

Originalni naučni rad
Primljen: 16. 11. 2016.
Revidirana verzija: 24. 12. 2016.
Prihvaćen: 24. 1. 2017.

UDK: 343.359.2(497.11)
336.225.68(497.11)
doi: 10.5937/nabepo21-12434

RADNJA IZVRŠENJA KRIVIČNOG DELA PORESKE UTAJE¹

Radosav Risimović²

Kriminalističko-policijska akademija, Beograd

Sažetak: Tema rada je radnja izvršenja krivičnog dela poreske utaje. Reč je o najvažnijem poreskom krivičnom delu za koje se vezuju brojne nedoumice. Sporno je da li se mogu oporezovati nezakoniti prihodi. Poreska utaja je po svojoj prirodi blanketno krivično delo, jer odredba koja ga propisuje upućuje na druge norme, pre svega na norme poreskog zakonodavstva. U vezi sa tim, ne postoji opšteprihvaćeno mišljenje kako razlikovati pravnu zabludu od stvarne zablude kod ovog krivičnog dela. Pokušaćemo da odgovorimo na pitanje na koji način se može preduzeti alternativno propisana radnja izvršenja krivičnog dela poreske utaje. Tema rada nije dovoljno obrađena u krivičnopravnoj literaturi, zbog čega smo naše istraživanje zasnovali između ostalog, na velikom broju presuda najviših sudskih instanci.

Ključne reči: poreska utaja, davanje lažnih podataka, neprijavljanje, prikrivanje, nezakoniti prihod.

1 Ovaj rad je rezultat realizovanja naučnoistraživačkog projekta *Razvoj institucionalnih kapaciteta, standarda i procedura za suprotstavljanje organizovanom kriminalu i terorizmu u uslovima međunarodnih integracija* koji finansira Ministarstvo prosvete, nauke i tehnološkog razvoja Republike Srbije (br. 179045), a realizuje Kriminalističko-policijska akademija u Beogradu 2011–2016. (rukovodilac projekta prof. dr Saša Mijalković). Ovaj rad je rezultat realizovanja naučnoistraživačkog projekta koji finansira Ministarstvo unutrašnjih poslova Republike Srbije *Kriminalitet u Srbiji i instrumenti državne reakcije*, koji realizuje Kriminalističko-policijska akademija u Beogradu 2015–2019. (rukovodilac projekta prof. dr Dragana Kolarić).

2 Vanredni profesor; radosav.risimovic@kpa.edu.rs

Uvod

Naplata javnih prihoda od velikog je značaja za svaku državu. Ne iznenađuje to što naša zemlja u kaznenom zakonodavstvu inkriminiše radnje čija je svrha neplaćanje poreza. Visok stepen društvene opasnosti poreskih krivičnih dela ne treba posebno obrazlagati. Plaćanje poreza je u interesu svih građana, jer se iz javnih prihoda finansiraju delatnosti od opšteg interesa (obrazovanje, zdravstvo, policija, vojska itd.). Međutim, to ne znači da se možemo osloniti na savesnost pojedinaca koji će poreze plaćati znajući da čine nešto korisno za društvo.³ Ukoliko plaćanje poreza ne bi bila dužnost poreskih obveznika, tj. ako bi bilo zasnovano na dobrovoljnosti, sigurno je da bi veliki broj ljudi plaćao porez. S druge strane, nema sumnje da bi neki od građana odlučili da ne plate porez iz različitih razloga (sebičnost, finansijski problemi s kojima su suočeni itd.). Realno je očekivati da bi se vremenom broj ljudi koji plaćaju porez smanjivao, jer bi građani uvideli da oni koji ne plaćaju porez uživaju niz pogodnosti: imaju više novca za potrošnju, više investiraju itd.⁴ Zbog toga nijedna moderna država ne prepušta plaćanje poreza slobodnoj volji. To je dužnost, a neispunjenje te dužnosti je kažnjivo. Uprkos tome, svedoci smo da ne samo građani, već i privredni subjekti pokušavaju na razne načine da izbegnu plaćanje poreza. Naročito je opasno to što privredni subjekti ne plaćaju porez. Značajan deo privredne aktivnosti u našoj zemlji svrstava se u tzv. sivu zonu. Tako dolazimo do toga da porez ne plaćaju oni koji imaju najviše, dok ga najredovnije plaćaju građani (srednji sloj i oni koji su suočeni sa egzistencijalnim problemima). Neplaćanje poreza nije specijalnost samo naše zemlje i modernog doba. Može se reći da ono postoji koliko i država, odnosno da namera države da naplati porez i neplaćanje poreza idu kroz istoriju ruku pod ruku. Dušanov zakonik je u članu 198 propisivao poresku utaju. Prema ovoj odredbi, porez (tzv. soće u novcu ili žitu) dužni su da plaćaju kako obični ljudi, tako i vlastela, a obaveze su dospedale na Mitrovdan i Božić.⁵

Poreski obveznici plaćaju porez pod uticajem unutrašnje i spoljašnje motivacije.⁶ Pod unutrašnjom motivacijom podrazumeva se svest građana da od plaćenog poreza korist imaju svi, da on služi opštem dobru. Spoljašnja motivacija se odnosi na strah od kazne u slučaju da porez ne bude plaćen. U teoriji krivičnog prava je zauzet stav, koji se može prihvatiti, da broj ostvarenih krivičnih dela poreske utaje u velikoj meri zavisi od toga da li poreski obveznici

3 G. Ilić-Popov, Poreska krivična dela u srpskom poreskom zakonodavstvu, *NBP – Journal of Criminalistics and Law*, 1/2016, str. 41.

4 J. Slemrod, Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion, *Journal of Economic Perspectives*, 1/2007, 25.

5 R. Sokolović, Poreska utaja kao poresko krivično delo, *Pravni informator*, 6/2015, str. 50.

6 J. Slemrod, *Opus citatum*, 39.

smatraju da je poreski sistem pravičan.⁷ Ukoliko to nije slučaj, logično je da će veliki broj ljudi pokušati da izbegne plaćanje poreza. Suprotno tome, ukoliko je poreski sistem pravičan, raste unutrašnja motivacija za plaćanje poreza. Pravičnost poreskog sistema ne znači samo pravične poreske stope, već i uverenje građana da od države dobijaju adekvatno zdravstvo, školstvo, bezbedno okruženje, saobraćajnu infrastrukturu itd. Naše je mišljenje da su za smanjenje broja poreskih krivičnih dela podjednako važne unutrašnja i spoljašnja motivacija poreskih obveznika. Većina ljudi će platiti porez ako je njegova stopa pravična i ako su uvereni da će od države zauzvrat dobiti odgovarajuće usluge. Pojedinci neće platiti porez čak i ukoliko je unutrašnja motivacija na visokom nivou, zbog čega je neophodno da postoji spoljašnja motivacija – strah od kažnjavanja. Spoljašnja motivacija se ne odnosi samo na postojanje poreskih krivičnih dela, već i na izvesnost da će učinioci biti krivično gonjeni i kažnjeni. Takođe, ne treba zanemariti značaj kaznene politike. Nažalost, spoljašnja i unutrašnja motivacija poreskih obveznika da plaćaju porez nije na zavidnom nivou u našoj zemlji.

Značajan faktor koji utiče na broj poreskih utaja jeste i percepcija građana o težini krivičnog dela poreske utaje. U jednom istraživanju je utvrđeno da poreski obveznici ne smatraju da poreska utaja spada u grupu najtežih krivičnih dela (ispitanici su rangirali poresku utaju na 11. mesto od ukupno dvadeset jednog dela koja su ocenjivali).⁸ Jedan od razloga zašto građani ne smatraju da poreska utaja pripada grupi najtežih krivičnih dela jeste to što kod ovog dela ne postoji pojedinac koji je žrtva. Proizlazi da država treba da uveri poreske obveznike u ozbiljnost ovog dela i objasni im štetne posledice njegovog izvršenja. Prema tome, preventivne mere imaju veliki značaj za sprečavanje poreskih krivičnih dela.

1. Zakonski opis krivičnog dela

KZS propisuje dva poreska krivična dela: 1. poreska utaja (član 229 KZS); 2. neuplaćivanje poreza po odbitku (član 229a KZS).⁹ U sporednom krivičnom zakonodavstvu, odnosno u Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji propisana su četiri poreska krivična dela: 1. neosnovano iskazivanje iznosa za povraćaj poreza i poreski kredit (član 173a); 2. ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole (član 175); 3. nedozvoljen promet akciznih proi-

⁷ *Ibidem*, 39.

⁸ S. Karlinsky, H. Burton, C. Blanthorne, Perceptions of Tax Evasion as a Crime, *Journal of Tax Research*, 2/2004, str. 226–240.

⁹ Krivični zakonik, *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 85/2005, 88/2005 – ispr., 107/2005 – ispr. 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014.

zvoda (član 176); 4. nedozvoljeno skladištenje robe (član 176a).¹⁰ Potrebno je još jednom naglasiti da su ove inkriminacije samo jedan od načina da država obezbedi naplatu javnih prihoda. Veliki značaj imaju preventivne mere, čijim se preduzimanjem sprečava da poreska krivična dela i prekršaji budu ostvareni (razumne poreske stope, transparentno oporezivanje, oslobađanje od plaćanja poreza određenih proizvoda i kategorija stanovništva itd.).

Član 229 KZS koji reguliše krivično delo poreske utaje propisuje: „1. Ko u nameri da potpuno ili delimično izbegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina, daje lažne podatke o zakonito stečenim prihodima, o predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza ili ko u istoj nameri, u slučaju obavezne prijave, ne prijavi zakonito stečeni prihod, odnosno predmete ili druge činjenice koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza ili ko u istoj nameri na drugi način prikriva podatke koji se odnose na utvrđivanje navedenih obaveza, a iznos obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi 150.000 dinara, kazniće se zatvorom od šest meseci do pet godina i novčanom kaznom (stav 1). Ako iznos obaveze iz stava 1. ovog člana čije se plaćanje izbegava prelazi milion i petsto hiljada dinara, učinilac će se kazniti zatvorom od jedne do osam godina i novčanom kaznom (stav 2). Ako iznos obaveze iz stava 1. ovog člana čije se plaćanje izbegava prelazi sedam miliona i petsto hiljada dinara, učinilac će se kazniti zatvorom od dve do deset godina i novčanom kaznom (stav 3).“

U teoriji krivičnog prava postoji mišljenje da je poreska utaja poseban oblik krivičnog dela prevare.¹¹ Polazi se od toga da učinilac dovodi u zabludu poreske organe u pogledu „visine osnovice za utvrđivanje obaveze i time ovom delu daje karakter posebnog oblika prevare“. ¹² Naziv dela je poreska utaja jer učinilac „protivpravno prisvaja onaj iznos obaveze čije se plaćanje na ovaj način izbegava, odnosno ostaje kod učinioca“. ¹³ Jedan deo teorije smatra da je poreska utaja lakše krivično delo od prevare. ¹⁴

Iz zakonskog opisa dela proizlazi da je radnja izvršenja određena alternativno kao: 1. davanje lažnih podataka o zakonito stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza (obaveza plaćanja poreza); 2. neprijavlivanje zakonito stečenog prihoda, odnosno predmeta ili drugih činjenica koje su od uticaja na utvrđivanje ova-

¹⁰ *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 80/2002, 84/2002, 23/2003 – ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 – dr. zakon, 62/2006, 63/2006 – ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 – dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012, – ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015 i 15/2016.

¹¹ I. Popović, *Poreska utaja u našem pravu*, objavljeno u: *Zaštita ljudskih i manjinskih prava u evropskom pravnom prostoru*, Niš, 2012, str. 623.

¹² G. Milošević, *Porez i izbegavanje poreza*, Beograd, 2005, str. 299.

¹³ R. Sokolović, *Opus citatum*, str. 51.

¹⁴ Z. Stojanović, O. Perić, *Krivično pravo – posebni deo*, Beograd, 2009, str. 172.

kvih obaveza; 3. prikrivanje podataka koji se odnose na utvrđivanje navedenih obaveza. Proizlazi da se radnja izvršenja može preduzeti kako činjenjem (davanje lažnih podataka), tako i nečinjenjem (neprijavlivanjem). Prikrivanje podataka se može izvršiti kako činjenjem, tako i nečinjenjem.¹⁵ Za postojanje krivičnog dela nije potrebno da je učinilac izbegao dužnost plaćanja poreza. Delo je svršeno ukoliko je preduzeo jednu od tri alternativno propisane radnje izvršenja.¹⁶

Izreka osuđujuće presude mora sadržati jednu od tri alternativno propisane radnje izvršenja, jer će u suprotnom biti nerazumljiva, tj. postojaće bitna povreda odredbi ZKP, proizlazi iz rešenja Apelacionog suda u Nišu: „Izreka presude je nerazumljiva zbog toga što u činjeničnom opisu nije jasno navedena radnja izvršenja krivičnog dela za koje je okrivljeni oglašen krivim. Naime, prvostepeni sud je izrekom presude okrivljenog oglasio krivim, zato što u nameri da u potpunosti izbegne plaćanje poreza na dodatu vrednost, kao odgovorno lice – direktor navedenog preduzeća, nije prijavio činjenice koje su od uticaja na utvrđivanje i plaćanje poreza, na taj način što u poslovnim knjigama nije evidentirao zakonito stečeni prihod ostvaren po osnovu prometa dobara i usluga u navedenom iznosu, niti je na taj prihod izvršio obračun i uplatu poreza na dodatu vrednost. Imajući u vidu ovakvu izreku ostalo je nejasno za koje radnje krivičnog dela poreska utaja iz čl. 229 KZ je optuženi oglašen krivim. Proizlazi da izreka pobijane presude nema jasno opisanu radnju izvršenja krivičnog dela za koje je oglašen krivim, konkretno da li je to davanje lažnih podataka, neprijavlivanje zakonito stečenih prihoda u slučaju obavezne prijave ili prikrivanje tih podataka.“¹⁷

Međutim, navođenje makar jedne od tri alternativno propisane radnje izvršenja poreske utaje nije samo po sebi dovoljno. Pored toga, potrebno je da u optužnom aktu, odnosno u presudi bude precizno navedeno na koji način je preduzeta radnja izvršenja dela.¹⁸ Ukoliko iz presude proizlazi da je delo ostvareno davanjem lažnih podataka, mora biti navedeno šta se konkretno podrazumeva pod davanjem lažnih podataka. Isto se odnosi i na neprijavlivanje zakonito stečenih prihoda i prikrivanje podataka koji su od značaja za utvrđivanje poreskih obaveza.

Poreska utaja je blanketno krivično delo. Blanketne krivičnopravne norme su one koje upućuju na druge norme koje se najčešće nalaze izvan krivičnog zakonodavstva. Dopunske norme koje upotpunjuju blanketnu normu koja re-

15 M. Anđelković, D. Jovašević, *Izbegavanje plaćanja poreza*, Niš, 2006, str. 194.

16 N. Vuković, Zašto je nemoguće da učinilac predikatnog krivičnog dela bude „perać novca“, *Crimen*, 1/2015, str. 83.

17 Rešenje Apelacionog suda u Nišu Kž. 826/10 od 28. aprila 2010, prema: *Bilten Apelacionog suda u Nišu* br. 1/2010, str. 28-29); slično tome: Rešenje Višeg suda u Beogradu, Kž. 356/2014 od 10. juna 2014.

18 Rešenje Višeg suda u Beogradu, Kž. 356/2014 od 10. juna 2014.

guliše krivično delo poreske utaje spadaju u poresko pravo. Na primer, šta se podrazumeva pod porezima, doprinosima i dažbinama u smislu ovog krivičnog dela propisuju odredbe poreskog prava. U vezi sa blanketnom prirodom člana 229 KZS u teoriji krivičnog prava postavlja se pitanje postojanja stvarne i pravne zablude učinioca. Važno je istaći da učinilac može biti u zabludi kako u pogledu postojanja norme koja upotpunjuje blanketnu normu, tako i u pogledu njenog sadržaja. Prema jednom mišljenju, sadržaj norme koja upotpunjuje drugu blanketnu normu sastavni je deo obeležja bića krivičnog dela, i u skladu sa tim, treba da bude obuhvaćen umišljajem učinioca. Drugim rečima, obeležja bića sadržana u normi koja upotpunjuje blanketnu normu, nisu manjeg značaja u odnosu na obeležja bića u samoj blanketnoj normi. U vezi sa tim, kritikovano je stanovište sudske prakse, prema kome u ovom slučaju postoji pravna zabluda. Blanketna norma je nejasna i ne opravdava kažnjavanje, osim ukoliko se umišljaj učinioca ne odnosi i na obeležja bića sadržana u dopunskoj normi.¹⁹ U skladu sa tim, prema stanovištu koje preovladava, ukoliko se pogrešna predstava odnosi na sadržaj dopunske norme, treba uzeti da postoji stvarna zabluda, dok u slučaju pogrešne predstave o postojanju dopunske norme treba primeniti odredbu o pravnoj zabludi.²⁰ Interesantno je da je identično shvatanje zastupljeno i u našoj literaturi.²¹ Suprotno tome, deo teorije smatra da intelektualni element umišljaja treba da obuhvati i postojanje dopunske norme, jer zbog specifičnosti sporednog zakonodavstva samo pozitivna svest o zabranjenosti opravdava kažnjavanje za umišljajno ostvarenje krivičnog dela.²² Smatramo da treba prihvatiti mišljenje prema kome umišljaj učinioca treba da obuhvata sva obeležja bića krivičnog dela, bez obzira na blanketni karakter norme. U prilog tome, član 13 KZS propisuje da se odredbe opšteg dela zakonika primenjuju na sva krivična dela, pri čemu nije od značaja da li su dela propisana u osnovnom ili sporednom krivičnom zakonodavstvu.

Nema sumnje da je pravna zabluda moguća kod poreske utaje, jer nije reč o delu koje predstavlja zlo samo po sebi. Naravno, dejstvo pravne zablude će zavisiti od toga da li je u konkretnom slučaju reč o otklonjivoj ili neotklonjivoj pravnoj zabludi. Informisanje od strane stručne, nepristrasne, objektivne i brižljive osobe pretpostavka je neotklonjive pravne zablude.²³ Ovo shvatanje prihvaćeno je u našoj sudskoj praksi: „Žalba OJT izjavljena protiv presude prvostepenog suda kojom je okrivljeni primenom čl. 423 t. 2 ZKP oslobođen od optužbe da je izvršio krivično delo poreska utaja iz čl. 229 st. 2 u vezi st. 1 KZ je neosnovana. Po oceni drugostepenog suda pravilan je zaključak prvostepenog

19 H. H. Jescheck, T. Weigend, *Lehrbuch des Strafrechts – Allgemeiner Teil*, Berlin, 2003, str. 309.

20 I. Poppe, *Tatirrtum, Rechtirrtum, Subsumtionsirrtum*, GA, 4/1990, str. 145.

21 N. Deliđ, *Nova rešenja opštih instituta u KZS*, Beograd, 2009, str. 82.

22 H. H. Jescheck, T. Weigend, *Opus citatum*, str. 309.

23 BayObLG, Urt. v. 8. 9. 1988 – Rreg. 5 St 96/88, prema: NJW, 28/1989, München-Frankfurt/Main, 1744.

suda da u situaciji kada javna tužba ne dovodi u pitanje validnost ugovora o deobi nepokretnosti, da je Poreska uprava raspolagala svim potrebnim podacima za obračun odgovarajućih zakonskih obaveza, pa kada stručna lica, koja imaju ovlašćenja da vrše terensku kontrolu i sprovode postupak utvrđivanja naplate poreskih obaveza, nalaze da treba obračunati i naplatiti od poreskog obveznika – okrivljenog porez na prenos apsolutnih prava, a ne na kapitalnu dobit i porez na dodatu vrednost, to i nije ni za očekivati da fizičko lice ima više znanja koju vrstu poreza treba da plati, zbog čega su suprotni navodi žalbe OJT ocenjeni neosnovanim.²⁴ Suprotno tome, na otklonjivu pravnu zabludu može ukazati pogrešan izbor lica od koga učinilac traži pravni savet. Na primer, učinilac se o plaćanju poreza informiše u policiji.²⁵ Prema jednom mišljenju, o neatklonjivoj pravnoj zabludi može se govoriti ako učinilac dobije pogrešnu informaciju o zabranjenosti dela od lica koje nije očigledno nenadležno.²⁶

Ovde je potrebno naglasiti da se nasuprot dužnosti učinioca da se informiše o poreskim propisima nalazi dužnost poreskih organa da mu daju relevantne informacije. Ukoliko to ne učine na zahtev poreskog obveznika, on svoju odbranu može zasnovati na postojanju neatklonjive pravne zablude. Takođe, u tom slučaju je isključeno postojanje namere da potpuno ili delimično izbegne plaćanje poreza, proizlazi iz presude Apelacionog suda u Kragujevcu.²⁷

2. Davanje lažnih podataka

Prvi oblik radnje izvršenja dela zakonodavac određuje trajnim glagolom „daje“, što znači da će poreska utaja postojati kako u slučaju da učinilac jednom radnjom preduzme radnju izvršenja, tako i u slučaju da je preduzeo više radnji koje predstavljaju jednu celinu kod ovog dela (prividni realni sticaj).²⁸

Davanje lažnih podataka kao jedan od oblika radnje izvršenja postoji ukoliko učinilac podnese poresku prijavu u koju su uneti lažni podaci o zakonito stečenim prihodima, o predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje poreskih obaveza. Taj oblik radnje izvršenja se može preduzeti na različite načine: „Okrivljeni je oglašen krivim da je neistinito prikazao vrednost uvežene robe, pa je na taj način manje platio poreske dažbine, te je tako sebi pribavio protivpravnu imovinsku korist.“²⁹ Prema tome, krivič-

24 Presuda Apelacionog suda u Kragujevcu, Kž. 598/2015 od 19. juna 2015.

25 H. H. Schünemann, Verbotssirrtum und faktische Verbots – kenntnis, *NJW*, 14/1980, str. 741.

26 A. Schönke, H. Schröder, *Strafgesetzbuch – kommentar*, München, 2001, 343.

27 Presuda Apelacionog suda u Kragujevcu, Kž. 5728/2013 od 25. marta 2014.

28 Presuda Okružnog suda u Nišu, Kž. 1001/2006 od 7. novembra 2006.

29 Presuda Apelacionog suda u Nišu Kž. 1536/10, prema: *Bilten sudske prakse Apelacionog suda u Nišu*, 1/2010, str. 31.

no delo je ostvareno ukoliko učinilac prihode prikazuje u manjim iznosima u odnosu na stvarne prihode, predmeti koji su svojina poreskog obveznika prikazuju se u manjoj vrednosti, prikazuju se veći rashodi od stvarnih ili se neistinito prikazuju druge činjenice koje utiču na visinu poreza.³⁰ Na primer, u jednoj krivičnoj stvari okrivljeni je na fakturama vrednost prodatih vozila prikazao skoro dvostruko nižom u odnosu na cenu koju je isplatio kupac. Na taj način je utajio porez na dodatnu vrednost jer nisu oporezovani realni, već umanjeni prihodi.³¹ Prema tome, davanje lažnih podataka podrazumeva da se podaci koje učinilac daje o, na primer, zakonito stečenim приходima, razlikuju od podataka o njegovim stvarnim приходima. Davanje lažnih podataka o drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje poreskih obaveza se vrši davanjem neistinitih podataka o „broju zaposlenih lica ili broju članova domaćinstva ili broju dece na školovanju, činjenice zaposlenosti bračnog druga, vremena kada nastaje određena obaveza plaćanja ili mesta nastanka takve obaveze i sl.“³²

Davanje lažnih podataka vrši se podnošenjem poreske prijave. Delo će biti ostvareno ukoliko se lažni podaci daju u podnetoj poreskoj prijavi, odnosno ukoliko učinilac naknadno daje lažne podatke na zahtev poreskih organa.³³

Na kraju, ovaj oblik radnje izvršenja može se preduzeti „unošenjem neistinitih podataka tj. neunošenjem podataka u godišnje obračune od kojih zavisi utvrđivanje visine poreza.“³⁴ Zbog toga nema sticaja ovog krivičnog dela sa krivičnim delom falsifikovanje isprave.³⁵ Ovo mišljenje se može prihvatiti, jer unošenje neistinitih podataka je samo način izvršenja krivičnog dela poreske utaje, a ne posebno krivično delo. Prema tome, ukoliko nemamo dva ili više krivičnih dela, ne može se govoriti o sticaju.

Gramatičkim tumačenjem lako dolazimo do zaključka da se krivično delo može izvršiti samo u pogledu zakonito stečenih prihoda. Međutim, o ovom problemu ne postoji opšteprihvaćeno mišljenje u teoriji i praksi. Preovladava stanovište da oporezivanje nezakonito stečenih prihoda nije prihvatljivo rešenje, jer bi to značilo „da zakonodavac od učinilaca krivičnih dela zahteva samoprijavlivanje, odnosno posredno samoinkriminisanje.“³⁶ Ovako formu-

30 I. Popović, *Opus citatum*, str. 623.

31 Presuda Apelacionog suda u Beogradu, Kž. 634/2013 od 19. februara 2014.

32 M. Anđelković, D. Jovašević, *Opus citatum*, str. 194–195; slično tome: Lj. Radulović, Krivično delo poreske utaje iz čl. 229 KZ RS, *Pravo i privreda*, 4–6/2010, str. 467.

33 G. Milošević, Krivično delo izbegavanja plaćanja poreza, *Bezbednost*, 6/02, str. 914.

34 Presuda Okružnog suda u Nišu, Kž. 1773/2007 od 18. marta 2008.

35 *Ibidem*.

36 J. Lazarević, M. Škuljić, Osnovne planirane novele Krivičnog zakonika Srbije, *Bilten Vrhovnog kasacionog suda*, 2/2015, str. 56; slično tome: Presuda Apelacionog suda u Kragujevcu, Kž. 3111/2012 od 27. septembra 2013. („Za ostvarenje bića predmetnog krivičnog dela neophodno je da se radi o zakonito stečenim приходima, a u suprotnom građani bi bili u obavezi da prijave porez i na nezakonito stečene prihode, pa time i da sebe prijave za

lisana odredba je u sudskoj praksi prouzrokovala brojne probleme, jer iz nje proizlazi da je u svakom pojedinačnom slučaju potrebno utvrditi da je učinilac dao lažne podatke o zakonito stečenim prihodima, što veoma često nije jednostavan posao i zahteva određeno vreme, tj. smanjuje efikasnost sudova. Zbog toga je u Nacrtu zakona o izmenama i dopunama Krivičnog zakonika iz 2015. godine iz zakonskog opisa dela brisana reč „zakonito“.³⁷ Međutim, član 229 KZ još uvek nije izmenjen na navedeni način.³⁸ Čak i ukoliko se to dogodi, to ne znači da će ovo delo postojati ako učinilac daje lažne podatke o nezakonito stečenim prihodima, jer kao što je već rečeno, niko nije dužan da prijavi nadležnim državnim organima da je ostvario nezakonite prihode. Primena odredbe koja reguliše poresku utaju u praksi će ostati ista, ali će krivično gonjenje biti jednostavnije i efikasnije.

O ovom problemu se izjasnila i sudska praksa u našoj zemlji. Prema stano- vištu Apelacionog suda u Nišu: „ako je prihod bio zakonit a nisu plaćeni odgo- varajući porezi, onda se može govoriti o krivičnom delu poreske utaje iz člana 229 KZ, a ako prihod nije bio zakonit onda se može govoriti o nekom drugom krivičnom delu, u kom slučaju se taj prihod ne može oporezovati, već se mora oduzeti“.³⁹ Primera radi, prihodi koji su stečeni radom ili prodajom „na crno“ ne smatraju se zakonito stečenim prihodima: „Da bi postojalo krivično delo poreske utaje, mora se raditi o zakonito stečenim prihodima o kojima se daju lažni podaci radi izbegavanja plaćanja poreza, a kako je u postupku utvrđeno da se radi o tzv. prodaji na crno, dakle o nezakonito stečenom prihodu, ne može se govoriti o poreskoj utaji ili poreskom prekršaju, te su radnje okrivljenog pra- vilno kvalifikovane kao krivično delo zloupotrebe službenog položaja“.⁴⁰ Apela- cioni sud u Beogradu zauzeo je stav da se o poreskoj utaji može govoriti samo pod uslovom da učinilac kupi robu na legalan način, a zatim preduzme neku od alternativno propisanih radnji izvršenja ovog dela. Međutim, u konkretnom slučaju okrivljeni su slali fakture koje nije pratila roba, što znači da stečeni pri- hodi nisu zakoniti, tj. da nije ostvareno krivično delo poreske utaje.⁴¹ Slično tome, nije ostvareno krivično delo poreske utaje ukoliko sud utvrdi da su okriv-

sticanje tih nezakonito stečenih prihoda, a koja zakonska obaveza ne postoji po bilo kom propisu, niti je bilo ko dužan da sebe prijavi za učinjeno krivično ili neko drugo kažnjivo delo“).

37 Dostupno na: <http://mpravde.gov.rs/sekcija/53/radne-verzije-propisa.php>.

38 Nakon slanja rada uredniku časopisa, 23. novembra 2016. usvojen je Zakon o izme- nama i dopunama Krivičnog zakonika kojim je između ostalog, iz zakonskog opisa ovog krivičnog dela brisana reč „zakonito“. Osim toga, izvršene su izmene koje se odnose na objektivni uslov inkriminacije i propisanu kaznu zatvora.

39 Rešenje Apelacionog suda u Nišu Kž. 431/10 i presuda Opštinskog suda u Nišu K. 2768/07, prema: *Bilten Apelacionog suda u Nišu*, 1/2010, str. 30.

40 Presuda Vrhovnog suda Srbije Kz. 283/2007 od 20. maja 2010, prema: *Bilten sudske prakse Okružnog suda u Nišu*, 28/2008, str. 50; slično tome: Rešenje Apelacionog suda u Beogradu, Kž. 1564/2011 od 23. maja 2011.

41 Presuda Apelacionog suda u Beogradu, Kž. 4/2011 od 10. juna 2011.

ljeni simulovali kupoprodaju, jer u konkretnom slučaju do prometa robe nije ni došlo, već su „isporučivane samo fakture po navedenim računima“.⁴²

Osim toga, plaćanje poreza na prihode koji su nezakonito stečeni jeste vrsta legalizacije tih nezakonito stečenih prihoda i zbog toga nije prihvatljivo. Naravno, to ne znači da nezakonito stečeni prihodi ne treba da budu oduzeti. U krivičnom zakoniku postoji niz odredbi koje regulišu oduzimanje predmeta i oduzimanje imovinske koristi od učinilaca krivičnih dela.⁴³ Takođe, odredbe Zakona o oduzimanju imovine proistekle iz krivičnog dela primenjuju se na krivično delo poreske utaje iz člana 229 stav 2 i 3.⁴⁴ Iako zakonodavac u navedenoj odredbi zauzima jasan stav da oduzimanje imovine nije moguće u odnosu na osnovni oblik ovog krivičnog dela, postoje nedoumice u sudskoj praksi: „Ovaj sud je imao u vidu i obaveštenje javnog tužioca, u kome je navedeno da je nakon sprovedene istrage i izvršenog veštačenja od strane veštaka ekonomsko finansijske struke utvrđeno da se u radnjama osumnjičenog stiču zakonska obeležja krivičnog dela poreska utaja iz člana 229 stav 1 KZ, te da više ne stoje zakonom propisani uslovi za oduzimanje imovine, shodno članu 2 stav 1 tačka 5 Zakona o oduzimanju imovine proistekle iz krivičnog dela. Dakle, tokom istrage je utvrđeno da se ne radi o krivičnom delu iz člana 229 stav 2 i 3 KZ, već o krivičnom delu iz člana 229 stav 1 KZ, za koje se ne može oduzimati imovina. Zbog navedenih razloga pobijano rešenje je moralo biti ukinuto i predmet upućen na ponovno odlučivanje.“⁴⁵

Sporno je da li se iznos neplaćenog poreza može naplatiti od učinioca krivičnog dela, tj. da li se u krivičnom postupku od strane javnog pravobranioca može istaći imovinskopravni zahtev kojim se traži da okrivljeni uplati državi iznos neplaćenog poreza. U vezi sa tim, sudska praksa je zauzela stav da utvrđeni iznos neplaćenog poreza može biti predmet imovinskopravnog zahteva.⁴⁶

U obrazloženju presude sud mora navesti razloge koju ukazuju na to da su prihodi poreskog obveznika u konkretnoj krivičnoj stvari zakoniti, proizilazi iz presude Apelacionog suda u Nišu: „Potpuno je nejasno zašto prvostepeni sud podizanje gotovine sa tekućeg računa bez rezerve prihvata kao zakonit prihod, a još manje je jasno zašto nalazi da se radi o dve vrste prihoda. Kod novca za otkup ogrevnog drveta prvostepeni sud nalazi da se radi o takozvanim ostalim приходima u smislu čl. 85 Zakona o porezu na dohodak građana koji se oporezuju po stopi od 20%. Kad je u pitanju podizanje gotovine od 816.550,00 dinara za navodne materijalne troškove, nejasno je zašto sada sud

42 Rešenje Apelacionog suda u Beogradu, Kž. 684/2013 od 2. jula 2013.

43 Mera bezbednosti oduzimanje predmeta (člana 87 KZS); Oduzimanje imovinske koristi pribavljene krivičnim delom (član 91 i 92 KZS).

44 Član 2 stav 1 tačka 5 Zakona o oduzimanju imovine proistekle iz krivičnog dela, *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 32/2013.

45 Rešenje Apelacionog suda u Beogradu, Kž. 5081/2013 od 27. decembra 2013.

46 Presuda Apelacionog suda u Kragujevcu, Kž. 1533/2012 od 20. aprila 2012.

prihvata da se radi o zakonitom prihodu od kapitala, uzimanju iz imovine privrednog društva u smislu čl. 61. st. 1. tač. 4. Zakona o porezu na dohodak građana, na koji se takođe plaća porez po stopi od 20%. Da bi uopšte neki prihod mogao biti oporezovan on mora biti zakonit. Stoga je prvostepeni sud morao utvrditi da li je podizanje gotovine sa tekućeg računa preduzeća bilo zakonito. U čl. 61 st. 1. tač. 4. Zakona o porezu na dohodak građana propisano je da uzimanje iz imovine privrednog društva od strane vlasnika tog privrednog društva za njihove privatne potrebe mora biti izvršeno u skladu sa zakonom da bi se moglo smatrati oporezivim prihodom od kapitala. Očigledno je da je podizanje gotovine sa računa preduzeća optuženi vršio u navedenom periodu, što on i priznaje, ali je pokušao da to učini zakonitim kroz predstavljanje da se radi o otkupu ogrevnog drveta odnosno o materijalnim troškovima. Dakle, prvostepeni sud je bio dužan da imajući u vidu odredbe Zakona o privrednim društvima kao i zavisno od utvrđenih činjenica oceni da li je ovo podizanje gotovine bilo zakonit prihod optuženog.⁴⁷

Stav suda se može prihvatiti, jer iz zakonskog opisa dela proizlazi da je obeležje bića ovog krivičnog dela davanje lažnih podataka o zakonito stečenim prihodima, o predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje poreskih obaveza. Shodno tome, postojanje obeležja bića dela se mora utvrditi u svakom pojedinačnom slučaju, a radnje ovog krivičnog dela kao obeležja bića nema ukoliko nije reč o zakonito stečenim prihodima. Prema tome, ne može se pretpostaviti da je reč o zakonito stečenim prihodima učinioca, već se to mora utvrditi u svakom konkretnom slučaju. Međutim, naše je mišljenje da treba prihvatiti predložene izmene krivičnog zakonika kojima se iz zakonskog opisa dela briše reč „zakonito“. Na taj način će gonjenje učinilaca biti mnogo efikasnije, jer neće postojati obaveza organa gonjenja da dokazuju da su prihodi stečeni na zakonit način. Kao što je već rečeno, to ne znači da će postojati obaveza učinioca da prijavi nezakonito stečene prihode. Ukoliko se u toku krivičnog postupka ipak utvrdi da je reč o prihodima koji su stečeni izvršenjem krivičnog dela, neće postojati poreska utaja, već samo prvobitno delo čijem izvršenjem su stečeni nezakoniti prihodi (na primer, krivično delo falsifikovanje isprave).

Sporno je da li se zakonitim prihodom može smatrati prihod koji je nastao legalnom prodajom robe koja je nabavljena na nelegalan način. S jedne strane, činjenica da je učinilac do prihoda došao legalnom prodajom robe navodi na zaključak da je reč o zakonitiom prihodu. Postavlja se pitanje da li na kvalifikaciju prihoda ima značaja činjenica da je roba nabavljena na nezakoniti način? O ovom problemu sudska praksa zauzela je stav, koji se može prihvatiti, da se

47 Rešenje Apelacionog suda u Nišu Kž. 431/10 i presuda Opštinskog suda u Nišu K. 2 768/07, prema: *Bilten Apelacionog suda u Nišu*, 1/2010, str. 30; slično tome: Presuda Apelacionog suda u Kragujevcu, Kž. 362/2013 od 6. februara 2014.

nelegalno kupljena roba ne može legalno prodavati. Osim toga, Apelacioni sud u Novom Sadu u obrazloženju presude ističe da plaćanje PDV-a ne zavisi od prihoda koji je ostvaren legalnom prodajom nelegalno nabavljene robe, „već zavisi, u prvom redu od ulaznog PDV-a koji se iskazuje u ulaznim računima i od realno ostvarenog prometa“⁴⁸.

Deo teorije smatra da postoji razlika između dve kategorije nezakonitih prihoda. Na jednoj strani su prihodi od „dopuštene delatnosti za čije obavljanje je potrebno odobrenje nadležnog organa“, dok su na drugoj strani prihodi ostvareni vršenjem krivičnih dela. Autor ovog mišljenja smatra da postoje velike razlike između te dve kategorije koje opravdavaju oporezivanje prihoda od dopuštene delatnosti za čije obavljanje je potrebno odobrenje.⁴⁹ Zalaže se za propisivanje obaveze da se prihodi od delatnosti koje se obavljaju „na crno“ prijave. Smatramo da se ovo mišljenje ne može prihvatiti, zbog razloga koji su u ovom radu već obrazloženi.

Ovaj oblik radnje izvršenja krivičnog dela poreske utaje ne postoji ukoliko učinilac daje lažne podatke o zakonito stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koji su povezani sa obavezom učinioca da plaća porez, ali nisu od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza.⁵⁰ Prema tome, davanje lažnih podataka se uvek odnosi na odlučne činjenice od kojih zavisi obaveza plaćanja poreza. To znači da, ukoliko je poreski obveznik dao lažne podatke o imenu radnika ili nazivu kompanije sa kojom ostvaruje poslovnu saradnju, ne možemo govoriti o davanju lažnih podataka u smislu poreske utaje. Suprotno tome, ukoliko daje lažne podatke o visini stečenih prihoda, reč je o radnji izvršenja poreske utaje.

Prema našoj sudskoj praksi, nije ostvareno krivično delo poreske utaje iako je poreski obveznik dao lažne podatke o zakonito stečenim prihodima, ako poreski organ u trenutku donošenja rešenja kojim se utvrđuje visina poreske obaveze zna da su podaci u poreskoj prijavi lažni, ali ipak donese rešenje zasnovano na toj prijavi.⁵¹ Ovo shvatanje se ne može prihvatiti, jer okolnost da li je poreski organ znao da su podaci u poreskoj prijavi lažni nije obeležje bića poreske utaje.

3. Neprijavlivanje i prikrivanje

Drugi oblik alternativno propisane radnje izvršenja poreske utaje jeste neprijavlivanje zakonito stečenog prihoda, odnosno predmeta ili drugih činje-

48 Presuda Apelacionog suda u Novom Sadu, Kž. 3392/2011 od 22. novembra 2012.

49 M. Vuković, *Poreska utaja u policijskoj i sudskoj praksi*, Beograd, 2009, str. 160.

50 G. Milošević, *Opus citatum*, str. 913.

51 I. Popović, *Opus citatum*, str. 623.

nica koje su od uticaja na utvrđivanje poreskih obaveza, u slučaju obavezne prijave. Reč je o radnji nečinjenja, koja postoji ukoliko učinilac ne podnese blagovremeno poresku prijavu ili podnese nepotpunu prijavu, tj. ne unese u prijavu sve relevantne podatke od kojih zavisi odluka o visini poreza.⁵² Na primer, učinilac ne navede sve izvore prihoda. Prema tome, delo je ostvareno samo ako učinilac ne unese u prijavu relevantne podatke. Izostanak određenih podataka iz prijave sam po sebi nije dovoljan za postojanje krivičnog dela poreske utaje. Neopohodno je da su podaci koji su izostavljeni od značaja za utvrđivanje poreskih obaveza. Na primer, fizičko lice u poresku prijavu unese podatke o zaradi koja je ostvarena u radnom odnosu, ali ne prijavi podatke o prihodima od samostalne delatnosti ili prihodima iz inostranstva.⁵³ I kod ovog oblika radnje izvršenja postoji uslov da je reč o zakonito stečenim prihodima koji se neprijavljaju, što je u ovom radu već detaljno obrazloženo.

Na kraju, učinilac može preduzeti radnju izvršenja poreske utaje i tako što „na drugi način prikriva podatke“ koji se odnose na utvrđivanje poreskih obaveza. U teoriji je istaknuto mišljenje da zakonodavac nije želeo da u članu 229 KZ taksativno navede tri oblika radnje izvršenja poreske utaje. Zakonodavac je naveo dva najčešća oblika radnje izvršenja (davanje lažnih podataka i neprijavljanje). S druge strane, propisivanjem da je prikrivanje podataka koji su relevantni za utvrđivanje poreskih obaveza radnja izvršenja, zakonodavac inkriminiše i druge radnje koje imaju za cilj izbegavanje plaćanja poreza.⁵⁴ Prikrivanje je svaka radnja koja ima za cilj da nadležne poreske organe onemogući da dodju do podataka koji su od značaja za utvrđivanje poreskih obaveza.⁵⁵ Na primer, poreski obveznik sakrije poslovne knjige i na taj način spreči poreske organe da utvrde njegovu poresku obavezu.

Sporno je da li je prikrivanje kao oblik radnje izvršenja dela moguće u odnosu na nezakonite prihode učinioaca. Prema jednom mišljenju, radnja izvršenja ovog krivičnog dela može se preduzeti i u odnosu na nezakonite prihode: „Treba imati u vidu da su nezakonito stečeni prihodi pokriveni, odnosno obuhvaćeni odredbom ovog člana jer krivično delo poreske utaje čini onaj *ko u istoj nameri na drugi način prikriva podatke koji se odnose na utvrđivanje poreskih obaveza*“.⁵⁶ Suprotno tome, postoji shvatanje, koje se može prihvatiti, da radnja izvršenja poreske utaje postoji samo ukoliko se davanje lažnih podataka, neprijavljanje ili prikrivanje odnosi na zakonito stečene prihode, jer se nezakonito stečeni prihodi ne oporezuju.⁵⁷

52 Lj. Radulović, *Opus citatum*, str. 467.

53 M. Kulić, G. Milošević, Odnos krivičnih dela poreske utaje i neuplaćivanja poreza po odbitku u srpskom krivičnom pravu, *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu*, 2/2011, str. 326.

54 *Ibidem*, str. 327.

55 R. Sokolović, *Opus citatum*, str. 52.

56 H. Hrustić, Poreska krivična dela, *Glasnik advokatske komore Vojvodine*, 10/2013, str. 524.

57 Lj. Radulović, *Opus citatum*, str. 468.

Prema stavu sudske prakse, ne postoji prikrivanje u smislu poreske utaje ukoliko učinilac u računu za izvršene usluge navede „da porez na dodatnu vrednost nije zaračunat, jer nije obveznik PDV-a, iako je to bio“.⁵⁸ Sud je pošao od toga da su u računu svi podaci koji su relevantni za utvrđivanje visine poreske obaveze bili istiniti (vrsta i obim radova, avansne uplate i činjenica da PDV nije plaćen). Da li je učinilac obveznik plaćanja PDV-a, jeste „pravna činjenica od koje ne zavisi visina poreske obaveze, tako da radnja okrivljenog ne predstavlja prikrivanje u smislu radnje izvršenja predmetnog dela“, smatra sud. U jednoj krivičnoj stvari sud zauzima stav da „prikrivanje podataka postoji kada se prihodi pokazuju manjim nego što jesu ili rashodi većim od stvarnih“.⁵⁹ Naše je mišljenje da sud pogrešno smatra da u ovom slučaju postoji prikrivanje kao oblik alternativno propisane radnje izvršenja poreske utaje. Smatramo da je učinilac koji prikazuje prihode manjim nego što jesu ili rashode većim od stvarnih ostvaruje ovo krivično delo, ali da to čini davanjem lažnih podataka, a ne prikrivanjem.

Zaključak

Radnja izvršenja krivičnog dela poreske utaje u našem krivičnom zakonodavstvu određena je alternativno (davanje lažnih podataka ili neprijavlivanje ili prikrivanje). Osuđujuće presude za ovo krivično delo moraju sadržati jednu od tri alternativno propisane radnje izvršenja, jer će u suprotnom biti učinjena bitna povreda odredbi ZKP.

Krivično delo poreske utaje najčešće se vrši davanjem lažnih podataka poreskim organima. U vezi sa tim, aktuelan je problem da li su poreski obveznici dužni da daju podatke o svim stečenim prihodima, bez obzira na to da li su oni zakoniti ili nezakoniti. U vreme predaje ovog rada uredniku časopisa, iz zakonskog opisa dela proizlazilo je da se ova dužnost odnosi samo na zakonite prihode, ali o tom pitanju nije postojalo jedinstveno mišljenje u teoriji i sudskoj praksi. U radu je obrazloženo naše stanovište da učinilac nema obavezu prijavljivanja nezakonito stečenih prihoda. Iako je posle predaje rada iz zakonskog opisa krivičnog dela poreske utaje brisana reč „zakonito“, ovaj problem nije rešen i biće predmet interesovanja teorije i sudske prakse. Naše je mišljenje da se od poreskih obveznika iz više razloga ne može zahtevati da prijave nezakonito stečene prihode. Između ostalog, ne može se od učinilaca očekivati da sebe prijave da su ostvarili prihode izvršenjem krivičnih dela ili nekog drugog kažnjivog delikta (prekršaja ili privrednog prestupa). Prema tome, posle najnovijih izmena zakonskog opisa ovog krivičnog dela učinilac

⁵⁸ Presuda Vrhovnog kasacionog suda, Kž. 24/2010 od 28. aprila 2010.

⁵⁹ Rešenje Apelacionog suda u Nišu, Kž. 826/10 od 28. aprila 2010.

nema obavezu prijavljivanja nezakonitih prihoda, kao što ni pre navedene izmene krivičnog zakonodavstva nije bio obavezan da to učini. Međutim, to ne znači da brisanje reči „zakonito“ nije svrsishodno. Na taj način se obezbeđuje veća efikasnost krivičnog gonjenja, jer nije potrebno u konkretnoj krivičnoj stvari dokazivati da su prihodi koje učinilac nije prijavio zakonito stečeni.

Radnja izvršenja poreske utaje može se preduzeti i nečinjenjem (neprijavlivanjem prihoda, odnosno predmeta ili drugih činjenica koje su od uticaja na utvrđivanje poreskih obaveza, u slučaju obavezne prijave). Taj oblik radnje izvršenja postoji ukoliko učinilac ne podnese poresku prijavu, ili podnese nepotpunu prijavu o relevantnim podacima od kojih zavisi utvrđivanje visine poreza. To znači da delo neće biti ostvareno ukoliko se u poresku prijavu ne unesu podaci koji nisu od značaja za utvrđivanje poreske obaveze (na primer, poreski obveznik ne unese podatke o imenima zaposlenih radnika). Trećim oblikom alternativno propisane radnje izvršenja (prikriivanje podataka) obuhvaćene su sve radnje čija je svrha da se poreski organi spreče da dođu do podataka na osnovu kojih se utvrđuju poreske obaveze. U pojedinim presudama sudovi ne razlikuju prikriivanje podataka od davanja lažnih podataka, što je u radu detaljno obrazloženo.

Literatura

1. Anđelković, M; Jovašević D; *Izbegavanje plaćanja poreza*, Niš, 2006.
2. Delić, N; *Nova rešenja opštih instituta u KZS*, Beograd, 2009.
3. Hrustić H; Poreska krivična dela, *Glasnik advokatske komore Vojvodine*, 10/2013.
4. Ilić-Popov, G; Poreska krivična dela u srpskom poreskom zakonodavstvu, *NBP – Journal of Criminalistics and Law*, 1/2016.
5. Jescheck, H. H; Weigend T; *Lehrbuch des Strafrechts – Allgemeiner Teil*, Berlin, 2003.
6. Kulić, M; Milošević, G; Odnos krivičnih dela poreske utaje i neuplaćivanja poreza po odbitku u srpskom krivičnom pravu, *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu*, 2/2011.
7. Karlinsky, S; Burton, H; Blanthorne, C; Perceptions of Tax Evasion as a Crime, *Journal of Tax Research*, 2/2004.
8. Lazarević, J; Škulić, M; Osnovne planirane novele Krivičnog zakonika Srbije, *Bilten Vrhovnog kasacionog suda*, 2/2015.
9. Milošević, G; *Krivično delo izbegavanja plaćanja poreza*, Bezbednost, 6/02.
10. Milošević, G; *Porez i izbegavanje poreza*, Beograd, 2005.

11. Popović, I; Poreska utaja u našem pravu, objavljeno u: *Zaštita ljudskih i manjinskih prava u evropskom pravnom prostoru*, Niš, 2012.
12. Poppe, I; Tatirrtum, Rechtirrtum, Subsumtionsirrtum, *GA*, 4/1990.
13. Radulović, Lj; Krivično delo poreske utaje iz čl. 229 KZ RS, *Pravo i privreda*, 4–6/2010.
14. Schönke, A; Schröder, H; *Strafgesetzbuch – kommentar*, München, 2001.
15. Schünemann, H. H; Verbotsirrtum und faktische Verbots – kenntnis, *NJW*, 14/1980.
16. Slemrod, J; Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion, *Journal of Economic Perspectives*, 1/2007.
17. Sokolović, R; Poreska utaja kao poresko krivično delo, *Pravni informator*, 6/2015.
18. Stojanović, Z; Perić, O; *Krivično pravo – posebni deo*, Beograd, 2009.
19. Vuković, M; *Poreska utaja u policijskoj i sudskoj praksi*, Beograd, 2009.
20. Vuković, N; Zašto je nemoguće da učinilac predikatnog krivičnog dela bude „perač novca“?, *Crimen*, 1/2015.

OFFENCE OF TAX EVASION

Radosav Risimović

Academy of Criminalistic and Police Studies, Belgrade

Summary: Giving false data exists as a form of criminal offence if the offender submits a tax application which contains false data regarding legally acquired income, on items or other facts that are relevant for determining tax liabilities. This form of criminal offence exists if the offender shows the revenue in smaller amounts comparing to the actual income, the items that are the property of the tax payer are displayed in a smaller value, the expenses are shown larger than the actual ones or other false facts that affect the amount of tax are displayed. For example, the accused showed in invoice the value of sold vehicles that is almost twice lower than the price paid. The act will be realized if false information is given in written tax application, or if subsequently false information requested by the tax authorities is provided.

This offence can be done only in respect of legally acquired income, although on this issue there is no generally accepted opin-

ion in the theory of criminal law. Other form of committing the tax evasion offence is failure to report legally acquired income, or objects or other facts that are important for determining tax liabilities, in the case of mandatory application. The offence is committed, if the offender does not submit a tax application in timely manner or submits an incomplete application, i.e. does not enter all relevant information which may affect the decision on the tax amount. For example, the offender does not indicate all income sources. At the end, the offender may commit tax evasion by “concealing information otherwise” which are related to the determination of tax liabilities. Concealment is any action with the purpose of preventing the tax authorities to get the data that are relevant for determining tax liabilities. For example, a tax payer hides the financial reports and thus prevents the tax authorities to determine the tax liability.

Keywords: tax evasion, giving false data, failure to report, concealment, illegal income.

