

# PORESKA EVAZIJA I PORESKA UTAJA U REPUBLICI SRBIJI – OBLICI ISPOLJAVANJA I MERE SUZBIJANJA

Dragan Jovašević\*  
Univerzitet u Nišu, Pravni fakultet

Poslednjih decenija pojave pranja i preseljenja novca (legalno ili ilegalno stečenog) u tzv. poreske rajeve nisu specifičnost samo inostranih pravnih i fiskalnih sistema, već postaju stvarnost i u Republici Srbiji. Zato se ne samo sistemom fiskalnih propisa, već i različitim merama prevencije, ali i krivičnopravne represije (kroz propisivanje krivične odgovornosti i kažnjivosti) za najteže oblike nepoštovanja poreske discipline pokušavaju suzbiti ili smanjiti na prihvatljiv nivo različiti oblici poreske evazije (defraudacije) odnosno poreska krivična dela i poreski prekršaji. U radu se analizira pojam, karakteristike fiskalnog sistema, kao i različiti oblici i vidovi njegovog ugrožavanja i povređivanja kršenjem poreskih propisa čime se nanose ogromne štete celoj društvenoj zajednici.

Ključne reči: *fiskalni sistem, porez, zakon, kršenje, evazija, poreska utaja, odgovornost*

## Uvod

Funkcionisanje i razvitak svake društvene zajednice od najstarijih vremena do danas, pa tako i naše zemlje vezan je u prvom redu za sistemsko ostvarivanje postavljenih ciljeva i zadataka koji su utvrđeni ustavnim rešenjima (ili aktima najviših organa vlasti). Za blagovremeno, kvalitetno i efikasno ostvarivanje postavljenih ciljeva i zadataka, i to bilo u okviru državnih funkcija ili u okviru funkcija koje su potpuno ili delimično prenete drugim organima (autonomnoj pokrajini, gradu ili opštini), neophodno su potrebna određena materijalna sredstva, i to bilo da se ta sredstva traže direktno radi izvršavanja određenih državnih funkcija ili da se delom prenose drugim organima kojima je zapravo i preneto, povereno obavljanje ovakvih poslova. Praktično se čitav sistem finansiranja državnih funkcija i obezbeđuje preko i posredstvom državnog ili javnog budžeta ili budžeta teritorijalne autonomije ili budžeta lokalne samouprave<sup>1</sup>. Ceo taj sistem finansiranja predstavlja prilično složen sistem koji u sebe uključuje: sistem javnih prihoda, sistem javnih rashoda i fiskalni (poreski i carinski) sistem. U ostvarivanju ovih sistemskih

\* Dr Dragan Jovašević je redovni profesor.

<sup>1</sup> B. Raičević, Prva godina primene novog poreskog sistema u Srbiji, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 3/1993. godine, str. 59-60.

zadataka na finansiranju celokupnih opšte društvenih potreba po svom značaju i karakteristikama se izdvaja fiskalni ili poreski sistem.

Reforma sistema javnih prihoda i rashoda započeta je u republikama članicama Savezne Republike Jugoslavije (posle raspada SFR Jugoslavije) još 1992. godine, a u federaciji 1993. godine. Propisima iz ove oblasti je sistem finansiranja javnih rashoda utvrdio nove odnose i načela koja se primenjuju u ostvarivanju i podmirenju državnih i drugih obaveza. Istovremeno je izvršena i fiskalna reforma koja je na novim osnovama definisala i odredila javne prihode, osnov, vrstu i pripadnost javnih prihoda i njihovo propisivanje. Ovako uređenim sistemom javnih prihoda i javnih rashoda praktično su definisane i same osnove finansiranja sveukupnih državnih funkcija i funkcija koje se finansiraju na osnovu doprinosa po osnovu socijalnog osiguranja. Finansiranje svih državnih i drugih obaveza republike je zasnovano na budžetu. Novi odnosi u finansiranju republika i državne zajednice (SR Jugoslavije, odnosno Državne zajednice Srbija i Crna Gora posle donošenja Ustavne povelje iz 2004. godine) su značili dalje i nove sistemske razrade u finansiranju državnih, ali i drugih funkcija i organa teritorijalne uprave i lokalne samouprave (gradovi i opštine).<sup>2</sup>

Istovremeno, dakle, sa reformom u sferi javnih prihoda i javnih rashoda početkom devedesetih godina 20. veka izvedena je i reforma fiskalnog sistema. Doneta su dva sistemska zakonska propisa iz ove oblasti. To su bili : 1) Zakon o uređenju javnih prihoda i javnih rashoda i 2) Zakon o kontroli, utvrđivanju i naplati javnih prihoda.<sup>3</sup> Potom je doneto i niz drugih propisa. No, i ovaj sistem je sredinom 1994. godine doživeo određene izmene i revizije u cilju njegovog poboljšanja i činjenja efikasnijim i životvornijim. Sistem finansiranja javnih prihoda u Republici Srbiji kao jedinstven, konzistentan i uravnotežen sistem javnih prihoda i sistem javnih rashoda koji je započeo da se primenjuje 1992. i krajem 1998. godine nije dao očekivane rezultate, pa je čak došlo i do značajnih odstupanja od zakonom inaugurisanih rešenja.

## Osnovne karakteristike fiskalnog sistema Republike Srbije

Sa promenom vlasti oktobra 2000. godine započeo je novi proces temeljite i radikalne izmene, između ostalih, i fiskalnog sistema u Republici Srbiji. Fiskalna reforma je tako zamišljena da se realizuje u nekoliko sukcesivno postavljenih faza. U prvoj fazi u proleće 2001. godine doneto je niz novih zakona iz ove oblasti koji su trebali da obezbede ostvarenje ciljeva politike nove republičke vlade a koji se mogu svesti na sledeće: 1) obezbeđenje socijalne sigurnosti, 2) urednost u raspodeli plata (zarada), 3) otklanjanje nasleđenih dispariteta, 4) maksimalno moguća štednja i dr.

Tako je prva faza fiskalne reforme<sup>4</sup> obuhvatala, u prvom redu, sistem javnih prihoda. Radikalne mere su imale za cilj, između ostalog, i otklanjanje fragmentarnosti u ovom sistemu kako bi se on učinio transparentnim čime bi se poboljšala njegova neutralnost, uspostavila horizontalna jednakost, poboljšala vertikalna pravičnost i otpočela decentralizacija. Ka-

<sup>2</sup> D. Jovašević, Poreska krivična dela, Beograd, 2016. godine, str. 3-12.

<sup>3</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj: 76/91, 20/93, 37/93, 39/93, 53/93, 67/93, 45/94, 52/96, 42/98, 18/99, 21/99, 27/99, 33/99, 55/2000, 34/2001, 41/2002 i 44/2002.

<sup>4</sup> Više: M. Mišković, Đ. Pavlović, Đ. Jovanović, Fiskalni sistem, sistem javnih prihoda i rashoda u Republici Srbiji, Beograd, 2003. godine.

ko bi se ovi zadaci mogli ostvariti u što kraćem roku doneto je više zakona iz ove oblasti kao što su:<sup>5</sup> 1) Zakon o izmenama i dopunama Zakona o javnim prihodima i javnim rashodima, 2) Zakon o izmenama i dopunama Zakona o lokalnoj samoupravi,<sup>6</sup> 3) Zakon o obimu sredstava i učešću opština i gradova u porezu na promet u 2001. godini,<sup>7</sup> 4) Zakon o akcizama,<sup>8</sup> 5) Zakon o porezu na promet,<sup>9</sup> 6) Zakon o porezu na dohodak građana,<sup>10</sup> 7) Zakon o porezu na dobit preduzeća,<sup>11</sup> 8) Zakon o porezima na imovinu,<sup>12</sup> 9) Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara,<sup>13</sup> 10) Zakon o porezu na finansijske transakcije,<sup>14</sup> 11) Zakon o porezu na fond zarada<sup>15</sup> i 12) Zakon o jednokratnom porezu na ekstra dohodak i ekstra imovinu stečenu iskorišćavanjem posebnih pogodnosti.<sup>16</sup>

Dalja etapa u reformi fiskalnog sistema Republike Srbije nastupila je krajem 2002. godine. Tada je izmenjeno i dopunjeno više postojećih zakona i to:<sup>17</sup> 1) Zakon o porezu na promet, 2) Zakon o porezu na dobit preduzeća, 3) Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara, 4) Zakon o porezima na imovinu, 5) Zakon o porezima na dohodak građana, 6) Zakon o akcizama, a donet je i potpuno novi Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji<sup>18</sup> koji je uredio postupak utvrđivanja, naplate i kontrole javnih prihoda, prava i obaveze poreskih obveznika kao i njihovu registraciju, te inaugurisao sistem poreskih krivičnih dela i poreskih prekršaja<sup>19</sup> (čime su poreska krivična dela utvrđena ovim zakonom zamenila do sada važeće osnovno poresko krivično delo – poresku utaju iz člana 154.KZ RS).<sup>20</sup>

<sup>5</sup> D. Grnjatović, *Finansije i finansijsko pravo*, Beograd, 1999. godine, str. 78-92.

<sup>6</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj: 129/2007 i 83/2014.

<sup>7</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj: 22/2001.

<sup>8</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj: 22/2001, 73/2001, 80/2002, 43/2003, 72/2003, 43/2004, 55/2004, 135/2004, 46/2005, 101/2005, 61/2007, 5/2009, 31/2009, 101/2010, 43/2011, 101/2011, 6/2012, 43/2012, 93/2012, 119/2012, 8/2013, 47/2013, 4/2014, 68/2014, 142/2014, 4/2015, 5/2015, 55/2015, 103/2015 i 5/2016.

<sup>9</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj: 22/2001, 73/2001, 80/2002, 70/2003 i 84/2004.

<sup>10</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj: 24/2001, 80/2002, 135/2004, 62/2006, 65/2006, 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011, 7/2012, 93/2012, 114/2012, 8/2013, 47/2013, 108/2013, 6/2014, 57/2014, 68/2014, 5/2015, 112/2015 i 5/2016.

<sup>11</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj: 25/2001, 80/2002, 43/2003 i 84/2004.

<sup>12</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj: 26/2001, 42/2002, 80/2002, 135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011, 112/2015 i 5/2016.

<sup>13</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj: 26/2001, 80/2002, 43/2004, 31/2009, 101/2010, 24/2011, 100/2011, 120/2012, 113/2013, 68/2014, 140/2014, 109/2015 i 112/2015.

<sup>14</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj: 26/2001, 35/2002 i 43/2003.

<sup>15</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj: 27/2001.

<sup>16</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj: 36/2001 i 72/2001 i Službeni list SRJ broj 17/2002.

<sup>17</sup> D. Jovašević, Đ. Pavlović, *Zbirka poreskih zakona sa komentarom*, Beograd, 2005. godine, str. 56-74. Beograd, 2003. godine.

<sup>18</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj: 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 63/2006, 61/2007, 20/2009, 53/2010, 101/2011, 2/2012, 93/2012, 43/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015, 112/2015 i 15/2016.

<sup>19</sup> Više: M. Mišković, Đ. Pavlović, Đ. Jovanović, *Fiskalni sistem, sistem javnih prihoda i rashoda u Republici Srbiji*, Beograd, 2003. godine.

<sup>20</sup> D. Jovašević, *Savremene društvene promene i krivično zakonodavstvo, Izbor sudske prakse*, Beograd, broj 9/1995. godine, str. 5-9.

Aprila 2003. a potom i aprila i maja 2004. godine dopunjeni su i izmenjeni sledeći poreski zakoni:<sup>21</sup> 1) Zakon o porezu na dobit preduzeća, 2) Zakon o akcizama, 3) Zakon o porezu na finansijske transakcije i 4) Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, da bi jula 2004. godine bio donet potpuno novi Zakon o porezu na dodatu vrednost<sup>22</sup> Republike Srbije. Ovim zakonskim reformama fiskalnog sistema u Republici Srbiji usvojen je sistem javnih prihoda koji uključuje: 1) prihode kojima se finansiraju prava i dužnosti Republike i poslovi i zadaci grada Beograda i opštine kao i 2) doprinosi za obavezno socijalno osiguranje.

Prema Zakonu o javnim prihodima i rashodima Republike Srbije<sup>23</sup> (član 9.) u periodu do 1. jula 2004. godine postoji nekoliko vrsta javnih prihoda. To su: 1. porezi, takse, naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa i javni zajmovi, 2. doprinosi za finansiranje obaveznog socijalnog osiguranja, 3. lokalni javni prihodi i 4. ostali javni prihodi. U periodu posle 1. jula 2004. godine u Republici Srbiji sistem javnih prihoda čine:<sup>24</sup> 1. porezi, carine, druge uvozne dažbine, takse i naknade za korišćenje dobara od opšteg interesa, 2. doprinosi za finansiranje obaveznog socijalnog osiguranja, 3. lokalni javni prihodi i 4. ostali javni prihodi. Istim zakonskim tekstom (član 10.) izričito je predviđeno da se zakonom (i to samo zakonom, a ne i drugim podzakonskim aktima) mogu uvesti sledeće vrste poreza:<sup>25</sup> 1. porez na dobit preduzeća, 2. porez na dohodak građana, 3. porez na imovinu, 4. porez na nasleđe i poklon, 5. porez na prenos apsolutnih prava, 6. porez na promet, 7. akcize, 8. porez na upotrebu, držanje i nošenje određenih dobara, 9. porez na finansijske transakcije, 10. porez na fond zarada i 11. jednokratni porez na ekstra dohodak i ekstra imovinu stečenu iskorišćavanjem posebnih pogodnosti. Ove dve poslednje vrste poreza ne predviđa Zakon o javnim prihodima i rashodima Republike Srbije u periodu posle 1. jula 2004. godine.

Inače, Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji Republike Srbije<sup>26</sup> u članu 2. poznaje dve vrste javnih prihoda. To su:<sup>27</sup> 1) porez (javni prihodi koje naplaćuje Poreska uprava) i 2) sporedna poreska davanja (u koje spadaju novčane kazne, kamate po osnovu dospelog, a neplaćenog poreza i troškovi prinudne naplate poreza). Pored pore-

<sup>21</sup> V. Čavić, Porez na dodatu vrednost, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 11/2007. godine, str. 18-25; P. Mihajlović, Novi zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 12/2004. godine, str. 14-17.

<sup>22</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj: 84/2004, 86/2004, 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014, 68/2014, 142/2014, 5/2015, 83/2015 i 5/2016. Više: D. Jovašević, Zakon o porezu na dodatu vrednost sa pratećim propisima i komentarom, Beograd, 2005.

<sup>23</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj: 76/91, 41/92, 18/93, 22/93, 37/93, 67/93, 45/94, 42/98, 54/99, 22/2001 i 33/2004.

<sup>24</sup> B. Raičević, Izmene propisa iz oblasti javnih prihoda u Republici Srbiji, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 5/1996. godine, str. 5-8; Ž. Albanze, Doprinosi za socijalno osiguranje i novine u njihovom obračunu, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 3/1999. godine, str. 5-9.

<sup>25</sup> B. Raičević, Oporeziva dobit, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 11-12/1993. godine, str. 83; Ž. Albanze, Obračun, oporezivanje i uplata prihoda od autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 9/1994. godine, str. 9-11; M. Kulić, Sintetički (godišnji) porez na dohodak građana, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 4/1995. godine, str. 5-9.

<sup>26</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj: 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/004, 61/2005 i 85/2005.

<sup>27</sup> B. Raičević, Porez na imovinu, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 7-8/1993. godine, str. 95; Lj. Pljakić, Primenjena u praksi Zakona o porezima na imovinu, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 10/2000. godine, str. 5-9.

za, sistem javnih prihoda čine i takse i naknade. Kao takse zakonom se mogu uvesti samo sledeći izvori prihoda i to: 1. administrativne takse, 2. sudske takse, 3. komunalne takse i 4. registracione takse.<sup>28</sup> Takođe se zakonom mogu uvesti i određene vrste naknada po osnovu korišćenja određenih dobara od opšteg interesa. Te naknade mogu biti sledeće:<sup>29</sup> 1. naknade za korišćenje voda, 2. naknade za korišćenje šuma, 3. naknade za korišćenje puteva, 4. naknade za korišćenje zemljišta, 5. naknade za korišćenje prirodno lekovitog faktora i 6. naknade za korišćenje rudnog blaga. U sistem javnih prihoda ubrajaju se i doprinosi za socijalno osiguranje. Oni se plaćaju iz ličnih primanja i drugih prihoda osiguranika i na isplaćena lična primanja. U doprinose za socijalno osiguranje takođe spadaju: 1. doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje, 2. doprinos za zdravstveno osiguranje i 3. doprinos za osiguranje za slučaj nezaposlenosti.

Prema novim zakonskim rešenjima iz proleća 2001. godine u lokalne javne prihode spadaju sledeći izvori:<sup>30</sup> 1. samodoprinos uveden za teritoriju opštine, 2. lokalna komunalna taksa, 3. pokrajinske i opštinske administrativne takse, 4. prihodi koje ostvare pokrajinski i opštinski organi, 5. naknada za korišćenje gradskog građevinskog zemljišta i 6. naknada za zaštitu i unapređenje životne sredine. U Republici Srbiji se sistem javnih prihoda zasniva praktično na fiskalnom sistemu iz koga se određeni deo prihoda ustupa državnoj zajednici, a određeni deo prihoda pripada gradu i opštini, dok preostali deo čini budžet Republike. Osnovni izvori prihoda Republike danas čine: 1. porezi, 2. takse, 3. naknade i 4. doprinosi.

Sve do poslednje fiskalne reforme u Republici Srbiji poreski (fiskalni) sistem činili su sledeći zakoni: 1. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, 2. Zakon o porezu na imovinu, 3. Zakon o akcizama, 4. Zakon o porezu na dohodak građana, 5. Zakon o jednokratnom porezu na ekstra dohodak i ekstra imovinu stečene iskorišćavanjem posebnih pogodnosti, 6. Zakon o uslovnom otpisu kamata i mirovanju poreskog duga,<sup>31</sup> 7. Zakon o porezu na premije neživotnih osiguranja,<sup>32</sup> 8. Zakon o porezu na dobit pravnih lica,<sup>33</sup> 9. Zakon o otpisu kamate na dospele obaveze po osnovu određenih poreza i doprinosa za obavezno socijalno osiguranje,<sup>34</sup> 10. Zakon o fiskalnim kasama,<sup>35</sup> 11. Zakon o porezu na dodatu vrednost i 12. Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara.

<sup>28</sup> grupa autora, Novi propisi iz oblasti javnih finansija Republike Srbije, Službeni glasnik, Beograd, 2003. godine, knjiga 1, 2 i 3.

<sup>29</sup> B. Raičević, Izmene propisa iz oblasti javnih prihoda u Republici Srbiji, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 5/1996. godine, str. 5-8; Ž. Albaneze, Pojam, vrste i oporezivanje prihoda od kapitala, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 11/1998. godine, str. 60-63.

<sup>30</sup> D. Klepić, Mere i zadaci na poboljšanju finansijske discipline, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 12/1994. godine, str. 51-52; B. Raičević, Oporeziva dobit, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 11-12/1993. godine, str. 83; Ž. Albaneze, Ostvarivanje i oporezivanje prihoda od nepokretnosti, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 10/1994. godine, str. 18-20.

<sup>31</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj 119/2012.

<sup>32</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj 135/2004.

<sup>33</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj: 25/2001, 80/2002, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 142/2014, 91/2015 i 112/2015.

<sup>34</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj 102/2008.

<sup>35</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj: 135/2004 i 93/2012.

## Pojam, karakteristike i uloga poreza

Među svim izvorima javnih prihoda najveći značaj i ulogu imaju porezi. Oni praktično predstavljaju i najveći deo javnih prihoda (čine čak 95% republičkog budžeta). To znači da je poreski sistem najznačajniji, najrazvijeniji i najrazuđeniji deo fiskalnog sistema naše zemlje. On zahvata prihode od privrede i od stanovništva što znači da poreski obveznik koji je oličan u jednom licu (pravnom ili fizičkom ili preduzetniku) može da plaća (da bude obveznik) i više vrsta različitih poreza. No, u regulisanju poreskog sistema i njegovom funkcionisanju nisu samo od značaja porezi (njihove vrste, obaveznost, rokovi dospelosti), već još više i poreski podsticaji (u vidu oslobođenja i olakšica).<sup>36</sup> Porez tako predstavlja<sup>37</sup> doprinos koji građani uplaćuju državi, lokalnoj zajednici (opštini) ili drugim javnim telima radi pokrivanja rashoda za njihovu delatnost ili radi naknade za korišćenje određenih usluga (komunalnih i sl.). On se uvek utvrđuje zakonom i po svojoj funkciji predstavlja osnovni izvor budžeta države. Drugim rečima, porez predstavlja instrument javnih prihoda kojim država od subjekta pod njenom poreskom vlašću prinudno uzima novčana sredstva bez neposredne protivčinidbe, neposredno protivusluge u svrhu pokrivanja svojih finansijskih potreba ali i radi postizanja drugih prvenstveno ekonomskih i socijalnih ciljeva.<sup>38</sup>

Ovo pravo, odnosno ovlašćenje države da uvodi, utvrđuje, razrezuje i naplaćuje poreze (poreska jurisdikcija ili subjektivno poresko pravo države) predstavlja jedan, ali bitan atribut njenog suvereniteta. Plaćanje poreza omogućava da se zajednički život ljudi u određenoj državi nesmetano odvija. U gotovo svim savremenim državnim organizacijama političku vezu same države i njenih podanika, dakle njenih državljana sve više potiskuje ekonomska povezanost države i poreskih obveznika koji su oličeni u podanicima te iste države.<sup>39</sup> U vezi sa porezima i ovlašćenjem države da utvrđuje poreske obaveze svojih podanika – poreskih obveznika potrebno je ukazati i na pojam poreske vlasti. Naime, ovlašćenje države da svoje finansijske potrebe namiruje iz dohotka ili imovine lica koji se nalaze pod njenom vlašću, njenom jurisdikcijom naziva se poreskom vlašću.<sup>40</sup> A sama volja države da se koristi svojom poreskom vlašću i da primenjuje poresku jurisdikciju prema svojim državljanima (fizičkim) i pravnim licima kao poreskim obveznicima naziva se subjektivno poresko pravo.<sup>41</sup>

Od kolikog je značaja uredno, blagovremeno i efikasno ostvarivanje i realizacija poreskog sistema za celokupno funkcionisanje i ostvarivanje svih društvenih-državnih funkcija govori i činjenica da je najvišim pravnim aktima predviđena dužnost svih i svakog (dakle, i fizičkih i pravnih lica) da pod jednakim uslovima i srazmerno svojim materijalnim mogućnostima doprinose zadovoljavanju opštih društvenih potreba. Izbegavanjem ove obaveze u potpunosti ili delimično ili neblagovremenim izvršavanjem utvrđenih obaveza po osnovu poreskih davanja i drugih davanja u vidu doprinosa i sl., ne samo da se krše

<sup>36</sup> Lj. Pljakić, Porez na prenos apsolutnih prava, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 11/2000. godine, str. 17-21.

<sup>37</sup> grupa autora, Leksikon jugoslovenskog leksikografskog zavoda, Zagreb, 1974. godine, str. 778.

<sup>38</sup> grupa autora, Ekonomika oporezivanja i poresko pravo, Beograd, 1996. godine, str. 3.

<sup>39</sup> E. Allix, La condition des etrangers au point de vue fiscal, Recueil des Cours Academie de Droit international e la Haye, Vol. 61, 1937. godine, str. 559.

<sup>40</sup> A. Hensel, Diritto tributario, Multa Paucis, Milano, 1956. godine, str. 27.

<sup>41</sup> E. Vanoni, Elementi di diritto tributario, Opere giuridiche, Vol 1, Multa Paucis, Milano, 1962. godine, str. 47.

zakonski propisi, već se i uzrokuju nedozvoljene posledice ili protivpravna stanja. Te posledice se, u prvom redu, manifestuju u nepotpunom ostvarivanju poreskih planova i bilansa, a, s druge strane, se time u znatnoj meri utiče na zadovoljavanje opšte društvenih potreba i funkcionisanje državnih funkcija na raznim nivoima.

No, kršenjem ovih poreskih propisa<sup>42</sup> se takođe ostvaruju i kažnjiva, zabranjena ponašanja. Naime, u lakšim slučajevima kršenja ili izbegavanja poreskih obaveza u skladu sa usvojenim zakonskim rešenjima radi se o poreskim prekršajima fizičkih lica, preduzetnika, pravnih lica i odgovornih lica u pravnim licima. Za ovu vrstu delikata propisane su prekršajne kazne i zaštitne mere koje u zakonom propisanom postupku izriču i izvršavaju nadležni organi. No, u težim slučajevima izbegavanja i kršenja ovih obaveza postoje poreska krivična dela za koja se učiniocu – fizičkom ili pravnom licu izriče od strane suda u zakonom propisanom krivičnom postupku kazne i mere bezbednosti, odnosno druge vrste krivičnih sankcija ili mera.<sup>43</sup>

Zbog posebnog značaja poreskih krivičnih dela, a posebno poreske utaje ili izbegavanja plaćanja poreza koje ovo krivično delo ima u strukturi privrednih krivičnih dela u našem pravnom (krivičnopravnom) sistemu, zbog različitih pojava oblika i vidova ispoljavanja, jasno manifestovane društvene opasnosti preduzete delatnosti i kriminalne volje na strani njihovih učinilaca, te ogromne materijalne i druge štete koje se nanosi opštim društvenim interesima, posebno na današnjem nivou društvenog razvoja morali smo da ovoj pojavi posvetimo znatnu pažnju o čemu govore i naredna izlaganja.<sup>44</sup> No, pre nego što pređemo na konkretnu analizu karakteristika i obeležja poreskih krivičnih dela u svom osnovnom i kvalifikovanom obliku morali smo da ukažemo i na istorijsko-pravni razvoj ovih inkriminacija, odnosno na uporedno-pravnu analizu poreskih krivičnih dela shodno određenim zakonodavnim rešenjima niza razvijenih zemalja, u prvom redu razvijene Evrope.<sup>45</sup>

Poreska krivična dela posebno poreska utaja<sup>46</sup> (eng. – tax evasion, franc. – fraude fiscale, ital. – omesso versamento di imposte, nem. – steuerbetrug) predstavljaju izuzetno društveno opasna ponašanja pojedinaca i grupa, odnosno pravnih lica (preduzeća, ustanova ili drugih organizacija) kojima se kršenjem propisa neposredno ili posredno ugrožavaju finansijski interesi cele društvene zajednice i to prvenstveno kroz nanošenje velikih šteta fiskalnom sistemu i sistemu javnih prihoda uopšte.<sup>47</sup> Kada se ima u vidu ogroman značaj koji fiskalni sistem, njegovo uredno, blagovremeno, potpuno i kvalitetno ostvarenje ima za postojanje, održanje, pa i razvoj države, odnosno društva, onda je jasno od kolike je važnosti da se država širokom lepezom različitih mera, sredstava, načina i po-

<sup>42</sup> S. Madžarević Šujster, Procjena poreske evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa, Zagreb, broj 1/2002. godine, str. 117-144.

<sup>43</sup> I. Nejmašić, Neslužbeno gospodarstvo i njegova obilježja, Informator, Zagreb, broj 56/2008. godine, str. 5-6.

<sup>44</sup> N. Mijatović, Neopravdanost objave porezne tajne, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 6/2012. godine, str. 82-85.

<sup>45</sup> B. Đerek, Kaznena odgovornost za povrede poreznih propisa, Zagreb, 1984. godine, str. 114-128.

<sup>46</sup> B. Matković, Utaja poreza, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 11/2007. godine, str. 115-117.

<sup>47</sup> B. Đerek, Kaznena odgovornost za povrede poreznih zakona, Financijska teorija i praksa, Zagreb, broj 1/2003. godine, str. 83-112; I. Kovčič Vukadin, Gospodarski kriminalitet – kriminološka obilježja, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, broj 2/2007. godine, str. 435-493; Z. Pogarčić, Nova kaznena djela iz područja gospodarskog poslovanja, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 12/2003. godine, str. 141-147.

stupaka preduzetih od strane različitih subjekata na svim nivoima suprotstavi različitim oblicima i vidovima neplaćanja, prikrivanja, neprijavlivanja ili izbegavanja plaćanja poreza, doprinosa i drugih propisanih obaveza koje predstavljaju javne dažbine, odnosno javni prihod.<sup>48</sup>

Naravno kršenjem propisa u oblasti fiskalnog sistema mogu da se prouzrokuju i različite posledice. Zavisno od vrste povrede, odnosno prouzrokovane posledice u pogledu obima i intenziteta povrede ili ugrožavanja zaštićenih društvenih vrednosti, zakon je predvideo i različite sankcije zavisno od toga da li se u konkretnom slučaju radi o krivičnom delu, privrednom prestupu ili prekršaju.<sup>49</sup>

## Oblici ispoljavanja poreske evazije

Najopasniji i najteži oblici kršenja poreskih zakona kojima se i nanose najteže posledice, odnosno najveće štete društvenoj zajednici predstavljaju poreska krivična dela<sup>50</sup>. Osnovu poreskih krivičnih dela bez obzira o kom obliku ili vidu ispoljavanja se radi u konkretnom slučaju čine različite pojavne manifestacije poreske evazije (lat. bežanje, izbegavanje), posebno kada se ima u vidu da evazija poreza predstavlja ujedno i najznačajniji oblik sive ekonomije. Siva ekonomija se praktično može pojaviti u različitim oblastima delatnosti kao što su: proizvodnja i promet robe i usluga, spoljnotrgovinsko poslovanje, devizno poslovanje, tržište rada i radni odnosi, građevinarstvo, stambeno-komunalna delatnost, promet nepokretnosti i drugih dobara. No, sa aspekta državnih interesa sigurno je da su najznačajniji oni oblici sive ekonomije koji se javno manifestuju u sferi narušavanja, ugrožavanja ili povređivanja fiskalnog (poreskog) sistema. Ovde se, upravo, na prvom mestu javlja poreska evazija sa različitim oblicima ispoljavanja. Evazija poreza<sup>51</sup> ili različiti oblici i vidovi, odnosno načini izbegavanja utvrđivanja, razreza i naplaćivanja poreza i drugih propisanih dažbina predstavljaju štetnu, protivpravnu i opasnu delatnost pojedinaca i grupa kojima se ugrožavaju osnovni fiskalni interesi društva.

Naime, poreski obveznici doživljavaju porez kao svojevrsni trošak koji samo pogoršava njihovu materijalnu situaciju jer plaćanje poreza i drugih dažbina neposredno utiče na smanjivanje njihove ekonomske snage i kupovne moći. Stoga oni izbegavaju plaćanje poreza u većem ili manjem iznosu ili bar pokušavaju da umanje njegov teret. Svi ti različiti oblici izbegavanja plaćanja poreza predstavljaju, zapravo, samo različite oblike i vidove ispoljavanja poreske evazije. Poseban oblik ove evazije jeste izbegavanje plaćanja poreza na prihode od nezakonitih radnji.<sup>52</sup> Opređenje poreskih obveznika da u potpunosti ili delimično izbegnu plaćanje poreza i drugih doprinosa zavisi u prvom redu od intenziteta

<sup>48</sup> M. Stanković, Poreska utočišta u svetu, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 6/1993. godine, str. 80-82; E. Allix, La condition des étrangers au point de vue fiscal, Recueil des Cours Academie de Droit international e la Haye, Vol. 61, 1937. godine, str. 559.

<sup>49</sup> Više: D. Jovašević, T. Hašimbegović, Sistem poreskih delikata, Beograd, 2004.

<sup>50</sup> D. Klepić, Finansijska nedisciplina, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 12/1998. godine, str. 5-9.

<sup>51</sup> Z. Marić, Kaznene odredbe i Zakonu o porezu na dodatu vrednost Srbije i Crne Gore, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 3/2005. godine, str. 26-27; M. Krietić, Porezna, carinska i kaznena djela pranja novca prema novom kaznenom zakonodavstvu, Pravo i Porezi, Zagreb, broj 1/1998. godine, str. 48-52.

<sup>52</sup> D. Gnjatović, Finansije i finansijsko pravo, Beograd, 1999. godine, str. 139.



otpora plaćanju poreza. Taj intenzitet otpora zavisi od više elemenata koji se mogu svesti na sledeće: 1) visina poreskog opterećenja, 2) namena trošenja sredstava prikupljenih porezom, 3) poreski oblik i 4) mišljenje javnosti da li je porez pravičan ili ne.<sup>53</sup>

Tako se razlikuju dva oblika poreske evazije. To su : a) zakonita i b) nezakonita poreska evazija.

Zakonita evazija<sup>54</sup> postoji u slučaju kada se pojedinci kao poreski obveznici, istina, kreću u opštim okvirima koji su postavljeni na osnovu zakona ili drugih opštih propisa iz oblasti fiskalnog ili poreskog sistema, ali pri tome na različite načine pokušavaju da izbegnu u potpunosti ili delimično plaćanje poreza i drugih propisanih doprinosa. Ovde se praktično radi o različitim oblicima korišćenja poreskih podsticaja (u vidu oslobođenja ili olakšica kod utvrđivanja, razreza ili plaćanja poreza) ili kada se koriste postojeće pravne praznine u poreskim i drugim zakonima i podzakonskim propisima upravo zbog visokog stepena apstrakcije, uopštenosti ili nedorečenosti, odnosno višeznačnosti upotrebljenih reči, izraza ili pojmova ili nesavršenosti jezika upotrebljenog od strane zakonodavca. Ovo je naročito slučaj u onim sistemima kada se zbog brzih i naglih radikalnih promena u sferi privrednog poslovanja u zemlji ili inostranstvu i sami poreski propisi često menjaju kako bi se prilagodili novim društvenim, pravnim i privrednim okvirima.<sup>55</sup> Naime, zakonita ili kako je još nazivaju pojedini autori dopuštena poreska evazija<sup>56</sup> obuhvata postupke pomoću kojih poreski obveznik izbegava plaćanje poreza potpuno ili delimično na jedan od sledećih načina: 1) promenom mesta prebivališta ili boravišta, 2) smanjenjem ili odustajanjem od potrošnje oporezivanih proizvoda ili usluga i 3) pronalaženjem praznina (rupa) u zakonu. Samim momentom dospelosti poreski obveznik pada u dužničku docnju za plaćanje svog poreskog duga. A ta dospelost predstavlja svojstvo poreskog duga da mu je nastupio rok ispunjenja - koji je inače određen u zakonu i čijim propuštanjem se čini štetno i protivpravno ponašanje.<sup>57</sup>

Drugi oblik poreske evazije predstavlja nezakonita ili nedopuštena evazija.<sup>58</sup> Nezakonitom evazijom pojedinac kao poreski obveznik dolazi pod udar zakona i kaznene represije. Naime, u ovom slučaju dolazi do kršenja propisa u većoj ili manjoj meri pri čemu se nanose neposredne, direktne štete društvenoj zajednici. Ovde se, dakle, radi o protivpravnim, protivzakonitim, nedopuštenim i kažnjivim delatnostima upravljenim direktno protiv poreskog (fiskalnog) sistema zemlje. Ova se nezakonita evazija može javiti u dva vida koji su i najkarakterističniji za moderne pravne i društvene sisteme.<sup>59</sup> Prvi oblik ne-

<sup>53</sup> D. Popović, *Nauka o porezima i poresko pravo*, Beograd, 1997. godine, str. 450-451.

<sup>54</sup> grupa autora *Ekonomika oporezivanja i poresko pravo*, Beograd, 1996. godine, str. 3.

<sup>55</sup> B. Matković, *Utaja poreza*, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 11/2007. godine, str. 115-117; M. Anđelković, D. Jovašević, *Izbegavanje plaćanja poreza*, Niš, 2006. godine, str. 101-121; P. Novoselac, *Gospodarska kaznena djela*, Zbornik radova, *Aktuelna pitanja kaznenog zakonodavstva*, Zagreb, 2001. godine, str. 3-31.

<sup>56</sup> B. Jelčić, *Nauka o finansijama i finansijsko pravo*, Zagreb, 1990. godine, str. 183-184.

<sup>57</sup> O. Buhler, G. Strickdrodt, *Steuerrrecht*, Band 1, *Allgemeiner Steuerrrecht*, Wiesbaden, 1960. godine, str. 365.

<sup>58</sup> Z. Pogarčić, *Nova kaznena djela iz područja gospodarskog poslovanja*, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 12/2003. godine, str. 141-147; D. Kos, *Kaznenopravna odgovornost za krivična djela gospodarskog kriminaliteta*, *Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu*, Zagreb, broj 2/2000. godine, str. 381-398; B. Gačić, *Neki novi pojammni oblici privrednog kriminaliteta*, *Pravna misao*, Sarajevo, broj 9-10/1981. godine, str. 39-41.

<sup>59</sup> J. Kovačević Čolović, *Kaznenopravne sankcije za finansijska krivična djela*, *Hrvatska gospodarska revija*, Zagreb, broj 4/1999. godine, str. 446-453; M. Hadžimusić, *Odgovornost i sankcionisanje subjekata zbog neizvršenja poreskih obaveza*, *Pravna misao*, Sarajevo, broj 1-2/2005. godine, str. 51-53.

dopuštene poreske evazije je poreska utaja, poreska defraudacija ili utaja poreza i dopri-nosa, odnosno izbegavanje plaćanja poreza. Drugi oblik nezakonite poreske evazije je krijumčarenje ili kontrabanda razne robe, proizvoda ili usluga preko granica jedne ili više država. No, ovi različiti oblici nezakonite poreske evazije retko se kada preduzimaju sa-mostalno izdvojeno od ostalih protivpravnih aktivnosti njihovih nosilaca. Najčešće je pak slučaj da se i ove delatnosti izvode u jednom nizu kažnjivih ponašanja pri čemu učinilac, jedan ili više njih, konstantno vrše kažnjiva, zabranjena dela koja su u zakonu određena kao krivična dela, privredni prestupi ili privredni prekršaji. Naime, nezakonita evazija obuhvata različite postupke poreskih obveznika koji su usmereni na izbegavanje plaćanja poreza, a kojima se krši zakon. Da bi utajili porez obveznici na nedozvoljen način prikri-vaju celu ili pak jedan deo svoje imovine ili objekta oporezivanja. Cilj utaje poreza jeste smanjene poreskog duga. Stoga se u teoriji može razlikovati, zavisno od objekta prema kome se preduzima radnja poreske utaje, potpuna ili nepotpuna utaja poreza. Nezakonita poreska evazija ili utaja poreza ili izbegavanje plaćanja poreza je kažnjiva. Sve savre-mene države, pa i sve države od svog postanka su se na različite načine i različitim me-rama suprotstavljale ovim kažnjivim delatnostima poreskih obveznika. U toj borbi za efi-kasnijim sprovođenjem poreske discipline primenjuju se različite preventivne, ali i repre-sivne mere. Pri tome važnu ulogu u prevenciji nezakonitog izbegavanja plaćanja poreza igra i svođenje poreskog tereta u razumne okvire čime se ublažavaju faktori koji dopri-nose povećanju intenziteta otpora plaćanju poreza .

Inače u teoriji se mogu naći i takva mišljenja prema kojima je nezakonita poreska evazija jedan od ključnih uzroka postojanja sive ekonomije.<sup>60</sup> Ovaj, zapravo, pojam obuhvata sve protivzakonite privredne aktivnosti koje su usmerene na sticanje ekonomske koristi za lice koje obavlja te aktivnosti, a na štetu države i lica koja na legalan način obavljaju privredne delatnosti. Ovde se, dakle, radi o obavljanju ekonomske aktivnosti mimo relevantnih pravnih propisa ili protiv njih. Sivu ekonomiju u literaturi neki autori još nazivaju i kao neoporezovana, neformalna, crna, podzemna ili nezvanična ekonomija. No, bez obzira koji od navedenih ter-mina koriste pojedini autori, gotovo su svi saglasni da se ovde radi o aktivnostima sa kojima nešto nije u redu ili nije u redu nešto u vezi sa informacijama o ovim aktivnostima.<sup>61</sup>

Krivični zakonik Republike Srbije<sup>62</sup> iz 2005. godine, posle novele iz novembra 2016. godine u glavi dvadeset drugoj, u grupi krivičnih dela protiv privrede predviđa dva pore-ska krivična dela. To su: a) poreska utaja i b) neuplaćivanje poreza po odbitku. To su osnovna poreska, fiskalna krivična dela u našem pravnom sistemu. Pored njih, postoje i sporedna ili dopunska poreska krivična dela koja su propisana u Zakonu o poreskom po-stupku i poreskoj administraciji.<sup>63</sup>

<sup>60</sup> B. Matković, Utaja poreza, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 11/2007. godine, str. 115-117; T. Najamšić, Kaznena djela porezne naravi, Pravni vjesnik, Zagreb, broj 9/1999. godine, str. 33-41.

<sup>61</sup> W. Begeer, V. H. K. Tuinen, The Statistical Representation of the Informal Economy, Quarterly Journal of the Central Bureau of Statistics, Vol. 1, Broj 3/1986. godine, str. 77.

<sup>62</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj 85/2005, 88/2005, 107/2005, 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014 i 94/2016. Više: D. Jovašević, Krivični zakonik Republike Srbije sa uvodnim komentarom, Beograd, 2005.

<sup>63</sup> Službeni glasnik Republike Srbije broj: 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, 68/2014, 105/2014, 91/2015, 112/2015 i 15/2016.

## Poreska utaja

Među krivičnim delima protiv privrede po svom značaju, prirodi i karakteru izdvajaju se poreska krivična dela. Njih ima više vrsta. Osnovno krivično delo ove vrste je poreska utaja.<sup>64</sup> To je krivično delo koje je do novembra 2016. godine bilo predviđeno u članu 229. Krivičnog zakonika Republike Srbije, a posle tada donete novele u članu 225. Naime, izbegavanjem zakonske obaveze plaćanja određenog novčanog iznosa u korist države nanosi se šteta društvenim interesima, ugrožavaju se fondovi i ustanove socijalne zaštite, odnosno funkcionisanje svih budžetskih institucija i poslova.<sup>65</sup> No, tek kada se radi o izbegavanju ove poreske obaveze u većem obimu ili u težim slučajevima ispunjeni su uslovi za postojanje poreskog krivičnog dela. Svi drugi manje značajni, različiti slučajevi poreske nediscipline i poreske evazije predstavljaju istina protivpravno i kažnjivo ponašanje, ali u obliku drugih vrsta privrednih delikata (privredni prestupi i prekršaji).<sup>66</sup>

Osnovno fiskalno krivično delo u domaćem sistemu je poreska utaja. Ovo se delo u nekim pravnim sistemima naziva i "utaja poreza" ili "utaja poreza i drugih davanja" i sl. Ovo krivično delo u našem pravnom sistemu je posle 1. januara 2006. godine bilo predviđeno u članu 229. KZ, a od novembra 2016. godine u članu 225. KZ. Delo se, inače, sastoji u davanju lažnih podataka o stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje obaveza ili u neprijavlivanju istih u slučaju obavezne prijave ili u prikrivanju podataka koji se odnose na utvrđivanje navedenih poreskih obaveza<sup>67</sup> u nameri da se za sebe ili drugog u potpunosti ili delimično izbegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina ako visina izbegnute obaveze prelazi iznos od 500.000 (a ranije do 150.000) dinara.<sup>68</sup> Ovo delo svoj naziv duguje činjenici da se njime od strane učinioca dela vrši protivpravno prisvajanje onog iznosa obaveze čije se plaćanje na ovaj način izbegava, odnosno koji ostaje kod učinioca.<sup>69</sup> Time je do tada postojeće krivično delo: "Izbegavanje plaćanja poreza" predviđeno u članu 172. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji<sup>70</sup> prestalo da postoji.

### Objekt zaštite

Iz napred navedenog zakonskog opisa krivičnog dela poreske utaje proizilazi da se ovde radi o krivičnom delu sui generis. No, u teoriji krivičnog prava ima mišljenja da se ovde radi o specifičnom obliku krivičnog dela prevare, doduše o delu od prevare gde se prevarnom radnjom oštećuje društvo u celini.<sup>71</sup> Ovo delo dalje karakteriše i blanketna

<sup>64</sup> B. Matković, Utaja poreza, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 11/2007. godine, str. 115-117.

<sup>65</sup> M. Kesner Škreb, Izbegavanje i utaja poreza, Financijska praksa, Zagreb, broj 3/1995. godine, str. 267-268.

<sup>66</sup> M. Demirović, Krivično delo poreske utaje, Pravna misao, Beograd, broj 9-10/1989. godine, str. 37-39.

<sup>67</sup> B. Matković, Utaja poreza, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 11/2007. godine, str. 115-117.

<sup>68</sup> D. Miloš, Krivično delo poreske utaje, Pravna misao, Sarajevo, broj 9-10/1981. godine, str. 49-63.

<sup>69</sup> M. Radovanović, M. Djordjević, Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 1975. godine, str. 250-251; B. Čejović, V. Miladinović, Krivično pravo, Posebni deo, Niš, 1995. godine, str. 295.

<sup>70</sup> Službeni glasnik Republike Srbije, Beograd, broj 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003 i 55/2004.

<sup>71</sup> Z. Stojanović, O. Perić, Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 2000. godine, str. 244.

dispozicija što znači da upotpunjavanje sadržine bića ovoga dela zavisi od drugih propisa iz oblasti fiskalnog i poreskog sistema, a koji određuju pojam, vrste i sadržinu pojedinih poreza i drugih javnih davanja (doprinosa i javnih dažbina), obveznike ovih davanja, kao i rokove plaćanja istih.<sup>72</sup> Naime, ova vrsta dispozicije dopušta da se priroda i sadržina fiskalnih obaveza u smislu objekta zaštite ovog krivičnog dela utvrđuje na osnovu vankrivičnih propisa.<sup>73</sup> Objekt zaštite je kod ovog krivičnog dela fiskalni sistem, sistem javnih prihoda koji čini osnov privrednog sistema zemlje. No, u pravnoj teoriji se mogu pronaći i shvatanja<sup>74</sup> prema kojima je objekt zaštite kod ovog krivičnog dela dužnost plaćanja poreza, doprinosa i drugih davanja. Naime, kao javna davanja se smatraju: porezi, carine, takse i doprinosi.

Objekt napada je alternativno određen. To može biti: 1) porez, 2) doprinos i 3) druge propisane dažbine (koje predstavljaju javni prihod). Pri tome nije od značaja da li se ove obaveze odnose na fizička ili pravna lica. Faktičko je pitanje da li se u konkretnom slučaju radi o ovoj vrsti fiskalne obaveze i to se utvrđuje s obzirom na propise kojima su takve obaveze utvrđene.<sup>75</sup> Pošto u okviru našeg fiskalnog sistema ima više vrsta poreza, pod ovim se pojmom u svakom slučaju podrazumeva deo dohotka ili imovine koji društvena zajednica oduzima od fizičkih ili pravnih lica (preduzeća, ustanova i drugih organizacija), odnosno preduzetnika za pokriće svojih rashoda ne dajući pri tome poreskom obvezniku neku neposrednu protivčinidbu ili protivdavanje.<sup>76</sup> Država, zapravo, porez u smislu dela dohotka ili dela imovine uzima od svojih podanika na osnovu vlasti ne vršeći neku neposrednu protivčinidbu.

Porez je, prema tome, višestruko značajna kategorija<sup>77</sup> jer se pomoću njega kao instrumenta ostvaruju dalji ili viši ciljevi u ime i za potrebe cele društvene zajednice i predstavlja izrazito efikasan mehanizam socijalne politike.<sup>78</sup> No, porez se može definisati i kao novčana davanja ili prihod koji se obračunavaju od prihoda različitih poreskih obveznika i koji se koristi za podmirenje utvrđenih javnih izdataka. Porez je, naime, deo imovine ili dohotka koji se uzima od fizičkih ili pravnih lica za pokrivanje rashoda društveno političke zajednice<sup>79</sup>. Slična je funkcija i uloga doprinosa i drugih propisanih dažbina koje predstavljaju javni prihod u našem pravnom sistemu. I ova davanja služe za zadovoljenje zajedničkih i opšte društvenih potreba.<sup>80</sup> Doprinosi<sup>81</sup> su tako davanja koja se na osnovu zakona i drugih propisa plaćaju iz zarada fizičkih ili pravnih lica, odnosno preduzetnika, a radi zadovoljavanja raznih društvenih potreba u oblastima društvenih delatnosti (kao što su socijalna, dečja i zdravstvena zaštita, obrazovanje, prosveta, kultura, nauka, privre-

<sup>72</sup> D. Ocvirk, *Skriveni transferi dobiti*, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 3/2001. godine, str. 53-62.

<sup>73</sup> D. Jovašević, *Krivično pravo*, Posebni deo, Beograd, 2017. godine, str. 256-258.

<sup>74</sup> B. Pavišić, V. Grozdanić, P. Veić, *Komentar Kaznenog zakona*, Zagreb, 2007. godine, str. 636.

<sup>75</sup> Lj. Lazarević, *Krivično pravo*, Posebni deo, Beograd, 1993. godine, str. 229.

<sup>76</sup> Dejan Popović, *Poresko pravo*, op. cit. str. 450-451.

<sup>77</sup> R. Sučević, *Uloga poreza i drugih davanja*, *Pravo i porezi*, Zagreb, broj 3/1997. godine, str. 52-55.

<sup>78</sup> B. Škof, *Utaja poreza na dodatnu vrijednost i njezino kažnjavanje*, *Financijska praksa*, Zagreb, broj 4/1996. godine, str. 425-431.

<sup>79</sup> Lj. Lazarević, B. Vučković, V. Vučković, *Komentar Krivičnog zakonika Crne Gore*, Cetinje, 2004. godine, str. 660.

<sup>80</sup> Z. Stojanović, O. Perić, *Krivično pravo*, Posebni deo, Beograd, 2000. godine, str. 244.

<sup>81</sup> Doprinosi su sve vrste obaveza prema društvenoj zajednici – presuda Vrhovnog suda Srbije KŽ. 32/78.

mena nezaposlenost ili nesposobnost za rad i privređivanje). U literaturi se tako i doprinosi mogu odrediti kao novčana davanja koja se plaćaju za korišćenje određenih usluga ili radi ostvarivanja određenih prava.<sup>82</sup> Ili su ona vrsta davanja koja se na osnovu zakona ili drugih propisa iz ličnih dohodaka plaćaju radi zadovoljavanja zajedničkih potreba u raznim oblastima društvenih delatnosti.<sup>83</sup>

Među ovim doprinosima u praksi se danas posebno izdvajaju doprinosi socijalnog osiguranja navodeći pri tome da se ovo krivično delo može učiniti i u odnosu na druge dažbine koje predstavljaju javni prihod (u smislu objekta zaštite kod ovog krivičnog dela). Upravo na ovoj činjenici se i zasniva tvrdnja da se ovde radi o blanketnom biću krivičnog dela. Ovakva formulacija blanketne dispozicije kod krivičnog dela poreske utaje je i uneta u naše zakonodavstvo reformom iz 1977. godine.<sup>84</sup> Ali tada su pod pojmom „doprinosi“ u smislu objekta napada bile obuhvaćene veoma različite i brojne javne dažbine, pored onih iz sfere socijalnog osiguranja kakav je slučaj danas. Posle uspostavljanja novog fiskalnog sistema u našoj Republici 1992. godine pod pojmom doprinosi se smatraju samo doprinosi socijalnog osiguranja koji su zajedno sa porezima i drugim dažbinama, a koje predstavljaju javni prihod objekt napada ovog krivičnog dela. To, drugim rečima, znači da izbegavanje plaćanja drugih javnih prihoda (kao što su takse, carine, naknade raznih vrsta) ne predstavlja objekt napada u smislu ovog krivičnog dela, već se u konkretnom slučaju zavisno od preduzete radnje izvršenja i drugih okolnosti slučaja može raditi o drugom krivičnom delu ili pak drugoj vrsti delikata (privredni prestupi ili prekršaji).<sup>85</sup>

## Radnja izvršenja krivičnog dela

Iz zakonskog opisa krivičnog dela poreske utaje proizilazi da ono ima dva oblika ispoljavanja. To su osnovni i teži, kvalifikovani oblik. Osnovni oblik ovog krivičnog dela se zavisno od preduzete radnje izvršenja se može pojaviti u tri vida vida.<sup>86</sup> To su: 1) davanje lažnih podataka o prihodima, 2) neprijavlivanje prihoda u slučaju obavezne prijave i 3) prikriivanje podataka na drugi način.<sup>87</sup> S obzirom da se ovde radi o specifičnom obliku krivičnog dela prevare<sup>88</sup> neretko se u krivičnopravnoj teoriji može naći shvatanje<sup>89</sup> da je radnja ovog krivičnog dela najšire uzeto prevarna delatnost. U svojoj konkretizaciji ona se može manifestovati alternativno na dva načina: 1) kao aktivna, pozitivna delatnost (činjenje) – *delicta commissiva* i 2) kao pasivna, negativna delatnost (nečinjenje, propuštanje dužnosti na činjenje) – *delicta omissiva*. Pri tome se davanje lažnih podataka o prihodi-

<sup>82</sup> B. Pavišić, V. Grozdanić, P. Veić, Komentar Kaznenog zakona, op. cit. str. 636.

<sup>83</sup> Lj. Lazarević, B. Vučković, V. Vučković, Komentar Krivičnog zakonika Crne Gore, op. cit. str. 660.

<sup>84</sup> R. Sučević, Utaja poreza i drugih davanja, Pravo i porezi, Zagreb, broj 3/1997. godine, str. 52-55.

<sup>85</sup> G. Mršić, Kaznena djela utaje poreza i drugih davanja – poseban osvrt na slučajeve iz prakse, Radno pravo, Zagreb, broj 9/2007. godine, str. 61-68.

<sup>86</sup> D. Jovašević, Komentar Krivičnog zakona SR Jugoslavije, Beograd, 2002. godine, str. 34-37.

<sup>87</sup> M. Demirović, Krivično delo poreske utaje, Pravna misao, Beograd, broj 9-10/1989. godine, str. 37-39.

<sup>88</sup> D. Jovašević, Leksikon krivičnog prava, Beograd, 2011. godine, str. 689.

<sup>89</sup> Z. Stojanović, O. Perić, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije i Krivični zakon Republike Crne Gore sa objašnjenjima, Beograd, 1996. godine, str. 244-245.

ma smatra za aktivnu radnju izvršenja ovog krivičnog dela, a neprijavlivanje prihoda se uzima kao pasivna delatnost učinioca dela, dok se radnja prikrivanja može preduzeti i činjenjem i nečinjenjem.<sup>90</sup>

a) Davanje lažnih podataka o stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama<sup>91</sup> koje su od uticaja na utvrđivanje poreske obaveze postoji u slučaju kada se činjenice u vezi zakonito stečenih prihoda, predmeta ili druge činjenice neistinito, netačno prikazuju u odnosu na stvarno, objektivno postojeće stanje pri čemu je bitno da se radi o podacima o prihodima ili predmetima koji su zakonito stečeni.<sup>92</sup> Do novele Krivičnog zakonika iz novembra 2016. godine za postojanje ovog krivičnog dela je bilo potrebno da se radi o "zakonito" stečenim prihodima ili predmetima. Kod ovog oblika krivičnog dela učinilac istina formalno postupa po određenoj zakonom predviđenoj poreskoj obavezi da prijavi činjenice koje su značajne za utvrđivanje visine ovakve obaveze, ali ovu svoju obavezu ne ispunjava i u materijalnom smislu jer činjenice ne prikazuje u pravom, stvarnom, istinitom stanju.<sup>93</sup> Pri tome ovo krivično delo postoji bez obzira da li je prethodno iznos utajene obaveze poreza utvrđen u upravnom postupku od strane nadležnog poreskog organa.<sup>94</sup>

Naime, ovi se prihodi prikazuju u manjim iznosima od stvarno, realno postojećih i ostvarenih, odnosno predmeti se prikazuju u manjoj vrednosti ili manjem obimu i to za period koji podleže oporezivanju ili se pak prikazuju veći rashodi od stvarnih ili se netačno, neistinito prikazuju druge činjenice i podaci koji su od značaja za utvrđivanje visine zakonom propisane obaveze poreza, doprinosa socijalnog osiguranja ili drugih propisanih doprinosa (druge činjenice i podaci mogu da se odnose na neprijavlivanje tačnog broja zaposlenih lica ili broja članova domaćinstva ili broja dece na školovanju, činjenice zaposlenosti bračnog druga, vremena kada nastaje određena obaveza plaćanja ili mesta nastanka takve obaveze i sl.).<sup>95</sup>

Načini ovakvog lažnog prikazivanja odlučnih činjenica mogu biti u realnom životu veoma različiti.<sup>96</sup> Tako se mogu umanjivati ostvareni prihodi u celini ili samo određeni prihodi ili samo prihodi iz određenih izvora ili samo oni prihodi ostvareni u određenom vremenskom periodu ili u određenom mestu ili drugom području, mogu se dalje umanjivati ostvareni finansijski rezultati ili se pak mogu uvećavati troškovi poslovanja i sl. Bitno je da se ovo davanje lažnih podataka u smislu radnje izvršenja krivičnog dela poreske utaje odnosi na važne, odlučne činjenice koje su od značaja za utvrđivanje visine poreskih i drugih obaveza. Davanje lažnih podataka o činjenicama koje nemaju uticaj na utvrđivanje poreske obaveze ili njene visine odnosno na utvrđivanje drugih propisanih obaveza ili doprinosa ili njihovu visinu ne predstavlja radnju izvršenja ovog krivičnog dela.<sup>97</sup> Za postojanje dela je potpuno irelevantno i na koji način i u kom obliku se poreska prijava sa ovako prikazanim i prezenti-

<sup>90</sup> D. Jovašević, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije sa sudskom praksom, Beograd, 2003. godine, str. 556.

<sup>91</sup> B. Petrović, D. Jovašević, Krivična odgovornost i kažnjivost za poresku utaju, Pravna riječ, Banja Luka, broj 19/2009. godine, str. 55-69.

<sup>92</sup> D. Miloš, Krivično delo poreske utaje, Pravna misao, Sarajevo, broj 9-10/1981. godine, str. 49-63.

<sup>93</sup> Lj. Lazarević, Krivično pravo, Posebni deo, op.cit. str. 229.

<sup>94</sup> presuda Vrhovnog suda Srbije KŽ. 1815/73.

<sup>95</sup> M. Jerković, Kaznena odgovornost za povrede poreznih propisa, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 5/2000. godine, str. 5-13.

<sup>96</sup> G. Mršić, Kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja – poseban osvrt na kazneno djelo utaje poreza i drugih davanja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2006. godine, str. 88-96.

<sup>97</sup> I. Simić, M. Petrović, Krivični zakon Republike Srbije – praktična primena, Beograd, 2002. godine, str. 154-156.

ranim podacima i činjenicama podnosi nadležnom poreskom organu.<sup>98</sup> Ta prijava može biti usmena ili pismena (što je češći slučaj) ili se pak može raditi o predočavanju, podnošenju na uvid poreskim organima poslovnih knjiga i druge dokumentacije vezane za poslovanje sa lažnim, prepravljenim, krivotvorenim podacima, čak i kada se ove knjige ili dokumentacija podnose na zahtev poreskog organa ili samoinicijativno od strane poreskog obveznika.<sup>99</sup>

Delo poreske utaje<sup>100</sup> će u ovom obliku postojati i u slučaju kada se lažni podaci na zahtev nadležnog poreskog organa ili pak na inicijativu samog učinioca dela daju naknadno kao dopuna ranije podnete poreske prijave ili u postupku kontrole prihoda (redovne ili vanredne, odnosno inspekcijske kontrole) ili čak i ako su ti lažni podaci i činjenice prezentirani kao dopuna uz prateću dokumentaciju koja se podnosi uz poresku prijavu.<sup>101</sup> Ne postoji, naprotiv, krivično delo poreske utaje<sup>102</sup> u slučaju kada je organ uprave društvenih prihoda u momentu donošenja rešenja o utvrđivanju poreske obaveze raspolagao verodostojnim podacima koji su ukazivali na lažnost podataka u podnetoj poreskoj prijavi od strane poreskog obveznika pa i pored toga rešenje zasnuje na takvoj prijavi<sup>103</sup>. Poreska utaja<sup>104</sup> se može izvršiti samo davanjem lažnih podataka u pogledu svih stečenih prihoda i predmeta. To znači, logičkim i gramatičkim tumačenjem, da ovo delo postoji i ako lice ne podnese prijavu o prihodima koji potiču od vršenja krivičnih dela, privrednih prestupa, prekršaja ili druge nezakonite, protivpravne delatnosti (npr. obavljanja samostalne delatnosti od strane lica koje nema odobrenje za isto od strane nadležnog organa, rad na „crno“, delatnosti u oblasti sive ekonomije).<sup>105</sup> Ovakvo rešenje je prihvaćeno novelom Krivičnog zakonika iz novembra 2016. godine.

Neprijavlivanje prihoda stečenih na nelegalan, protivzakonit način ne uzima se kao osnov za postojanje krivičnog dela poreske utaje<sup>106</sup> jer je opšte usvojeno shvatanje naše sudske prakse da bi takva lica u ovakvoj situaciji morala sebe da prijave kao izvršioca nekog od navedenih krivičnih dela, a što sam zakon ne traži (čak šta više učinilac krivičnog dela ima pravo da prikriva ili na drugi način izbegava utvrđivanje svoje odgovornosti za izvršeno krivično delo što je obuhvaćeno njegovim pravom na odbranu).<sup>107</sup>

b) Drugi vid ispoljavanja radnje izvršenja ovog krivičnog dela jeste neprijavlivanje nadležnim poreskim državnim organima stečenog prihoda, predmeta, odnosno činjenica koje su od uticaja na utvrđivanje poreza,<sup>108</sup> odnosno propuštanje izvršioca da izvrši svoju obavezu prijavljivanja koja proizilazi iz pozitivnih poreskih propisa.<sup>109</sup> Ovo delo postoji u

<sup>98</sup> T. Najamšić, Krivična dela porezne naravi, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 9/1999. godine, str. 33-41.

<sup>99</sup> S. Madžarević Šujster, Procjena porezne utaje u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa, Zagreb, broj 1/2002. godine, str. 117-144.

<sup>100</sup> V. Đurđić, D. Jovašević, Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 2010. godine, str. 278-281.

<sup>101</sup> grupa autora, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije, Beograd, 1995. godine, str. 553.

<sup>102</sup> Z. Vukšić, Porezna utaja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 56-65.

<sup>103</sup> presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 1196/85.

<sup>104</sup> Lj. Jovanović, D. Jovašević, Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 2002. godine, str. 212.

<sup>105</sup> presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 44/98.

<sup>106</sup> Z. Stojanović, O. Perić, Krivično pravo, Posebni deo, op. cit. str. 246.

<sup>107</sup> presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 1384/73 i presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 196/83.

<sup>108</sup> G. Mršić, Kaznena djela utaje poreza i drugih davanja – poseban osvrt na slučajeve iz prakse, Radno pravo, Zagreb, broj 9/2007. godine, str. 61-68.

<sup>109</sup> B. Čejović, V. Miladinović, Krivično pravo, Posebni deo, op. cit. str. 296.

slučaju kada lice koje ima na bilo koji način stekne prihod ili predmet koji podleže oporezivanju ne podnese poresku prijavu u slučaju obavezne prijave ili u podnetu prijavu ne unese neki od izvora prihoda koji ulazi u osnov za oporezivanje ili njegovu visinu ili ne unosi druge činjenice koje su od značaja a utvrđivanje obaveza prema društvenoj zajednici.<sup>110</sup> To znači, da krivično delo poreske utaje u ovom obliku postoji samo u slučaju kada zakon predviđa obavezu prijavljivanja određenih prihoda ili drugih činjenica u određenom roku, pa propuštanjem ove zakonske obaveze se zapravo ostvaruje i radnja izvršenja.<sup>111</sup> Prema vrsti preduzete delatnosti ovo se delo može izvršiti na dva načina:<sup>112</sup> 1) propuštanjem da se blagovremeno u propisanom roku podnese poreska prijava o stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od značaja za utvrđivanje visine poreske obaveze od strane lica koje je po zakonu ili drugom podzakonskom propisu obavezno da to učine i 2) propuštanjem da se u blagovremeno podnetu poresku prijavu unese neki od izvora prihoda ili njegova visina, a koji podležu oporezivanju.<sup>113</sup>

Dakle, kod ovog drugog vida ispoljavanja posmatranog krivičnog dela učinilac je lice koje uopšte ne podnosi poresku prijavu iako postoji takva obaveza ili pak u podnetu prijavu ne unosi podatke o činjenicama koje se odnose na određeni osnov za oporezivanje ili utvrđivanje doprinosa (npr. u podnetoj poreskoj prijavi se ne navedu svi izvori prihoda, ili se ne navede određeno vreme ostvarivanja tih prihoda ili se ne navede visina svih ostvarenih pojedinačnih prihoda već se neki od njih izostavljaju ili umanjuju po iznosu).<sup>114</sup> Ovaj oblik krivičnog dela neće postojati ako učinilac nije prijavio neku činjenicu koja nema uticaja na utvrđivanje poreza ili drugih propisanih javnih davanja ili ako je prilikom podnošenja ovakve prijave dao lažne podatke koji, međutim, ne mogu uopšte da utiču na smanjenje ili povećanje njegovih obaveza.<sup>115</sup> Prema sadašnjem pozitivno-pravnom rešenju i nezakonito stečeni prihodi mogu biti predmet ovakvog prijavljivanja.<sup>116</sup>

Za razliku od prethodnog vida krivičnog dela koje se vrši aktivnom delatnošću – činjenjem, ovde se radnja vrši upravo propuštanjem dužnosti činjenja koja je utvrđena zakonom ili drugim propisima, dakle negativnom, pasivnom delatnošću.<sup>117</sup> Za postojanje ovog dela je bitno da postoji zakonska obaveza za učinioca da podnese obaveznu prijavu, a preduzimanjem radnje ovog dela on zapravo propušta da postupi po takvoj obavezi.<sup>118</sup> Inače naša sudska praksa obiluje brojnim primerima različitih pojava manifestacija oblika i vidova konkretnog ispoljavanja radnje izvršenja krivičnog dela poreske utaje bez obzira da li se radi o davanju lažnih podataka o prihodima ili o neprijavlivanju prihoda u slučaju postojanja obavezne prijave.<sup>119</sup>

<sup>110</sup> M. Kriletić, *Novosti u Kaznenom zakoniku u svezi sa pranjem novca, utajom poreza i dr.*, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 6/1996. godine, str. 68-70.

<sup>111</sup> M. Radovanović, M. Đordjević, *Krivično pravo, Posebni deo*, op.cit.str. 251.

<sup>112</sup> R. Sučević, *Utaja poreza i drugih davanja, Pravo i porezi*, Zagreb, broj 3/1997. godine, str. 52-55.

<sup>113</sup> D. Jovašević, *Leksikon krivičnog prava*, op. cit. str. 687.

<sup>114</sup> G. Mršić, *Kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja – poseban osvrt na kazneno djelo utaje poreza i drugih davanja*, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2006. godine, str. 88-96.

<sup>115</sup> Lj. Lazarević, *Krivično pravo, Posebni deo*, op. cit. str. 230.

<sup>116</sup> Lj. Lazarević, B. Vučković, V. Vučković, *Komentar Krivičnog zakonika Crne Gore*, op. cit. str. 661.

<sup>117</sup> D. Jovašević, T. Hašimbegović, *Sistem poreskih delikata*, op. cit., str. 45-69.

<sup>118</sup> Š. Pavlović, *Kaznena odgovornost za poreznu utaju*, *Pravo i porezi*, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 13-16.

<sup>119</sup> D. Jovašević, *Obeležja krivičnog dela poreske utaje*, *Pravo, teorija i praksa*, Novi Sad, broj 1/2002. godine, str. 7-22.



c) Poslednji vid ispoljavanja radnje izvršenja krivičnog dela poreske utaje je prikrivanje na drugi način podataka koji se odnose na utvrđivanje obaveze plaćanja poreza i drugih propisanih doprinosa i dažbina.<sup>120</sup> I ovde je radnja izvršenja prikrivanje, prećutkivanje, tajenje, činjenje nedostupnim podataka koji bi ukazivali na postojanje ili visinu, broj, vrednost ili vrstu predmeta i drugih prihoda koji podležu oporezivanju čime se izbegava utvrđivanje postojanja ove obaveze u potpunosti ili delimično od strane nadležnih državnih organa.<sup>121</sup> Ova se radnja može preduzeti različitim delatnostima kojima se, zapravo, stvara efektivna situacija da nadležni državni organi ne mogu uopšte da dođu do saznanja o podacima koji ukazuju na postojanje, vrstu i obim prihoda, odnosno druge zakonom tražene činjenice ili da ne mogu da dođu do saznanja u određenom vremenu ili a određenom mestu ili u odnosu na određene prihode i sl.

### *Ostala obeležja krivičnog dela*

Za postojanje krivičnog dela poreske utaje pored preduzete radnje izvršenja potrebno je ispunjenje još nekoliko kumulativno predviđenih uslova.<sup>122</sup> Prvo, bilo koja od zakonom predviđenih radnji izvršenja mora biti preduzeta samo u pogledu prihoda i predmeta koji su stečeni na bilo koji način (a ne samo "zakonito" stečenih kakvo je bilo zakonsko obeležje krivičnog dela poreske utaje do novembra 2016. godine). Istina, ovakvo rešenje nije i logično jer se nezakonito, protivpravno stečena imovina i drugi predmeti odnosno prihodi ne mogu oporezivati<sup>123</sup> i time dobiti "legalan, zakonski osnov pribavljanja". Drugo, učinilac pri preduzimanju svoje radnje izvršenja mora postupati sa određenim subjektivnim elementom – a to je namera da u potpunosti ili delimično on sam ili neko drugo lice izbegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina.<sup>124</sup> Dakle ova namera kao subjektivni element na strani učinioca mora postojati u vreme preduzimanja radnje izvršenja i to upravo kod onog lica koje u poresku prijavu unosi neistinite podatke ili ne podnosi poresku prijavu u roku ili takvu prijavu ne podnosi kompletnu u pogledu svih potrebnih podataka i činjenica koje su od značaja za pravilno, zakonito i potpuno utvrđivanje visine poreske obaveze, odnosno drugih propisanih obaveza ili javnih dažbina ili pak prikriva podatke koji se odnose na utvrđivanje poreske obaveze.<sup>125</sup> I konačno, treće, za postojanje ovog dela potrebno je da visina ovako izbegnute obaveze pređe određeni zakonom propisani iznos od 500.000 dinara (odnosno do novembra meseca 2016. godine iznos od 150.000 dinara). Dakle, između ovako izbegnute obaveze u utvrđenom iznosu ili više od toga i preduzete radnje izvr-

<sup>120</sup> Š. Pavlović, Krivična odgovornost za poreznu utaju, Pravo i porezi, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 13-16; G. Mršić, Kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja – poseban osvrt na kazneno djelo utaje poreza i drugih davanja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2006. godine, str. 88-96.

<sup>121</sup> J. Juranić, Kazneno djelo porezne utaje, Zagreb, 1965. godine, str. 78-92.

<sup>122</sup> B. Đerek, Kaznena odgovornost za povrede poreznih zakona, Financijska teorija i praksa, Zagreb, broj 1/2003. godine, str. 83-112.

<sup>123</sup> M. Đorđević, Đ. Đorđević, Krivično pravo, Beograd, 2010. godine, str. 230-231.

<sup>124</sup> M. Krietić, Novosti u Kaznenom zakoniku u svezi sa pranjem novca, utajom poreza i dr., Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 6/1996. godine, str. 68-70.

<sup>125</sup> G. Mršić, Kaznena djela utaje poreza i drugih davanja – poseban osvrt na slučajeve iz prakse, Radno pravo, Zagreb, broj 9/2007. godine, str. 61-68.

šenja ovog dela mora postojati uzročno-posledična veza. Visina izbegnute obaveze ispod zakonom predviđenog iznosa predstavlja poreski prekršaj,<sup>126</sup> za koji su predviđene prekršajne kazne i zaštitne mere koje u odgovarajućem prekršajnom postupku izriče nadležni prekršajni sud na osnovu prekršajne prijave organa poreske uprave.<sup>127</sup>

To dalje znači da visina ovako izbegnute obaveze plaćanja predstavlja objektivni uslov inkriminacije, odnosno zakonodavni motiv kažnjavanja. Bez ispunjenja ovog uslova nema ni krivičnog dela, već eventualno može postojati neko drugo kažnjivo delo (privredni prestup ili prekršaj). S druge strane, sam iznos utajenog poreza ili drugih propisanih obaveza i doprinosa može da bude od značaja ne samo za sudsku individualizaciju kazne (prilikom odmeravanje vrste i mere kazne), već i za samu kvalifikaciju dela. Naime potrebno je da naveden iznos utajenog poreza ili drugog doprinosa predstavlja iznos u jednoj kalendarskoj (pa i poslovnoj, odnosno poreskoj godini) pri čemu nije od značaja koliki je iznos utajenog poreza ili doprinosa po jednom isplatnom dokumentu ili drugom pismenu samom za sebe uzetom.<sup>128</sup> No, u teoriji krivičnog prava nalazimo i sledeće gledište.<sup>129</sup> Naime, da bi postojalo krivično delo poreske utaje potrebno je prema ovim autorima da iznos obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi zakonom propisani iznos. Iz ovakve zakonske formulacije „čije se plaćanje izbegava“ proizilazi da za postojanje ovog krivičnog dela nije neophodno da je učinilac uspeo u svojoj nameri da izbegne plaćanje poreske i druge propisane obaveze.<sup>130</sup> Stoga će ovo krivično delo postojati ako je namera izbegavanja plaćanja poreza, doprinosa ili drugih dažbina koje predstavlja javni prihod postojala kod učinioca nezavisno od toga da li je plaćanje tih obaveza izbegnuto ili nije tako da ukoliko je plaćanje obaveza izbegnuto, ta okolnost nije odlučujuća za postojanje krivičnog dela.<sup>131</sup> Međutim, okolnost da je plaćanje poreza, doprinosa i drugih propisanih dažbina koje predstavljaju javni prihod izbegnuto, kao i koliki je iznos izbegnute obaveze ili manje plaćene obaveze može da bude od značaja za ocenu težine posledice ovog krivičnog dela i u tom smislu da bude od uticaja na odmeravanje kazne.<sup>132</sup> Pri tome je bez značaja koja se od navedenih obaveza izbegava i da li se učinjenim delom išlo za tim da se izbegne plaćanje samo jedne ili više obaveza koju su u zakonu ili drugom propisu navedene.<sup>133</sup>

Utajeni iznos poreza kod osude za krivično delo poreske utaje ne može da se smatra kao oštećenje nastalo usled izvršenja krivičnog dela, niti se optuženi presudom može obavezati da iznos utajenog poreza plati po osnovu imovinsko-pravnog zahteva postavljenog od strane skupštine opštine.<sup>134</sup>

Posledica krivičnog dela poreske utaje se, prema jednom shvatanju, sastoji u prouzrokovanju štete organima, službama i poslovima od interesa za celu društvenu zajednicu či-

<sup>126</sup> D. Jovašević, Poreski prekršaji, Ekonomika, Beograd, broj 4-5/2001. godine, str. 124-128.

<sup>127</sup> D. Jovašević, V. Ikanović, Krivično pravo Republike Srpske, Posebni deo, Banja Luka, 2012. godine, str. 292.

<sup>128</sup> presuda Vrhovnog suda Jugoslavije Kž. 68/66.

<sup>129</sup> grupa autora, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije, op. cit. str. 554.

<sup>130</sup> Z. Vukšić, Porezna utaja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 56-65.

<sup>131</sup> D. Jovašević, Obeležja krivičnog dela poreske utaje, Pravo, teorija i praksa, Novi Sad, broj 1/2002. godine, str. 7-22.

<sup>132</sup> M. Kriletić, Novosti u Kaznenom zakoniku u svezi sa pranjem novca, utajom poreza i dr., Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 6/1996. godine, str. 68-70.

<sup>133</sup> B. Jelčić, B. Đerek, Z. Šeparović, Kaznena odgovornost za povrede poreznih propisa, Zagreb, 1984. godine, str. 65-79.

<sup>134</sup> presuda Vrhovnog suda Srbije Kž. I 901/73.

jem finansiranju upravo i služi blagovremena, efikasna i potpuna naplata poreza, doprinosa i drugih propisanih dažbina koje predstavljaju javni prihod.<sup>135</sup> Prema drugom shvatanju, posledica ovog dela se sastoji u samom neuplaćivanju blagovremeno i u zakonom predviđenom iznosu poreza, doprinosa i drugih propisanih javnih davanja u korist društvene zajednice.<sup>136</sup> Delo je svršeno kod radnje davanja lažnih podataka o činjenicama ili prikrivanja podataka kada je rešenje o utvrđivanju poreza ili doprinosa postalo konačno u postupku njegovog donošenja od strane nadležnog organa poreske uprave.<sup>137</sup> Sve do tog momenta postoji pokušaj koji je s obzirom na visinu propisane kazne za osnovno krivično delo kažnjiv. No, u pravnoj teoriji se može pronaći i takvo shvatanje prema kome je ovo delo svršeno davanjem lažnih podataka, odnosno nepodnošenjem obavezne prijave ili nenavodjenjem u prijavi svih pravno relevantnih podataka ili prikrivanjem određenih činjenica.<sup>138</sup>

Izvršilac krivičnog dela poreske utaje je svako lice koje daje lažne podatke ili prikriva takve podatke, odnosno koje propušta da blagovremeno podnese poresku prijavu, a bilo je dužno da to učini. Najčešće se u ovoj ulozi javlja sam poreski obveznik, ali to mogu biti i druga lica: zakonski zastupnik ili punomoćnik tog lica ili lica koja u njegovo ime i za njegov račun podnose poresku prijavu, vode poslovne knjige i drugu dokumentaciju, izrađuju završne i periodične račune preduzeća ili drugog pravnog lica.<sup>139</sup> To može da bude i lice koje samo formalno pod tuđim imenom obavlja poslovnu delatnost koja ga obavezuje na podnošenje poreske prijave i plaćanje odgovarajućih doprinosa društvenoj zajednici.<sup>140</sup>

U pogledu krivične odgovornosti zakon traži postojanje direktnog umišljaja na strani izvršio-oca krivičnog dela.<sup>141</sup> Taj umišljaj kvalifikuje: 1) svest učinioca da daje lažne podatke ili da prikriva prave podatke odnosno svest da propušta podnošenje prijave u propisanom roku, 2) htenje da upravo preduzima ovakve svoje delatnosti činjenja ili nečinjenja i 3) namera učinioca da na ovaj način u potpunosti ili delimično izbegne plaćanje poreza i drugih propisanih obaveza za sebe ili neko drugo lice.<sup>142</sup> Za ovo delo zakon je propisao kumulativno kaznu zatvora od šest meseci do pet godina i novčanu kaznu. Ovo je izuzetak od pravila prema kome je zakonodavac za svako krivično delo alternativno propisao jednu ili više kazni.<sup>143</sup>

### *Teži oblici krivičnog dela*

Pored osnovnih vidova ispoljavanja krivičnog dela poreske utaje, zakonodavac poznaje i teže, kvalifikovano delo. Ono je predviđeno u članu 225. st. 2 i 3. Krivičnog zakonika Republike Srbije. Teže delo za koje je zakon propisao strožije kažnjavanje može se javiti u dva vida. Prvi teži oblik ovog krivičnog dela za koji je zaprećena kazna zatvora od

<sup>135</sup> T. Najamšić, Krivična dela porezne naravi, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 9/1999. godine, str. 33-41.

<sup>136</sup> B. Čejović, V. Miladinović, Krivično pravo, Posebni deo, op.cit. str. 296.

<sup>137</sup> Z. Vukšić, Porezna utaja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 56-65.

<sup>138</sup> Lj. Lazarević, Krivično pravo, Posebni deo, op. cit. str. 230.

<sup>139</sup> M. Đorđević, Đ.Đorđević, Krivično pravo, op. cit. str. 231.

<sup>140</sup> Z. Vukšić, Porezna utaja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 56-65.

<sup>141</sup> Š. Pavlović, Kaznena odgovornost za poreznu utaju, Pravo i porezi, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 13-16.

<sup>142</sup> Z. Vukšić, Porezna utaja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 56-65.

<sup>143</sup> D. Jovašević, Sistem kazni u novom krivičnom zakonodavstvu Republike Srbije, Pravo, teorija i praksa, Novi Sad, broj 2/2007. godine, str. 99-117.

jedne do osam godina i kumulativno novčana kazna<sup>144</sup> postoji u slučaju ako iznos poreške ili druge obaveze čije je plaćanje nekom od zakonom predviđenih delatnosti prešao iznos od milion i petsto hiljada dinara. Najteže poresko krivično delo postoji ako je učinilac bilo kojom svojom delatnošću, jednom ili više njih, uspeo da izbegne plaćanje poreza u visini koja prelazi iznos od sedam miliona i petsto hiljada dinara<sup>145</sup> (član 225. stav 3. Krivičnog zakonika). I ovde visina utajenih prihoda društvene zajednice predstavlja kvalifikatornu okolnost (koja je obuhvaćena umišljajem učinioca) za koju zakon propisuje kaznu zatvora od tri do deset godina i novčanu kaznu kumulativno.<sup>146</sup>

Kvalifikatorna okolnost za postojanje ovih težih oblika krivičnog dela<sup>147</sup> jeste visina izbegnute obaveze, odnosno visina nanete štete organima i službama koje se finansiraju iz naplaćenih javnih prihoda.<sup>148</sup> Ta vrednost mora biti utvrđena s obzirom na vreme preduzimanja radnje izvršenja osnovnog oblika krivičnog dela i ona mora biti u uzročnoj vezi sa preduzetom radnjom izvršenja. I konačno, ta kvalifikatorna okolnost mora biti obuhvaćena umišljajem učinioca.<sup>149</sup> Naime, pošto se ovde radi o krivičnom delu kvalifikovanom težom posledicom,<sup>150</sup> to znači da je za njegovo postojanje potrebno da je učinilac svestan (da zna) da svojom radnjom upravo vrši utaju poreza ili drugih obaveza u većem iznosu, ali se pri tome ne traži da je baš u potpunosti i svestan određene visine utajenog poreza, doprinosa ili drugih dažbina koje predstavljaju javni prihod.<sup>151</sup>

## Neuplaćivanje poreza po odbitku

Drugo osnovno poresko krivično delo predviđeno u Krivičnom zakoniku, u članu 226. nosi naziv: "Neuplaćivanje poreza po odbitku". Ovo delo je ranije bilo propisano u odredbi člana 173. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji,<sup>152</sup> odnosno u članu 229a. Krivičnog zakonika do njegove novele iz novembra 2016. godine. Ovo delo čini odgovorno lice u pravnom licu ili preduzetnik – poreski platac koji u nameri da ne izbegne plaćanje poreza po odbitku ili drugih dažbina ne uplati na propisani uplatni račun javnih

<sup>144</sup> D. Jovašević, Sistem imovinskih krivičnih sankcija u jugoslovenskom krivičnom pravu, Nauka, bezbednost, policija, Beograd, broj 2/2002. godine, str. 59-73.

<sup>145</sup> D. Jovašević, Novčana kazna u jugoslovenskom krivičnom pravu, Pravni zbornik, Podgorica, broj 1-2/2001. godine, str. 230-248.

<sup>146</sup> I. Simić, A. Trešnjev, Krivični zakonik sa kraćim komentarom, Beograd, 2010. godine, str. 168.

<sup>147</sup> M. Sućeska, Utaja carina i poreza, slobodne zone sa aspekta krivičnog i prekršajnog gonjenja, Pravo i pravda, Sarajevo, broj 1/2008. godine, str. 223-229.

<sup>148</sup> S. Madžarević Šujster, Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa, Zagreb, broj 1/2002. godine, str. 117-144.

<sup>149</sup> M. Kesner Škreb, Izbjegavanje i utaja poreza, Financijska praksa, Zagreb, broj 3/1995. godine, str. 267-268; I. Kovčo Vukadin, Gospodarski kriminalitet – kriminološka obilježja, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, broj 2/2007. godine, str. 435-493.

<sup>150</sup> A. Vranko Sprječavanje porezne utaje i izbegavanja plaćanja poreza, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 7-8/2015. godine, str. 112-125.

<sup>151</sup> B. Đerek, Kaznena odgovornost za povrede poreznih zakona, Financijska teorija i praksa, Zagreb, broj 1/2003. godine, str. 83-112; Z. Vukšić, Porezna utaja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 56-65.

<sup>152</sup> Više: Dragan Jovašević, Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije sa sudskom praksom, Deo: Krivična dela iz sporednih zakona, Nomos, Beograd, 2003. godine, str. 469-497.

prihoda iznos koji je obračunat na ime poreza po odbitku, odnosno doprinosa za obavezno socijalno osiguranje po odbitku ili ne uplati druge propisane dažbine.

Objekt zaštite kod ovog poreskog krivičnog dela jeste fiskalni, poreski sistem, odnosno budžet Republike. A objekt napada je višestruko alternativno određen: a) posebna vrsta poreza kao izvora javnih prihoda Republike Srbije – porez po odbitku, b) doprinosi za obavezno socijalno osiguranje po odbitku i c) druge propisane dažbine. Radnja izvršenja<sup>153</sup> je neuplaćivanje u celosti ili delimično:<sup>154</sup> obračunatog poreza po odbitku, doprinosa za obavezno socijalno osiguranje po odbitku ili drugih propisanih dažbina. To je delatnost nečinjenja, propuštanja da se u zakonom propisanom roku uplati obračunati iznos poreza, doprinosa ili drugih dažbina ili pak delatnost činjenja, izbegavanja da se uplati porez, doprinosi ili dažbine za koje postoji za poreskog platca obaveza po poreskim propisima. Delo postoji čak i u slučaju kada je ova vrsta poreza obračunata na zakonom i drugim propisima utvrđeni način, ako nije isti iznos i uplaćen ili je pak ovaj iznos pogrešno uplaćen na neki drugi uplatni račun, a ne na uplatni račun javnih prihoda.

Za postojanje ovog krivičnog dela potrebno je kumulativno ispunjenje još dva elementa.<sup>155</sup> To su: 1) da je radnja izvršenja preduzeta od strane određenog lica – *delicta propria*, a to je odgovorno lice u pravnom licu ili preduzetnik. Bitno je da se radi o licima koja su u radnom odnosu kod poreskog platca i 2) da je radnja izvršenja preduzeta u određenoj nameri – nameri da se na ovaj način izbegne plaćanje obračunatog poreza po odbitku, doprinosa za socijalno osiguranje po odbitku ili drugih propisanih dažbina. Namera na strani učinioca predstavlja subjektivni elemenat bića ovog krivičnog dela koji postoji u vreme preduzimanja radnje izvršenja, ali ne mora u svakom konkretnom slučaju da bude i ostvarena. To dalje znači da se ovo delo može izvršiti samo sa direktnim umišljajem.<sup>156</sup> Kao učinilac ovog dela može se javiti lice sa određenim ličnim svojstvom. To može biti: 1) odgovorno lice u pravnom licu (kao poreskom platcu) ili 2) preduzetnik kao poreski platac. U smislu člana 113. stav 5. Krivičnog zakonika (posle novele iz decembra 2012. godine) odgovornim licem se smatra lice koje na osnovu zakona, propisa ili ovlašćenja vrši određene poslove upravljanja, nadzora ili druge poslove iz delatnosti pravnog lica, kao i lice kome je faktički povereno obavljanje tih poslova, odnosno službeno lice kada se radi o krivičnim delima gde je kao učinilac označeno odgovorno lice.

Za osnovno krivično delo Zakonik je propisao kumulativno kaznu zatvora do tri godine i novčanu kaznu. Pored osnovnog oblika ovog krivičnog dela, postoje još dva teža, kvalifikovana oblika za koja zakon propisuje strožije kažnjavanje zavisno od visine na ovaj način neuplaćenih obaveza.<sup>157</sup> U slučaju da je zakonom preduzetom delatnošću učinioca u navedenoj nameri iznos obračunatog, a neuplaćenog poreza po odbitku, doprinosa za obavezno socijalno osiguranje po odbitku, odnosno drugih propisanih dažbina prešao zakonom predviđeni iznos od milion i pet stotina hiljada dinara, postoji prvi kvalifi-

<sup>153</sup> M. Kulić, G. Milošević, Elementi krivičnog dela neuplaćivanje poreza po odbitku, Zbornik radova, Krivično zakonodavstvo i prevencija kriminaliteta, Brčko, 21011. godine, str. 229-241.

<sup>154</sup> D. Jovašević, Krivično pravo, Posebni deo, Beograd, 2017. godine, str. 217-218.

<sup>155</sup> M. Houška, Plan borbe protiv erozije porezne osnovice i premještanja dobiti, Financije, pravo i praksa, Zagreb, broj 11/2014. godine, str. 69-75.

<sup>156</sup> Z. Vukšić, Porezna utaja, Hrvatska pravna revija, Zagreb, broj 10/2003. godine, str. 56-65.

<sup>157</sup> S. Kapetanović, Porezna utaja poreza na dodatu vrijednost, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, broj 7/2009. godine, str. 104-106.

kovani oblik ovog krivičnog dela za koji je zakon predvideo strože kažnjavanje – kaznu zatvora od šest meseci do pet godina i novčanu kaznu. Drugi, najteži vid ispoljavanja ovog krivičnog dela postoji kada visina ovako neuplaćenog poreza, doprinosa ili drugih dažbina prelazi iznos od 7.500.000 dinara. Učiniocu ovog krivičnog dela se može izreći kazna zatvora od jedne do deset godina i novčana kazna.<sup>158</sup>

## Zaključak

Najteži i najznačajniji oblik poreske evazije predstavlja nezakonita ili nedopuštena evazija kada pojedinac ili pravno lice kao poreski obveznik dolaze pod udar zakona i kaznene represije. Naime, u ovom slučaju dolazi do kršenja propisa u većoj ili manjoj meri pri čemu se nose neposredne, direktne štete društvenoj zajednici. Ovde se, dakle, radi o protivpravnim, protivzakonitim, nedopuštenim i kažnjivim delatnostima upravljanim direktno protiv poreskog (fiskalnog) sistema zemlje. Ova se nezakonita evazija može javiti u dva vida koji su i najkarakterističniji za moderne pravne i društvene sisteme. Prvi oblik nedopuštene poreske evazije je poreska utaja, poreska defraudacija ili utaja poreza i doprinosa, odnosno izbegavanje plaćanja poreza. Drugi oblik nezakonite poreske evazije je krijumčarenje ili kontrabanda razne robe, proizvoda ili usluga preko granica jedne ili više država. No, ovi različiti oblici nezakonite poreske evazije retko se kada preduzimaju samostalno izdvojeno od ostalih protivpravnih aktivnosti njihovih nosilaca. Najčešće je pak slučaj da se i ove delatnosti izvode u jednom nizu kažnjivih ponašanja pri čemu učinilac, jedan ili više njih, konstantno vrše kažnjiva, zabranjena dela koja su u zakonu određena kao krivična dela, privredni prestupi ili privredni prekršaji.

Naime, nezakonita evazija obuhvata različite postupke poreskih obveznika koji su usmereni na izbegavanje plaćanja poreza, a kojima se krši zakon. Da bi utajili porez obveznici na nedozvoljen način prikrivaju celu ili pak jedan deo svoje imovine ili objekta oporezivanja. Cilj utaje poreza jeste smanjene poreskog duga. Stoga se u teoriji može razlikovati, zavisno od objekta prema kome se preduzima radnja poreske utaje, potpuna ili nepotpuna utaja poreza. Nezakonita poreska evazija ili utaja poreza ili izbegavanje plaćanja poreza je kažnjiva. Sve savremene države, pa i sve države od svog postanka su se na različite načine i različitim merama suprotstavljale ovim kažnjivim delatnostima poreskih obveznika. U toj borbi za efikasnijim sprovođenjem poreske discipline primenjuju se različite preventivne, ali i represivne mere. Pri tome važnu ulogu u prevenciji nezakonitog izbegavanja plaćanja poreza igra i svođenje poreskog tereta u razumne okvire čime se ublažavaju faktori koji doprinose povećanju intenziteta otpora plaćanju poreza.

Inače u teoriji se mogu naći i takva mišljenja prema kojima je nezakonita poreska evazija jedan od ključnih uzroka postojanja sive ekonomije, odnosno "poreskih rajeva". Ovaj, zapravo, pojam obuhvata sve protivzakonite privredne aktivnosti koje su usmerene na sticanje ekonomske koristi za lice koje obavlja te aktivnosti, a na štetu države i lica koja na legalan način obavljaju privredne delatnosti. Ovde se, dakle, radi o obavljanju ekonomske aktivnosti mimo relevantnih pravnih propisa ili protiv njih. Sivu ekonomiju u literaturi neki autori još nazivaju i kao neoporezovana, neformalna, crna, podzemna ili ne-

<sup>158</sup> P. Bejaković, Poreska evazija i prijedlozi revizorskih kuća za njezino smanjenje i bolje prikupljanje poreza, Porezni vjesnik, Zagreb, broj 10/2011. godine, str. 98-103.

zvanična ekonomija. No, bez obzira koji od navedenih termina koriste pojedini autori, gotovo su svi saglasni da se ovde radi o aktivnostima sa kojima nešto nije u redu ili nije u redu nešto u vezi sa informacijama o ovim aktivnostima .

Krivični zakonik Republike Srbije iz 2005. godine, posle novele iz novembra 2016. godine u glavi dvadeset drugoj, u grupi krivičnih dela protiv privrede predviđa dva poreska krivična dela. To su: a) poreska utaja i b) neuplaćivanje poreza po odbitku. To su osnovna poreska, fiskalna krivična dela u našem pravnom sistemu. Pored njih, postoje i sporedna ili dopunska poreska krivična dela koja su propisana u Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji. Svim ovim delima, odnosno sistemom kazni i drugih krivičnih sankcija država pokušava da suzbije i spreči pojave nezakonite poreske evazije odnosno da stane na put "poreskim rajevima" kod nas.

## Literatura

- [1] D. Jovašević, *Poreska krivična dela*, Beograd, 2016.
- [2] *Službeni glasnik Republike Srbije* broj: 76/91, 20/93, 37/93, 39/93, 53/93, 67/93, 45/94, 52/96, 42/98, 18/99, 21/99, 27/99, 33/99, 55/2000, 34/2001, 41/2002, 44/2002, 129/2007, 83/2014, 22/2001, 80/2002, 43/2003, 72/2003, 43/2004, 55/2004, 135/2004, 46/2005, 101/2005, 61/2007, 5/2009, 31/2009, 101/2010, 43/2011, 101/2011, 6/2012, 43/2012, 93/2012, 119/2012, 8/2013, 47/2013, 4/2014, 68/2014, 142/2014, 4/2015, 5/2015, 55/2015, 103/2015 i 5/2016
- [3] M. Mišković, Đ. Pavlović, Đ. Jovanović, *Fiskalni sistem, sistem javnih prihoda i rashoda u Republici Srbiji*, Beograd, 2003.
- [4] D. Gnjatović, *Finansije i finansijsko pravo*, Beograd, 1999.
- [5] D. Jovašević, Đ. Pavlović, *Zbirka poreskih zakona sa komentarom*, Beograd, 2005.
- [6] D. Jovašević, Savremene društvene promene i krivično zakonodavstvo, *Izbor sudske prakse*, Beograd, broj 9/1995..
- [7] V. Čavić, Porez na dodatu vrednost, *Izbor sudske prakse*, Beograd, broj 11/2007.
- [8] P. Mihajlović, Novi zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje, *Izbor sudske prakse*, Beograd, broj 12/2004.
- [9] B. Raičević, Izmene propisa iz oblasti javnih prihoda u Republici Srbiji, *Izbor sudske prakse*, Beograd, broj 5/1996.
- [10] Ž. Albaneze, Doprinosi za socijalno osiguranje i novine u njihovom obračunu, *Izbor sudske prakse*, Beograd, broj 3/1999.
- [11] B. Raičević, Oporeziva dobit, *Izbor sudske prakse*, Beograd, broj 11-12/1993.
- [12] D. Klepić, Mere i zadaci na poboljšanju finansijske discipline, *Izbor sudske prakse*, Beograd, broj 12/1994.
- [13] B. Raičević, Oporeziva dobit, *Izbor sudske prakse*, Beograd, broj 11-12/1993.
- [14] Ž. Albaneze, Ostvarivanje i oporezivanje prihoda od nepokretnosti, *Izbor sudske prakse*, Beograd, broj 10/1994.
- [15] S. Kapetanović, Porezna utaja poreza na dodatu vrijednost, *Računovodstvo, revizija i financije*, Zagreb, broj 7/2009.
- [16] P. Bejaković, Poreska evazija i prijedlozi revizorskih kuća za njezino smanjenje i bolje prikupljanje poreza, *Porezni vjesnik*, Zagreb, broj 10/2011.
- [17] B. Đerek, Kaznena odgovornost za povrede poresnih zakona, *Financijska teorija i praksa*, Zagreb, broj 1/2003.
- [18] Z. Vukšić, Porezna utaja, *Hrvatska pravna revija*, Zagreb, broj 10/2003.