova i situacija koje pogoduju takvom nedozvoljenom i kažnjivom ponašanju pojedinaca i pravnih lica, zatim u pravcu zakonskog uređivanja materije inkriminacije poreske utaje u cilju pronalaženja optimalnih rešenja i mogućnosti njihove primene i, konačno, treće od posebnog je značaja za neposredan rad i saradnju najviših pravosudnih organa u Republici Srbiji u cilju ujednačavanja sudske prakse i otklanjanja svih spornih i nedoslednih situacija u primeni zakonskih rešenja ili njihovom svođenju na što manju meru.

No, jedno je sigurno da strogost propisanih i odlukom suda izrečenih kazni i drugih krivičnih sankcija ne mogu da postignu značajniji rezultat u pravcu sprečavanja i suzbijanja svih oblika i vidova protivpravnog ponašanja poreskih obveznika ili drugih lica u oblasti fiskalnog sistema u vezi sa izbegavanjem u celini ili delimično plaćanja propisanih poreza, doprinosa i drugih dažbina koje predstavljaju javni prihod. Tom osnovnom cilju pored represije treba svakako da doprinese i povećanje opšte poreske discipline, s jedne strane, kod poreskih

obveznika i, s druge strane, organi društvene zajednice, a posebno organi poreske uprave, poreske (ranije finansijske) policije, organi unutrašnjih poslova, organi revizije (interne i eksterne) i dr. treba da širokom lepezom opštih i posebnih preventivnih mera dejstvuju u pravcu predupređivanja ovakvih ponašanja³⁵⁴.

Naravno, i poboljšanje opštih ekonomsko-socijalnih uslova u celom društvu u velikoj meri će stvoriti pogodnu klimu za smanjenje svih poreskih krivičnih dela, a posebno poreske utaje i broja njihovih izvršilaca, odnosno visine utajenih obaveza prema društvenoj zajednici iako će još uvek ostati jedan mali broj nesavesnih pojedinaca koji će i na ovaj način pokušati da steknu protivpravnu imovinsku korist za sebe ili drugog, a na štetu opštih i zajedničkih interesa celokupne društvene zajednice.

³⁵⁴ A. Ivanović, A. Ivanović, Oblici međunarodne poreske kontrole kao metod sprečavanja i suzbijanja poreskih krivičnih dela, Zbornik radova, Pravni aspekti odnosa država zapadnog Balkana, Sarajevo, 2014. godine, str. 17-28.

Glava četrta

METODIKA OTKRIVANJA I DOKAZIVANJA PORESKIH KRIVIČNIH DELA

1. UVOD

U prethodnim izlaganjima smo imali priliku da se detaljno upoznamo sa pojmom, karakteristikama i obeležjima poreskih krivičnih dela, a posebno najznačajnijeg dela ove vrste – poreske utaje (ili izbegavanja plaćanja poreza ili utaje poreza ili doprinosa) prema pozitivnim zakonskim rešenjima u Republici Srbiji. Pri tome je ukazano i na niz problema i nedoumica sa kojima se pravosudni organi sreću u radu prilikom otkrivanja, razjašnjenja, dokazivanja³⁵⁵ i konačno presuđenja ovih krivičnih dela i utvrđivanja krivične odgovornosti njihovih učinioca.

Put dolaska učinilaca poreskih krivičnih dela i njihovih saučesnika pred lice pravde gde ih čeka zaslužena kazna je često dug, a nekada čak i neizvestan. No, to ipak ne znači da svi nadležni organi, a posebno oni kojima je poveren odgovoran zadatak sprečavanja, otkrivanja, dokazivanja i suzbijanja vršenja krivičnih dela svih vrsta i oblika ne treba da kontinuiranom aktivnošću rade na ostvarivanju postavljenog cilja i zadatka. Stoga se kao posebno značajan segment ovih napora različitih društvenih organa pojavljuje aktivnost na saznavanju, otkrivanju, razjašnjenju i dokazivanju krivičnih dela iz sfere fiskalnog (poreskog) sistema³⁵⁶.

2. OBLICI ISPOLJAVANJA PORESKIH KRIVIČNIH DELA U KRIMINALISTIČKOJ PRAKSI

U razmatranju kriminalističkog aspekta poreskih krivičnih dela posebnu pažnju ćemo posvetiti razjašnjenju krivičnog dela poreske utaje (izbegavanja plaćanja poreza) kao osnovnog i najznačajnijeg krivičnog dela ove vrste, shodno odredbama Krivičnog zakonika i Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji Republike Srbije. Naravno da sve što je rečeno o

³⁵⁵ D. Klier, Aktuelna problematika otkrivanja, prijavljivanja i procesuiranja utaje poreza, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, zagreb, broj 2/2007. godine, str. 785-800.

³⁵⁶ J. Šimović, T. Rogić Jugarić, S. Cindori, Utaja poreza u Republici Hrvatskoj i mjere za njezino sprječavanje, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, broj 2/2007. godine, str. 591-617

otkrivanju i dokazivanju ovog dela može da se primeni i u procesu rasvetljenja i razrešenja ostalih poreskih krivičnih dela kao posebnih, specijalnih oblika ili formi ispoljavanja poreske utaje u najširem smislu reči³⁵⁷.

Iz zakonskog opisa proizilazi da krivično delo poreske utaje ima više oblika ispoljavanja: osnovni i teži oblik, kao i više vidova svoga konkretnog manifestovanja u pogledu radnje izvršenja: 1) davanje lažnih podataka o prihodima, 2) neprijavlivanje prihoda i 3) prikrivanje podataka koji se odnose na utvrđivanje poreskih obaveza. Upravo zavisno od oblika i vida ispoljavanja krivičnog dela, zavisi i sam način saznanja nadležnih državnih organa za izvršeno krivično delo i njegovog učinioca, ali istovremeno i način njegovog otkrivanja³⁵⁸.

Različiti su načini saznanja za izvršenje poreskog krivičnog dela³⁵⁹ zavisno od oblika njegovog ispoljavanja u svakodnevnom životnim situacijama, od vrste privredne ili druge delatnosti u kojoj se preduzima ova delatnost, odnosno zavisno od svojstva učinioca i vrste poreza i druge javne obaveze (dažbine) čije se plaćanje na ovaj način izbegava u potpunosti ili delimično. U tom smislu nam dragocena iskustva pružaju brojni primeri iz bogate kriminalističke prakse organa unutrašnjih poslova³⁶⁰:

"Pojavni oblici koji se već duže vreme javljaju u kriminalističkoj praksi organa unutrašnjih poslova su vezani za delatnost privatnih radnji i preduzeća, agencija i drugih vidova privatne inicijative, često uz spregu i saradnju sa društvenim (državnim) sektorom privrednog poslovanja. Jedan od vidova utaje poreza je neprijavlivanje, odnosno neregistrovanje radnje, preduzeća ili delatnosti koja se obavlja. Time se direktno izbegava plaćanje poreskih obaveza vezanih za obavljanje delatnosti i posedovanje preduzeća ili radnje.

³⁵⁷ O oblicima ispoljavanja poreske utaje u neposrednoj praksi i načinima njihovog otkrivanja i dokazivanja više: I. Kobovac, *Kriminalistika*, Koprivnica, 1960. godine; J. Mataković, *Osnovi kriminalistike*, Zagreb, 1984. godine; B. Pavišić, *Kriminalistika*, Rijeka, 1995. godine; Ž. Aleksić, M. Škulić, *Kriminalistika*, Beograd, 2002. godine; B. Pavišić, D. Modli, P. Veić, *Kriminalistika*, Zagreb, 2006. godine.

³⁵⁸ H. Halilović, N. Korajlić, *Kriminalistika i prevencija kriminaliteta*, Kriminalističke teme, Sarajevo, broj 3-4/2004. godine, str. 227-238.

³⁵⁹ V. Milanovski, *Otkrivanje, prijavivanje i dokazivanje na krivičnoto delo "danočno utajivanje"* – čl. 235 od KZ, *Bezbednost*, Skoplje, broj 6/1971. godine, str. 13-19.

³⁶⁰ M. Bošković, B. Banović, *Kriminalistička metodika*, Beograd, 1995. godine, str. 285-288.

Često se vrši razbijanje ukupnog prihoda na više privrednih subjekata, čime se izbegavaju progresivne stope poreza, predviđene za ostvareni veći prihod.

Najčešći način izbegavanja plaćanja poreza je umanjenje poreske osnovice na taj način što se uvećavaju troškovi poslovanja ili smanjuju ostvareni prihodi. Povećanje troškova poslovanja se vrši na taj način što se računi, fakture i druga temeljna dokumentacija, koja služi kao dokaz o troškovima, falsifikuju na veći iznos, bilo samostalno, bilo u sprezi sa privrednim subjektima koji te račune izdaju. Osim toga, prihod koji se ostvaruje ne evidentira se, dokumentacija se sakriva ili uništava, posluje se sa gotovim novcem, a ne preko računa, dnevni pazari se ne uplaćuju na račun i sl., te na taj način izostaje tačna evidencija o ostvarenom prihodu.

Pošto poreski obveznik ima obavezu da prijavi sve prihode i rashode i to dokumentuje odgovarajućom dokumentacijom, ovde se pored krivičnog dela poreske utaje, javlja i krivično delo falsifikovanja isprave, koje, u stvari, služi za prikrivanje poreske utaje. Postoje mnogobrojni modaliteti ovakvog pojavnog oblika, gde se u stvari ne evidentira poslovanje ili se fiktivno uvećavaju troškovi poslovanja i smanjuje poreska osnovica. Takođe, svaka kupovina i prodaja robe između privrednih subjekata mora biti evidentirana i plaćanje mora biti izvršeno u skladu sa propisima koji omogućavaju praćenje poslovanja ovih subjekata od organa kontrole i uprava društvenih prihoda (tzv. poreski organi). Svako nepridržavanje ovakvog način poslovanja dovodi do toga da se izbegava plaćanje preko računa, vrši isplata u gotovom novcu, roba nabavlja i prodaje nelegalno i državi uskraćuje prihod od poreza.

Jedan od najčešćih načina izbegavanja plaćanja obaveza prema državi je neprijavljivanje radnika i samim tim neplaćanje propisanih doprinosa ili fiktivno smanjenje zarada radnika u istom cilju.

Osim ovih oblika utaje poreza, koji su postojali i ranije, a sada su dobili na intenzitetu, sa liberalizacijom i zamahom privatne privredne delatnosti, javljaju se i novi. Naročito su zanimljivi oblici utaje poreza na promet, a istovremeno i društveno veoma opasni, s obzirom na činjenicu da je porez na promet osnovni vid poreza i najveća stavka u prihodima državnog budžeta. Jedan od oblika utaje poreza na promet postoji kada obveznik poreza fiktivno, kroz dokumentaciju, prikaže da je porez na promet proizvoda platio dobavljač. Pri

tome, to može učiniti samostalno ili u sprezi sa dobavljačem. U prvom slučaju, malverzacija se lako otkriva uvidom u dokumentaciju dobavljača, koja se ne slaže sa onom kod kupca robe, a u drugom slučaju, moraju se vršiti dalje provjere kroz drugu dokumentaciju dobavljača.

Često se sastavljaju lažni ugovori kojim se obaveza plaćanja poreza na promet prenosi na dobavljača robe. Poreski obveznik u slučaju kontrole, prezentira taj fiktivni ugovor kao dokaz da je dobavljač dužan da plati porez, a dobavljač prezentira dokumentaciju da je roba prodana na veliko, dakle da on nije obveznik plaćanja poreza na promet. U nekim slučajevima, naročito kod prometa alkoholnih pića, preduzeća koja trguju na veliko i malo, dakle, imaju svoje maloprodajne objekte, robu prodaju preko tih objekata, a u dokumentaciji prikazuju da su je prodali na veliko, pa nisu dužni da plate porez na promet. Pri tome, ovu robu fakturišu nepostojećim preduzećima, a u poslednje vreme vrše fakturisanje fiktivnim preduzećima čije je sedište na teritorijama bivših jugoslovenskih republika, znajući da nema mogućnosti da se proverí da li ta preduzeća zaista i postoje. U slučajevima velikih utaja poreza, zabeleženo je i registrovanje fiktivnih preduzeća koja su služila isključivo da se preko njih, na ovakav i sličan način, uskate obaveze državi.

Slično je i kada se, kroz dokumentaciju, prikaže da je roba kupljena od dobavljača sa gore spomenutih teritorija i da je porez na promet platio dobavljač, jer nema mogućnosti provjere te činjenice, pa se otkrivanje mora usmeriti ka onima koji su tu robu prodali krajnjim potrošačima, ako je to uopšte moguće. Dosta često se vlasnici privatnih preduzeća odlučuju na poslovanje mimo žiro računa, tako što dobavljačima plaćaju u gotovini, a prodatu robu realizuju gotovinski, ali bez evidentiranja tog poslovanja. Osim što tako izbegavaju porez na dohodak, izbegavaju i plaćanje poreza na promet te vrste robe. Ponekad robu svojim dobavljačima ne plaćaju gotovinom, nego izdaju akceptne naloge koji se kasnije ne mogu naplatiti, jer nema sredstava na žiro računu, pa preduzeće odlazi u stečaj, ali dobavljač ostaje nenaplaćen, a država uskraćena za porez na promet. Ovo je naročito izraženo ako se kao dobavljač javlja društveno preduzeće, pa često i u sprezi sa odgovornim licima društvenog preduzeća."

3. NAČINI SAZNANJA ZA KRIVIČNO DELO

Od ogromnog značaja za rasvetljenje, razrešenje i dokazivanje poreskih krivičnih dela i krivične odgovornosti njihovih učinilaca jeste pravovremeno dolaženje do saznanja o izvršenju pojedinih krivičnih dela³⁶¹, posebno onih kojima je moguće prouzrokovati ili su već prouzrokovane teže i opasnije štetne posledice. To znači da je od posebnog značaja za blagovremeno otkrivanje poreskih krivičnih dela kojima se nanose štete društvenoj zajednici u smislu umanjenja poreskih i drugih propisanih obaveza iz kojih se finansiraju opšte društvene i zajedničke potrebe cele društvene zajednice rano saznanje za izvršenje nekog od ovih dela. Tim pre što od ovog saznanja³⁶² u velikoj meri zavisi i pravilno, potpuno i efikasno razjašnjenje i dokazivanje samog krivičnog dela, svih okolnosti pod kojima je ono izvršeno, kao i osnovi krivične odgovornosti njegovog učinioca. Na taj način i sama borba protiv poreskih delikata postaje uspešnija i efikasnija.

Načini saznanja o indicijama ili osnovima sumnje³⁶³ da je izvršeno neko krivično delo iz sfere poreskog, fiskalnog sistema mogu biti različiti. Oni, u prvom redu, zavise i od konkretnog oblika i vida ispoljavanja poreskog krivičnog dela, načina preduzimanja radnje izvršenja, oblika delatnosti i privrednog života u kojoj se ova radnja preduzima, a koja predstavlja osnov za utvrđivanje određenih javnih fiskalnih obaveza i fiskalnih davanja, svojstva učinioca, vrste poreza ili doprinosa čije se plaćanje izbegava i sl. Domaća kriminalistička praksa nam i ovde pruža obilje dragocenih podataka. U tom smislu ćemo koristiti bogata iskustva jednog od naših najboljih poznavalaca kriminalističke metodike, profesora dr Miće Boškovića³⁶⁴:

³⁶¹ S. Hodžić, Utvrđivanje i dokazivanje krivičnih djela na štetu društvene imovine, Pravna misao, Sarajevo, broj 9-10/1981. godine, str. 77-87.

³⁶² V. Milanovski, Otkrivanje, prijavuvanje i dokazivanje na krivičnoto delo "danočno utajuvanje" – čl. 235 od KZ, Bezbednost, Skoplje, broj 6/1971. godine, str. 13-19.

³⁶³ M. Jelenski, Prevencija privrednog kriminaliteta, Priručnik, Zagreb, broj 1/1991. godine, str. 50-62.

³⁶⁴ M. Bošković, Kriminalistika metodika, Beograd, 1998. godine, str. 387-389.

"Postoje razni načini izvršenja ovog krivičnog dela³⁶⁵ (misli se na poresku utaju – prim. autora), a posebno su karakteristični za poslovanje privatnih preduzeća, radnji, agencija i poljoprivrednih organizacija. Ima slučajeva da se osnuje radnja, agencija ili neki drugi organizacioni oblik poslovanja, a da se ta delatnost uopšte ne prijavi nadležnom organu. Klasični primeri neplaćanja poreza ispoljavaju se u vidu prikazivanja manjeg ukupnog prihoda, uvećanjem troškova proizvodnje i režije, izbegavanjem isplata i naplata preko žiro-računa, umanjenjem stvarne vrednosti nepokretnosti i drugih stvari prilikom kupoprodaje, falsifikovanjem dokumenata o nabavci materijala i o izvršenim uslugama, a postoje i slučajevi razbijanja ukupnog prihoda na prividno više otvorenih posebnih radnji, neprijavljivanja radne snage, kao i drugi oblici kriminalne delatnosti koji omogućavaju utaju poreza.

Oblast ekonomskih odnosa sa inostranstvom i unutrašnji robni promet posebno su karakteristični za krivično delo poreske utaje, što je posebno bilo izraženo u vreme delovanja ekonomskih sankcija prema našoj zemlji. Postoji i način izbegavanja poreza na promet na repromaterijal, gde ovaj porez plaća krajnji korisnik, s obzirom na to da se pojedini proizvodi mogu tretirati kao materijal za reprodukciju, a mogu se smatrati i kao finalni proizvodi na koje se plaća porez (crep, bakarni i pocinkovani lim, cigla i sl.).

U oblasti trgovine postoje takvi načini izvršenja ovog krivičnog dela gde se roba od dobavljača isporučuje bez ispostavljanja fakture, a kupac je preuzima bez evidentiranja u knjigovodstvu, pa je prodaje na "crnom tržištu", izbegavajući porez na promet, a kod određene robe i akcize, što ukazuje da se poslovanje ovih preduzeća, koja su najčešće privatna (odnosno, sprega privatnih i društvenih preduzeća) odvija u okviru "sive ekonomije" i van društvenog proizvoda.

U oblasti uvoza robe u slučajevima njenog istupa iz naše zemlje postoje određeni načini izvršenja ovog krivičnog dela³⁶⁶, bez obzira na to što je roba pod carinskim nadzorom, jer se ona, bez plaćanja poreskih i carinskih dažbina,

³⁶⁵ D. Klier, Aktuelna problematika otkrivanja, prijavljivanja i procesuiranja utaje poreza, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, broj 2/2007. godine, str. 785-800.

³⁶⁶ M. Kokolj, Karakteristike djela na štetu društvene imovine, Pravna misao, Sarajevo, broj 9-10/1981. godine, str. 16-29.

prodaje u našoj zemlji, prikrivajući falsifikovanom dokumentacijom njen fiktivni izvoz.

Kod privatnih preduzeća postoji pojava poreske utaje izbegavanjem plaćanja poreza na isplaćene plate, odnosno lična primanja zaposlenih. Evidenciju o isplaćenim ličnim primanjima čuvaju vlasnici preduzeća samo za svoje potrebe, tako da je do nje dosta teško doći i utvrditi stvarno stanje. Međutim, treba uzeti u obzir i načine izbegavanja plaćanja doprinosa na lična primanja zaposlenih na osnovu fiktivnih putnih naloga i obračunatih dnevnica i drugih troškova za navodno obavljeno službeno putovanje. Većinu navedenih i drugih oblika izvršenja krivičnog dela poreske utaje prati i odgovarajuća dokumentacija koja je naravno falsifikovana, što ima izuzetan kriminalistički značaj u postupku razjašnjavanja i dokazivanja ovog krivičnog dela.

Polazeći od načina rada i poslovanja preduzeća i drugih pravnih lica u kojima se vrši utaja poreza, kao i od raznolikih načina delovanja i spretnosti učinilaca, a uzimajući u obzir slučajeve korumpiranja pojedinih lica koja obavljaju poslove inspeksijskog nadzora i kontrole, može se zaključiti na osnovu analize iznetih faktora da je otkrivanje ovih krivičnih dela težak i složen zadatak. Pošto je u većini slučajeva kod utaje poreza prisutno i falsifikovanje određene prateće dokumentacije, to se uvidom i njenim pregledom, kao i upoređenjem sa drugim primercima koji se nalaze kod nadležnih organa, mogu konstatovati pojedine nezakonitosti i nepravilnosti, koje kao indicije ukazuju na osnove sumnje da se radi o krivičnom delu utaje poreza³⁶⁷.

Pojedine indicije³⁶⁸ ispoljene u ponašanju i načinu života pojedinih lica (bogaćenje, kupovina skupocenih kola, kuća i drugih vrednih stvari, provod i sl.) mogu da usmere operativnu delatnost organa unutrašnjih poslova, s ciljem otkrivanja i dokazivanja krivičnog dela poreske utaje. Operativna delatnost organa unutrašnjih poslova i saradnja sa pojedinim licima koja rade na odgovarajućim radnim mestima, te korišćenje prijateljskih i saradničkih veza, jedan je od načina dobijanja početnih saznanja koja ukazuju na osnove sumnje da je izvršeno ovo krivično delo. Javno pogovaranje, sredstva javnog

³⁶⁷ T. Najamšić, Kaznena djela porezne naravi Pravni vjesnik, Zagreb, broj 9/1999. godine, str. 33-41.

³⁶⁸ D. Klier, Aktuelna problematika otkrivanja, prijavljivanja i procesuiranja utaje poreza, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, broj 2/2007. godine, str. 785-800.

informisanja, kao i anonimne i pseudonimne prijave u praksi postoje kao načini saznanja da je izvršeno krivično delo poreske utaje.

U današnje vreme svakodnevna pojava je prodaja razne robe na pijacama, uličnim tezgam i trotoarima po jeftinijoj ceni od iste vrste robe koja se prodaje u prodavnicama. Tu činjenicu treba uzeti kao indiciju koja ukazuje na sumnju da je takva roba nabavljena i stavljena u promet bez plaćanja poreskih obaveza državi. Svakako da bi na osnovu ovakvih indicija organi unutrašnjih poslova, finansijska policija i nadležni inspekcijski organi, primenom adekvatnih metoda iz svoje nadležnosti, morali da pokušaju da utvrde kada je i pod kojim uslovima takva roba nabavljena i u kom iznosu je izbegnut porez na promet, odnosno i akcize za pojedinu vrstu robe.

Do saznanja da je izvršeno ovo krivično delo³⁶⁹ mogu doći i drugi nadležni organi, kao što su zavod za obračun i plaćanje, finansijska policija, inspekcijski organi, Savezna uprava carina i Republička uprava javnih prihoda. S tim ciljem treba praktikovati i određene oblike saradnje sa ovim organima, a u pojedinim slučajevima organizovati zajedničke akcije radi efikasnijeg suzbijanja pojave utaje poreza".

4. RAZJAŠNJENJE I DOKAZIVANJE KRIVIČNOG DELA

Za pravilno i zakonito razjašnjenje izvršenog poreskog krivičnog dela³⁷⁰ u neposrednoj praksi ispoljavanja u svakodnevnim životnim situacijama i njegovu pravnu kvalifikaciju u smislu odredaba poreskih zakona i većeg broja podzakonskih propisa potrebno je izvršiti analizu celokupnog materijala i zavisno od oblika ispoljavanja krivičnog dela u celosti izvršiti analizu prikupljenog i obrađenog dokaznog materijala. Samo onaj krivični događaj (krivična stvar) koji je meritorno dokazan na bazi ličnih i materijalnih izvora dokaza u postupku pred nadležnim pravosudnim organima (u prvom redu pred sudskim većem)

³⁶⁹ M. Soknić, Efikasnost gonjenja i problematika privrednog kriminaliteta, Pravna misao, Sarajevo, broj 9-10/1981. godine, str. 17-21.

³⁷⁰ V. Milanovski, Otkrivanje, prijavljivanje i dokazivanje na krivičnooto delo "danočno utajivanje" – čl. 235 od KZ, Bezbednost, Skoplje, broj 6/1971. godine, str. 13-19.

može biti osnova za presuđenje krivične stvari i zakonito okončanje krivičnog postupka³⁷¹. U cilju pravilnog razjašnjenja i dokazivanja poreskih krivičnih dela može nam dragoceno saznanje pružiti bogato iskustvo doajena kriminalističke metodike u našoj zemlji, profesora dr Miće Boškovića koji u ovom cilju daje niz praktičnih uputstava³⁷²:

"Nakon dolaženja do početnih saznanja³⁷³, tj. do osnova sumnji da je izvršeno krivično delo poreske utaje, potrebno je odmah preduzeti određene operativno-taktičke radnje i mere s ciljem prikupljanja odgovarajućih operativnih informacija u odnosu na krivično delo i učinioca. Prikupljene informacije, pre svega, treba da se odnose na utvrđivanje same činjenice postojanja ovog krivičnog dela, vremena i načina njegovog izvršenja, visine utajenog iznosa novca, kao i da ukažu na osnovne karakteristike i svojstva osumnjičenog lica, kako bi se na osnovu tih indicijalnih činjenica odredile verzije i pravac operativne delatnosti s ciljem prikupljanja relevantnih materijalnih i ličnih dokaza. Tokom operativne delatnosti treba utvrditi poštovanje zakonitosti u poslovanju osumnjičenog, obima njegovog poslovanja i aktuelnih poslovnih veza, kao i sam način rada, ugovaranja i realizacije ugovorenih obaveza. U tom kontekstu ne sme se isključiti iz vida kompletna provera osumnjičenog u pogledu njegovih sklonosti, moralnih kvaliteta, ranijih osuda i kretanja materijalnog stanja u određenom vremenu³⁷⁴.

U razjašnjavanju i dokazivanju poreske utaje³⁷⁵ do korisnih podataka dolazi se analizom kupovine i prodaje robe osumnjičenog i njegovih poslovnih veza u tim poslovima što, pored prikupljanja obaveštenja od određenih lica, podrazumeva uvid, upoređenje i određena veštačenja postojeće

³⁷¹ A. Šaković, *Finansijske istrage i konfiskacija imovine stečene krivičnim delima u Bosni i Hercegovini u saglasnosti sa evropskim standardima i zakonskom regulativom*, Kriminaiističke teme, Sarajevo, broj 3-4/2005. godine, str. 97-107.

³⁷² M. Bošković, *Kriminalistička metodika*, op. cit. str. 389-391.

³⁷³ Više: D. Modli, *Priručni kriminalistički leksikon*, Sarajevo, 1998. godine; D. Modli, N. Korajlić, *Kriminalistički rječnik*, Tešanj, 2002. godine; Ž. Aleksić, M. Škulić, *Kriminalistika*, Beograd, 2002. godine; N. Korajlić, D. Modli, B. Petrović, *Uvod u kriminalistiku*, Sarajevo, 2004. godine.

³⁷⁴ S. Madžarević Šujster, *Procjena porezne utaje u Hrvatskoj*, *Financijska teorija i praksa*, Zagreb, broj 1/2002. godine, str. 117-144

³⁷⁵ T. Marković, *Problemi kriminalističkih veštačenja*, *Priručnik*, Zagreb, broj 4-5/1970. godine, str. 267-281; D. Đordjević, *Finansijsko veštačenje – ekonomsko pravni aspekt*, *Izbor sudske prakse*, Beograd, broj 7-8/2004. godine, str. 31-34.

dokumentacije i evidencije. Posebnu pažnju treba obratiti na određenu dokumentaciju i evidenciju koje se nalaze kod nadležnih poreskih i inspeksijskih organa, zavoda za obračun i plaćanje, banaka, poslovnih udruženja i dr. jer se uvidom i upoređenjem dokumentacije može utvrditi neslaganje u pogledu prijavljenih i ostvarenih prihoda od poreskog obveznika".

Dalje isti autor piše:

"Prikupljene informacije i utvrđene činjenice uvidom, analizom, upoređenjem i veštačenjem određene dokumentacije (ugovori, porudžbine, računi, priznanice i dr.) predstavljaju osnovu na kojoj se utvrđuju poslovanje i okvirni prihodi osumnjičenog i oni se upoređuju sa podacima iz podnete poreske prijave s ciljem konstatovanja neslaganja, odnosno razlike između prijavljenog i na ovakav način utvrđenog ostvarenog prihoda poreskog obveznika³⁷⁶.

Radi pribavljanja materijalnih dokaza od istražnih radnji, pored veštačenja, vrši se i pretresanje preduzeća (lica, stana, poslovnih prostorija, automobila) kako bi se pronašla dokumentacija, ali i lična ili interna evidencija, koje takođe mogu biti od kriminalističkog značaja u daljem postupku razjašnjavanja i obezbeđenja ličnih i materijalnih dokaza. U razjašnjavanju i dokazivanju krivičnog dela poreske utaje koje se vrši izbegavanjem plaćanja poreza na promet, potrebno je dokazati činjenicu da je poreska osnovica po tom osnovu veća od zvanično prikazane ili da čak postoji i u onim situacijama za koje poreski obveznik prikazuje da nema uslova za plaćanje poreza na promet. Za utvrđivanje ove činjenice potrebno je pribaviti celokupnu zvaničnu dokumentaciju koja se mora voditi na osnovu zakona i izvršiti njeno veštačenje, kako bi se utvrdilo stvarno činjenično stanje³⁷⁷.

³⁷⁶ S. Pihler, Osnovni činioci privrednog kriminaliteta i nova kriminalna politika, Pravna misao, Sarajevo, broj 910/1981. godine, str. 79-87.

³⁷⁷ M. Vuković, Otkrivanje, razjašnjenje i dokazivanje krivičnog dela poreske utaje, Bezbednost, Beograd, broj 6/1991. godine, str. 732.

5. OTKRIVANJE PORESKIH KRIVIČNIH DELA PREMA ZAKONU O PORESKOM POSTUPKU I PORESKOJ ADMINISTRACIJI

Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji je u Republici Srbiji znatnu pažnju posvetio različitim poreskim deliktima – krivičnim delima i prekršajima. Stoga je i logično da je otkrivanje ovih delikata postavio na novim osnovama. Tako je ovaj Zakon u glavi pet (u odredbama čl.135-139) pod naslovom: "Otkrivanje poreskih krivičnih dela"³⁷⁸ utvrdio postupak, prava i obaveze određenih organa i pojedinaca u postupku rasvetljenja i razrešenja ovih krivičnih dela, a posebno sa aspekta njihovog prijavljivanja³⁷⁹.

U skladu sa članom 135. Zakona o poreskom postupku i poreskoj policiji poslove otkrivanja poreskih krivičnih dela i njihovih izvršilaca obavlja Poreska policija. Dakle, poreska policija (član 161. ovog Zakona) se obrazuje kao posebni državni organ za izvršavanje poslova na otkrivanju i prijavljivanju poreskih krivičnih dela i njihovih izvršilaca. To je posebna organizaciona jedinica Poreske uprave. Ona planira, organizuje i izvršava poslove iz svoje nadležnosti u skladu sa zakonom. Poreskom policijom rukovodi glavni inspektor Poreske policije koga, na predlog ministra, postavlja Vlada.

Poreska krivična dela iz nadležnosti poreske policije su krivična dela utvrđena ovim, ali i drugim zakonom, koja kao moguću posledicu imaju potpuno ili delimično izbegavanje plaćanja poreza, sačinjavanje ili podnošenje falsifikovanog dokumenta od značaja za oporezivanje, ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole, nedozvoljen promet akciznih proizvoda i druge nezakonite radnje koje su u vezi sa izbegavanjem i pomaganjem u izbegavanju plaćanja poreza. Radi otkrivanja poreskih krivičnih dela i njihovih izvršilaca Poreska policija u predistražnom postupku postupa kao organ unutrašnjih poslova i ovlašćena je da, u skladu sa zakonom, preduzima sve potražene radnje, izuzev ograničenja kretanja.

³⁷⁸ S. Hasanspahić, Saradnja i koordinacija djelovanja policijsko istražnih i tužilačkih organa u otkrivanju, dokumentovanju i procesuiranju poreznih krivičnih djela, Zbornik radova, Međunarodna i nacionalna saradnja i koordinacija u suprotstavljanju kriminalitetu, Banja Luka, 2010. godine, str. 568-576.

³⁷⁹ S. Hasanspahić, Porezna utaja – materijalnopravni aspekt, Zbornik radova Fakulteta pravnih nauka, Banja Luka, broj 1/2010. godine, str. 62-74.

Poreska policija, u skladu sa odredbama zakona kojim se uređuje krivični postupak, može pozivati i saslušavati osumnjičenog uključujući i njegovo prinudno dovođenje, pre pokretanja krivičnog postupka izvršiti pretresanje stana, poslovnih ili drugih prostorija, prevoznih sredstava i lica kada postoje osnovi sumnje da je izvršeno poresko krivično delo i izvršiti privremeno oduzimanje predmeta koji mogu poslužiti kao dokaz u krivičnom postupku za poreska krivična dela. Pretresanje stana i drugih prostorija može se vršiti samo na osnovu naredbe suda i uz prisustvo dva svedoka.

Ova ovlašćenja Poreska policija preduzima samostalno, a ukoliko se prilikom sprovođenja tih ovlašćenja osnovano očekuje otpor, na zahtev Poreske policije, Ministarstvo unutrašnjih poslova pružiće pomoć radi omogućavanja sprovođenja izvršenja tih ovlašćenja. Sa Ministarstvom unutrašnjih poslova Poreska policija ostvaruje i druge oblike saradnje. Oblik i način ostvarivanja ove saradnje sporazumno se bliže uređuje od strane ministra nadležnog za poslove finansija i ministra nadležnog za unutrašnje poslove.

Prema članu 136. Zakona ako poreski inspektor u postupku poreske kontrole utvrdi da činjenice i okolnosti ukazuju na postojanje osnova sumnje da je izvršeno poresko krivično delo, dužan je da o tome sastavi izveštaj i da ga, zajedno sa pribavljenim dokazima, odmah dostavi nadležnom rukovodiocu Poreske uprave. Nadležni rukovodilac Poreske uprave je dužan da u daljem roku od 24 sata od prijema izveštaja iz stava 1. ovog člana taj izveštaj sa dokazima prosledi rukovodiocu Poreske policije. Ako poreski inspektor u postupku poreske kontrole utvrdi da činjenice i okolnosti ukazuju na postojanje osnova sumnje da je izvršeno krivično delo iz drugih oblasti, ili prekršaj za koji Poreska uprava nije nadležna, Poreska uprava podnosi krivičnu, odnosno prekršajnu prijavu nadležnom državnom organu.

Na osnovu prikupljenih obaveštenja Poreska policija u smislu člana 137. Zakona sastavlja krivičnu prijavu, u kojoj navodi dokaze za koje je saznala prilikom prikupljanja obaveštenja i podnosi je javnom tužiocu. Uz krivičnu prijavu dostavljaju se i dokumentacija, pribavljeni izveštaji, izjave i drugi materijali koji su relevantni za uspešno vođenje postupka. Ako Poreska policija, posle podnošenja krivične prijave, sazna za nove činjenice, dokaze ili tragove krivičnog dela, dužna je da prikupi potrebna obaveštenja i izveštaj o tome, kao

dopunu krivične prijave, dostavi javnom tužiocu. Poreska policija dužna je da u krivičnom postupku sarađuje sa sudom i tužilaštvom.

Ako se u postupku utvrdi da u radnjama lica nema elemenata poreskog krivičnog dela, već one predstavljaju druga kažnjiva dela, inspektor Poreske policije će podneti odgovarajuću prijavu nadležnom organu (član 139. Zakona). Činjenice i dokaze od značaja za visinu poreske obaveze, utvrđene u postupku inspekcijske kontrole, inspektor Poreske policije dostavlja organizacionoj jedinici Poreske uprave gde je poreski obveznik registrovan.

Glava peta

PORESKA KRIVIČNA DELA U PRAVOSUDNOJ PRAKSI

1. UVOD

U prethodnim izlaganjima bilo je više reči o pravnim karakteristikama osnovnog poreskog krivičnog dela u našem pravnom sistemu, a to je krivično delo poreske utaje. Izloženo je ovo delo u različitim vidovima i oblicima konkretnog ispoljavanja shodno zakonodavnim rešenjima iz republičkih zakona, odnosno uporednopravnim iskustvima drugih zemalja. Pri tome smo obilno koristili svu raspoloživu teorijsku domaću, ali i inostranu literaturu.

No, poreska utaja kao jedino poresko krivično delo u našoj zemlji do 1. januara 2003. godine (kada je u Republici Srbiji počeo da se primenjuje novi Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji) predstavlja u stvari specifično krivično delo protiv javnih prihoda, javnih rashoda i fiskalnog sistema. No, to nije samo apstraktan logički pravni pojam i kategorija već je to pre svega realna, društvena pojava u spoljnom svetu. Ovo se delo, naime, manifestuje u konkretnim životnim situacijama na različite načine. Stoga ćemo radi celovitog sagledavanja poreskih krivičnih dela morati i da ukažemo na najinteresantnije slučajeve ispoljavanja poreske utaje, ali i drugih poreskih krivičnih dela koja su propisana u: 1) Krivičnom zakoniku i 2) Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji u dosadašnjoj sudskoj praksi³⁸⁰ u konkretnim, životnim oblicima i vidovima ispoljavanja.

No, radi celovitosti analize poreskih krivičnih dela u sistemu privrednog kriminaliteta, te u organizovanih naporu društvene zajednice da se različitim merama, sredstvima i postupcima efikasno, kvalitetno, zakonito i blagovremeno suprotstavi svih oblicima poreskog kriminaliteta određeno mesto i pažnju ćemo posvetiti i analizi obima, dinamike i strukture poreskih krivičnih dela u Republici Srbiji u posmatranom periodu na bazi statističkih pokazatelja, zatim politici krivičnog gonjenja, te kaznenoj politici sudova.

³⁸⁰ Više: D. Jovašević, Praktikum za krivično pravo, Posebni deo, Niš, 2014. godine.

2. PORESKA UTAJA U SUDSKOJ PRAKSI

2.1. Starija sudska praksa

1) "Krivično delo poreske utaje izvršeno u vremenskom periodu od nekoliko godina, može se smatrati kao produženo krivično delo samo u slučaju ako svako od pojedinih dela sadrži obeležja krivičnog dela poreske utaje, tj. da iznos utajene poreze mora u svakoj poreskoj godini preći iznos od 50.000 din."

(presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. 2570/62 od 13. decembra 1962. godine, Zbirka sudskih odluka iz krivičnog prava, Beograd, 1972. godine, str. 86)

2) "Prema članu 89. stav 2. Uredbe o porezu na dohodak, "poreska komisija donosi rešenja o prihodima poreskih obveznika na osnovu poreske prijave, prikupljenih podataka, predloga finansijskog organa i svog ličnog saznanja". To znači da poreska prijava i podaci koje daje poreski obveznik prilikom podnošenja iste, nisu jedini izvor na osnovu koga poreska komisija utvrđuje osnovu za razrez poreza. Kod ovakvog ovlašćenja poreske komisije koje je dato navedenim članom Uredbe o porezu na dohodak moguće je neslaganje između podataka navedenih u poreskoj prijavi i nalaza poreske komisije, a ovo neslaganje može biti posledica nepriznavanja izvesnih izdataka koje je poreski obveznik naveo kao izdatke nužne za ostarenje prometa. U ovom slučaju poreska komisija utvrđuje poresku osnovicu i poresku obavezu svojom odlukom koju donosi u određenom postupku, pa se razlika između visine poreske obaveze koja bi proistekla na osnovu podataka iz prijave i visine poreske obaveze po pravnosnažnoj odluci poreske komisije, ne može uvek smatrati utajenom. KZ. Da bi stajalo to delo nije dovoljna samo drugačija ocena podataka u prijavi od strane poreske komisije od ocene tih podataka od strane optuženog nego i da optuženi svesno daje lažne podatke u nameri izbegavanja plaćanja poreza ili drugih doprinosa."

(presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. 1833/63 od 14. septembra 1963. godine, Zbirka sudskih odluka iz krivičnog prava, Beograd, 1972. godine, str. 86-87)

3) "Osnovano se žalbom branioca optuženog pobija prvostepena presuda zbog povrede krivičnog zakona samo ukoliko se ista odnosi na propuste

optuženog učinjene do 9. VIII 1962. godine. Naime, prema već zauzetom pravnom stanovištu ovoga suda, koje je istovremeno sa pravnim stanovištem Vrhovnog suda Jugoslavije, propusti optuženog počinjeni u vremenskom periodu do stupanja na snagu Noveliranog Krivičnog zakonika, a to je 9. VIII 1962. godine, jer je Zakon o izmenama i dopunama Krivičnog zakonika objavljen u "Službenom listu FNRJ" od 1. VIII 1962. godine, a u članu 62. prelaznih i završnih odredaba kaže se da ovaj Zakon stupa na snagu osam dana po objavljivanju u "Službenom listu FNRJ", nisu predstavljali krivično delo, jer prema zakonskom opisu dela poreske utaje nije sadržavao i lažno pribavljanje činjenica koje su od uticaja na utvrđivanje iznosa doprinosa socijalnog osiguranja, kako je to u Noveliranom krivičnom zakonu od 9. VIII 1962. godine propisano. Naime, pored izbegavanja plaćanja doprinosa ili drugih zakonom utvrđenih obaveza prema zajednici izričito se prema novom zakonskom rešenju obuhvata i izbegavanje ili delimičnog ili potpunog plaćanja doprinosa socijalnog osiguranja. Sa tih razloga je ovaj sud za propuste učinjene do 9. VIII 1962. godine optuženog oslobodio od optužbe, a za propuste učinjene posle 9. 8. 1962. godine do kraja te godine oglasio krivim."

(presuda Vrhovnog suda Srbije Odeljenja u Novom Sadu Kž. 9/64 od 17. januara 1964. godine, Zbirka sudskih odluka iz krivičnog prava, Beograd, 1972. godine, str. 87)

4) "Optuženi je, kao poreski obveznik, imao status paušaliste i taj njegov status nije izmenjen u kritičnom periodu vremena, tj. u 1960. godini u kojoj je - prema prvostepenoj presudi - optuženi izvršio poresku utaju time što je u toj godini, prema ostvarenom prihodu, njegova poreska obaveza bila veća nego što mu je paušalno odmerena, a on taj povećani prihod nije prijavio. Ovakav stav prvostepenog suda je pogrešan, jer do povećanja bruto prometa u radnji optuženog nije došlo iz tih razloga koje predviđaju pozitivni propisi, tj. do toga nije došlo usled upotrebe tuđe radne snage (što bi u konkretnom slučaju jedino dolazilo u obzir) i sl. Pošto toga nije bilo, nisu ni postojali zakonski uslovi da se optuženom izmeni status paušaliste u 1960. godini, te status optuženog kao paušaliste uopšte nije ni bio podvrgnut reviziji."

(presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. 72/64 od 11. aprila 1964. godine, Zbirka sudskih odluka iz krivičnog prava, Beograd, 1972. godine, str. 87)

5) "Rasprodaja zanatskih prerađevina zatečenih u zanatskoj radnji prilikom njenog objavljivanja, a u cilju likvidacije te radnje ne može se tretirati kao

rasprodaja ličnih stvari, već kao nastavak do tada obavljane zanatske delatnosti zbog čega se i na taj prihod imaju primeniti propisi Uredbe o porezu na dohodak o oporezivanju tekovinske delatnosti, a ne propisi o oporezivanju povremenih prihoda".

(presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. 562/64 od 23. maja 1964. godine, Zbirka sudskih odluka iz krivičnog prava, Beograd, 1972. godine, str. 88)

6) "Kada se u vezi neprijavlivanja prihoda radi razreze poreza za dve naredne godine podnose posebne optužnice zbog krivičnog dela utaje poreza za svaku pojedinačnu godinu, a neposredno iza konstatovanih radnji koje čine zakonska obeležja krivičnog dela utaje poreza za prethodnu godinu, te radnje čak i u slučaju podizanja naredne optužnice pre pravnosnažnosti odluke po prvom optuženju, ne čine jedno produženo krivično delo, već dva posebna krivična dela".

(pravno shvatanje zauzeto na sednici krivičnog odeljenja Vrhovnog suda Srbije održanoj 9. februara 1965. godine, Zbirka sudskih odluka iz krivičnog prava, Beograd, 1972. godine, str. 88)

7) "Za postojanje krivičnog dela poreske utaje potrebno je da obaveza doprinosa za socijalno osiguranje čije se plaćanje izbegava prelazi iznos određen u zakonu u jednoj kalendarskoj godini".

(presuda Vrhovnog suda Jugoslavije Kž. 68/66 od 2. marta 1967. godine, Zbirka sudskih odluka iz krivičnog prava, Beograd, 1972. godine, str. 88)

8) "Kada se određeni fiksni iznos u novcu pojavljuje kao zakonsko obeležje krivičnog dela sud nije ovlašćen da po slobodnoj oceni drugačije ocenjuje pravnu kvalifikaciju takvog dela bez obzira na eventualna devalvaciona kretanja u privredi".

(presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. 1221/66 od 6. decembra 1966. godine, Zbirka sudskih odluka iz krivičnog prava, Beograd, 1972. godine, str. 20)

9) "Ne može se smatrati da je optuženi zloupotrebio svoje zanimanje privatnog zanatlije time što je utajio porez, kada krivično delo poreske utaje, za koje je oglašen krivim, nije izvršio zloupotrebom svog zanimanja privatnog zanatlije, već neispunjenjem svojih obaveza poreskog obveznika. Zloupotreba poziva ili samostalne delatnosti može se izvršiti samo povredom propisa ili pravila kojima je regulisano obavljanje odnosnog poziva ili samostalne

delatnosti tj. ukoliko se obavljanje delatnosti vrši na nezakonit ili nedozvoljeni način. Kada je optuženi oglašen krivim zbog podnošenja poreskih prijava sa neistinitim podacima, s tim što je to učinio u cilju potpunog ili delimičnog izbegavanja plaćanja poreza, isto ne predstavlja i povredu propisa i pravila kojima se reguliše obavljanje zanatske delatnosti, već samo povredu poreskih propisa. Sem toga, obavljanje zanatske delatnosti, koje je u skladu sa postojećim propisima, pojavljuje se kao društveno korisna delatnost, pa zato obavljanje zanatske delatnosti samo po sebi ne može se smatrati kao opasno jedino zbog toga što je zanatlija izvršio utaju poreza".

(presuda Vrhovnog suda Jugoslavije Kž. 11/67 od 16. februara 1967. godine, Zbirka sudskih odluka iz krivičnog prava, Beograd, 1972. godine, str. 43-44)

10) "Učiniocu krivičnog dela poreske utaje ne može se samo zbog toga izreći mera bezbednosti zabrane bavljenja određenim zanimanjem. Ovo stanovište koje je općenito prihvaćeno u sudskoj praksi važi i posle dopune Osnovnog zakona o doprinosima i porezima građana prema kojoj se učiniocu prekršaja može izreći zaštitna mera oduzimanja dozvole za bavljenje samostalnom delatnošću u trajanju do pet godina".

(pravno shvatanje broj 1. doneto na savetovanju predstavnika krivičnih odeljenja republičkih vrhovnih sudova i Vrhovnog suda Jugoslavije održanom 26. i 27. decembra 1968. godine u Beogradu, Zbirka sudskih odluka iz krivičnog prava, Beograd, 1972. godine, str. 15)

11) "Između osnovnog krivičnog dela poreske utaje (iz stava 1.) i kvalifikovanog oblika ovog krivičnog dela (iz stava 2.) ne postoji kvalitativna razlika. Naime, oba dela sadrže istovetna zakonska obeležja sa tom razlikom što kod dela iz stava 1. ovog člana poreska ili druga obaveza čije se plaćanje izbegava ne prelazi, a kod dela iz stava 2. prelazi iznos od 10.000 dinara. Stoga za postojanje dela iz stava 2. nije potrebno da je učinilac uspeo u svojoj nameri da dovođenjem u zabludu nadležnog finansijskog ili drugog organa izbegne utvrđivanje svoje obaveze u iznosu preko 100.000 dinara".

(pravno shvatanje broj 6. doneto na savetovanju predstavnika krivičnih odeljenja republičkih vrhovnih sudova i Vrhovnog suda Jugoslavije održanom 26. i 27. decembra 1968. godine u Beogradu, Zbirka sudskih odluka iz krivičnog prava, Beograd, 1972. godine, str. 17)

12) "Rešenjem Pokrajinskog sekretarijata za finansije u Novom Sadu, donetim nakon proteka skoro pet godina od izvršenja revizije poreskih obaveza lica, koja su krivično osuđena za krivično delo poreske utaje, povodom žalbi tih lica na prvostepena rešenja došlo se u nelogičnu situaciju, jer je ispalo da postoje dva sasvim različita pravnosnažna rešenja (rešenje i presuda) dva organa u odnosu na ista lica i po istom pitanju. Naime, pravnosnažnom presudom krivičnog suda, donetom nakon sprovedenog krivičnog postupka, utvrđeno je da su imenovani u poreske prijave unosili netačne podatke o visini troškova od kojih zavisi pravilno utvrđivanje poreske osnovice i poreske obaveze, zbog čega su i oглаšeni krivim za krivično delo utaje poreza. Nasuprot tome, pravnosnažnim rešenjem drugostepenog organa uprave nadležnog za poslove finansija, osnažena su prvobitna rešenja poreskih organa opštine, prema kojima izlazi da osuđeni u stvari nisu ni podneli netačne podatke o visini troškova."

(presuda Vrhovnog suda Srbije Odeljenja u Novom Sadu Kž. 45/68 od 20. februara 1968. godine, Zbirka sudskih odluka iz krivičnog prava, Beograd, 1972. godine, str. 146)

13) "Utajeni iznos poreze kod osude za krivično delo poreske utaje ne može da se smatra kao oštećenje nastalo usled izvršenja tog krivičnog dela, niti se optuženi može presudom obavezati da iznos utajene poreze plati po osnovu imovinskopравnog zahteva postavljenog od skupštine opštine. Odlučivanje o odštetnom zahtevu u krivičnom postupku predstavlja svojevrstu građansku parnicu pridruženu krivičnom postupku. Samim tim kao predmet imovinskopравnog zahteva u krivičnom postupku mogu se pojavljivati samo one tražbine koje se mogu ostvarivati i kroz redovnu parnicu što je izričito i navedeno u odredbama ZKP. Nasuprot tome, poreska obaveza poreskog obveznika ne može se ostvarivati putem redovne građanske parnice pošto se pitanje visine poreske obaveze jednog građanina raspravlja kroz upravni postupak, pa se i naplata neplaćene poreze vrši takođe po odgovarajućim propisima upravnog postupka. Kada se sve to ima u vidu očigledno je da se skupština opštine kod krivičnog dela poreske utaje ne može tretirati kao oštećenik u krivičnopравnom smislu jer u ovakvom slučaju skupština opštine ne ispunjava uslove predviđene u ZKP."

(presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 901/73 od 21. septembra 1973. godine, Pravni život, Beograd, broj 1/1974. godine, str. 71-72)

14) "Kod krivičnog dela poreske utaje pod pojmom poreze podrazumevaju se sve vrste obaveza prema društvenoj zajednici. Prvostepenom presudom optuženi je oglašen krivim za krivično delo poreske utaje. Vršeci privatnu zidarsko-fasadersku delatnost optuženi je u toku jedne godine u nameri da izbegne plaćanje poreza na promet usluga, doprinosa socijalnog osiguranja i drugih propisanih doprinosa prema društvenoj zajednici svesno propustio da prijavi službi društvenih prihoda nadležne opštine ostvareni promet usluga od 178.130,00 dinara, a SIZ-u zdravstvenog osiguranja radnike koje je bio angažovao u radu na više objekata, te isplaćene lične dohotke ovima, pa tako u svom ukupnom zbiru izbegnuta obaveza iznosi 36.552,53 dinara. Vrhovni sud nije prihvatio pravno stanovište odbrane izneto u žalbi protiv presude Okružnog suda da u radnji optuženog nema krivičnog dela poreske utaje pošto pojedinačne obaveze ne prelaze iznos od 10.000 dinara, već tek u svom ukupnom iznosu, a one se po pravilnoj primeni zakona ne mogu kumulirati.

Radnja krivičnog dela poreske utaje se sastoji u davanju lažnih podataka nadležnom organu ili u svesnom propuštanju da se takvi podaci daju, a tiču se osnova za razrezivanje poreza. U smislu ovog zakonskog propisa pod pojmom poreze podrazumevaju se sve vrste obaveza prema zajednici. S obzirom na to kakav je osnov ti podaci se mogu odnositi na visinu raznih prihoda. Stoga i onda kada pojedinačne obaveze o porezi, doprinosima socijalnog osiguranja i drugim doprinosima čije je plaćanje izbegnuto na jedan od načina predviđenih u zakonu ne prelaze iznos od 10000 dinara, ali ga prelaze u svom ukupnom zbiru ima se uzeti da je time u pogledu visine obaveze ostvareno i ovo zakonsko obeležje datog krivičnog dela".

(presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 32/78, Pravni život, Beograd, broj 10/1978. godine, str. 71)

15) "Apsolutna zastarelost krivičnog gonjenja odvojeno teče za svaku radnju koja ulazi u sastav produženog krivičnog dela. Nije sporno da je optuženi kao samostalni ugostitelj bio poreski obveznik za 1975. godinu i da je bio dužan da za tu godinu podnese poresku prijavu do 31. januara 1976. godine. Kako je u pobijanoj presudi utvrđeno da je optuženi za navedenu godinu utajio poreza i doprinosa u ukupnom iznosu od 14.452,46 dinara to se u

radnjama optuženog stiču sva zakonska obeležja krivičnog dela poreske utaje. Za ovo krivično delo je propisana kazna zatvora do tri godine usled čega je do dana donošenja ove presude nastupila apsolutna zastarelost krivičnog gonjenja koja iznosi šest godina od dana kada je optuženi izvršio krivično delo a to će reći da je zastarelost krivičnog gonjenja počela teći 1. februara 1976. godine i da je ona istekla 1. februara 1982. godine. Iz ovih razloga su osnovani navodi žalbe branioca da je nastupila zastarelost krivičnog gonjenja za radnje opisane u izreci pobijane presude kao utaja poreza i doprinosa za 1975. godinu a koje su bile kvalifikovane kao deo produženog krivičnog dela poreske utaje usled čega je ovaj sud za te radnje odbio optužbu protiv optuženog".

(presuda Vrhovnog suda Vojvodine Kž. 8/81 od 22. oktobra 1982. godine, Pravni život, Beograd, broj 3/1983. godine, str. 394-395)

16) "Ne postoji krivično delo poreske utaje u slučaju kad je organ uprave društvenih prihoda u momentu donošenja rešenja o utvrđivanju poreske obaveze raspolagao verodostojnim podacima koji su ukazivali na lažnost podataka u poreskoj prijavi podnetoj od strane poreskog obveznika, pa i pored toga svoje rešenje zasnuje na takvoj poreskoj prijavi. Uz uslov da se prihvati stanovište javne optužbe da je optuženi u svoje poslovne knjige i poresku prijavu uneo lažne podatke u nameri da delimično izbegne plaćanje svoje poreske obaveze, za postojanje krivičnog dela poreske utaje bilo je neophodno da je time uspeo u svojoj nameri da izbegne plaćanje te obaveze u iznosu većem od 50.000 dinara. Drugim rečima, da bi postojalo ovo krivično delo potrebno je da je usled davanja lažnih podataka nadležni organ doveden u zabludu tako da poreskom obvezniku utvrdi manju poresku obavezu nego što je trebalo. U suprotnom bi se radilo o pokušaju koji kada je u pitanju krivično delo poreske utaje nije kažnjiv.

U konkretnom slučaju nije sporno što proističe iz podataka sadržanih u spisima predmeta da nadležna uprava društvenih prihoda nije bila u zabludi o ukupnom prometu i troškovima poslovanja optuženog u vreme donošenja rešenja kojim je u redovnom postupku utvrđena njegova poreska obaveza jer postojao je zapisnik od 23. marta 1982. godine u kome su konstatovani svi neistiniti podaci uneti u poslovne knjige optuženog i zaključak da te poslovne knjige ne mogu da služe kao osnovica za oporezivanje što je istovremeno isključivalo utvrđivanje poreske obaveze na osnovu njegove poreske prijave u

smislu Zakona o utvrđivanju i naplati poreza. Ovo tim pre što je služba društvenih prihoda posedovala i podatke o snimanju dnevnog prometa u ugostiteljskoj radnji optuženog u 1981. godini (za tu godinu se utvrđivala poreska obaveza optuženog) koje je kasnije koristila u obnovljenom postupku pri donošenju rešenja od 24. marta 1983. godine.

To drugim rečima znači da je optuženi podnošenjem poreske prijave sa neistinitim podacima o ukupnom prometu i troškovima poslovanja bezuspešno pokušao da dovede u zabludu nadležnu službu društvenih prihoda i da njegova delatnost predstavlja nekažnjiv pokušaj, a ne svršeno krivično delo poreske utaje. Kako je nadležni poreski organ u vreme donošenja rešenja o utvrđivanju poreske obaveze optuženog u redovnom postupku raspolagao verodostojnim podacima o netačnosti poslovnih knjiga i podnete poreske prijave, njegovo dalje postupanje suprotno Zakonu o utvrđivanju i neplati poreza nije od značaja za pravnu ocenu delatnosti optuženog".

(presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. 1196/85, Bilten Okružnog suda u Beogradu, Beograd, broj 25-26/1986. godine, str. 61-62)

17) "Ne postoji krivično delo poreske utaje u slučaju kada je organ uprave društvenih prihoda u momentu donošenja rešenja o utvrđivanju poreske obaveze raspolagao verodostojnim podacima koji su ukazivali na lažnost podataka u poreskoj prijavi podnetoj od strane poreskog obveznika, pa i pored toga svoje rešenje zasnuje na takvoj poreskoj prijavi. Uz uslov da se prihvati stanovište javne tužbe da je optuženi u svoje poslovne knjige i poresku prijavu uneo lažne podatke u nameri da delimično izbegne plaćanje svoje poreske obaveze za postojanje krivičnog dela poreske utaje bilo je neophodno da je time uspeo u svojoj nameri da izbegne plaćanje te obaveze u većem iznosu od 50.000 dinara. Drugim rečima, da bi postojalo ovo krivično delo potrebno je da je usled davanja lažnih podataka nadležni organ doveden u zabludu tako da poreskom obvezniku utvrdi manju poresku obavezu nego što je trebalo. U suprotnom bi se radilo o pokušaju koji kada je krivično delo poreske utaje u pitanju nije kažnjiv.

U konkretnom slučaju nije sporno što proističe iz podataka sadržanih u spisima predmeta da nadležna uprava društvenih prihoda nije bila u zabludi o ukupnom prometu i troškovima poslovanja optuženog u vreme donošenja rešenja kojim je u redovnom postupku utvrđena njegova poreska obaveza jer

je postojao zapisnik od 23. marta 1982. godine u kome su konstatovani svi neistiniti podaci uneti u poslovne knjige optuženog i zaključak da te poslovne knjige ne mogu da služe kao osnovica za oporezivanje što je istovremeno isključivalo utvrđivanje poreske obaveze na osnovu njegove poreske prijave u smislu Zakona o utvrđivanju i naplati poreza. Ovo tim pre što je služba društvenih prihoda posedovala i podatke o snimanju dnevnog prometa u ugostiteljskoj radnji optuženog u 1981. godini koje je kasnije koristila u obnovljenom postupku pri donošenju poreskog rešenja.

To drugim rečima znači da je optuženi podnošenjem poreske prijave sa nestinitim podacima o ukupnom prometu i troškovima poslovanja bezuspešno pokušao da dovede u zabludu nadležnu službu društvenih prihoda i da njegova delatnost predstavlja nekažnjivi pokušaj, a ne svršeno krivično delo poreske utaje. Kako je nadležni poreski organ u vreme donošenja rešenja o utvrđivanju poreske obaveze optuženog u redovnom postupku raspolagao verodostojnim podacima o netačnosti poslovnih knjiga i podnete poreske prijave, njegovo dalje postupanje suprotno Zakonu o utvrđivanju i naplati poreza nije od značaja za pravnu ocenu delatnosti optuženog".

(presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. 1196/85, Intermeks, Sudska praksa, Beograd, 2002. godine, CD-izdanje)

18) "Javnopravne dažbine čija se visina i obaveza plaćanja utvrđuju u posebnom postupku ne može biti predmet krivičnog dela prevare, već samo imovina i imovinska prava. Optužnicom javnog tužioca stavljeno je na teret optuženima D. i Z. izvršenje dva krivična dela prevare u saizvršilaštvu i to tako što su lažnim prikazivanjem činjenica da će platiti za isporučenu robu doveli u zabludu ovlašćena lica više oštećenih preduzeća i time ih naveli da sa njima zaključe ugovore o kupoprodaji i isporuče im robu, pa su u vrednosti isporučene robe i neplaćenog poreza na promet za prodaju iste pribavili sebi protivpravnu imovinsku korist. Oglašavajući optužene krivim sud je iz činjeničnog opisa dela izostavio navode koji se odnose na pribavljenu imovinsku korist u visini neplaćenog prometa.

Neplaćanjem poreza na promet za prodatu robu optuženi nisu za sebe pribavili protivpravnu imovinsku korist s obzirom da predmet tog krivičnog dela mogu biti samo imovina i imovinska prava koja inače mogu biti predmet imovinskopravnih zahteva, a u tu kategoriju ne spadaju javnopravne dažbine

kakav je porez na promet. Obaveza, visina i rok plaćanja poreza na promet utvrđuju se u posebnom postupku, a izbegavanje njegovog plaćanja predviđeno je kao posebno krivično delo, odnosno prekršaj, pa stoga stanovište javnog tužioca da iznos neplaćenog poreza na promet može biti obuhvaćen pribavljenom protivpravnom imovinskom korišću nije prihvaćeno".

(presuda Okružnog suda u Beogradu Kž. 969/95 od 14. juna 1995. godine, Sudska praksa, Beograd, broj 5/2000. godine, str. 27)

19) "Kada vlasnik privatnog preduzeća nabavlja i stavlja u promet raznu robu bez prateće dokumentacije i pri tome ne obračunava i ne uplaćuje porez na promet, kada je to učinjeno u nameri izbegavanja plaćanja poreskih obaveza čini krivično delo poreske utaje. Optuženi kao vlasnik privatnog preduzeća nije prijavio podatke koji su od uticaja na utvrđivanje poreskih obaveza plaćanja poreza na promet u prometu robe na malo. Nabavljao je prehrambenu robu bez prateće dokumentacije, pa kako na istu nije obračunavao i uplaćivao porez na promet pravilno je prvostepeni sud našao da je time izvršio krivično delo poreske utaje".

(presuda Okružnog suda u Beogradu Kž. 2226/95 od 27. februara 1996. godine, Sudska praksa, Beograd, broj 10/1996. godine, str. 29)

20) "Krivično delo poreske utaje može se izvršiti samo davanjem lažnih podataka u pogledu svojih zakonito stečenih prihoda i predmeta. Osuđena je oglašena krivom zbog krivičnog dela poreske utaje tako što je u toku 1997. godine u nameri da izbegne plaćanje akciza i poreza na promet nabavila i u svojoj privatnoj prodavnici držala radi prodaje 1.800 pakovanja cigareta stanog porekla i to tako što je na ovoj robi trebalo da plati 2.331,10 dinara na ime akcize i 3.791,90 dinara na ime poreza na promet, pa je tržišna inspekcija na dan 13. aprila 1997. godine pomenutu robu oduzela. Nesporno je da je osuđena predmetne cigarete nabavila na crno tj. bez odgovarajuće prateće dokumentacije, dakle nezakonito.

Kako se krivično delo poreske utaje može izvršiti samo u pogledu onih prihoda ili predmeta koji su zakonito stečeni, to su nižestepeni sudovi na štetu osuđene povredili krivični zakon kada su je oglasili krivom za krivično delo poreske utaje, jer iz opisa radnje izvršenja krivičnog dela u pobijenim presudama ne proizilaze sva njegova bitna i zakonom predviđena obeležja. Po nalaženju Vrhovnog suda po pravilnoj primeni krivičnog zakona lice koje ne

podnese prijavu o prihodima koji potiču od vršenja krivičnog dela, prekršaja ili druge nezakonite delatnosti (obavljanje samostalne delatnosti za koju lice nema potrebno odobrenje) ne čini krivično delo poreske utaje jer prihodi koje po tom osnovu stekne nisu zakonito stečeni prihodi o kojima davanje lažnih podataka predstavlja bitan elemenat ovog krivičnog dela".

(presuda Vrhovnog suda Srbije Kzz. 44/98 od 5. novembra 1998. godine, Jugoslovenska revija za kriminologiju i krivično pravo, Beograd, broj 1/1999. godine, str. 145)

2.2. Novija sudska praksa

1) "Prestankom važenja odredbi iz Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji nije izvršena dekriminalizacija radnje neprijavlivanja činjenica koje su od uticaja na utvrđivanje obaveze plaćanja poreza, doprinosa i drugih propisanih dažbina budući da su krivična dela izbegavanja plaćanja poreza ili poreske utaje inkorporisana u Krivični zakonik".

(presuda Vrhovnog suda Srbije Kzz. 94/2006 od 25. septembra 2006. godine, Bilten Okružnog suda u Beogradu, Beograd, broj 75/2007. godine, str. 112)

2) "Radnja krivičnog dela poreska utaja je određena trajnim glagolom:" daje lažne podatke..." tako da postoji jedno krivično delo ako je radnja izvršenja preduzeta više puta jer predstavlja jedinstvenu radnju izvršenja, a ne produženo krivično delo. U konkretnom slučaju radnja izvršenja je određena tako da može da se preduzme jednom ili više puta i da u svakom slučaju prouzrokuje posledicu, tako da postupanje okrivljenog svakog meseca i pri svim isplatama radnicima u toku jedne kalendarske godine je izvršeno sa umišljajem u nameri da sukcesivno pri mesečnim isplatama sa više nezakonitih isplata davanjem lažnih podataka ostvari posledicu dela – izbegavanje plaćanja poreza, doprinosa i drugih propisanih dažbina".

(presuda Okružnog suda u Nišu KŽ. 1001/2006, Bilten sudske prakse Okružnog suda u Nišu, Niš, broj 24/2007. godine, str.88)

3) "Za postojanje krivičnog dela poreske utaje nije neophodno da je učinilac i uspeo u svojoj nameri da izbegne plaćanje poreza i doprinosa. Ovo delo postoji i ako je kod učinioca samo postojala namera za izbegavanje prilikom preduzimanja radnje izvršenja tako da štetna posledica i ne mora da nastupi, pa je pravno irelevantno što je okrivljeni ove obaveze izmirio po obavljenoj

kontroli od strane inspekcije. Prvostepenom presudom okrivljeni je oglašen krivim da je izvršio krivično delo poreske utaje tako što je svojim radnicima umesto plata isplaćivao akontacije za službena putovanja bez potvrde da su radnici stvarno bili na službenom putu, a sve u nameri izbegavanja plaćanja poreza i doprinosa. Neosnovano se žalbom branioca okrivljenog ukazuje na povredu krivičnog zakona na štetu okrivljenog, te da nema umišljaja, niti namere okrivljenog da izbegne plaćanje poreza. Iz definicije krivičnog dela poreske utaje proizilazi da za postojanje ovog krivičnog dela nije neophodno da je učinilac i uspeo u svojoj nameri da izbegne plaćanje poreza i doprinosa. Delo postoji ako je kod učinioca postojala namera za izbegavanje tako da štetna posledica i ne mora da nastupi. Iz toga razloga su bez uticaja razlozi žalbe da je okrivljeni svoje obaveze po obavljenoj inspekcijskoj kontroli platio".

(presuda Okružnog suda u Beogradu Kž. 3441/2006 od 30. januara 2007. godine, Bilten Okružnog suda u Beogradu, Beograd, broj 77/2008. godine, str. 127)

4) "Krivično delo poreske utaje koje je izvršeno 2002. godine je blaže prema kazni koja je zaprećena u novom Krivičnom zakoniku. U vreme izvršenja krivičnog dela izbegavanje plaćanja poreza i drugih propisanih dažbina je kao krivično delo bilo propisano Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji. Sada je ova inkriminacija predviđena Krivičnim zakonikom. Sledeći princip pravnog kontinuiteta treba primeniti blaži zakon za učinioca kada je okrivljenom stavljeno na teret izvršenje krivičnog dela iz Krivičnog zakonika".

(rešenje Okružnog suda u Beogradu Kž. 3877/2006 od 3. novembra 2006. godine, Sudska praksa, Beograd, broj 3-4/2007. godine, str. 20)

5) "Da bi postojalo krivično delo poreske utaje mora se raditi o zakonito stečenim prihodima o kojima se daju lažni podaci radi izbegavanja plaćanja poreza, a kako je u postupku utvrđeno da se radi o tzv. "prodaji na crno", dakle o nezakonito stečenom prihodu, ne može se govoriti o poreskoj utaji ili poreskom prekršaju, te su radnje okrivljenog pravilno okvalifikovane kao krivično delo zloupotrebe službenog položaja. To proizilazi i iz činjenica da učinilac krivičnog dela poreske utaje može biti samo obveznik plaćanja poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina".

(presuda Vrhovnog suda Srbije Kzp. 283/2007, Bilten sudske prakse Okružnog suda u Nišu, Niš, broj 28/2008. godine, str. 50)

6) "Radnja izvršenja krivičnog dela poreske utaje, a koja je alternativno navedena može se odnositi samo na zakonito stečeni prihod, a ne i za onaj prihod koji je stečen na protivpravan način. U činjeničnom opisu krivičnog dela u izreci presude nije navedeno koje je radnje preduzeo okrivljeni, koje se mogu kvalifikovati kao radnja izvršenja tog krivičnog dela. Prodaja robe za gotov novac koja nije evidentirana u poslovnim knjigama ne može se smatrati zakonito stečenim prihodom, pa time ni osnovom za obračun poreza na promet proizvoda. S tim u vezi nameće se i opravdano pitanje da li se uopšte izbegavanje plaćanja takvog poreza može kvalifikovati kao krivično delo poreske utaje ili eventualno kao neko drugo krivično delo".

(rešenje Okružnog suda u Subotici Kž. 423/2008 od 30. oktobra 2008. godine, Sudska praksa, Beograd, broj 9-10/2009. godine, str. 17)

7) "Donošenjem podzakonskog akta – Odluke o otpisu i odlaganju plaćanja dela dospelih obaveza po osnovu javnih prihoda od strane Vlade Republike Srbije nije izvršena dekriminalizacija izvršenih krivičnih dela poreske utaje jer nisu ukinute obaveze poreskih obveznika – subjekata ni po jednom osnovu. Odluka se odnosi na dospele obaveze koje se delimično otpisuju zbog ekonomskih i socijalnih razloga, ali sve te obaveze po vrsti i visini i dalje postoje u zakonu. Ova Odluka Vlade je otklanjanje posledica, a ne protivpravnih radnji okrivljenog kao odgovornog lica – direktora preduzeća. Naprotiv, radnje okrivljenog treba ceniti u vreme izvršenja krivičnog dela, a nameru iz činjenice da je on delo izvršio tako što je pojedinim radno angažovanim radnicima isplaćivao zarade iz dnevnog pazara što je protivno važećim propisima. Takođe, činjenica da li u radnjama okrivljenog stoje elementi krivičnog dela ili ne, a kasnije njegov subjektivni odnos mora biti iskazan u odnosu na način kako je vršena isplata dohodaka radnicima, tako i u odnosu da li je ovakva isplata vršena po nalogu okrivljenog".

(rešenje Okružnog suda u Nišu Kž. 611/2009, Bilten sudske prakse Okružnog suda u Nišu, Niš, broj 30/2009. godine, str. 78-79)

8) "Ako je prihod bio zakonit, a nisu plaćeni odgovarajući porezi, onda se može raditi o krivičnom delu poreske utaje, a ako prihod nije bio zakonit, onda se može raditi o nekom drugom krivičnom delu u kom slučaju se taj prihod ne može oporezovati, već se mora oduzeti. Nejasno je zašto prvostepeni sud podizanje gotovine sa tekućeg računa bez rezerve prihvata kao zakonit prihod,

a još manje je jasno zašto nalazi da se radi o dve vrste prihoda. Kod novca za otkup ogrevnog drveta prvostepeni sud nalazi da se radi o tzv. ostalim prihodima koji se oporezuju po stopi od 20%. Kad je u pitanju podizanje gotovine za navodne materijalne troškove nejasno je zašto sada sud prihvata da se radi o zakonitom prihodu od kapitala, uzimanju iz imovine privrednog društva na koji se takođe plaća porez po stopi od 20%. Da bi uopšte neki prihod mogao biti oporezovan, on mora biti zakonit. Stoga je sud morao da utvrdi da li je podizanje gotovine sa tekućeg računa preduzeća bilo zakonito".

(rešenje Apelacionog suda u Nišu Kž. 431/2010, Bilten Apelacionog suda u Nišu, Niš, broj 1/2010. godine, str.29-30)

9) "Nema umišljaja kod okrivljenog kao poreskog obveznika ukoliko je obračunavao porez na dodatu vrednost (PDV) za promet robe i usluga po manjoj stopi od one koja je propisana. Okrivljenima je stavljeno na teret izvršenje krivičnog dela poreske utaje da su iznos PDV za promet robe i usluga po posebnoj stopi obračunavali i knjižili u visini od 8% umesto po stopi od 18% i to prvookrivljenom kao vlasniku samostalne ugostiteljske radnje, a drugookrivljenom kao vlasniku agencije za računovodstvo sa kojim je prvookrivljeni zaključio ugovor o pružanju računovodstvenih usluga. Za ovo krivično delo su okrivljeni oslobođeni od optužbe jer nije dokazano postojanje subjektivnog elementa krivičnog dela. Jedina činjenica na kojoj se zasniva optužba je da je PDV obračunat po stopi od 8% umesto po stopi od 18%. Stopa je zakonski određena, pa je poreski obveznik, odnosno knjigovođa ne može prikazati neistinito, već samo pogrešno što je poreski organ bio dužan da uoči i otkloni, a ne da svoj propust prevalljuje na okrivljenog".

(presuda Apelacionog suda u Nišu Kž. 707/2010 od 20. maja 2010. godine, Bilten Apelacionog suda u Nišu, Niš, broj 2/2011. godine, str. 79)

10) "Izreka presude kojom se okrivljeni oglašava krivim za krivično delo poreske utaje mora sadržati jednu od alternativno određenih radnji ovog dela. Izreka presude je nerazumljiva zbog toga što u činjeničnom opisu nije jasno navedena radnja izvršenja krivičnog dela za koje je okrivljeni oglašen krivim. Sud je izrekom presude okrivljenog oglasio krivim zato što u nameri da u potpunosti izbegne plaćanje poreza na dodatu vrednost kao odgovorno lice – direktor preduzeća nije prijavio činjenice koje su od uticaja na utvrđivanje i plaćanje poreza na taj način što u poslovnim knjigama nije evidentirao zakonito

stećeni prihod ostvaren po osnovu prometa dobara i usluga u navedenom iznosu, niti je na taj prihod vršio obračun i uplatu poreza na dodatu vrednost".

(rešenje Apelacionog suda u Nišu Kž. 826/2010, od 28. aprila 2010. godine, Bilten Apelacionog suda u Nišu, Niš, broj 1/2010. godine, str. 28)

11) "Carine su dažbine propisane Zakonom o carinskoj tarifi, te stoga njihovo izbegavanje predstavlja izbegavanje plaćanja drugih propisanih dažbina kao oblika vršenja krivičnog dela poreske utaje".

(presuda Apelacionog suda u Nišu Kž. 1536/2010, Bilten Apelacionog suda u Nišu, Niš, broj 1/2010. godine, str. 26)

12) "Nepodnošenje poreske prijave ne znači samo po sebi postojanje umišljaja za izvršenje krivičnog dela poreske utaje. Pogrešan je stav iznet u žalbi da činjenica da je okrivljenoj bilo poznato da je dužna da podnese poresku prijavu radi utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak građana sama po sebi znači da je postojao i umišljaj za izvršenje ovog krivičnog dela. Za postojanje poreske utaje potrebno je da je okrivljena propustila da podnese poresku prijavu sa namerom da na taj način izbegne plaćanje poreza. Sud je utvrdio da je okrivljena podnela pojedinačnu poresku prijavu sa podacima od značaja za utvrđivanje godišnjeg poreza na dohodak građana u kojoj su dati i svi potrebni podaci na osnovu kojih je poreski organ mogao da utvrdi poresku osnovicu za okrivljenu".

(presuda Apelacionog suda u Nišu Kž. 2889/2010, Bilten Apelacionog suda u Nišu, Niš, broj 1/2010. godine, str. 30-31)

13) "Vlasnik i direktor preduzeća koji je upisan kod nadležnog organa kao zakonski zastupnik preduzeća može biti subjekt krivičnog dela poreske utaje. Žalbom branioca okrivljene se navodi da okrivljena kao vlasnik i direktor preduzeća ne može biti subjekt krivičnog dela poreske utaje budući da okrivljena nije poreski obveznik. Zakonom je propisano "ko u nameri da potpuno ili delimično izbegne plaćanje poreza", pa se ova zakonska odredba odnosi i na odgovorno lice u pravnom licu jer se reč "ko" upotrebljena u ovoj zaskonskoj odredbi mora posmatrati u vezi sa Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji. Dakle, izvršilac krivičnog dela može biti svako lice koje ima status poreskog obveznika, kao i lica koja su zakonski zastupnici određenih fizičkih i pravnih lica. Kako je okrivljena osnivač i direktor preduzeća i tako

upisana u sudski registar, stoga ona i može da bude izvršilac krivičnog dela poreske utaje jer kao zakonski zastupnik svoga preduzeća ispunjava poreske obaveze tog preduzeća".

(presuda Apelacionog suda u Novom Sadu Kž. 1051/2011 od 20. oktobra 2011. godine, Bilten sudske prakse Apelacionog suda u Novom Sadu, Novi Sad, broj 3/2011. godine, str. 176-177)

14) "Da bi se radilo o krivičnom delu poreske utaje mora se raditi o zakonito stečenim prihodima o kojima su dati lažni podaci radi izbegavanja plaćanja poreza što nije bilo u konkretnom slučaju, pa se ovde radi o krivičnom delu zloupotrebe službenog položaja. U konkretnom slučaju sud je utvrdio da se radi o nezakonito stečenim prihodima – robi koja je nabavljena na crno, stvarnog prometa između privrednih društava nije bilo, a kompletan promet je prikazivan raznim fiskalnim računima, pa zato i nema zakonito stečenih prihoda".

(presuda Apelacionog suda u Novom Sadu Kž. 3392/2011 od 22. novembra 2012. godine, Bilten sudske prakse Višeg suda u Novom Sadu, Novi Sad, broj 4/2013. godine, str. 161)

3. DRUGA PORESKA KRIVIČNA DELA U SUDSKOJ PRAKSI

3.1. Izbegavanje plaćanja poreza

1) "Ranije važeća odredba krivičnog dela iz člana 139. stav 1. tačka 3. KZ RS je blaža nego krivično delo iz člana 172. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji za neuplaćeni iznos poreza preko 100.000 dinara jer ne predviđa obavezno izricanje novčane kazne, kao i mere bezbednosti zabrane vršenja samostalne delatnosti, poziva, delatnosti ili dužnosti od jedne do pet godina. U takvoj situaciji za krivična dela koja su izvršena pre stupanja na snagu Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji (1. januar 2003. godine) se ima suditi po odredbama člana 139. stav 1. tačka 3. KZ RS".

(presuda Vrhovnog suda Srbije Kzz. 80/2003 od 25. marta 2003. godine, I. Simić, A. Trešnjev, Zbirka sudskih odluka iz krivičnopravne materije, Knjiga šesta, Beograd, 2005. godine, str. 202)

2) "Okrivljeni je za svoje preduzeće koje se bavilo trgovinskom delatnošću nabavljalo robu od raznih dobavljača koju je prodavao za gotovo novac bez evidencije prometa u poslovnim knjigama, pa je na taj način izbegao da plati porez čiji iznos prelazi 100. 000 dinara".

(presuda Okružnog suda u Beogradu Kž. 1824/2004 od 14.jula 2004. godine, I. Simić, A. Trešnjev, Zbirka sudskih odluka iz krivičnopravne materije, Knjiga šesta, Beograd, 2005. godine, str. 202)

3) "Povređen je zakon u korist okrivljenog kada sud osuđujući okrivljenog za krivično delo poreske utaje iz člana 172. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji nije izrekao i sporednu novčanu kaznu. Uvažavajući zahtev za zaštitu zakonitosti republičkog javnog tužioca, Vrhovni sud je utvrdio da je pravosnažnom presudom povređen krivični zakon u korist okrivljenog. Okrivljeni je, pored ostalog, osuđen zbog krivičnog dela izbegavanja plaćanja poreza iz člana 172. stav 1. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, pa mu je sud izrekao jedinstvenu kaznu zatvora. Osnovano se u zahtevu za zaštitu zakonitosti ističe da je drugostepeni sud učinio povredu krivičnog zakona u korist okrivljenog, a koja se sastoji u tome što je odukom o kazni prekoračio ovlašćenje koje ima po zakonu.

Drugostepeni sud u obrazloženju svoje presude navodi da je okrivljeni izmirio svoju poresku obavezu pre početka krivičnog postupka, pa iz tog razloga nije bilo mesta izricanju novčane kazne. Međutim, odredbom člana 172. stav 3. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji propisano je da se učinilac krivičnog dela izbegavanja plaćanja poreza kažnjava kaznom zatvora i novčanom kaznom. Kako je drugostepeni sud našao da nije bilo mesta izricanju novčane kazne, time je povredio ovu imperativnu normu krivičnog zakona i prekoračio ovlašćenje koje ima po zakonu s obzirom da je okrivljenom utvrdio samo kaznu zatvora, a ne i novčanu kaznu koju je pravilno utvrdio prvostepeni sud za predmetno krivično delo".

(presuda Vrhovnog suda Srbije Kzz. 124/2005 od 2. februara 2006. godine, Bilten Okružnog suda u Beogradu, Beograd, broj 71/2006. godine, str. 52-53)

3.2. Neuplaćivanje poreza po odbitku

1) "Pod radnjom izvršenja krivičnog dela neuplaćivanje poreza po odbitku ne može se podvesti neplaćanje doprinosa što bi eventualno pod određenim uslovima mogla biti radnja izvršenja nekog drugog krivičnog dela, npr. poreske utaje. Okrivljenom je optužbom stavljeno na teret izvršenje krivičnog dela neuplaćivanje poreza po odbitku na propisani uplatni račun javnih prihoda za što je pobijanom presudom oglašen krivim. Radnja ovog krivičnog dela je neuplaćivanje poreza što predstavlja radnju nečinjenja, propuštanja ili svesnog kršenja propisa u vidu neuplaćivanja u potpunosti ili delimično iznosa koji je obračunat na ime poreza po odbitku.

Ovde učinilac pravilno i zakonito obračunava visinu ove vrste poreza, ali isti iznos ne uplaćuje u celini ili delimično na uplatni račun javnih prihoda. Subjektivno obeležje ovog krivičnog dela je namera učinioca da ne plati porez. U pogledu krivice potreban je direktan umišljaj. Ovo je delo blanketne prirode i njegova radnja izvršenja se sastoji u povredi odgovarajućih propisa donetih u drugim zakonima – pre svega u Zakonu o porezu na dohodak građana gde je propisano da se po odbitku od svakog pojedinačno uplaćenog prihoda utvrđuju i uplaćuju porezi na, u ovom propisu, pojedinačno nabrojane prihode, između ostalog i na zarade, ako je isplatilac prihoda pravno lice ili preduzetnik, a to čini u momentu isplate prihoda".

(rešenje Apelacionog suda u Novom Sadu Kž. 1382/2010 od 10. januara 2012. godine, Bilten sudske prakse Apelacionog suda u Novom Sadu, Novi Sad, broj 4/2012. godine, str. 146-147.

3.3. Ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole

1) "U odredbi člana 175. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji sadržana je ranije važeća odredba krivičnog dela iz člana 46a. Zakona o kontroli, utvrđivanju i naplati javnih prihoda. Okružni sud preinačuje osuđujuću presudu opštinskog suda kojom je okrivljeni oglašen krivim za izvršenje krivičnog dela iz člana 46a. Zakona o kontroli, utvrđivanju i naplati javnih prihoda tako što je okrivljenog oslobodio od optužbe jer je krivično delo

prestalo da važi stupanjem na snagu Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji 1. januara 2003. godine. Republički javni tužilac je podneo zahtev za zaštitu zakonitosti protiv navedene presude zbog povrede krivičnog zakona sa predlogom da Vrhovni sud Srbije konstatuje da je navedenom presudom povređen krivični zakon u korist okrivljenog.

Zahtev za zaštitu zakonitosti je osnovan. Osnovano se u zahtevu javnog tužilaštva navodi da je ovakvom odlukom drugostepenog suda povređen krivični zakon i da je trebalo da se na ovu činjeničnu situaciju primeni odredba propisa iz člana 175. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji koja predviđa krivično delo ugrožavanja naplate poreza i poreske kontrole. Iz izreke prvostepene osuđujuće presude očigledno je da je u opisu radnje krivičnog dela bilo sadržano biće krivičnog dela iz člana 175. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, te da je drugostepeni sud trebalo da primeni krivičnopravnu normu na radnje koje je izvršio okrivljeni i na posledice koje je prouzrokovao tako da je oslobađajućom presudom drugostepeni sud učinio bitnu povredu krivičnog zakona u korist okrivljenog".

(presuda Vrhovnog suda Srbije Kzz. 94/2003 od 9. septembra 2004. godine, I. Simić, A. Trešnjev, Zbirka sudskih odluka iz krivičnopravne materije, Knjiga sedma, Beograd, 2006. godine, str. 204-205)

3.4. Nedoizvoljeni promet akciznih proizvoda

1) "Kada okrivljeni u svojoj trafici koja se vodi kao samostalna trgovačka radnja prodaje cigarete bez akcizne markice, izvršio je krivično delo nedozvoljenog prometa akciznih proizvoda iz člana 176. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji. Okrivljena je prvostepenom presudom oglašena krivom da je kao vlasnik samostalne trgovačke radnje stavila u promet 96 paklica cigareta strane proizvodnje koje nisu bile obeležene posebno propisanim kontrolnim akciznim markicama u skladu sa Zakonom o akcizama. Okrivljenog je uz uslovnu osudu izrečena i mera bezbednosti zabrane vršenja delatnosti prometa robe na malo u smislu člana 176. stav 3. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji".

(presuda Okružnog suda u Beogradu Kž. 2649/2003 od 23. septembra 2003. godine, I. Simić, A. Trešnjev, Zbirka sudskih odluka iz krivičnopravne materije, Knjiga šesta, Beograd, 2005. godine, str. 203)

2) "Direktor preduzeća koji stavi u promet 106 paklica različitih cigareta koje nisu bile posebne obeležene propisanim akciznim markicama vrši krivično delo nedozvoljenog prometa akciznih proizvoda. Okrivljeni je oglašen krivim zbog izvršenja krivičnog dela nedozvoljenog prometa akciznih proizvoda iz člana 176. stav 1. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji. i osuđen na uslovnu osudu, a izrečena mu je i mera bezbednosti oduzimanja predmeta i zabrane vršenja poziva u trajanju od jedne godine. Okrivljeni je kao direktor preduzeća stavio u promet 106 paklica različitih cigareta u trafici preduzeća, a koje nisu bile posebno obeležene propisanim akciznim markicama. S obzirom da se radilo o stranim proizvodima, obaveza je okrivljenog bila da ti proizvodi – cigarete, budu obeležene akciznim markicama u skladu sa članom 18. st.2. i 4. Zakona o akcizama"

(presuda Okružnog suda u Beogradu Kž. 1544/2005 od 22. juna 2005. godine, Bilten Okružnog suda u Beogradu, Beograd, broj 69/2005. godine, str. 102)

3) "Učiniac je stavio u promet 85 paklica cigareta strane proizvodnje bez akciznih markica na taj način što je kupcima na pijaci nudio takve cigarete. Okrivljeni je oglašen krivim da je izvršio krivično delo nedozvoljenog prometa akciznih proizvoda iz člana 176. stav 1. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji. Naime, prvostepeni sud je pravilno utvrdio činjenično stanje na koje je pravilno primenio odgovarajuću zakonsku odredbu kada je konstatovao da je učinilac stavio u promet 85 paklica cigareta strane proizvodnje bez akciznih markica na taj način što je kupcima na pijaci nudio takve cigarete".

(presuda Okružnog suda u Beogradu Kž. 604/2006 od 10. marta 2006. godine, Sudska praksa, Beograd, broj 9/2006. godine, str. 14)

3.5. Nedozvoljeno skladištenje robe

"Krivično delo nedozvoljeno skladištenje robe iz člana 176a. Stav 1. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji postoji samo kada se roba na koju se plaća porez za koju ne postoji propisana dokumentacija o poreklu robe i plaćenom porezu uskladišti u registrovanoj prostoriji za skladištenje robe.

Presudom opštinskog suda okrivljeni je oglašen krivim što je u registrovanoj prostoriji za skladištenje robe uskladištio robu na koju se plaća porez, za koju ne postoji propisana dokumentacija o poreklu robe i plaćenom porezu, tako što je robu uskladištio u registrovanom poslovnom prostoru čime je izvršio krivično delo nedozvoljeno skladištenje robe. U obrazloženju presude prvostepeni sud ocenom svih dokaza zaključuje da prostorija u kojoj je smeštena radnja okrivljenog i pored toga što je jedina i velika, nema pomoćnih prostorija, magacina i sl., i nije posebno registrovana za skladištenje robe, ali ipak predstavlja skladišni prostor i jeste registrovana ne navodeći pri tome o kakvoj se registraciji radi. S obzirom na navedeno zaključivanje prvostepenog suda je nejasno i protivurečno, te su učinjene bitne povrede odredaba krivičnog postupka".

(rešenje Apelacionog suda u Kragujevcu Kž. 3458/2010 od 22. Julu 2010. godine, Bolten sudske prakse Apelacionog suda u Kragujevcu, Kragujevac, broj 2/2010. Godine, str. 58-59)

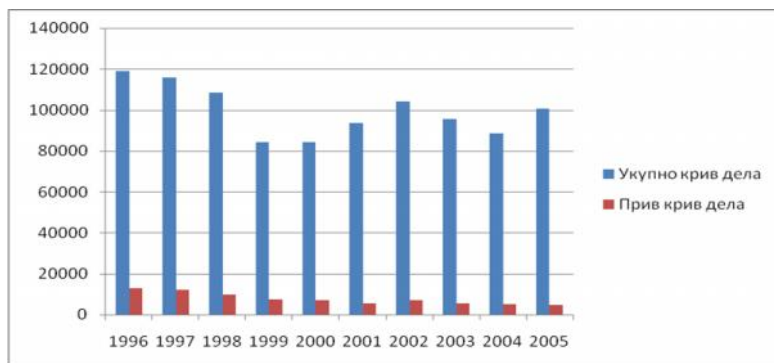
4. OBIM, DINAMIKA I STRUKTURA PORESKIH KRIVIČNIH DELA U REPUBLICI SRBIJI

Da bi izlaganje o poreskim krivičnim delima bilo sveobuhvatno i celovito, potrebno je da pored teorijske analize zakonskih rešenja ovih krivičnih dela u Republici Srbiji od najstarijih pisanih pravnih spomenika do danas, kao i u uporednom krivičnom zakonodavstvu, posvetimo određenu pažnju i njihovoj analizi u sudskoj i statističkoj praksi. Naime, pravni propisi nisu samo apstraktni pojmovi sadržani u pravnim aktima, već nalaze svoje oživotvorenje u svakodnevnoj praksi u različitim oblicima i vidovima ispoljavanja. Stoga je logično da posle izlaganja oblika i vidova ispoljavanja poreskih krivičnih dela u praksi domaćih sudova, analiziramo i njihovo ispoljavanje kroz statističke pokazatelje. U ovoj analizi smo koristili dostupne statističke podatke objavljene u biltenima Republičkog zavoda za statistiku Republike Srbije u periodu 1996-2005. godine, odnosno u periodu 2006-2014. godine (period primene pozitivnog krivičnog zakonodavstva).

Prvo ćemo analizirati stanje privrednog kriminaliteta uopšte u Republici Srbiji u periodu 1996-2005. godine u okviru kojih krivičnih dela su i sistematizovana poreska krivična dela.

Tabela 1. Učešće privrednih krivičnih dela u ukupnom broju izvršenih krivičnih dela u Republici Srbiji u periodu 1996-2005. godine

	Ukupno kriv. dela	Priv. kriv. dela	%
1996.	118.917	13.037	10,96
1997.	115.637	12.176	10,53
1998.	108.474	9.692	8,93
1999.	84.365	7.538	8,93
2000.	84.143	6.896	8,20
2001.	93.431	5.628	6,02
2002.	104.061	6.947	5,81
2003.	95.733	5.405	5,65
2004.	88.453	5.255	5,94
2005.	100.536	4.721	4,70



Iz navedenih statističkih podataka o ukupnom obimu izvršenih krivičnih dela uopšte i privrednih krivičnih dela u Republici Srbiji u periodu 1996-2005. godine (period do donošenja danas važećeg Krivičnog zakonika i Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji) možemo zaključiti sledeće:

1. u posmatranom periodu se beleži konstantan pad – tendencija opadanja broja izvršenih krivičnih dela uopšte, pa tako i privrednih krivičnih dela,

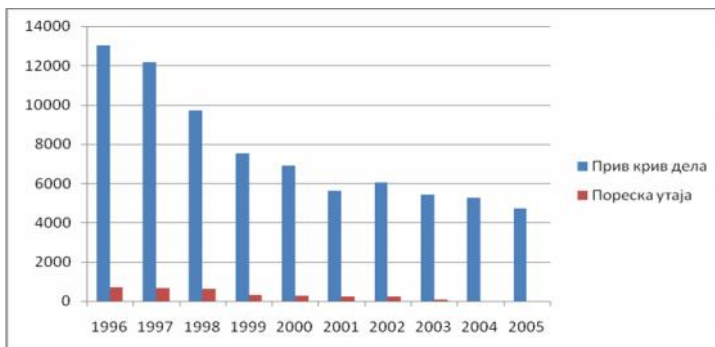
2. najveći broj krivičnih dela je upravo izvršen prve posmatrane godine – 1996. godine i to 118.917 krivično delo, dok je 2000. godine zabeležen najmanji broj krivičnih dela – svega 84.143,

3. kada se radi o privrednom kriminalitetu, i ovde je primećena tendencija opadanja broja izvršenih krivičnih dela ove vrste. Tako je upravo 1996. godine zabeležen najveći broj izvršenih privrednih krivičnih dela, bilo da se radi o krivičnim delima koja su propisana saveznim ili republičkim krivičnim zakonom. Tako je ove godine izvršeno 13.037 privrednih krivičnih dela, pa je te godine zabeleženo i najveće učešće privrednih krivičnih dela u ukupnom kriminalitetu – 10,96%. To znači da je svako deseto krivično delo u Srbiji 1996. godine bilo privredno krivično delo i

4. najmanje je privrednih krivičnih dela izvršeno 2005. godine, a to je upravo godina neposredno pred stupanje na snagu Krivičnog zakonika. Te godine je izvršeno "samo" 4.721 privredno krivično delo, što je činilo svega 4,70% učešća u ukupnom kriminalitetu Srbije.

Tabela 2. Učešće poreske utaje u broju izvršenih privrednih krivičnih dela u Srbiji u periodu 1996-2005. godine

	Priv. kriv. dela	Poreska utaja	%
1996.	13.037	711	5,45
1997.	12.176	671	5,51
1998.	9.692	627	6,47
1999.	7.538	330	4,38
2000.	6.896	289	4,19
2001.	5.628	238	4,23
2002.	6.047	243	4,02
2003.	5.405	92	1,70
2004.	5.255	20	0,38
2005.	4.721	25	0,53

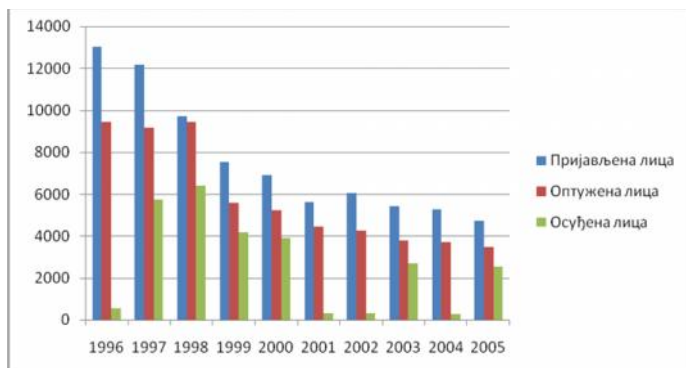


Kada se analiziraju statistički podaci o izvršenim krivičnim delima poreske utaje u Srbiji u periodu 1996-2005. godine zaključujemo da dinamika i ovih dela pokazuje tendenciju opadanja. Tako je najviše krivičnih dela poreske utaje izvršeno 1996. godine i to 711 delo, a najmanje 2004. godine - samo dvadeset dela.

No, procentualno gledano, učešće poreske utaje u ukupnom privrednom kriminalitetu je najviše ispoljeno 1998. godine gde poreska utaja učestvuje sa 6,47% u stopi ukupnog privrednog kriminaliteta. Učešće poreske utaje u obimu privrednih krivičnih dela je najniže 2004. godine – svega 0,38%.

Tabela 3. Odnos prijavljenih, optuženih i osuđenih lica za privredna krivična dela u Srbiji u periodu 1996-2005. godine

	Prijavljena lica	Optužena lica	Osuđena lica
1996.	13.037	9.443	5.630
1997.	12.176	9.162	5.751
1998.	9.692	9.447	6.402
1999.	7.538	5.574	4.185
2000.	6.896	5.209	3.911
2001.	5.628	4.464	3.250
2002.	6.047	4.264	2.930
2003.	5.405	3.775	2.695
2004.	5.255	3.724	2.710
2005.	4.721	3.465	2.532



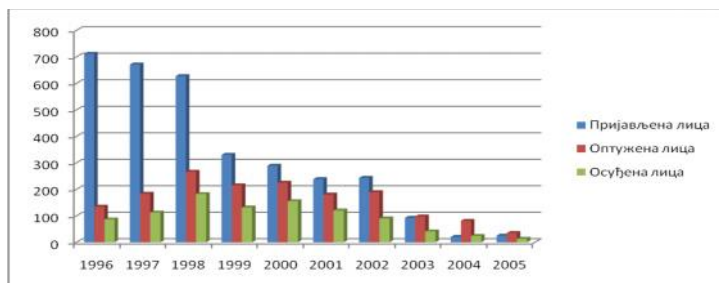
Kada analiziramo odnos broja lica koja su prijavljena, optužena i osuđena za privredna krivična dela, odnosno za krivično delo poreske utaje zaključujemo sledeće:

1.kod privrednih krivičnih dela najviše je prijavljeno lica 1996. godine i to 13.037, a najmanje 2005. godine – svega 4.721. No, kada se radi o broju optuženih lica, podaci pokazuju da je najviše optuženo i to 9.447 lica za privredno krivično delo 1998. godine, dok je najmanje optužbi zabeleženo 2005. godine – 3.465. Slična tendencija se javlja i kod osuđenih lica, s tim što je 1996. godine osuđeno svega 40% od ukupno prijavljenih lica za privredni kriminalitet – 5.650 lica. Najmanje je osuđenih lica – 2.532 bilo evidentirano 2005. godine i to takođe iznosi oko 40% od broja prijavljenih lica i

2.kod krivičnog dela poreske utaje (tabela 4.) podaci pokazuju da je najviše prijavljeno lica bilo 1996. godine i to 711 lica, ali je najviše optuženih lica za ovo delo bilo 1998. godine – 266 kada i najviše osuđenih lica – 182. Interesantno je da je najmanje optuženih lica za krivično delo poreske utaje zabeleženo 2005. godine (to delo je tada bilo propisano u Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji) i to svega 35 optuženih i samo 13 osuđenih lica.

Tabela 4. Odnos prijavljenih, optuženih i osuđenih lica za poresku utaju u Srbiji u periodu 1996-2005. godine

	Prijavljena lica	Optužena lica	Osuđena lica
1996.	711	134	86
1997.	671	183	112
1998.	627	266	182
1999.	330	215	131
2000.	289	225	155
2001.	238	180	120
2002.	243	189	90
2003.	92	97	41
2004.	20	81	24
2005.	25	35	13



Sada nam sledi analiza obima, dinamike i tendencija poreskih krivičnih dela u sistemu privrednog kriminaliteta u periodu primene danas važećeg Krivičnog zakonika.

Tabela 5. Učešće privrednih krivičnih dela u ukupnom broju izvršenih krivičnih dela u Srbiji u periodu 2006-2014. godine

	Ukupno kriv.dela	Priv.kriv.dela	%
2006.	105.701	2.868	2,71
2007.	98.702	2.663	2,70
2008.	101.723	3.099	3,04
2009.	100.026	3.131	3,13
2010.	74.279	2.479	3,34
2011.	88.207	2.957	3,35
2012.	92.879	3.221	3,47
2013.	91.411	3.397	3,72
2014.	92.600	3.347	3,61

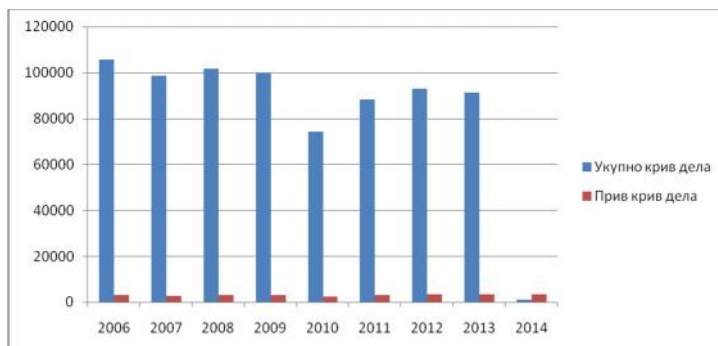


Tabela 6. Učešće poreskih krivičnih dela u ukupnom broju privrednih krivičnih dela u Srbiji u periodu 2006-2014. godine

	Priv.kriv.dela	Poreska utaja	%	Neuplać poreza	%
2006.	2.868	615	21,44	-	-
2007.	2.663	695	26,09	-	-
2008.	3.099	940	30,33	-	-
2009.	3.131	1.092	34,88	-	-
2010.	2.479	658	26,54	-	-
2011.	2.957	938	31,72	105	3,55
2012.	3.221	1.132	35,14	103	3,20
2013.	3.397	1.051	30,94	106	3,12
2014.	3.347	712	21,27	62	1,85

Iz napred navedenih tabela broj 5 i 6 o tendencijama privrednog kriminaliteta uopšte, a time i poreskog kriminaliteta u Srbiji u periodu 2006-2014. godine možemo zaključiti sledeće:

1. i u ovom periodu je nastavljen trend opadanja broja izvršenih krivičnih dela uopšte u Srbiji. Tako je najviše krivičnih dela evidentirano upravo prve posmatrane godine – 2006. godine i to 105.701 delo, dok je najmanje krivičnih dela izvršeno 2013. godine – 91.411 delo,

2. nasuprot ovakvom trendu koji je prisutan kod kriminaliteta uopšte, broj privrednih krivičnih dela u ovom periodu raste. Tako je 2007. godine izvršeno 2663 privredna krivična dela, a 2013. godine -3.397 delo ove vrste – što pokazuje povećanje za više od 30%,

3. interesantno je da je u ovom periodu u odnosu na period 1996-2005. godine zabeleženo znatno manje učešće privrednih krivičnih dela u ukupnom kriminalitetu. Sada privredni kriminalitet obuhvata samo 2,70% ukupnog kriminaliteta - 2007. godine, odnosno maksimalno 3,72% - 2013. godine, što predstavlja pozitivan pomak u suzbijanju ove vrste kriminaliteta,

4. u ovom periodu privredna krivična dela pokazuju trend rasta, pa je tako evidentirano 2.868 delo ove vrste 2006. godine, a 2014. godine – 3.347 delo, što pokazuje rast od oko 20%,

5. u ovom periodu Krivični zakonik predviđa dva poreska krivična dela. To su a) poreska utaja i b) neuplaćivanje poreza po odbitku za koje se vodi statistička evidencija. Pri tome treba reći da ovo drugo poresko krivično delo figurira u statistici kriminaliteta tek od 2011. godine i to gotovo na simboličan način sa svega 3,55% učešća u privrednom kriminalitetu 2011. godine do 1,85% učešća 2014. godine i

6. najznačajnije poresko krivično delo – poreska utaja je u periodu 2006-2014. godine pokazivala različite tendencije. Tako je najmanje delo ove vrste evidentirano upravo 2006. godine kada je izvršeno 615 krivičnih delo, ali koje učestvuje sa 21,44% u privrednom kriminalitetu. To znači da je svako peto privredno krivično delo, zapravo, poreska utaja. Najviše je poreskih utaja evidentirano 2012. godine -1.132 kada ovo krivično delo učestvuje sa 35,14% u ukupnom privrednom kriminalitetu (dakle, svako treće privredno krivično delo je bila poreska utaja).

5. POLITIKA KRIVIČNOG GONJENJA ZA PORESKA KRIVIČNA DELA

Za efikasnu borbu protiv kriminaliteta uopšte društvu stoje na raspolaganju različita sredstva, mere i postupci, a u prvom redu sistem krivičnih sankcija i ovlašćenja javnog tužilaštva u krivičnom gonjenju učinilaca krivičnih delo. Takva je situacija i sa suzbijanjem privrednog kriminaliteta, a u okviru njega i poreskih krivičnih delo.

Tabela 7. Odnos prijavljenih i optuženih lica za privredna krivična dela i poresku utaju u Srbiji u periodu 2006-2014. godine

	Priv.kriv.dela		Poreska utaja	
	Prijavljena lica	Optužena lica	Prijavljena lica	Optužena lica
2006.	2.868	2.290	615	190
2007.	2.663	1.649	695	284
2008.	3.099	1.838	940	410
2009.	3.131	1.702	1.092	438
2010.	2.479	901	658	208
2011.	2.957	1.499	938	449
2012.	3.221	1.589	1.132	499
2013.	3.397	2.240	1.051	705
2014.	3.347	2.748	712	788

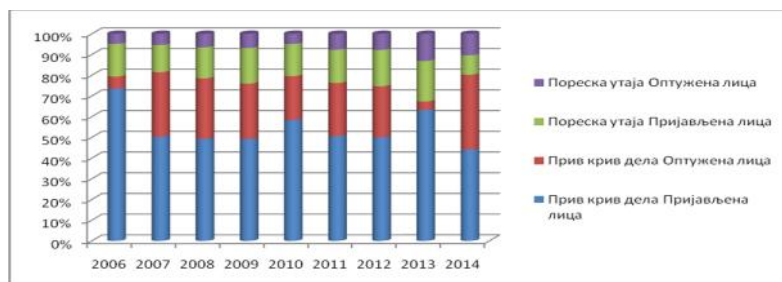
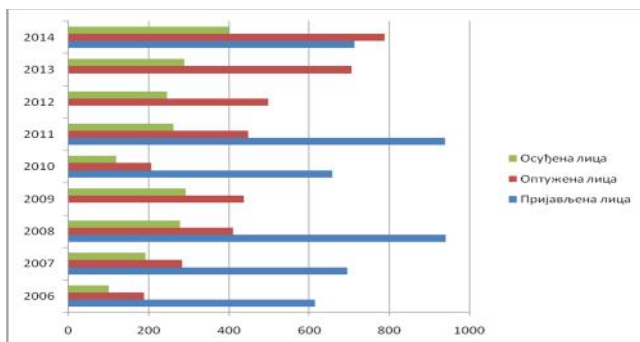


Tabela 8. Odnos prijavljenih, optuženih i osuđenih lica za poresku utaju u Srbiji u periodu 2006-2014. godine

	Prijavljena lica	Optužena lica	Osuđena lica
2006.	615	190	102
2007.	695	284	193
2008.	940	410	279
2009.	1.092	438	293
2010.	658	208	119
2011.	938	449	262
2012.	1.132	499	246
2013.	1.051	705	290
2014.	712	788	400



Analizirajući podatke sadržane u tabelama 7 i 8 može se sagledati efikasnost krivičnog progona učinilaca kako privrednih, tako i poreskih krivičnih dela, a tu su rezultati poražavajući, pa tako zaključujemo sledeće:

1. kod privrednih krivičnih dela u periodu 2006-2014. godine beleži se trend rasta broja prijavljenih učinilaca od 2.868 lica – 2006. godine do 3.347 lica – 2014. godine. Sličnu tendenciju pokazuje i analiza broja optuženih lica za privredna krivična dela gde je 2.290 lica optuženo 2006. godine, a 2014. godine je optuženo 2.748 lica. Pri tome se jasno uočava da je od ukupno prijavljenih lica za privredni kriminalitet, optuženo oko 80% lica,

2. kod krivičnog dela poreske utaje slična je situacija jer raspoloživi podaci pokazuju trend rasta broja prijavljenih lica za ovo delo od 615 lica – 2006. godine do 1.132 lica 2012. godine. Za razliku od prijavljenih lica, znatno veći trend rasta je zabeležen kod optuženih lica za ovo krivično delo, pa se taj broj od 190 lica u toku 2006. godine povećao na 788 lica 2014. godine (dakle, povećao se za četiri puta) i

3. pored povećanja broja prijavljenih i optuženih lica za poresku utaju i dalje je prisutan trend malog broja osuđivanih lica. Tako je svaki šesti prijavljeni učinilac za poresku utaju (615 lica) 2006. godine upravo i bio osuđen za ovo krivično delo (102 lica). Slična je situacija bila i 2012. godine, kada je inače zabeležen najveći broj prijavljenih krivičnih dela ove vrste. Najviše je osuđeno lica – 400 od prijavljenih 712 bilo 2014. godine što pokazuje da je procenat osuđenih lica prešao 50% od prijavljenih lica. Ipak, to ne umanjuje opšti zaključak o malom broju osuđenih lica za poreska krivična

dela, što može stimulatивно da deluje na potencijalne učinioce ovih, kao i drugih privrednih krivičnih dela.

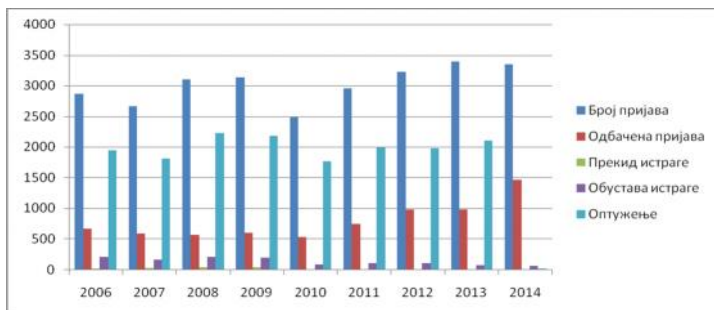
Sledeći podaci nam mogu dati ilustraciju politike krivičnog gonjenja učinilaca privrednih, a time i poreskih krivičnih dela. Tome doprinosi uporedna analiza odnosa broja prijavljenih krivičnih dela ove vrste, u odnosu na koji broj je značajan broj odbačenih prijava iz zakonom predviđenih razloga od strane javnog tužioca, ali je i veliki broj prekida, odnosno obustavljenih istraga. Sve to dovodi do relativno manjeg broja optuženih u odnosu na prijavljena lica za ova krivična dela, pri čemu treba imati u vidu da su u ovom periodu u primeni bila tri Zakonika o krivičnom postupku i to 1) Zakonik iz 2001. godine, 2) Zakonik iz 2006. godine, 3) Zakonik iz 2001. godine sa izmenama i dopunama iz 2009. godine i 4) Zakonik iz 2011. godine koji je i danas na snazi sa nekoliko izmena i dopuna.

Tabela 9. Broj izvršenih poreskih krivičnih dela u Srbiji u periodu 2006-2014. godine

	Poreska utaja	Neuplać. poreza po odbitku
2006.	615	0
2007.	695	0
2008.	940	0
2009.	1.092	0
2010.	658	0
2011.	938	105
2012.	1.132	103
2013.	1.051	106
2014.	712	62

Tabela 10. Način rešavanja privrednih krivičnih dela u Srbiji u periodu 2006-2014. godine

	Broj prijava	Odbačena prijava	Prekid istrage	Obustava istrage	Optuženje
2006.	2.868	666	16	199	1.944
2007.	2.663	587	28	160	1.809
2008.	3.099	559	37	198	2.221
2009.	3.131	599	38	195	2.181
2010.	2.479	532	4	84	1.759
2011.	2.957	743	1	104	1.992
2012.	3.221	981	3	97	1.977
2013.	3.397	983	0	73	2.104
2014.	3.347	1.459	1	55	1.300



Slična je situacija u pogledu analize odnosa broja prijavljenih lica za krivično delo poreske utaje u odnosu na broj manje optuženih lica jer je relativno veliki broj odbačenih krivičnih prijava za ovo delo, kao i veliki broj prekida (ipak manje u odnosu na obustavu) i obustava istrage iz zakonom predviđenih razloga.

Tabela 11. Način rešavanja krivičnih dela poreske utaje u Srbiji u periodu 2006-2014. godine

	Број пријава	Одбачена пријава	Прекид истраге	Обустава истраге	Оптужење
2006.	615	77	2	13	523
2007.	695	95	17	34	548
2008.	940	109	17	60	752
2009.	1.092	164	22	43	861
2010.	658	95	0	32	529
2011.	938	155	1	37	744
2012.	1.132	283	1	33	391
2013.	1.051	285	0	40	725
2014.	712	341	0	12	357

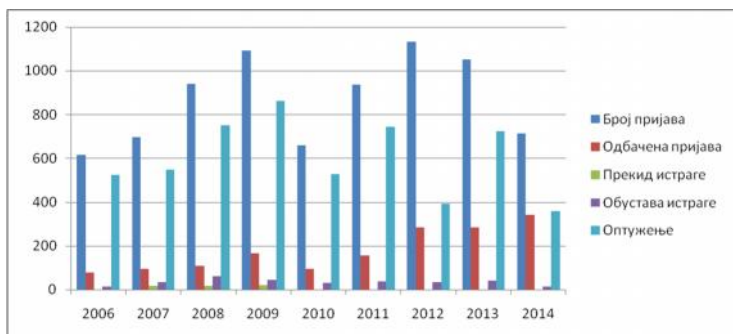


Tabela 12. Odnos broja prijavljenih, optuženih i osuđenih lica za privredna krivična dela u Srbiji u periodu 2006-2014. godine

	Prijavljena lica	Optužena lica	Osuđena lica
2006.	2.868	2.290	1.464
2007.	2.663	1.649	1.161
2008.	3.099	1.838	1.287
2009.	3.131	1.702	1.228
2010.	2.479	901	589
2011.	2.957	1.499	999
2012.	3.221	1.589	932
2013.	3.397	2.240	1.169
2014.	3.347	2.748	1.543

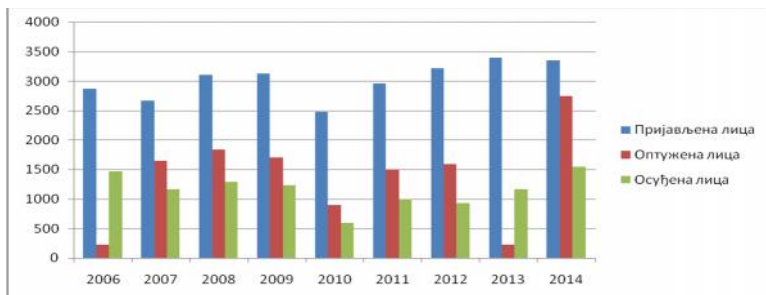
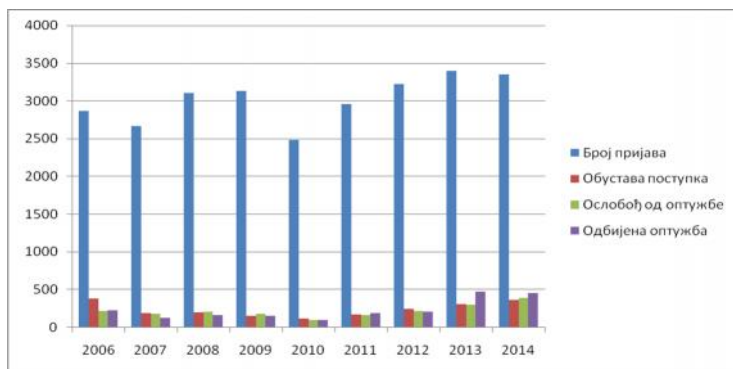


Tabela 13. Način rešavanja privrednih krivičnih dela
u Srbiji u periodu 2006-2014. godine

	Broj prijava	Obustava postupka	Oslobođenje od optužbe	Odbijena optužba
2006.	2.868	377	215	221
2007.	2.663	187	170	123
2008.	3.099	189	201	152
2009.	3.131	145	177	144
2010.	2.479	113	95	94
2011.	2.957	162	156	179
2012.	3.221	234	206	205
2013.	3.397	298	297	463
2014.	3.347	357	388	446



Kod analize efikasnosti krivičnog postupka za privredna krivična dela prikazani podaci nam daju osnova da zaključimo kako je najviše prijavljenih lica za ova dela bilo evidentirano 2013. godine i to 3.397, dok je 2014. godine bilo najviše optuženih lica – 2748 i najviše osuđenih lica – 1.543.

No, interesantno je da je 2010. godine samo 20% (ili 589) lica osuđeno od ukupnog broja prijavljenih lica – 2.479 za privredna krivična dela. Slična je situacija zabeležena i 2011. godine kada je 999 lica osuđeno od 2.957 prijavljenih lica (što čini oko 30%).

Takođe, statistički podaci nam pokazuju da je veliki broj (procenat) presuda kojima se optuženo lice oslobađa od optužbe – najviše je bilo 2014. godine i to

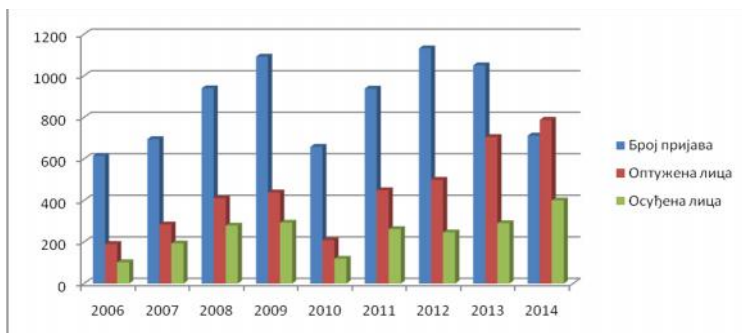
388 lica što predstavlja više od 10% ukupnog broja prijavljenih lica za privredna krivična dela. Iste godine je je odbijena optužba za 446 lica (što čini oko 15% prijavljenih lica za ova krivična dela).

Slična je situacija i kod poreske utaje (što pokazuje sledeća tabela). Tako je 2006. godine zabeležen najmanji broj prijavljenih lica za osnovno poresko krivično delo – 615 lica, ali je od tog broja optuženo samo 30% ili 190 lica, a osuđeno je samo 102 lica (15% od prijavljenih lica) ili svaki šesti prijavljeni učinilac poreske utaje je i osuđen za ovo krivično delo.

Do drugačijeg zaključka ne možemo doći ni kada je u pitanju godina 2012. kada je uopšte najviše prijavljeno lica za krivično delo poreske utaje. Naime, te je godine prijavljeno 1.132 lica od čega je samo optuženo ili 499 lica, dok je broj osuđenih lica te godine iznosio oko 20% od ukupnog broja prijavljenih lica – ili 246 lica.

Tabela 14. Odnos broja prijavljenih, optuženih i osuđenih lica za poresku utaju u Srbiji u periodu 2006-2014. godine

	Broj prijava	Optužena lica	Osuđena lica
2006.	615	190	102
2007.	695	284	193
2008.	940	410	279
2009.	1.092	438	293
2010.	658	208	119
2011.	938	449	262
2012.	1.132	499	246
2013.	1.051	705	290
2014.	712	788	400



6. KAZNENA POLITIKA SUDOVA ZA PORESKA KRIVIČNA DELA

Poslednji deo izlaganja o poreskim krivičnim delima, kao što je i logično, treba da predstavlja analiza efikasnosti krivičnog postupka sa aspekta vrste i mere izrečenih kazni i drugih krivičnih sankcija njihovim učiniocima od strane nadležnih sudova. Tu je, zapravo, ispoljena konkretna individualizacija zakonom propisanih visokih kazni za učinioce poreskih krivičnih dela, a tu se ogleda i strogost kaznene politike sudova, što ukazuje na stepen vladavine prava i dostignuti nivo pravne države.

Tabela 15. Način rešavanja krivičnih dela poreske utaje
u Srbiji u periodu 2006-2014. godine

	Broj prijava	Obustava postupka	Oslobođeno od optužbe	Odbijena optužba
2006.	615	45	18	25
2007.	695	32	34	25
2008.	940	31	57	43
2009.	1.092	42	53	49
2010.	658	24	33	32
2011.	938	57	61	69
2012.	1.132	71	87	94
2013.	1.051	22	110	178
2014.	712	140	96	156

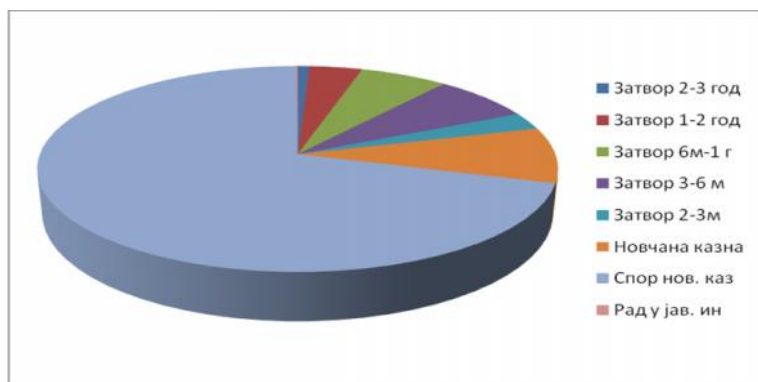
Iz navedenih podataka o načinu rešavanja podnetih krivičnih prijava protiv lica za krivično delo poreska utaja kao najznačajnije poresko krivično delo u Srbiji u posmatranom periodu možemo zaključiti sledeće:

1. broj obustavljenih krivičnih postupaka je relativno mali za ovo krivično delo. On se kreće od 5% u toku 2007. godine do 20% u toku 2014. godine,
2. nešto je manji broj lica koja su pravnosnažno oslobođena od optužbe. Taj broj se kreće od 3% u toku 2006. godine ili 10% u toku 2013. godine i
3. slična je situacija i sa odbijanjem optužbe. Ovde se broj presuda kojima se optužba za krivično delo poreske utaje odbija iz zakonom propisanih

razloga kreće od 3% u toku 2007. godine do 5% u toku 2010. godine ili čak 25% u toku 2014. godine.

Tabela 16. Izrečene kazne za poresku utaju u Srbiji
u periodu 2006-2014. godine

	Zatvor od 2-3 god	Zatvor od 1-2 god	Zatvor od 6m - 1 god	Zatvor od 3-6 mes	Zatvor od 2-3 mes	Novčana kazna	Sporedna novčana kazna	Rad u javnom interesu
2006.	0	0	0	8	3	12	53	0
2007.	0	2	10	12	2	18	95	0
2008.	1	9	9	11	6	28	144	0
2009.	2	9	15	14	8	33	174	1
2010.	1	4	3	6	3	8	63	0
2011.	2	8	8	6	7	16	183	1
2012.	2	10	11	15	6	8	151	1
2013.	1	9	15	19	6	11	190	0
2014.	6	18	43	40	8	25	228	0



U pogledu kaznene politike sudova za krivično delo poreske utaje, iako je zakonodavac kumulativno propisa kaznu zatvora i novčanu kaznu, možemo zaključiti sledeće:

1. novčana kazna kao glavna kazna je izricana relativno retko i u malom broju slučajeva. Kao sporedna kazna uz kaznu zatvora kao glavnu kaznu, novčana kazna je izricana nešto češće, iako i ovde nedovoljno s obzirom da je njeno izricanje po zakonu obavezno,

2. od ostalih kazni učinocima krivičnog dela poreske utaje je izricana samo kazna rada u javnom interesu i to izuzetno retko. Naime, samo je po

jedna kazna ove vrste izrečena je 2009., 2011 i 2012. godine, a u ostalim analiziranim godinama nije bilo izricanja ove vrste kazne i

3. učiniocima najznačajnijeg poreskog krivičnog dela je najčešće izricana kazna zatvora u trajanju od 3-6 meseci (iako je njen posebni zakonom propisani minimum šest meseci za osnovni oblik dela), a potom kazna zatvora od šest meseci do jedne godine. Kazna zatvora u trajanju od 2-3 godine je retko izricana, pa tako 2006. i 2007. godine nije izrečena nijednom, a po jednom je izrečena 2008., 2010. i 2013. godine.

Tabela 17. Izrečene ostale vrste krivičnih sankcija za poresku utaju u Srbiji u periodu 2006-2014. godine

	Uslovna osuda	Mere bezbedosti
2006.	78	6
2007.	146	0
2008.	213	0
2009.	210	0
2010.	94	0
2011.	212	0
2012.	193	0
2013.	225	0
2014.	255	0

Ako se analizira politika izricanja krivičnih sankcija prema učiniocima krivičnih dela poreske utaje, može se zaključiti sledeće:

1. od svih raspoloživih krivičnih sankcija sem kazni, učiniocima krivičnog dela poreske utaje izricana je najčešće uslovna osuda i to u relativno velikom procentu. Naime, udeo ove krivične sankcije se kretao od 13% u toku 2006. godine, preko 20-22% u toku 2009. i 2011. godine do čak 32% u toku 2014. godine i

2. iako Krivični zakonik dozvoljava mogućnost izricanja čak dve mere bezbednosti učiniocima ovog krivičnog dela (od jedanaest mera koliko ih uopšte poznaje naš krivičnopravni sistem) i to a) oduzimanje predmeta i b) zabrana obavljanja poziva, delatnosti i dužnosti, samo jedne od posmatranih devet godina i to 2006. godine je izrečeno šest mera bezbednosti, bez preciznog navođenja u statističkim podacima o kojoj se konkretno meri radi.

Tabela 18. Izrečene krivične sankcije za neuplaćivanje poreza po odbitku u Srbiji u periodu 2011-2014. godine

	Zatvor od 2-3 god	Zatvor od 1-2 god	Zatvor od 6 m – 1god	Zatvor od 3-6 mes	Zatvor od 2-3 mes	Novčana kazna	Sporedna novčana kazna	Uslovna osuda
2011.	0	0	0	0	1	1	8	7
2012.	0	0	0	1	0	0	12	23
2013.	0	1	0	1	0	0	18	20
2014.	2	0	4	4	0	2	21	32

Za drugo poresko krivično delo – neuplaćivanje poreza po odbitku- koje je propisano u Krivičnom zakoniku u periodu 2011-2014. godine kada je za ovo delo i vođena kriminalna statistika, možemo zaključiti sledeće 1) kazna zatvora je izricana izuzetno retko i to u trajanju od dve do tri godine samo u dva slučaja i to 2014. godine, 2) kazna zatvora u trajanju od jedne do dve godine je izricana samo jednom i to 2013. godine, 3) najčešće je izricana kazna zatvora u trajanju od tri do šest meseci, 4) kao glavna kazna novčana kazna je i za ovo krivično delo izricana izuzetno retko – samo jednom 2011. godine i dva puta 2014. godine, 5) nešto je češće izricana novčana kazna kao sporedna kazna i 6) za ovo krivično delo je najčešće izricana uslovna osuda i to 32 puta 2013. godine, odnosno 23 puta 2012. godine, a najmanje 2011. godine - samo u sedam slučajeva.

LITERATURA

1. Aleksić, Ž., Škulić, M., Kriminalistika, Beograd, 2002.
2. Anđelković, M., Jovašević, D., Izbegavanje plaćanja poreza, Niš, 2006.
3. Avramović, S., Opšta pravna istorija, Stari i srednji vek, Beograd, 2003.
4. Aleksić, Ž., Škulić, M., Kriminalistika, Beograd, 2002.
5. Babić, M., Marković, I., Krivično pravo, Opšti dio, Banja Luka, 2008.
6. Beljanski, S., Ilić, G., Majić, M., Zakonik o krivičnom postupku, Beograd, 2011.
7. Bogdašić, O.V., Uголовnij kodeks Litovskoj Respubliki, Moskva, 2004.
8. Bošković, M., Banović, B., Kriminalistička metodika, Beograd, 1995.
9. Bošković, M., Kriminalistika metodika, Beograd, 1998.
10. Buhler, O., Strickdrodt, G., Steurrecht, Band 1, Allgemeiner Steurrecht, Wiesbaden, 1960.
11. Bujdić, Đ.Lj., Nejednake primene zakona o porezu u krivičnim predmetima, Beograd, 1903.
12. Čejović, B., Miladinović, V., Krivično pravo, Posebni deo, Niš, 1995.
13. Dimitrijević, P., Prekršajno pravo, Beograd, 2001.
14. Dimitrijević, P., Jovašević, D., Prekršajno pravo, Beograd, 2005.
15. Dolger, Fr., Beitrage zur Geschichte der Bysantischen Finanzverwaltung, Berlin, 1927.
16. Đorđević, Đ., Prekršajno pravo, Beograd, 2010.
17. Đorđević, Đ., Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 2012.
18. Đorđević, M., Đorđević, Đ., Krivično pravo, Beograd, 2010.
19. Ebert, U., Strafrecht, 2. Auflage, Heidelberg, 1993.
20. Eidam, G., Straftaeter Unternehmen, Munchen, 1997.
21. Fedosova, I., Skuratova, T., Uголовnih kodeks Rossijskoj federacij, Moskva, 2005.
22. Festić, R., Stari kodeksi, Sarajevo, 1998.
23. Gnjatović, D., Finansije i finansijsko pravo, Beograd, 1999.

24. Grop, W., Strafrecht, Heidelberg-New York, 1998.
25. Grozdanić, V., Škorić, M., Uvod u kazneno pravo, Zagreb, 2009.
26. Grozdanić, V., Škorić, M., Martinović, I., Kazneno pravo, Rijeka, 2013.
27. grupa autora, Ekonomika oporezivanja i poresko pravo, Beograd, 1996.
28. grupa autora, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije, Beograd, 1995.
29. grupa autora, Komentar Krivičnog zakona SR Jugoslavije, Beograd, 1995.
30. grupa autora, Leksikon jugoslovenskog leksikografskog zavoda, Zagreb, 1974.
31. grupa autora, Novi propisi iz oblasti javnih finansija Republike Srbije, knjiga 1, 2 i 3., Beograd, 2003.
32. grupa autora, Uvod u pravo Finske, Beograd, 2005.
33. Hensel, A., Dirrito tributario, Multa Paucis, Milano, 1956.
34. Horvatić, Ž., Novo hrvatsko kazneno pravo, Zagreb, 1997.
35. Horvatić, Ž., Šeparović, Z., Kazneno pravo, Posebni deo, Zagreb, 1999.
36. Horvatić, Ž., Kazneno pravo, Opći dio, Zagreb, 2003.
37. Ilić, G., et al., Krivični zakonik Republike Srbije sa napomenama, Beograd, 2005.
38. International Bureau of Fiscal Documentation: International Tax Avoidence and Evasion, Amsterdam, 1981.
39. Jasić, S., Zakoni starog i srednjeg veka, Beograd, 1968.
40. Jelačić, M., Prekršajno pravo – teorija i praksa, Beograd, 2004.
41. Jelčić, B., Nauka o finansijama i finansijsko pravo, Zagreb, 1990.
42. Jovanović, Lj., Jelačić, M., Prekršaji i privredni prestupi, Beograd, 1997.
43. Jovanović, Lj., Jovašević, D., Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 2002.
44. Jovanović, Lj., Jovašević, D., Krivično pravo, Opšti deo, Beograd, 2003.
45. Jovanović, Lj., Đurđić, V., Jovašević, D., Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 2006.
46. Jovašević, D., Falsifikovanje isprave u jugoslovenskom krivičnom pravu, Beograd, 1996.
47. Jovašević, D., Falsifikovanje isprava – teorija i praksa, Beograd, 1996.
48. Jovašević, D., Hašimbegović, T., Krivična dela falsifikovanja, Beograd, 1999.
49. Jovašević, D., Komentar Zakona o izvršenju krivičnih sankcija sa pratećim propisima i sudskom praksom, Beograd, 2000.
50. Jovašević, D., Komentar Krivičnog zakona SR Jugoslavije, Beograd, 2002.

51. Jovašević, D., Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije sa sudskom praksom, Beograd, 2003.
52. Jovašević, D., Hašimbegović, T., Sistem poreskih delikata, Beograd, 2004.
53. Jovašević, D., Zakon o porezu na dodatu vrednost sa komentarom i pratećim propisima, Beograd, 2005.
54. Jovašević, D., Pavlović, Đ., Zbirka poreskih zakona sa komentarom, Beograd, 2005.
55. Jovašević, D., Zakon o izvršenju krivičnih sankcija sa uvodnim komentarom, Beograd, 2006.
56. Jovašević, D., Krivičnopravna zaštita isprava, Niš, 2007.
57. Jovašević, D., Krivični zakonik Republike Srbije sa komentarom, Beograd, 2007.
58. Jovašević, D., Stevanović, Z., Komentar Zakona o izvršenju krivičnih sankcija, Beograd, 2008.
59. Jovašević, D., Leksikon krivičnog prava, Beograd, 2011.
60. Jovašević, D., Ikanović, V., Krivično pravo Republike Srpske, Posebni deo, Banja Luka, 2012.
61. Jovašević, D., Korporativno krivično pravo, Niš, 2012.
62. Jovašević, D., Praktikum za krivično pravo, Opšti deo, Niš, 2013.
63. Jovašević, D., Praktikum za krivično pravo, Posebni deo, Niš, 2014.
64. Jovašević, D., Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 2014.
65. Jovašević, D., Krivično pravo, Opšti deo, Beograd, 2016.
66. Jovašević, D., Ikanović, V., Krivično procesno pravo Republike Srpske, Banja Luka, 2016.
67. Karčić, F., Odabrani izvori za opću historiju države i prava, Sarajevo, 2004.
68. Karčić, F., Uvod u historiju i izvore bosanskog prava, Sarajevo, 2006.
69. Kazenski zakonik z uvodnimi pojasnili B.Penka in K. Strolioga, in stvarnim kazalom V. Jakulina, Ljubljana, 1999. g
70. Kazneni zakonik i krivični sudski postupak Kraljevine Srbije protumačeni odlukama opšte sednice i odeljenja kasacionog suda, sastavio Gojko Niketić, sa predgovorom Dušana Subotića, Beograd, 1911.
71. Kobovac, I., Kriminalistika, Koprivnica, 1960.
72. Kokolj, M., Jovašević, D., Krivično pravo Republike Srpske, Opšti i posebni deo, Bijeljina, 2011.
73. Korajlić, N., Modli, D., Petrović, B., Uvod u kriminalistiku, Sarajevo, 2004.
74. Lazarević, Lj., Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 1993.

75. Lazarević, Lj., Vučković, B., Vučković, V., Komentar Krivičnog zakonika Crne Gore, Cetinje, 2004.
76. Lazarević, Lj., Komentar Krivičnog zakonika, Beograd, 2006.
77. Lukashov, A.I., Sarkisova, E.A., The Latvian Penal Code, Saint Petersburg, 2001.
78. Majstorović, B., Društveni porez, Beograd, 1932.
79. Marjanovik, G., Krivično pravo, Posebni del, Skopje, 2002.
80. Mataković, J., Osnovi kriminalistike, Zagreb, 1984.
81. Mitrović, Lj., Prekršajno pravo, Banja Luka, 2012.
82. Mišković, M., Pavlović, Đ., Jovanović, Đ., Fiskalni sitem, sistem javnih prihoda i rashoda u Republici Srbiji, Beograd, 2003.
83. Modli, D., Priručni kriminalistički leksikon, Sarajevo, 1998.
84. Modli, D., Korajlić, N., Kriminalistički rječnik, Tešanj, 2002.
85. Nakazatelen kodeks s posočeni stari tekstove na izmenenite članove, Norma, Paralaks, Sofija, 1998.
86. Nenov, I., Nakazateljno pravo, Norma, Sofija, 2002.
87. Nikolić, D., Krivični zakonik za Knjaževinu Srbiju, Niš, 1991.
88. Nikolić, D., Fragmenti pravne istorije, Niš, 1997.
89. Nikolić, D., Đorđević, A., Zakonski tekstovi starog i srednjeg veka, Niš, 2002.
90. Niković, Đ., Društveni porezi u Kraljevini Jugoslaviji, Beograd, 1934.
91. Novoselec, P., Opći dio kaznenog prava, Zagreb, 2004.
92. Novoselec, P., Uvod u gospodarsko kazneno pravo, Zagreb, 2009.
93. Paglle, Ch.D., China law, Criminal Code of the People's Republic of the China, Bejing, 1997.
94. Pavišić, B., Kriminalistika, Rijeka, 1995.
95. Pavišić, B., Modli, D., Veić, P., Kriminalistika, Zagreb, 2006.
96. Pavišić, B., Grozdanić, V., Veić, P., Komentar Kaznenog zakona, Zagreb, 2007.
97. Petrović, B., Jovašević, D., Krivično pravo 2, Posebni deo, Sarajevo, 2005.
98. Petrović, B., Jovašević, D., Izvršno krivično (kazneno) pravo, Sarajevo, 2006.
99. Petrović, B., Jovašević, D., Ferhatović, A., Krivično pravo 1., Sarajevo, 2015.
100. Petrović, B., Jovašević, D., Ferhatović, A., Krivično pravo 2., Sarajevo, 2016.
101. Popović, B.N., Službenički porez, Beograd, 1928.

102. Popović, D., Nauka o porezima i poresko pravo, Beograd, 1997.
103. Radovanović, M., Krivično pravo, Opšti deo, Beograd, 1975.
104. Radovanović, M., Đorđević, M., Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 1977.
105. Rarog, A.I., Esakov, G.A., Čučaev, A.I., Stepalin, V.P., Uголовное право России, Часті обшaja i osobennaja, Moskva, 2007.
106. Rarog, A.I., Uголовное право России, Osobennaja čast, Moskva, 2008.
107. Selinšek, Lj., Kazensko pravo, Splošni del in osnove posebnega dela, Ljubljana, 2007.
108. Simić, I., Petrović, M., Krivični zakon Republike Srbije – praktična primena, Beograd, 2002.
109. Simić, I., Trešnjev, A., Krivični zakonik s kraćim komentarom, Beograd, 2010.
110. Simović, M., Jovašević, D., Simović, M., Izvršno krivično pravo, Banja Luka, 2014.
111. Simović, M., Jovašević, D., Bibliografija krivičnog prava Bosne i Hercegovine, Sarajevo, 2015.
112. Simović, M., Jovašević, D., Privredno kazneno pravo Republike Srpske, Banja Luka, 2016.
113. Skuratov, J.I., Lebedov, V.M., Kommentarii k Uголовnomu kodeksu v Rossijskoj federaciji, Norma, Moskva, 1996.
114. Solovjev, A., Zakonodavstvo Stefana Dušana, cara Srba i Grka, Beograd, 1998.
115. StGB, Strafgesetzbuch, 50. Auflage, Munchen, 2012.
116. Stojanović, Z., Perić, O., Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije i Krivični zakon Republike Crne Gore sa objašnjenima, Beograd, 1996.
117. Stojanović, Z., Perić, O., Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 2000.
118. Stojanović, Z., Komentar Krivičnog zakona SR Jugoslavije, Beograd, 2002.
119. Taranovski, T., Istorija srpskog prava u Nemanjićkoj državi, Beograd, 1996.
120. Turković, K., et al., Komentar Kaznenog zakona, Zagreb, 2013.
121. Uголовnij kodeks Vengrii s izmenenijama i dopolnenijama Budapest, 1980.
122. Vesel, J., Krivični zakonik Kraljevine Jugoslavije i 343 rješenja svih apelacionih sudova i svih odeljenja Kasacionog suda, Sarajevo, 1935.
123. Vanoni, E., Elementi di diritto tributario, Opere giuridiche, Vol 1, Multa Paucis, Milano, 1962.

124. Višić, M., Zakonici drevne Mesopotamije, Beograd, 2003.
125. Zakonik Stefana Dušana, Beograd, 1898. godine, str. 265-266.
126. Zbirka krivičnih zakona, Beograd, 1982.
127. Živanović, T., Zakonski izvori krivičnog prava i istorijski razvoj njegov i njenog krivičnog pravosuđa od 1804-1865., Beograd, 1968.
128. Živković, Ž. K., Komentar Zakona o neposrednim porezima, Beograd, 1928.

CIP - Каталогизација у публикацији -
Народна библиотека Србије, Београд

343.359.2(497.11)
336.225.68(497.11)

ЈОВАШЕВИЋ, Драган, 1958-
Poreska krivična dela / Dragan Jovašević. - Beograd : Institut za
kriminološka i sociološka istraživanja, 2016 (Beograd : Pekograf). - 200
str. ; 21 cm

Tiraž 300. - Napomene i bibliografske reference uz tekst. - Bibliografija:
str. 195-200.

ISBN 978-86-83287-94-9

а) Пореска кривична дела - Србија
COBISS.SR-ID 227978252