

UDK: 343.359.2(497+4)
Biblid 1451-3188, 13 (2014)
Год XIII, бр. 49–50, стр. 79–102
Изворни научни рад

проф. др Драган ЈОВАШЕВИЋ¹
мр Срђан АЛЕКСИЋ²

ПОРЕСКА КРИВИЧНА ДЕЛА У ПРАВУ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ И ЕВРОПСКИ СТАНДАРДИ

ABSTRACT

By the accession to the European Union the Republic of Serbia should as much as possible harmonise its legislation with relevant European standards. This is especially prominent in the field of achieving economic and financial interests of the European Union and some of its member states. In that regard, a number of European documents provide for minimum rules for its member states considering the establishment of financial and primarily tax discipline. It is understandable because the efficient functioning of the financial system depends on the efficient, legal, high-grade and prompt tax collection and charging of other revenues. Actually, the paper analyses tax crimes provided by the Republic of Serbia's legislations and their harmonisation with European standards.

Key words: European standards, financial system, taxes, tax crimes, Serbia's law.

1) УВОД

Пореска кривична дела посебно пореска утаја (*eng. – tax evasion, franc. – fraude fiscale, ital. – omesso versamento di imposte, nem. – 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

¹ Редовни професор, Правни факултет Универзитета у Нишу, Ниш, Е-маил адреса: jovas@prafak.ni.ac.rs

² Адвокат, Ниш.

финансијски интереси целе 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 мера, средстава, начина и поступака предузетих од стране различитих субјеката на свим нивоима супротстави различитим облицима и видовима неплаћања, прикривања, непријављивања или избегавања плаћања пореза, доприноса и других прописаних обавеза које представљају јавне дажбине, односно јавни приход. Наравно кршењем прописа у области фискалног система могу да се проузрокују и различите последице. Зависно од врсте повреде, односно проузроковане последице у погледу обима и интензитета повреде или угрожавања заштићених друштвених вредности, закон је предвидео и различите санкције зависно од тога да ли се у конкретном случају ради о кривичном делу, привредном преступу или прекршају.³

Најопаснији и најтежи облици кршења пореских закона којима се и наносе најтеже последице, односно највеће штете друштвеној заједници представљају пореска кривична дела. Основу пореских кривичних дела без обзира о ком облику или виду испољавања се ради у конкретном случају чине различите појавне манифестације пореске евазије (лат. бежање, избегавање), посебно када се има у виду да евазија пореза представља уједно и најзначајнији облик сиве економије. Сива економија се практично може појавити у различитим областима делатности као што су: производња и промет робе и услуга, спољнотрговинско пословање, девизно пословање, тржиште рада и радни односи, грађевинарство, стамбено-комунална делатност, промет непокретности и других добара. Но, 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. Овде се, управо, на првом месту јавља пореска евазија са различитим облицима испољавања. Евазија пореза или различити облици и видови, односно начини избегавања утврђивања, разреза и наплаћивања пореза и других прописаних дажбина представљају штетну, противправну и опасну делатност појединаца и група којима се угрожавају основни фискални интереси друштва. Наиме, порески обвезници доживљавају порез као својеврсни трошак који само погоршава њихову

³ Драган Јовашевић и Тарик Хашимбеговић, *Систем пореских деликата*, Интермех, Београд, 2004.

материјалну ситуацију јер плаћање пореза и других дажбина непосредно утиче на смањивање њихове економске снаге и куповне моћи. Стога они избегавају плаћање пореза у већем или мањем износу или бар покушавају да умање његов терет. Сви ти различити облици избегавања плаћања пореза представљају, заправо, само различите облике и видове испољавања пореске евазије. Посебан облик ове евазије јесте избегавање плаћања пореза на приходе од незаконитих радњи.⁴ Опредељење пореских обвезника да у потпуности или делимично избегну 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 следеће: 1) висина пореског оптерећења, 2) намена трошења средстава прикупљених порезом, 3) порески облик и 4) мишљење јавности да ли је порез правичан или не. Тако се разликују два облика пореске евазије. То су: а) законита и б) незаконита пореска евазија. Законита евазија постоји у случају када се појединци као порески обвезници, истина, крећу у општим оквирима који су постављени на основу закона или других општих прописа из области фискалног или пореског система, али при томе на различите начине покушавају да избегну у потпуности или делимично плаћање пореза и других прописаних доприноса. Овде се практично ради о различитим облицима коришћења пореских подстицаја (у виду ослобођења или олакшица код утврђивања, разреза или плаћања пореза) или када се користе постојеће правне празнине у пореским и другим законима и подзаконским прописима управо због високог степена апстракције, уопштености или недоредоречености, односно вишезначности употребљених речи, израза или појмова или несавршености језика употребљеног од стране законодавца. Ово је нарочито случај у оним системима када се због брзих и наглих радикалних промена у сфери привредног пословања у земљи или иностранству и сами порески прописи често мењају како би се прилагодили новим друштвеним, правним и привредним оквирима.⁵

Други облик пореске евазије представља незаконита или недопуштена евазија. Незаконитом евазијом појединац као порески обвезник долази под удар закона и казнене репресије. Наиме, у овом случају долази до кршења прописа у већој или мањој мери при чему се наносе непосредне, директне штете друштвеној заједници. Овде се, дакле, ради о противправним,

⁴ Драгана Гњатовић, *Финансије и финансијско право*, Полицијска академија, Београд, 1999, стр. 139.

⁵ Милева Анђелковић и Драган Јовашевић, *Избегавање плаћања пореза*, Правни факултет, Ниш, 2006, стр. 101–121.

противзаконитим, недопуштеним и кажњивим делатностима управљеним директно против пореског (фискалног) система земље. Ова се незаконита евазија може јавити у два вида који су и најкарактеристичнији за модерне правне и друштвене системе.

Први облик недопуштене пореске евазије је пореска утаја, пореска дефраудација или утаја пореза и доприноса, односно избегавање плаћања пореза. Други облик незаконите пореске евазије је кријумчарење или контрабанда разне робе, производа или услуга преко граница једне или више држава. Но, ови различити облици незаконите пореске евазије ретко се када предузимају самостално издвојено од осталих противправних активности њихових носилаца. Најчешће је пак случај да се и ове делатности изводе у једном низу кажњивих понашања при чему учинилац, један или више њих, константно врше кажњива, забрањена дела која су у закону одређена као кривична дела, привредни преступи или привредни прекршаји. Наиме, незаконита евазија обухвата различите поступке пореских обвезника који су усмерени на избегавање плаћања пореза, а којима се крши закон. Да би утајили порез обвезници на недозвољен начин прикривају целу или пак један део своје имовине или објекта опорезивања. Циљ утаје пореза јесте смањене пореског дуга. Стога се у теорији може разликовати, зависно од објекта према коме се предузима радња пореске утаје, потпуна или непотпуна утаја пореза. Незаконита пореска евазија или утаја пореза или избегавање плаћања пореза је кажњива. Све савремене државе, па и све државе од свог постанка су се на различите начине и различитим мерама супротстављале овим кажњивим делатностима пореских обвезника. У тој борби за ефикаснијим спровођењем пореске дисциплине примењују се различите превентивне, али и репресивне мере. При томе важну улогу у превенцији незаконитог избегавања плаћања пореза игра и свођење пореског терета у разумне оквире чиме се ублажавају фактори који доприносе повећању интензитета отпора плаћању пореза.⁶

II) ЕВРОПСКИ СТАНДАРДИ У ОБЛАСТИ ПОРЕЗА

У области заштите финансијских интереса Европске уније најзначајнији акт је Конвенција о заштити финансијских интереса Европске уније из 1995. године⁷ са два допунска протокола из 1996. и 1997. године (који су ступили на снагу 2002. године) чији је примарни циљ спречавање свих противправних

⁶ "International Tax Avoidance and Evasion", International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1981, p. 21.

⁷ *Official Journal C 306* of November 27, 1995.

понашања којима се угрожавају финансијски интереси Европске уније приликом трошења финансијских средстава, односно прикупљања јавних прихода. Она прописује кривичну одговорност и казну затвора за учиниоце фискалних кривичних дела, као и за лица која их подстичу (подстрекавају) на вршење оваквих дела (члан 2. Конвенције). Државе чланице су обавезне да пропишу и кривичну одговорност одговорних лица, односно лица која управљају и доносе одлуке у правним лицима која су учествовала у извршењу фискалних кривичних дела. Одредбе ове Конвенције су садржане у глави VI Уговора о Европској унији, односно у поглављу V Лисабонског уговора о функционисању Европске уније. Поред наведене Конвенције, посебан значај има и Директива Савета Европе о административној сарадњи у области опорезивања број 2011/16/EU из 2011.⁸ године која је заменила ранију Директиву број 77/799/ECC. Овим актом се уређује пружање узајамне правне помоћи држава чланица ове регионалне организације у области опорезивања (због велике мобилности пореских обвезника и прања, односно пресељења новца) у циљу спречавања пореске евазије и пореске преваре. На овај начин су постављена чврста правила и процедуре за међународну сарадњу држава чланица у вези са разменом информација, координације и евалуације поступака и сарадње са Комисијом Европске уније. У овој области се такође истиче и Уредба Савета Европе о административној сарадњи држава чланица Савета Европе у области пореза на додату вредност број 904/2010 којом је замењена ранија Уредба број 1798/2003,⁹ из 2003. године. Циљ је доношења ове Уредбе повећање ефикасности у области сарадње између држава чланица у превенцији пореских превара у области плаћања пореза на додату вредност (порез на крајњу потрошњу). Државе чланице су у обавези са успоставе ефикасне механизме за: 1) упозорење на могућност извршења пореских деликата, 2) координацију брзе размене информација на међународном нивоу и 3) координације рада службеника са везу са *Eurofisc-om* (члан 36. Уредбе).

III) ПОРЕСКА КРИВИЧНА ДЕЛА У ПРАВУ СРБИЈЕ

Кривични законик Републике Србије¹⁰ из 2005. године у глави двадесет другој, у групи кривичних дела против привреде предвиђа два пореска кривична дела. То су: 1) пореска утаја и 2) неуплаћивање пореза по одбитку.

⁸ *Official Journal of the European Union* L.268/1.

⁹ *Official Journal L 264* of October 15, 2003.

¹⁰ *Службени гласник Републике Србије* број 85/2005, 88/2005, 107/2005, 72/2009, 111/2009, 121/2012 и 104/2013.

То су основна пореска, фискална кривична дела у нашем правном систему. Поред њих, постоје и споредна или допунска пореска кривична дела која су прописана у Закону о пореском поступку и пореској администрацији.¹¹

1. Пореска утаја

Међу кривичним делима против привреде по свом значају, природи и карактеру издвајају се пореска кривична дела. Њих има више врста. Основно кривично дело ове врсте је пореска утаја. То је кривично дело које је предвиђено у члану 229. Кривичног законика Републике Србије. На овај је начин 1. јануара 2006. године (са ступањем на снагу новог Кривичног законика) замењено кривично дело „Избегавање плаћања пореза“ које је било предвиђено у члану 172. Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Остала пореска кривична дела су и даље остала предвиђена у споредном кривичном законодавству – Закону о пореском поступку и пореској администрацији, осим кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку. Наиме, избегавањем 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. Но, тек када се ради о избегавању ове пореске обавезе у већем обиму или у тежим случајевима испуњени су услови за постојање пореског кривичног дела. 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 дело у нашем правном систему је пореска утаја. Ово се дело у неким правним системима назива и „утаја пореза“ или „утаја пореза и других давања“ и сл. Ово кривично дело у нашем правном систему је после 1. јануара 2006. године предвиђено у члану 229. Кривичног законика Републике Србије. Дело 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 непријављивању истих у случају обавезне пријаве или у прикривању података који се односе на утврђивање пореске обавезе у намери да се за себе или другог у потпуности или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина ако висина избегнуте обавезе

¹¹ *Службени гласник Републике Србије* број: 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 63/2006, 61/2007, 20/2009, 72/2009, 53/2010, 101/2011, 2/2012, 93/2012, 47/2013, 108/2013 и 68/2014.

прелази износ од сто педесет хиљада динара. Ово дело свој назив дугује чињеници да се њиме од стране учиниоца дела врши противправно присвајање оног износа обавезе чије се плаћање на овај начин избегава односно који остаје код учиниоца.¹²

Из напред наведеног законског описа кривичног дела пореске утаје произилази да се овде ради о кривичном делу *sui generis*. Но, у теорији кривичног права има мишљења да се овде ради о специфичном облику кривичног дела преваре, додуше о делу од преваре где се преварном радњом оштећује друштво у целини.¹³ Ово дело даље карактерише и бланкетна диспозиција што значи да употпуњавање садржине бића овога дела 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), обвезнике ових давања, као и рокове плаћања истих. Наиме, ова врста диспозиције допушта да се природа и садржина фискалних обавеза у смислу објекта заштите овог кривичног дела утврђује на основу ванкривичних прописа.¹⁴ Објект заштите је код овог кривичног дела фискални систем, систем јавних прихода који чини основ привредног система земље. Но, у правној теорији се могу пронаћи и схватања према којима је објект заштите код овог кривичног дела дужност плаћања пореза, доприноса и других давања.¹⁵ 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.¹⁶ Пошто у оквиру

¹² Милош Радовановић и Мирослав М. Ђорђевић, *Кривично право, Посебни део*, Савремена администрација, Београд, 1975, стр. 250-251; Бора Чејовић и Видоје Миладиновић, *Кривично право, Посебни део*, СКЦ, Ниш, 1995, стр. 295.

¹³ Зоран Стојановић и Обрад Перић, *Кривично право, Посебни део*, Службени гласник, Београд, 2000, стр. 244.

¹⁴ Драган Јовашевић, *Кривично право, Посебни део*, Досије, Београд, 2014, стр. 256-258.

¹⁵ Berislav Pavišić, Velinka Grozdanić i Petar Veić, *Komentar Kaznenog zakona*, Narodne novine, Zagreb, 2007, str. 636.

¹⁶ Љубиша Лазаревић, *Кривично право, Посебни део*, Савремена администрација, Београд, 1993, стр. 229.

нашег фискалног система има више врста пореза, под овим се појмом у сваком случају подразумева део 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 при томе пореском обвезнику неку непосредну противчинидбу или противдавање. Држава, заправо, порез у смислу дела дохотка или дела имовине узима од својих поданика на основу власти не вршећи неку непосредну противчинидбу. Слична је функција и улога доприноса и других прописаних дажбина које представљају јавни приход у нашем правном систему. И ова давања служе за задовољење заједничких и опште друштвених потреба. Доприноси су тако давања која се на основу закона и других прописа плаћају из зарада физичких или правних лица, односно предузетника, а ради задовољавања разних друштвених потреба у областима друштвених делатности (као што су социјална, дечја и здравствена заштита, образовање, просвета, култура, наука, привремена незапосленост или неспособност за рад и привређивање).¹⁷ У литератури се тако и доприноси могу одредити као новчана давања која се плаћају за коришћење одређених услуга или ради остваривања одређених права. Или су она врста давања која се на основу закона или других прописа из личних дохода плаћају ради задовољавања заједничких потреба у разним областима друштвених делатности. Међу овим доприносима у пракси се данас посебно издвајају доприноси социјалног осигурања наводећи при томе да се ово кривично дело може учинити и у односу на друге дажбине које представљају јавни приход (у смислу објекта заштите код овог кривичног дела). Управо на овој чињеници се и заснива тврдња да се овде ради о бланкетном бићу кривичног дела. Оваква формулација бланкетне диспозиције код кривичног дела пореске утаје је и унета у наше законодавство реформом из 1977. године. Али тада су под појмом „доприноси“ у смислу објекта напада биле обухваћене веома различите и бројне јавне дажбине, поред оних из сфере социјалног осигурања какав је случај данас. После успостављања новог фискалног система у нашој Републици 1992. године под појмом доприноси се сматрају само доприноси социјалног осигурања који су заједно са порезима и другим дажбинама, а које представљају јавни приход објект напада овог кривичног дела. То, другим речима, значи да избегавање плаћања других јавних прихода (као што су таксе, царине, накнаде разних врста) не представља објект напада у

¹⁷ Доприноси су све врсте обавеза према друштвеној заједници – *Пресуда Врховног суда Србије* Кж. 32/78.

смислу овог кривичног дела, већ се у конкретном случају зависно од предузете радње извршења и других околности случаја може радити о другом кривичном делу или пак другој врсти деликата (привредни преступи или прекршаји).

Из законског описа кривичног дела пореске утаје произилази да оно има два облика испољавања. То су основни и тежи, квалификовани облик. Основни облик овог кривичног дела се зависно од предузете радње извршења се може појавити у три вида вида.¹⁸ То су: 1) давање лажних података о приходима, 2) непријављивање прихода у случају обавезне пријаве и 3) прикривање података на други начин. С обзиром да се овде ради о специфичном облику кривичног дела преваре¹⁹ неретко се у кривичноправној теорији може наћи схватање²⁰ да је радња овог кривичног дела најшире узето преварна делатност. У својој конкретизацији она се може манифестовати алтернативно на два начина: 1) као активна, позитивна делатност (чињење) – *delicta commissiva* и 2) као пасивна, негативна делатност (нечињење, пропуштање дужности на чињење) – *delicta omissiva*. При томе се давање лажних података о приходима сматра за активну радњу извршења овог кривичног дела, а непријављивање прихода се узима као пасивна делатност учиниоца дела, док се радња прикривања може предузети и чињењем и нечињењем.²¹

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 законито стечених прихода, предмета или друге чињенице 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 дела учинилац истина формално поступа по одређеној законом предвиђеној пореској обавези да пријави чињенице које су значајне за

¹⁸ Драган Јовашевић, *Коментар Кривичног закона СР Југославије*, Службени гласник, Београд, 2002, стр. 34-37.

¹⁹ Драган Јовашевић, *Лексикон кривичног права*, Службени гласник, Београд, 2011, стр. 689.

²⁰ Зоран Стојановић и Обрад Перић, *Коментар Кривичног закона Републике Србије и Кривични закон Републике Црне Горе са објашњењима*, Службени лист, Београд, 1996, стр. 244-245.

²¹ Драган Јовашевић, *Коментар Кривичног закона Републике Србије са судском праксом*, Номос, Београд, 2003, стр. 556.

утврђивање висине овакве обавезе, али ову своју обавезу не испуњава и у материјалном смислу јер чињенице не приказује у правом, стварном, истинитом стању. При томе ово кривично дело постоји без обзира да ли је претходно износ утајене обавезе пореза утврђен у управном поступку од стране надлежног пореског органа.²² Наиме, ови се приходи приказују у мањим износима од стварно, реално постојећих и остварених, односно предмети се приказују у мањој вредности или мањем обиму и то за период који подлеже 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 деце на школовању, чињенице запослености брачног друга, времена када настаје одређена обавеза плаћања или места настанка такве обавезе и сл.). Начини оваквог лажног приказивања одлучних чињеница могу бити у реалном животу веома различити. Тако се могу умањивати остварени приходи у целини или само одређени приходи или само приходи из одређених извора или само они приходи остварени у одређеном временском периоду или у одређеном месту 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 дела 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 дела.²³ Пореска утаја 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 дела, привредних престапа, прекршаја или друге незаконите, противправне делатности (нпр. обављања самосталне делатности од стране лица које нема одобрење за исто од стране надлежног органа, рад на „црно“, делатности у области сиве економије) не чине ово кривично дело.²⁴ Непријављивање прихода стечених

²² Пресуда Врховног суда Србије Кж. 1815/73.

²³ Илија Симић и Милић Петровић, *Кривични закон Републике Србије – практична примена*, Службени гласник, Београд, 2002, стр. 154-156.

²⁴ Пресуда Врховног суда Србије Кж. I 44/98.

на нелегалан, противзаконит начин не узима се као основ за постојање кривичног дела пореске утаје јер је општеусвојено схватање наше судске праксе да би таква лица у оваквој ситуацији морала себе да пријаве као извршиоца неког од наведених кривичних дела, а што сам закон не тражи (чак шта више учинилац кривичног дела има право да прикрива или на други начин избегава утврђивање своје одговорности за извршено кривично дело што је обухваћено његовим правом на одбрану).²⁵

б) Други вид испољавања радње извршења овог кривичног дела јесте непријављивање надлежним пореским државним органима законито стеченог прихода, предмета односно чињеница које су од утицаја на утврђивање пореза, односно пропуштање извршиоца да изврши своју обавезу пријављивања која произилази из позитивних пореских прописа. Ово дело постоји у случају када лице које има законити приход или законито стекне предмет који подлеже опорезивању не поднесе пореску пријаву у случају обавезне пријаве или у поднету 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 а утврђивање обавеза према друштвеној заједници. То значи, да кривично дело 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. Према врсти предузете делатности ово се дело може 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 учине и 2) пропуштањем да се у благовремено поднету пореску пријаву унесе неки од извора прихода или његова висина, а који подлежу опорезивању. Дакле, код овог другог вида испољавања посматраног кривичног дела учинилац је лице које уопште не подноси пореску пријаву иако постоји таква обавеза или пак у поднету пријаву не уноси податке о чињеницама које се односе на одређени основ за опорезивање или утврђивање доприноса (нпр. у поднетој пореској пријави се не наведу сви извори прихода, или се не наведе одређено време остваривања тих прихода или се не наведе висина свих остварених појединачних прихода већ се неки од њих изостављају или умањују по износу). Овај облик кривичног дела неће постојати ако учинилац није пријавио неку чињеницу која нема утицаја

²⁵ Пресуда Врховног суда Србије Кж. I 1384/73 и Пресуда Врховног суда Србије Кж. I 196/83.

на утврђивање пореза или других прописаних јавних давања или иако је приликом подношења овакве пријаве дао лажне податке који, међутим, не могу уопште да утичу на смањење или повећање његових обавеза. При томе, такође незаконито стечени приходи не могу бити предмет оваквог пријављивања јер нико није дужан да пријави своје незаконито пословање.

в) Последњи вид испољавања радње извршења кривичног дела пореске утаје је прикривање на други начин података који се односе на утврђивање обавезе плаћања пореза и других прописаних доприноса и дажбина. И овде је радња извршења прикривање, прећуткивање, тајење, чињење недоступним података који би указивали на постојање или висину, број, вредност или врсту предмета и других прихода који подлежу опорезивању чиме се избегава утврђивање постојања ове обавезе у потпуности или делимично од стране надлежних државних органа. Ова се радња може предузети различитим делатностима 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 а одређеном месту или у односу на одређене приходе и сл.

За постојање кривичног дела пореске утаје поред предузете радње извршења потребно је испуњење још неколико кумулативно предвиђених услова. Прво, било која од законом предвиђених радњи извршења мора 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.²⁶ Друго, учинилац при предузимању своје радње извршења мора поступати са одређеним субјективним елементом – а то је намера да у потпуности или делимично он сам или неко друго лице избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина. Дакле ова намера као субјективни елемент на страни учиниоца мора постојати у време 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

²⁶ Мирослав Ђорђевић и Ђорђе Ђорђевић, *Кривично право*, Пројурис, Београд, 2010, стр. 230-231.

обавезе. И коначно, треће, за постојање овог дела потребно је да висина овако избегнуте обавезе пређе одређени законом прописани износ од 150.000 динара. Дакле, између овако избегнуте обавезе у утврђеном износу или више од тога и предузете радње извршења овог дела мора постојати узрочно-последична веза. Висина избегнуте обавезе испод законом предвиђеног износа представља порески прекршај за који су предвиђене прекршајне казне и заштитне мере које у одговарајућем прекршајном поступку изриче надлежни орган управе јавних прихода.²⁷ То даље значи да висина овако избегнуте обавезе плаћања представља објективни услов инкриминације, односно законодавни мотив кажњавања. Без испуњења овог услова нема ни кривичног дела, већ евентуално може постојати неко друго кажњиво дело (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 одмеравања врсте и мере казне), већ и за саму квалификацију дела. Наиме потребно је да наведен 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.²⁸ Стога ће ово кривично дело постојати ако је намера избегавања плаћања пореза, доприноса или других дажбина које представљају јавни приход постојала код учиниоца независно од тога да ли је плаћање тих обавеза избегнуто или није тако да уколико је плаћање обавеза избегнуто, та околност није одлучујућа за постојање кривичног дела. Међутим, околност да је плаћање пореза, доприноса и других прописаних дажбина које представљају јавни приход избегнуто, као и колики је износ избегнуте обавезе или мање плаћене обавезе може да буде од значаја за оцену тежине последице овог кривичног дела и у том смислу да буде од утицаја на одмеравање казне. При томе је без значаја која се од наведених обавеза избегава и да ли се учињеним делом ишло за тим да се избегне плаћање само једне или више обавеза коју су у закону или другом пропису наведене. Извршилац кривичног дела 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 обвезник, али то могу бити и друга лица: законски заступник или пуномоћник тог лица или лица која у његово име и за његов

²⁷ Драган Јовашевић и Вељко Икановић, *Кривично право Републике Српске, Посебни део*, Универзитет Апеирон, Бања Лука, 2012, стр. 292.

²⁸ *Пресуда Врховног суда Југославије* Кж. 68/66.

рачун поднесе пореску пријаву, воде пословне књиге и другу документацију, израђују завршне и периодичне рачуне предузећа или другог правног лица. То може да буде и лице које само формално под туђим именом обавља пословну делатност која га обавезује на подношење пореске пријаве и плаћање одговарајућих доприноса друштвеној заједници. Али у извршењу овог кривичног дела специфичног облика предузимања радње извршења, могуће је да се на страни учиниоца јави не само непосредни извршилац који је предузимао једну или више законом предвиђених делатности, већ и друга лица која учествују у овим делатностима помажући или доприносећи овоме, стварајући му повољне услове да своју радњу или оствари уопште или оствари у целости или је оствари брже, ефикасније и једноставније. У погледу кривичне одговорности закон тражи постојање директног умишљаја на страни извршиоца кривичног дела.²⁹ За ово дело закон је прописао кумулативно казну затвора од три месеца до пет година и новчану казну. Ово је изузетак од правила према коме је законодавац за свако кривично дело алтернативно прописао једну или више казни. Но, поред казни учиниоцу овог кривичног дела се могу изрећи и неке друге кривичне санкције као што су: 1) мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности или 2) мера безбедности одузимања предмета или 3) имовинскоправна мера чијом се применом може изрећи одузимање имовинске користи која је прибављена извршењем кривичног дела као посебна кривичноправна мера *sui generis*.

Поред основних видова испољавања кривичног дела пореске утаје, законодавац познаје и теже, квалификовано дело. Оно је предвиђено у члану 229. ст. 2 и 3. Кривичног законика Републике Србије. Теже дело за које је закон прописао строжије кажњавање може се јавити у два вида. Први тежи облик овог кривичног дела за који је запрећена казна затвора од једне до осам година и кумулативно новчана казна постоји у случају ако износ пореске обавезе чије је плаћање неком од законом предвиђених делатности прешао износ од милион и петсто хиљада динара. Најтеже пореско кривично дело постоји ако је учинилац било којом својом делатношћу, једном или више њих, успео да избегне плаћање пореза у висини која прелази износ од седам милиона и петсто хиљада динара. Други тежи облик кривичног дела пореске утаје из члана 229. став 3. Кривичног законика постоји ако је учинилац услед предузете радње извршења основног дела избегао плаћање пореза, доприноса

²⁹ Šime Pavlović, „Kaznena odgovornost za poreznu utaju“, *Pravo i porezi*, Zagreb, broj 10/2003, str. 13-16.

и других прописаних дажбина у износу преко 7.500.000 динара. И овде висина утајених прихода друштвене заједнице представља квалификаторну околност (која је обухваћена умишљајем учиниоца) за коју закон прописује казну затвора од две до десет година и новчану казну кумулативно.³⁰ Квалификаторна околност за постојање ових тежих облика кривичног дела јесте висина избегнуте обавезе, односно висина нанете штете органима и службама које се финансирају из наплаћених јавних прихода. Та вредност мора бити утврђена с обзиром на време предузимања радње извршења основног облика кривичног дела и она мора бити у узрочно последичној вези са предузетом радњом извршења. И коначно та квалификаторна околност мора бити обухваћена умишљајем учиниоца. Наиме, пошто се овде ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом, то значи да је за његово постојање потребно да је учинилац свестан (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 свестан одређене висине утајеног пореза, доприноса или других дажбина које представљају јавни приход.

2. Неуплаћивање пореза по одбитку

Друго основно пореско кривично дело предвиђено у Кривичном законнику, у члану 229а. носи назив: „Неуплаћивање пореза по одбитку”. Ово дело је раније било прописано у одредби члана 173. Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Ово дело чини одговорно лице у правном лицу или предузетник – порески платац који у намери да не плати порез, не уплати на прописани уплатни рачун јавних прихода износ који је обрачунат на име пореза по одбитку. Објект заштите код овог пореског кривичног дела јесте фискални, порески систем, односно буџет Републике. А објект напада је посебна врста пореза као извора јавних прихода Републике Србије. То је порез по одбитку. Радња извршења је неуплаћивање пореза у целисти или делимично. То је делатност нечињења, пропуштања да се у законом прописаном року уплати обрачунати износ пореза по одбитку или пак делатност чињења, избегавања да се уплати порез на који је порески платац по пореским законима био у обавези. Дело постоји чак и у случају када је ова врста пореза обрачуната на законом и другим прописима утврђени начин, ако није исти износ и уплаћен или је пак овај износ погрешно уплаћен на неки други уплатни рачун, а не на уплатни рачун јавних прихода. За постојање

³⁰ Илија Симић и Александар Трешњев, *Кривични законик са краћим коментаром*, Инг про, Београд, 2010, стр. 168.

овог кривичног дела потребно је кумулативно испуњење још два елемента. То су: 1) да је радња извршења предузета од стране одређеног лица – делицта проприа, а то је одговорно лице у правном лицу или предузетник. Битно је да се ради о лицима која су у радном односу код пореског платца и 2) да је радња извршења предузета у одређеној намери – намери да се на овај начин не уплати обрачунати порез по одбитку. Намера на страни учиниоца представља субјективни елемент бића овог кривичног дела који постоји у време предузимања радње извршења, али не мора у сваком конкретном случају да буде и остварен. То даље значи да се ово дело може извршити само са директним умишљајем. Као учинилац овог дела може се јавити лице са одређеним личним својством. То може бити: 1) одговорно лице у правном лицу (као пореском платцу) или 2) предузетник као порески платца. У смислу члана 113. став 5. Кривичног законика одговорним лицем се сматра власник предузећа или другог субјекта привредног пословања или лице у предузећу, установи или другом субјекту којем је с обзиром на његову функцију, уложена средства или на основу овлашћења поверен одређени круг послова у управљању имовином, производњи или другој делатности или у вршењу надзора над њима или му је фактички поверено обављање појединих послова. За основно кривично дело Законик је прописао кумулативно казну затвора до три године и новчану казну. Поред основног облика овог кривичног дела, постоје још два тежа, квалификована облика за која закон прописује строжије кажњавање зависно од висине на овај начин неуплаћеног пореза по одбитку. У случају да је овако предузетом делатношћу учиниоца износ обрачаног, а неуплаћеног пореза по одбитку прешао законом предвиђени износ од милион и пет стотина хиљада динара, постоји први квалификовани облик овог кривичног дела за који је закон предвидео строже кажњавање – казну затвора од шест месеци до пет година и новчану казну. Други, најтежи вид испољавања овог кривичног дела постоји када висина овако неуплаћеног пореза прелази износ од 7.500.000 динара. Учиниоцу овог кривичног дела се може изрећи казна затвора од једне до десет година и новчана казна. Но, поред казне, учиниоцу било ког облика овог кривичног дела се изриче обавезно и мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности на време од једне до пет година.

3. Пореска кривична дела у Закону о пореском поступку и пореској администрацији

Но, фискални, односно порески систем се може повредити или угрозити и другим облицима и видовима испољавања незаконите пореске евазије.

Наиме, поред пореске утаје као историјски посматрано најстаријег и по проузрокованим последицама основног, најзначајнијег и најтежег облика пореских деликата, у нашем правном систему постоји и више других пореских кривичних дела, која истина нису предвиђена у Кривичном законнику, већ у споредном, посебном или допунском кривичном законодавству – у Закону о пореском поступку и пореској администрацији.³¹ Тако је Закон о пореском поступку и пореској администрацији у Републици Србији из 2002. године познавао више пореских кривичних дела. „Избегавање плаћања пореза“ је после 1. јануара 2006. године предвиђено у Кривичном законнику под називом: „Пореска утаја“. Изменама и допунама Кривичног законика из 2009. године, у Кривични законик је из Закона о пореском поступку и пореској администрацији пребачено и кривично дело под називом: „Неуплаћивање пореза по одбитку“. Тако данас Закон о пореском поступку и пореској администрацији у делу седмом, у глави првој под називом: „Пореска кривична дела“ прописује следећа пореска кривична дела: 1) неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит, 2) угрожавање наплате пореза и пореске контроле, 3) недозвољен промет акцизних производа и 4) недозвољено складиштење робе.³²

3.1.

Ово је прво пореско кривично дело предвиђено у члану 173а. Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Дело се састоји у подношењу пореске пријаве неистинитог садржаја у којој се исказује износ за повраћај пореза или износ пореског кредита у висини од 500.000 до 3.000.000 динара у намери да се на овај начин оствари право на неоснован повраћај пореза и порески кредит.³³ Објект заштите је законито остваривање права на повраћај пореза или права на порески кредит. Радња извршења је подношење неистините пореске пријаве, пријаве са неистинитом (потпуно или делимично) садржином. Пријава се подноси надлежном органу пореске управе у законом предвиђеном року. Овако поднета пријава може бити дата у писменом облику надлежном органу, а неистинити подаци могу бити садржина такве пореске пријаве, али они могу бити такође садржани и у

³¹ *Службени гласник Републике Србије* број: 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 63/2006, 61/2007, 20/2009, 72/2009, 53/2010, 101/2011, 2/2012, 93/2012, 47/2013, 108/2013 и 68/2014.

³² Више: Драган Јовашевић, *Коментар Кривичног закона Републике Србије са судском праксом, Део: Кривична дела из споредних закона*, ор. cit., стр. 469-497.

³³ Драган Јовашевић, *Кривично право, Посебни део*, ор. cit., стр. 258-259.

приложеној документацији уз ову пријаву. Такви подаци морају бити лажни у потпуности или делимично и учинилац овог дела мора бити свестан њихове неистинитости. За постојање овог дела је потребно да је у поднетој пореској пријави неистинито исказан износ повраћаја пореза или порески кредит у висини од 500.000 до три милиона динара. Ово је објективни услов инкриминације, што значи да ово пореско кривично дело постоји само када је у поднетој пореској пријави неистинито исказана висина повраћаја пореза преко законом утврђеног износа. Све до тог износа не постоји ово кривично дело, већ порески прекршај. Повраћај пореза и порески кредит представљају врсте пореских олакшица које су прописане посебним законом којим се уређује обавеза плаћања посебних врста пореза, а дају се из различитих разлога. И друго, за постојање овог кривичног дела је потребно да је радња извршења предузета у одређеној намери – намери да се на овај начин оствари право на неосновани повраћај пореза или на порески кредит. Ова намера мора да постоји на страни учиниоца дела у време предузимања радње извршења, али не она не мора да буде остварена у сваком конкретном случају. Она квалификује облик кривице као директан умишљај. Извршилац дела може да буде свако лице које подлеже пореској обавези код које се може остварити право на повраћај пореза или право на порески кредит. То може бити: физичко лице, предузетник и одговорно лице у правном лицу које има својство пореског обвезника. У погледу кривице потребан је директни умишљај који карактерише наведена намера да се оствари право на неосновани повраћај пореза или на порески кредит, при чему ова намера не мора и бити остварена у сваком случају. За ово је дело кумулативно прописана казна затвора од три месеца до три године и новчана казна. Дело има два тежа, квалификована облика испољавања. Први тежи облик овог дела за који је прописана казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна постоји ако је предузетом радњом извршења основног облика дела исказан износ за повраћај пореза или порески кредит у висини од преко 3.000.000 до 10.000.000 динара. Значи да квалификаторну околност у овом случају представља висина неистинито исказаног износа за повраћај пореза или порески кредит што мора бити обухваћено умишљајем учиниоца. Најтежи облик кривичног дела из члана 173а. Закона о пореском поступку и пореској администрацији постоји ако је услед предузимања радње извршења основног дела исказан износ за повраћај пореза или порески кредит који прелази износ од десет милиона динара. За ово је дело прописана кумулативно казна затвора од једне до десет година и новчана казна. Уз казну се учиниоцу (физичком лицу, предузетнику или одговорном лицу у правном лицу као пореском обвезнику) било ког од ових облика кривичног дела обавезно изриче и мера

безбедности забране вршења позива, делатности и дужности у трајању од једне до пет година.

3.2.

Следеће пореско кривично дело јесте: „Угрожавање наплате пореза и пореске контроле“. Ово дело је предвиђено у члану 175. Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Дело се састоји у отуђењу, сакривању, оштећењу, уништењу или чињењу неупотребљивом ствари на којој је установљена привремена мера за обезбеђење наплате пореза или ствар која је предмет принудне наплате пореза или пореске контроле у намери угрожавања наплате пореза који није доспео на наплату или који још није утврђен, али је покренут поступак утврђивања или контроле, односно у намери угрожавања наплате пореза који је утврђен учиниоцу или другом лицу после установљења привремене мере за обезбеђење наплате пореза у складу са законом, односно у поступку принудне наплате пореза или пореске контроле.³⁴ Објект заштите код овог кривичног дела је фискални систем у поступку обезбеђења наплате или принудне наплате пореза или пореске контроле. Објект напада у смислу овог дела представља ствар на којој је установљена привремена мера за обезбеђење наплате пореза или ствар која је предмет принудне наплате пореза или пореске контроле. То може бити покретна или непокретна ствар. Радња извршења кривичног дела је вишеструко алтернативно одређена. Она се састоји из више законом алтернативно предвиђених делатности. То су: а) отуђење – теретно или бестеретно располагање са ствари, њено преношење на друго физичко или правно лице, б) сакривање – премештање ствари са места на коме се до тада налазила и склањање на друго, непознато место, в) оштећење – привремено, делимично или краткотрајно деловање на облик или супстанцу ствари тако да се за одређено краће или дуже време она не може употребљавати за првобитну намену, али се она може повратити поправком или заменом оштећеног дела г) уништење – деловање на облик или супстанцу ствари тако да се она више уопште не може користити за првобитну намену и д) чињење неупотребљивом ствари – свако деловање на ствар без нарушавања њеног облика или супстанце чиме се она чини неупотребљивом за првобитну намену. Битно је да се ради о ствари на којој је установљена привремена мера за обезбеђење наплате пореза или ствар која је предмет принудне наплате пореза или пореске контроле. За ово дело је битно испуњење три

³⁴ Драган Јовашевић, *Коментар Кривичног закона Републике Србије са судском праксом*, *ibid*, стр. 559-560.

елемента: 1) да се радња извршења предузима према одређеној ствари – ствари на којој је установљена привремена мера за обезбеђење наплате пореза или ствар која је предмет принудне наплате пореза или пореске контроле. То може бити покретна или непокретна ствар, 2) да се радња извршења предузима у одређеној намери која квалификује директни умишљај учиниоца. То је намера угрожавања наплате пореза који није доспео на наплату или који није утврђен, али је покренут поступак утврђивања и контроле, односно намера угрожавања наплате пореза који је утврђен учиниоцу или другом лицу после установљења привремене мере за обезбеђење наплате пореза у складу са законом, односно у поступку принудне наплате пореза или пореске контроле и 3) радња извршења се предузима у одређено законом предвиђено време – у време наплате пореза који није доспео на наплату или који није утврђен, али је покренут поступак утврђивања и контроле, односно у време наплате пореза који је утврђен учиниоцу или другом лицу после установљења привремене мере за обезбеђење наплате пореза у складу са законом или у време спровођења поступка принудне наплате пореза или пореске контроле. Последица кривичног дела је конкретна опасност, угрожавање по остварење фискалних интереса Републике. Ово кривично дело може учинити свако лице, а у погледу кривице потребан је директан умишљај који квалификује наведена намера. За ово је дело прописана кумулативна казна затвора до једне године и новчана казна. Посебан облик испољавања овог кривичног дела из члана 175. Закона о пореском поступку и пореској администрацији се састоји у давању лажних података о чињеницама које су од значаја за спровођење поступка принудне наплате пореза, односно пореске контроле у намери угрожавања наплате пореза који није доспео на наплату или који није утврђен, али је покренут поступак утврђивања и контроле, односно намери угрожавања наплате пореза који је утврђен учиниоцу или другом лицу после установљења привремене мере за обезбеђење наплате пореза у складу са законом, односно у поступку принудне наплате пореза или пореске контроле. Овде се ради о посебном, специјалном облику кривичног дела пореске утаје. Радња извршења овог облика дела се састоји у давању лажних података. Ти подаци могу бити лажни у потпуности или делимично. Подаци могу бити дати у писменој форми или пак усмено на записник или они могу бити садржани у приложеној документацији уз пореску пријаву. Битно је да се ови подаци дају у вези са чињеницама које су од значаја за спровођење поступка принудне наплате пореза, односно у вези са поступком пореске контроле. За постојање овог дела је битно испуњење још једног елемента – да се радња извршења предузима у одређеној намери – намери угрожавања

наплате пореза који није доспео на наплату или који није утврђен, али је покренут поступак утврђивања и контроле, односно намери угрожавања наплате пореза који је утврђен учиниоцу или другом лицу после установљења привремене мере за обезбеђење наплате пореза у складу са законом, односно у поступку принудне наплате пореза или пореске контроле. Ово кривично дело може учинити свако лице, а у погледу кривице потребан је директан умишљај који квалификује наведена намера. За ово је дело прописана кумулативно казна затвора до једне године и новчана казна.

3.3.

У одредби члана 176. Закона о пореском поступку и пореској администрацији је предвиђено кривично дело под називом: „Недозвољен промет акцизних производа“. Овде се ради, заправо, само о посебном, специјалном облику кривичног дела недозвољене трговине. Основно дело се састоји у неовлашћеном стављању у промет или продаји производа који се у складу са законом сматрају акцизним производима. Објект заштите код овог дела је двојачко одређен. То је: 1) законита трговина акцизним производима и 2) фискални систем земље. Објект напада јесу производи који се према одредбама Закона о акцизима сматрају акцизним производима што указује на бланкетни карактер овог фискалног кривичног дела јер је посебним пореским прописима изричито наведено који су то производи који имају својство „акцизног производа“. Дело има два облика испољавања. Први облик дела је неовлашћено стављање у промет или продаја акцизних производа, дакле производа који морају бити прописно обележени акцизним маркицама у складу са законом. Радња извршења овог кривичног дела је двојачко алтернативно одређена као: 1) стављање у промет и 2) продаја. Стављање у промет је омогућавање дистрибуције на било који начин ових производа до крајњих потрошача. Продаја је замена, уступање ових производа за новац. За постојање овог дела је битно испуњење још два елемента. То су: 1) да се радња извршења у било ком облику предузима у односу на производе који се по закону сматрају акцизним производима (цигарете, дуван, алкохолна пића и др.) и 2) да се радња извршења предузима на одређени начин – неовлашћено, противправно, противзаконито што мора бити обухваћено умишљајем учиниоца. Учиниоца овог дела може бити свако лице, а у погледу кривице потребан је умишљај. За ово је дело прописана казна затвора од шест месеци до пет година. Други облик овог дела може учинити предузетник или одговорно лице у правном лицу које се бави производњом или увозом производа који у складу са законом морају бити посебно обележени

контролним акцизним маркицама ако не предузме мере да ови производи пре стављања у промет заиста и буду обележени на прописани начин. Радња извршења овог облика дела се састоји у нечињењу, пропуштању, непоступању учиниоца, непредузимању свих мера да се акцизни производи обележе на законом прописани начин, а то је посебним контролним акцизним маркицама. Битно је да се ова радња предузима у одређено време – у време пре него што су акцизни производи стављени у промет. Као учинилац овог дела се може јавити само лица са одређеним личним својством – предузетник или одговорно лице у правном лицу које се бави производњом или увозом оваквих акцизних производа, а у погледу кривице потребан је умишљај. За ово је дело прописана казна затвора од шест месеци до три године. Но, поред казне, учиниоцу оба облика овог кривичног дела се обавезно изричу и две мере безбедности. То су: 1) мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности у трајању од једне до пет година и 2) мера безбедности одузимања предмета – акцизних производа који су неовлашћено стављени у промет и производа који нису прописно обележени прописаним контролним акцизним маркицама. Такође се од учиниоца обавезно одузима и имовинска корист прибављена овако извршеним кривичним делом применом посебне кривичноправне мере *sui generis*.

3.4.

Последње пореско кривично дело у правном систему Републике Србије уведено је новелом из маја 2004. године у члану 176а. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.³⁵ Оно носи назив: „Недозвољено складиштење робе“. Дело се састоји у складиштењу или смештању добара или у дозвољавању да се складишти или смештају добра за која се не поседује прописана документација о пореклу. Објект заштите је фискални систем који се угрожава на специфичан начин – прикривањем добара (робе) за коју не постоји прописана документација о пореклу како би се избегло њено опорезивање по закону. Објект напада јесу добра на која се плаћа порез, односно која сходно пореским прописима подлежу опорезивању. Ово дело чини лице које добра за коју не поседује прописану документацију о пореклу складишти или смешта у одређени отворени или затворени простор или које дозволи да се складишти или смештају таква добра. Радња извршења је алтернативно одређена као: 1) складиштење (лагеровање, давање у државину), 2) смештај или 3) дозвољавање, допуштање (помагање у виду

³⁵ Службени гласник Републике Србије број 55/2004.

стварања услова и претпоставки) да се складишти или смештају таква добра. Битно је да се ради о добрима за која учинилац у моменту предузимања радње извршења не поседује прописану документацију о њеном пореклу.³⁶ Учинилац оба облика овог дела може да буде свако лице, одговорно лице у правном лицу или предузетник, а у погледу кривице потребан је умишљај који обухвата свест о својству добара (дакле свест о противправности поступања). За ово је дело прописана кумулативно казна затвора од три месеца до три године и новчана казна. Учиниоцу овог дела ако се ради о одговорном лицу или предузетнику, се уз казну обавезно изричу и две мере безбедности. То су: 1) мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности у трајању од једне до пет година и 2) мера безбедности одузимања предмета – робе за коју се плаћа порез, а која се складишти.

IV) ЗАКЉУЧАК

Правни систем Републике Србије на бази релевантних европских стандарда усвојених у актима Европске уније или Савета Европе прецизно одређује систем противправних понашања којима се повређује или угрожава финансијски систем. То су различити облици и видови испољавања пореске евазије који су због изузетне тежине и опасности прописани као кривична дела у Кривичном законнику (два дела) и у Закону о пореском поступку и пореској администрацији (четири дела). Тиме је успостављен ефикасан систем кривичне одговорности и кажњивости физичких и правних лица за различите облике избегавања плаћања пореза, доприноса и других прописаних дажбина уопште или појединих врста. На тај начин се штити не само финансијски систем Србије, већ истовремено и финансијски систем Европске уније у целини и њених држава чланица.

V) ИЗВОРИ

- Анђелковић, М., Јовашевић, Д., *Избегавање плаћања пореза*, Правни факултет, Ниш, 2006.
- Чејовић, Б., Миладиновић, В., *Кривично право, Посебни део*, СКЦ, Ниш, 1995.
- Ђорђевић, М., Ђорђевић, Ђ., *Кривично право*, Пројурис, Београд, 2010.
- Ђњатовић, Д., *Финансије и финансијско право*, Полицијска академија, Београд, 1999.

³⁶ Ђорђе Павловић и Драган Јовашевић, *Збирка пореских закона Републике Србије са коментаром*, Службени лист, 2005, стр. 63.

- “International Tax Avoidance and Evasion”, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1981.
- Јовашевић, Д., *Коментар Кривичног закона СР Југославије*, Службени гласник, Београд, 2002.
- Јовашевић, Д., *Коментар Кривичног закона Републике Србије са судском праксом*, Номос, Београд, 2003.
- Јовашевић, Д., Наџимбеговић, Т., *Sistem poreskih delikata*, Intermex, Beograd, 2004.
- Јовашевић, Д., *Лексикон кривичног права*, Службени гласник, Београд, 2011.
- Јовашевић, Д., Икановић, В., *Кривично право Републике Српске, Посебни део*, Универзитет Апеирон, Бања Лука, 2012.
- Јовашевић, Д., *Кривично право, Посебни део*, Досије, Београд, 2014.
- Лазаревић, Љ., *Кривично право, Посебни део*, Савремена администрација, Београд, 1993.
- *Official Journal C 306* of November 27, 1995.
- *Official Journal of the European Union L.268/1*.
- *Official Journal L 264* of October 15, 2003.
- Рајишић, В., Грозданић, В., Веић, Р., *Коментар Kaznenog zakona*, Narodne novine, Zagreb, 2007.
- Павловић, Ђ., Јовашевић, Д., *Збирка пореских закона Републике Србије са коментаром*, Службени лист, 2005.
- Павловић, Ђ., „Kaznena odgovornost za poreznu utaju“, *Pravo i porezi*, Zagreb, broj 10/2003.
- Радовановић, М., Ђорђевић, М., *Кривично право, Посебни део*, Савремена администрација, Београд, 1975.
- Симић, И., Петровић, М., *Кривични закон Републике Србије – практична примена*, Службени гласник, Београд, 2002.
- Симић, И., Трешњев, И., *Кривични законик са краћим коментаром*, Инг про, Београд, 2010.
- *Службени гласник Републике Србије* број: 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 63/2006, 61/2007, 20/2009, 72/2009, 53/2010, 101/2011, 2/2012, 93/2012, 47/2013, 108/2013 и 68/2014.
- *Службени гласник Републике Србије* број 55/2004.
- *Службени гласник Републике Србије* број: 85/2005, 88/2005, 107/2005, 72/2009, 111/2009, 21/2012 и 104/2013.
- Стојановић, З., Перић, О., *Коментар Кривичног закона Републике Србије и Кривични закон Републике Црне Горе са објашњенима*, Службени лист, Београд, 996.
- Стојановић, З., Перић, О., *Кривично право, Посебни део*, Београд, Службени гласник, 2000.