

**ПОРЕСКА УТАЈА У КРИВИЧНОМ ЗАКОНОДАВСТВУ СРБИЈЕ – ОСНОВНО  
КРИВИЧНО ДЕЛО ПРОТИВ ДРЖАВНИХ ФИНАНСИЈА И ПОСЕБНО  
КРИВИЧНО ДЕЛО ПРОТИВ ПРИВРЕДЕ**

**Доц. др Јоко Драгојловић<sup>1</sup>**

Правни факултет за привреду и правосуђе, Нови Сад

**Проф. др Јелена Матијашевић-Обрадовић<sup>2</sup>**

Правни факултет за привреду и правосуђе, Нови Сад

**Апстракт:** Пореска утаја је врста незаконите пореске евазије. О пореској утаји се најчешће говори онда када се избегава плаћање непосредних пореза. Неплаћање пореза може бити санкционисано као прекршај, привредни преступ или кривично дело. Обухват анализе у овом раду ограничен је на област незаконите евазије, и то конкретно на пореску утају као основно кривично дело против државних финансија и посебно кривично дело против привреде. У раду је при томе учињен осврт на сва релевантна питања која су у вези са пореском утајом као кривичним делом. Конкретно, учињен је осврт на појам и деликте привредног криминалитета, разлоге пореске евазије, те незакониту пореску евазију, потом на опште карактеристике кривичних дела против привреде, те на саму пореску утају, опредељујући прво, у кратким цртама, њен историјски развој, одређење у Кривичном законнику Србије, и, коначно, анализирајући праксу правосудних органа у Србији у кривичним поступцима за пореску утају. Основни разлог инкриминације пореске утаје произилази из потребе да се уставне обавезе грађана, плаћање пореза и других дажбина и обезбеђење средстава ради финансирања јавних функција обезбеде и кривичноправним нормама. Ово је нарочито битно због тога што се последице пореске утаје манифестују на свим пољима од виталног значаја за једну државу: нпр., на фискалном

---

1 Email: jokodragojlovic@gmail.com

2 Email: jela\_sup@yahoo.com

плану, социјалном плану, политичком плану, итд. Значајна компонента у одговору на облике пореске утаје јесте свест, не само стручне јавности и правосудних органа већ и свих грађана, о штетности недозвољене пореске евазије уопште, нарочито пореске утаје, те последицама које свакодневно врло битно утичу на многе аспекте живота свих нас и наших потомака.

**Кључне речи:** привредни криминалитет, пореска евазија, пореска утаја, кривична дела против привреде, Кривични законик

## УВОД

Избегавање плаћања пореза и других дажбина (пореска евазија) у значајној мери може утицати на економска, политичка, социјална и друга питања у држави. Другим речима, благовремено измирење свих обавеза прописаних пореским прописима у доброј мери доприноси функционисању државног апарата, те остваривању државних и друштвених функција.

Кршењем прописа којима се одређују пореске обавезе остварују се кажњива понашања, која могу бити лакша (те ће у конкретном случају постојати прекршајна одговорност учиниоца), а могу бити и тежа (у ком случају ће постојати кривична одговорност учиниоца). Субјекти чињења ових забрањених, кажњивих понашања могу бити и физичка и правна лица.

Пореска кривична дела – у првом реду пореска утаја, различити облици избегавања или неплаћања пореза и других дажбина, представљају стара кривична дела која су иманентна свим државама и облицима друштвене организације, од најстаријих времена до данас. Ова кривична дела су саставни део свих савремених кривично правних система који кроз прописивање кривичне одговорности и кривичних санкција за учиниоце противправних понашања покушавају заштитити најзначајнија друштвена добра и вредности (Јовашевић, 2009: 163).

Заштитни објект код ових кривичних дела су право државе и организација за обавезно социјално осигурање да наплате прописане дажбине. Наспрам овог права стоји дужност одређених физичких и правних лица да плате те дажбине. Дажбине се прописују ванкривичним прописима, што овим кривичним делима даје бланкетни карактер. За постојање ових дела потребно је да је прекршен неки пропис којим је уведена обавеза плаћања пореза, доприноса или неке друге дажбине (Кулић и Милошевић, 2011: 322–323).

За пореска кривична дела увек су биле прописиване строге санкције. Ова кривична дела спадају у ред оних ретких случајева где законодавац

изричито прописује обавезно изрицање новчане казне уз казну затвора, чиме је посебно наглашена њихова лукративна природа (Кулић и Милошевић, 2011: 323).

Различити облици пореске евазије (у првом реду пореска утаја), као ванвременски проблеми друштвене заједнице, те врло изражени, по структури све тежи, а по пољу примене све заступљенији појавни облици привредног криминалитета, увек су актуелни за теоријску елаборацију и анализу одређених релевантних питања. У раду ће детаљније бити речи о пореској утаји, као примарном, најпознатијем и врло заступљеном облику пореске евазије.

### КРАТАК ДИСКУРС О ПОЈМУ И ДЕЛИКТИМА ПРИВРЕДНОГ КРИМИНАЛИТЕТА

Свако истраживање и изучавање неке појаве подразумева дефинисање њеног појма. У теорији не постоји јединствено мишљење о појму привредног криминалитета. Једна од најчешће цитираних дефиниција привредног криминалитета потиче од Едвина Садерленда (*Edwina Sutherland*), председника америчког социолошког удружења, који у свом обраћању овом удружењу 1939. године за привредни криминалитет употребљава термин криминалитет „белог оковратника“ (*white collar crime*). Садерленд дефинише ову појаву као „криминал који се јавља у области привредног пословања“. Он истиче да су његове основне форме испољавања најчешће у махинацијама у вези са купопродајом разних акција, лажним исказивањем стања и пословања појединих корпорација, лажним рекламирањем робе, подмићивањем пословних партнера и државних чиновника ради остварања повољних пословних аранжмана, ненаменским трошењем средстава, пореским утајама и сл. (Sutherland, 1940).

Како је Бокс (Вох) опазио, „теоретичари могу бити у стању да нацртају оштре концепцијске појмове везе између мафије и организованог криминала, корпорацијског криминала и политичке корупције, али у стварном животу ови појмови су тако испреплетани да није лако видети где се „лоши момци“ завршавају и где „добри почињу“ (Вох, 1981).

И у домаћој литератури не постоји јединствен став о томе како би се уобличио једна комплетна и садржински адекватна дефиниција привредног криминалитета.

Неки аутори праве разлику између садржаја појмова економског и привредног криминалитета, јер се као основ разлике узима природа друштвених односа према којима економски криминалитет настаје, тј. у самим економским односима и процесима (производња, расподела,

размена и потрошња). Наиме, они сматрају да је привредни криминалитет шири појам од економског криминалитета, јер привредни криминалитет обухвата економски криминалитет и кривична дела против службене дужности у привреди (није искључен имовински криминалитет у привреди (Пихлер, 1993).

Игњатовић сматра да има оправдања за поистовећивање термина криминалитет „белог оковратника“ и „криминалитет корпорација“, јер се и једна и друга дела врше у истим областима, на сродан начин, жртве су или сви грађани или организација која запошљава преступника, или друга, конкурентска фирма. Врше их иста лица, при чему је код криминалитета „белог оковратника“ схваћеног у ужем смислу, само јаче изражен лични користољубиви мотив. Са ова два термина углавном се исцрпљује област коју ми називамо привредним криминалитетом (Игњатовић, 1998: 212).

Без обзира на различите приступе у дефинисању привредног криминалитета као општег појма, неспорно је да постоји знатан број појавних облика привредног криминалитета, све сложенијих по структури и све опаснијих на пољу примене.

Облици криминалитета против привреде и економског система обухватају кривична дела која су усмерена против привредне делатности и економског система. Облици криминалитета у овој области познати су по способности да се могу прилагођавати конкретним друштвено-економским и политичким условима, тако да они доживљавају извесне трансформације, а јављају се и нови облици криминалитета. Обухватају она дела која се јављају у области индустрије и производње, грађевинарства и урбанизма, трговине (куповина и продаја), спољнотрговинског промета (увоз и извоз), као и кривична дела која су везана за процес својинске трансформације. Дакле, ова кривична дела испољавају се у различитим привредним гранама, у зависности од степена доминантности и развијености дате привредне гране (Шикман и Домузин, 2013: 6–7).

Типични деликти привредног криминалитета су: фалсификовање новца, пореска утаја, кријумчарење, прање новца, проузроковање стечаја, недозвољена трговина, проневера, примање мита, давање мита, фалсификовање исправе и слично (Ђукић, 2016: 173). Дакле, у област привредног криминалитета спадају претежно кривична дела против привреде и кривична дела против службене дужности.

## РАЗЛОЗИ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ

Данас фискални систем Републике Србије чине две врсте јавних прихода. То су: 1) порези (јавни приходи које наплаћује Пореска управа) и 2) споредна пореска давања (у које спадају новчане казне, камате по

основу доспелог, а неплаћеног пореза и трошкови принудне наплате пореза). Поред пореза, систем јавних прихода чине и таксе и накнаде. Дакле, у Републици Србији данас се систем јавних прихода заснива практично на фискалном систему чији су основни извори прихода: порези, таксе, накнаде и доприноси. Међу свим изворима јавних прихода, највећи значај и улогу имају порези. Они практично представљају и највећи део јавних прихода (чине чак 95% републичког буџета). То значи да је порески систем и најзначајнији и најразвијенији и најразуђенији део фискалног система наше земље (Јовашевић, 2009: 160–161).

Етимолошки посматрано, порекло речи „евазија“ је латинска реч *evaddere*, што значи избежавати. У пореској терминологији, овим појмом означавају се различити начини избегавања плаћања пореза. Избегавање плаћање пореза иманентно је свим друштвеним епохама, свим државама и системима. То је ванвременска појава чији су узроци углавном економске, мада добрим делом и психолошке природе.

Плаћање пореза код обвезника изазива смањење економске снаге, погоршање његовог материјалног статуса. То негативно деловање пореза, код пореског обвезника изазива отпор плаћању пореза (Милошевић, 2006: 62). На појаву ових кривичних дела у знатној мери утиче став о правичном распореду пореског терета између различитих обвезника. Немогуће је некога опорезовати а да буде задовољан, али осећање да је порез неправично расподељен доприноси повећању отпора према његовом плаћању (Поповић, 1997: 451).

Отпор плаћању пореза резултат је многих фактора. Елементи који утичу на интензитет отпора плаћању пореза су:

а) висина пореског оптерећења – раст пореске стопе доводи до раста пореских прихода. Међутим, раст пореске стопе има границе. Након извесног нивоа, даљи раст пореске стопе не доводи до раста пореских прихода, напротив, може доћи до пада пореских прихода, јер је отпор плаћању пореза све виши и израженији (Лаферова крива);

б) намена трошења средстава прикупљених порезом – уколико је циљ опорезивања познат, односно опште прихватљив и порески обвезнику у њему види свој интерес, отпор плаћању пореза биће мањи или ће изостати. Међутим, уколико је намена пореза по мишљењу пореског обвезника неприхватљива или непотребна, отпор плаћању пореза биће израженији;

в) пореског облика – отпор је много већи код директних, него код индиректних пореза. Код индиректних пореза, порески терет је садржан у цени производа и услуга. Обвезник купујући производе и услуге није свестан да плаћајући одређени новчани износ за купљену робу, истовремено подмирује и пореску обавезу. Обвезник понекад зна да купујући робу плаћа и порез, али он тада (моментом куповине) није свестан висине пореског оптерећења;

г) перцепције јавности да ли је порески систем правичан или није – уколико је став јавности према опорезивању позитиван са јасно израженом осудом према лицима која не извршавају своју обавезу плаћања пореза, отпор опорезивању биће мање изражен (Милошевић, 2006: 62-63).

Према мишљењу појединих аутора, пореска евазија, зависи од много фактора који могу бити: објективног карактера (независни од пореског обвезника) и/или субјективног карактера (везани за личност пореског обвезника), а у зависности од тога да ли су у односу на пореског обвезника дати споља или су саставни део његове личности.

У факторе који утичу на пореску евазију, а који су објективног карактера, спадају: укупно економско стање, присуство сиве економије, намена прикупљених пореза, једнакост у третирању пореских обвезника, висина пореских оптерећења и стабилност пореских стопа. У факторе који утичу на пореску евазију, а који су пак субјективног карактера, спадају: висина пореског оптерећења, образовна структура становништва, порески морал, развијеност свести припадности одређеној држави, те пореска дисциплина пореских обвезника приликом извршавања грађанске дужности (Обрадовић, 2011: 21).

### **Незаконита пореска евазија**

У пореском праву постоје две врсте евазије: законита или дозвољена и незаконита или недозвољена. За разлику од законите евазије која махом постоји када се користе празнине у пореским законима, код незаконите евазије порески обвезник избегава пореске обавезе кршећи позитивне законске одредбе.

Незаконита пореска евазија представља појаву која има разноврсне последице, пре свега у фискалном смислу, јер у буџет пристиже мање средства него што је планирано, тако и у социјалном, те политичком смислу. Недозвољено избегавање плаћања пореза, због ефеката које производи, обавезно за собом повлачи и одговарајућу реакцију – било са моралног, било са правног аспекта.

Бежање од обавеза плаћања фискалног терета често подразумева и незаконито понашање њихових носилаца. Ако порески обвезник избегавајући плаћање пореза дође у сукоб са правним прописима, говори се о незаконитој или о недопуштеној пореској евазији. Недозвољена пореска евазија се састоји у свесном и жељеном настојању да се умањи или сасвим избегне извршење постојеће пореске обавезе (Петровић, 1982: 27–28).

Другим речима, „незаконита пореска евазија обухвата поступке пореског обвезника усмерене на избегавање плаћања пореза којима се

крши закон. Ти се поступци свде било на сам чин неплаћања пореза (у потпуности или делимично), било на пропуштање да се поступи у складу са захтевима из пореског управног односа, који су пореском обвезнику наметнути да би се обезбедило да главна пореска обавеза буде испуњена (да поднесе пореску пријаву, да уредно води пословне књиге, да допусти пореску контролу и др.)“ (Поповић, 1997: 452).

Последице (незаконите) евазије пореза су како неповољни фискални ефекти тако и реперкусије на економско-политичком и социјално-политичком плану. Ширење ове појаве покреће питање економске правде и једнакости, економске политике и привредне ефикасности. Евазија пореза у знатној мери утиче на слабење економске основе друштва, што условљава социјалне разлике које изазивају велико незадовољство грађана, доводе до одређених социјалних напетости и ремете међуљудске односе. У данашње време ствара се слој тзв. новокомпонованих бизнисмена. Њихово богаћење често има корен у евазији пореза (Милошевић, 2006: 73–74).

Полазећи од врсте пореза чије се плаћање избегава, незаконита пореска евазија се дели на дефраудацију (пореску утају) и контрабанду (кријумчарење). При томе, о дефраудацији најчешће говоримо онда када се избегава плаћање непосредних пореза (порез на доходак и порез на имовину) (Милошевић, 2006: 67–68). Неплаћање пореза може бити санкционисано као прекршај, привредни преступ или кривично дело.

Обухват анализе у овом раду ограничен на област незаконите евазије, и то конкретно на пореску утају као основно кривично дело против државних финансија и посебно кривично дело против привреде. Пре него што се приступи анализи кривичног дела пореска утаја, предвиђеног чл. 229 Кривичног законика Србије, неопходно је истаћи неколико битних напомена, везаних за групу кривичних дела којој кривично дело пореска утаја и припада. Реч је о кривичним делима против привреде, предвиђеним у глави XXII посебног дела Кривичног законика.

## **ОПШТЕ КАРАКТЕРИСТИКЕ КРИВИЧНИХ ДЕЛА ПРОТИВ ПРИВРЕДЕ**

Кривична дела која спадају у групу кривичних дела против привреде, предвиђених главом XXII посебног дела Кривичног законика Србије (у даљем тексту: КЗ – *Службени гласник РС*, бр. 85/2005, ... 108/2014) јесу делатности, односно активности, или пак радње, које су усмерене на напад и/или угрожавање привреде као основне друштвене делатности, која у ужем смислу обухвата производњу и расподелу производа, док у ширем смислу обухвата све врсте делатности и услуга које омогућавају испуњење свих човекових потреба.



Чл. 82, ст. 1 и 2 Устава Републике Србије (у даљем тексту: Устав – *Службени гласник РС*, бр. 98/2006) одређено је да економско уређење у Републици Србији почива на тржишној привреди, отвореном и слободном тржишту, слободи предузетништва, самосталности привредних субјеката и равноправности приватне и других облика својине. Република Србија је јединствено привредно подручје са јединственим тржиштем роба, рада, капитала и услуга. Поред реченог, чл. 84, ст. 1 и 2 Устава одређено је да сви имају једнак правни положај на тржишту. Забрањени су акти којима се, супротно закону, ограничава слободна конкуренција, стварањем или злоупотребом монополског или доминантног положаја. Коначно, а најбитније за тему рада јесте одређење чл. 91 Устава, које гласи – средства из којих се финансирају надлежности Републике Србије, аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе обезбеђују се из пореза и других прихода утврђених законом. Обавеза плаћања пореза и других дажбина је општа и заснива се на економској моћи обвезника.

С обзиром на своју природу, кривична дела против привреде се могу поделити на: 1) општа кривична дела против привреде и 2) посебна кривична дела против привреде.

Општа кривична дела против привреде могу да се изврше у свакој, односно било којој грани привреде. По том критеријуму, овде спадају следећа кривична дела: 1) злоупотреба монополистичког положаја, 2) злоупотреба положаја одговорног лица, 3) злоупотреба у вези са јавном набавком, 4) проузроковање стечаја, 5) проузроковање лажног стечаја, 6) злоупотреба овлашћења у привреди, 8) нарушавање пословног угледа и кредитне способности, 9) одавање пословне тајне (Чејовић и Кулић, 2014: 464).

Посебна кривична дела против привреде могу да се изврше само у одређеним гранама привреде. Ова кривична дела се, с обзиром на тај критеријум, могу поделити на следеће подгрупе: а) *кривична дела у вези са производњом и трговином*, где спадају: 1) кријумчарење, 2) неовлашћена употреба туђег пословног имена и друге посебне ознаке робе или услуга, 3) недозвољена производња, 4) недозвољена трговина, и 5) обмањивање купаца, и б) *кривична дела против државних финансија*, где спадају: 1) фалсификовање новца, 2) фалсификовање хартија од вредности, 3) фалсификовање и злоупотреба платних картица, 4.ж) фалсификовање знакова за вредност, 5) прављење, набављање и давање другом средства за фалсификовање, 6) издавање чека и коришћење платних картица без покрића, 7) пореска утаја, 8) неуплаћивање пореза по одбитку, 9) прање новца, 10) онемогућавање вршења контроле, 11) фалсификовање знакова, односно државних жигова за обележавање робе, мерила и предмета од драгоцених метала (Чејовић и Кулић, 2014: 464).



## ПОРЕСКА УТАЈА – ИСТОРИЈСКИ ОСВРТ

На подручју Србије, од деветог до једанаестог века, постојали су прецизно утврђени системи за утврђивање и наплату пореза и јавних дажбина. То је, иначе, период феудализације византијске државе (913–1139). Као најзначајнији писани правни извор на овом подручју истиче се Душанов законик који је донет на Саборима 1349. и 1354. године. О значају овог законика говори и чињеница да је он донет скоро два века пре немачког законика *Constitutio Criminalis Carolina* из 1543. године, који је регулисао кривична дела пореске утаје и неплаћања пореза (Поповић, 2012: 620). Наиме, Душановим закоником је било уређено питање плаћања царског дохотка – соћа, и предвиђено кажњавање за недавање царских дажбина које су били дужни да дају сваки кмет, мерох и властелин, које су доспевале за Митровдан и Божић. Срби су за време турске владавине плаћали „арач порезу и остале дације“. Између осталог, један од разлога српске револуције 1804. године било је питање убирања и плаћања данка у име српске самоуправе централној турској власти у Цариграду преко српске кнежевске самоуправе, уместо директно преко турских харачлија. Већ 1860. године Србија је донела самостални Казнитељски законик (Карличић, 2015: 96). Донекле права кривичноправна заштита фискалног система, пореза и јавних давања установљава се тек 1884. године када је донет посебан Закон о непосредном порезу Србије. Овај закон први пут, поред установљавања врсте пореза, обвезника, времена доспелости и начина прикупљања пореза, регулише и кажњавање за непоштовање ових законских одредби (у чл. 84) (Анђелковић и Јовашевић, 2006: 145).

Кривично дело под називом пореска утаја први пут је инкриминисано у нашем кривичном законодавству 1959. године, када је новелиран савезни Кривични законик из 1951. године, тако што је употпуњена одредба чл. 235, којом је било инкриминисано кривично дело давања лажних података у погледу пореза, при чему је кривично дело добило данашњи назив – пореска утаја. Током 1962. године допуњен је Кривични законик, када су извршене извесне измене у инкриминацији овог кривичног дела. У Кривичном закону Србије из 1977. године ово дело било је регулисано у чл. 154. Изменом Кривичног закона Србије из 1989. године извршена је незнатна измена законске формулације овог кривичног дела. У Закону о пореском поступку и пореској администрацији из 2002. године било је инкриминисано кривично дело избегавања плаћања пореза (чл. 172). Почетком примене овог закона престала је да важи одредба чл. 154 Кривичног закона којом је било уређено кривично дело пореске утаје. Ступањем на снагу Кривичног законика из 2005. године престала је да важи одредба чл. 172 Закона о пореском поступку

и пореској администрацији, којом је било инкриминисано кривично дело избегавања плаћања пореза, јер је у Законику прописано кривично дело пореске утаје. Тако се нормирање овог института поново преселило у домен кривичног законодавства (Кулић и Милошевић, 2011: 322).

## ПОРЕСКА УТАЈА У КРИВИЧНОМ ЗАКОНИКУ СРБИЈЕ

Чл. 229 КЗ прописује:

1) Ко у намери да потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина, даје лажне податке о законито стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза или ко у истој намери, у случају обавезне пријаве, не пријави законито стечени приход, односно предмете или друге чињенице које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза или ко у истој намери на други начин прикрива податке који се односе на утврђивање наведених обавеза, а износ обавезе чије се плаћање избегава прелази стопедесет хиљада динара, казниће се затвором од шест месеци до пет година и новчаном казном.

(2) Ако износ обавезе из ст. 1 овог члана чије се плаћање избегава прелази милион и петсто хиљада динара, учинилац ће се казнити затвором од једне до осам година и новчаном казном.

(3) Ако износ обавезе из ст. 1 овог члана чије се плаћање избегава прелази седам милиона и петсто хиљада динара, учинилац ће се казнити затвором од две до десет година и новчаном казном.

Анализом наведених одредби чл. 229 КЗ-а се може закључити да „основна обележја кривичног дела пореске утаје су: сложена природа у погледу инкриминације – бланкетни карактер диспозиције и објективни услов инкриминације, а у погледу објекта кривичноправне заштите – алтернативно прописане радње извршења (Карличић, 2015: 97).

Пореска утаја је дело *sui generis*, мада га у теорији неки сматрају и као посебан случај преваре. Ипак, распрострањеније је гледиште да је ово кривично дело лакше од преваре, тј. од преварног оштећења појединаца (Стојановић и Перић, 2007: 173). Спорно је схватање да је ово дело лакше од преваре, тј. од преварног оштећења појединца. Радња кривичног дела је преварна делатност која се врши у одређеној намери, намери потпуног или делимичног избегавања плаћања пореза, доприноса или других прописаних дажбина. Кривично дело се може извршити само са директним умишљајем и намером потпуног или делимичног избегавања плаћања пореза и прописаних дажбина (Карличић, 2015: 97). Умишљај извршиоца дакле, подразумева највиши степен свести и воље, при чему је представа о последици била један од мотива одлуке да се дело изврши.

Пореска утаја је, како је већ наведено, основно кривично дело против државних финансија, јер је законом одређен заштитни објект код овог кривичног дела заправо фискални систем, систем јавних прихода, а он чини основу привредно-економског система сваке земље. За разлику од заштитног објекта, објект радње, односно објект према коме је управљена радња кривичног дела је алтернативно одређен, те он може бити порез, допринос или друга прописана дажбина која представља јавни приход.

*Ratio legis* инкриминације пореске утаје произилази из потребе да се уставне обавезе грађана, плаћање пореза и других дажбина и обезбеђење средстава ради финансирања јавних функција обезбеде и кривичноправним нормама (Карличић, 2015: 97).

Из законског одређење се може видети да кривично дело пореска утаја има основни и два тежа облика.

Радња дела је алтернативно постављена, што упућује на чињеницу да је довољно извршење било које прописане радње да би кривично дело постојало. Радња кривичног дела се, у својој основи, испољава као радња чињења или као радња нечињења. С тим у вези, законодавац је предвидео да се кривично дело пореска утаја може извршити: а) давањем лажних података о законито стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама (у ком случају постоји радња чињења – *delicta comissiva*); б) непријављивањем законито стечених прихода, односно предмета или других чињеница (у ком случају постоји радња нечињења – *delicta omissiva*) или в) на други начин, прикривањем података који се односе на утврђивање пореза, доприноса или других прописаних дажбина (у ком случају може постојати и радња чињења и радња нечињења).

У домену давања лажних података суштина је да се законито стечени приходи, предмети или друге чињенице неистинито и нетачно приказују у односу на фактичко стање, али увек уз услов да се ради о законито стеченој имовини. Поједностављено, приходи се приказују у мањим износима од фактичких, предмети који су стечени приказују се у мањој вредности или мањем обиму, приказују се већи расходи од стварних или се неистинито и нетачно приказују друге чињенице и подаци који су од значаја за утврђивање висине пореза или других законских доприноса. Ова законска одредница увек се везује за период у коме лице подлеже опорезивању (Поповић, 2012: 623). Овом радњом кривичног дела извршилац формално поступа по законској обавези да пореском органу пријави чињенице релевантне за утврђивање његове обавезе плаћања пореза, доприноса или друге прописане дажбине, али ову обавезу не испуњава у материјалном смислу, јер порески орган доводи у заблуду у погледу висине основице за утврђивање обавезе, чинећи то лажним приказивањем чињеница, што овом делу даје карактер посебног облика преваре (Лазаревић, 1988: 425).

Непријављивању законито стеченог прихода, предмета односно чињеница које су од утицаја на утврђивање пореза постоји када лице које има законити приход или законито стекне предмет опорезивања не поднесе пореску пријаву, а обавезан је на то, или у поднету пријаву не унесе неки од извора прихода који улази у основ за опорезивање или не назначи његову висину. Према врсти радње, ово дело се може извршити на два начина. Први начин је пропуштање да се благовремено поднесе пореска пријава о стеченим приходима и предметима или другим чињеницама које су од значаја за утврђивање висине пореске обавезе од стране лица које је, по закону или подзаконским прописима, то обавезно да учини. Други облик је пропуштање да се у благовремену пореску пријаву унесе неки од извора прихода или њихова висина (Поповић, 2012: 624).

Трећа алтернативна радња дела – прикривање података који се односе на утврђивање пореза, доприноса или других прописаних дажбина, обухвата све остале активности којима се избегава пореска обавеза.

Да би био испуњен услов за постојање пореске утаје неопходно је да су приходи или предмети стечени на законит начин, што је законодавац навео при формулисању овог кривичног дела. Незаконито стечени приходи или предмети не могу се опорезивати, пошто лица која незаконито стичу приходе или прибављају предмете подлежу кажњавању и одузимању таквих прихода, односно предмета. Опорезивање оваквих прихода, односно предмета, значило би одобравање незаконитог основа њиховог стицања. Према томе, неће постојати кривично дело пореске утаје ако се не пријаве приходи стечени неком деликтном активношћу – кривичним делом, привредним преступом или прекршајем. Када би постојала обавеза на подношење пријаве о приходима и предметима стеченим на незаконит начин, то би значило да постоји обавеза самопријављивања за учињену деликтну радњу (Кулић и Милошевић, 2011: 327).

Кодовог кривичног дела прописан је објективни услов инкриминације (Чејовић и Кулић, 2014: 468). Наиме, да би постојало ово кривично дело потребно је да износ дажбина чије се плаћање избегава прелази износ од стопедесет хиљада динара. Како Кулић и Милошевић наводе, „објективни услов инкриминације не треба да буде обухваћен умишљајем учиниоца, већ код њега мора постојати намера избегавања плаћања прописаних дажбина, али он не мора бити свестан висине износа који се избегава. Међутим, учинилац мора бити свестан да избегава плаћање дажбине у износу који није безначајан“ (Кулић и Милошевић, 2011: 328).

Наведени новчани износ не представља обележје овог кривичног дела, већ само услов за његово постојање и за разграничење од пореских прекршаја (Кулић и Милошевић, 2011: 328).

Извршилац пореске утаје у основи је порески обвезник. Шире посматрано, а у складу са законским одређењем, извршилац може бити свако ко у намери да потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина, даје лажне податке о законито стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза или ко у истој намери, у случају обавезне пријаве, не пријави законито стечени приход, односно предмете или друге чињенице које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза или ко у истој намери на други начин прикрива податке који се односе на утврђивање наведених обавеза, имајући у виду објективни услов инкриминације.

У складу са одредбама чл. 12 Закона о пореском поступку и пореској администрацији Србије (*Службени гласник РС*, бр. 80/2002, ... 108/2016), порески обвезник је порески дужник који је обавезан да плати порез, односно споредно пореско давање. Други порески дужници су: 1) порески јемац који одговара за плаћање обвезниковог пореског дуга, за случај да порески обвезник тај дуг не плати о доспелости; 2) исплатилац прихода пореском обвезнику који је дужан да обрачуна и по одбитку плати прописани порез на тај приход, у име и за рачун пореског обвезника, на одговарајући уплатни рачун; 3) порески посредник који је дужан да са рачуна пореског дужника (пореског обвезника или пореског плаца) на основу њиховог налога за пренос средстава обустави и по одбитку уплати утврђени порез, у своје име, а за рачун пореског обвезника, односно пореског плаца, на одговарајући уплатни рачун; 4) остала правна и физичка лица која дугују какву радњу из порескоправног односа. Чл. 15 истог закона одређено је да законски заступници физичких лица (родитељи малолетног лица, старалац пословно неспособног штићеника и др.) и правних лица (физичко лице које је као такво уписано у прописани регистар), као и пословођа предузетника и привремени старалац заоставштине, испуњавају пореске обавезе лица која заступају. Ако предузетник нема пословођу, односно ако није постављен привремени старалац на заоставштини, пореске обавезе испуњава предузетник, односно наследници као солидарни порески дужници.

Судска пракса у Србији познаје и случајеве када је извршилац овог дела лице које под туђим именом обавља пословну делатност која га на тај начин обавезује на подношење пореске пријаве или се ради о тајном ортаку радње који је, у заједничком договору са сувласником, саставио и поднео лажну пореску пријаву (Кулић, 1999: 138).

Кривично дело пореска утаја има и два квалификована облика. Први квалификовани облик се односи на ситуацију да износ обавезе чије се плаћање избегава прелази милион и петсто хиљада динара. Други квалификовани облик се односи на ситуацију да износ обавезе чије се плаћање избегава прелази седам милиона и петсто хиљада динара.

Разлика између основног и квалификованих облика састоји само у висини износа прописане дажбине чије се плаћање избегава. Сви облици садрже идентична законска обележја, што значи да квалификовани облици нису дела. Као и код основног облика овог кривичног дела, тако ни за постојање квалификованих облика није неопходно да је учинилац успео у својој намери да довођењем у заблуду пореског органа избегне утврђивање своје обавезе преко наведених износа (Кулић и Милошевић, 2011: 332–333).

Кривично дело Пореска утаја извршено је самим подношењем пријаве с лажним подацима, односно протеком рока за подношење пријаве или у моменту прикривања података који се односе на утврђивање прописаних дажбина на други начин. Последица овог кривичног дела пак настаје у моменту извршења било које алтернативно постављене радње дела.

Последице пореске утаје се састоје у угрожавању буџета и организација за обавезно социјално осигурање којима припадају прописане дажбине (Кулић и Милошевић, 2011: 329). Последице дела се манифестују на пољима од виталног значаја за једну државу: нпр. на фискалном плану (стварање буџетског дефицита), социјалном плану (са једне стране, нови порески намети, или већи постојећи порези могу довести до социјалних немира, док се са друге стране обвезници који се баве утајом пореза могу неосновано богатити, те тиме, на посредан начин, условити и/или поспешити социјалне разлике), политичком плану, итд.

## **ПРАКСА ПРАВОСУДНИХ ОРГАНА У СРБИЈИ У КРИВИЧНИМ ПОСТУПЦИМА ЗА ДЕЛО ПОРЕСКА УТАЈА**

У циљу стицања што боље слике о броју пријављених пунолетних лица и донетих осуђујућих пресуда за кривично дело пореска утаја, нарочито ако се има у виду укупан број пријављених пунолетних лица и донетих осуђујућих пресуда за целу групу кривичних дела против привреде на нивоу Републике Србије, неопходно је консултовати релевантне квантитативне податке Републичког завода за статистику.

Број пријављених пунолетних лица и донетих осуђујућих пресуда за кривично дело Пореска утаја у периоду од 2012–2015. године, са компаративним прегледом у односу на број пријављених пунолетних лица и донетих осуђујућих пресуда за целу групу кривичних дела против привреде, те укупан скор за сва кривична дела на простору Републике Србије табеларно су приказани у наставку.

Табела бр. 1. Број пријављених пунолетних лица за кривично дело Пореска утаја, кривична дела против привреде и укупно за сва кривична дела на простору Републике Србије у периоду од 2012–2015. године

Кривична дела	2012. година	2013. година	2014. година	2015. година
Укупно – за сва кривична дела на простору Републике Србије	92.879	91.411	92.600	108.759
Кривична дела против привреде	3.221	3.397	3.347	3.526
Пореска утаја	1.132	1.051	712	715

Извор: Републички завод за статистику, 2013: 2–9; Републички завод за статистику, 2014: 3–9; Републички завод за статистику, 2015: 3–9; Републички завод за статистику, 2016: 3–9.

Табела бр. 2. Број осуђених пунолетних лица за кривично дело пореска утаја, кривична дела против привреде и укупно за сва кривична дела на простору Републике Србије у периоду од 2012–2015. године

Кривична дела	2012. година	2013. година	2014. година	2015. година
Укупно – за сва кривична дела на простору Републике Србије	31.322	32.241	35.376	33.189
Кривична дела против привреде	932	1.169	1.543	1.609
Пореска утаја	246	290	400	449

Републички завод за статистику, 2013: 2–9; Републички завод за статистику, 2014: 3–9; Републички завод за статистику, 2015: 3–9; Републички завод за статистику, 2016: 3–9.

## ЗАКЉУЧАК

Колики је друштвени значај пореске евазије видљиво је на примеру пореза на имовину. Од 2006. године, када општине саме убирају овај порез, изгубљен је еквивалент од 250 најсавременијих школа и вртића или 10.000 километара локалних путева или 125 најсавременијих домова здравља (Карличић, 2015: 104).

Пореска утаја, као један од најзначајнијих облика (недозвољене) пореске евазије, представља основно фискално кривично дело у



савременом законодавству, из групе кривичних дела против привреде, о чијим је облицима и карактеристикама, историјском развоју, законским решењима, те пракси правосудних органа, детаљно било речи у раду.

Уколико се упореде подаци броја пријављених пунолетних лица за пореску утају, за кривична дела против привреде уопште и укупан број пријављених лица за сва кривична дела на простору Републике Србије у периоду од 2012–2015. године, уочава се сразмерно повећање, по годинама, броја пријављених пунолетних лица за кривична дела против привреде и укупан број пријављених лица за сва кривична дела на простору Републике Србије, али и сразмерно смањење броја пријављених пунолетних лица, по годинама, за саму пореску утају, као појединачно кривично дело. Дакле, супротно очекивању, број пријављених пунолетних лица за пореску утају у 2015. години износи 715, док је у 2012. години износио 1.132.

Уколико се пак упореде подаци броја осуђених пунолетних лица за пореску утају, за кривична дела против привреде уопште и укупан број осуђених пунолетних лица за сва кривична дела на простору Републике Србије у периоду од 2012–2015. године, уочава се сразмерно повећање, по годинама, броја осуђених пунолетних лица за пореску утају, за кривична дела против привреде уопште и за укупан број осуђених пунолетних лица за сва кривична дела на простору Републике Србије. Па тако, број осуђених пунолетних лица за пореску утају у 2015. години износи 449, док је у 2012. години износио 246.

Однос броја пријављених и осуђених пунолетних лица за пореску утају, по годинама, указује на позитивну тенденцију сразмерног раста броја осуђених пунолетних лица за пореску утају у односу на број пријављених пунолетних лица. Према наведеним подацима се може видети да је у 2012. години број пријављених пунолетних лица за пореску утају износио 1.132, а број осуђених пунолетних лица свега 246, док у 2015. години број пријављених пунолетних лица за пореску утају износи 715, док је број осуђених пунолетних лица 449.

Претходно наведени подаци свакако указују на две врло битне чињенице.

Наиме, могућности за примену свих појавних облика пореске утаје су веома велике, док су последице врло тешке, често теже и опсежније него што се на први поглед може претпоставити. У таквим приликама, непоходно је константно пратити развој нових могућности за примену пореске утаје, те развој постојећих облика и манифестација. Једино на такав начин (а у том домену и теоријска разматрања дају значајан допринос) пракса може дати донекле адекватан одговор на овај врло изражени проблем сваког система, без обзира на степен развоја, уређење и организацију.

Са друге стране, значајна компонента у одговору на облике пореске утаје јесте свест, не само стручне јавности и правосудних органа, већ

и свих грађана, о штетности недозвољене пореске евазије уопште, нарочито пореске утаје, те последицама које свакодневно врло битно утичу на многе аспекте живота свих нас и наших потомака.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Анђелковић, М.; Јовашевић, Д. (2006). *Избегавање плаћања пореза (фискални и кривично-правни аспект)*, Ниш: Центар за публикације Правног факултета.
2. Vox, S. (1981). *Deviance, Reality and Society, 2nd ed.*, London: Holt, Rinehart and Ninston.
3. Ђукић, С. (2016). Анализа кривичних дела привредног криминалитета у Србији и деликти корупције у привреди, *Војно дело*, 5/2016, 169-191.
4. Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 84/2002 - испр., 23/2003 - испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - др. закон, 62/2006 - др. закон, 63/2006 - испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016 и 108/2016.
5. Игњатовић, Ђ. (1998). Криминологија, Београд: Номос.
6. Јовашевић, Д. (2009). Пореска утаја у упоредном кривичном законодавству, *Страни правни живот*, 53, 2/2009, 159-188.
7. Карличић, М. (2015). Осврт на кривично дело пореска утаја, *Тужилачка реч*, 28/2015, 95-107.
8. Кривични законик, *Службени гласник РС*, бр. 85/2005, 88/2005 - испр., 107/2005 - испр., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013 и 108/2014.
9. Кулић, М.; Милошевић, Г. (2011). Однос кривичних дела пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку у српском кривичном праву, *Анали Правног факултета у Београду*, LIX, 2/2011, 321–343.
10. Кулић, М. (1999). *Пореска утаја и кријумчарење*, Београд: БМГ Београд.
11. Лазаревић, Љ. (1988). *Кривично дело пореске утаје*, Београд: Опорезивање и пореско право.
12. Милошевић, Г. (2006). Евазија пореза, *НБП – журнал за криминалистику и право*, XI, 2/2006, 61–77.
13. Обрадовић, С. (2011). *Привредни криминалитет – детекција и сузбијање*, Београд: Универзитет Сингидунум.
14. Петровић, М. (1982). *Финансије и финансијско право*, Осијек.
15. Пихлер, С. (1993). Ка савременој концепцији економског криминалитета. У *Актуелни проблеми сузбијања криминалитета*.

- Институт за социолошка и криминолошка истраживања, Београд, 35 – 38.
16. Поповић, Д. (1997). *Наука о порезима и пореско право*, Будимпешта: СОLPI и Београд: Савремена администрација.
  17. Поповић, И. (2012). Пореска утаја у нашем праву, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, LXII, 619-636.
  18. Републички завод за статистику (2013). *Саопштење – статистика правосуђа*, LXIII, 199/2013.
  19. Републички завод за статистику (2014). *Саопштење – статистика правосуђа*, LXIV, 191/2014.
  20. Републички завод за статистику (2015). *Саопштење – статистика правосуђа*, LXV, 192/2015.
  21. Републички завод за статистику (2016). *Саопштење – статистика правосуђа*, LXVI, 189/2016.
  22. Стојановић, З.; Перић, О. (2007). *Кривично право – посебни део*, Београд: Правна књига.
  23. Sutherland, H.E. (1940). White-Collar Criminality, *American Sociological Review*, 5, 1/1940, 132-139.
  24. Устав Републике Србије, *Службени гласник РС*, бр. 98/2006.
  25. Чејовић, Б.; Кулић, М. (2014). *Кривично право*, Нови Сад: Правни факултет за привреду и правосуђе, Универзитет Привредна академија.
  26. Шикман, М.; Домузин, Р. (2013). Феноменолошка димензија привредног криминалитета, *Безбједност, полиција, грађани*, IX, 3-4/2013, 1-20.

**TAX EVASION IN SERBIAN CRIMINAL LEGISLATION - BASIC CRIMINAL OFFENSE AGAINST STATE FINANCES AND SPECIAL CRIMINAL OFFENSE AGAINST THE ECONOMY**

**Assistant Professor Joko Dragojlović, PhD<sup>3</sup>**

Faculty of Law for Commerce and Judiciary in Novi Sad

**Associate Professor Jelena Matijašević-Obradović, PhD<sup>4</sup>**

Faculty of Law for Commerce and Judiciary in Novi Sad

**Summary:** Tax evasion is a type of illegal tax evasion. On Tax evasion is usually speaks when it is avoids the payment of direct taxes. Non-payment of taxes can be recognized as an offense, economic offense or crime /criminal offense. The subject of analysis in this paper is limited to the area of illegal evasion, and in particular to tax evasion as a basic criminal offense against state finances and a special criminal offense against the economy. The paper includes all relevant issues related to tax evasion as a criminal offense. In particular, reference is made to the concept of economic crime and offenses, reasons of tax evasion and illegal tax evasion, then the general characteristics of crimes against the economy, as well as their tax evasion, opting first, briefly, its historical development, the definition in the Criminal Code of Serbia, and finally, analyzing the practice of judicial authorities in Serbia in criminal proceedings for tax evasion. The main reason for criminalization of tax evasion arises from the need that the constitutional obligations of citizens, paying taxes and other charges and the provision of funds for financing public functions, are ensured by the criminal justice standards. This is especially important because the consequences of tax evasion manifested in all fields of vital importance for a country, eg. in the fiscal area, social level, the political level, etc. An important component in response to a form of tax evasion is the awareness, not only of the professional public and judicial authorities but also of all citizens, about i harmfulness of illegal tax evasion in general, especially tax evasion, and the consequences which have very important influence on many aspects of life for all of us and also our descendants.

**Keywords:** Economic Crime, Tax Evasion, Crimes against the Economy, the Criminal Code

---

3 *Email: jokodragojlovic@gmail.com*

4 *Email: jela\_sup@yahoo.com*

