

Доц. др Сузана Димић
Доц. др Мирјана Ђукић

Правни факултет Универзитета у Приштини, са привременим седиштем
у Косовској Митровици

Доц. др Ванда Божић

Правни факултет Универзитета Привредна академија у Новом Саду,
Београд

ОПШТИ ОСВРТ НА ИСТРАГУ ПОРЕСКИХ КРИВИЧНИХ ДЕЛА

Кроз смањење расположивих доходака пореских обвезника, опорезивање утиче на умањење њихове економске снаге. Порески терет, налази на различите модалитете отпора пореских обвезника. Неретко, они се испољавају кроз свесно и намерно предузимање одређених активности којима порески обвезници умањују или не испуњавају своје пореске обавезе. Најтежи облици противправних понашања пореских обвезника инкриминисани су као пореска кривична дела, чиме је успостављен систем кривичноправне заштите фискалног система државе. Сврха истраге заснива се на прикупљању довољног броја квалитетних доказа, не би ли се дошло до степена вероватноће као средњег нивоа извесности да је учињено кривично дело, и тако успоставила база за подизање оптужнице. Као некадашња дужност истражног судије, прикупљање доказа је у новоуспостављеном систему тужилачке истраге, поверена јавном тужиоцу. Пореска кривична дела носе одређене специфичности, те захтевају да се истраже у нешто другачије компонованој истрази. Уз суделовање пореске полиције, финансијских форензичара и по потреби других стручних лица, отвара се пут ка успешном процесуирању учинилаца ове категорије кривичних дела.

Кључне речи: Пореска кривична дела; Истрага; Финансијска истрага.

Сузана Димић, suzana.dimic@pr.ac.rs.

Мирјана Ђукић, mirjana.djukic@pr.ac.rs.

Ванда Божић, vanda.bozic@pravni-fakultet.info.

1. УВОДНЕ НАПОМЕНЕ

Од самог настанка порези се везују за потребу финансирања функција државе. Тако је фискални циљ дуго био не само примарни него и једини циљ опорезивања. Тек крајем 19. и почетком 20. века, са напуштањем доктрине економског либерализма, порези преузимају улогу инструмента за остваривање економских, социјалних, демографских и других циљева. Управо због тог сучељавања општег и индивидуалног интереса, опорезивање је одувек било осетљиво питање. С једне стране, постоји потреба обезбеђивања средстава неопходних за финансирање оптималног функционисања друштвене заједнице, док, са друге стране, грађани порезе доживљавају као терет, јер се опорезивањем смањује њихов расположиви доходак. Неретко, у тежњи да смање или потпуно отклоне свој порески терет, порески обвезници прибегавају избегавању плаћања пореза, односно, пореској евазији.

Суочене са проблемом пореске евазије савремене државе су приморане да проналазе мере за њено сузбијање. Све већа пажња се посвећују превентивној политици, која има за циљ стварање позитивног става пореског обвезника према обавези плаћања пореза. Бројне активности и мере, усмерене на подстицање добровољног плаћања пореза, у основи имају за циљ „приближавање“ пореским обвезницима. Савремене пореске администрације предузимају активности којима развијају однос сарадње са пореским обвезницима, њиховим третирањем као корисника пореских услуга. Кроз популаризацију пореза, указивањем на сврху опорезивања, савремене државе настоје да утичу на подизање пореске свести својих пореских обвезника. Предочавањем чињенице да служе за финансирање јавних добара, чији су корисници порески обвезници, порези постају прихватљиви за њих. Међутим, пореска пракса показује да те мере нису довољне, те се као важна компонента у борби за сузбијање ове појаве јавља и репресивна политика. Имајући у виду да је поштовање пореских прописа додатно угрожено у савременом друштву где су присутни стилови живота окренути ка лакој заради, па чак и различитим облицима криминалитета у циљу стицања профита и богаћења, репресивна политика има незаменљиву улогу у јачању пореске дисциплине.¹

2. ПОРЕСКА ЕВАЗИЈА И ПОРЕСКА КРИВИЧНА ДЕЛА – ОПШТЕ ОДЛИКЕ И ДРУШТВЕНА ОПАСНОСТ

Пореску евазију представљају понашања пореских обвезника усмерена на избегавање плаћања пореза. Могу имати карактер противправ-

¹ Види више: С. Димић, В. Божић, „Крађа података пореских обвезника као облик cyber криминалитета“, *Proceedings “Transformative technologies: legal and ethical challenges of the 21st century”*, Faculty of Law, University of Banja Luka, European Division of the UNESCO Chair in Bioethics (Haifa), Banja Luka 2020, 395–408.

ности, али и обухватају и такве облике понашања када не долази до кршења пореских прописа. У финансијској литератури се најчешће прави разлика између законите и незаконите пореске евазије.² Закониту пореску евазију (енг. *tax avoidance*) чине такве активности пореских обвезника којима они прибегавају у циљу умањења или потпуног избегавања пореске обавезе при чему не долазе у сукоб са пореским законима. Таква понашања немају одлике противправног, већ представљају коришћење законом допуштених могућности. Као „прихватљива“ легална евазија појављују се случајеви када, на пример, порески обвезник може одлучити да се уздржи од потрошње или изврши супституцију производа, промени пребивалиште, пресели седишта своје делатности у други град или државу у којој су ниже пореске стопе за одређену врсту дохотка или одређене делатности (то су тзв. порески рајеви), промени делатности и сл. За разлику од ње, код „неприхватљиве“ легалне евазије, такође, не долази до кршења пореских прописа али порески обвезник настоји да на вешт и лукав начин избегне плаћање пореза или умањи своју пореску обавезу, на пример, закључивањем симулованих правних послова.

Савремена законодавства санкционишу оваква понашања пореских обвезника, али проблем у пракси постоји у погледу линије разграничења ова два облика законите евазије, јер се у оба случаја ради о поступањима пореских обвезника која се крећу у границама закона. Широко прихваћено је становиште да „неприхватљива“ законита евазија постоји када активности пореског обвезника немају пословни или економски циљ, већ су искључиво усмерене на неоправдано умањење или избегавање плаћања пореза. Обвезник се креће у границама закона али употребљава пореске конструкције у намери да смањи пореску способност на ниво који законодавац није имао у виду. Ради се о злоупотреби примене пореских прописа, јер такво понашање није у складу са сврхом и духом закона.³

Посебан проблем у разграничењу ова два облика законите евазије постоји код корпоративних пореских обвезника, где у новије време пажњу теоретичара и пореских власти привлачи тзв. агресивно пореско планирање. Ради се о таквим активностима пореских обвезника које, за разлику од прихватљивог пореског планирања (пореског минимизирања), карактерише артифицијелни карактер, непостојање пословне сврхе, постојање празнина у пореским прописима, креирање хибридних структура и др. Крећући се у границама закона, на такав начин успевају да остваре значајне пореске уштеде.⁴

² В. Божић, С. Димић, „Порески обвезник у улози корисника пореских услуга као превенција пореског криминалитета“, *Зборник радова „Услуге и права корисника“*, Правни факултет Универзитета у Крагујевцу, Институт за правне и друштвене науке, Крагујевац 2020, 597.

³ М. Анђелковић, „Законита неприхватљива пореска евазија – проблеми дефинисања и спречавања“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу* 67(LIII), 82.

⁴ *Ibid.*, 93.

За разлику од легалне, нелегална евазија (*tax evasion*) је незаконито понашање пореских обвезника. Представља такве активне или пасивне делатности пореских обвезника предузете ради умањења или потпуног избегавања пореске обавезе које представљају кршење пореских прописа. Такви различити облици противправног понашања чине пореске деликте, за које су прописане одговарајуће санкције. У зависности од тежине учињеног деликта, правни системи савремених држава их квалификују као пореске прекршаје, привредне преступе и пореска кривична дела.⁵ Према учиниоцима пореских деликата предузимају се одређене мере казнене политике у виду кривичних санкција. За лакше облике деликата, као што су прекршаји, прописују се прекршајне казне које изричу и извршавају порески органи. Најтежи облици пореских деликата инкриминисани су као пореска кривична дела, за које су прописане кривичне санкције. Њих изричу судови у кривичном поступку.

Пореска кривична дела, као најтежи облик противправног понашања пореских обвезника представља друштвено опасно понашање, јер угрожава фискалне интересе државе. Међутим, како штетна последица није лако уочљива у поређењу с другим кривичним делима, стиче се привид да се ради о малој друштвена опасност. Тако се у државама са ниском пореском свешћу становништва најчешће изражава став јавног мњења оправдањем за пореске утајиваче да је њиховим поступањем оштећена „само“ држава.

Насупрот том привиду да пореска кривична дела имају малу, или, чак незнатну друштвену опасност стоји чињеница да наносе штету фискалном систему државе, угрожавајући њене фискалне интересе. Придавањем малог или незнатног значаја инкриминацији пореских кривичних дела, као и неадекватном изрицању и извршењу кривичних санкција у пракси занемарује се чињеница да је благовремено плаћање пореза и других дажбина неопходан услов за континуирано финансирање јавних потреба. Штетна последица ових кривичних дела се односи, пре свега, на финансијски ефекат, јер државна благајна остаје ускраћена за онај износ прихода који би био наплаћен да су сви порески обвезници повиновали својој пореској обавези. У условима када савремене државе имају константу потребу за већим приливом средстава од наплате јавних прихода, суочавајући се са проблемима буџетског дефицита, смањење прилива прихода у буџетску касу услед евазије представља посебно значајан проблем. У том смислу, сузбијање пореске евазије појављује се и као сегмент фискалне консолидације државе.

Ради успостављања нарушене финансијске равнотеже, због смањеног прилива прихода у буџет, државе се могу одредити за повећање

⁵ Види више: С. Димић, В. Божић, „Пореска кривична дела као водећи облик привредног криминалитета“, *Право и привреда* 4/2020, 55–73.

пореза. Тај јачи порески терет ће, у коначном, сносити управо они порески обвезници који су савесно поступали у погледу испуњавања својих пореских обавеза. То нарушава принцип правичности опорезивања, али ствара и вишеструко штетне последице са аспекта друштва, јер се нарушава социјална кохезија. Пореска евазија, па тиме и вршење пореских кривичних дела, ставља у неједнак економски и социјални положај савесне пореске обвезнике. Неиспуњавањем или умањењем своје пореске обавезе несавесни порески обвезници су остварили „уштеду“ за неплаћени износ пореза. Неоснованим увећањем расположивог дохотка, односно, профита долази до концентрације богатства, што, у крајњем, може утицати на веће економско и социјално раслојавање друштва.

Са економског аспекта посматрано, избегавањем плаћања пореза се нарушава тржишна конкуренција. Снижавањем трошкова производње путем евазије, ствара се нелојална конкуренција између савесних и несавесних пореских обвезника. Савесни порески обвезници се, фактички, налазе у неповољнијем положају у односу на оне који су неплаћањем пореза постигли уштеде и обезбедили додатне приходе за ефикасније привређивање. У таквим условима стварају се потешкоће за тачно дефинисање одговарајућих мера и инструмената у спровођењу економске политике.⁶

Са становишта пореских обвезника, управо стварање неједнаког економског и социјалног положаја услед пореске евазије негативно утиче на њихово добровољно испуњавање пореских обавеза. Уочавање да један круг пореских обвезника плаћа мањи порез или уопште не плаћа порез има лош повратни ефекат на пореску дисциплину. Ситуација да савесни порески обвезници сnose терет опорезивања док су порески утајивачи остали привилеговани слаби порески морал. Отуда је за обезбеђивање пореске дисциплине веома важно јачање пореског морала изражавањем друштвене осуде за непоштовање пореских закона.⁷ То се постиже адекватним нормативним оквиром којим су дефинисана пореска кривична дела и његовом доследном применом у пракси. Изрицање кривичних санкција, поред кажњавања учиниоца кривичног дела, има за циљ постизање специјалне и генералне превенције. Кажњавање за пореска кривична дела има за циљ да одврати учиниоца од вршења таквих криминалних радњи у будућности, али и да утиче на остале пореске обвезнике да благовремено и савесно испуњавају своје пореске обавезе.

⁶ М. Кулић, Г. Милошевић, Милашиновић, „Фискални криминалитет у Србији“, *Индустрија* 4/2011, 304.

⁷ С. Димић, „Пореска утаја као најтежи облик пореске евазије – осврт на законодавство и праксу у Србији“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу* 90/2021, 89.

3. НАЈТЕЖИ ОБЛИЦИ ПРОТИВПРАВНИХ ПОНАШАЊА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА – ПОРЕСКА КРИВИЧНА ДЕЛА

Пореска кривична дела инкриминисана Кривичним закоником,⁸ *пореска утаја* (чл. 225) и *неуплаћивање пореза по одбитку* (чл. 226),⁹ представљају најтеже облике противправних понашања пореских обвезника.

Међутим, ваља нагласити да су одређена кривична дела у области пореског права прописана и Законом о пореском поступку и пореској администрацији (*lex specialis*) као бланкетним прописом.¹⁰ Тако су до 2020. године као пореска кривична дела прописана Законом о пореском поступку и пореској администрацији била: *Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит* (чл. 173а), *Угрожавање наплате пореза и пореске контроле* (чл. 175), *Недозвољен промет акцизних производа* (чл. 176), *Недозвољено складиштење робе* (чл. 176а).¹¹

Изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији из 2020. године, као пореска кривична дела прописана су: *Пореска превара у вези са порезом на додату вредност* (чл. 173а) уместо досадашњег кривичног дела *Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит* (чл. 173а), док су остала три кривична дела остала непромењена (*Угрожавање наплате пореза и пореске контроле* (чл. 175), *Недозвољен промет акцизних производа* (чл. 176), *Недозвољено складиштење робе* (чл. 176а).¹²

⁸ Кривични законик, *Службени гласник РС*, бр. 85/2005, 88/2005 – испр., 107/2005 – испр., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016 и 35/2019.

⁹ Више о кривичном делу неуплаћивање пореза по одбитку види: В. Божић, С. Димић, „Најтежи облик пореске свазије у домену рада – кривично дело неуплаћивања пореза по одбитку“, *Правна ријеч* 63/2020, 257–273.

¹⁰ „Уколико пореско кривично дело није као такво прописано Кривичним закоником (*lex generalis*), не значи да кривично дело не постоји већ да је прописано другим бланкетним прописом, Законом о пореском поступку и пореској администрацији (*lex specialis*)“, види више: С. Димић, В. Божић, „Пореска кривична дела као водећи облик привредног криминалитета“, *Право и привреда* 4/2020, 55–73.

¹¹ Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 84/2002 – испр., 23/2003 – испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 – др. закон, 62/2006 – др. закон, 63/2006 – испр. др. закон, 61/2007, 20/2009, 72/2009 – др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 – испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018. Види више: В. Божић, „Упоредно-правни приказ кривичноправне заштите пореза у Хрватској и Србији“, *Зборник радова „Улога државе и права у XXI веку“*, Правни факултет Универзитета Привредна академија у Новом Саду, 2020, 355–367.

¹² Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 84/2002 - испр., 23/2003 - испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - др. закон, 62/2006 - др. закон, 63/2006 - испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 95/2018, 86/2019 и 144/2020.

Пореска кривична дела инкриминисана Кривичним закоником и Законом о пореском поступку и пореској администрацији приказана су у Табели бр. 1.

Табела бр.1. Пореска кривична дела

| Пореска кривична дела | |
|---|---|
| Кривични законик | Закон о пореском поступку и пореској администрацији |
| Пореска утаја (чл. 225) | Пореска превара у вези са порезом на додату вредност (чл. 173а) |
| Неуплаћивање пореза по одбитку (чл. 226) | Угрожавање наплате пореза и пореске контроле (чл. 175) |
| | Недозвољен промет акцизних производа (чл. 176) |
| | Недозвољено складиштење робе (чл. 176а) |

Кривично дело пореске утаје (чл. 225. КЗ) у пракси је најзасутпље- није кривично дело инкриминисано Кривичним закоником, којим се штити фискални систем државе, обавеза плаћања пореза, доприноса и других јавних давања.¹³ Радња кривичног дела пореске утаје односи се на давање лажних податка о стеченим приходима, предметима или другим чињеницама која су од значаја за утврђивање обавезе плаћања пореза, доприноса или дажбина, затим на непријављивање стеченог прихода, предмета или других чињеница, те на било који други начин прикривања података који се односе на утврђивање пореских обавеза. Кривично дело може учинити лице које је порески обвезник, које по- ступа с директним умишљајем (*dolus directus*) утајења пореза.¹⁴

Законодавац је зависно од висине утајеног пореза, уз основни об- лик у којем износ утајеног пореза прелази милион динара, прописао и два квалификована облика овог кривичног дела, па ће се о првом ква- лификобаном облику радити уколико је висина утајеног пореза виша од пет милиона динара, а о другом, уколико утајени порез прелази пет- наест миолиона динара. У табели бр. 2. приказани су блици кривичног дела пореске утаје и прописане казне.

¹³ Више види: Б. Павишић, В. Грозданић, П. Веић, *Коментар Казненог закона*, Загреб 2007, 636.

¹⁴ Више види: В. Божић, С. Димић, М. Ђукић, „Пореска утаја као једно од кривичних дела у ланцу организоване криминалне делатности“, *Зборник радова „Правна традиција и интегративни процеси“*, Универзитет у Приштини, Правни факултет, 2020, 157–174.

Табела бр. 2. Кривично дело пореска утаја

| | Износ утајеног пореза | Законом прописана казна |
|---|--------------------------------|--|
| Основни облик пореске утаје | > (1) милион динара | Казна затвора 1–5 година + новчана казна |
| I квалификовани облик пореске утаје | > (5) пет милиона динара | Казна затвора 2–8 година + новчана казна |
| II квалификовани облик пореске утаје | > (15) петнаест милиона динара | Казна затвора 3–10 година + новчана казна |

Радња кривичног дела *Неуплаћивање пореза по одбитку* (чл. 226. КЗ) обухвата сваку активност која се односи на избегавање плаћања пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање по одбитку те неплаћање износа који је обрачунат на име пореза по одбитку и/или доприноса за обавезно социјално осигурање као и неплаћање других прописаних дажбина. Учинилац може бити одговорно лице у правном лицу и предузетник који поступа са директним умишљајем (*dolus directus*).

Неуплаћивање пореза по одбитку је кривично дело за које је законодавац, такође уз основни облик, прописао и два квалификована облика у зависности од висине неуплаћеног пореза по одбитку односно од висине обрачунатог, а неуплаћеног пореза или доприноса. Да би се радило о основном облику кривичног дела, висина неуплаћеног пореза по одбитку треба бити испод милион и петсто хиљада динара, док се за први квалификовани облик тражи да неуплаћени порез прелази износ од милион и петсто хиљада динара, а за други седам милиона и петсто хиљада динара.¹⁵

У табели бр. 3. приказани су облици кривичног дела неуплаћивање пореза по одбитку и прописане казне.

Табела бр. 3. Кривично дело Неуплаћивање пореза по одбитку

| | Износ неуплаћеног пореза | Законом прописана казна |
|--|--|--|
| Основни облик неуплаћивања пореза по одбитку | < милион и петсто хиљада динара | Казна затвора до 3 године + новчана казна |
| I квалификовани облик неуплаћивања пореза по одбитку | > милион и петсто хиљада динара | Казна затвора 6 месеци – 5 година + новчана казна |
| II квалификовани облик неуплаћивања пореза по одбитку | > седам милиона и петсто хиљада динара | Казна затвора 1–10 година + новчана казна |

¹⁵ Чл. 226. ст. 2 и 3. КЗ.

Кривично дело *пореска превара у вези са порезом на додату вредност* (чл. 173а.) чини лице које у намери да оно или друго лице, у претходних 12 месеци:

1 - оствари право на неосновани повраћај пореза на додату вредност или порески кредит код пореза на додату вредност

2 - потпуно или делимично избегне плаћање пореза на додату вредност

На начин да поднесе једну или више пореских пријава пореза на додату вредност неистинитог садржаја, а износ повраћаја или пореског кредита прелази милион динара.¹⁶ Предвиђена је кумулативна казна за ово кривично дело, казна затвора од једне до пет година и новчана казна.¹⁷ Законом се налаже пореском обвезнику (физичком лицу, предузетнику и одговорном лицу у правном лицу) обавезно прописивање мере безбедности забране вршења позива, делатности и дужности од једне до пет година.¹⁸

За кривично дело пореске преваре у вези са порезом на додату вредност, законодавац је прописао и два квалификована облика. О првом квалификованом облику овог кривичног дела радиће се уколико је износ повраћаја или пореског кредита већи од пет милиона динара, па је тиме и кумулативна прописана казна виша, казна затвора од две до осам година и новчана казна.¹⁹ Други квалификовани облик предвиђен је за ситуације у којима је износ пореза на додату вредност прелази 15 милиона динара, с тим да је уз новчану казну прописан затвор у трајању од три до десет година.²⁰

Кривично дело *угрожавање наплате пореза и пореске контроле* (чл. 175) чини лице које у намери да угрози наплату пореза који није доспео за наплату или који није утврђен, али је покренут поступак утврђивања или контроле, односно пореза који је утврђен њему или другом лицу, по установљавању претходне мере обезбеђења, привремене мере за обезбеђење наплате пореза у складу са законом, односно у поступку принудне наплате или пореске контроле отуђи, сакрије, оштети, уништи или учини неупотребљивом ствар на којој је установљена претходна мера обезбеђења пореза који је доспео за наплату, привремена мера за обезбеђење наплате, односно ствар која је предмет принудне наплате пореза или пореске контроле.²¹ Законом је прописана кумулативна казна, казна затвора до једне године и новчана казна, а истом казном каз-

¹⁶ Чл. 173а. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ *Ibid.* ст. 5.

¹⁹ *Ibid.* ст. 3.

²⁰ *Ibid.* ст. 4.

²¹ Чл. 175. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

ниће се и лице које даје лажне податке о чињеницама које су од значаја за спровођење принудне наплате пореза, односно пореске контроле.²²

Недозвољен промет акцизних производа (чл. 176) је кривично дело које чини лице које супротно прописима који регулишу опорезивање акцизама, неовлашћено производи, прерађује, продаје или ко набавља ради продаје, држи или преноси или ко посредује у продаји или куповини или на други начин неовлашћено ставља у промет производе који се у складу са законом сматрају акцизним производима.²³ Законодавац је за ово кривично дело прописао казну затвора од шест месеци до пет година (ст. 1).

Кривично дело чини и предузетник или одговорно лице у правном лицу које се бави производњом или увозом производа који морају бити посебно обележени контролним акцизним маркицама, уколико пре стављања у промет не предузме потребне мере да се такви производи обележе контролним акцизним маркицама.²⁴ Прописана казна за предузетника и одговорно лице у правном лицу је казна затвора од шест месеци до три године, с тим да им се и изриче и мера безбедности забране вршења позива (делатности) или дужности у трајању од једне до пет година.²⁵

Кривично дело *недозвољено складиштење робе* (чл. 176а.) чини лице које складишти, односно смешта добра или дозволи складиштење, односно смештање добара за која не поседује прописану документацију о пореклу.²⁶

Закон је за недозвољено складиштење робе као и за лице које складишти или смешта добра у просторима и просторијама о којима није обавестио Пореску управу, прописао кумулативну казну, казну затвора од три месеца до три године и новчану казну (ст. 1 и 2) док је за предузетника и одговорно лице у правном лицу предвидео обавезно изрицање мере безбедности забране вршења позива, делатности или дужности у трајању од једне до пет година (ст. 3).

3.1. Анализа судске праксе пореских кривичних дела прописаних КЗ-ом

У овом поглављу рада урадили смо петогодишњу анализу судске праксе пореских кривичних дела инкриминисаних Кривичним законом (пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку), за период од 2016. до 2020. године, у односу на број поднетих кривичних пријава и донетих осуђујућих пресуда.

²² Чл. 175. ст. 1. и 2.

²³ Чл. 176. ст. 1. и ст. 2.

²⁴ Чл. 176. ст. 2.

²⁵ Чл. 176. ст. 3. и ст. 4.

²⁶ Чл. 176а. ст. 1.

У табели бр. 4. дат је приказ наведене анализе.²⁷

Табела бр. 4. Пријаве и осуде за кривично дело пореске утаје и за кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку у периоду од 2016. до 2020. године

| Пореска кривична дела у КЗ РС – пријаве и осуде | | | | | |
|---|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| | 2016. година | 2017. година | 2018. година | 2019. година | 2020. година |
| Пореска утаја - пријаве | 734 | 649 | 967 | 777 | 574 |
| Пореска утаја - осуде | 419 | 392 | 266 | 274 | 194 |
| Неуплаћивање пореза по одбитку - пријаве | 52 | 30 | 39 | 22 | 20 |
| Неуплаћивање пореза по одбитку - осуде | 20 | 23 | 6 | 12 | 13 |

Оно што нам прво „упада у око“ је велика диспропорција у односу на број пријава и осуда за кривично дело пореске утаје у односу на кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку. Од укупног броја пријављених за пореска кривична дела у 2016. години (786) свега 6,62 % односи се на кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку.

Још је више израженија ситуација у 2017. години где од укупног броја пријава (679), имамо 4,42 % пријава за неуплаћивање пореза по одбитку, док се 95,58 % односи на пореску утају.

Слична је ситуација и у последње три године, с тим да у 2018. години бележимо 50 %-тни пад у односу на 2016. годину. Тако у 2018. години од укупног броја пријављених за пореска кривична дела (1006), само је 3,88 % пријава за неуплаћивање пореза по одбитку, док је 96,12 % пријава за пореску утају.

Погледамо ли 2019. годину, од 799 пријава 2,75 % је пријава за неуплаћивање пореза по одбитку, а 97,25 % пријава за пореску утају. И у последњој години посматраног периода, од укупно пријављених пореских кривичних дела (594), 3,37 % је пријава за неуплаћивање пореза по одбитку и 96,63 % за пореску утају.

²⁷ Републички завод за статистику, „Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2015. – пријаве, оптужења и осуде“, *Билтен*, бр. 617/2016;

Републички завод за статистику, „Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2016. – пријаве, оптужења и осуде“, *Билтен*, бр. 629/2017,

Републички завод за статистику, „Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2017. – пријаве, оптужења и осуде“, *Билтен*, бр. 643/2018,

Републички завод за статистику, „Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2018. – пријаве, оптужења и осуде“, *Билтен*, бр. 653/2019,

Републички завод за статистику, „Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2019.“, бр. 202, 23. 7. 2020, Републички завод за статистику, „Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2019.“, бр. број 195, 14.07.2021.

Ваља напоменути да је у 2020. години евидентиран доста мањи број кривичних пријава за пореску утају у односу на период од 2016. до 2019. године. Уколико погледамо 2018. годину која бележи највише поднетих пријава, онда можемо констатовати да је у 2020. години поднето свега 59,36 % пријава од године која има највише поднетих кривичних пријава за пореску утају.

Пад у поднетим кривичним пријавама забележен је и за кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку. У првој години посматраног периода евидентиране су 52 пријаве, да би у 2020. години било поднето свега 20 пријава, што представља 38,46 % пријава од године која бележи највећи број пријава у посматраном периоду.

Што се тиче осуђујућих пресуда, највећи број осуда за пореску утају евидентирано је у првој години посматраног периода, 2016. години (419), а најмање у последњој години, 2020. (194).

Не можемо да кажемо да је стање у погледу осуда за кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку у посматраном периоду у паду, али свакако да бележи врло мален број учинилаца који су проглашени кривим за кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку. Најмање осуђујућих пресуда евидентирано је у 2018. години (6), а највише у 2017. години (23).

У петогодишњем периоду донете су свеукупно 74 осуђујуће пресуде за наведено кривично дело. Уколико погледамо број осуда донетих за пореску утају у истом периоду (1545), говоримо о незнатном броју осуђених за неуплаћивање пореза по одбитку.

4. ОСНОВНЕ ОДЛИКЕ ИСТРАГЕ – ОСВРТ НА ПОРЕСКА КРИВИЧНА ДЕЛА

Смена различитих типова кривичних поступака кроз историју (оптужни,²⁸ инквизиторски,²⁹ мешовити), одликује се између осталог и одређеним специфичностима њихових истражних компоненти. Оне се испољавају кроз различите носиоце истражних функција, као и варијације у балансу две опречне тенденције, тенденције заштите слобода и права човека и тенденције ефикасности кривичног поступка. Мешовити модел кривичног поступка је уз одређене модификације егзистирао у нашој земљи све до званичних реформских захвата, када се уз поштовање основних људских права у кривичном поступку, примат ипак даје ефикасности. Међутим, поменуте разлике нису имале утицаја на сам смисао и сврху вођења истраге, која је и у

²⁸ А. Esmein, *A History of Continental Criminal Procedure: With Special Reference to France*, The Lawbook exchange, LTD Union, New Jersey 2000, 3–8.

²⁹ З. Јекић, *Кривично процесно право*, Београд 2003, 23.

данашње време остала иста, прикупити довољан број доказа који би квалитативно чинили стабилну подлогу за подизање оптужнице и у крајњем били позитивно оцењени од стране суда.

Јавнотужилачка истрага успостављена реформом кривичног процесног законодавства, минимизира некадашњу улогу судије истражитеља (истражног судије). Сада је то судија за претходни поступак који има минимална процесна овлашћења наредбодавног карактера, али не и истражна. Премда овакво решење не фаворизује научна и стручна јавност, не може се заобићи тежина задатака постављена пред јавним тужиоцем.³⁰ Наиме, сва знања и вештине истражног судије сада су остављена да се за кратак временски период развију у јавнотужилачкој истражној пракси. То нарочито долази до изражаја код тежих и по природи откривања и доказивања, комплекснијих кривичних дела, каква су прање новца, пореска кривична дела и многа друга која су репрезенти организованог криминалитета.³¹ Једна од истакнутијих асоцијација, међувладина организација која промовише глобалну политику борбе против финансијског криминала (*Financial Action Task Force – FATF*) чак указује да пореска кривична дела носе висок степен претње за прање новца.³² Противправна понашања која угрожавају фискални систем државе су тешко доказива и посматрана индивидуално. За почетак, најважнија је њихова селекција, окарактерисати противправну радњу као кривично дело, порески прекршај или привредни преступ, што опредељује и врсту поступка према извршиоцу.

Откривање пореских кривичних дела успоставља се кроз предистражну активност пореске полиције у чијој су надлежности потражне радње, потражно-истражне радње, али не и ограничење кретања осумњиченог које је у делокругу органа унутрашњих послова.³³ Тако,

³⁰ Тужилачка истрага – регионална кривичнопроцесна законодавства и искуства у примени, Мисија ОЕБС-а у Србији, Београд 2014, 20.

³¹ М. Шкулић, *Организовани криминалитет – појам, појавни облици, кривична дела и кривични поступак*, Службени гласник, Београд 2015, 252–357.

Види и: В. Божић, С. Димић, М. Ђукић, „(Не)ответственность банков в обнаружении отмывания денег, приобретенных утайкой налога - недоумения в экономической теории и практике“, *Актуальные проблемы экономического развития*, Белгород, Russia, Сборник докладов, Научное издание, Министерство науки и высшего образования Российской Федерации Белгородский государственный технологический университет им. В.Г. Шухова Институт экономики и менеджмента, 69–75.

³² *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, OECD, Paris 2017, p.p. 58–61.

³³ Закон о пореском поступку и пореској администрацији – ЗПППА, *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 84/2002 - испр., 23/2003 - испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - др. закон, 62/2006 - др. закон, 63/2006 - испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019 и 144/2020, чл. 135 ст. 3.

пореска полиција пре покретања кривичног поступка може позивати и саслушавати осумњиченог, извршити претресање стана, пословних просторија, превозних средстава, лица, привремено одузети предмете који ће касније послужити као доказ.³⁴

У протеклој 2020. години и првој половини 2021. године, сарадња овлашћених службених лица органа унутрашњих послова са пореском полицијом резултирала је хапшењем због постојања основа сумње да су починила утају пореза, 87 одговорних лица у привредним субјектима и 98 физичких лица, за која се претпоставља да су оштетили државни буџет у веома великом новчаном износу.³⁵ Чињенице које посредно указују да је учињено кривично дело или да је одређено лице учинилац истог³⁶ сазнаје порески инспектор спроводећи пореску контролу, о чему извештај подноси надлежном руководиоцу Пореске управе. Како би противправно понашање без одлагања било процесуирано (потребно је избећи одуговлачење да не би наступила застарелост кривичног гоњења)³⁷, руководиоца Пореске управе доставља извештај пореском инспектору, који даље кривичну пријаву са расположивим доказима доставља надлежном јавном тужиоцу.³⁸ Пошто јавни тужилац оцени да су утврђене чињенице довољне да се формулише разумна истражна хипотеза,³⁹ издаје наредбу о спровођењу истраге, којим се моментом сматра да је започет и сам кривични поступак. Наредба садржи одредницу у правцу прикупљања непосредних доказа који би оправдали подизање оптужбе,⁴⁰ чиме део кривичне истраге обухвата и финансијску компоненту и спровођење истражних радњи у правом смислу речи. Ваља истаћи да против наредбе није допуштена жалба суду, што подразумева да ЗКП РС заправо не предвиђа страначку и судску контролу овакве одлуке јавног тужиоца.⁴¹ Да би истрага ишла у жељеном смеру, јавни тужилац се

³⁴ ЗПППА, чл. 135 ст. 4. Претресање стана и других просторија пореска полиција може извршити само на основу наредбе судије за претходни поступак и уз присуство два сведока. Одредбе закона којим се уређује кривични поступак сходно се примењују и на поступање пореске полиције.

³⁵ Доступно на: <https://www.purs.gov.rs/sr/ biro-za-informisanje/Strana2/strana7.html>, посећено 05.08.2021.

³⁶ Законик о кривичном поступку – ЗКП, *Службени гласник РС*, бр. 72/2011, 101/2011, 121/2012, 32/2013, 45/2013, 55/2014, 35/2019, 27/2021 – одлука УС и 62/2021 – одлука УС, чл. 2 ст. 1 тач. 17.

³⁷ Пресуда Врховног касационог суда, Кзз 31/2013 од 11.04.2013. године.

³⁸ ЗПППА, чл. 137 ст. 1.

³⁹ Водич за примену Законика о кривичном поступку Републике Србије, Београд 2015, 62.

⁴⁰ ЗКП, чл. 2, ст. 1, тач. 18.

⁴¹ Г. Илић, М. Мајић, С. Бељански, А. Трешњев, *Коментар Законика о кривичном поступку*, Службени гласник, Београд 2013, 686.

може кретати у оквиру прецизно дефинисаних одредница које чине такозвани модел *briefing*-а.⁴²

Концепт истраге пореских кривичних дела представља сложену целину коју треба рашчланити на разноврсне моделе и прихватити на крају онај који датој ситуацији највише одговара.⁴³ Такозвано моделирање истраге заснива се на успостављању организационих структура у којима се истражне функције могу доделити различитим истражним тимовима.

У Аустралији пореске истражне функције обавља *Australian Federal Police (AFP)* у сарадњи са *Australian Taxation Office (ATO)*, као и *Commonwealth Director of Public Prosecutions (CDPP)*, Француској, Национално финансијско тужилаштво (од 2014. године), а од 2010. године је под окриљем Министарства унутрашњих послова оформљена специјална бригада која се бави сложенијим случајевима пореских кривичних дела, онда када се сумња да су њима стечени приходи «опрани» (*Brigade nationale de la répression de la délinquance fiscale (BNRDF)*).⁴⁴ Слично и у Аустрији, у локалним пореским управама фискални органи за спровођење закона (*Fiscal Law Enforcement Authority*) и Јединица за пореске истраге која истражује порески криминал у име јавног тужиоца (*Tax Investigation Unit*).⁴⁵

У Републици Србији структуру истражног тима чине јавни тужилац, финансијски форензичар, службена лица органа унутрашњих послова, пореска полиција и представник Пореске управе, или Управе за спречавање прања новца, или Управе царина. Када износ пореза чије се плаћање избегава прелази износ од пет милиона динара или петнаест милиона динара,⁴⁶ за откривање и доказивање су надлежни јавни тужилац, суд, Јединица за финансијске истраге при Министарству унутрашњих послова и Дирекција за управљање одузетом имовином.⁴⁷

⁴² Практикује се када се установи потреба за предузимањем посебних доказних радњи. О томе вид.: Б. Синановић, Б. Вучковић, В. Божовић, И. Гавриловић, Л. Лаличић, *Истрага и процесуирање кривичних дела корупције идентификованих кроз ревизорске извештаје – Практикум за припаднике правосуђа и полиције*, Савет Европе, Београд 2016, 145–146.

⁴³ Више о процесуирању пореских превара види у: В. Божић, С. Димић, М. Ђукић, „Some Issues of Processing Tax fraud in Criminal Legislation of the Republic of Serbia“, *Balkan Social Science Review* Vol. 16, December 2020, 89–107.

⁴⁴ *Effective Inter-Agency Co-Operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes*, Third Edition, OECD, Paris 2017, p.p. 174, 271.

⁴⁵ *Ibid.*, 185.

⁴⁶ Кривични законик, *Службени гласник РС*, бр. 85/2005, 88/2005 - испр., 107/2005 -испр., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016 и 35/2019, чл. 225 ст. 2 и 3.

⁴⁷ Закон о одузимању имовине проистекле из кривичног дела, *Службени гласник РС*, бр. 32/2013, 94/2016 и 35/2019, чл. 2 ст. 1 тач. 5 и чл. 5 ст. 1.

Како је и само кривично дело у процесу доказивања, то се и за имовину/имовинску корист не може тврдити да је проистекла из кривичног дела, већ се током финансијске истраге испитује законитост њеног порекла. Јавни тужилац полази од очигледне несразмере између законитих прихода осумњиченог и имовине коју поседује.⁴⁸ Овде је изостављен први облик утаје пореза код којег је прописана мања висина утајеног пореза, преко милион динара, чиме је успостављена дистинкција између овлашћених истражних субјеката, истражних радњи и уопште основних карактеристика истраге којој ће се учинилац подвргнути.

Доказивање пореских кривичних дела није једноставан задатак те изискује да се ради формирања јасније слике о кривичном догађају не прикупљају једнолични докази, већ да се комбинацијом оних који се односе на саму личност осумњиченог, ранији живот, криминалну каријеру са непосредним материјалним доказима, креира што потпунији мозаик. Са класичним методима доказивања попут саслушања осумњиченог, испитивања сведока треба поступати опрезно, имајући у виду могуће мотиве за давањем лажних информација. При том се строго мора водити рачуна о поштовању људских права у кривичном поступку као и о забрани самооптуживања. Ако је на било који начин повређено право осумњиченог, или је оцењено лажно сведочење, на таквим се доказима не може заснивати мериторна судска одлука.

Анализом саме делатности пореских обвезника, јавни тужилац у сарадњи са вештаком финансијске струке може оквирно одредити колики су заправо његови стварни приходи и такво стање упоредити са стањем затеченим у пореској пријави. Поред пореске пријаве, вештак разматра и документацију коју је порески обвезник користио током пословања, попут уговора, рачуна, признаница и слично.⁴⁹ У недостатку поменуте документације, доказивање непријављених прихода се може обавити посредним путем, на основу трошкова осумњиченог или на основу нето вредности. Код мерења нето вредности свако увећање имовине за коју не постоји документација се третира као непријављени приход, док се у првом случају мере изразити трошкови осумњиченог у односу на утврђене законите изворе прихода.⁵⁰ Уколико доказивање није могуће ни на овај начин, долази до обуставе истраге. Међу законским разлозима за обуставу истраге (искључено гоњење, дело није кривично дело, застарелост, недостатак доказа), најчешћи је недостатак доказа

⁴⁸ М. Шкулић, 619.

⁴⁹ Д. Јовашевић, *Пореска кривична дела*, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд 2016, 148.

⁵⁰ Г. Бошковић, Д. Маринковић, „Методи финансијске истраге у сузбијању организованог криминала“, *НБП, Журнал за криминалистику и право* 2010, 89, 94.

(за утају пореза је на пример у 2019. години истрага обустављена услед недостатка доказа у девет случајева, због непостојања елемената кривичног дела у 3 случаја и у једном случају услед наступања околности које искључују гоњење).⁵¹

С друге стране, код оба кривична дела се поставља питање да ли је уопште потребно доказивати намеру да се избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина (утаја пореза), или намеру да се избегне плаћање пореза по одбитку, доприноса за обавезно социјално осигурање по одбитку или других прописаних дажбина (неуплаћивање пореза по одбитку)? Намера свакако не може бити документована, док у пракси рецимо имамо случај да се она ипак покушава доказати, али безуспешно, па се на крају своди на неотклоњиву правну заблуду.⁵²

У неким случајевима се непостојање намере окривљеног да избегне плаћање пореза и доприноса, у недостатку доказа из оптужног акта, утврђује посредним путем, на основу околности конкретног случаја. Тако је као једну од околности суд узео обзир лошу финансијску ситуацију предузећа, које је приказивало пореске обавезе у пословним књигама, исплаћивало радницима нето минималне зараде евидентиране у пословним књигама.⁵³ У сваком случају реч је о комплексној тематици која би могла бити предмет подробније анализе у будућем засебном раду.

5. ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Инкриминацијом пореских кривичних дела у кривичном и пореском процесном законнику настоји се заштити фискални систем државе од различитих облика противправних понашања пореских обвезника. Свако од њих завређује посебну пажњу, посебно она која са изразито високим степеном друштвене опасности представљају најтеже облике пореске евазије. Умањење државног буџета за износ пореза који је порески обвезник био дужан да плати штетно утиче на све сегменте друштва. Поред тога, нека од њих су оцењена на међународном нивоу као високоризична за прање новца (утаја пореза) па је сходно томе и откривање, а нарочито доказивање отежано. Чак и када нису третирана као предикатна кривична дела, одређују другачији правац предистражне и истражне активности надлежних органа, од уобичајеног. Са њиховом су природом усклађени процедурална истражна правила, организациона истражна структура и врста истражних радњи у предкривичном поступку.

⁵¹ Републички завод за статистику РС: „Пунолетни учиниоци кривичних дела, Пријаве, оптужења и осуде у 2019. години“, *Билтен* бр. 665, Београд, 2020, преузето са: <https://publikacije.stat.gov.rs/G2020/Pdf/G20205665.pdf>, посећено: 06.08.2021.

⁵² Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу, Кж. 5728/2013 од 25.03.2014. године.

⁵³ Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу, Кж1 469/2020 од 17.09.2020. године.

Истрага пореских кривичних дела није нимало једноставан задатак који се поставља пред истражне тимове, иако су специјализовани за анализу финансијских трансакција. Премда се теоретски могу доказивати непосредно или посредно, пракса бележи да се пореске кривичне истраге (нарочито код утаје пореза) већински обустављају услед недостатка доказа, што одређује један од проблема на који се треба фокусирати.

Поред проблема објективне природе, потешкоће могу наступити при покушају доказивања намере код оба пореска кривична дела. Анализа појединих пресуда води закључку да судска пракса још увек лута те не заузима јединствен став по том питању. Ако пођемо од довољне информисаности пореских обвезника од стране Пореске управе и креиране пореске свести, онда се намера на неки начин претпоставља. С друге стране, доводи се у питање законитост судских одлука утемељених на претпоставкама уместо на доказима. Ради разрешавања оваквих недоумица треба у адекватним законским нормама поставити одређене стандарде, којима би се избегла произвољна тумачења судова од случаја до случаја.

ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

Библиографске референце и интернет извори

1. Adhémar Esmein, *A History of Continental Criminal Procedure: With Special Reference to France*, The Lawbook exchange, LTD Union, New Jersey 2000.
2. *Effective Inter-Agency Co-Operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes*, Third Edition, OECD, Paris 2017.
3. *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, OECD, Paris 2017.
4. <https://www.purs.gov.rs/sr/ biro-za-informisanje/Strana2/strana7.html>,
5. Биљана Синановић, Бранислава Вучковић, Влатко Божовић, Ивица Гавриловић, Ладо Лаличић, *Истрага и процесуирање кривичних дела корупције идентификованих кроз ревизорске извештаје – Практикум за припаднике правосуђа и полиције*, Савет Европе, Београд 2016.
6. Ванда Божић, „Упоредно-правни приказ кривичноправне заштите пореза у Хрватској и Србији“, *Зборник радова „Улога државе и права у XXI веку“*, Правни факултет Универзитета Привредна академија у Новом Саду, 2020.
7. Ванда Божић, Сузана Димић, „Најтежи облик пореске евазије у домену рада – кривично дело неуплаћивања пореза по одбитку“, *Правна ријеч* 63/2020.
8. Ванда Божић, Сузана Димић, „Порески обвезник у улози корисника пореских услуга као превенција пореског криминалитета“, *Зборник радова „Услуге и права корисника“*, Правни факултет Универзитета у Крагујевцу, Институт за правне и друштвене науке, Крагујевац 2020.

9. Ванда Божић, Сузана Димић, Мирјана Ђукић, “Some Issues of Processing Tax fraud in Criminal Legislation of the Republic of Serbia”, *Balkan Social Science Review* Vol. 16, December 2020.
10. Ванда Божић, Сузана Димић, Мирјана Ђукић, „(Не)ответственность банков в обнаружении отмыывания денег, приобретенных утайкой налога - недоумения в экономической теории и практике2, *Актуальные проблемы экономического развития*, Белгород, Russia, *Сборник докладов*, Научное издание, Министерство науки и высшего образования Российской Федерации Белгородский государственный технологический университет им. В.Г. Шухова Институт экономики и менеджмента.
11. Ванда Божић, Сузана Димић, Мирјана Ђукић, „Пореска утаја као једно од кривичних дела у ланцу организоване криминалне делатности“, *Зборник радова „Правна традиција и интегративни процеси“*, Универзитет у Приштини, Правни факултет, 2020.
12. *Водич за примену Законика о кривичном поступку Републике Србије*, Београд 2015.
13. Горан Бошковић, Дарко Маринковић, „Методи финансијске истраге у сузбијању организованог криминала“, *НБП, Журнал за криминалистику и право* 2010.
14. Горан Илић, Миодраг Мајић, Слободан Бељански, Александар Трешњев, *Коментар Законика о кривичном поступку*, Службени гласник, Београд 2013.
15. Драган Јовашевић, *Пореска кривична дела*, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд 2016.
16. Загорка Јекић, *Кривично процесно право*, Београд 2003.
17. Милан Шкулић, *Организовани криминалитет – појам, појавни облици, кривична дела и кривични поступак*, Службени гласник, Београд 2015.
18. Милева Анђелковић, „Законита неприхватљива пореска евазија - проблеми дефинисања и спречавања“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу* 67 (LIII) (79-98).
19. Мирко Кулић, Горан Милошевић, Милашиновић, „Фискални криминалитет у Србији“, *Индустрија* 4/2011.
20. Павишић Б, Грозданић В, Веић П, *Коментар Казненог закона*, Загреб 2007.
21. Сузана Димић, „Пореска утаја као најтежи облик пореске евазије - осврт на законодавство и праксу у Србији“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу* 90/2021.
22. Сузана Димић, Ванда Божић, „Пореска кривична дела као водећи облик привредног криминалитета“, *Право и привреда* 4/2020.
23. Сузана Димић, Ванда Божић, „Крађа података пореских обвезника као облик cyber криминалитета“, *Proceedings “Transformative technologies: legal and ethical challenges of the 21st century”*, Faculty of Law, University of Banja Luka, European Division of the UNESCO Chair in Bioethics (Haifa), 2020.

24. *Тужилачка истрага – регионална кривичнопроцесна законодавства и искуства у примени*, Мисија ОЕБС-а у Србији, Београд 2014.

Правни прописи, правни документи и судска пракса

1. Закон о одузимању имовине проистекле из кривичног дела, *Службени гласник РС*, бр. 32/2013, 94/2016 и 35/2019.
2. Закон о пореском поступку и пореској администрацији – ЗПППА, *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 84/2002 - испр., 23/2003 - испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 – др. закон, 62/2006 - др. закон, 63/2006 - испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019 и 144/2020.
3. Законик о кривичном поступку – ЗКП, *Службени гласник РС*, бр. 72/2011, 101/2011, 121/2012, 32/2013, 45/2013, 55/2014, 35/2019, 27/2021 – одлука УС и 62/2021 – одлука УС.
4. Кривични законик, *Службени гласник РС*, бр. 85/2005, 88/2005 -испр., 107/2005 - испр., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016 и 35/2019.
5. Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу, Кж. 5728/2013 од 25.03.2014. године.
6. Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу, Кж1 469/2020 од 17.09.2020. године.
7. Пресуда Врховног касационог суда, Кзз 31/2013 од 11.04.2013. године.
8. Републички завод за статистику, „Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2015. – пријаве, оптужења и осуде“, *Билтен*, бр. 617/2016,
9. Републички завод за статистику, „Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2016. – пријаве, оптужења и осуде“, *Билтен*, бр. 629/2017, 16, 38;
10. Републички завод за статистику, „Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2017. – пријаве, оптужења и осуде“, *Билтен*, бр. 643/2018,
11. Републички завод за статистику, „Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2018. – пријаве, оптужења и осуде“, *Билтен*, бр. 653/2019,
12. Републички завод за статистику, „Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2019.“, бр. 202, 23. 7. 2020,
13. Републички завод за статистику, „Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2019.“, бр. број 195, 14.07.2021.

Assistant Professor Suzana Dimić, LL.D.
Assistant Professor Mirjana Đukić, LL.D.

Faculty of Law, University in Priština, Kosovska Mitrovica

Assistant Professor Vanda Božić, LL.D.

Faculty of Law, University of Business Academy in Novi Sad

GENERAL OVERVIEW OF THE TAX CRIME INVESTIGATION

Summary

Through a reduction in taxpayers' disposable income, taxation has the effect of reducing their economic strength. This so-called economic burden encounters different modalities of taxpayer resistance. Often, they are manifested through the conscious and deliberate undertaking of certain activities by which taxpayers reduce or fail to meet their tax obligations. The most serious forms of illegal behavior of taxpayers are incriminated as tax crimes, which established a system of criminal protection of the fiscal system of the state.

The purpose of the investigation is based on gathering a sufficient amount of quality evidence, in order to reach the level of probability as a medium level of certainty that a crime was committed, and thus establish a basis for indictment. As a former duty of the investigating judge, the collection of evidence is entrusted to the public prosecutor in the newly established system of prosecutorial investigation. Tax crimes carry certain specifics, and require to be investigated in a somewhat differently composed investigation. With the participation of the tax police, financial forensics and, if necessary, other experts, the way is opened for the successful prosecution of perpetrators of this category of crimes.

Key words: *Tax crimes; Investigation; Financial investigation.*