

UDK 343.351

POSLOVNA EKONOMIJA  
BUSINESS ECONOMICS

Godina XI

Broj I

Str 272 – 290

doi:10.5937/poseko11-13297

Pregledni rad

**dr Sabahudin Z. Coković<sup>1</sup>**

Univerzitet Educons, Sremska Kamenica – Novi Sad,  
Fakultet primenjene bezbednosti

## **PORESKA UTAJA U DOMAĆEM I UPOREDNOM KRIVIČNOM ZAKONODAVSTVU**

**SAŽETAK:** Poreska utaja predstavlja jedno od najtežih krivičnih dela protiv privrede, koje je upereno direktno protiv poresko-fiskalnog sistema države, a ujedno je i krivično delo koje je skoro najčešće izvršavano u oblasti privrednog kriminaliteta. S obzirom na prethodno navedeno, u radu se proučavaju pojam i osnovni elementi poreske utaje, kao posebnog krivičnog dela protiv privrede. Prvi deo rada posvećen je pojmovnom određenju i elementima krivičnog dela poreske utaje u pojedinim nama dostupnim uporednim krivičnim zakonodavstvima, i to: Republike Albanije, Republike Finske, Republike Hrvatske, Ruske Federacije i Savezne Republike Nemačke, dok je u drugom delu rada pažnja posvećena određivanju samog pojma, elementima i osnovnim karakteristikama krivičnog dela poreske utaje u pozitivnom krivičnom zakonodavstvu Republike Srbije.

*Ključne reči:* krivično delo, poreska utaja, krivični zakonik, krivična sankcija.

### **UVOD**

Krivično delo poreska utaja nije novo krivično delo, već je delo koje je posmatrano kroz istoriju menjalo pojam, karakteristike, obeležja bića, oblike

---

<sup>1</sup> sapkocoko@gmail.com

i vidove ispoljavanja, i kao takvo bilo prisutno u svim društvima i civilizacijama. Analizirajući odredbe najstarijih pravnih spomenika, uočeno je da su postojali različiti oblici prikrivanja, neplaćanja ili izbegavanja plaćanja poreza i drugih javnih dažbina, državi odnosno vladaru, koji predstavljaju krivično delo poreske utaje, egzistirajući tako kako u našem krivičnom zakonodavstvu, tako i u mnogim drugim krivičnim zakonodavstvima. Drugim rečima, od početka formiranja prvih država i državnih organizacija postoji izbegavanje plaćanja poreza odnosno utaja poreza, samim tim i krivične sankcije koje su se izricale protiv učinilaca takvih krivičnih dela (Coković i dr., 2013, str. 225). Takođe, napomenućemo da su se vrsta dela, sankcije i druga materijalnopravna rešenja, menjala u zavisnosti od društvenih potreba i shvatanja u konkretnom istorijskom periodu.

Istorija prava uopšte, pa i istorija našeg prava zabeležila je različite oblike i vidove ispoljavanja poreskih krivičnih dela, pa i načine sankcionisanja takvih negativnih društvenih ponašanja. Prve podatke o postojanju samostalnog poreskog krivičnog dela na našim prostorima, pravna istorija beleži još u ranom srednjem veku. Krivično delo poreske utaje ili nedavanje vladarskih dažbina (član 198) je u našem krivičnom zakonodavstvu prvi put uvedeno donošenjem Dušanovog zakonika (Jovašević i dr., 2001, str. 20), na saborima 1349. i 1354. godine (Popović, 2012, str. 620). Ovaj Zakonik je prvi i najznačajniji pisani pravni spomenik feudalne Srbije (Jasić, 1968, str. 19), koji je urađen na temeljima Zakonopravila. Pored materijalnopravnih odredbi iz oblasti krivičnog prava, ovaj je zakonik sadržavao i odredbe procesnog karaktera kao i odredbe iz drugih oblasti prava kao što su: uređenje države, položaj pojedinih staleža, položaj crkve i gradova, bračno, porodično i nasledno pravo (Solojev, 1998, str. 308).

Razvoj društvene zajednice uslovljava povećanje ubiranja javnih prihoda, a pojam javni prihodi se uglavnom poistovećuje sa porezima jer oni imaju najveći udeo u prihodima države. Javni prihodi pa tako i sami porezi služe za podmirenja javnih potreba, tj. državnih rashoda. Njihova osnovna karakteristika je da se ubiru u novcu i to periodično i konstantno. Istovremeno sa ubiranjem poreza pojavljuje se i izbegavanje plaćanja poreske obaveze, a to izbegavanje često prerasta u utaju poreza.

Utaja poreza u savremenom svetu, pogda gotovo sve moderne zemlje, pa je tako postala trend i problem koji treba hitno rešiti. S tim u vezi, pod pokroviteljstvom Organizacije ujedinjenih nacija i Evropske unije, inicirano je donošenje međunarodnih standarda koji su sadržani u sledećim pravnim dokumentima: Deklaracija Organizacije ujedinjenih nacija o kriminalitetu i krivičnom pravosuđu iz 2001. godine (Šuput, 2015, str. 11), Deklaracija Organizacije ujedinjenih nacija o borbi protiv korupcije iz 1997. godine,

Konvencija Organizacije ujedinjenih nacija protiv korupcije iz 2005. godine<sup>2</sup>, Krivičnopravna konvencija Evropske unije o korupciji iz 1999. godine<sup>3</sup>, Konvencija o zaštiti finansijskih interesa Evropske unije iz 1995. godine, Direktiva Evropskog saveta o administrativnoj saradnji u oblasti oporezivanja iz 2011. godine i Uredba Saveta Evropske unije o administrativnoj saradnji zemalja članica u oblasti poreza na dodatu vrednost iz 2003. godine (Šuput, 2015, str. 11).

Ova negativna društvena pojava je prisutna i na teritoriji Republike Srbije, što navodi na zaključak da ni naša država nije izuzetak po pitanju utaje poreza. Republika Srbija je u procesu pridruživanja Evropskoj uniji, pa je neophodno da pre pristupanja ovoj Uniji usaglasi svoje nacionalne propise sa njenim pravnim tekovinama, a koje su sadržane u pravnim aktima Unije. Kada je u pitanju oblast krivičnopravne zaštite poresko-fiskalnog sistema, nacionalni propisi Srbije treba da budu usaglašeni sa navedenim pravnim aktima Evropske unije. Imajući u vidu činjenicu da se u narednom periodu očekuje pristupanje Republike Srbije Evropskoj uniji, trebalo bi težiti i jačanju poreske discipline u javnom sektoru. U skladu sa propisima ove Unije Republika Srbija će biti u obavezi, ne samo da propiše nova poreska krivična dela, već i da izmeni postojeće inkriminacije.

Utaja poreza podrazumeva protivzakonito izbegavanje poreske obaveze, u cilju manjeg plaćanja ili neplaćanja poreza. Na osnovu prethodno navedenog možemo zaključiti da postoje dve vrste utaje, i to: potpuna i delimična. Potpuna utaja poreza je neprijavljanje ostvarenog prihoda, a delimična utaja je samo delimično prijavljivanje ostvarenog prihoda. Utaja poreza narušava poreski sistem, a na utaju utiče niz faktora, kao što su: visina poreskog opterećenja, pravedna raspodela poreskog tereta, tehnika oporezivanja, odnos poreske administracije prema poreskim obveznicima (Milošević i dr., 2009, str. 268) i poreski moral.

U Republici Srbiji poreski moral je jako nizak jer većina ljudi smatra da je utaja poreza normalna i opravdana (Coković i dr., 2013, str. 226). Upravo iz tog razloga postoji opravdana potreba (Cvetković, 2016, str. 218), da poreske vlasti primenjuju sve raspoložive mere i instrumente koji će uticati na smanjenje utaje poreza. Tu se prvenstveno misli na uočavanje raznih oblika utaje poreza, a koji se najčešće mogu sresti kod obračunavanja PDV-a, koji je ujedno najizdašniji prihod državnog budžeta jer čini ukupno 80% ukupnog poreskog prihoda.

---

<sup>2</sup> Zakon o ratifikaciji konvencije Ujedinjenih nacija protiv korupcije (*Službeni list SCG „Međunarodni ugovori”, broj 12/2005*).

<sup>3</sup> Zakon o potvrđivanju Krivičnopravne konvencije Evropske unije o korupciji (*Službeni list SRJ „Međunarodni ugovori“, broj 2/2002 i Službeni list SCG „Međunarodni ugovori”, broj 18 od 23. 12. 2005*).

---

**PORESKA UTAJA U UPOREDNOM KRIVIČNOM  
ZAKONODAVSTVU**

Poreska utaja kao krivično delo je upereno direktno protiv poresko-fiskalnog sistema države; predstavlja negativnu društvenu pojavu koja pogađa sva društva i sve civilizacije i kao takva egzistira vekovima unazad. Poznato je da su najstariji zakonici, inkriminisali različite oblike utaje poreza (Andželković i dr., 2006, str. 141), za koje je bila propisana odgovarajuća krivična sankcija. Danas, gotovo da nema države koja u svom krivičnopravnom sistemu nije inkorporirala odredbe kojima se inkriminišu različiti oblici krivičnog dela poreske utaje. Drugim rečima, inkriminacijom se pruža zaštita poresko-fiskalnog sistema države.

S obzirom na prethodno navedeno, a u cilju sprovođenja komparativne analize, koja je od velikog značaja, za unapređenje našeg krivičnog zakonodavstva, za pravnu nauku, sudsku praksu, kao i za davanje novih ideja zakonodavcu, nije dovoljno posvetiti pažnju samo krivičnopravnim odredbama koje se odnose na poresku utaju u Republici Srbiji, već je potrebno analizirati različite krivičnopravne odredbe koje se odnose na poresku utaju u uporednom krivičnom zakonodavstvu (Milošević, 2006, str. 75). Такође, ukazaćemo na činjenicu da u uporednom krivičnom zakonodavstvu postoje različiti načini inkriminisanja krivičnog dela poreske utaja, što nas navodi na zaključak da u odnosu na druga krivična dela, inkriminisanje poreske utaje ne predstavlja nikakav izuzetak.

U tom cilju će radi sveobuhvatnosti posmatrane problematike u radu biti analizirani pojам, vrste i obeležja raznih krivičnih dela poreske utaje, као и krivičне sankcije propisane за njihove učinioce, u krivičnim zakonodavstvima sledećih nama dostupnih država: 1) Republike Albanije, 2) Republike Finske, 3) Republike Hrvatske, 4) Ruske Federacije i 5) Savezne Republike Nemačke.

### **Krivični zakonik Republike Albanije**

Krivičnopravne norme koje se odnose na utaju poreza, sadržane su u Krivičnom zakoniku Republike Albanije (u daljem tekstu: KZ RA) koji je donet 27. januara 1995. godine u Narodnoj skupštini Republike Albanije, sa poslednjim izmenama i dopunama iz 2013. godine, u sekciji šest, koja nosi naziv: „Krivična dela u vezi sa taksama i porezima”, KZ RA propisuje sledeća krivična dela, kojima se inkriminišu različiti oblici utaje poreza: 1) prikrivanje prihoda (član 180) i 2) neplaćanje taksi i poreza (član 181).<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Kodi Penal i përditësuar dhe me praktikë gjyqësore, Botime Juridike, Alb Juris 2013, Tiranë, str. 97–98.

Prikrivanje prihoda predstavlja prvo poresko krivično delo, koje je propisano članom 180 KZ RA. Osnovni oblik krivičnog dela čini onaj ko u nameri sticanja protivpravne imovinske koristi za sebe ili drugoga, vrši prikrivanje ili delimično izbegavanje plaćanja poreza, taksi ili doprinosa, ne podnoseći dokumenta ili potrebne podatke propisane važećim Zakonom, odnosno podnoseći falsifikovana dokumenta, izjave ili lažne podatke. Za ovaj oblik dela propisana je alternativno, novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine.

Pored prethodno navedenog osnovnog oblika dela, zakonodavac propisuje i dva teža odnosno kvalifikovana oblika. Prvi, teži oblik dela postoji ukoliko je osnovni oblik dela učinjen sa namerom da se prikrije ili delimično izbegne plaćanje poreza, u iznosu od preko pet miliona leka. Za ovaj oblik dela propisana je kazna zatvora u trajanju od dve do pet godina. Kazna zatvora u trajanju od četiri do osam godina, propisana je za učinioца drugog težeg oblika ovog krivičnog dela, koji postoji ukoliko je osnovni oblik dela učinjen sa namerom da prikriveni iznos poreza bude veći od osam miliona leka.

Drugo poresko krivično delo, neplaćanje taksi i poreza je propisano članom 181 KZ RA. Delo se sastoji u neplaćanju, bez opravdanog razloga, poreza ili druge propisane dažbine u Zakonom određeno vreme, od strane lica koje je ranije već bilo administrativno (prekršajno) kažnjavano<sup>5</sup> iako je bilo sposobno (tj. u mogućnosti) da to plati. Za ovo delo je propisana alternativno, novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine.

### **Krivični zakonik Republike Finske**

U krivičnom zakonodavstvu Republike Finske, odredbe koje se odnose na inkriminaciju različitih oblika utaje poreza, takođe su propisane Krivičnim zakonikom (u daljem tekstu: KZ RF). Krivični zakonik je donet davne 1889. godine aktom broj 39 i od tada je mnogo puta noveliran. Poslednja novela KZ RF bila je 2015. godine, donošenjem Zakona o izmenama i dopunama Krivičnog zakonika broj 766. U poglavljju dvadeset devet, navedenog KZ RF a u grupi: „Krivičnih dela protiv javnih finansija”, propisana su tri poreska krivična dela, i to: 1) poreska utaja (sekcija 1), 2) teška utaja poreza (sekcija 2) i 3) sitna utaja poreza (sekcija 3).<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Dakle, kao učinilac dela se može javiti samo lice koje ima posebna zakonom određena svojstva, a to je da se radi o recidivistu, povratniku, licu koje ima sklonost ka neplaćanju ili izbegavanju plaćanja poreza.

<sup>6</sup> Criminal Code Finland (39/1889, amendments up to 766/2015 included), Translation from Finnish Legally binding only in Finnish and Swedish Ministry of Justice, Finland, str. 120–121.

Krivično delo poreska utaja (Coković, 2013, str. 19), koje je propisano u sekciji 1 KZ RF čini onaj ko pruži lažne informacije poreskim organima, koje su od značaja za procenu u utvrđivanju poreske obaveze, traži povraćaj poreza – prikrivajući podatke koje utiču na procenu u utvrđivanju poreske obaveze, ili u nameri izbegavanja plaćanja poreza preduzme druge radnje<sup>7</sup> koje se mogu okarakterisati kao protivpravno postupanje, ili postupanje protivno Zakonu.

Za učinioca ovog krivičnog dela propisana je alternativno, novčana kazna ili kazna zatvora do dve godine.

Drugo po redu krivično delo koje je inkriminisano prethodno pomenutim Krivičnim zakonom u sekciji 2 je teška utaja poreza. Ovo krivično delo čini onaj ko poreskom prevarom pribavi znatnu protivpravnu imovinsku (finansijsku) korist, ili je poreska prevara učinjena na poseban, odnosno specifičan način. Drugim rečima, ovo krivično delo predstavlja teži (kvalifikovani) oblik prethodno navedenog krivičnog dela poreska utaja iz sekcije 1 KZ RF.

Za učinioca ovog krivičnog dela propisana je kazna zatvora od četiri meseca do četiri godine.

I na kraju, treće krivično delo kojim se inkriminiše utaja poreza, propisano je u sekciji 3 KZ RF, pod nazivom sitna utaja poreza. Ovo krivično delo zapravo predstavlja lakši oblik krivičnog dela poreske utaje iz sekcije 1 KZ RF.

Učiniocu krivičnog dela može biti izrečena novčana kazna ukoliko nadležni sud proceni da je iznos utajenog poreza mali, a okolnosti prilikom izvršenja krivičnog dela povezane sa poreskim prekršajem.

Zakonik je pri tome, izričito propisao i mogućnost oslobođenja od kazne učinioca ovog dela, ukoliko nadležni sud proceni da je povećanje poreza dovoljna sankcija za učinioca ovog krivičnog dela.

## **Krivični zakonik Republike Hrvatske**

Odredbe od značaja za inkriminaciju utaje poreza u pozitivnom pravu Republike Hrvatske sadržane su u Kaznenom zakonu koji je Hrvatska usvojila na sednici Sabora 21. oktobra 2011. godine, a koji je stupio na snagu 1. januara 2013. (u daljem tekstu: KZ RH).<sup>8</sup> Danom stupanja na snagu Kaznenog zakona prestao je da važi stari Kazneni zakon iz oktobra 1997. godine.<sup>9</sup> Novim Zakonom u poglavljju dvadeset četiri u grupi: „Krivičnih dela

<sup>7</sup> To su one radnje kojima se poreski organi dovode u zabludu u pogledu određenih činjenica ili okolnosti.

<sup>8</sup> Kazneni zakon (*Urednički pročišćeni tekst, „Narodne novine“*, broj 125/11, 144/12, 56/15 u 61/15).

<sup>9</sup> Kazneni zakon (*Narodne novine Republike Hrvatske, Zagreb, broj 110/97*).

protiv privrede” inkriminisani su različiti oblici poreske utaje (Pejić–Bach i dr., 2008, str. 211), propisivanjem krivičnog dela pod nazivom, utaja poreza ili carine (član 256 KZ RH).

Krivično delo utaje poreza ili carine ima dva osnovna oblika i jedan teži odnosno kvalifikovani oblik dela.

Prvi osnovni oblik dela čini onaj ko u nameri da za sebe ili drugog, potpuno ili delimično izbegne plaćanje poreza ili carine, daje netačne ili nepotpune podatke (Jovašević, 2009, str. 174) o dohodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od značaja za utvrđivanje iznosa poreske ili carinske obaveze, ili u slučaju obavezne prijave ne prijavi prihod, predmet ili druge činjenice koje su od značaja za utvrđivanje poreske ili carinske obaveze, pa zbog toga dođe do smanjenja ili neutvrđenja poreske ili carinske obaveze u iznosu koji prelazi dvadeset hiljada kuna.

Za učinioca prvog osnovnog oblika ovog krivičnog dela, propisana je kazna zatvora u vremenskom trajanju od šest meseci do pet godina.

Kazna zatvora u vremenskom trajanju od šest meseci do pet godina, propisana je i za učinioca drugog osnovnog oblika ovog krivičnog dela, ukoliko poresku olakšicu ili carinsku povlasticu u iznosu većem od dvadeset hiljada kuna koristi suprotno uslovima pod kojima ju je dobio, drugim rečima nemamenski.

Teži, odnosno kvalifikovani oblik ovog krivičnog dela, čini onaj ko preduzimajući radnje izvršenja nekog od prethodno navedenih osnovnih oblika krivičnog dela, doveđe do umanjenja ili neutvrđenja poreske obaveze velikih razmera.

Za učinioca težeg oblika ovog krivičnog dela propisana je kazna zatvora u vremenskom trajanju od jedne do deset godina.

Zakonodavac je propisao i posebnu odredbu u okviru ovog krivičnog dela, kojom se inkriminišu radnje iz prethodno navedenih oblika krivičnog dela, ukoliko su iste preduzete u nameri umanjenja sredstava Evropske unije.

## **Krivični zakonik Ruske Federacije**

U Ruskoj Federaciji su nezakonite radnje vezane za utaju poreza inkriminisane u članovima 198 i 199 Krivičnog zakonika koji je donet 13. juna 1996. godine, a poslednji put revidiran Zakonom o izmenama i dopunama Krivičnog zakonika 22. novembra 2016. godine.<sup>10</sup> Ova krivična dela su sistematizovana u glavi dvadeset drugoj koja nosi naziv: „Krivična dela u oblasti ekonomije”<sup>11</sup>

<sup>10</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации от 13. 06. 1996, N 63-ФЗ (2016), preuzeto 28. januara 2017, sa //www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_10699/.

<sup>11</sup> Законы и Кодексы (2014), Уголовный кодекс Российской Федерации, текст с изменениями и дополнениями на 1. сентября 2014. года, эКСМО, Москва, str. 104–105.

Utaja poreza od strane fizičkog lica je prvo poresko krivično delo koje je propisano članom 198 Krivičnog zakonika. Ovo krivično delo ima osnovni i teži oblik. Osnovni oblik krivičnog dela čini ono fizičko lice koje nije podnело u zakonom propisanom roku poresku prijavu i druge potrebne podatke, koji su od značaja za utvrđivanje poreske obaveze, nadležnom poreskom organu Ruske Federacije (Гладких и др., 2015, str. 365), ili je podnelo poresku prijavu neistinitih podataka o prihodima i rashodima u velikoj razmeri.

Za ovaj oblik krivičnog dela propisana je alternativno, novčana kazna u iznosu od jedne stotine hiljada do tri stotine hiljada rubalja ili iznos prosečne zarade ili drugog prihoda za period od jedne do dve godine, rad u javnom interesu u vremenskom periodu do jedne godine ili kazna zatvora u trajanju do šest meseci, odnosno do godinu dana.

Ukoliko je osnovni oblik krivičnog dela učinjen u naročito velikoj razmeri, postoji teži odnosno kvalifikovani oblik ovog krivičnog dela. I za ovaj oblik krivičnog dela, propisana je alternativno, novčana kazna u iznosu od dve stotine hiljada do pet stotina hiljada rubalja, ili iznos prosečne zarade ili drugog prihoda za period od osamnaest meseci do tri godine, rad u javnom interesu u vremenskom periodu do tri godine, ili kazna zatvora u trajanju do tri godine.

Zakonodavac propisuje mogućnost oslobođenja od krivične odgovornosti za učinioca ovog krivičnog dela, ukoliko je uplatio ceo novčani iznos na ime poreskog duga, odnosno izvršio sve druge izrečene kazne u skladu sa Poreskim zakonom Ruske Federacije.

Poreska utaja od strane organizacije je drugo poresko krivično delo u Ruskom krivičnom zakonodavstvu (Кочои, 2009, str. 264). Članom 199 Krivičnog zakonika propisano je ovo krivično delo, koje čini ovlašćeno (odgovorno) lice organizacije, koje nije podnelo u zakonski propisanom roku poresku prijavu i druge potrebne podatke, koji su od značaja za utvrđivanje poreske obaveze, nadležnom poreskom organu Ruske Federacije, ili je podnelo poresku prijavu neistinitih podataka o prihodima i rashodima te organizacije u naročito velikoj razmeri.

Za ovo krivično delo propisana je alternativno, novčana kazna u iznosu od jedne stotine hiljada do tri stotine hiljada rubalja, ili iznos prosečne zarade ili drugog prihoda za period od jedne do dve godine, društveno korisni rad u vremenskom periodu do dve godine, uz mogućnost oduzimanja prava na obavljanje određenih dužnosti ili prava na obavljanje određenih delatnosti u trajanju do tri godine, ili kazna zatvora u trajanju do šest meseci, odnosno do dve godine.

Pored prethodno navedenog osnovnog oblika krivičnog dela, zakonodavac propisuje i teži, odnosno kvalifikovani oblik dela, koji postoji

ukoliko je osnovni oblik dela učinjen od: 1) strane grupe lica po prethodnom dogovoru ili 2) u naročito velikoj razmeri.

Za teži oblik ovog krivičnog dela, takođe je propisana alternativno, novčana kazna u iznosu od dve stotine hiljada do pet stotina hiljada rubalja, ili iznos prosečne zarade ili drugog prihoda za period od jedne do tri godine, društveno korisni rad u vremenskom periodu do pet godina, uz mogućnost oduzimanja prava na obavljanje određenih dužnosti ili prava na obavljanje određenih delatnosti u trajanju do tri godine, ili kazna zatvora u trajanju do šest godina.

Zakonodavac je i za učinioца ovog krivičnog dela, propisao mogućnost oslobođenja od krivične odgovornosti, ukoliko je odgovorno lice tj. organizacija uplatila ceo novčani iznos na ime poreskog duga i izvršila sve druge izrečene kazne u skladu sa Poreskim zakonom Ruske Federacije.

### **Krivični zakonik Savezne Republike Nemačke**

Kada su u pitanju krivičnopravne norme kojima se inkriminišu različiti oblici utaje poreza u zakonodavstvu Savezne Republike Nemačke, one su sadržane u sledećim pravnim aktima: 1) Krivičnom zakoniku<sup>12</sup> iz 1998. godine, koji je poslednji put noveliran 23. aprila 2014. godine (u daljem tekstu: KZ SRN) i 2) Poreskom zakoniku koji je objavljen 1. oktobra 2002. godine, a poslednji put revidiran 22. decembra 2016. godine (u daljem tekstu: PZ SRN).<sup>13</sup> Krivičnim zakonikom propisano je krivično delo neuplaćivanja i zloupotrebe doprinosa radnika (član 266a), za šta slijede pojedine krivične sankcije za učinioce ovog krivičnog dela<sup>14</sup>, dok je Poreskim zakonikom propisano krivično delo poreske utaje (Beckmann, 2003, str. 188) i krivične sankcije za njegove učinioce (član 370).

Neuplaćivanje i zloupotreba doprinosa radnika (član 266a, KZ SRN), je krivično delo koje ima nekoliko oblika.

Prvi osnovni oblik dela čini onaj ko u svojstvu poslodavca ne izvrši upлатu doprinosa za obavezno socijalno osiguranje radnika, u propisanom roku nadležnom organu socijalnog osiguranja, ili ne izvrši uplatu sredstava namenjenih za podsticanje zaposlenih radnika, bez obzira na to da li je

<sup>12</sup> StGB (2013), *Strafgesetzbuch, BetäubungsmittelG, WehrstrafG, WirtschaftsstrafG, Völkerstrafgesetzbuch und weitere Vorschriften*, 51. Auflage, Beck – Texte im dtv, München, str. 1.

<sup>13</sup> Abgabenordnung (2016), *In der Fassung der Bekanntmachung vom 01. 10. 2002. (BGBl. I S. 3866, ber. 2003 S. 61), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. 12. 2016. (BGBl. I S. 3152) m.W.v. 29. 12. 2016. Stand: 01. 01. 2017. aufgrund Gesetzes vom 20. 12. 2016. (BGBl. I S. 3000)*, preuzeto 28. januara 2017, sa //www.gesetze-im-internet.de/ao\_1977/.

<sup>14</sup> StGB (2014), *Strafgesetzbuch, BetäubungsmittelG, WehrstrafG, WirtschaftsstrafG, Völkerstrafgesetzbuch und weitere Vorschriften*, 52. Auflage, Beck – Texte im dtv, München, str. 138–139.

izvršena isplata neto iznosa zarade. Za učinioca prvog osnovnog oblika dela, propisana je alternativno, kazna zatvora do pet godina ili novčana kazna.

Drugi osnovni oblik dela, čini takođe poslodavac koji nadležnom organu socijalnog osiguranja preda prijavu za socijalno osiguranje sa netačnim ili nepotpunim podacima, ili na drugi način uskraćuje podatke koji su od značaja za nadležni organ socijalnog osiguranja, i na taj način protivpravno zadrži novčani iznos doprinosa za obavezno socijalno osiguranje radnika, bez obzira na to da li je izvršena isplata neto iznosa zarade. Za učinioca drugog osnovnog oblika dela, propisana je takođe alternativno, kazna zatvora do pet godina ili novčana kazna.

Treći osnovni oblik krivičnog dela čini onaj poslodavac koji ne izvrši neto uplatu zarade radniku u propisanom roku – saglasno pozitivnim propisima države. Za učinioca trećeg osnovnog oblika dela, propisana je takođe alternativno, kazna zatvora do pet godina ili novčana kazna.

Pored prethodno navedena tri osnovna oblika, zakonodavac propisuje i teži oblik ovog krivičnog dela. Propisana je kazna zatvora od šest meseci do deset godina, za onog ko vršeći osnovne oblike krivičnog dela, pribavi za sebe na protivpravan način veliku količinu novca.

Zakonodavac je za učinioca ovog krivičnog dela, propisao mogućnost oslobođenja od krivične odgovornosti, ukoliko je odgovorno lice tj. poslodavac blagovremeno upatio ceo novčani iznos, na ime doprinosa za obavezno socijalno osiguranje radnika i izvršio sve druge izrečene kazne u skladu sa Zakonom.

Kao što je prethodno navedeno, odredbe kojima se inkriminišu različiti oblici utaje poreza u Saveznoj Republici Nemačkoj, nisu sadržane samo u Krivičnom zakoniku, već i u Poreskom zakoniku<sup>15</sup>, koji članom 370. propisuje krivično delo poreske utaje (Lazar, 2009, str. 50). Ovo krivično delo postoji ukoliko lice podnese poreskim organima ili drugim nadležnim organima netačne ili nepotpune podatke od značaja za utvrđivanje iznosa poreske obaveze, kao i ukoliko propusti da obavesti poreske organe o činjenicama koje su od značaja za utvrđivanje poreske obaveze a bilo je u obavezi da to učini, ili ukoliko lice propusti da upotrebi taksenu marku ili mašinu za taksene marke, a da je u konkretnom slučaju bilo u obavezi to da učini.

Za učinioca krivičnog dela propisana je alternativno, kazna zatvora do pet godina ili novčana kazna. Saglasno odredbama Poreskog zakonika, pokušaj ovog krivičnog dela izjednačen je sa svršenim krivičnim delom.

Osim osnovnog oblika krivičnog dela poreske utaje, propisan je i teži oblik ovog dela, prisutan ukoliko postoji učinilac koji:

---

<sup>15</sup> Abgabenordnung, (2014) Recht verstehen – Webel, 1. Auflage, str. 184.

- 1) prikriva činjenice u vezi sa velikim iznosom poreza ili ukoliko na osnovu lažnih podataka neosnovano ostvari poresku olakšicu,
  - 2) delo izvrši zloupotrebotom službene dužnosti ili položaja,
  - 3) iskoristi pomoć lica koje obavlja javnu funkciju, a koje zloupotrebljava svoj položaj za izvršenje ovog dela,
  - 4) više puta prikriva činjenice ili prezentuje lažne činjenice radi utaje poreza ili neopravdanog dobijanja poreske olakšice korišćenjem falsifikovanih dokumenata,
  - 5) postane član grupe koja je osnovana radi vršenja poreskih krivičnih dela, a čiji su članovi već nekoliko puta izvršili poresko krivično delo i
  - 6) dostavi lažne podatke nadležnim poreskim organima ili ne dostavi podatke od značaja za utvrđivanje poreza na dodatu vrednost ili akcize u nameri izbegavanja plaćanja poreza na dodatu vrednost ili akcize.
- Za učinioca ovog težeg oblika krivičnog dela propisana je kazna zatvora od šest meseci do deset godina.

Saglasno članu 371 PZ SRN za učinioca ovog krivičnog dela, propisana je mogućnost fakultativnog, odnosno obaveznog osnova za oslobođenje od krivične odgovornosti, pod Zakonom određenim uslovima.

### **PORESKA UTAJA U KRIVIČNOM ZAKONODAVSTVU REPUBLIKE SRBIJE**

U vezi regulisanja poreske utaje, kao krivičnog dela, zakonodavac u Republici Srbiji je pratio uredenje ovog pitanja na međunarodnom planu, i to u pogledu: naziva krivičnog dela, bića i drugih karakteristika i oblika ispoljavanja ali i u pogledu krivičnih sankcija koje su izricane učiniocima ovih dela.

U pozitivnom krivičnom zakonodavstvu Republike Srbije, krivičnopravne norme kojima se inkriminiše poreska utaja sistematizovane su u grupi: „Krivičnih dela protiv privrede”, u članu 229 Krivičnog zakonika. Ovaj Zakonik donet je 29. septembra 2005. godine, a počeo sa primenom 1. januara 2006. godine i od tada je više puta noveliran. Poslednji put Zakonik je noveliran 23. novembra 2016. godine, donošenjem Zakona o izmenama i dopunama Krivičnog zakonika.<sup>16</sup>

Krivično delo poreske utaje, čini onaj 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

---

<sup>16</sup> Krivični zakonik Republike Srbije („Službeni glasnik Republike Srbije”, broj 85/05, 88/05 – ispr., 107/05 – ispr., 72/09, 111/09, 121/12, 104/13, 108/14 i 94/2016).

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 sto pedeset hiljada dinara.

Objekt zaštite je poresko-fiskalni sistem, a objekt napada su porezi, doprinosi i druge propisane dažbine (Đurđić i dr., 2010, str. 123).

Na osnovu prethodno navedene formulacije, možemo zaključiti da je radnja izvršenja (Babić i dr., 2007, str. 224) dela alternativno određena, tako da se može sastojati u sledećem:

a) davanje lažnih podataka o zakonito stečenim prihodima, o predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje obaveze plaćanja poreza (Vuković, 2009, str. 90),

b) neprijavljanje (Jovašević i dr., 2009, str. 138) zakonito stečenog prihoda, odnosno predmeta ili drugih činjenica koje su od uticaja na utvrđivanje plaćanja poreza, u onim slučajevima kada je poreski obveznik po zakonu dužan na obaveznu prijavu i

v) prikrivanje na drugi način podataka koji se odnose na utvrđivanje navedenih obaveza u smislu plaćanja poreza, doprinosa i drugih propisanih dažbina.

Dakle, radnja izvršenja (Kljajević, 1999, str. 6) krivičnog dela poreske utaje, koja je alternativno navedena može se odnositi samo na zakonito stečeni prihod, a ne i za onaj prihod koji je stečen na protivpravan način.<sup>17</sup> Npr: Prodaja robe na „crno” za gotov novac, koja nije evidentirana u poslovnim knjigama ne može se smatrati zakonito stečenim prihodom, već prihodom koji je stečen na protivpravan način, što predstavlja radnju izvršenja krivičnog dela zloupotrebe službenog položaja, a ne poreske utaje.<sup>18</sup>

Pored prethodno navedenog za postojanje ovog dela neophodno je ostvarenje još dva elementa, i to: 1) postojanje namere učinioca dela da, u vreme preduzimanja radnje izvršenja, potpuno ili delimično izbegne plaćanje poreza (Stojanović i dr., 2006, str. 198), doprinosa ili drugih propisanih dažbina. Za postojanje krivičnog dela poreske utaje nije neophodno da je učinilac i uspeo u svojoj nameri da izbegne plaćanje poreza i doprinosa. Ovo delo postoji i ako je kod učinioca samo postojala namera za izbegavanje prilikom preduzimanja radnje izvršenja tako da štetna posledica i ne mora da nastupi, pa je pravno irelevantno to što je okrivljeni ove obaveze izmirio po

<sup>17</sup> Rešenje Okružnog suda u Subotici Kž. 423/2008 od 30. oktobra 2008. godine, *Sudska praksa*, Beograd, broj 9–10/2009. godine, str. 17.

<sup>18</sup> Presuda Vrhovnog suda Srbije Kzp. 283/2007, *Bilten sudske prakse Okružnog suda u Nišu*, Niš, broj 28/2008. godine, str. 50.

obavljenoj kontroli od strane inspekcije;<sup>19</sup> 2) da iznos obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi sto pedeset hiljada dinara. Potrebno je da pomenuta suma čije se plaćanje izbegava predstavlja iznos u jednoj kalendarskoj godini (Stojanović i dr., 2003, str. 282).

Ovo krivično delo je svršeno kada je poreski obaveznik dao neistinite podatke ili nije prijavio zakonito stečen prihod u zakonskom roku, nezavisno od toga da li je poreski organ preuzeo neku radnju, odnosno doneo konačno rešenje o utvrđivanju poreza ili doprinosa (Važić, 1999., str. 15–16).

Krivično delo se može učiniti samo sa direktnim umišljajem (Ignjatović, 2007, str. 89). Izvršilac ovog krivičnog dela može biti svako lice koje je obavezno da plati porez (Kambovski, 2011, str. 956), doprinos ili neke druge propisane dažbine (Čeđović, 2006, str. 566). Propisana kazna za delo je zatvor od šest meseci do pet godina i novčana kazna.

Pored osnovnog oblika, postoje dva teža oblika ovog dela. Prvi teži, ili kvalifikovani oblik dela (Jovanović i dr., 2000, str. 384), postoji ukoliko se činjenjem osnovnog oblika dela, izbegava plaćanje iznosa koji prelazi sumu od milion i pet stotina hiljada dinara. Za učinioca prvog težeg oblika dela propisana je kumulativno, kazna zatvora od jedne do osam godina i novčana kazna.

Drugi teži ili kvalifikovani oblik dela je ujedno i najteži oblik dela. Ovaj oblik dela postoji, ukoliko je činjenjem osnovnog oblika dela, iznos čije se plaćanje izbegava, prelazi sumu od sedam miliona i pet stotina hiljada dinara. Za učinioca ovog oblika dela propisana je kumulativno, kazna zatvora od dve do deset godina i novčana kazna (Jovašević, 2014, str. 147).

Zakonom o izmenama i dopunama Krivičnog zakonika (KZ) od 23. novembra 2016. godine<sup>20</sup> krivično delo „poreska utaja“ uređeno je članom 225. KZ umesto sada važećim članom 229. KZ. Objektivni uslov inkriminacije kod osnovnog oblika krivičnog dela je izmenjen tako što je propisano da je za postojanje krivičnog dela „poreska utaja“ potrebno da iznos dažbine čije se plaćanje izbegava prelazi iznos od petsto hiljada dinara, umesto sada važećih sto pedeset hiljada dinara. Za drugi teži oblik krivičnog dela, izmenama i dopunama KZ, predviđena je nešto strožija kazna zatvora, odnosno kazna zatvora od tri do deset godina i novčana kazna.

## ZAKLJUČAK

Krivičnopravna zaštita poresko-fiskalnog sistema postojala je i ranije, i to od početka formiranja prvih država i državnih organizacija. Činjenica je da

<sup>19</sup> Presuda Okružnog suda u Beogradu Kž. 3441/2006 od 30. januara 2007. godine, *Bilten Okružnog suda u Beogradu*, Beograd, broj 77/2008. godine, str. 127.

<sup>20</sup> („Službeni glasnik RS“, broj 94/2016), član 27. stupa na snagu 1. marta 2018. godine.

niko ne voli da plaća poreze, i zato su se tražili razni načini ili modaliteti da se porezi izbegnu ili pak umanje, ali se uporedo razvijao i model krivičnopravne zaštite poresko-fiskalnog sistema koji je bio karakterističan po tome što su se učiniocima poreskih krivičnih dela izricale krivične sankcije. U mnogim zemljama krivično delo poreske utaje zauzima vrlo visoko mesto u ukupnom broju izvršenih krivičnih dela protiv privrede. Poznato je da učinioци ovog krivičnog dela potiču iz različitih društvenih slojeva, društvenih zajednica, kao i zemalja koje imaju različite pristupe u rešavanju ovog problema.

U procesu ostvarivanja krivičnopravne zaštite poresko-fiskalnog sistema, savremena zakonodavstva uspostavljaju takav sistem koji, i pored određenih razlika, izražava iste osnovne tendencije, pa smo tako analizom krivičnopravnih odredaba koje se odnose na inkriminisanje poreske utaje u uporednom krivičnom zakonodavstvu došli do sledećih zaključaka, i to:

1) sa jedne strane, postoje države kao što su npr: Albanija, Nemačka, Rusija, Finska i Hrvatska, koje su krivičnopravne norme o poreskoj utaji inkorporirale u krivičnim zakonicima (zakonima),

2) nasuprot njima postoje i države kao što je npr: Nemačka, koja je norme o suzbijanju poreske utaje inkorporirala u posebnom Poreskom zakonu u kojem su sadržana krivična dela i krivične sankcije za njihove učinioce,

3) što se tiče broja propisanih krivičnih dela poreske utaje, najviše krivičnih dela ove vrste propisuje Finska i to tri, zatim po dva dela propisuju Albanija, Rusija i Nemačka a Hrvatska samo jedno delo.

4) od zaprećenih kazni za posmatrana krivična dela, dominiraju kazna zatvora i novčana kazna. Što se tiče kazne zatvora, ona je u proseku propisana u vremenskom trajanju do tri, odnosno do pet godina. Istači ćemo Nemačku i Hrvatsku koje propisuju kaznu zatvora u vremenskom trajanju i do deset godina,

5) novčana kazna je propisana u svim zakonodavstvima i ona predstavlja glavnu kaznu, koja se izriče alternativno uz kaznu zatvora. Iznos novčane kazne je propisan samo u zakonodavstvu Rusije. Kod određenog broja država iznos novčane kazne nije propisan, već je ostavljeno sudu da u svakom slučaju proceni koji je to iznos. Takva je situacija u Albaniji, Nemačkoj, Finskoj i Hrvatskoj,

6) pod zakonom propisanim uslovima kod određenog broja država propisana je mogućnost oslobođenja od krivične odgovornosti učinilaca ovih krivičnih dela. Radi se o sledećim državama: Nemačka, Rusija i Finska.

Takođe, izvršena je i analiza krivičnopravnih odredaba koje se odnose na inkriminisanje poreske utaje u našem krivičnom zakonodavstvu. Na samom početku, uočeni su podaci o istorijskom nastanku krivičnopravnih odredaba koje se odnose na inkriminisanje poreske utaje. Naime, Dušanovim zakonikom se u našem krivičnom zakonodavstvu prvi put propisuje krivično

delo poreske utaje, ili nedavanja vladarskih dažbina, ali i krivične sankcije za njegove učinioce. Od tada je naš zakonodavac pratio promene na međunarodnom planu, pa sledstveno tome imamo situaciju da su se nazivi krivičnih dela, kao i elementi njihovog bića i karakteristike, te oblici ispoljavanja, menjali kroz istoriju. Sledstveno tome se menjao i broj krivičnih dela koja se odnose na utaju poreza, kao i krivične sankcije koje su izricane učiniocima ovih dela.

Krivično delo poreske utaje prema važećem Krivičnom zakoniku Republike Srbije propisano je članom 229 u glavi dvadeset drugoj, koja nosi naziv „Krivična dela protiv privrede”. Naš zakonodavac za ovo krivično delo propisuje krivične sankcije, i to novčanu kaznu ili kaznu zatvora u trajanju od šest meseci do deset godina, u zavisnosti od toga koji je oblik dela učinjen, što se u mnogome ne razlikuje od drugih država. Takođe se umnogome ne razlikuje u odnosu na gore navedene države, u pogledu elemenata bića krivičnog dela, karakteristika i oblika ispoljavanja. Primetna je razlika, u odnosu na druge države, ta što se naš zakonodavac odlučio za izdvajanje određenog broja poreskih krivičnih dela u sporedno ili dopunsko krivično zakonodavstvo, što je slučaj i u zakonodavstvu Nemačke.

Kao što vidimo, u našem krivičnom zakonodavstvu su u najvećoj meri zastupljene represivne mere. Uspešna borba protiv učinilaca krivičnog dela poreske utaje, podrazumeva ne samo primenu represivnih već i primenu preventivnih mera. Pre svega, treba sprečiti lica da uopšte dođu u mogućnost da izvrše poresko krivično delo. To je cilj u kome svi moramo biti angažovani. Države međusobno moraju saradivati i pružati pomoć jedna drugoj. Važnu ulogu u toj borbi imaju lokalne uprave, nevladine organizacije, verske zajednice i građanske inicijative. Nije potrebno napominjati da u ovom području vlada i velika „tamna brojka” u otkrivanju učinilaca ovog krivičnog dela.

Takođe, napomenućemo da je u praksi takvo stanje, da se učinoci ovih krivičnih dela preblago kažnjavaju. Prema zvaničnim statističkim podacima u proteklih šest godina od 2.931 pravosnažne sudske odluke, samo u 206 slučajeva poreske utaje sudovi su izrekli bezuslovne kazne zatvora, a najveća izrečena kazna zatvora je bila na šest godina (Radulović, 2010, str. 471). U većini slučajeva učiniocima ovog krivičnog dela se izriču uslovne osude. Budžet je u tom vremenskom periodu oštećen za 83,5 milijardi dinara (preko 850 miliona evra).

Imajući u vidu prethodno navedeno, sa pravom možemo reći da je u cilju uspostavljanja poreske discipline, potrebno uvesti više mera: jedna od njih je izricanje strožijih kazni kao i brzo izvršenje istih. Takođe bi bila poželjna bolja saradnja državnih organa nadležnih za krivično gonjenje i procesuiranje učinilaca poreskih krivičnih dela, i to: javnog tužilaštva, poreske policije i ministarstva unutrašnjih poslova.

---

## SUMMARY

### TAX EVASION IN DOMESTIC AND COMPARATIVE CRIMINAL LAW

Tax evasion is one of the most serious crimes against the economy, which is directed directly against the fiscal system of the state, but also a crime that is almost usually exercised in the field of economic crime. In view of the above, the paper deals with the concept and the basic elements of tax evasion, as well as a separate crime against the economy. The first part is dedicated to the definition of concepts and elements of the criminal offense of tax evasion in particular to available comparative criminal legislation, namely: the Republic of Albania, the Republic of Finland, the Republic of Croatian, Russian Federation and the Federal Republic of Germany. In the second part of the paper, the attention is paid to determining the concept, elements and basic characteristics of the criminal offense of tax evasion in the existing criminal legislation of the Republic of Serbia.

*Key words:* criminal act, tax evasion, criminal law, criminal sanctions.

#### **LITERATURA:**

1. Abgabenordnung (2016), In der Fassung der Bekanntmachung vom 01. 10. 2002. (BGBl. I S. 3866, ber. 2003 S. 61), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. 12. 2016. (BGBl. I S. 3152) m.W.v. 29. 12. 2016. Stand: 01. 01. 2017. aufgrund Gesetzes vom 20. 12. 2016. (BGBl. I S. 3000), preuzeto 28. januara, 2017. sa //www.gesetze-im-internet.de/ao\_1977/.
2. Abgabenordnung (2014), Recht verstehen – Webel, 1. Auflage.
3. Andelković, M., Jovašević, D. (2006), Izbegavanje plaćanja poreza, Fiskalni i krivično-pravni aspekt, Centar za publikacije Pravnog fakulteta u Nišu, Niš.
4. Babić, M., Marković, I. (2007), Krivično pravo, Posebni dio, Pravni fakultet Banja Luka, Banja Luka.
5. Beckmann, K. (2003), Steuerhinterziehung, individuelle Entscheidung und finanzpolitische Konsequenzen, Mohr Siebeck.
6. Coković, S. (2013), Tax evasion in the domestic and comparative criminal law, International journal of economics and law, Novi Sad, Vol. 3, br. 9, str. 17–23.
7. Coković, S., Coković, A. (2013), Krivično delo poreska utaja, Novopazarski zbornik, Novi Pazar, br. 36, str. 225–239.

8. Criminal Code Finland (39/1889, amendments up to 766/2015 included), Translation from Finnish Legally binding only in Finnish and Swedish Ministry of Justice, Finland.
9. Cvetković, P. (2016), Krivičnopravna zaštita intelektualne svojine, Poslovna ekonomija (BUSINESS ECONOMICS), Sremska Kamenica, br. 1, str. 218–238.
10. Čejović, B. (2006), Krivično pravo, Opšti i posebni deo, Dosije, Beograd.
11. Đurđić, V., Jovašević, D. (2010), Krivično pravo, Posebni deo, Nomos, Beograd.
12. Гладких, В., И., Курчев, В., С. (2015), Уголовное право России, Общая и Особенная части, Учебник, Юридический факультет, Новосибирск.
13. Ignjatović, A. (2007), Krivično pravo – Posebni deo, Privredna akademija, Novi Sad.
14. Jasić, S. (1968), Dušanov zakonik iz 1349 i 1354. godine, Beograd.
15. Jovanović, Lj., Đurđić, V., Jovašević, D. (2000), Krivično pravo, Posebni deo, Centar za publikacije Pravnog fakulteta u Nišu, Niš.
16. Jovašević, D. (2009), Poreska utaja u uporednom krivičnom zakonodavstvu, Strani pravni život, Beograd, br. 2, str. 159–188.
17. Jovašević, D. (2014), Krivično pravo, posebni deo, Dosije, Beograd.
18. Jovašević, D., Hašimbegović, T. (2001), Krivično delo poreska utaja, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja u Beogradu, Beograd.
19. Jovašević, D., Nikolić, Z. (2009), Poreska utaja kao oblik ugrožavanja funkcija socijalne države, Politička revija, Beograd, br. 4, str. 125–148.
20. Kambovski, V. (2011), Komentar na Krivičniot Zakonik na Republika Makedonija, Integralen tekst, Matica, Skopje.
21. Kazneni zakon, (Narodne novine Republike Hrvatske, Zagreb, broj 110/97...).
22. Kazneni zakon (Urednički pročišćeni tekst, „Narodne novine”, broj 125/11, 144/12, 56/15 i 61/15).
23. Kljajević, M. (1999), Poreska utaja, Bilten Okružnog suda u Beogradu, Beograd, br. 50, str. 6–13.
24. Кочои, С. М. (2009), Уголовное право, Общая и особенная части, Учебник Краткий курс ЗАО „Юридическая фирма КОНТРАКТ” Москва.
25. Krivični zakonik Republike Srbije („Službeni glasnik Republike Srbije”, broj 85/05, 88/05 – ispr., 107/05 – ispr., 72/09, 111/09, 121/12, 104/13 i 108/14).
26. Lazar, D. (2013), Steuerhinterziehung in der Steuerberatung, Betrachtungen zu einer möglichen Beteiligung des Steuerberaters an

- einer Steuerhinterziehung seines Mandanten, Bachelor + Master Publishing.
27. Milošević, G. (2006), Evazija poreza, NBP, Nauka–Bezbednost–Policija, Kriminalističko policijska akademija, Beograd, str. 61–75.
  28. Milošević, G., Bošković, G. (2009), Poreska evazija u Republici Srbiji, Bezbednost, Teorijsko stručni časopis Ministarstva unutrašnjih poslova, Republike Srbije, Beograd, br. 1–2, str. 254–274.
  29. Pejić Bach, M., Demonja, M. (2008), Otkrivanje porezne utaje iz informacijskog sustava porezne uprave metodom otkrivanja znanja iz baza podataka, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol.6, No.1, str. 209–222.
  30. Popović, I. (2012), Poreska utaja u našem pravu, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Nišu, br. 62, str. 619–636.
  31. Presuda Vrhovnog suda Srbije Kzp. 283/2007, Bilten sudske prakse Okružnog suda u Nišu, Niš, broj 28/2008.
  32. Presuda Okružnog suda u Beogradu Kž. 3441/2006 od 30. januara 2007. godine, Bilten Okružnog suda u Beogradu, Beograd, broj 77/2008.
  33. Radulović, Lj. (2010), Krivično delo poreske utaje iz čl. 229 KZ RS, Pravo i privreda, Časopis za privrednopravnu teoriju i praksu, Beograd, br. 4–6, str. 463–475.
  34. Rešenje Okružnog suda u Subotici, Kž. 423/2008 od 30. oktobra 2008. godine, Sudska praksa, Beograd, broj 9–10/2009.
  35. Solojev, A. (1988), Zakonodavstvo Stefana Dušana cara Srba i Grka, Klasici jugoslovenskog prava, Beograd.
  36. StGB (2013), Strafgesetzbuch, BetäubungsmittelG, WehrstrafG, WirtschaftsstrafG, Völkerstrafgesetzbuch und weitere Vorschriften, 51. Auflage, Beck – Texte im dtv, München.
  37. StGB (2014), Strafgesetzbuch, BetäubungsmittelG, WehrstrafG, WirtschaftsstrafG, Völkerstrafgesetzbuch und weitere Vorschriften, 52. Auflage, Beck – Texte im dtv, München.
  38. Stojanović, Z., Perić O. (2003), Krivično pravo, posebni deo, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd.
  39. Stojanović, Z., Perić O. (2006), Krivično pravo, posebni deo, Pravna knjiga, Beograd.
  40. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13. 06. 1996, N 63–ФЗ (2016), preuzeto 28. januara, 2017.  
[//www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_10699/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/).
  41. Važić, S. (1999), Savetovanje o poreskoj utaji – dileme i stavovi, Bilten Okružnog suda u Beogradu, Beograd, br. 50, str. 14–16.
  42. Vuković, M. (2009), Poreska utaja u policijskoj i sudskoj praksi, Službeni glasnik, Beograd.

43. Законы и Кодексы (2014), Уголовный кодекс Российской Федерации, текст с изменениями и дополнениями на 1. сентября 2014. года, эКСМО, Москва.

Ovaj rad je primljen **27.02.2017.**, a na sastanku redakcije časopisa prihvaćen za  
štampu **19.09.2017.** godine.