

*Проф. др Драган Јовашевић*

Правни факултет Универзитета у Нишу

*Проф. др Владимир М. Симовић*

Тужилаштво БиХ

## **ПОРЕСКА УТАЈА – КРИВИЧНА ОДГОВОРНОСТ И КАЖЊИВОСТ У ПРАВУ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ**

*Пореска кривична дјела, посебно пореска утаја (енг. tax evasion, франц. fraude fiscale, итал. omesso versamento di imposte, њем. steuerbetrug), представљају изузетно друштвено опасна понашања појединаца и група, односно правних лица (предузећа, установа или других организација) којима се кршењем прописа непосредно или посредно угрожавају финансијски интереси цијеле друштвене заједнице, и то првенствено кроз наношење великих штета фискалном систему и систему јавних прихода уопште. Када се има у виду огроман значај који фискални систем, његово уредно, благовремено, потпуно и квалитетно остварење има за постојање, одржање, па и развој државе, односно друштва, онда је јасно од колике је важности да се држава широком лезом различитих мјера, средстава, начина и поступака, предузетих од стране различитих субјеката на свим нивоима, супротстави различитим облицима и видовима неплаћања, прикривања, непријављивања или избјегавања плаћања пореза, доприноса и других прописаних обавеза које представљају јавне дажбине, односно јавни приход.*

**Кључне ријечи:** Пореска утаја; Порез; Кривично дјело; Кривични законик; Република Србија.

### **1. УВОД**

Кршењем прописа у области фискалног система могу да се проузрокују и различите посљедице. Зависно од врсте повреде, односно проузроковане посљедице, у погледу обима и интензитета повреде или

---

Драган Јовашевић, [jovashana@ptt.rs](mailto:jovashana@ptt.rs).

Владимир М. Симовић, [vlado\\_s@blic.net](mailto:vlado_s@blic.net).

угрожавања заштићених друштвених вриједности, Кривични законик Републике Србије<sup>1</sup> је предвидио и различите санкције, с обзиром на то да ли се у конкретном случају ради о кривичном дјелу, привредном преступу или прекршају. Најопаснији и најтежи облици кршења пореских закона којима се и наносе најтеже последице, односно највеће штете друштвеној заједници, представљају пореска кривична дјела. Основу пореских кривичних дјела, без обзира на то о ком облику или виду испољавања се ради, у конкретном случају чине различите појавне манифестације пореске евазије (лат. бјежање, избјегавање), посебно када се има у виду да ова евазија представља уједно и најзначајнији облик сиве економије. Сива економија се практично може појавити у различитим областима дјелатности као што су: производња и промет робе и услуга, вањскотрговинско пословање, девизно пословање, тржиште рада и радни односи, грађевинарство, стамбено-комунална дјелатност, промет непокретности и других добара.

Међутим, са аспекта државних интереса, сигурно је да су најзначајнији они облици сиве економије који се појавно манифестују у сфери нарушавања, угрожавања или повређивања фискалног (пореског) система. Овдје се, управо, на првом мјесту јавља пореска евазија, са различитим облицима испољавања. Евазија пореза<sup>2</sup> или различити облици и видови, односно начини избјегавања утврђивања, разреза и наплаћивања пореза и других прописаних дажбина представљају штетну, противправну и опасну дјелатност појединаца и група којима се угрожавају основни фискални интереси друштва. Наиме, порески обавезници доживљавају порез као својеврсни трошак који само погоршава њихову материјалну ситуацију, јер плаћање пореза и других дажбина непосредно утиче на смањивање њихове економске снаге и куповне моћи. Стога, они избјегавају плаћање пореза, у већем или мањем износу, или бар покушавају да умање његов терет. Различити облици избјегавања плаћања пореза представљају, заправо, само различите облике и видове испољавања пореске евазије. Посебан облик ове евазије јесте избјегавање плаћања пореза на приходе од незаконитих радњи<sup>3</sup>. Опредјељење пореских обавезника да у потпуности или дјелимично избјегну плаћање пореза и других доприноса зависи, у првом реду, од интензитета отпора плаћању пореза. Тај интензитет отпора зависи од више елемената који се могу свести на сљедеће: (1) висина пореског

---

<sup>1</sup> Кривични законик Републике Србије – КЗРС, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 85/05, 88/05, 107/05, 72/09, 111/09, 121/12, 104/13 и 108/14.

<sup>2</sup> М. Крилетић, „Поресна, царинска и казнена дјела прања новца према новом казненом законодавству“, *Право и порези* 1/1998, 48–52.

<sup>3</sup> Д. Гњатовић, *Финансије и финансијско право*, Београд 1999, 139.

оптерећења, (2) намјена трошења средстава прикупљених порезом, (3) порески облик и (4) мишљење јавности да ли је порез правичан<sup>4</sup>. Тако се разликују два облика пореске евазије. То су: а) законита и б) незаконита пореска евазија.

Најтежи облик недопуштене пореске евазије је пореска утаја, пореска дефраудација или утаја пореза и доприноса, односно избјегавање плаћања пореза. Други облик незаконите пореске евазије је кријумчарење или контрабанда разне робе, производа или услуга преко граница једне или више држава. Међутим, ови различити облици незаконите пореске евазије ријетко се када предузимају самостално, издвојено од осталих противправних активности њихових носилаца. Најчешће је, пак, случај да се и ове дјелатности изводе у једном низу кажњивих понашања при чему учинилац, један или више њих, константно врше кажњива, забрањена дјела која су у закону одређена као кривична дјела, привредни преступи или привредни прекршаји. Наиме, незаконита евазија обухвата различите поступке пореских обавезника који су усмјерени на избјегавање плаћања пореза, а којима се крши закон. Да би утајили порез, обвезници на недозвољен начин прикривају цијелу или, пак, један дио своје имовине или објекта опорезивања. Циљ утаје пореза јесте смањење пореског дуга. Стога, у теорији се може разликовати, зависно од објекта према коме се предузима радња пореске утаје, потпуна или непотпуна утаја пореза. Незаконита пореска евазија или утаја пореза или избјегавање плаћања пореза је кажњива. Све савремене државе, па и све државе од свог постанка, на различите начине и различитим мјерама супротстављале су се овим кажњивим дјелатностима пореских обавезника. У тој борби за ефикаснијим спровођењем пореске дисциплине примјењују се различите превентивне, али и репресивне мјере. При томе, важну улогу у превенцији незаконитог избјегавања плаћања пореза игра и свођење пореског терета у разумне оквире чиме се ублажавају фактори који доприносе повећању интензитета отпора плаћању пореза.<sup>5</sup>

Иначе, у теорији се могу наћи и таква мишљења према којима је незаконита пореска евазија један од кључних узрока постојања сиве економије. Овај појам обухвата све противзаконите привредне активности које су усмјерене на стицање економске користи за лице које обавља те активности, а на штету државе и лица која на легалан начин обављају привредне дјелатности. Овдје се, дакле, ради о обављању економске активности мимо релевантних правних прописа или против њих. Неки аутори називају сиву економију и као неопорезована, неформална,

---

<sup>4</sup> Д. Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, Београд 1997, 450 и 451.

<sup>5</sup> International Bureau of Fiscal Documentation, *International Tax Avoidance and Evasion*, Amsterdam 1981, 21.

црна, подземна или незванична економија. Без обзира на то који од наведених термина користе поједини аутори, готово су сви сагласни да се овдје ради о активностима са којима нешто није у реду, или није у реду нешто у вези са информацијама о овим активностима.

## 2. ПОРЕСКА УТАЈА

Кривични законик Републике Србије, у глави двадесет другој, у групи кривичних дјела против привреде предвиђа два пореска кривична дјела. То су: 1) пореска утаја и 2) неуплаћивање пореза по одбитку. Ово су основна пореска, фискална кривична дјела у правном систему Републике Србије. Поред њих, постоје и споредна или допунска пореска кривична дјела која су прописана у Закону о пореском поступку и пореској администрацији.<sup>6</sup>

### 2.1. Појам и елементи кривичног дјела

Међу кривичним дјелима против привреде, по свом значају, природи и карактеру издвајају се пореска кривична дјела. Њих има више врста. Основно кривично дјело ове врсте је пореска утаја. То је кривично дјело које је предвиђено у члану 229 КЗРС. Остала пореска кривична дјела су и даље остала предвиђена у споредном кривичном законодавству – Закону о пореском поступку и пореској администрацији, осим кривичног дјела неуплаћивања пореза по одбитку.

Наиме, избјегавањем законске обавезе плаћања одређеног новчаног износа у корист државе, наноси се штета друштвеним интересима, угрожавају се фондови и установе социјалне заштите, односно функционисање свих буџетских институција и послова.<sup>7</sup> Међутим, тек када се ради о избјегавању ове пореске обавезе у већем обиму или у тежим случајевима, испуњени су услови за постојање пореског кривичног дјела. Сви други, мање значајни, различити случајеви пореске недисциплине и пореске евазије представљају, истина, противправно и кажњиво понашање, али у облику других врста привредних деликата (привредни преступи и прекршаји).

Основно фискално кривично дјело је пореска утаја. Ово дјело се у неким правним системима назива и „утаја пореза“ или „утаја пореза и других давања“ и сл. Ово кривично дјело у правном систему Републике Србије је послје 1. јануара 2006. године предвиђено у чл. 229 КЗРС. Дје-

<sup>6</sup> Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 63/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14 и 105/14.

<sup>7</sup> М. Кеснер-Шкроб, „Избјегавање и утаја пореза“, *Финансијска пракса* 3/1995, 267 и 268.

ло се, иначе, састоји у давању лажних података о својим законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање обавеза или у њиховом непријављивању у случају обавезне пријаве или у прикривању података који се односе на утврђивање пореске обавезе, у намјери да се за себе или другог у потпуности или дјелимично избјегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина, ако висина избјегнуте обавезе прелази износ од 150 хиљада динара. Ово дјело дугује свој назив чињеници да се њиме од стране учиниоца дјела врши противправно присвајање оног износа обавезе чије се плаћање на овај начин избјегава, односно који остаје код учиниоца.<sup>8</sup>

Из законског описа кривичног дјела пореске утаје произилази да се овдје ради о дјелу *sui generis*. Но, у теорији кривичног права има мишљења да се овдје ради о специфичном облику кривичног дјела преваре, додуше о дјелу преваре гдје се преварном радњом оштећује друштво у цјелини.<sup>9</sup> Ово дјело даље карактерише и бланкетна диспозиција, што значи да употпуњавање садржине бића овога дјела зависи од других прописа из области фискалног и пореског система, а који одређују појам, врсте и садржину појединих пореза и других јавних давања (доприноса и јавних дажбина), обавезнике ових давања, као и рокове њиховог плаћања. Наиме, ова врста диспозиције допушта да се природа и садржина фискалних обавеза, у смислу објекта заштите овог кривичног дјела, утврђује на основу ванкривичних прописа.<sup>10</sup>

Објект заштите је код овог кривичног дјела фискални систем, систем јавних прихода који чини основ привредног система земље. У правној теорији се могу пронаћи и схватања према којима је објект заштите код овог кривичног дјела дужност плаћања пореза, доприноса и других давања.<sup>11</sup> Наиме, као јавна давања се сматрају порези, царине, таксе и доприноси.

Објект напада је алтернативно одређен. То може бити: 1) порез, 2) допринос и 3) друге прописане дажбине (које представљају јавни приход). При томе, није од значаја да ли се ове обавезе односе на физичка или правна лица. Фактичко је питање да ли се у конкретном случају ради о овој врсти фискалне обавезе и то се утврђује с обзиром на прописе којима су такве обавезе утврђене.<sup>12</sup> Пошто у оквиру фискалног система Србије има више врста пореза, под овим појмом се, у сваком

<sup>8</sup> М. Радовановић, М. Ђорђевић, *Кривично право, Посебни дио*, Београд 1975, 250 и 251.

<sup>9</sup> З. Стојановић, О. Перић, *Кривично право, Посебни дио*, Београд 2000, 244.

<sup>10</sup> Љ. Јовановић, В. Ђурђић, Д. Јовашевић, *Кривично право, Посебни део*, Београд 2006, 256–258.

<sup>11</sup> Б. Павишић, В. Грозданић, П. Веић, *Коментар Казненог закона*, Загреб 2007, 636.

<sup>12</sup> Љ. Лазаревић, *Кривично право, Посебни дио*, Београд 1993, 229.

случају, подразумејева дио дохотка или имовине који друштвена заједница одузима од физичких или правних лица (предузећа, установа и других организација), односно предузетника за покриће својих расхода, не дајући пореском обавезнику неку непосредну противчинидбу или противдавање.<sup>13</sup> Држава, заправо, узима порез у смислу дијела дохотка или дијела имовине од својих поданика на основу власти, не вршећи неку непосредну противчинидбу.

Порез је, према томе, вишеструко значајна категорија, јер се помоћу њега као инструмента остварују даљи или виши циљеви у име и за потребе цијеле друштвене заједнице и представља изразито ефикасан механизам социјалне политике. Но, порез се може дефинисати и као новчана давања или приход који се обрачунавају од прихода различитих пореских обавезника и који се користи за подмирење утврђених јавних издатака. Порез је, наиме, дио имовине или дохотка који се узима од физичких или правних лица за покривање расхода друштвене заједнице.<sup>14</sup>

Слична је функција и улога доприноса и других прописаних дажбина које представљају јавни приход у систему Србије. И ова давања служе за задовољење заједничких и општедруштвених потреба.<sup>15</sup> Доприноси<sup>16</sup> су давања која се на основу закона и других прописа плаћају из зарада физичких или правних лица, односно предузетника, ради задовољавања разних друштвених потреба у областима друштвених дјелатности (као што су социјална, дјечја и здравствена заштита, образовање, просвјета, култура, наука, привремена незапосленост или неспособност за рад и привређивање). У литератури се доприноси могу одредити као новчана давања која се плаћају за коришћење одређених услуга или ради остваривања одређених права.<sup>17</sup> Они су врста давања која се, на основу закона или других прописа, из личних доходака плаћају ради задовољавања заједничких потреба у разним областима друштвених дјелатности.<sup>18</sup>

Област фискалног права и права јавних прихода и јавних расхода пружа сазнања о мноштву законских материјалноправних прописа који утврђују поједине видове и облике пореских и других јавних давања, зависно од врсте дјелатности, односно другог вида и извора опорези-

---

<sup>13</sup> Д. Поповић, 450 и 451.

<sup>14</sup> Љ. Лазаревић, Б. Вучковић, В. Вучковић, *Коментар Кривичног законика Црне Горе*, Цетиње 2004, 660.

<sup>15</sup> З. Стојановић, О. Перић, 244.

<sup>16</sup> Доприноси су све врсте обавеза према друштвеној заједници – пресуда Врховног суда Србије, Кж. 32/78.

<sup>17</sup> Б. Павишић, В. Грозданић, П. Веић, 636.

<sup>18</sup> Љ. Лазаревић, Б. Вучковић, В. Вучковић, 660.

вања, као и с обзиром на својство пореског обавезника. У сваком случају, за правилну примјену КЗРС и квалификацију конкретног чињеничног стања од значаја је и одлука Врховног суда Србије,<sup>19</sup> према којој нема кривичног дјела пореске утаје у случају када је орган управе друштвених прихода у моменту доношења рјешења о утврђивању пореске обавезе располагао вјеродостојним подацима који су указивали на лажност података у поднесеној пореској пријави од стране пореског обавезника, па, и поред тога, своје рјешење заснује на тако поднесеној пореској пријави.

## 2.2. Основни облик кривичног дјела

Из законског описа кривичног дјела пореске утаје произилази да оно има два облика испољавања. То су основни и тежи, квалификовани облик. Основни облик овог кривичног дјела се, зависно од предузете радње извршења, може појавити у три вида.<sup>20</sup> То су: 1) давање лажних података о приходима, 2) непријављивање прихода у случају обавезне пријаве и 3) прикривање података на други начин. С обзиром на то да се овдје ради о специфичном облику кривичног дјела преваре,<sup>21</sup> неријетко се у кривичноправној теорији може наћи схватање<sup>22</sup> да је радња овог кривичног дјела, најшире узето, преварна дјелатност. У својој конкретизацији, она се може манифестовати алтернативно на два начина: 1) као активна, позитивна дјелатност (чињење) – *delicta commissiva* и 2) као пасивна, негативна дјелатност (нечињење, пропуштање дужности на чињење) – *delicta omissiva*. При томе, давање лажних података о приходима сматра се за активну радњу извршења овог кривичног дјела, а непријављивање прихода као пасивна дјелатност учиниоца дјела, док се радња прикривања може предузети и чињењем и нечињењем.<sup>23</sup>

а) Давање лажних података о законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање пореске обавезе постоји у случају када се чињенице у вези са законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама неистинито, нетачно приказују у односу на стварно, објективно постојеће стање, при чему је битно да се ради о подацима о приходима или предметима који су законито стечени. Код овог облика кривичног дјела, учинилац, истина формално, поступа по одређеној законом предвиђеној пореској обавези да пријави

<sup>19</sup> Пресуда Врховног суда Србије, Кж. И 1323/84.

<sup>20</sup> Д. Јовашевић, *Коментар Кривичног закона СР Југославије*, Београд 2002, 34–37.

<sup>21</sup> Д. Јовашевић, *Лексикон кривичног права*, Београд 2011, 689.

<sup>22</sup> З. Стојановић, О. Перић, *Коментар Кривичног закона Републике Србије и Кривични закон Републике Црне Горе са објашњењима*, Београд 1996, 244 и 245.

<sup>23</sup> Д. Јовашевић, *Коментар Кривичног закона Републике Србије са судском праксом*, Београд 2003, 556.

чињенице које су значајне за утврђивање висине овакве обавезе, али ову своју обавезу не испуњава и у материјалном смислу, јер чињенице не приказује у правом, стварном, истинитом стању.<sup>24</sup> При томе, ово кривично дјело постоји без обзира на то да ли је претходно износ утајене обавезе пореза утврђен у управном поступку од стране надлежног пореског органа.<sup>25</sup>

Наиме, ови приходи приказују се у мањим износима од стварно, реално постојећих и остварених, односно предмети се приказују у мањој вриједности или мањем обиму, и то за период који подлијеже опорезивању или се, пак, приказују већи расходи од стварних, или се нетачно, неистинито приказују друге чињенице и подаци који су од значаја за утврђивање висине законом прописане обавезе пореза, доприноса социјалног осигурања или других прописаних доприноса (друге чињенице и подаци могу да се односе на непријављивање тачног броја запослених лица или броја чланова домаћинства или броја дјете на школовању, чињенице запослености брачног друга, времена када настаје одређена обавеза плаћања или мјеста настанка такве обавезе и сл.). Начини оваквог лажног приказивања одлучних чињеница могу бити у реалном животу веома различити. Тако, могу се умањивати остварени приходи у цјелини или само одређени приходи или само приходи из одређених извора или само они приходи остварени у одређеном временском периоду или у одређеном мјесту или другом подручју, могу се даље умањивати остварени финансијски резултати или се, пак, могу увећавати трошкови пословања и сл. Битно је да се ово давање лажних података, у смислу радње извршења кривичног дјела пореске утаје, односи на важне, одлучне чињенице које су од значаја за утврђивање висине пореских и других обавеза. Давање лажних података о чињеницама које немају утицај на утврђивање пореске обавезе или њене висине, односно на утврђивање других прописаних обавеза или доприноса или њихову висину, не представља радњу извршења овог кривичног дјела.

За постојање дјела потпуно је ирелевантно и на који начин и у ком облику се пореска пријава (са овако приказаним и презентираним подацима и чињеницама) подноси надлежном пореском органу. Та пријава може бити усмена или у писаној форми (што је чешћи случај), или се, пак, може радити о предочавању, подношењу на увид пореским органима пословних књига и друге документације везане за пословање са лажним, преправљеним, кривотвореним подацима, чак и када се ове књиге или документација подносе на захтјев пореског органа или самоиницијативно од стране пореског обавезника.

---

<sup>24</sup> Љ. Лазаревић, 229.

<sup>25</sup> Пресуда Врховног суда Србије, Кж. 1815/73.



Дјело пореске утаје<sup>26</sup> ће у овом облику постојати и у случају када се лажни подаци (на захтјев надлежног пореског органа или, пак, на иницијативу самог учиниоца дјела) дају накнадно као допуна раније поднесене пореске пријаве или у поступку контроле прихода (редовне или ванредне, односно инспекцијске контроле), или чак и ако су ти лажни подаци и чињенице презентирани као допуна уз пратећу документацију која се подноси уз пореску пријаву.<sup>27</sup> Не постоји, напротив, кривично дјело пореске утаје у случају када је орган управе друштвених прихода у моменту доношења рјешења о утврђивању пореске обавезе располагао вјеродостојним подацима који су указивали на лажност података у поднијетој пореској пријави од стране пореског обавезника па, и поред тога, рјешење заснује на таквој пријави.<sup>28</sup> Пореска утаја<sup>29</sup> се може извршити само давањем лажних података у погледу законито стечених прихода и предмета. То значи да лице које не поднесе пријаву о приходима који потичу од вршења кривичних дјела, привредних престапа, прекршаја или друге незаконите, противправне дјелатности (нпр. обављања самосталне дјелатности од стране лица које нема одобрење од стране надлежног органа, рад на „црно“, дјелатности у области сиве економије), не чини ово кривично дјело.<sup>30</sup>

Непријављивање прихода стечених на нелегалан, противзаконит начин не узима се као основ за постојање кривичног дјела пореске утаје,<sup>31</sup> јер је општеусвојено схватање судске праксе да би таква лица у оваквој ситуацији морала да пријаве себе као извршиоца неког од наведених кривичних дјела, што сам закон не тражи (штавише, учинилац кривичног дјела има право да прикрива, или на други начин избјегава утврђивање своје одговорности за извршено кривично дјело, што је обухваћено његовим правом на одбрану).<sup>32</sup> Слично становиште заузето је и на Савјетовању представника кривичних одјељења Врховног суда Југославије, Врховног војног суда и врховних судова република и покрајина, које је одржано 9. децембра 1965. године. Према овом схватању, грађанин који је откривен у вршењу кривичних дјела или прекршаја, односно у неовлашћеном вршењу неке привредне дјелатности, па од стране надлежног органа буде позван да поднесе пријаву о приходи-

---

<sup>26</sup> В. Ђурђић, Д. Јовашевић, *Кривично право, Посебни део*, Београд 2010, 278–281.

<sup>27</sup> Група аутора, *Коментар Кривичног закона Републике Србије*, Београд 1995, 553.

<sup>28</sup> Пресуда Врховног суда Србије, Кж. I 1196/85.

<sup>29</sup> Група аутора, *Коментар Кривичног закона Републике Србије*, Београд 1995, 212.

<sup>30</sup> Пресуда Врховног суда Србије, Кж. I 44/98.

<sup>31</sup> З. Стојановић, О. Перић, 246.

<sup>32</sup> Пресуда Врховног суда Србије, Кж. I 1384/73 и пресуда Врховног суда Србије, Кж. I 196/83.

ма које је остварио из такве дјелатности, не чини кривично дјело пореске утаје ако се на позив овог органа не одазове или не поднесе пореску пријаву или у поднесеној пореској пријави наведе неистините податке, јер би у овим случајевима обавеза на подношење пореске пријаве, односно истините и потпуне пријаве са свим потребним и истинитим подацима и чињеницама које су од утицаја за утврђивање и разрез пореза и других прописаних доприноса или обавеза, у ствари, представљала дужност учиниоца на самооптуживање, самообвињење за учињено кривично дјело, привредни преступ или привредни прекршај.

б) Други вид испољавања радње извршења овог кривичног дјела јесте непријављивање надлежним пореским државним органима законито стеченог прихода, предмета, односно чињеница које су од утицаја за утврђивање пореза, те пропуштање извршиоца да изврши своју обавезу пријављивања која произилази из позитивних пореских прописа.<sup>33</sup> Ово дјело постоји у случају када лице које има законити приход или законито стекне предмет који подлијеже опорезивању, не поднесе пореску пријаву у случају обавезне пријаве или у поднијету пријаву не унесе неки од извора прихода који улази у основ за опорезивање или његову висину или не уноси друге чињенице које су од значаја за утврђивање обавеза према друштвеној заједници. То значи да кривично дјело пореске утаје у овом облику постоји само у случају када закон предвиђа обавезу пријављивања одређених прихода или других чињеница у одређеном року, па пропуштањем ове законске обавезе се заправо остварује и радња извршења.<sup>34</sup>

Према врсти предузете дјелатности, ово дјело може се извршити на два начина: (1) пропуштањем да се благовремено (у прописаном року) поднесе пореска пријава о законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама које су од значаја за утврђивање висине пореске обавезе од стране лица које је по закону или другом подзаконском пропису обавезно да то учини; и (2) пропуштањем да се у благовремено поднесу пореску пријаву унесе неки од извора прихода или његова висина, који подлијежу опорезивању.<sup>35</sup> Дакле, код овог другог вида испољавања посматраног кривичног дјела, учинилац је лице које уопште не подноси пореску пријаву иако постоји таква обавеза, или пак у поднесу пријаву не уноси податке о чињеницама које се односе на одређени основ за опорезивање или утврђивање доприноса (нпр. у поднесеној пореској пријави се не наведу сви извори прихода, или се не наведе одређено вријеме остваривања тих прихода, или се не наведе висина свих остваре-

<sup>33</sup> Б. Чејовић, В. Миладиновић, *Кривично право, Посебни део*, Ниш 1995, 296.

<sup>34</sup> М. Радовановић, М. Ђорђевић, *Кривично право, Посебни део*, Београд 1975, 251.

<sup>35</sup> Д. Јовашевић, (2011), 687.

них појединачних прихода, већ се неки од њих изостављају или умањују по износу). Овај облик кривичног дјела неће постојати ако учинилац није пријавио неку чињеницу која нема утицаја на утврђивање пореза или других прописаних јавних давања, или ако је приликом подношења овакве пријаве дао лажне податке који, међутим, не могу уопште да утичу на смањење или повећање његових обавеза.<sup>36</sup> При томе, незаконито стечени приходи не могу бити предмет оваквог пријављивања, јер нико није дужан да пријави своје незаконито пословање.<sup>37</sup>

За разлику од претходног вида кривичног дјела, које се врши активном дјелатношћу, чињењем, овдје се радња врши управо пропуштањем дужности чињења која је утврђена законом или другим прописима, дакле негативном, пасивном дјелатношћу.<sup>38</sup> За постојање овог дјела битно је да постоји законска обавеза за учиниоца да поднесе обавезну пријаву, а предузимањем радње овог дјела он, заправо, пропусти да поступи по таквој обавези. Иначе, судска пракса обилује бројним примјерима различитих појавних манифестација облика и видова конкретног испољавања радње извршења кривичног дјела пореске утаје, без обзира на то да ли се ради о давању лажних података о приходима или о непријављивању прихода у случају постојања обавезне пријаве.<sup>39</sup>

в) Посљедњи вид испољавања радње извршења кривичног дјела пореске утаје је прикривање на други начин података који се односе на утврђивање обавезе плаћања пореза и других прописаних доприноса и дажбина. И овдје је радња извршења прикривање, прећуткивање, тајење, чињење недоступним података који би указивали на постојање или висину, број, вриједност или врсту предмета и других прихода који подлијежу опорезивању, чиме се избјегава утврђивање постојања ове обавезе, у потпуности или дјелимично, од стране надлежних државних органа. Ова радња може се предузети различитим дјелатностима којима се, заправо, ствара ефективна ситуација да надлежни државни органи не могу уопште да дођу до сазнања о подацима који указују на постојање, врсту и обим прихода, односно друге законом тражене чињенице или да не могу да дођу до сазнања у одређеном времену или на одређеном мјесту или у односу на одређене приходе и сл.

За постојање кривичног дјела пореске утаје, поред предузете радње извршења, потребно је испуњење још неколико кумулативно предвиђених услова. Прво, било која од законом предвиђених радњи извршења мора

<sup>36</sup> Љ. Лазаревић, 230.

<sup>37</sup> Љ. Лазаревић, Б. Вучковић, В. Вучковић, 661.

<sup>38</sup> Д. Јовашевић, Т. Хашимбеговић, *Систем пореских деликата*, Београд 2004, 45–69.

<sup>39</sup> Д. Јовашевић, „Обилежја кривичног дјела пореске утаје“, *Право, теорија и пракса* 1/2002, 7–22.

бити предузета само у погледу прихода и предмета који су законито стечени. То је и логично, јер се незаконито, противправно стечена имовина и други предмети, односно приходи не могу опорезивати.<sup>40</sup> Друго, учинилац, при предузимању своје радње извршења, мора поступати са одређеним субјективним елементом, а то је намјера да у потпуности или дјелимично он сам или неко друго лице избјегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина. Дакле, ова намјера (као субјективни елемент на страни учиниоца) мора постојати у вријеме предузимања радње извршења, и то управо код оног лица које у пореску пријаву уноси неистините податке или не подноси пореску пријаву у року или такву пријаву не подноси комплетну у погледу свих потребних података и чињеница које су од значаја за правилно, законито и потпуно утврђивање висине пореске обавезе, односно других прописаних обавеза или јавних дажбина или пак прикрива податке који се односе на утврђивање пореске обавезе. И коначно, треће, за постојање овог дјела потребно је да висина овако избјегнуте обавезе пређе одређени законом прописани износ од 150.000 динара. Дакле, између овако избјегнуте обавезе у утврђеном износу или више од тога и предузете радње извршења овог дјела, мора постојати узрочно-последична веза. Висина избјегнуте обавезе (испод законом предвиђеног износа) представља порески прекршај<sup>41</sup> за који су предвиђене прекршајне казне и заштитне мјере које у одговарајућем прекршајном поступку изриче надлежни орган управе јавних прихода.<sup>42</sup>

То, даље, значи да висина овако избјегнуте обавезе плаћања представља објективни услов инкриминације, односно законодавни мотив кажњавања. Без испуњења овог услова нема ни кривичног дјела, већ евентуално може постојати неко друго кажњиво дјело (привредни преступ или прекршај). С друге стране, сам износ утајеног пореза или других прописаних обавеза и доприноса може да буде од значаја не само за судску индивидуализацију казне (приликом одмјеравање врсте и мјере казне), већ и за саму квалификацију дјела. Наиме, потребно је да наведени износ утајеног пореза или другог доприноса представља износ у једној календарској (па и пословној, односно пореској години), при чему није од значаја колики је износ утајеног пореза или доприноса по једном исплатном документу или другом писмену самом за себе узетом.<sup>43</sup>

Стога, ово кривично дјело ће постојати ако је намјера избјегавања плаћања пореза, доприноса или других дажбина које представљају јавни

<sup>40</sup> М. Ђорђевић, Ђ. Ђорђевић, *Кривично право*, Београд 2010, 230 и 231.

<sup>41</sup> Д. Јовашевић, „Порески прекршаји“, *Економика* 4–5/2001, 124–128.

<sup>42</sup> Д. Јовашевић, В. Икановић, *Кривично право Републике Српске, Посебни дио*, Бања Лука 2012, 292.

<sup>43</sup> Пресуда Врховног суда Југославије, Кж. 68/66.

приход постојала код учиниоца независно од тога да ли је плаћање тих обавеза избјегнуто, тако да уколико је плаћање обавеза избјегнуто, та околност није одлучујућа за постојање кривичног дјела. Међутим, околност да је плаћање пореза, доприноса и других прописаних дажбина које представљају јавни приход избјегнуто, као и колики је износ избјегнуте обавезе или мање плаћене обавезе, може да буде од значаја за оцјену тежине последице овог кривичног дјела и, у том смислу, да има утицаја на одмјеравање казне.<sup>44</sup> При том, без значаја је која се од наведених обавеза избјегавала и да ли се учињеним дјелом ишло за тим да се избјегне плаћање само једне или више обавеза коју су у закону или другом пропису наведене.

Последица кривичног дјела пореске утаје се, према једном схватању, састоји у проузроковању штете органима, службама и пословима од интереса за цијелу друштвену заједницу чијем финансирању управо и служи благовремена, ефикасна и потпуна наплата пореза, доприноса и других прописаних дажбина које представљају јавни приход. Према другом схватању, последица овог дјела састоји се у самом неуплаћивању благовремено и у законом предвиђеном износу пореза, доприноса и других прописаних јавних давања у корист друштвене заједнице.<sup>45</sup> Дјело је свршено (код радње давања лажних података о чињеницама или прикривања података) када је рјешење о утврђивању пореза или доприноса постало коначно у поступку његовог доношења од стране надлежног органа пореске управе. Све до тог момента постоји покушај који је, с обзиром на висину прописане казне за основно кривично дјело, кажњив. Но, у правној теорији се може пронаћи и такво схватање према коме је ово дјело свршено давањем лажних података, односно неподношењем обавезне пријаве или ненавођењем у пријави свих правно релевантних података или прикривањем одређених чињеница.<sup>46</sup>

Извршилац кривичног дјела пореске утаје је свако лице које даје лажне податке или прикрива такве податке, односно које пропушта да благовремено поднесе пореску пријаву, а било је дужно да то учини. Најчешће се у овој улози јавља сам порески обавезник, али то могу бити и друга лица: законски заступник или пуномоћник тог лица или лица која у његово име и за његов рачун подносе пореску пријаву, воде пословне књиге и другу документацију, израђују завршне и периодичне рачуне предузећа или другог правног лица.<sup>47</sup> То може да буде и лице које само формално (под туђим именом) обавља пословну дјелатност која га обавезује на подношење пореске пријаве и плаћање одговарајућих доприноса друштвеној заједници.

---

<sup>44</sup> М. Крилетић, 68–70.

<sup>45</sup> Б. Чејовић, В. Миладиновић, 296.

<sup>46</sup> Љ. Лазаревић, 230.

<sup>47</sup> М. Ђорђевић, Ђ. Ђорђевић, 231.

У погледу кривице, КЗРС тражи постојање директног умишљаја на страни извршиоца кривичног дјела. Тај умишљај квалификује: 1) свијест учиниоца да даје лажне податке или да прикрива праве податке, односно свијест да пропушта подношење пријаве у прописаном року; 2) хтијење да управо предузима овакве своје дјелатности чињења или нечињења; и 3) намјера учиниоца да на овај начин (у потпуности или дјелимично) избјегне плаћање пореза и других прописаних обавеза за себе или неко друго лице.

За ово дјело КЗРС је прописао кумулативно казну затвора од три мјесеца до пет година и новчану казну. Ово је изузетак од правила према коме је законодавац за свако кривично дјело алтернативно прописао једну или више казни.<sup>48</sup> Но, поред казни, учиниоцу овог кривичног дјела могу се изрећи и неке друге кривичне санкције као што су:<sup>49</sup> 1) мјера безбједности забране вршења позива, дјелатности и дужности; или 2) мјера безбједности одузимања предмета; или 3) имовинскоправна мјера чијом се примјеном може изрећи одузимање имовинске користи која је прибављена извршењем кривичног дјела, као посебна кривичноправна мјера *sui generis*.

### 2.3. Тежи облици кривичног дјела

Поред основних видова испољавања кривичног дјела пореске утаје, законодавац познаје и теже, квалификовано дјело. Оно је предвиђено у чл. 229, ст. 2 и 3 КЗРС. Теже дјело за које је овај законик прописао строже кажњавање може се јавити у два вида.

Први тежи облик овог кривичног дјела, за који је запријеђена казна затвора од једне до осам година и кумулативно новчана казна,<sup>50</sup> постоји у случају ако износ пореске обавезе (неком од законом предвиђених дјелатности) прешао износ од 1.500.000 динара. Најтеже пореско кривично дјело постоји ако је учинилац било којом својом дјелатношћу, једном или више њих, успио да избјегне плаћање пореза у висини која прелази износ од 7.500.000 динара.<sup>51</sup>

Други тежи облик кривичног дјела пореске утаје (из чл. 229, ст. 3 КЗРС) постоји ако је учинилац усљед предузете радње извршења ос-

<sup>48</sup> Д. Јовашевић, „Систем казни у новом кривичном законодавству Републике Србије“, *Право, теорија и пракса* 2/2007, 99–117.

<sup>49</sup> Ј. Шимовић, Т. Роговић-Југарић, С. Циндори, „Утаја пореза у Републици Хрватској и мјере за њено спречавање“, *Хрватски љетопис за казнено право и праксу* 2/2007, 591–617.

<sup>50</sup> Д. Јовашевић, „Систем имовинских кривичних санкција у југословенском кривичном праву“, *Наука, безбедност, полиција* 2/2002, 59–73.

<sup>51</sup> Д. Јовашевић, „Новчана казна у југословенском кривичном праву“, *Правни зборник* 1–2/2001, 230–248.

новног дјела избјегао плаћање пореза, доприноса и других прописаних дажбина у износу преко 7.500.000 динара. И овдје висина утајених прихода друштвене заједнице представља квалификаторну околност (која је обухваћена умишљајем учиниоца) за коју КЗРС прописује казну затвора од двије до десет година и новчану казну кумулативно.<sup>52</sup>

Квалификаторна околност за постојање ових тежих облика кривичног дјела јесте висина избјегнуте обавезе, односно висина нанесене штете органима и службама који се финансирају из наплаћених јавних прихода. Та вриједност мора бити утврђена с обзиром на вријеме предузимања радње извршења основног облика кривичног дјела и бити у узрочно-последичној вези са предузетом радњом извршења. И коначно, та квалификаторна околност мора бити обухваћена умишљајем учиниоца.<sup>53</sup> Наиме, пошто се овдје ради о кривичном дјелу квалификованом тежом посљедицом, за његово постојање потребно је да је учинилац свјестан (да зна) да својом радњом управо врши утају пореза или других обавеза у већем износу, али се, при томе, не тражи да је баш у потпуности и свјестан одређене висине утајеног пореза, доприноса или других дажбина које представљају јавни приход.

У вези са правном квалификацијом тежег облика пореске утаје, у судској пракси и правној теорији се озбиљно разматра питање да ли ово дјело постоји када учинилац истом или различитим дјелатностима из године у годину утаји порез (исте или различите врсте). Наиме, да ли појединачни утајени износи пореза за сваку пореску годину појединачно одређују и квалификацију кривичног дјела пореске утаје, или се, пак, сви ови износи сабирају, па би у том случају, зависно од износа укупно утајеног пореза, доприноса или других прописаних дажбина, било мјеста и за квалификовање овог дјела као тежег облика пореске утаје? Питање је још сложеније када се размотри са аспекта да ли се у наведеним случајевима вишекратне утаје пореза у дужем низу година, утаја пореза, доприноса или других прописаних давања може квалификовати као продужено кривично дјело пореске утаје (које је извршено у одређеном временском периоду, на исти начин, истим средством, искоришћавањем истог трајног односа, ситуације или прилике са јединственом намјером и истим обликом кривице) или се у таквом случају ради о реалном стицају. У давању одговора на ово питање, и правна теорија и већи дио судске праксе<sup>54</sup> су ближи схватању да је код пореске утаје могућа примјена конструкције продуженог кривичног дјела

---

<sup>52</sup> И. Симић, А. Трешњев, *Кривични законик са краћим коментаром*, Београд 2010, 168.

<sup>53</sup> И. Ковчо-Вукадин, „Господарски криминалитет – криминолошка обилежја“, *Хрватски љетопис за казнено право и праксу* 2/2007, 435–493.

<sup>54</sup> Пресуда Врховног суда Србије, Кж. 2082/73.

под условом да су, у сваком конкретном случају, испуњени законом предвиђени услови за постојање утаје пореза (посебно износа висине утајеног пореза као објективног услова инкриминације).<sup>55</sup>

### 3. МЕТОДИКА ОТКРИВАЊА И ДОКАЗИВАЊА ПОРЕСКЕ УТАЈЕ

Пут доласка учинилаца пореских кривичних дјела и њихових саучесника пред лице правде, гдје их чека заслужена казна, често је дуг, а некада чак и неизвјестан. Међутим, то ипак не значи да сви надлежни органи, а посебно они којима је повјерен одговоран задатак спречавања, откривања, доказивања и сузбијања вршења кривичних дјела свих врста и облика, не треба да континуираном активношћу раде на остваривању постављеног циља и задатка. Стога, као посебно значајан сегмент ових напора различитих државних органа појављује се активност на сазнавању, откривању, разјашњењу и доказивању кривичних дјела из сфере фискалног (пореског) система.<sup>56</sup>

Из законског описа произилази да кривично дјело пореске утаје има више облика испољавања: основни и тежи облик, као и више видова свога конкретног манифестовања у погледу радње извршења: 1) давање лажних података о приходима, 2) непријављивање прихода и 3) прикривање података који се односе на утврђивање пореских обавеза. Управо од облика и вида испољавања кривичног дјела, зависи и сам начин сазнања надлежних државних органа за извршено кривично дјело и његовог учиниоца, али истовремено и начин његовог откривања.<sup>57</sup> Различити су начини сазнања за извршење пореског кривичног дјела, зависно од облика његовог испољавања у свакодневним животним ситуацијама, од врсте привредне или друге дјелатности у којој се предузима ова дјелатност, односно од својства учиниоца и врсте пореза и друге јавне обавезе (дажбине) чије се плаћање на овај начин избјегава (у потпуности или дјелимично). У том смислу, драгоцјена искуства пружају бројни примјери из богате криминалистичке праксе органа унутрашњих послова.<sup>58</sup>

Један од видова утаје пореза је непријављивање, односно нерегистровање радње, предузећа или дјелатности која се обавља. Тиме се директно избјегава плаћање пореских обавеза везаних за обављање дјелатности и посједовање предузећа или радње. Често се врши раз-

<sup>55</sup> З. Стојановић, О. Перић, (2000), 247.

<sup>56</sup> Ј. Шимовић, Т. Роговић Лугарић, С. Циндори, 591–617.

<sup>57</sup> Х. Халиловић, Н. Корајлић, „Криминалистика и превенција криминалитета“, *Криминалистичке теме* 3–4/2004, 227–238.

<sup>58</sup> М. Бошковић, Б. Бановић, *Криминалистичка методика*, Београд 1995, 285–288.



бијање укупног прихода на више привредних субјеката, чиме се избјегавају прогресивне стопе пореза, предвиђене за остварени већи приход.

Најчешћи начин избјегавања плаћања пореза је умањење пореске основице на тај начин што се увећавају трошкови пословања или смањују остварени приходи. Повећање трошкова пословања врши се на тај начин што се рачуни, фактуре и друга темељна документација, која служи као доказ о трошковима, фалсификују на већи износ, било самостално, било у спреси са привредним субјектима који те рачуне издају. Осим тога, приход који се остварује не евидентира се, документација се сакрива или уништава, послује се готовим новцем, а не преко рачуна, дневни пазари се не уплаћују на рачун и сл., те на тај начин изостаје тачна евиденција о оствареном приходу.

Пошто порески обавезник има обавезу да пријави све приходе и расходе, и то документује одговарајућом документацијом, овдје се поред кривичног дјела пореске утаје, јавља и кривично дјело фалсификовања исправе, које, у ствари, служи за прикривање пореске утаје. Постоје многобројни модалитети оваквог појавног облика, гдје се, у ствари, не евидентира пословање, или се фиктивно увећавају трошкови пословања и смањује пореска основица.

Један од најчешћих начина избјегавања плаћања обавеза према држави је непријављивање радника и самим тим неплаћање прописаних доприноса или фиктивно смањење зарада радника у истом циљу. Један од облика утаје пореза на промет постоји када обавезник пореза фиктивно, кроз документацију, прикаже да је порез на промет производа платио добављач. При томе, то може учинити самостално или у спреси са добављачем.

Често се састављају лажни уговори којима се обавеза плаћања пореза на промет преноси на добављача робе. Порески обавезник, у случају контроле, презентира тај фиктивни уговор као доказ да је добављач дужан да плати порез, а добављач презентира документацију да је роба продата на велико, дакле да он није обавезник плаћања пореза на промет.

Често се власници приватних предузећа одлучују на пословање мимо жиро рачуна, тако што добављачима плаћају у готовини, а продату робу реализују готовински, али без евидентирања тог пословања. Осим што тако избјегавају порез на доходак, избјегавају и плаћање пореза на промет те врсте робе.

### 3.1. Начини сазнања за кривично дјело

Велики значај за расвјетљење, разрјешење и доказивање пореских кривичних дјела и кривице њихових учинилаца има правовремено до-

лажење до сазнања о извршењу појединих кривичних дјела,<sup>59</sup> посебно оних којима је могуће проузроковати или су већ проузроковане теже и опасније штетне посљедице. На тај начин, и сама борба против пореских деликата постаје успјешнија и ефикаснија.

Начини сазнања о индицијама или основама сумње<sup>60</sup> да је извршено неко кривично дјело из сфере пореског, фискалног система могу бити различити. Они, у првом реду, зависе и од конкретног облика и вида испољавања пореског кривичног дјела, начина предузимања радње извршења, облика дјелатности и привредног живота у којој се ова радња предузима, а која представља основ за утврђивање одређених јавних фискалних обавеза и фискалних давања, својства учиниоца, врсте пореза или доприноса чије се плаћање избјегава и сл. Домаћа криминалистичка пракса и овдје пружа обиље драгоцјених података.<sup>61</sup>

Полазећи од начина рада и пословања предузећа и других правних лица у којима се врши утаја пореза, као и од разноликих начина дјеловања и спретности учинилаца, може се закључити да је откривање ових кривичних дјела тежак и сложен задатак. Јавно поговарање, средства јавног информисања, као и анонимне и псеудонимне пријаве у пракси постоје као начини сазнања да је извршено кривично дјело пореске утаје. На основу оваквих индиција, органи унутрашњих послова, финансијска полиција и надлежни инспекцијски органи, примјеном адекватних метода из своје надлежности, морају да утврде у ком износу је избјегнут порез на промет, односно и акцизе за поједину врсту робе. До сазнања да је извршено ово кривично дјело могу доћи и други надлежни органи, као што су Завод за обрачун и плаћање, Финансијска полиција, инспекцијски органи, Управа царина и Републичка управа јавних прихода. С тим циљем треба практиковати и одређене облике сарадње са овим органима, а у појединим случајевима организовати заједничке акције ради ефикаснијег сузбијања појаве утаје пореза.

### 3.2. Разјашњење и доказивање кривичног дјела

За правилно и законито разјашњење извршеног пореског кривичног дјела потребно је, зависно од облика испољавања кривичног дјела, у цијелости извршити анализу прикупљеног и обрађеног доказног материјала. Само онај кривични догађај који је мериторно доказан на бази личних и материјалних извора доказа у поступку пред надлеж-

<sup>59</sup> С. Хоџић, „Утврђивање и доказивање кривичних дјела на штету друштвене имовине“, *Правна мисао* 9–10/1981, 77–87.

<sup>60</sup> М. Јеленски, „Превенција привредног криминалитета“, *Приручник* 1/1991, 50–62.

<sup>61</sup> М. Бошковић, *Криминалистика методика*, Београд 1998, 387–389.

ним правосудним органима може бити основа за пресуђење и законито окончање кривичног поступка.<sup>62</sup> С циљем правилног разјашњења и доказивања пореских кривичних дјела, драгоцјено сазнање може пружити богато искуство доајена криминалистичке методике, професора Миће Бошковића, који с овим циљем даје низ практичних упутстава.<sup>63</sup>

Прикупљене информације, прије свега, треба да се односе на утврђивање саме чињенице постојања овог кривичног дјела, времена и начина његовог извршења, висине утајеног износа новца, као и да укажу на основне карактеристике и својства осумњиченог лица, како би се на основу тих индицијалних чињеница одредиле верзије и правац оперативне дјелатности с циљем прикупљања релеватних материјалних и личних доказа. Током оперативне дјелатности треба утврдити поштовање законитости у пословању осумњиченог, обима његовог пословања и актуелних пословних веза, као и сам начин рада, уговарања и реализације уговорених обавеза. У том контексту, не смије се искључити из вида комплетна провјера осумњиченог у погледу његових склоности, ранијих осуда и кретања материјалног стања у одређеном времену.<sup>64</sup>

У разјашњавању и доказивању пореске утаје<sup>65</sup> до корисних података долази се анализом куповине и продаје робе осумњиченог и његових пословних веза у тим пословима. Посебну пажњу треба обратити на одређену документацију и евиденцију који се налазе код надлежних пореских и инспекцијских органа, Завода за обрачун и плаћање, банака, пословних удружења и др. Прикупљене информације и утврђене чињенице (увидом, анализом, поређењем и вјештачењем одређене документације) представљају основу на којој се утврђују пословање и оквирни приходи осумњиченог и они се упоређују са подацима из поднијете пореске пријаве.<sup>66</sup>

У разјашњавању и доказивању кривичног дјела пореске утаје које се врши изbjегавањем плаћања пореза на промет, потребно је доказати чињеницу да је пореска основица по том основу већа од званично приказане, или да чак постоји и у оним ситуацијама за које порески

---

<sup>62</sup> А. Шаковић, „Финансијске истраге и конфискација имовине стечене кривичним дјелима у Босни и Херцеговини у сагласности са европским стандардима и законском регулативом“, *Криминалистичке теме* 3–4/2005, 97–107.

<sup>63</sup> М. Бошковић, 389–391.

<sup>64</sup> С. Маџаревић-Шујстер, „Процјена пореске утаје у Хрватској“, *Финансијска теорија и пракса* 1/2002, 117–144.

<sup>65</sup> Т. Марковић, „Проблеми криминалистичких вјештачења“, *Приручник* 4–5/1970, 267–281 и Д. Ђорђевић, *Финансијско вјештачење – економско-правни аспект*, Избор судске праксе, Београд 7–8/2004, 31–34.

<sup>66</sup> С. Пихлер, „Основни чиниоци привредног криминалитета и нова криминална политика“, *Правна мисао* 9–10/1981, 79–87.

обавезник приказује да нема услова за плаћање пореза на промет. За утврђивање ове чињенице потребно је прибавити цјелокупну званичну документацију која се мора водити на основу закона и извршити њено вјештачење, како би се утврдило стварно чињенично стање.<sup>67</sup>

### 3.3. Откривање кривичног дјела према Закону о пореском поступку и пореској администрацији

Закон о пореском поступку и пореској администрацији посвећује знатну пажњу различитим пореским деликтима – кривичним дјелима и прекршајима. Тако, овај закон у глави пет (чл. 135–139), под насловом „Откривање пореских кривичних дјела“, утврђује поступак, права и обавезе одређених органа и појединаца у поступку расвјетљења и разрјешења ових кривичних дјела, а посебно њиховог пријављивања.

У складу са чланом 135 Закона о пореском поступку и пореској администрацији, послове откривања пореских кривичних дјела и њихових извршилаца обавља Пореска полиција. Пореска полиција (члан 161) се образује као посебни државни орган за извршавање послова на откривању и пријављивању пореских кривичних дјела и њихових извршилаца. То је посебна организациона јединица Пореске управе. Она планира, организује и извршава послове из своје надлежности у складу са законом. Пореском полицијом руководи главни инспектор Пореске полиције кога, на приједлог министра финансија, поставља Влада Републике Србије.

Пореска кривична дјела из надлежности Пореске полиције су кривична дјела утврђена Законом о пореском поступку и пореској администрацији, али и другим законом, која као могућу посљедицу имају потпуно или дјелимично избјегавање плаћања пореза, сачињавање или подношење фалсификованог документа од значаја за опорезивање, угрожавање наплате пореза и пореске контроле, недозвољен промет акцизних производа и друге незаконите радње које су у вези с избјегавањем и помагањем у избјегавању плаћања пореза. Ради откривања пореских кривичних дјела и њихових извршилаца, Пореска полиција у предистражном поступку поступа као орган унутрашњих послова и овлашћена је да, у складу са законом, предузима све потражне радње, изузев ограничења кретања.

Пореска полиција, у складу са одредбама закона којим се уређује кривични поступак,<sup>68</sup> може: позивати и саслушавати осумњиченог, укључујући и његово принудно довођење; прије покретања кривичног

<sup>67</sup> М. Вуковић, „Откривање, разјашњење и доказивање кривичног дела пореске утаје“, *Безбедност* 6/1991, 732.

<sup>68</sup> Законик о кривичном поступку, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 72/11, 101/11, 121/12, 32/13, 45/13 и 55/14.

поступка извршити претресање стана, пословних или других просторија, превозних средстава и лица када постоје основи сумње да је извршено пореско кривично дјело; и извршити привремено одузимање предмета који могу послужити као доказ у кривичном поступку за пореска кривична дјела. Претресање стана и других просторија може се вршити само на основу наредбе суда и уз присуство два свједока.

Ова овлашћења Пореска полиција предузима самостално, а уколико се приликом спровођења тих овлашћења основано очекује отпор, на захтјев Пореске полиције, Министарство унутрашњих послова пружиће помоћ ради омогућавања спровођења извршења тих овлашћења. Пореска полиција остварује и друге облике сарадње са Министарством унутрашњих послова. Облик и начин остваривања ове сарадње споразумно се ближе уређује од стране министра надлежног за послове финансија и министра надлежног за унутрашње послове.

Према чл. 136 Закона о пореском поступку и пореској администрацији, ако порески инспектор, у поступку пореске контроле, утврди да чињенице и околности указују на постојање основа сумње да је извршено пореско кривично дјело, дужан је да о томе састави извјештај и да га, заједно са прибављеним доказима, одмах достави надлежном руководиоцу Пореске управе. Надлежни руководилац Пореске управе је дужан да у даљем року од 24 сата од пријема извјештаја тај извјештај са доказима прослиједи руководиоцу Пореске полиције. Ако порески инспектор у поступку пореске контроле утврди да чињенице и околности указују на постојање основа сумње да је извршено кривично дјело из других области или прекршај за који Пореска управа није надлежна, Пореска управа подноси кривичну, односно прекршајну пријаву надлежном државном органу.

На основу прикупљених обавјештења Пореска полиција, у смислу чл. 137 Закона о пореском поступку и пореској администрацији, саставља кривичну пријаву, у којој наводи доказе за које је сазнала приликом прикупљања обавјештења и подноси је јавном тужиоцу. Уз кривичну пријаву, достављају се и документација, прибављени извјештаји, изјаве и други материјали који су релевантни за успјешно вођење поступка. Ако Пореска полиција, послје подношења кривичне пријаве, сазна за нове чињенице, доказе или трагове кривичног дјела, дужна је да прикупи потребна обавјештења и извјештај о томе, као допуну кривичне пријаве, достави јавном тужиоцу. Пореска полиција дужна је да у кривичном поступку сарађује са судом и тужилаштом.

Ако се у поступку утврди да у радњама лица нема елемената пореског кривичног дјела, већ оне представљају друга кажњива дјела, инспектор Пореске полиције ће поднијети одговарајућу пријаву надлежном органу

(чл. 139 Закона о пореском поступку и пореској администрацији). Чињенице и доказе од значаја за висину пореске обавезе, утврђене у поступку инспекцијске контроле, инспектор Пореске полиције доставља организационој јединици Пореске управе гдје је порески обавезник регистрован.

#### 4. ЗАКЉУЧАК

Угрожавање савременог привредног пословања, поред класичних привредних кривичних дјела, може се остварити и фискалним кривичним дјелом – пореском утајом. То је најзначајније пореско кривично дјело прописано у КЗРС, иако има више дјела ове врсте у Закону о пореском поступку и пореској администрацији. Сви различити облици пореске евазије угрожавају и фискални, буџетски систем, систем јавних прихода и расхода државе који управо треба да обезбиједи ефикасно функционисање свих привредних субјеката и других друштвених служби (кроз задовољавање општих и заједничких потреба). Међутим, поред пореске утаје као најтежег кривичног дјела ове врсте, постоје и друге врсте пореских деликата – привредни преступи и прекршаји, којима се у мањој мјери угрожава законити обрачун и наплата пореза, доприноса и других законом прописаних дажбина које представљају јавни приход.

#### ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

##### Библиографске референце

1. Бошковић, Мићо, *Криминалистика методика*, Београд 1998;
2. Бошковић, Мићо, Бановић, Божидар, *Криминалистичка методика*, Београд 1995;
3. Ђатовић, Драгана, *Финансије и финансијско право*, Београд 1999;
4. Група аутора, *Коментар Кривичног закона Републике Србије*, Београд 1995;
5. Ђорђевић, Мирослав, Ђорђевић, Ђорђе, *Кривично право*, Београд 2010;
6. Ђурђић, Војислав, Јовашевић, Драган, *Кривично право, Посебни дио*, Београд 2010;
7. Јовановић, Љубиша, Ђурђић, Војислав, Јовашевић, Драган, *Кривично право, Посебни део*, Београд 2006;
8. Јовановић, Љубиша, Јовашевић, Драган, *Кривично право, Посебни део*, Београд 2002;
9. Јовашевић, Драган, Хашимбеговић, Тарик, *Систем пореских деликата*, Београд 2004;
10. Јовашевић, Драган, *Коментар Кривичног закона СР Југославије*, Београд 2002;
11. Јовашевић, Драган, *Коментар Кривичног закона Републике Србије са судском праксом*, Београд 2003;

12. Јовашевић, Драган, *Кривични законик Републике Србије са уводним коментаром*, Београд 2005;
13. Јовашевић, Драган, *Лексикон кривичног права*, Београд 2011;
14. Јовашевић, Драган, Икановић, Вељко, *Кривично право Републике Српске, Посебни дио*, Бања Лука 2012;
15. Крилетић, Марија, „Порезна, царинска и казнена дјела прања новца према новом казненом законодавству“, *Право и порези* 1/1998;
16. Ковчо, Вукадин, Ирена, „Господарски криминалитет – криминолошка обилежја“, *Хрватски љетопис за казнено право и праксу* 2/2007;
17. Лазаревић, Љубиша, *Кривично право, Посебни део*, Београд 1993;
18. Лазаревић, Љубиша, Вучковић, Бранко, Вучковић, Весна, *Коментар Кривичног законика Црне Горе*, Цетиње 2004;
19. Mantovani, Ferrando, *Diritto Penale*, Padova: Cedam, 1992;
20. Павишић, Берислав, Грозданић, Велинка, Веић, Петар, *Коментар Казненог закона*, Загреб 2007;
21. Поповић, Дејан, *Наука о порезима и пореско право*, Београд 1997;
22. Радовановић, Милош, Ђорђевић, Мирослав, *Кривично право, Посебни део*, Београд 1975;
23. Симић, Илија, Трешњев, Александар, *Кривични законик са краћим коментаром*, Београд 2010;
24. Стојановић, Зоран, Перић, Обрад, *Коментар Кривичног закона Републике Србије и Кривични закон Републике Црне Горе са објашњенима*, Београд 1996;
25. Стојановић, Зоран, Перић, Обрад, *Кривично право, Посебни дио*, Београд 2000;
26. Thuronyi, Victor, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International 2003;
27. Чејовић, Бора, Миладиновић, Видоје, *Кривично право, Посебни део*, Ниш 1995;
28. Кеснер-Шкроб, Марина, „Избјегавање и утаја пореза“, *Финансијска пракса* 3/1995;
29. Шимовић, Јуре, Рогвић-Лугарић, Тереза, Циндори, Соња, „Утаја пореза у Републици Хрватској и мјере за њено спрјечавање“, *Хрватски љетопис за казнено право и праксу* 2/2007.

#### Правни прописи

1. Законик о кривичном поступку, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 72/11, 101/11, 121/12, 32/13, 45/13 и 55/14;
2. Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 63/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14 и 105/14;
3. Кривични законик Републике Србије, *Службени гласник Републике Србије* бр. 85/05, 88/05, 107/05, 72/09, 111/09, 121/12, 104/13 и 108/14.

*Full Professor Dragan Jovašević, LL.D.*

Faculty of Law, University of Niš

*Associate Professor Vladimir M. Simović, LL.D.*

Prosecutor of the Prosecutor's Office of Bosnia and Herzegovina and Associate Professor at the Faculty of Security and Protection Independent University in Banja Luka and Faculty of Law University „Vitez“ Banja Luka

## **TAX EVASION – CRIMINAL LIABILITY AND CULPABILITY IN THE LAW OF THE REPUBLIC OF SERBIA**

### *Summary*

Tax criminal act especially tax evasion (eng. *tax evasion*, franc. *fraude fiscale*, ital. *omesso versamento di imposte*, germ. *steuerbetrug*), represents extremely socially dangerous behaviour of both individuals and groups i.e. legal entities (companies, institutions or other organisations) that through violation of rules directly or indirectly compromises financial interests of the whole social community by causing large damages to fiscal system and system of public profits in general. Providing how important fiscal system is, its duly, beforehand, completely and quality attainment has for existence, preservation and even growth of the state i.e. society, it is clear how important it is for a country to have a broad variety of different measures, means, ways and procedures taken by different subjects at all levels in order to confront different forms and manners of non-payment, concealment, failing to report or evade payment of taxes, contributions and other regulatory commitments that represent public auction i.e. public profit.

**Key words:** *Tax evasion; Tax; Criminal act; Criminal Code; Republic of Serbia.*