

UDK: 343.359.2(497.11) ; 336.225.68(497.11)

CERIF: S141, S144, S149

ТИП РАДА: ПРЕГЛЕДНИ НАУЧНИ РАД

DOI: 10.5937/PiP2004055D

др Сузана ДИМИЋ*

доцент Правног факултета Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици

др Ванда БОЖИЋ**

доцент Правног факултета за привреду и правосуђе Универзитета Привредна академија у Новом Саду

ПОРЕСКА КРИВИЧНА ДЕЛА КАО ВОДЕЋИ ОБЛИК ПРИВРЕДНОГ КРИМИНАЛИТЕТА

Сажетак

Финансирање вишњалних интјереса друштвјене заједнице ојправдава ѱореско захваињање, али ѱа ѱорески обвезници збој смањења своје економске снаје доживљавају као ѱерей. Услед ѱоја, ѱрибејавају различитим модалиѱейѱима ѱонашања – од ѱромене својих економских одлука, које се ѱуиѱем ѱржѱишној механизма шире на ѱривреду, до разних облика ѱројѱивѱравној ѱонашања. Акѱивносѱи којима ѱорески обвезници свесно и намерно крше ѱореске ѱројѱсе у циљу умањења или ѱојѱуној неизвршења своје ѱореске обавезе инкриминисане су као ѱореска кривична дела. У раду је најрављена анализа ѱореских кривичних дела у односу на кривична дела ѱривредној криминалиѱейѱа, ѱе је закључено да су ѱореска кривична дела водећи облик ѱривредној криминалиѱейѱа. У

* Електронска адреса аутора: suzana.dimic@pr.ac.rs.

** Електронска адреса аутора: vanda.bozic@pravni-fakultet.info.

закључним разматрањима дајти су њредлози *de lege ferenda* за сузбијање њореској криминалијетј.

Кључне речи: Привредни криминалијетј. – Пореска кривична дела. – Пореска ујтаја. – Неујлаћивање њореза њо одбијку. – Порески криминалијетј. – Порески обвезник. – Порези.

I Увод

Од првих претеча, па до савремених пореских облика, опорезивање је увек представљало врло осетљиво питање посматрано са многих аспеката. Првобитно, као и дужи период, прикупљање пореза и осталих фискалних јавних прихода имало је само једну улогу, а то је обезбеђивање неопходних средстава за финансирање потреба држава. Неки од пореза, попут данашњег пореза на доходак физичких лица, имали су задатак да финансирају расходе настале вођењем ратова. Током времена, порези су се усталили, а поред фискалног циља преузели су и улогу инструмената за остваривање и неких других циљева, као што су економски, социјални, демографски и сл.

Постојање потребе живљења у друштвеној заједници оправдава обезбеђивање средстава за финансирање трошкова те заједнице пореским захватањем.¹ Али, услед тога што захвата део економске снаге, опорезивање се доживљава као терет. Због смањења расположивих доходака пореских обвезника долази до различитих модалитета њиховог понашања. Да би избегли или ублажили смањење својих расположивих доходака, они прибегавају различитим начинима умањења своје пореске обавезе или потпуног елиминисања пореског терета. На пример, повећање пореских стопа може утицати на пореске обвезнике да промене своје пребивалиште, преселе седиште своје делатности у други град или у друге државе, познате као порески рајеви (у којима пореско оптерећење не постоји или је врло ниско за одређену врсту дохотка или делатности). Када порески обвезници користе законом допуштене могућности попут наведених, ради се о тзв. „легалној евазији“ (енг. *tax avoidance*), јер овде не долази до њиховог противправног понашања.

Поред тога, неки порески обвезници прибегавају таквим модалитетима понашања који нису непосредно кршење пореских прописа, али представљају злоупотребу права. Таква тзв. „неприхватљива легал-

1 Вид. више: Ванда Божић, Сузана Димић, „Порески обвезник у улози корисника пореских услуга као превенција пореског криминалитета“, *Услуге и њрава корисника* (ур. Миодраг Мићовић), Крагујевац, 2020, 595–610.

на пореска евазија“ постојаће, на пример, уколико порески обвезник настоји да вешто избегне плаћање пореза закључивањем симулованих правних послова. У ситуацији када се порески обвезник определи да свесним и намерним кршењем пореских прописа умањи или потпуно избегне испуњење своје пореске обавезе, постоји тзв. „нелегална пореска евазија“ (енг. *tax evasion*). Ради се о пореским деликтима који представљају најтеже облике противправног понашања пореских обвезника, који се у правном систему могу квалификовати као порески прекршаји, привредни преступи и пореска кривична дела. Линију разграничења између пореских прекршаја и пореске утаје, као најтежег пореског кривичног дела, представља висина неплаћеног пореза. У раду полазимо од две кључне хипотезе: прве – да су пореска кривична дела прописана Кривичним закоником најзаступљенија међу привредним кривичним делима, те друге – да је пореска утаја најучесталије пореско кривично дело прописано кривичним закоником.

Штетна последица пореске евазије се пре свега односи на финансијски ефекат, јер је државна благајна остала ускраћена за онај износ прихода који би био наплаћен да су се сви порески обвезници повиновали пореској обавези. Савремене државе предузимају низ мера за спречавање пореске евазије. У области превентивне политике, кроз бројне активности и мере утиче се на подстицање добровољног плаћања пореза, док се у случају противправног понашања пореских обвезника примењују репресивне мере, чија врста и висина зависе од тежине учињених пореских деликата.

II Реакције пореских обвезника на порески терет – разлог пореске евазије и пореских кривичних дела

Ефекти који се одражавају на економске одлуке физичких и правних лица представљају микроекономске ефекте. Услед пореског терета, физичко лице или лице које доноси пословне одлуке у правном лицу може се одредити за предузимање таквих поступака којима ће смањити или потпуно избећи испуњење својих пореских обавеза, крећући се у оквирима закона. Тако, на пример, управо један од најчешће примењиваних пореских подстицаја за привлачење страног капитала су ниске пореске стопе за опорезивање добити корпорација. У савременим условима технолошког развоја и глобализацијске покретљивости капитала, сељење капитала у друге земље постало је уобичајена пословна пракса. Такође, бројне друге одлуке могу бити усмерене на смањење пореског терета привредних субјеката, а да при томе не доводе до кршења пореских прописа нити до злоупотребе права. Међутим, про-

блем у пракси представља разграничење тзв. допуштене од недопуштене легалне евазије, јер је тешко повући прецизну границу између вештог вођења послова и злоупотребе права у пореској материји. Уколико порески обвезник у свом пословању не тежи остваривању легитимних, комерцијалних циљева, него лукаво и вешто избегава плаћање пореза коришћењем одређених правних форми, закључивањем симулованих и дисимулованих правних послова – ради се о недозвољеном вршењу права.²

Један од микроекономских ефеката опорезивања представљају тзв. „ценовни ефекти“. Реакцијом пореског обвезника на околност умањења економске снаге, ако се нађе у ситуацији да порез мора да плати, покреће се поступак усклађивања на тржишту кроз промену цена производа (фактора производње) – терет плаћеног пореза се преваљује на друго лице. Путем ценовних ефеката врши се економска (фактичка) расподела пореског терета, која најчешће није истоветна са његовом законском расподелом.³ Преваљивање пореза одвија се кроз следеће фазе: перкусија, реперкусија (преваљивање у ужем смислу) и инцидентца. Прва фаза је перкусија, када је одређен порески обвезник, односно лице које је дужно да плати порез. У другој фази – реперкусији, то лице успева да порески терет превали на друго лице (на пример, повећањем цена својих производа). Инцидентца представља фазу у којој даље не постоји могућност за преваљивање пореског терета на друго лице, у ком случају ће то лице које није успело да даље превали терет на неко друго лице сносити порески терет (то је порески дестинатар). Код посредних пореза (као што су порез на додату вредност (ПДВ) и акцизе) постоји претпоставка да ће се терет опорезивања превалити на крајњег потрошача њиховим урачунавањем у цену производа и услуга. Када дође до инцидентце, и лице које је погођено инцидентцом дефинитивно сноси порески терет, делују ефекат дохотка и ефекат супституције. Један облик ових ефеката је ефекат дохотка, јер је опорезивањем дошло до смањења дохотка пореског обвезника. Ефекат супституције тако делује да порез утиче на релативне цене супститута, па се у зависности од тога порески обвезник опредељује између, на пример, радног напора и доколице, штедње и потрошње. Ефекат супституције подстиче запошљеног да мање ради, тј. да има више слободног времена, али се његова потрошња смањује. Доходовни ефекат подстиче га да више ради.⁴ Након инцидентце, настаје низ могућих радњи којима ће порески обвезници покушати да врате своје економске позиције пре опорезивања.

2 Милева Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право*, Ниш, 2018, 163.

3 Дејан Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, Београд, 1997, 327.

4 Нав. према: Joseph E. Stiglitz, *Економска јавног сектора*, Београд, 2013, 131.

Привреда представља систем чији су делови међусобно повезани и узајамно зависни, те ће промене у једном делу привреде изазвати исте или сличне промене у другим деловима привреде. Раст цена средстава за производњу изазива раст цена производа и, ланчано, општи раст цена. Тако, инциденца доводи до серије ланчаних реакција у привреди, које представљају дифузију пореза.⁵

Приликом обликовања појединачних пореза, као и пореског система у целини, требало би водити рачуна о кључним принципима опорезивања, као што су економска ефикасност и правичност опорезивања. Од 80-их година XX века, пореске реформе имале су задатак унапређења економске ефикасности, те су промене у пореским системима текле у правцу проширења пореских основица и снижења пореских стопа. Међу теоретичарима и креаторима пореских политика преовлађује став да се мора водити рачуна о смањењу пореских дисторзија, јер оне могу бити препрека привредном расту. Прописивањем врсте и висине пореске стопе може се утицати на економско понашање пореских обвезника. Тако се порез може појавити као „клин“ између профитабилности неке активности пре опорезивања и прихода који се после опорезивања добија.⁶ Опорезивање производи ефекте на радне напоре у зависности од деловања ефекта дохотка и ефекта супституције, тако што ће се одлука реализовати као избор између два добра: веће потрошње добара и услуга или доколице (слободног времена). Доходовни ефекат подстиче запослено лице да више ради, док ефекат супституције подстиче на мањи рад, а на више слободног времена. Код прогресивних пореских стопа израженији су дестимулативни ефекти у односу на пропорционалне пореске стопе.⁷ Поменути реформама ишло се у правцу снижења пореских стопа, очекујући да ће се нижим пореским стопама повећати ефекат дохотка који подстиче појединце да више раде. Такође, позитивно или негативно дејство порез може имати у погледу опорезивања капитала. Уколико се након опорезивања смањила стопа приноса од капитала, такав порез ће деловати дестимулативно. Спроведене пореске реформе су биле подстакнуте потребом да се обезбеди конкурентније подстицајно пореско окружење.⁸

5 Горан Милошевић, Наташа Голубовић, „Пореска инциденца“, *Култура јолиса*, бр. 15/2011, 307–308.

6 OECD Tax Policy Studies, *Fundamental Reform of Personal Income Tax*, No. 13, 2006, доступно на адреси: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/fundamental-reform-of-personal-income-tax_9789264025783-en#page1, 20. 7. 2020, 36.

7 О неповољнијем утицају прогресивног од утицаја пропорционалног пореза на величину радног напора вид. детаљније: Д. Поповић, 190.

8 Jeffrey Owens, „Fundamental Tax Reform: An International Perspective“, *National Tax Journal*, Vol. 59, Nr. 1/2006, 131.

Посебан вид евазије у погледу најважнијих пореза (као што су: порез на додату вредност, акцизе, порез на зараде, доприноси за обавезно социјално осигурање и порез на добит) представља „сива економија“. Обављање привредних активности ван легалних токова представља проблем у погледу испуњавања пореских обавеза, али и у области запошљавања. Србија се суочава са великим обимом сиве економије,⁹ док велики проблем за запошљавање представља устаљена пракса да велики број лица ради непријављено (без плаћања пореза на зараде и доприноса за обавезно социјално осигурање),¹⁰ или су пријављени, али легално примају само део плате, док остали део примају „на руке“. На одлуку да ли ће привредну активност обављати у легалним или ван легалних токова, као и да ли ће запошљавање радника учинити у формалном или неформалном сектору, утичу бројни други фактори, а не само висина пореског оптерећења.

За сузбијање сиве економије није довољно само доношење одговарајућих пореских прописа и прописа у области радних односа, него је потребна њихова доследна примена у пракси. За осетније смањење сиве економије, према поменутом истраживању, потребно је спровођење низа институционалних реформи којима би требало смањити релативну исплативост бављења сивом економијом и повећати спремност пореских обвезника на поштовање пореских прописа. Поред осталог, те реформе би требало да обухватају унапређење ефикасности Пореске управе, али и судског система, као и престанак праксе одобравања пореских амнестија.¹¹

Реакције пореских обвезника на порески терет могу бити такве да имају обележја пореских деликата. Наиме, да би избегли плаћање пореза неки порески обвезници прибегавају разним облицима противправног понашања, када долази до кршења пореских прописа. У лакшим случајевима повреде пореских прописа ради се о пореским прекршајима. За њих су прописане прекршајне казне и заштитне мере (на пример, одузимање дозволе за обављање делатности) које изричу и извршавају порески органи. Тежи облици кршења пореских прописа представљају

9 Обим сиве економије у Србији, према истраживању спроведеном у Србији за период од 2012. до 2017. године, знатно је већи од просека европских земаља (износи 30% БДП-а). Милојко Арсић, Саша Ранђеловић, Никола Алтипармаков, „Кретање сиве економије у Србији: 2012–2017.“, *Квартални мониторинг*, бр. 52/2018, 50.

10 Приликом исплате зараде запосленом лицу, исплатилац зараде је дужан да уз порез на зараду обрачуна и уплати и доприносе за обавезно социјално осигурање, који представљају посебну врсту јавних прихода којима се обезбеђују средства за финансирање обавезног социјалног осигурања.

11 М. Арсић, С. Ранђеловић, Н. Алтипармаков, 57.

пореска кривична дела, за која судови изричу казне затвора и новчане казне. У погледу њиховог нормирања, пракса савремених држава је различита. Углавном се прописују кривичним законодавством, мада се у појединим државама прописују пореским законодавством. Разликују се два начина дефинисања пореских кривичних дела. Први је општи начин, којим се обухвата шири спектар активности које имају карактер криминалних радњи чија је намера извршење пореске преваре. Други начин је када се законом детаљно утврђују пореска кривична дела са прописаним условима у погледу радње која чини кривично дело.¹²

III Пореска кривична дела у кривичном законодавству

Поред привредних преступа и прекршаја, као најтежи облици незаконитих радњи пореских обвезника – пореска кривична дела су инкриминисана Кривичним закоником¹³ и Законом о пореском поступку и пореској администрацији.¹⁴ Кривичним закоником прописана су као два главна пореска кривична дела:

- 1) пореска утаја (чл. 225);
- 2) неуплаћивање пореза по одбитку (чл. 226).

Законом о пореском поступку и пореској администрацији инкриминисана су као пореска кривична дела:

- 1) неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит (чл. 173а);
- 2) угрожавање наплате пореза и пореске контроле (чл. 175);
- 3) недозвољен промет акцизних производа (чл. 176);
- 4) недозвољено складиштење робе (чл. 176а).

Ваља се осврнути на одредбу члана 1 Кривичног законика, према којој „никоме не може бити изречена казна или друга кривична санкција за дело које пре него што је учињено законом није било одређено као кривично дело, нити му се може изрећи казна или друга

12 OECD, *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, OECD Publishing, Paris, 2017, доступно на адреси: <http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-global-principles.htm>, 29. 9. 2020, 18.

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

14 Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 84/2002, 79/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 61/2007, 20/2009, 72/2009, 53/2010, 101/2011, 2/2012, 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2014, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018 и 86/2019, чл. 173, 175, 176 и 176а.

кривична санкција која законом није била прописана пре него што је кривично дело учињено.“ Наиме, уколико пореско кривично дело није као такво прописано Кривичним закоником (*lex generalis*), не значи да кривично дело не постоји, већ да је прописано другим бланкетним прописом – Законом о пореском поступку и пореској администрацији (*lex specialis*).

„Не постоји основ за жалбу ни повреда кривичног поступка у случају када је лице осуђено због дела утаје пореза, иако у тренутку када је дело учињено исто није било предвиђено у Кривичном законнику, али јесте у другом посебном закону.“¹⁵

Законодавац је за свако кривично дело прописао врсту казне и њен распон од минимума до максимума, а суд је, с обзиром на то да је дужан судити по закону, дужан у поједином, *in concreto* предмету одмерити и изрећи казну у наведеним законским границама, имајући у виду сврху кажњавања и узимајући у обзир све околности које утичу на то да казна буде мања или већа (олакшавајуће и отежавајуће околности), а нарочито: степен кривице, побуде из којих је дело учињено, јачину угрожавања или повреде заштићеног добра, околности под којима је дело учињено, ранији живот учиниоца, његове личне прилике, његово држање после учињеног кривичног дела, а нарочито његов однос према жртви кривичног дела, као и друге околности које се односе на личност учиниоца.¹⁶ Законодавац је за пореска кривична дела обавезао суд да мора уз казну затвора изрећи и новчану казну, што говори у прилог томе да је мотив извршења пореских кривичних дела лукративне природе.¹⁷

Кривично дело пореске утаје је до новела Кривичног законика из 2016. године било прописано чланом 229 КЗ.¹⁸ Инкриминацијом кривичног дела пореске утаје, кривично дело *избеђавање плаћања пореза* из члана 172 Закона о пореском поступку и пореској администрацији је брисано.¹⁹ Фискални систем државе штити се прописивањем овог кривичног дела, али се штити и обавеза плаћања пореза, доприноса и дру-

15 Из решења Апелационог суда у Новом Саду, КЖ 1 89/2016 од 3. 2. 2016.

16 Кривични законик, чл. 54 ст. 1.

17 Вид. више: Мирко Кулић, Горан Милошевић, „Однос кривичних дела пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку у српском кривичном праву“, *Анали Правној факултету у Београду*, бр. 2/2011, 323.

18 Кривични законик из 2014. године, *Службени гласник РС*, бр. 85/2005, 88/2005 – испр., 107/2005 – испр., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013 и 108/2014.

19 Више вид.: Никола Видовић, Хагица Бериша, Миленко Целетовић, „Економска анализа проблематике пореске евазије у Републици Србији“, *Војно дело*, бр. 2/2019, 254–264.

гих јавних давања.²⁰ „Власник и директор предузећа извршио је пореску утају јер је, у намери да избегне плаћање пореза на додату вредност, у пословној документацији исказао лажне податке везане за набавку добара са урачунатим порезом, те је на основу таквих података сачинио и предао Пореској управи пореску пријаву са умањеном пореском обавезом и тако неосновано искористио право на одбитак претходно плаћеног пореза и оштетио буџет Републике Србије.“²¹

Кривично дело пореске утаје је најучесталије пореско кривично дело. Учинилац овог кривичног дела поступа с директном намером (*dolus directus*) да он или неко друго лице потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина, на начин да:

- даје лажне податке о стеченим приходима, предметима или другим чињеницама;
- не пријави стечени приход, односно предмете или друге чињенице;
- на други начин прикрива податке који се односе на утврђивање наведених обавеза.

Исто наводи у појашњењу и Врховни касациони суд:

„Кривично дело пореска утаја има три алтернативно прописане радње извршења, тако да иста може да се састоји у: давању лажних података о законито стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама од значаја за утврђивање обавезе плаћања пореза, доприноса или дажбина; у непријављивању законито стечених прихода, односно предмета или других чињеница које су потребне за утврђивање обавезе плаћања пореза, доприноса или дажбина; као и у прикривању на неки други начин података који се односе на утврђивање наведених обавеза. Извршилац кривичног дела може бити свако лице које је порески обвезник.“²²

Три су облика кривичног дела пореске утаје – основни или темељни и два квалификована облика. Дистинкција између њих огледа се искључиво у висини утајеног пореза, што је и видљиво у табели под редним бројем један.

20 Берислав Павишић, Велинка Грозданић, Петар Веић, *Коментар Казненог закона*, Загреб, 2007, 636.

21 Из пресуде Врховног касационог суда, Кзз 628/2015 од 13. 8. 2015.

22 Из пресуде Врховног касационог суда, Кзз 158/2020 од 21. 5. 2020.

Табела бр. 1:
Облици кривичног дела *йореске утаје*

	ТЕМЕЉНИ ОБЛИК ПОРЕСКЕ УТАЈЕ	I КВАЛИФИКОВАНИ ОБЛИК ПОРЕСКЕ УТАЈЕ	II КВАЛИФИКОВАНИ ОБЛИК ПОРЕСКЕ УТАЈЕ
ВИСИНА УТАЈЕНОГ ПОРЕЗА	више од милион динара	више од пет милиона динара	више од петнаест милиона динара
КАЗНА	затвор 1–5 година + новчана казна	затвор 2–8 година + новчана казна	затвор 3–10 година + новчана казна

Уколико висина утајеног пореза прелази милион динара, радиће се о темељном облику кривичног дела пореске утаје, за који је прописана казна затвора од једне до пет година и новчана казна. Ваља напоменути да кривично дело пореске утаје не може представљати дело мањег значаја: „Дело које садржи битна обележја кривичног дела пореска утаја не може представљати дело малог значаја, јер је за ово кривично дело прописано обавезно кумулативно изрицање казне затвора и новчане казне.“²³

Ако висина утајеног пореза прелази износ од пет милиона динара, ради се о првом квалификованом облику пореске утаје, за који је законом предвиђена казна затвора од две до осам година и новчана казна. Други квалификовани облик пореске утаје је законом санкционисан казном затвора од три до десет година и новчаном казном у случају да је износ утајеног пореза, односно прибављене имовинске користи виши од петнаест милиона динара.

Неуилаћивање йореза йо одбитку из члана 226 КЗ је друго пореско кривично дело *delictum proprium* прописано Кривичним закоником. Може да га изврши одговорно лице у правном лицу и предузетник. За ово кривично дело потребно је такође да је учинилац поступао с директном намером (*dolus directus*). Радња кривичног дела односи се на:

- избегавање плаћања пореза по одбитку, доприноса за обавезно социјално осигурање по одбитку или других прописаних дажбина;
- неплаћање износа који је обрачунат на име пореза по одбитку, односно доприноса за обавезно социјално осигурање по одбитку;
- неплаћање других прописаних дажбина (*delicta commisiva*).

²³ Из пресуде Врховног касационог суда, Кзз 1167/2014 од 2. 12. 2014.

За постојање кривичног дела ирелевантно је да ли се ради о целокупном или делимичном износу неуплаћеног пореза по одбитку. Законом су предвиђена три облика овог кривичног дела – темељни (основни) и два квалификована облика, што зависи од висине обрачунатог а неуплаћеног пореза, односно доприноса. Наведено је приказано у табели под редним бројем два.

Табела бр. 2:
Облици кривичног дела *неуплаћивање пореза по одбитку*

	ТЕМЕЉНИ ОБЛИК	I КВАЛИФИКОВАНИ ОБЛИК	II КВАЛИФИКОВАНИ ОБЛИК
ВИСИНА НЕУПЛАЋЕНОГ ПОРЕЗА	до милион и петсто хиљада динара	више од милион и петсто хиљада динара	више од седам милиона и петсто хиљада динара
КАЗНА	затвор до 3 године + новчана казна	затвор 6 месеци–5 година + новчана казна	затвор 1–10 година + новчана казна

Уколико је висина неуплаћеног пореза по одбитку до милион и петсто хиљада динара, радиће се о темељном облику кривичног дела *неуплаћивање пореза по одбитку*, за који је прописана казна затвора до три године и новчана казна. Ако висина неуплаћеног пореза по одбитку прелази износ од милион и петсто хиљада динара, ради се о првом квалификованом облику овог кривичног дела, за који је законом предвиђена казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна. Други квалификовани облик наведеног кривичног дела је законом санкционисан казном затвора од једне до десет година и новчаном казном (у случају да је износ неуплаћеног пореза по одбитку виши од седам милиона и петсто хиљада динара).

IV Анализа судске праксе пореских кривичних дела у односу на остала дела привредног криминалитета

У наставку рада направили смо петогодишњу анализу (од 2015. до 2019. године) поднетих кривичних пријава и донетих осуђујућих пресуда за кривична дела *пореске уилаје, неуплаћивања пореза по одбитку и кријумчарења*, као пореских кривичних дела, и поднетих кривичних

пријава и донетих осуђујућих пресуда за сва кривична дела *привредној криминалијети*.²⁴

У табели под редним бројем три, под називом „Пријаве и осуде за кривично дело пореске утаје у периоду од 2015. до 2019. године“, видљив је нешто већи број кривичних пријава у 2018. години (967), те у прошлој 2019. години (777) у односу на посматрано раздобље. Највећи број пријава забележен је у 2018. години (967), а најмањи у 2017. години (649). Међутим, број осуђујућих пресуда у видљивом је паду у посматраном периоду, па је тако у 2015. години било 449 осуда, да би у 2019. број осуђујућих пресуда био скоро упола мањи (274), односно евидентирано је осам пресуда више него у претходној 2018. години (266). Уколико погледамо број пријава у односу на број осуда у свакој години, онда произлази да је у 2015. години од укупног броја пријављених осуђено 62,80% лица; у 2016. години од укупно пријављених је било 57,08% осуђених; у 2017. години је 60,40% осуђених, док у 2018. години долази до озбиљнијег пада донетих осуђујућих пресуда, па тако имамо од укупног броја пријављених 27,51% осуда, те у 2019. години имамо 35,26% осуда. Уколико погледамо наведено петогодишње раздобље, које је било предмет нашег истраживања, можемо закључити како се број пријављених лица за кривично дело пореске утаје кретао у распону од 649 до 967 пријављених на годишњем нивоу. Међутим, број донетих осуђујућих пресуда је у озбиљном паду. Наиме, прве три године проценат донетих осуђујућих пресуда у односу на поднете кривичне пријаве варирао је од 62,80% до 57,08%. Међутим, последње две године се тај проценат преполовио и креће се у распону од 27,51% до 35,26% донетих осуђујућих пресуда у односу на укупан број кривичних пријава.

24 За упоредно право вид. више Ванда Божић, „Господарска казнена дјела у хрватском казненем законодавству с посебним освртом на пријевару у господарском пословању као најучесталијим господарским казним дјелом у судској пракси“, *Европске интеграције и казнено законодавство (поглавље 23 – норма, пракса и мере хармонизације)*, Српско удружење за кривичноправну теорију и праксу, Београд, 2016, 263–279.

Табела бр. 3:
Пријаве и осуде за кривично дело *пореске ујмаје* у периоду
од 2015. до 2019. године²⁵

Пореска утаја	2015. година	2016. година	2017. година	2018. година	2019. година
ПРИЈАВЕ	715	734	649	967	777
ОСУДЕ	449	419	392	266	274

У табели под редним бројем четири – „Пријаве и осуде за кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку у периоду од 2015. до 2019. године“ – видљив је евидентно већи број пријава у 2017. (30) и у 2018. години (39) у односу на прошлу – 2019. годину (22). Ваља истаћи како је у 2015. и 2016. години евидентиран скоро дупло већи број пријава него последње три године. Тако су у 2015. години забележене 63 пријаве, а у 2016. години 52 пријаве. И овде можемо да изведемо закључак како је број пријављених лица за кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку у озбиљном паду: 63 пријаве у 2015. години, док у 2019. години имамо свега 1/3 (22) од укупног броја пријава у 2015. години. Занимљиво је споменути како је број донетих осуђујућих пресуда, упркос броју поднетих пријава, двоструко већи у 2019. години (12) него у 2018. години (6). Ако погледамо број пријава у односу на број осуда у свакој години, онда произлази да је у 2018. години од укупног броја пријављених осуђено 15,39%, а у 2019. години много више – 54,55%, што је значајно повећање. Слична ситуација забележена је 2017. године, када су од укупно 30 поднетих пријава донете 23 осуде, што је 76,67% осуђених од укупно пријављених. Нешто је другачија ситуација у 2015. и 2016. години. Тако је у 2016. години 38,46% осуђених од свеукупно пријављених, док је у 2015. години 47,62% осуђених од укупно пријављених. Евидентно је и да је код овог кривичног дела и број пријава и број осуда у паду, што говори само у прилог велике тамне бројке у његовом чињењу, а које се

25 Републички завод за статистику, „Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2015. – пријаве, оптужења и осуде“, *Билтен*, бр. 617/2016, 16, 66; Републички завод за статистику, „Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2016. – пријаве, оптужења и осуде“, *Билтен*, бр. 629/2017, 16, 38; Републички завод за статистику, „Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2017. – пријаве, оптужења и осуде“, *Билтен*, бр. 643/2018, 18, 42; Републички завод за статистику, „Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2018. – пријаве, оптужења и осуде“, *Билтен*, бр. 653/2019, 18, 42; Републички завод за статистику, „Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2019.“, *Билтен*, бр. 202/2020, 5, 9.

врло тешко открива. Иако је у пореском законодавству уведено да банка не може да изврши исплату зараде или другог прихода који се опорезује по одбитку уколико се не позове на број одобрења који му додељује Пореска управа, у кривичном поступку је потребно доказати намеру учињеноца кривичног дела да избегне плаћање пореза, као субјективног и конститутивног обележја кривичног дела.

„На основу налаза и мишљења вештака економско-финансијске струке, на који није било примедба, утврђено је да је рачун предузећа ДОО „Г“ из О. у ликвидацији, у којем је окривљени имао својство ликвидационог управника и одговорног лица, био у блокади и да је приликом исплате нето зарада запосленима порез по одбитку у целости обрачунат и прокњижен, те су надлежној Пореској управи достављени одговарајући ОД и ОПЈ обрасци за евидентирање постојећих обавеза по основу пореза и доприноса на зараде запослених у наведеном предузећу, те стога подаци о пореским обавезама нису прикривени, већ је пореска обавеза тачно исказана, што указује да није доказана намера окривљеног да у својству одговорног лица избегне плаћање пореза за наведено предузеће.“²⁶

Табела бр. 4:

Пријаве и осуде за кривично дело *неуплаћивање пореза по одбитку* у периоду од 2015. до 2019. године²⁷

Неуплаћивање пореза по одбитку	2015. година	2016. година	2017. година	2018. година	2019. година
ПРИЈАВЕ	63	52	30	39	22
ОСУДЕ	30	20	23	6	12

У табели под редним бројем пет приказане су пријаве и осуде за сва кривична дела привредног криминалитета и засебно за пореска кривична дела у периоду од 2015. до 2019. године. У кривична дела привредног криминалитета убрајају се: превара у обављању привредне делатности (чл. 223), превара у осигурању (чл. 223а), проневера у обављању привредне делатности (чл. 224), злоупотреба поверења у обављању привредне делатности (чл. 224а), пореска утаја (чл. 225), неуплаћивање по-

26 Пресуда Основног суда у Сомбору бр. К. 774/11 од 20. 5. 2013. године; пресуда Апелационог суда у Новом Саду, бр. Кж. 1-3392/13 од 31. 10. 2013. године.

27 Републички завод за статистику (2016), 16, 66; Републички завод за статистику (2017), 16, 38; Републички завод за статистику (2018), 18, 42; Републички завод за статистику (2019), 18, 42; Републички завод за статистику (2020), 5, 9.

реза по одбитку (чл. 226), злоупотреба положаја одговорног лица (чл. 227), злоупотреба у вези са јавном набавком (чл. 228), злоупотреба у поступку приватизације (чл. 228а), закључење рестриктивног споразума (чл. 229), примање мита у обављању привредне делатности (чл. 230), давање мита у обављању привредне делатности (чл. 231), проузроковање стечаја (чл. 232), проузроковање лажног стечаја (чл. 232а), оштећење поверилаца (чл. 233), недозвољена производња (чл. 234), недозвољена трговина (чл. 235), кријумчарење (чл. 236), онемогућавање вршења контроле (чл. 237), неовлашћена употреба туђег пословног имена и друге посебне ознаке робе или услуга (чл. 238), нарушавање пословног угледа и кредитне способности (чл. 239), одавање пословне тајне (чл. 240), фалсификовање новца (чл. 241), фалсификовање хартија од вредности (чл. 242), фалсификовање и злоупотреба платних картица (чл. 243), фалсификовање знакова за вредност (чл. 244), фалсификовање знакова, односно државних жигова за обележавање робе, мерила и предмета од драгоцених метала (чл. 244а), прављење, набављање и давање другом средства за фалсификовање (чл. 244б) и прање новца (чл. 245).

У 2015. години поднето је укупно 3.526 пријава за кривична дела привредног криминалитета, од чега скоро једна четвртина (22,06%) отпада на два пореска кривична дела, међу којима убедљиво предњачи кривично дело пореске утаје. У 2016. години поднето је двестотинак пријава мање: укупно 3.333 пријава за кривична дела привредног криминалитета, од чега се нешто већи проценат од претходне године (23,58%) односи на два пореска кривична дела. У 2017. години поднето је око 400 пријава мање него претходне године – укупно 2.939 пријава за кривична дела привредног криминалитета, од чега се, занимљиво за истаћи, опет сличан проценат (23,10%) као и у претходне две године односи на пореска кривична дела. У 2018. години поднето је нешто мање пријава него 2017. године – укупно 2.767 пријава за кривична дела привредног криминалитета, од чега више од трећине (36,36%) отпада на два пореска кривична дела, међу којима и даље убедљиво предњачи кривично дело пореске утаје. У 2019. години поднето је видно најмање пријава: укупно 2.461 пријава за кривична дела привредног криминалитета, од чега трећина (32,47%) припада пореским кривичним делима, међу којима је 97,62% пријава за кривично дело пореске утаје. Сада можемо и потврдити хипотезу са почетка рада, где смо констатовали да је пореска утаја најучесталије пореско кривично дело.

Уколико погледамо осуђујуће пресуде у посматраном петогодишњем периоду, можемо рећи да је број донетих осуда за кривична дела привредног криминалитета у паду. У 2015. години донето је 1.609 осуда; у 2016. години 1.592; у 2017. години 1.448; у 2018. години 1.144, те

у 2019. години 1.008 осуда. Од тога је укупан број осуђујућих пресуда за пореска кривична дела износио: у 2015. години 479 (или 29,77%), у 2016. години 439 (или 27,58%); у 2017. години 415 (или 28,66%); у 2018. години 272 (или 23,78%), те у 2019. години 286 осуда (или 28,37%).

Табела бр. 5:

Пријаве и осуде за сва кривична дела *привредној криминалијетети* и засебно за *пореска кривична дела* у периоду од 2015. до 2019. године²⁸

ПРИВРЕДНИ КРИМИНАЛИТЕТ	2015. година	2016. година	2017. година	2018. година	2019. година
ПРИЈАВЕ	3.526	3.333	2.939	2.767	2.461
ОСУДЕ	1.609	1.592	1.448	1.144	1.008
ПОРЕСКА КРИВИЧНА ДЕЛА	2015. година	2016. година	2017. година	2018. година	2019. година
ПРИЈАВЕ	778	786	679	1.006	799
ОСУДЕ	479	439	415	272	286

Из наведене анализе можемо закључити да се од укупног броја пријава и осуда за кривична дела привредног криминалитета у просеку око 30% кривичних пријава и осуда односи на два пореска кривична дела. Исто тако, наведеном анализом евидентно је да је пореска утаја убедљиво најзаступљеније кривично дело унутар пореских кривичних дела, али исто тако и међу свим осталим кривичним делима против привреде.

V Закључак

Пореска кривична дела инкриминисана су Кривичним закоником, али и пореским законодавством, односно Законом о пореском поступку и пореској администрацији. У глави која се односи на кривична дела против привреде смештена су два главна пореска кривична дела: *пореска утаја* (чл. 225 КЗ) и *неуплаћивање пореза по одбитку* (чл. 226 КЗ).

28 *Ibid.*

Сходно томе, у раду је спроведено истраживање о заступљености пореских кривичних дела, као кривичних дела против привреде, у односу на остала дела привредног криминалитета. Као почетна хипотеза узета је чињеница да су пореска кривична дела најзаступљенија међу привредним кривичним делима, као и да је пореска утаја убедљиво најучесталије пореско кривично дело, што је и потврђено анализом у раду.

Пореска кривична дела инкриминисана Кривичним законом су бланкетне природе, с обзиром на то да упућују на прописе из области пореског права. Осим кривичног законодавства, кривична дела су прописана и Законом о пореском поступку и пореској администрацији, и то су следећа кривична дела: *неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит* (чл. 173а), *ујрожавање најлаише пореза и пореске контроле* (чл. 175), *недозвољен иромети акцизних ироизвода* (чл. 176) и *недозвољено складиштење робе* (чл. 176а).

Приликом увођења нових пореза, као и код обликовања пореског система у целини, треба уважити начела која се тичу економске ефикасности и правичности опорезивања, с обзиром на то да се прописивањем врсте пореза и висине пореске стопе може утицати на економско понашање пореских обвезника. Надаље, ваља истаћи да је у борби против сиве економије нужно да се донети порески закони и прописи у области радних односа доследно примењују у пракси, као и да се ради на томе да се повећа спремност пореских обвезника да поштују пореске законе и прописе.

Коришћена литература

- Анђелковић Милева, *Јавне финансије и финансијско право*, Ниш, 2018.
- Арсић Милојко, Ранђеловић Саша, Алтипармаков Никола, „Кретање сиве економије у Србији: 2012–2017.“, *Квартални мониторинг*, бр. 52/2018.
- Божић Ванда, „Господарска казнена дјела у хрватском казненем законодавству с посебним освртом на пријевару у господарском пословању као најучесталијим господарским казним дјелом у судској пракси“, *Евројске интеграције и казнено законодавство (поглавље 23 – норма, пракса и мере хармонизације)*, Српско удружење за кривичноправну теорију и праксу, Београд, 2016.
- Божић Ванда, Димић Сузана, „Порески обвезник у улози корисника пореских услуга као превенција пореског криминалитета“, *Услуге и права корисника* (ур. Миодраг Мићовић), Крагујевац, 2020.

Видовић Никола, Бериша Хатица, Целетовић Миленко, „Економска анализа проблематике пореске евазије у Републици Србији“, *Војно дело*, бр. 2/2019.

Кулић Мирко, Милошевић Горан, „Однос кривичних дела пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку у српском кривичном праву“, *Анали Правног факултета у Београду*, бр. 2/2011.

Милошевић Горан, Голубовић Наташа, „Пореска инциденца“, *Култура ђолиса*, бр. 15/2011.

Owens Jeffrey, „Fundamental Tax Reform: An International Perspective“, *National Tax Journal*, Vol. 59, Nr. 1/2006.

Павишић Берислав, Грозданић Велинка, Веић Петар, *Коментар Казненог закона*, Загреб, 2007.

Поповић Дејан, *Наука о ђорезима и ђореско ђраво*, Београд, 1997.

Stiglitz Joseph E., *Економија јавног сектора*, Београд, 2013.

Suzana DIMIĆ, PhD

Assistant Professor at the University of Priština Faculty of Law with temporary head office in Kosovska Mitrovica

Vanda BOŽIĆ, PhD

Assistant Professor at the University of Business Academy in Novi Sad Faculty of Law for Commerce and Judiciary

TAX CRIMES AS THE LEADING FORM OF ECONOMIC CRIME

Summary

The financing of the vital interests of the social community justifies tax coverage, but taxpayers, due to the reduction of their economic power, perceive it as a burden. As a result, they resort to various modalities of behaviour – from changes in their economic decisions, which are spread to the economy through the market mechanism, to various forms of illegal behaviour. Activities by which taxpayers knowingly and intentionally violate tax regulations in order to reduce or completely fail to fulfill their tax obligation are incriminated as tax crimes. The paper analyses tax crimes in relation to the crimes of economic crime and concludes that tax crimes are the leading form of economic crime. In the concluding remarks, proposals de lege ferenda for the suppression of tax crime are given.

Key words: *Economic Crime. – Tax Offenses. – Tax Evasion. – Non-payment of Withholding Tax. – Tax Crime. – Taxpayer. – Taxes.*

Датум пријема рада: 31. 7. 2020.

Датум исправке рада: 19. 11. 2020.

Датум прихватања рада: 26. 11. 2020.