

UDK: 343.359.2(497.11)
336.225.68(497.11)

Originalni naučni rad

PORESKA KRIVIČNA DELA U SRPSKOM PORESKOM ZAKONODAVSTVU

Gordana Ilić-Popov¹

Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu

Sažetak: Jedan od oblika poreske kontrole čine radnje u cilju otkrivanja poreskih krivičnih dela i njihovih učinilaca, koje preduzima posebna organizaciona jedinica Poreske uprave – Poreska policija. Tada se sa terena poreskog upravnog postupka prelazi na teren krivičnog prava i procedure. Poreska krivična dela su utvrđena u Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji, ali i u Krivičnom zakoniku. Predmet ovog rada su samo poreska krivična dela predviđena u srpskom poreskom zakonodavstvu, koja inkriminišu neosnovano iskazivanje iznosa za povraćaj poreza i poreski kredit, ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole, nedozvoljen promet akciznih proizvoda i nedozvoljeno skladištenje robe. Autor analizira bitna obeležja navedenih krivičnih dela, kroz zakonska rešenja i postojeću sudsku praksu. U radu se ukazuje da svako od poreskih krivičnih dela ugrožava javne prihode Republike Srbije, narušavajući time funkcionisanje države, zbog čega poreski delikti imaju poseban značaj. Da bi poreska krivična dela u srpskom poreskom zakonodavstvu mogla da zaštite fiskus, potrebno je da nadležni državni organi na pravilan način primenjuju materijalno poresko pravo, kao i da se zakon jednako primenjuje na sve učinioce ovih dela. Ostvarenje ovog cilja pretpostavlja vrlo dobru saradnju između Poreske policije i Ministarstva unutrašnjih poslova koji

¹ Redovni profesor, gordana@ius.bg.ac.rs. Ovaj članak je nastao kao rezultat rada na projektu „Identitetski preobražaj Srbije” Pravnog fakulteta Univerziteta u Beogradu.

često, tek u međusobnoj sprezi, mogu efikasnije da otkrivaju ova dela, kao i njihovu saradnju sa pravosudnim organima, čiji je zadatak da, primenjujući zakon, ne samo kazne njihove učinioce, već tako i preventivno zaštite državni budžet od sličnih nezakonitih poreskih radnji.

Ključne reči: fiskus, javni prihodi, poresko krivično delo, Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji.

Uvod

Očekivana reakcija poreskih obveznika je da nevoljno plaćaju poreze državi, uprkos, čak, svesti da poreski prihodi omogućavaju finansiranje javnih rashoda (zdravstvena zaštita, školstvo, državna uprava, sudstvo, unutrašnja i spoljna bezbednost, socijalni transferi i dr.), koji i njima samima posredno koriste. Takođe je očekivano da će mnogi od njih umanjiti iznos poreskog duga, koristeći zakonom predviđene poreske olakšice ili, pak, nastojeći da otkriju praznine u poreskim propisima, koje će im omogućiti da poresku obavezu spuste ispod nivoa koji je zakonodavac inicijalno imao u vidu. Međutim, ukoliko u takvim pokušajima pribegnu radnjama koje su sa druge strane zakona, moraju da budu sankcionisani.

Iako se, kada se spomene nezakonita poreska evazija, prevashodno misli na utaju poreza,² postoje i druga krivična dela u domenu oporezivanja, čijim se vršenjem nanosi šteta fiskusu. U ovom radu ćemo se baviti samo onim poreskim krivičnim delima u Srbiji koja su predviđena važećim poreskim, a ne i krivičnim zakonodavstvom. Predmet naše analize neće biti poreski prekršaji, kao ni krivično delo poreske utaje, niti krivično delo neuplaćivanja poreza po odbitku. Ova poreska krivična dela su prvobitno bila predviđena u Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji,³ da bi zakonodavac

2 Sam termin „poreska utaja“ nije adekvatan, već bi se pre moglo govoriti o „poreskoj prevari“, pošto obveznik lažno prikazuje ili prikriva činjenice od značaja za utvrđivanje njegove poreske obaveze, a ne prisvaja tuđu pokretnu stvar koja mu je poverena ili koju je našao, što je u osnovi utaje. To i jeste, svojevremeno, bio razlog zbog kojeg je poreski zakonodavac poresko krivično delo nazvao „izbegavanje plaćanja poreza“, a ne poreska utaja. Vid. o ovome opširnije: M. Kulić, *Poreska utaja i krijumčarenje*, BMG, Beograd, 1999, str. 280–283.

3 Službeni glasnik RS, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 112/15. Inicijalno je Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji (ZPPPA) bilo uređeno pet poreskih krivičnih dela (čl. 172–176), i to: izbegavanje plaćanja poreza, neuplaćivanje poreza po odbitku, sastavljanje ili podnošenje falsifikovanog dokumenta od značaja za oporezivanje, ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole i nedozvoljen promet akciznih proizvoda.

nakon nekoliko godina odlučio da ih iz sporednog prebaci u osnovno krivično zakonodavstvo.⁴

1. Neosnovano iskazivanje iznosa za povraćaj poreza i poreski kredit

Poreski obveznik u poreskopравnom odnosu nema samo različite obaveze (davanja, činjenja, nečinjenja i trpljenja), već i određena prava.⁵ Tako on ima pravo na povraćaj više ili pogrešno plaćenog poreza, odnosno sporednih poreskih davanja (kamate po osnovu dospelog, a neplaćenog poreza i troškovi postupka prinudne naplate poreza),⁶ u svim onim situacijama kada je platio određeni iznos kao porez, odnosno sporedno poresko davanje, a da na to nije bio obavezan prema zakonu.⁷ Takođe, poreski obveznik po zakonu ima pravo i na korišćenje poreskog kredita u odnosu na poresku obavezu, odnosu obavezu po osnovu sporednih poreskih davanja.⁸ Poreski kredit je iznos za koji se obvezniku umanjuje poreska obaveza.⁹ Na primer, u situaciji kada poreski obveznik u rešavanje svog stambenog pitanja i stambenog pitanja članova svoje porodice, odnosno domaćinstva uloži u roku od 90 dana od dana prodaje nepokretnosti samo deo sredstava ostvarenih njenom prodajom imaće pravo na poreski kredit, tj. poreska obaveza po osnovu poreza na kapitalni dobitak će mu se srazmerno umanjiti.¹⁰

Međutim, poreski obveznik (fizičko lice, preduzetnik ili odgovorno lice u pravnom licu) koji podnese poresku prijavu neistinitog sadržaja, u nameri

4 Poreska krivična dela izbegavanja plaćanja poreza i sastavljanje ili podnošenje falsifikovanog dokumenta od značaja za oporezivanje su od 1. 1. 2006. godine izbrisana iz ZPPPA (Službeni glasnik RS, br. 85/05), a krivično delo neuplaćivanja poreza po odbitku od sredine septembra meseca 2009. godine (Službeni glasnik RS, br. 72/09). Poresko krivično delo izbegavanje plaćanja poreza je krivično delo poreske utaje iz čl. 229 Krivičnog zakonika – KZ (Službeni glasnik RS, br. 85/05, 88/05, 107/05, 72/09, 111/09, 121/12, 104/13, 108/14), a krivično delo neuplaćivanja poreza po odbitku je predviđeno čl. 229a KZ. Oba dela su svrstana u grupu krivičnih dela protiv privrede. Poresko krivično delo sastavljanja ili podnošenja falsifikovanog dokumenta od značaja za oporezivanje nije iz poreskog preneto u krivično zakonodavstvo, ali bi se, po našem mišljenju, šire gledano, moglo podvesti pod krivično delo falsifikovanja isprave (čl. 355 KZ) iz grupe krivičnih dela protiv pravnog saobraćaja.

5 D. Popović, Poresko pravo, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd, 2014, str. 188–190.

6 ZPPPA, čl. 2, st. 2.

7 *Ibidem*, čl. 10, st. 2, tač. 1.

8 *Ibidem*, čl. 10, st. 2, tač. 3.

9 *Ibidem*, čl. 10, st. 4.

10 Zakon o porezu na dohodak građana – ZPDG, Službeni glasnik RS, br. 24/01, 80/02, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13, 57/14, 68/14, 112/15, čl. 80.

da ostvari pravo na neosnovan povraćaj poreza ili poreski kredit smatra se učinioцем poreskog krivičnog dela neosnovanog iskazivanja iznosa za povraćaj poreza i poreski kredit, koje je u srpsko poresko pravo uvedeno početkom 2012. godine.¹¹ Radnja izvršenja se, dakle, vezuje za podnošenje poreske prijave neistinitog sadržaja, u kojoj se iskazuje iznos za povraćaj poreza ili poreski kredit. Međutim, mišljenja smo da u tom smislu nisu do kraja usaglašene, niti precizno formulisane određene odredbe poreskog zakona. Ako bi poreski obveznik podneo poresku prijavu u kojoj iznosi neistinit podatak da, na primer, i dalje izdržava svoje dete, iako se ono u međuvremenu zaposlilo, kako bi ostvario pravo na poresku olakšicu kod godišnjeg poreza na dohodak, on ni neće doći u poziciju da (neosnovano) ostvaruje povraćaj poreza, već će mu samim prvostepenim rešenjem biti utvrđen manji iznos poreza od onoga koji bi po zakonu zaista dugovao. Ukoliko se u kancelarijskoj kontroli naknadno ustanovi netačnost tog podatka, obavezan je da plati razliku između prvobitno (pogrešno) utvrđenog poreza i iznosa poreza koji stvarno duguje, a biće mu izrečena i prekršajna sankcija.

Štaviše, u čl. 10, st. 3 ZPPPA se navodi da „... Poreska uprava ima obavezu da *po zahtevu* o povraćaju poreza donese rešenje bez odlaganja, a najkasnije u roku od 15 dana od dana prijema *zahteva*...”¹² Sa druge strane, formulacija čl. 173a, st. 1 ZPPPA ukazuje na to da poreski obveznik iskazuje iznos za povraćaj poreza ili poreski kredit u poreskoj prijavi. Za ostvarenje ovog zakonskog prava potrebno je da obveznik podnese poseban obrazložen zahtev. Može se, na primer, dogoditi da drugostepenim rešenjem nadležnog poreskog organa bude uvažena obveznikova žalba na prvostepeno rešenje o utvrđivanju poreza, te mu naknadno (dakle, mnogo kasnije nego što je podneo poresku prijavu) bude priznata neka poreska olakšica na koju ima pravo. On je u međuvremenu morao da plati dospelii porez, kako ne bi trpeo posledice docnije, te nakon takve odluke poreskog organa treba da podnese zahtev za povraćaj više ili pogrešno plaćenog poreza, a ne novu poresku prijavu. Zbog toga bi, u tom pravcu, valjalo korigovati i precizirati odredbu čl. 173a ZPPPA.

Ostaje, isto tako, nerazjašnjeno zbog čega zakonodavac u odredbi čl. 173a ZPPPA nigde nije spomenuo i sporedna poreska davanja, na čiji eventualni povraćaj, prema čl. 10, st. 2, tač. 1 istog Zakona, obveznik takođe ima pravo. Njihovo izostavljanje iz inkriminacije ovog poreskog krivičnog dela mogli bismo eventualno objasniti time da se ne očekuje da bi iznos povraćaja takvih poreskih davanja prelazio zakonom predviđeni najniži iznos od 500.000 dinara, koji se zahteva za postojanje navedenog dela.

¹¹ *Službeni glasnik RS*, br. 101/2011, čl. 173a.

¹² Zakon o akcizama (*Službeni glasnik RS*, br. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14, 142/14, 55/15, 103/15), u čl. 37 se, takođe, ističe da poreski obveznik podnosi *zahtev* za povraćaj akcize.

Objekt krivičnopravne zaštite¹³ čine javni prihodi budžeta Republike Srbije i budžeta jedinica lokalne samouprave. Indirektno se štiti i načelo jednakosti među obveznicima,¹⁴ pošto bi, da nema inkriminacije, poreski obveznici koji plaćaju pun iznos poreza po zakonu bili u diskriminišućem položaju u odnosu na one koji to ne čine, a nisu kažnjeni.

S obzirom na to da je za postojanje ovog krivičnog dela potrebna namera da se ostvari pravo na neosnovan povraćaj poreza ili poreski kredit, u situaciji kada poreski obveznik nije bio svestan da na to nema zakonsko pravo (npr. traži povraćaj plaćenog poreza na putnički automobil koji je, pre isteka registracije, prodao drugom licu), neće se smatrati da je time učinjena radnja izvršenja. Namera pretpostavlja postojanje direktnog umišljaja.¹⁵ Umišljaj obuhvata svest o svim stvarnim obeležjima bića krivičnog dela (o samoj radnji izvršenja, posledici po budžet, uzročnoj vezi između radnje i posledice), kao i odgovarajuću volju da se ostvari pravo na neosnovan povraćaj poreza i poreski kredit.¹⁶ Drugim rečima, poreski obveznik mora da bude svestan da je izneo neki neistinit podatak, kako bi ostvario poreski povraćaj ili poreski kredit (npr. u zahtevu navede da će novi vlasnik, iako registracija još traje, preregistrovati automobil na svoje ime, pri čemu će platiti porez, iako ugovorom nisu tako predvideli). Kada je reč o nameri, treba naglasiti da ona treba da postoji u momentu preduzimanja radnje izvršenja, međutim, dovršeno delo ne podrazumeva njeno ostvarenje, tj. neosnovan povraćaj poreza ili poreskog kredita.

Zakon predviđa da osnovni oblik krivičnog dela postoji ako iskazani iznos za neosnovan povraćaj poreza ili poreski kredit iznosi od 500.000 do 3.000.000 dinara. Za postojanje dovršenog krivičnog dela potrebno je, dakle, da bude ispunjen i objektivni uslov inkriminacije (koji ne ulazi u posledicu dela), tj. da iznos za neosnovani povraćaj poreza i poreski kredit prelazi 500.000 dinara.¹⁷ Smisao ovog uslova je u tome da „pojača društvenu opasnost nekog ponašanja, da mu „doda“ jedan kvantum težine koji takvo ponašanje čini krivičnim delom ili, pak, da razgraniči to ponašanje od drugih sličnih kažnjivih ponašanja (privrednih prestupa i prekršaja).“¹⁸ Ako je taj iznos manji od 500.000 dinara, nema ovog poreskog krivičnog dela, već će poreski obveznik biti prekršajno sankcionisan.

13 U krivičnopravnoj literaturi se sreće termin „zaštitni objekt“, iako je jezički ispravniji termin „objekt zaštite“, pošto je reč o dobrima kojima se pruža zaštita, a ne o objektu kojim se nešto štiti. Z. Stojanović, *Krivično pravo – opšti deo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu i Pravna knjiga, Beograd, 2013, str. 132.

14 D. Popović; G. Ilić-Popov, *Jednakost građana u poreskom pravu*, *Godišnjak Pravnog fakulteta Univerziteta u Banjoj Luci*, br. 33/2011, str. 139–159.

15 Z. Stojanović, *Krivično pravo – opšti deo, op. cit.*, str. 109.

16 D. Popović, *Komentar Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji*, Cekos in, Beograd, 2003, str. 252.

17 Uporedi: Z. Stojanović, N. Delić, *Krivično pravo – posebni deo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu i Pravna knjiga, Beograd, 2014, str. 183.

18 Lj. Lazarević, *Komentar Krivičnog zakonika Republike Srbije*, Savremena administracija, Beograd, 2006, str. 88.

Poreskim zakonom su uređena i dva teža (kvalifikovana) oblika ovog krivičnog dela, za koja je propisana stroža kazna. Prvi teži oblik postoji ako se (neosnovano) iskazan iznos za povraćaj poreza ili poreski kredit kreće između 3.000.000 i 10.000.000 dinara, a drugi ukoliko on prelazi 10.000.000 dinara.¹⁹ Nameće se pitanje da li kod težih oblika zakonom propisani iznos za neosnovan povraćaj poreza ili poreski kredit predstavlja objektivni uslov inkriminacije, kao kod osnovnog oblika, ili kvalifikatornu okolnost. Krivičari su skloniji stavu da je u pitanju kvalifikatorna okolnost koja, za razliku od objektivnog uslova inkriminacije, mora da bude obuhvaćena umišljajem učinioца.²⁰

Shodno iskazanim iznosima, predviđene su i različite kazne: za osnovni oblik to je kazna zatvora od tri meseca do tri godine i novčana kazna, za prvi teži oblik zatvor od šest meseci do pet godina i novčana kazna, a za drugi teži oblik takođe kumulativno kazna zatvora, i to od jedne do deset godina, i novčana kazna. Učiniocu krivičnog dela se takođe, pored krivičnih sankcija koje imaju za cilj ne samo da ga kazne, već i spreče da ubuduće učini isto delo, kao i da preventivno deluju na druge potencijalne učinioce da ne vrše takve radnje, izriče i mera bezbednosti zabrane vršenja poziva, delatnosti i dužnosti u trajanju od jedne do pet godina.²¹

2. Ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole

U situaciji kada je radi obezbeđenja izvršenja poreske obaveze, odnosno obezbeđenja naplate poreskog duga koji još nije dospelo ili poreza koji još nije utvrđen (ali je pokrenut postupak utvrđivanja ili kontrole), odnosno poreza koji je utvrđen (ali nije dospelo) rešenjem ustanovljena privremena mera, može se dogoditi da ne samo poreski obveznik, već i treće lice²² (npr. član obveznikove porodice ili domaćinstva, zaposleni kod obveznika – pravnog lica i dr.) pokušaju da ugroze naplatu poreza ili da ometu, odnosno otežaju sprovođenje poreske kontrole. U tom smislu, poreski zakon je predvideo posebno poresko krivično delo ugrožavanja naplate poreza i poreske kontrole.

Radnja izvršenja ovog krivičnog dela je alternativno postavljena. Moguće je da obveznik ili drugo zainteresovano lice otuđi (proda uz naknadu, ili pokloni drugom licu) stvar koja je predmet prinudne naplate poreza ili poreske kontrole. Isto tako, sakrivanje stvari na kojoj je ustanovljena privremena

19 ZPPPA, čl. 173a, st. 2 i 3.

20 Z. Stojanović, N. Delić, Krivično pravo – posebni deo, *op. cit.*, str. 184.

21 ZPPPA, čl. 173a, st. 4.

22 Iz formulacije zakonskog opisa krivičnog dela može se zaključiti da učinilac ne mora da bude samo poreski obveznik, jer odredba čl. 175, st. 1 ZPPPA kaže: „Ko u nameri da ugrozi naplatu poreza koji nije dospelo za naplatu ili koji nije utvrđen, ali je pokrenut postupak utvrđivanja ili kontrole, odnosno poreza koji je utvrđen njemu ili drugom licu...”.

mera za obezbeđenje naplate poreza predstavlja jednu od radnji izvršenja (npr. premeštanje vrednog antikvitetnog predmeta, koji je predmet prinudne naplate, iz stana obveznika na neko nepoznato mesto, npr. u sef nekog njegovog prijatelja). Ukoliko na bilo koji način poreski obveznik ili drugo lice ošteti (npr. ubaci neki strani predmet u izduvnu cev automobila, što dovede do kvara i privremene nemogućnosti da se automobil koristi za svoju namenu, sve dok se taj oštećeni deo ne zameni novim), uništi (npr. prospe neku hemijsku supstancu na umetničku sliku, koja usled toga više nema prvobitni izgled i vrednost) ili učini neupotrebljivom (npr. ugradi u računare neki posebno kreiran softverski program za ometanje njihovog normalnog funkcionisanja) stvar na kojoj je ustanovljena privremena mera za obezbeđenje naplate poreza, odnosno stvar koja je predmet prinudne naplate ili poreske kontrole smatraće se učinioцем ovog poreskog krivičnog dela.

Objekat zaštite su budžetski prihodi, jer se privremena mera na određenoj stvari upravo ustanovljava radi obezbeđenja naplate poreza, dok postupak prinudne naplate i poreska kontrola treba da omoguće da neplaćeni dospelu porez bude plaćen, odnosno da poreska obaveza bude pravilno i zakonito izvršena. Svaka delatnost koja može imati karakter radnje izvršenja ugrožava ove ciljeve.

Bitno je da se radnja izvršenja preduzima u određenoj nameri, koja kvalifikuje direktni umišljaj učinioца. Uostalom, teško je pretpostaviti da će lice sakriti, oštetiti ili uništiti stvar nad kojom se sprovodi postupak prinudne naplate ili poreska kontrola, odnosno postupak ustanovljavanja privremene mere za obezbeđenje naplate poreza, a da, pri tome, nije imalo nameru da ugrozi ili, makar privremeno, onemogući naplatu poreza i poresku kontrolu. Posledica krivičnog dela je apstraktna opasnost²³ i, shodno tome, krivično delo je dovršeno okončanjem radnje izvršenja, a namera ne mora da bude realizovana, tj. učinilac ne mora da ugrozi naplatu poreza i poresku kontrolu.

Ovo krivično delo ima samo osnovni oblik, za koji je zaprećena kazna zatvora do jedne godine i novčana kazna. Ista kazna je propisana i za lice koje davanjem lažnih podataka o činjenicama koje su od značaja za sprovođenje prinudne naplate ili poreske kontrole (npr. ako poreski obveznik iznese neistinit podatak da gotov novac ne pripada njemu, već njegovom prijatelju, koji mu ga je ostavio „na čuvanje“, dok je na dužem boravku u inostranstvu, te da iz tog razloga ne može da bude predmet prinudne naplate poreza koji on duguje) ugrožava ove faze poreskog postupka.

Analizirajući poresko krivično delo ugrožavanja naplate poreza i poreske kontrole iz čl. 175 ZPPPA, uočavamo određenu sličnost sa radnjama

23 Zaključujemo da su poreska krivična dela krivična dela sa apstraktnom opasnošću, jer se kod njih posledica ne unosi u zakonski opis bića krivičnog dela, tj. ne nastupa posledica na objektu radnje (stvari koja je predmet prinudne naplate, odnosno stvari na kojoj je ustanovljena privremena mera za obezbeđenje naplate), već „samo udaljena posledica na zaštitnom objektu“. Upor.: Z. Stojanović, Krivično pravo – opšti deo, op. cit., str. 122.

izvršenja krivičnog dela onemogućavanja vršenja kontrole iz čl. 241 KZ, kao što su: onemogućavanje uvida u poslovne knjige ili drugu dokumentaciju (npr. moguće je da poreski obveznik spali poslovne knjige, finansijsku evidenciju i druga dokumenta, i na taj način uništi stvari koje su predmet poreske kontrole), odnosno onemogućavanje pregleda predmeta, prostorija ili drugih objekata (npr. kada poreski obveznik sakrije predmet poreske kontrole). Štaviše, zaprećena je ista kazna, s tim što su u poreskom zakonu kazna zatvora do jedne godine i novčana kazna predviđene kumulativno, a u krivičnom zakonodavstvu alternativno. S druge strane, poresko krivično delo ugrožavanja naplate poreza i poreske kontrole ne treba neposredno dovoditi u vezu sa krivičnim delom sprečavanja službenog lica u vršenju službene radnje iz čl. 322 KZ. Poreski izvršitelj i poreski inspektor jesu službena lica Poreske uprave koja, u okviru svojih ovlašćenja, sprovode postupak prinudne naplate ili poresku kontrolu. Ali, u slučaju poreskog krivičnog dela lica, po pravilu, ne primenjuje silu niti pretnju da će primeniti silu prema službenom licu, kako bi ga sprečio da izvrši službenu radnju. On na druge načine, o čemu je napred bilo više govora, nastoji da ugrozi naplatu poreza i poresku kontrolu, ali ne zadirući niti u ovlašćenja, niti u ličnost poreskog izvršitelja i poreskog inspektora. U protivnom, radilo bi se o sticaju dva krivična dela.

3. Nedoizvoljen promet akciznih proizvoda

Poresko krivično delo nedozvoljenog prometa akciznih proizvoda (naftni derivati, biogoriva i biotečnosti, duvanske prerađevine, alkoholna pića, kafa, tečnosti za punjenje elektronskih cigareta, električna energija za krajnju potrošnju)²⁴ javlja se u dva oblika.²⁵

Prvi oblik se vezuje za neovlašćeno stavljanje u promet, odnosno prodaju akciznih proizvoda. Jezička napomena koja se ovde mora učiniti, a koja dovodi do spornih tumačenja, jeste upotreba reči „odnosno“ u inkriminaciji dela, koja u krivičnom pravu znači „to jeste“ („Ko neovlašćeno stavlja u promet, to jest prodaje...“). U poreskom materijalnom pravu stavljanje u promet se, međutim, ne tumači u klasičnom, obligaciono-pravnom smislu, koje podrazumeva prodaju, već se stavljanjem u promet smatra „svako otpremanje akciznih proizvoda od strane proizvođača iz proizvodnog pogona, osim otpremanja u carinsko skladište, kao i svako otpremanje akciznih proizvoda iz akciznog skladišta, osim otpremanja u drugo akcizno skladište, odnosno u carinsko skladište.“²⁶

²⁴ Zakon o akcizama, čl. 2.

²⁵ ZPPPA, čl. 176, st. 1 i 2.

²⁶ Zakon o akcizama, čl. 21, st. 2.

Delo u ovom obliku može, preduzimanjem navedene radnje izvršenja, izvršiti svako lice u prometnom lancu, i za njega je propisana kazna zatvora od šest meseci do pet godina.²⁷ Krivično delo ne postoji ako su akcizni proizvodi otpremljeni iz fabrike u akcizno ili carinsko skladište, jer dok su smešteni u ovim skladištima akciza se ne obračunava, niti plaća.²⁸ Pošto radnja izvršenja podrazumeva neku neovlašćenu aktivnost, tj. aktivnost koja je suprotna zakonu, pretpostavlja se da ju je učinilac umišljajno preduzeo.

Drugi oblik se vezuje za nepreduzimanje mera posebnog obeležavanja akciznih proizvoda²⁹ kontrolnim akciznim markicama pre nego što oni budu stavljeni u promet. U pitanju je pravo krivično delo nečinjenja.³⁰ Učinilac krivičnog dela može biti preduzetnik ili odgovorno lice u pravnom licu koje se bavi proizvodnjom ili uvozom cigareta i alkoholnih pića. Propisana kazna je zatvor od šest meseci do tri godine.³¹

Za oba oblika dela, uz kaznu zatvora, propisana je i mera bezbednosti zabrane vršenja poziva, delatnosti ili dužnosti od jedne do pet godina.³² Razlog za obavezno izricanje ove mere leži u tome što se opravdano može smatrati da bi dalje vršenje delatnosti proizvodnje ili uvoza akciznih proizvoda od strane tog preduzetnika, odnosno pravnog lica, bilo opasno po državni budžet i funkcionisanje privrede.

Akcizni proizvodi koji su neovlašćeno stavljeni u promet, kao i cigarete i alkoholna pića koji nisu obeleženi propisanim kontrolnim akciznim markicama, oduzimaju se.³³ Reč je o obaveznom izricanju mere bezbednosti oduzimanja predmeta. Pored toga, oduzima se i imovinska korist ostvarena ovim krivičnim delom, što ne predstavlja krivičnu sankciju, već meru *sui generis*.³⁴ Oduzeta imovinska korist predstavlja javnopravni javni prihod Republike Srbije koji je posredno nametnut, jer se korist oduzima sudskom odlukom kojom je utvrđeno da je krivično delo učinjeno.³⁵

U vezi sa ovim poreskim krivičnim delom pozabavićemo se analizom postojeće sudske prakse. Apelacioni sud u Nišu smatrao je da u slučaju kada je lice od drugoga kupilo cigarete koje nisu obeležene kontrolnim akciznim markicama, sa namerom da ih dalje proda (prepakovao ih je u kutije, utovarao u prtljajnik svog automobila i krenuo do obližnjeg grada), ali u tome nije uspeo

27 ZPPPA, čl. 176, st. 1.

28 Zakon o akcizama, čl. 20a.

29 To se odnosi samo na one akcizne proizvode koji po zakonu moraju da budu obeleženi kontrolnom akciznom markicom – cigarete i alkoholna pića. Zakon o akcizama, čl. 18, st. 1.

30 O razlici između pravih i nepravih krivičnih dela nečinjenja, vid. više: Z. Stojanović, *Krivično pravo – opšti deo, op. cit.*, str. 113–114.

31 ZPPPA, čl. 176, st. 2.

32 *Ibidem*, čl. 176, st. 3 i 4.

33 ZPPPA, čl. 176, st. 5.

34 Z. Stojanović, *Krivično pravo – opšti deo, op. cit.*, str. 368–370.

35 Uporedi: D. Popović, *Poresko pravo, op. cit.*, str. 6.

(prilikom pregleda njegovog putničkog automobila policija i tržišna inspekcija su otkrili ovu robu), ne postoje elementi krivičnog dela nedozvoljenog prometa akciznih proizvoda.³⁶ To je obrazložio time da poreski zakon u inkriminaciji ovog poreskog krivičnog dela ne predviđa kao radnju izvršenja nedozvoljenu nabavku akciznih proizvoda sa namerom dalje prodaje. Sud je bio mišljenja da lice nije stavilo u promet predmetne cigarete, jer nije uspeo da ih proda, te da radnja izvršenja nije realizovana. Apelacioni sud u svom obrazloženju navodi: „U konkretnom slučaju činjenični opis izreke presude upućuje na pretpostavljeno izvršenje krivičnog dela u smislu buduće prodaje ili nekog od oblika stavljanja u promet prethodno kupljenih cigareta strane proizvodnje, ali ne i da je okrivljeni cigarete nabavio za poznatog kupca po ugovorenoj ceni i mesta primopredaje, čime bi se prodaja ovih akciznih proizvoda smatrala svršenom.“ Nabavku cigareta, bez propisanih oznaka, ovaj sud je okarakterisao kao „pripremne radnje koje nisu kažnjive“, a kojima su „tek stvoreni uslovi za lakše izvršenje krivičnog dela“.

Ali, Sud je prevideo da je u pitanju blanketno krivično delo, te da je neophodno primeniti odredbe poreskog zakonodavstva. Nabavka cigareta podrazumeva stavljanje u promet, pošto odredba čl. 21, st. 1 Zakona o akcizama jasno i nedvosmisleno predviđa da je akcizni proizvod stavljen u promet čim napusti krug proizvodnog pogona, odnosno akcizno ili carinsko skladište, što se u konkretnom slučaju nesumnjivo dogodilo. *Ratio legis* takve poreske norme je, upravo, u tome da se spreče različite zloupotrebe, koje dovode do izbegavanja plaćanja akciza. To što lice nije uspeo da proda cigarete ne može se, sa stanovišta srpskog poreskog prava, tumačiti tako da one nisu bile stavljene u promet. Sem toga, Sud uopšte nije uzeo u razmatranje okolnost da cigarete nisu bile propisno obeležene kontrolnim akciznim markicama što, još od početka 2005. godine,³⁷ čini, takođe, radnju izvršenja ovog poreskog krivičnog dela. Krivično delo je dovršeno nepostupanjem po propisu koji nalaže obeležavanje određenih akciznih proizvoda kontrolnim akciznim markicama; u ovom slučaju nije moguć pokušaj. Štaviše, mogli bismo da zaključimo da ovakvom svojom odlukom Apelacioni sud u Nišu nije od odgovornosti oslobodio samo konkretno lice koje je prvostepenom presudom³⁸ bilo oglašeno krivim zbog krivičnog dela nedozvoljenog prometa akciznih proizvoda, već je čitav lanac nelegalnog prometa cigareta ostao izvan primene zakona i sankcija, čime je direktno oštećen budžet, iz kojeg se, da apsurd bude još veći, i sam taj sud finansira.

Činjenica da je okrivljeni držao cigarete u priručnom magacinu svog maloprodajnog objekta i da ih je dopremao svojim stalnim mušterijama na kućnu adresu, da ih je nekada poklanjao ili prodavao uz minimalnu nadoknadu,

36 Presuda Apelacionog suda u Nišu Kž. 1. 428/10 od 28. 5. 2010. *Bilten Apelacionog suda u Nišu*, br. 1/2010, Intermex, Beograd.

37 *Službeni glasnik RS*, br. 135/04.

38 Presuda Opštinskog suda u Nišu K.br. 517 /09 od 5. 6. 2009.

ali da ih nikad nije prodavao u svom maloprodajnom objektu, za Apelacioni sud u Beogradu je bila dovoljna da utvrdi da ove radnje ne predstavljaju stavljanje cigareta u promet, u smislu krivičnog dela nedozvoljenog prometa akciznih proizvoda, te da ga oslobodi od krivične odgovornosti.³⁹ Sud, između ostalog, u svom obrazloženju navodi da „činjenica da je okrivljeni eventualno držao cigarete u priručnom magacinu nije dovoljan dokaz da bi te cigarete bile stavljene u promet u prodajnom objektu, a što je element bića krivičnog dela koje se okrivljenom stavlja na teret“. Sa stanovišta primene poreskog materijalnog prava, potpuno je irelevantno da li je okrivljeni kutije cigareta iznosio iz prodajnog objekta ili iz priručnog magacina, jer su u oba slučaja one *de facto* napustile proizvodni pogon, odnosno bile uvezene (ali ne i smeštene u akcizno ili carinsko skladište), te se primenom čl. 21, st. 2 Zakona o akcizama smatra da su otpremljene, te stavljene u promet.

Najzad, i Vrhovni kasacioni sud⁴⁰ je, odlučujući o zahtevu za zaštitu zakonitosti Republičkog javnog tužioca⁴¹ podignutom protiv pravnosnažnih presuda Opštinskog suda u Kraljevu⁴² i Apelacionog suda u Kragujevcu,⁴³ oslobodio okrivljenog optužbe da je izvršio krivično delo nedozvoljenog prometa akciznih proizvoda. U ovom slučaju je, poput gore navedenog, okrivljeni od nepoznatog lica nabavio cigarete (oko 1.500 paklica) stranih proizvođača bez propisanih kontrolnih akciznih markica, a zatim ih, radi dalje prodaje, spakovao u svoje putničko vozilo i povezo. Međutim, istog dana je zaustavljen radi kontrole od strane policijskih službenika MUP-a, koji su pronašli cigarete i oduzeli ih.

Po oceni Vrhovnog kasacionog suda, iz činjeničnog opisa radnji okrivljenog datog u izreci prvostepene presude ne proizlazi da je okrivljeni predmetne cigarete stavio u promet, odnosno da ih je prodavao, pa, stoga, po stavu ovog suda, u ovom slučaju nedostaje jedno od bitnih obeležja ovog poreskog krivičnog dela – stavljanje u promet, odnosno prodaja. „U takvoj situaciji prvostepeni sud je, po pravilnoj primeni krivičnog zakona, morao da donese oslobađajuću presudu, pa kako to nije učinio, već je okrivljenog oglasio krivim za krivično delo iz čl. 176, st. 1 Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, iako se u radnjama okrivljenog ne stiču svi bitni elementi nužni za postojanje predmetnog krivičnog dela, to je prvostepenom presudom, na štetu okrivljenog povređen krivični zakon – čl. 369, tač. 1 ZKP. S obzirom na to da drugostepeni sud nije otklonio navedenu povredu zakona, već je prvostepenu presudu potvrdio, to je i drugostepenom presudom učinjena ista povreda krivičnog zakona na štetu osuđenog.“

39 Presuda Apelacionog suda u Beogradu Kž1. 1466/10 od 27. 5. 2010.

40 Presuda Vrhovnog kasacionog suda Kzz 25/12 od 11. 4. 2012.

41 Zahtev za zaštitu zakonitosti Republičkog javnog tužioca Ktz. 854/11 od 27. 3. 2012.

42 Presuda Opštinskog suda u Kraljevu K 292/09 od 4. 9. 2009.

43 Presuda Apelacionog suda u Kragujevcu Kž1 1405/10 od 14. 6. 2010.

Međutim, pošto je, da ponovimo, u pitanju krivično delo blanketne dispozicije, Sud je morao da radnju izvršenja, kao obavezni element bića krivičnog dela, tumači primenom poreskog materijalnog prava, odnosno odredbe čl. 21, st. 1 Zakona o akcizama, koju smo već citirali. Pošto se u konkretnom slučaju cigarete više nisu nalazile ni u proizvodnom pogonu, niti u magacinu unutar fabričkog kruga, kao ni u akciznom ili carinskom skladištu, sa poreskoppravnog aspekta one su stavljene u promet. Sem toga, ni ovaj sud, kao ni Apelacioni sud u Nišu, uopšte nije opredelio svoj stav povodom druge radnje izvršenja, a to je da cigarete nisu bile obeležene na zakonom propisan način, što, sa svoje strane, potvrđuje postojanje bića ovog krivičnog dela.

Krivično delo nedozvoljenog prometa akciznih proizvoda ćemo, radi daljeg pojašnjenja kada se smatra da su akcizni proizvodi stavljeni u promet, dovesti u vezu sa nastankom obaveze po osnovu akciza, što će dodatno potvrditi da u prethodno analiziranim sudskim odlukama nije pravilno primenjeno poresko materijalno pravo. Naime, obaveza plaćanja akcize nastaje stavljanjem u promet akcizne robe. Ukoliko se akcizni proizvodi proizvedu, a potom smeste u magacinske prostore u istom fabričkom krugu, ne smatra se da su stavljeni u promet, pošto ti magacini, iako fizički odvojeni, sa proizvodnim pogonom čine istu tehnološko-tehničku celinu. Otuda se plaćanje akcize, za sve vreme dok se prenos robe vrši sa jednog mesta na drugo, ali u okviru istog fabričkog kruga, odlaže. Međutim, izlaskom akcizne robe iz fabričkog kruga, bilo da se to vrši neposredno iz proizvodnog pogona, ili iz magacinskih prostora, koji se nalaze u ovom krugu, smatra se da su akcizni proizvodi otpremljeni na drugu lokaciju, odnosno stavljeni u promet, što je svojom presudom svojevremeno potvrdio i Vrhovni sud Srbije.⁴⁴ U napred navedenim slučajevima, o kojima su odluku donosili Apelacioni sud u Nišu, Apelacioni sud u Beogradu i Vrhovni kasacioni sud, bilo je sasvim očigledno da su cigarete napustile proizvodni pogon, odnosno da su uvezene, te da su, shodno relevantnom poreskom zakonu, bile stavljene u promet. Ono što je, takođe, potpuno nesporno, a o čemu se nijedan od ovih sudova uopšte nije izjasnio u svojoj odluci, to je to da su cigarete bile bez propisanih kontrolnih akciznih markica, što je, isto, jedna od radnji izvršenja ovog poreskog krivičnog dela, čime je ostvareno bitno obeležje njegovog bića.

Inkriminisanjem poreskog krivičnog dela nedozvoljenog prometa akciznih proizvoda sprečava se da se na tržištu nelegalno pojave akcizni proizvodi (pogotovo cigarete), čime se štite fiskalni prihodi srpskog budžeta. Zakonita trgovina akciznim proizvodima podrazumeva plaćanje fiskalnih dažbina, poput akcize, poreza na dodatu vrednost, carine i drugih uvoznih dažbina.⁴⁵ Krivičnim sankcionisanjem učinilaca ovog dela obezbeđuje se fer tržišna

⁴⁴ Presuda Vrhovnog suda Srbije U. br. 2441/06 od 16. 2. 2007. Bilten sudske prakse Vrhovnog suda Srbije, br. 2/2007, str. 82–83.

⁴⁵ G. Milošević, *Evazija poreza, NBP – Nauka, bezbednost, policija*, br. 2/2006, str. 71.

konkurencija, jer akcizni proizvodi koji su neovlašćeno stavljeni u promet, po pravilu, imaju nižu cenu, upravo zato što na njih nije plaćena akciza, jer se kreću van zakonskih tokova. Takođe, kvalitet akciznih proizvoda koji nisu propisno obeleženi kontrolnim akciznim markicama mogao bi se dovesti u pitanje, pošto oni nisu prošli nikakvu kontrolu ispunjavanja propisanih standarda.

Poresko krivično delo nedozvoljenog prometa akciznih proizvoda je, u svom prvom obliku, blisko krivičnom delu nedozvoljene trgovine iz čl. 243 KZ.⁴⁶ Naime, neovlašćeno bavljenje trgovinom ili posredovanjem u trgovini može da se odnosi na trgovinu (u poreskom smislu, stavljanje u promet) bilo kojih dobara, pa tako i akciznih proizvoda. Pored toga, uočavamo sličnost, kod drugog oblika, sa krivičnim delom falsifikovanja znakova za obeležavanje robe, mera i tegova iz čl. 245 KZ. Iako se ovo delo primarno odnosi na obeležavanje zlata ili drugih plemenitih metala, drva i stoke, u formulaciji odredbe st. 1 čl. 245 KZ stoji, takođe, „ili kakve druge robe“, pod koju bi se mogli podvesti i oni akcizni proizvodi za koje je zakonom propisana obaveza posebnog obeležavanja (cigarete i alkoholna pića). Može se, naime, dogoditi da ovi akcizni proizvodi jesu obeleženi kontrolnom akciznom markicom, ali da je ona lažna. Poreski zakon ne predviđa ovu radnju izvršenja kod krivičnog dela nedozvoljenog prometa akciznih proizvoda. Mišljenja smo da bi se u tom slučaju stekla dva odvojena krivična dela, i to ovo predviđeno poreskim zakonom, ali i krivično delo falsifikovanja znakova za obeležavanje robe, mera i tegova.

4. Nedozvoljeno skladištenje robe

U srpskom poreskom zakonodavstvu je od 2004. godine,⁴⁷ među poreskim krivičnim delima, predviđeno i ono koje se tiče nedozvoljenog skladištenja robe.⁴⁸ Radnja izvršenja je alternativno postavljena: (a) skladištenje dobara bez dokumentacije o poreklu, (b) smeštaj takvih dobara, ili (c) dopuštanje da se ta dobra skladište ili smeste (bez obzira da li se za uslugu skladištenja plaća određena naknada ili ne). Iz odredbe čl. 176a ZPPPA brisana je sredinom 2014. godine radnja izvršenja koja se odnosi na skladištenje robe u prostoriji koja nije registrovana za tu namenu.⁴⁹ Iz toga zaključujemo da nema krivične sankcije ukoliko je roba smeštena u prostor koji nije neregistrovan za tu namenu; dovoljno je da za nju postoji odgovarajuća dokumentacija. Smatramo, međutim, da prostor u koji se skladišti, odnosno smešta roba, treba da bude registrovan za tu namenu, te da i to valja ponovo uključiti u inkriminaciju.⁵⁰

46 R. Sokolović; D. Jovašević, *Poreski delikti*, Intermex, Beograd, 2015, str. 106.

47 *Službeni glasnik RS*, br. 55/04.

48 ZPPPA, čl. 176a.

49 *Službeni glasnik RS*, br. 68/14.

50 Uporedi: Mišljenje Ministarstva finansija RS, br. 413-00-00496/2004-04 od 21. 6. 2004.

Naime, nadležni organi na taj način mogu da ostvare potpuniju i efikasniju kontrolu uvidom u stanje sirovina, poluproizvoda ili gotovih proizvoda koji se skladište, pošto postoji evidencija prostora registrovanih za skladištenje. U protivnom, ako bi se, na primer, roba držala u izdvojenim prostorima, koji nisu registrovani za te namene,⁵¹ mnogo teže bi moglo da se uopšte uđe u trag robi – čak i onoj koja je praćena odgovarajućom dokumentacijom – što bi moglo da dovede do različitih špekulativnih radnji i stvori prostor za evaziju poreza na dobit.

Objekat krivičnopravne zaštite su i kod ovog poreskog krivičnog dela javni prihodi, jer se navedenim radnjama, zapravo, prikriva roba za koju ne postoji propisana dokumentacija o poreklu, čime se izbegava plaćanje poreza na nju.

Važno je da u momentu preduzimanja neke od delatnosti koje imaju karakter radnje izvršenja lice ne poseduje propisanu dokumentaciju o poreklu robe.⁵² Ukoliko iz objektivnog razloga dokumentacija nije istovremeno pratila skladištenje predmetne robe (npr. usled carinskog propusta dokumentacija nije odmah izdata, a roba je, zbog svojih svojstava, npr. kvarljivosti, morala što pre da se na odgovarajući način uskladišti), već ju je lice naknadno regularno dobilo, nameće se dilema da li tada postoji ovo krivično delo. Smatramo da bi nadležni državni (npr. carinski) organ u tom slučaju trebalo da preduzetniku ili odgovornom licu u pravnom licu izda potvrdu da se roba nalazi u zakonskoj proceduri, kako se ne postavilo pitanje protivpravnosti njegovog postupanja. Treba, uz to, imati u vidu da učinilac ovog poreskog krivičnog dela može da bude svako fizičko lice, a ne samo preduzetnik i odgovorno lice u pravnom licu; dovoljno je da je svestan da roba koju skladišti ili pristaje da kod njega bude skladištena, odnosno smeštena nije praćena propisanom dokumentacijom o poreklu.⁵³ Zaključujemo da ako, na primer, lice dozvoli svom prijatelju, koji je preduzetnik, da u njegov magacinski (registrovani) prostor privremeno smesti svoju robu, a od njega ne traži dokumentaciju o njenom poreklu, pretpostavljajući da ona postoji, ne bi postojala krivična odgovornost tog lica.

Za krivično delo nedozvoljenog skladištenja robe propisane su kumulativno kazna zatvora od tri meseca do tri godine i novčana kazna. Sem toga, odgovornom licu u pravnom licu i preduzetniku izriče se i mera bezbednosti zabrane vršenja poziva, delatnosti ili dužnosti u trajanju od jedne do pet godina.⁵⁴ Roba za koju se ne poseduje dokumentacija o poreklu (i na koju, otuda, nije plaćen porez na dodatu vrednost, ni druge fiskalne dažbine), koja se skladištila, odnosno smeštila u neki skladišten, magacinski ili sličan prostor, se oduzima.

51 Presuda Okružnog suda u Užicu Kž. 368/07 od 14. 8. 2007.

52 *Zbirka poreskih zakona Republike Srbije, sa komentarom* (ur. D. Jovašević; Đ. Pavlović), Službeni list Srbije, Beograd, 2004, str. 63.

53 Rešenje Apelacionog suda u Kragujevcu Kž 1. 2903/11 od 23. 8. 2011.

54 ZPPPA, čl. 176a, st. 1 i 2.

Mogla bi se uočiti izvesna sličnost sa jednom od radnji izvršenja krivičnog dela krijumčarenja iz čl. 230, st. 2 KZ, u kojoj se, između ostalog, navodi: „Ko se bavi ... prikrivanjem neocarinjene robe...“. „Prikrivanje“ robe se, po pravilu, ne odnosi na skladištenje, ali ne mora ni da ga nužno isključi. U pitanju je neocarinjena roba, dakle ona na koju nisu plaćene carinske i druge uvozne dažbine i koja nije praćena odgovarajućom dokumentacijom, čime je, kao i u slučaju nedozvoljenog skladištenja robe bez dokumentacije o poreklu, oštećen budžet Republike Srbije za iznos neplaćenih fiskalnih dažbina.

Zaključak

Srpskim krivičnim zakonodavstvom su do 1. januara 2003. godine bila regulisana krivična dela protiv javnih prihoda, i to: poreska utaja; zloupotreba ovlašćenja u privredi; otuđenje robe za koju je u postupku kontrole javnih prihoda izdato rešenje o oduzimanju iz člana 46a Zakona o kontroli, utvrđivanju i naplati javnih prihoda; kao i uvreda, pretnja ili upotreba sile prema inspektoru finansijske policije. Izmene u poreskom zakonodavstvu i poreska realnost nametnule su potrebu da se krug kažnjivih radnji proširi, odnosno odredi na nešto drugačiji način. Međutim, generalno gledano, mišljenja smo da je ranije rešenje bilo transparentnije. U tom smislu, smatramo da bi trebalo razmisliti o tome da se u Krivični zakonik uvrsti zasebna grupa krivičnih dela, pod nazivom krivična dela protiv fiskusa, a da čl. 3 Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji bude dopunjen stavom o shodnoj primeni odredbi Krivičnog zakonika na slučajeve otkrivanja poreskih krivičnih dela i njihovih učinilaca. Tako bi sva poreska krivična dela bila objedinjena u jednom zakonu, a ne delom u Krivičnom zakoniku, a delom u Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji.

Takođe, na taj način bi se obezbedilo da se sva krivična dela vezana za oporezivanje nalaze u istoj grupi krivičnih dela, što opravdava činjenica da ona imaju isti grupni objekt zaštite, odnosno da ugrožavaju budžetske prihode. Sada su krivična dela poreske utaje i neuplaćivanja poreza po odbitku svrstana u krivična dela protiv privrede,⁵⁵ a, zapravo, ovim deliktima treba zaštititi fiskus. Neplaćanjem, odnosno izbegavanjem plaćanja nekog poreza ili neuplaćivanjem poreza po odbitku, koji je prethodno bio obračunat, nanosi se neposredna šteta budžetu, jer na propisani uplatni račun javnih prihoda nisu uplaćena dugovana sredstva. I u situaciji kada se ugrožava ili ometa sprovođenje poreske kontrole, naplata poreza ili vrši nedozvoljen promet akciznih proizvoda, odnosno nedozvoljeno skladišti roba koja nije praćena dokumentacijom o poreklu, fiskus, isto tako, biva oštećen. Zbog toga bi Poreska

⁵⁵ Z. Stojanović; N. Delić, *Krivično pravo – posebni deo*, Pravna knjiga, Beograd, 2015, str. 151.

policija, u saradnji sa drugim državnim organima (Ministarstvom unutrašnjih poslova, tužilaštvom i sudovima), trebalo efikasnije da otkriva poreska krivična dela i njihove učinioce, a oštrijim kažnjavanjem bi se preventivno delovalo na potencijalne učinioce ovih nezakonitih poreskih radnji.

Literatura

1. Bilten Apelacionog suda u Nišu, Intermex, Beograd, br. 1/2010.
2. Bilten sudske prakse Vrhovnog suda Srbije, br. 2/2007.
3. *Krivični zakonik*, „Službeni glasnik RS“, br. 85/05, 88/05, 107/05, 72/09, 111/09, 121/12, 104/13, 108/14.
4. Kulić, M; *Poreska utaja i krijumčarenje*, BMG, Beograd, 1999.
5. Lazarević, Lj; *Komentar Krivičnog zakonika Republike Srbije*, Savremena administracija, Beograd, 2006.
6. Milošević, G; *Evazija poreza, NBP – Nauka, bezbednost, policija*, br. 2/2006.
7. Popović, D; *Komentar Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji*, Cekos in, Beograd, 2003.
8. Popović, D; *Poresko pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd, 2014.
9. Popović, D; G. Ilić-Popov; *Jednakost građana u poreskom pravu, Godišnjak Pravnog fakulteta Univerziteta u Banjoj Luci*, br. 33/2011.
10. Sokolović, R., D. Jovašević; *Poreski delikti*, Intermex, Beograd, 2015.
11. Stojanović, Z; *Komentar Krivičnog zakonika*, Beograd, 2012.
12. Stojanović, Z; *Krivično pravo – opšti deo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu i Pravna knjiga, Beograd, 2013.
13. Stojanović, Z., N. Delić, *Krivično pravo – posebni deo*, Pravna knjiga, Beograd, 2015.
14. Stojanović, Z., N. Delić, *Krivično pravo – posebni deo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu i Pravna knjiga, Beograd, 2014.
15. *Zakon o akcizama*, „Službeni glasnik RS“, br. 22/01, 73/01, 80/02, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14, 142/14, 55/15, 103/15.
16. *Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji*, „Službeni glasnik RS“, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 112/15.
17. *Zakon o porezu na dohodak građana*, „Službeni glasnik RS“, br. 24/01, 80/02, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13, 57/14, 68/14, 112/15.

18. *Zbirka poreskih zakona Republike Srbije, sa komentarom*, ur. D. Jovašević, Đ. Pavlović, Službeni list Srbije, Beograd, 2004.

TAX CRIMINAL OFFENCES IN SERBIAN TAX LEGISLATION

Gordana Ilic-Popov

University of Belgrade, Faculty of Law

Summary: The measures undertaken by a separate organizational unit of the Serbian Tax Administration, i.e. Tax Police in order to discover tax crimes and their perpetrators are one of the tax controls' forms. These activities suppose the movement from the tax administrative procedure to the field of the criminal law and criminal procedure. Tax criminal offences are prescribed not only in the Law on Tax Procedure and Tax Administration, but also in the Criminal Code. This paper deals only with the tax criminal offences provided in the Serbian tax legislation, whose consequences are shown in unreasonably disclose of the amounts for the tax refunds and tax credits, violation of the tax collection and the tax control, illegal supply of the excisable goods, as well as illegal storage of the goods. The author analyzes the main features of such criminal delicts, examing both the tax law provisions and certain judicial decisions. In studying the relevant legal acts the normativistic and dogmatic methodology is used, while an axiological method enabled the author to assess whether existing provisions meet the goals they are supposed to serve. The paper points out that each tax crime endangers the public revenues of the Republic of Serbia and the local communities, damaging in that way the functioning of the state, which gives the tax criminal offences a special importance. In order to protect the fiscus, it is necessary to provide properly application of the substantive tax laws and the law should be applied equally to all perpetrators of these criminal acts. This supposes a very good cooperation between the Tax Police and the Ministry of Interior Affairs they can more effectively discover the criminal offences because by mutual work, as well as their cooperation with judicial authorities, whose task is not only to punish the perpetrators by applying the law, but also to protect the State budget from the future illegal tax acts.

Keywords: Fiscus, Public Revenues, Tax Criminal Offences, the Law on Tax Procedure and Tax Administration.