

PORESKA EVAZIJA I PORESKA UTAJA U REPUBLICI SRBIJI - OBLICI ISPOLJAVANJA I MJERE SUZBIJANJA

Dr. sc. Dragan Jovašević, redovni profesor

Pravni fakultet Univerziteta u Nišu

Dr. sc. Marina M. Simović

Sekretar Ombudsmena za djecu Republike Srpske

SAŽETAK

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

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



UVOD

Funkcionisanje i razvitak svake društvene zajednice od najstarijih vremena do danas vezan je u prvom redu za sistemsko ostvarivanje postavljenih ciljeva i zadataka koji su utvrđeni ustavnim rješenjima (ili aktima najviših organa vlasti). Za blagovremeno, kvalitetno i efikasno ostvarivanje postavljenih ciljeva i zadataka, i to bilo u okviru državnih funkcija ili funkcija koje su potpuno ili djelimično prenijete drugim organima, neophodno su potrebna određena materijalna sredstva, i to bilo da se ta sredstva traže direktno radi izvršavanja određenih državnih funkcija ili da se dijelom prenose drugim organima kojima je zapravo i prenijeto, povjereno obavljanje ovakvih poslova. Cio taj sistem finansiranja predstavlja prilično složen smehanizam koji u sebe uključuje: sistem javnih prihoda i rashoda i fiskalni (poreski i carinski) sistem. U ostvarivanju ovih sistemskih zadataka na finansiranju cjelokupnih opšte društvenih potreba po svom značaju i karakteristikama se izdvaja fiskalni ili poreski sistem.

Reforma sistema javnih prihoda i rashoda započeta je u republikama članicama Savezne Republike Jugoslavije (poslije raspada SFRJ) još 1992. godine. Propisima iz ove oblasti je sistem finansiranja javnih rashoda utvrdio nove odnose i načela koja se primjenjuju u ostvarivanju i podmirenju državnih i drugih obaveza. Istovremeno je izvršena i fiskalna reforma koja je na novim osnovama definisala i odredila javne prihode, osnov, vrstu i pripadnost javnih prihoda i njihovo propisivanje.

Sa promjenom vlasti oktobra 2000. godine započeo je novi proces temeljite i radikalne izmjene, između ostalih, i fiskalnog sistema u Republici Srbiji. Fiskalna reforma je tako zamišljena da se realizuje u nekoliko sukcesivno postavljenih faza.

1. POJAM, KARAKTERISTIKE I ULOGA POREZA

Među svim izvorima javnih prihoda najveći značaj i ulogu imaju porezi. Oni praktično predstavljaju i najveći dio javnih prihoda (čak 95 odsto republičkog budžeta). On zahvata prihode od privrede i od stanovništva što znači da poreski obveznik koji je oličen u jednom licu (pravnom ili fizičkom ili preduzetniku) može da plaća (da bude obveznik) i

više vrsta različitih poreza. Međutim, u regulisanju poreskog sistema i njegovom funkcionisanju nisu samo od značaja porezi (njihove vrste, obveznost, rokovi dospelosti), već još više i poreski podsticaji (u vidu oslobođenja i olakšica).¹ Porez tako predstavlja doprinos koji građani uplaćuju državi, lokalnoj zajednici (opštini) ili drugim javnim tijelima radi pokrića rashoda za njihovu djelatnost ili radi naknade za korišćenje određenih usluga (komunalnih i sl.). On se uvijek utvrđuje zakonom i po svojoj funkciji predstavlja osnovni izvor budžeta države.

Pravo, odnosno ovlašćenje države da uvodi, utvrđuje, razrezuje i naplaćuje poreze (poreska jurisdikcija ili subjektivno poresko pravo države) predstavlja jedan, ali bitan atribut njenog suvereniteta. Plaćanje poreza omogućava da se zajednički život ljudi u određenoj državi nesmetano odvija. U vezi sa porezima i ovlašćenjem države da utvrđuje poreske obaveze svojih podanika - poreskih obveznika potrebno je ukazati i na pojam poreske vlasti. Naime, ovlašćenje države da svoje finansijske potrebe namiruje iz dohotka ili imovine lica koji se nalaze pod njenom vlašću, njenom jurisdikcijom naziva se poreskom vlašću.² Sama volja države da se koristi svojom poreskom vlašću i da primjenjuje poresku jurisdikciju prema svojim državljanima (fizičkim i pravnim licima), kao poreskim obveznicima, naziva se subjektivno poresko pravo.³

Kršenjem propisa u oblasti fiskalnog sistema mogu da se prouzrokuju i različite posljedice. Zavisno od vrste povrede, odnosno prouzrokovane posljedice u pogledu obima i intenziteta povrede ili ugrožavanja zaštićenih društvenih vrijednosti, zakon je predvidio i različite sankcije u odnosu na to da li se u konkretnom slučaju radi o krivičnom djelu, privrednom prestupu ili prekršaju.

2. OBLICI ISPOLJAVANJA PORESKE EVAZIJE

Najopasniji i najteži oblici kršenja poreskih zakona kojima se i nose najteže posljedice, odnosno najveće štete društvenoj zajednici

-
- 1 Pljakić, Lj. (2000), *Primjena u praksi Zakona o porezima na imovinu*, Izbor sudske prakse, Beograd, 17-21
 - 2 Hensel, A. (1956), *Dirrito tributario*, Multa Paucis, Milano, 27
 - 3 Vanoni, E. (1962), *Elementi di dirrito tributario*, in *Opere giuridiche*, Vol 1., Giuffrè, Milano, 47



predstavljaju poreska krivična djela.⁴ Osnovu poreskih krivičnih djela bez obzira na to o kom obliku ili vidu ispoljavanja se radi u konkretnom slučaju - čine različite pojavne manifestacije poreske evazije (lat. bježanje, izbjegavanje), posebno kada se ima u vidu da evazija poreza predstavlja ujedno i najznačajniji oblik sive ekonomije. Evazija poreza⁵ ili različiti oblici i vidovi, odnosno načini izbjegavanja utvrđivanja, razreza i naplaćivanja poreza i drugih propisanih dažbina predstavljaju štetnu, protivpravnu i opasnu djelatnost pojedinaca i grupa kojima se ugrožavaju osnovni fiskalni interesi društva.

Poseban oblik ove evazije jeste izbjegavanje plaćanja poreza na prihode od nezakonitih radnji.⁶ Opredjeljenje poreskih obveznika da u potpunosti ili djelimično izbjegnu plaćanje poreza i drugih doprinosa zavisi u prvom redu od intenziteta otpora plaćanju poreza. Taj intenzitet otpora zavisi od više elemenata koji se mogu svesti na sljedeće: 1) visina poreskog opterećenja, 2) namjena trošenja sredstava prikupljenih porezom, 3) poreski oblik i 4) mišljenje javnosti da li je porez pravičan.⁷

Razlikuju se dva oblika poreske evazije. To su: a) zakonita i b) nezakonita poreska evazija. Zakonita evazija postoji u slučaju kada se pojedinci kao poreski obveznici, istina, kreću u opštim okvirima koji su postavljeni na osnovu zakona ili drugih opštih propisa iz oblasti fiskalnog ili poreskog sistema, ali pri tome na različite načine pokušavaju da izbjegnu u potpunosti ili djelimično plaćanje poreza i drugih propisanih doprinosa. Ovdje se praktično radi o različitim oblicima korišćenja poreskih podsticaja (u vidu oslobođenja ili olakšica kod utvrđivanja, razreza ili plaćanja poreza) ili kada se koriste postojeće pravne praznine u poreskim i drugim zakonima i podzakonskim propisima upravo zbog visokog stepena apstrakcije, uopštenosti ili nedoredorečenosti, odnosno višeznačnosti upotrebljenih riječi, izraza ili pojmova ili nesavršenosti jezika upotrebljenog od strane zakono-

4 Klepić, D. (1998), *Finansijska nedisciplina*, Izbor sudske prakse, Beograd, 5-9

5 Marić, Z. (2005), *Kaznene odredbe i Zakon o porezu na dodatu vrijednost Srbije i Crne Gore*, Izbor sudske prakse, Beograd, 26-27; Kriletić, M. (1998), *Poreska, carinska i kaznena djela pranja novca prema novom kaznenom zakonodavstvu*, Pravo i porezi, Zagreb, 48-52.

6 Gnjatović, D. (1999), *Finansije i finansijsko pravo*, Beograd, 139

7 Popović, D. (1997), *Nauka o porezima i poresko pravo*, Beograd, 450-451

davca. Nezakonitom evazijom pojedinac kao poreski obveznik dolazi pod udar zakona i kaznene represije. Naime, u ovom slučaju dolazi do kršenja propisa u većoj ili manjoj mjeri pri čemu se nanose neposredne, direktne štete društvenoj zajednici. Ovdje se, dakle, radi o protivpravnim, protivzakonitim, nedopuštenim i kažnjivim djelatnostima upravljenim direktno protiv poreskog (fiskalnog) sistema zemlje. Prvi oblik nedopuštene poreske evazije je poreska utaja, poreska defraudacija ili utaja poreza i doprinosa, odnosno izbjegavanje plaćanja poreza. Drugi oblik nezakonite poreske evazije je krijumčarenje ili kontrabanda razne robe, proizvoda ili usluga preko granica jedne ili više država.

Krivični zakonik Republike Srbije⁸ (KZ) iz 2005. godine, poslije novele iz novembra 2016. godine, u glavi dvadeset drugoj, u grupi krivičnih djela protiv privrede predviđa dva poreska krivična djela. To su: a) poreska utaja i b) neuplaćivanje poreza po odbitku. Ona su osnovna poreska, fiskalna krivična djela. Pored njih, postoje i sporedna ili dopunska poreska krivična djela koja su propisana u Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji⁹.

3. PORESKA UTAJA

Ovo krivično djelo je poslije 1. januara 2006. godine bilo predviđeno u članu 229. KZ, a od novembra 2016. godine u članu 225. KZ. Djelo se, inače, sastoji u davanju lažnih podataka o stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje obaveza ili u njihovom neprijavljivanju u slučaju obavezne prijave ili u prikrivanju podataka koji se odnose na utvrđivanje navedenih poreskih obaveza¹⁰ u namjeri da se za sebe ili drugog u potpunosti ili djelimično izbjegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina ako visina izbegnute obaveze prelazi iznos od 500.000 dinara.

8 „Službeni glasnik Republike Srbije” br. 85/05, 88/05, 107/05, 72/09, 111/09, 121/12, 104/13, 108/14 i 94/16.

9 „Službeni glasnik Republike Srbije” br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 63/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15, 112/15 i 15/16.

10 Matković, B. (2007), *Utaja poreza*, Računovodstvo, revizija i finansije, Zagreb, 87-89



Ovo djelo svoj naziv duguje činjenici da se njime od strane učinioca djela vrši protivpravno prisvajanje onog iznosa obaveze čije se plaćanje na ovaj način izbjegava, odnosno koji ostaje kod učinioca.¹¹

3.1. Objekt zaštite

Iz navedenog zakonskog opisa krivičnog djela poreske utaje prozilazi da se ovdje radi o krivičnom djelu *sui generis*. Međutim, u teoriji krivičnog prava ima mišljenja da se ovdje radi o specifičnom obliku krivičnog djela prevare, doduše o djelu prevare gdje se prevarnom radnjom oštećuje društvo u cjelini.¹² Ovo djelo dalje karakteriše i blanketna dispozicija što znači da upotpunjavanje sadržine bića ovoga djela zavisi od drugih propisa iz oblasti fiskalnog i poreskog sistema, a koji određuju pojam, vrste i sadržinu pojedinih poreza i drugih javnih davanja (doprinosa i javnih dažbina), obveznike ovih davanja, kao i rokove njihovih plaćanja.

Objekt napada je alternativno određen. To može biti: 1) porez, 2) doprinos i 3) druge propisane dažbine (koje predstavljaju javni prihod). Pri tome, nije od značaja da li se ove obaveze odnose na fizička ili pravna lica. Faktičko je pitanje da li se u konkretnom slučaju radi o ovoj vrsti fiskalne obaveze, a to se utvrđuje s obzirom na propise kojima su takve obaveze utvrđene.¹³ Pošto u okviru fiskalnog sistema ima više vrsta poreza, pod ovim se pojmom u svakom slučaju podrazumijeva dio dohotka ili imovine koji društvena zajednica oduzima od fizičkih ili pravnih lica (preduzeća, ustanova i drugih organizacija), odnosno preduzetnika za pokriće svojih rashoda ne dajući pri tome poreskom obvezniku neku neposrednu protivčinidbu ili protivdavanje.¹⁴

Slična je funkcija i uloga doprinosa i drugih propisanih dažbina koji predstavljaju javni prihod. I ova davanja služe za zadovoljenje

11 Radovanović, M., Đorđević, M. (1975), *Krivično pravo*, Beograd, 250-251; Čejović B., Miladinović V. (1995), *Krivično pravo*, Niš, 295

12 Stojanović, Z., Perić, O. (1996), *Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije i Krivični zakon Republike Crne Gore sa objašnjenima*, Beograd, 244

13 Lazarević, Lj. (1993), *Krivično pravo*, Beograd, 229

14 Popović, D. (1997), *Nauka o porezima i poresko pravo*, Beograd, 450-451

zajedničkih i opštih društvenih potreba.¹⁵ Među ovim doprinosima u praksi se danas posebno izdvajaju doprinosi socijalnog osiguranja. Pri tome, ovo krivično djelo se može učiniti i u odnosu na druge dažbine koje predstavljaju javni prihod (u smislu objekta zaštite kod ovog krivičnog djela). Upravo na ovoj činjenici se i zasniva tvrdnja da se ovdje radi o blanketnom biću krivičnog djela.

3.2. Radnja izvršenja krivičnog djela

Iz zakonskog opisa krivičnog djela poreske utaje proizilazi da ono ima dva oblika ispoljavanja. To su osnovni i teži, kvalifikovani oblik. Osnovni oblik ovog krivičnog djela se zavisno od preduzete radnje izvršenja može pojaviti u tri vida. To su: 1) davanje lažnih podataka o prihodima, 2) neprijavljivanje prihoda u slučaju obavezne prijave i 3) prikrivanje podataka na drugi način.¹⁶ S obzirom na to da se ovdje radi o specifičnom obliku krivičnog djela prevare¹⁷ nerijetko se u krivično-pravnoj teoriji može naći shvatanje¹⁸ da je radnja ovog krivičnog djela najšire uzeto prevarna djelatnost. U svojoj konkretizaciji ona se može manifestovati alternativno na dva načina: 1) kao aktivna, pozitivna djelatnost (činjenje) - *delicta comissiva* i 2) kao pasivna, negativna djelatnost (nečinjenje, propuštanje dužnosti na činjenje) - *delicta omissiva*. Pri tome se davanje lažnih podataka o prihodima smatra za aktivnu radnju izvršenja ovog krivičnog djela, a neprijavljivanje prihoda se uzima kao pasivna djelatnost učinioca djela, dok se radnja prikrivanja može preduzeti i činjenjem i nečinjenjem.¹⁹

(a) Davanje lažnih podataka o stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje poreske obaveze postoji u slučaju kada se činjenice u vezi zakonito stečenih pri-

15 Stojanović, Z., Perić, O. (1996), *Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije i Krivični zakon Republike Crne Gore sa objašnjenima*, Beograd, 244

16 Demirović, M. (1989), *Krivično djelo poreske utaje*, Beograd, 37-39

17 Jovašević, D. (2011), *Leksikon krivičnog prava*, Beograd, 689

18 Stojanović, Z., Perić, O. (1996), *Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije i Krivični zakon Republike Crne Gore sa objašnjenima*, Beograd, 244-245

19 Jovašević, D. (2003), *Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije sa sudskom praksom*, Nomos, Beograd, 556



hoda, predmeta ili druge činjenice neistinito, netačno prikazuju u odnosu na stvarno, objektivno postojeće stanje, pri čemu je bitno da se radi o podacima o prihodima ili predmetima koji su zakonito stečeni. Naime, ovi se prihodi prikazuju u manjim iznosima od stvarno, realno postojećih i ostvarenih, odnosno predmeti se prikazuju u manjoj vrijednosti ili manjem obimu, i to za period koji podliježe oporezivanju ili se pak prikazuju veći rashodi od stvarnih ili se netačno, neistinito prikazuju druge činjenice i podaci koji su od značaja za utvrđivanje visine zakonom propisane obaveze poreza, doprinosa socijalnog osiguranja ili drugih propisanih doprinosa.

Bitno je da se ovo davanje lažnih podataka u smislu radnje izvršenja krivičnog djela poreske utaje odnosi na važne, odlučne činjenice koje su od značaja za utvrđivanje visine poreskih i drugih obaveza. Davanje lažnih podataka o činjenicama koje nemaju uticaj na utvrđivanje poreske obaveze ili njene visine, odnosno na utvrđivanje drugih propisanih obaveza ili doprinosa ili njihovu visinu - ne predstavlja radnju izvršenja ovog krivičnog djela.²⁰ Za postojanje djela je potpuno irelevantno i na koji način i u kom obliku se poreska prijava sa ovako prikazanim i prezentiranim podacima i činjenicama podnosi nadležnom poreskom organu. Djelo poreske utaje će u ovom obliku postojati i u slučaju kada se lažni podaci, na zahtjev nadležnog poreskog organa ili pak na inicijativu samog učinioca djela, daju naknadno kao dopuna ranije podnijete poreske prijave ili u postupku kontrole prihoda (redovne ili vanredne, odnosno inspekcijske kontrole) ili čak i ako su ti lažni podaci i činjenice prezentirani kao dopuna uz prateću dokumentaciju koja se podnosi uz poresku prijavu.²¹

Ne postoji, naprotiv, krivično djelo poreske utaje u slučaju kada je organ uprave društvenih prihoda u momentu donošenja rješenja o utvrđivanju poreske obaveze raspolagao vjerodostojnim podacima koji su ukazivali na lažnost podataka u podnijetoj poreskoj prijavi od strane poreskog obveznika, pa i pored toga rješenje zasnuje na takvoj prijavi.²² Neprijavljivanje prihoda stečenih na nelegalan, protivzako-

20 Simić, I., Petrović, M. (2002), *Krivični zakon Republike Srbije - praktična primena*, Beograd, 154-156

21 Đurđić, V., Jovašević, D. (2010), *Krivično pravo*, Beograd, 278-281

22 Presuda Vrhovnog suda Srbije, KŽ. I 1196/859.

nit način ne uzima se kao osnov za postojanje krivičnog djela poreske utaje jer je opšteusvojeno shvatanje sudske prakse da bi takva lica u ovakvoj situaciji morala sebe da prijave kao izvršioca nekog od navedenih krivičnih djela, a što sam zakon ne traži (čak šta više učinilac krivičnog djela ima pravo da prikriva ili na drugi način izbjegava utvrđivanje svoje odgovornosti za izvršeno krivično djelo što je obuhvaćeno njegovim pravom na odbranu).²³

(b) Drugi vid ispoljavanja radnje izvršenja ovog krivičnog djela jeste neprijavljivanje nadležnim poreskim državnim organima stečenog prihoda, predmeta, odnosno činjenica koje su od uticaja na utvrđivanje poreza, odnosno propuštanje izvršioca da izvrši svoju obavezu prijavljivanja koja proizilazi iz pozitivnih poreskih propisa. Ovo djelo postoji u slučaju kada lice koje na bilo koji način stekne prihod ili predmet koji podliježe oporezivanju ne podnese poresku prijavu u slučaju obavezne prijave ili u podnjetu prijavu ne unese neki od izvora prihoda koji ulazi u osnov za oporezivanje ili njegovu visinu ili ne unosi druge činjenice koje su od značaja za utvrđivanje obaveza prema društvenoj zajednici.²⁴

Prema vrsti preduzete djelatnosti ovo se djelo može izvršiti na dva načina: 1) propuštanjem da se blagovremeno u propisanom roku podnese poreska prijava o stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od značaja za utvrđivanje visine poreske obaveze od strane lica koje je po zakonu ili drugom podzakonskom propisu obavezno da to učine i 2) propuštanjem da se u blagovremeno podnjetu poresku prijavu unese neki od izvora prihoda ili njegova visina, a koji podležu oporezivanju.²⁵ Ovaj oblik krivičnog djela neće postojati ako učinilac nije prijavio neku činjenicu koja nema uticaja na utvrđivanje poreza ili drugih propisanih javnih davanja ili ako je prilikom podnošenja ovakve prijave dao lažne podatke koji, međutim, ne mogu uopšte da utiču na smanjenje ili povećanje njegovih obaveza.

23 Presuda Vrhovnog suda Srbije, Kž. I 1384/73 i presuda Vrhovnog suda Srbije, Kž. I 196/83.

24 Kriletić, M. (1996), *Novosti u Kaznenom zakoniku u vezi sa pranjem novca, utajom poreza i dr.*, Računovodstvo, revizija i finansije, Zagreb, 68-70

25 Sučević R. (1997), *Utaja poreza i drugih davanja*, Pravo i porezi, Zagreb, 52-55



Za razliku od prethodnog vida krivičnog djela koje se vrši aktivnom djelatnošću – činjenjem, ovdje se radnja vrši upravo propuštanjem dužnosti činjenja koja je utvrđena zakonom ili drugim propisima, dakle negativnom, pasivnom djelatnošću. Za postojanje ovog djela je bitno da postoji zakonska obaveza za učinioca da podnese obaveznu prijavu, a preduzimanjem radnje ovog djela on zapravo propušta da postupi po takvoj obavezi.

(c) Poslednji vid ispoljavanja radnje izvršenja krivičnog djela poreske utaje je prikrivanje na drugi način podataka koji se odnose na utvrđivanje obaveze plaćanja poreza i drugih propisanih doprinosa i dažbina.²⁶ I ovde je radnja izvršenja prikrivanje, prećutkivanje, tajenje, činjenje nedostupnim podataka koji bi ukazivali na postojanje ili visinu, broj, vrijednost ili vrstu predmeta i drugih prihoda koji podliježu oporezivanju čime se izbjegava utvrđivanje postojanja ove obaveze u potpunosti ili djelimično od strane nadležnih državnih organa.²⁷ Ova se radnja može preduzeti različitim djelatnostima kojima se, zapravo, stvara efektivna situacija da nadležni državni organi ne mogu uopšte da dođu do saznanja o podacima koji ukazuju na postojanje, vrstu i obim prihoda, odnosno druge zakonom tražene činjenice ili da ne mogu da dođu do saznanja u određenom vremenu ili određenom mjestu ili u odnosu na određene prihode i sl.

3.3. Ostala obilježja krivičnog djela

Za postojanje krivičnog djela poreske utaje, pored preduzete radnje izvršenja, potrebno je ispunjenje još nekoliko kumulativno predviđenih uslova.²⁸ Prvo, bilo koja od zakonom predviđenih radnji izvršenja mora biti preduzeta samo u pogledu prihoda i predmeta koji su stečeni na bilo koji način (a ne samo „zakonito“ stečenih kakvo je bilo zakonsko obilježje krivičnog djela poreske utaje do novembra 2016. godine). Drugo, učinilac pri preduzimanju svoje radnje izvršenja mora postupati sa određenim subjektivnim elementom – to je namjera da u

26 Pavlović, Š. (2003), *Kaznena odgovornost za poreznu utaju*, Pravo i porezi, Zagreb, 13-16

27 Juranić, J. (1965), *Kazneno djelo poreske utaje*, Zagreb, 78-92

28 Đerek, B. (2003), *Kaznena odgovornost za povrede poreznih zakona*, Zagreb, 83-12

potpunosti ili djelimično on sam ili neko drugo lice izbjegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina.²⁹ Dakle ova namjera kao subjektivni elemenat na strani učinioa mora postojati u vrijeme preduzimanja radnje izvršenja, i to upravo kod onog lica koje u porešku prijavu unosi neistinite podatke ili ne podnosi poresku prijavu u roku ili takvu prijavu ne podnosi kompletnu u pogledu svih potrebnih podataka i činjenica koje su od značaja za pravilno, zakonito i potpuno utvrđivanje visine poreske obaveze, odnosno drugih propisanih obaveza ili javnih dažbina ili pak prikriva podatke koji se odnose na utvrđivanje poreske obaveze.³⁰ I konačno, treće, za postojanje ovog djela potrebno je da visina ovako izbjegnute obaveze pređe određeni zakonom propisani iznos od 500.000 dinara (odnosno do novembra mjeseca 2016. godine iznos od 150.000 dinara). Dakle, između ovako izbjegnute obaveze u utvrđenom iznosu ili više od toga i preduzete radnje izvršenja ovog djela mora postojati uzročno-posljedična veza. Visina izbjegnute obaveze ispod zakonom predviđenog iznosa predstavlja poreski prekršaj za koji su predviđene prekršajne kazne i zaštitne mjere koje u odgovarajućem prekršajnom postupku izriče nadležni prekršajni sud na osnovu prekršajne prijave organa poreske uprave.³¹

To dalje znači da visina ovako izbjegnute obaveze plaćanja predstavlja objektivni uslov inkriminacije, odnosno zakonodavni motiv kažnjavanja. Bez ispunjenja ovog uslova nema ni krivičnog djela, već eventualno može postojati neko drugo kažnjivo djelo (privredni prestup ili prekršaj). S druge strane, sam iznos utajenog poreza ili drugih propisanih obaveza i doprinosa može da bude od značaja ne samo za sudsku individualizaciju kazne (prilikom odmjeravanje vrste i mjere kazne), već i za samu kvalifikaciju djela. Naime, potrebno je da navedeni iznos utajenog poreza ili drugog doprinosa predstavlja iznos u jednoj kalendarskoj (pa i poslovnoj, odnosno poreskoj godini), pri čemu nije od značaja koliki je iznos utajenog poreza ili

29 Kriletić, M. (1996), *Novosti u Kaznenom zakoniku u vezi sa pranjem novca, utajom poreza i dr.*, Računovodstvo, revizija i finansije, Zagreb, 68-70

30 Mršić, G. (2006), *Kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja - poseban osvrt na kazneno djelo utaje poreza i drugih davanja*, Hrvatska pravna revija, 61-68

31 Jovašević, D. (2001), *Poreski prekršaji*, Ekonomika, Beograd, 124-128



doprinosa po jednom isplatnom dokumentu ili drugom pismenu samom za sebe uzetom.³²

Iz zakonske formulacije „čije se plaćanje izbjegava“ proizilazi da za postojanje ovog krivičnog djela nije neophodno da je učinilac uspio u svojoj namjeri da izbjegne plaćanje poreske i druge propisane obaveze.³³ Stoga će ovo krivično djelo postojati ako je namjera izbjegavanja plaćanja poreza, doprinosa ili drugih dažbina koje predstavljaju javni prihod postojala kod učinioца nezavisno od toga da li je plaćanje tih obaveza izbjegnuto ili ne. tako da ukoliko je plaćanje obaveza izbjegnuto, ta okolnost nije odlučujuća za postojanje krivičnog djela.³⁴ Međutim, okolnost da je plaćanje poreza, doprinosa i drugih propisanih dažbina koje predstavljaju javni prihod izbjegnuto, kao i koliki je iznos izbjegnute obaveze ili manje plaćene obaveze - može da bude od značaja za ocjenu težine posljedice ovog krivičnog djela i u tom smislu da bude od uticaja na odmjeravanje kazne.³⁵ Utajeni iznos poreza kod osude za krivično djelo poreske utaje ne može da se smatra kao oštećenje nastalo usljed izvršenja krivičnog djela, niti se optuženi presudom može obavezati da iznos utajenog poreza plati po osnovu imovinskopravnog zahtjeva postavljenog od strane skupštine opštine³⁶.

Posljedica krivičnog djela poreske utaje se, prema jednom shvatanju, sastoji u prouzrokovanju štete organima, službama i poslovima od interesa za cijelu društvenu zajednicu čijem finansiranju upravo i služi blagovremena, efikasna i potpuna naplata poreza, doprinosa i drugih propisanih dažbina koje predstavljaju javni prihod.³⁷ Prema drugom shvatanju, posljedica ovog djela se sastoji u samom neuplaćivanju blagovremeno i u zakonom predviđenom iznosu poreza, doprinosa i drugih propisanih javnih davanja u korist društvene zajednice.³⁸

32 Presuda Vrhovnog suda Jugoslavije, KŽ. 68/66.

33 Vukšić, Z. (2003), *Porezna utaja*, Hrvatska pravna revija, Zagreb, 23

34 Jovašević, D. (2002), *Obilježja krivičnog djela poreske utaje*, Pravo, teorija i praksa, Novi Sad, 16

35 Kriletić, M. (1996), *Novosti u Kaznenom zakoniku u vezi sa pranjem novca, utajom poreza i dr.*, Računovodstvo, revizija i finansije, Zagreb, 69

36 Presuda Vrhovnog suda Srbije, KŽ. I 901/73.

37 Nejašmić, J. (1999), *Krivična djela porezne naravi*, Porezni vjesnik, Zagreb, 35

38 Čejović B., Miladinović V. (1995), *Krivično pravo*, Niš, 296

Djelo je svršeno kod radnje davanja lažnih podataka o činjenicama ili prikrivanja podataka kada je rješenje o utvrđivanju poreza ili doprinosa postalo konačno u postupku njegovog donošenja od strane nadležnog organa poreske uprave. Sve do tog momenta postoji pokušaj koji je s obzirom na visinu propisane kazne za osnovno krivično djelo kažnjiv.

Izvršilac krivičnog djela poreske utaje je svako lice koje daje lažne podatke ili prikriva takve podatke, odnosno koje propušta da blagovremeno podnese poresku prijavu, a bilo je dužno da to učini. Najčešće se u ovoj ulozi javlja sam poreski obveznik, ali to mogu biti i druga lica: zakonski zastupnik ili punomoćnik tog lica ili lica koja u njegovo ime i za njegov račun podnose poresku prijavu, vode poslovne knjige i drugu dokumentaciju, izrađuju završne i periodične račune preduzeća ili drugog pravnog lica.³⁹ To može da bude i lice koje samo formalno pod tuđim imenom obavlja poslovnu djelatnost koja ga obavezuje na podnošenje poreske prijave i plaćanje odgovarajućih doprinosa društvenoj zajednici.⁴⁰

U pogledu krivice Zakonik traži postojanje direktnog umišljaja na strani izvršioca krivičnog djela. Taj umišljaj kvalifikuje: 1) svijest učinioca da daje lažne podatke ili da prikriva prave podatke, odnosno svijest da propušta podnošenje prijave u propisanom roku, 2) htijenje da upravo preduzima ovakve svoje djelatnosti činjenja ili nečinjenja i 3) namjera učinioca da na ovaj način u potpunosti ili djelimično izbjegne plaćanje poreza i drugih propisanih obaveza za sebe ili neko drugo lice.⁴¹

Za ovo djelo zakon je propisao kumulativno kaznu zatvora od šest mjeseci do pet godina i novčanu kaznu. Ovo je izuzetak od pravila prema kome je zakonodavac za svako krivično djelo alternativno propisao jednu ili više kazni.

3.4. Teži oblici krivičnog djela

Pored osnovnih vidova ispoljavanja krivičnog djela poreske utaje, zakonodavac poznaje i teže, kvalifikovano djelo. Ono je predviđeno u

39 Đorđević, M., Đorđević, Đ. (2010), *Krivično pravo*, Beograd, 231

40 Vukšić, Z. (2003), *Porezna utaja*, Hrvatska pravna revija, Zagreb, 58

41 *Ibid*



članu 225. st. 2. i 3. KZ. Teže djelo za koje je Zakonik propisao strožije kažnjavanje može se javiti u dva vida. Prvi teži oblik ovog krivičnog djela, za koji je zapriječena kazna zatvora od jedne do osam godina i kumulativno novčana kazna,⁴² postoji u slučaju ako je iznos poreske ili druge obaveze prešao iznos od milion i pet stotina hiljada dinara. Najteže poresko krivično djelo postoji ako je učinilac bilo kojom svojom djelatnošću, jednom ili više njih, uspio da izbjegne plaćanje poreza u visini koja prelazi iznos od sedam miliona i pet stotina hiljada dinara.⁴³ I ovdje visina utajenih prihoda društvene zajednice predstavlja kvalifikatornu okolnost (koja je obuhvaćena umišljajem učinioca) za koju Zakonik propisuje kaznu zatvora od tri do deset godina i novčanu kaznu kumulativno.

Kvalifikatorna okolnost za postojanje ovih težih oblika krivičnog djela jeste visina izbjegnute obaveze, odnosno visina nanijete štete organima i službama koje se finansiraju iz naplaćenih javnih prihoda.⁴⁴ Ta vrijednost mora biti utvrđena s obzirom na vrijeme preduzimanja radnje izvršenja osnovnog oblika krivičnog djela i biti u uzročno-posledičnoj vezi sa preduzetom radnjom izvršenja. I, konačno, ta kvalifikatorna okolnost mora biti obuhvaćena umišljajem učinioca.⁴⁵ Naime, pošto se ovdje radi o krivičnom djelu kvalifikovanom težom posljedicom, za njegovo postojanje potrebno je da je učinilac svjestan (da zna) da svojom radnjom upravo vrši utaju poreza ili drugih obaveza u većem iznosu, ali se pri tome ne traži da je baš u potpunosti i svjestan određene visine utajenog poreza, doprinosa ili drugih dažbina koje predstavljaju javni prihod.⁴⁶

42 Jovašević, D. (2002), *Obilježja krivičnog djela poreske utaje*, Pravo, teorija i praksa, Novi Sad, 64

43 Jovašević, D. (2016), *Poreska krivična djela*, Beograd, 231

44 Sućeska, M. (2008), *Utaja carina i poreza, slobodne zone sa aspekta krivičnog i prekršajnog gonjenja*, Sarajevo, 223-225; Madžarević, Šujster S. (2002), *Procjena poreske evazije u Hrvatskoj*, Finansijska teorija i praksa, Zagreb, 127-144

45 Kesner, Škreb, M. (1995), *Izbjegavanje i utaja poreza*, Zagreb, 267-268; Kovčo Vukadin, I. (2007). *Gospodarski kriminalitet - kriminološka obilježja*, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, 455

46 Vranko, A. (2015), *Sprječavanje porezne utaje i izbjegavanja plaćanja poreza*, Porezni vjesnik, Zagreb, 112-125; Đerek, B. (2003), *Kaznena odgovornost za povrede poreznih zakona*, Zagreb, 102

4. NEUPLAĆIVANJE POREZA PO ODBITKU

Ovo djelo je ranije bilo propisano u odredbi člana 173. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, odnosno u članu 229a KZ do njegove novele iz novembra 2016. godine. Ovo djelo čini odgovorno lice u pravnom licu ili preduzetnik - poreski platac koji u namjeri da ne izbjegne plaćanje poreza po odbitku ili drugih dažbina, ne uplati na propisani uplatni račun javnih prihoda iznos koji je obračunat na ime poreza po odbitku, odnosno doprinosa za obavezno socijalno osiguranje po odbitku ili ne uplati druge propisane dažbine.

Objekt zaštite kod ovog poreskog krivičnog djela jeste fiskalni, poreski sistem, odnosno budžet Republike Srbije. Objekt napada je višestruko alternativno određen: a) posebna vrsta poreza kao izvora javnih prihoda Republike Srbije - porez po odbitku, b) doprinosi za obavezno socijalno osiguranje po odbitku i c) druge propisane dažbine. Radnja izvršenja je neuplaćivanje u cijelosti ili djelimično obračunatog poreza po odbitku, doprinosa za obavezno socijalno osiguranje po odbitku ili drugih propisanih dažbina. To je djelatnost nečinjenja, propuštanja da se u zakonom propisanom roku uplati obračunati iznos poreza, doprinosa ili drugih dažbina ili pak djelatnost činjenja, izbjegavanja da se uplati porez, doprinosi ili dažbine za koje postoji za poreskog platca obaveza po poreskim propisima. Djelo postoji čak i u slučaju kada je ova vrsta poreza obračunata na zakonom i drugim propisima utvrđeni način, ako nije taj iznos i uplaćen ili je pak ovaj iznos pogrešno uplaćen na neki drugi uplatni račun, a ne na uplatni račun javnih prihoda.⁴⁷

Za postojanje ovog krivičnog djela potrebno je kumulativno ispunjenje još dva elementa To su: 1) da je radnja izvršenja preduzeta od strane određenog lica - *delicta propria*, a to je odgovorno lice u pravnom licu ili preduzetnik. Bitno je da se radi o licima koja su u radnom odnosu kod poreskog platca i 2) da je radnja izvršenja preduzeta u određenoj namjeri - namjeri da se na ovaj način izbjegne plaćanje obračunatog poreza po odbitku, doprinosa za socijalno osiguranje po odbitku ili drugih propisanih dažbina.⁴⁸ Namjera na strani učinioca

47 Jovašević, D. (2017), *Krivično pravo*, Beograd, 2017-218

48 Houška, M. (2014), *Plan borbe protiv erozije porezne osnovice i premještanja dobiti*, Financije, pravo i praksa, 69-75



predstavlja subjektivni elemenat bića ovog krivičnog djela koji postoji u vrijeme preduzimanja radnje izvršenja, ali ne mora u svakom konkretnom slučaju da bude i ostvarena. To dalje znači da se ovo djelo može izvršiti samo sa direktnim umišljajem.⁴⁹

Kao učinilac ovog djela može se javiti lice sa određenim ličnim svojstvom. To može biti: 1) odgovorno lice u pravnom licu (kao poreskom platcu) ili 2) preduzetnik kao poreski platac. U smislu člana 113. stav 5. KZ (poslije novele iz decembra 2012. godine), odgovornim licem se smatra lice koje na osnovu zakona, propisa ili ovlašćenja vrši određene poslove upravljanja, nadzora ili druge poslove iz djelatnosti pravnog lica, kao i lice kome je faktički povjereno obavljanje tih poslova, odnosno službeno lice kada se radi o krivičnim djelima gdje je kao učinilac označeno odgovorno lice.

Za osnovno krivično djelo Zakonik je propisao kumulativno kaznu zatvora do tri godine i novčanu kaznu.

Pored osnovnog oblika ovog krivičnog djela, postoje još dva teža, kvalifikovana oblika za koja Zakonik propisuje strožije kažnjavanje - zavisno od visine na ovaj način neuplaćenih obaveza⁵⁰ U slučaju da je zakonom preduzetom djelatnošću učinioac u navedenoj namjeri iznos obračunatog, a neuplaćenog poreza po odbitku, doprinosa za obavezno socijalno osiguranje po odbitku, odnosno drugih propisanih dažbina prešao zakonom predviđeni iznos od milion i pet stotina hiljada dinara, postoji prvi kvalifikovani oblik ovog krivičnog djela za koji je Zakonik predvidio strožije kažnjavanje - kaznu zatvora od šest mjeseci do pet godina i novčanu kaznu. Drugi, najteži vid ispoljavanja ovog krivičnog djela postoji kada visina ovako neuplaćenog poreza, doprinosa ili drugih dažbina prelazi iznos od sedam miliona i pet stotina hiljada dinara. Učinioac ovog krivičnog djela se može izreći kazna zatvora od jedne do deset godina i novčana kazna.⁵¹

49 Vukšić, Z. (2003), *Porezna utaja*, Hrvatska pravna revija, Zagreb, 56-65

50 Kapetanović, S. (2009), *Poreska utaja poreza na dodatu vrijednost*, Računovodstvo, revizija i finansije, Zagreb, 104-106

51 Bejaković, P. (2011), *Poreska evazija i prijedlozi revizorskih kuća za njeno smanjenje i bolje prikupljanje poreza*, Zagreb, 98-103

ZAKLJUČAK

Najteži i najznačajniji oblik poreske evazije predstavlja nezakonita ili nedopuštena evazija kada pojedinac ili pravno lice kao poreski obveznik dolaze pod udar zakona i kaznene represije. Naime, u ovom slučaju dolazi do kršenja propisa, u većoj ili manjoj mjeri, pri čemu se nanose neposredne, direktne štete društvenoj zajednici. Ovdje se, dakle, radi o protivpravnim, protivzakonitim, nedopuštenim i kažnjivim djelatnostima upravljenim direktno protiv poreskog (fiskalnog) sistema zemlje. Ova se nezakonita evazija može javiti u dva vida koji su i najkarakterističniji za moderne pravne i društvene sisteme. Prvi oblik nedopuštene poreske evazije je poreska utaja, poreska defraudacija ili utaja poreza i doprinosa, odnosno izbjegavanje plaćanja poreza. Drugi oblik nezakonite poreske evazije je krijumčarenje ili kontrabanda razne robe, proizvoda ili usluga preko granica jedne ili više država. Međutim, ovi različiti oblici nezakonite poreske evazije rijetko se kada preduzimaju samostalno - izdvojeno od ostalih protivpravnih aktivnosti njihovih nosilaca. Najčešće je pak slučaj da se i ove djelatnosti izvode u jednom nizu kažnjivih ponašanja pri čemu učinilac, jedan ili više njih, konstantno vrše kažnjiva, zabranjena djela koja su u zakonu određena kao krivična djela, privredni prestupi ili privredni prekršaji.

Nezakonita evazija obuhvata različite postupke poreskih obveznika koji su usmjereni na izbjegavanje plaćanja poreza, a kojima se krši zakon. Da bi utajili porez, obveznici na nedozvoljen način prikrivaju cijelu ili pak jedan dio svoje imovine ili objekta oporezivanja. Cilj utaje poreza jeste smanjene poreskog duga. Stoga se u teoriji može razlikovati, zavisno od objekta prema kome se preduzima radnja poreske utaje, potpuna ili nepotpuna utaja poreza.

Inače u teoriji se mogu naći i takva mišljenja prema kojima je nezakonita poreska evazija jedan od ključnih uzroka postojanja sive ekonomije, odnosno „poreskih rajeva“. Ovaj, zapravo, pojam obuhvata sve protivzakonite privredne aktivnosti koje su usmjerene na sticanje ekonomske koristi za lice koje obavlja te aktivnosti, a na štetu države i lica koja na legalan način obavljaju privredne djelatnosti. Ovdje se, dakle, radi o obavljanju ekonomske aktivnosti mimo relevantnih pravnih propisa ili protiv njih. Sivu ekonomiju u literaturi neki auto-



ri još nazivaju i kao neoporezovana, neformalna, crna, podzemna ili nezvanična ekonomija.

Nezakonita poreska evazija ili utaja poreza ili izbjegavanje plaćanja poreza je kažnjivo. Sve savremene države, pa i sve države od svog postanka su se na različite načine i različitim mjerama suprotstavljale ovim kažnjivim djelatnostima poreskih obveznika. U toj borbi za efikasnijim sprovođenjem poreske discipline primjenjuju se različite preventivne, ali i represivne mjere. Pri tome, važnu ulogu u prevenciji nezakonitog izbjegavanja plaćanja poreza igra i svođenje poreskog tereta u razumne okvire čime se ublažavaju faktori koji doprinose povećanju intenziteta otpora plaćanju poreza.

KZ iz 2005. godine, poslije novele iz novembra 2016. godine u glavi dvadeset drugoj, u grupi krivičnih djela protiv privrede predviđa dva poreska krivična djela. To su: poreska utaja i neuplaćivanje poreza po odbitku. To su osnovna poreska, fiskalna krivična djela. Pored njih, postoje i sporedna ili dopunska poreska krivična djela koja su propisana u Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji. Svim ovim djelima, odnosno sistemom kazni i drugih krivičnih sankcija država pokušava da suzbije i spriječi pojave nezakonite poreske evazije, odnosno da stane na put „poreskim rajevima“.

LITERATURA

- Albaneze, Ž. (1994). *Obračun, oporezivanje i uplata prihoda od autor-skih prava, patenata i tehničkih unaprjeđenja*. Beograd.
- Albaneze, Ž. (1999). *Doprinosi za socijalno osiguranje i novine u njihovom obračunu*. Beograd.
- Anđelković, M., Jovašević, D. (2006). *Izbjegavanje plaćanja poreza*. Niš.
- Bejaković, P. (2011). *Poreska evazija i prijedlozi revizorskih kuća za njeno smanjenje i bolje prikupljanje poreza*. Zagreb.
- Buhler, O., Strickdrodt, G. (1960). *Steuerrrecht, Band 1, Allgemeiner Steuerrrecht*. Wiesbaden.
- Čejović B., Miladinović V. (1995). *Krivično pravo*. Niš.
- Demirović, M. (1989). *Krivično djelo poreske utaje*. Beograd.
- Đerek, B. (2003). *Kaznena odgovornost za povrede poreznih zakona*. Zagreb.
- Đorđević, M., Đorđević, Đ. (2010). *Krivično pravo*. Beograd.
- Đurđić, V., Jovašević, D. (2010). *Krivično pravo*. Beograd.
- Gnjatović, D. (1999). *Finansije i finansijsko pravo*. Beograd.
- Hensel, A. (1956). *Dirrito tributario*. Milano: Multa Paucis.
- Houška, M. (2014). *Plan borbe protiv erozije porezne osnovice i premještanja dobiti*. Zagreb: Financije, pravo i praksa.
- Jelčić, B. (1990). *Nauka o finansijama i finansijsko pravo*. Zagreb.
- Jovašević, D. (2001). *Poreski prekršaji*. Beograd: Ekonomika.
- Jovašević, D. (2002). *Obilježja krivičnog djela poreske utaje*. Novi Sad: Pravo, teorija i praksa.
- Jovašević, D. (2003). *Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije sa sudskom praksom*. Beograd: Nomos.
- Jovašević, D. (2005). *Krivični zakonik Republike Srbije sa uvodnim komentarom*. Beograd.
- Jovašević, D. (2011). *Leksikon krivičnog prava*. Beograd.



- Jovašević, D. (2016). *Poreska krivična djela*. Beograd.
- Jovašević, D. (2017). *Krivično pravo*. Beograd.
- Jovašević, D., Hašimbegović, T. (2004). *Sistem poreskih delikata*. Beograd.
- Jovašević, D., Ikanović, V. (2012). *Krivično pravo Republike Srpske*. Banja Luka.
- Juranić, J. (1965). *Kazneno djelo poreske utaje*. Zagreb.
- Kapetanović, S. (2009). *Poreska utaja poreza na dodatu vrijednost*. Zagreb: Računovodstvo, revizija i finansije.
- Kesner, Škreb, M. (1995). *Izbjegavanje i utaja poreza*. Zagreb.
- Klepić, D. (1994). *Mjere i zadaci na poboljšanju finansijske discipline*. Beograd: Izbor sudske prakse.
- Klepić, D. (1998). *Finansijska nedisciplina*. Beograd: Izbor sudske prakse.
- Kulić, M. (1995). *Sintetički (godišnji) porez na dohodak građana*. Beograd: Izbor sudske prakse.
- Kovčo Vukadin, I. (2007). *Gospodarski kriminalitet - kriminološka obilježja*. Zagreb: Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu.
- Kriletić, M. (1996). *Novosti u Kaznenom zakoniku u vezi sa pranjem novca, utajom poreza i dr.* Zagreb: Računovodstvo, revizija i finansije.
- Kriletić, M. (1998). *Poreska, carinska i kaznena djela pranja novca prema novom kaznenom zakonodavstvu*. Zagreb: Pravo i porezi.
- Lazarević, Lj. (1993). *Krivično pravo*. Beograd.
- Madžarević, Šujster S. (2002). *Procjena poreske evazije u Hrvatskoj*. Zagreb: Finansijska teorija i praksa.
- Matković, B. (2007). *Utaja poreza*. Zagreb: Računovodstvo, revizija i finansije.
- Marić, Z. (2005). *Kaznene odredbe i Zakonu o porezu na dodatu vrijednost Srbije i Crne Gore*. Beograd: Izbor sudske prakse.

- Mršić, G. (2006). *Kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja - poseban osvrt na kazneno djelo utaje poreza i drugih davanja*. Zagreb: Hrvatska pravna revija.
- Nejašmić, J. (1999). *Krivična djela porezne naravi*, Zagreb: Porezni vjesnik.
- Pavlović, Š. (2003). *Kaznena odgovornost za poreznu utaju*. Zagreb: Pravo i porezi.
- Pljakić, Lj. (2000). *Primjena u praksi Zakona o porezima na imovinu*. Beograd: Izbor sudske prakse.
- Popović.- D.(1997). *Nauka o porezima i poresko pravo*. Beograd.
- Radovanović, M., Đorđević, M. (1975). *Krivično pravo*. Beograd.
- Simić, I., Petrović. M. (2002). *Krivični zakon Republike Srbije - praktična primjena*. Beograd.
- Stojanović, Z., Perić, O. (1996). *Komentar Krivičnog zakona Republike Srbije i Krivični zakon Republike Crne Gore sa objašnjenima*. Beograd.
- Stojanović, Z., Perić, O. (2000). *Krivično pravo, Posebni dio*. Beograd.
- Sučeska, M. (2008). *Utaja carina i poreza, slobodne zone sa aspekta krivičnog i prekršajnog gonjenja*. Sarajevo.
- Sučević R. (1997). *Utaja poreza i drugih davanja*. Zagreb: Pravo i porezi.
- Vanoni, E. (1962). *Elementi di diritto tributario*, in *Opere giuridiche*, Vol 1. Milano: Giuffrè.
- Vranko, A.(2015). *Sprječavanje porezne utaje i izbjegavanja plaćanja poreza*. Zagreb: Porezni vjesnik.
- Vukšić, Z. (2003), *Porezna utaja*. Zagreb: Hrvatska pravna revija.



Dragan Jovašević, full professor
Faculty of Law, University of Niš

Marina M. Simović, Ph. D.
Secretary of the Ombudsman for Children of Republic of Srpska

TAX AVOIDANCE AND TAX EVASION IN THE REPUBLIC OF SERBIA - FORMS OF MANIFESTATION AND MEASURES OF SUPPRESSION

ABSTRACT

The last decades registers phenomenon of money laundering and money transfers (legally or illegally acquired) to the so-called tax paradises. However, they are not limited only to the foreign legal and fiscal systems, but become a reality in the Republic of Serbia. Therefore, the most difficult forms of non-compliance with tax discipline, tax evasion (defrauding) and tax offenses are being suppressed or reduced to an acceptable degree both through the system of fiscal regulations and through various measures of prevention, and criminal law repression (by setting criminal responsibility and culpability). The paper analyses the notion, characteristics of the fiscal system, as well as various forms and types of its endangerment and violation by disregarding tax regulations that causes massive damage to the entire social community.

Key words: *fiscal system, tax, law, violation, avoidance, tax evasion, accountability.*