

Универзитет у Приштини
са привременим седиштем у Косовској Митровици
ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ
Зборник радова
„ПРАВНА ТРАДИЦИЈА И ИНТЕГРАТИВНИ ПРОЦЕСИ“

Издавач:

Правни факултет Универзитета у Приштини
Лоле Рибара 29, 38220 Косовска Митровица, тел. 028.425.336, www.pra.pr.ac.rs

За издавача

Проф. др Душанка Јововић, декан

Главни и одговорни уредник

Доц. др Душко Челић

Заменик главног и одговорног уредника

Доц. др Здравко Грујић

Секретар Уређивачког одбора и технички уредник

Доц. др Срђан Радуловић

Уређивачки одбор

Чланови из иностранства:

Академик САНУ Елена Јурјевна Гуськова (Институт за славистичке студије Руске академије наука, Руска Федерација), Dr. Valerio Massimo Minale (University of Naples “Frederico II”, Italy), Prof. dr Gábor Hamza (Eötvös Loránd University), Проф. др Горан Марковић (Правни факултет, Универзитет у Источном Сарајеву), Prof. dr Barbara Novak (Pravna fakulteta, Univerza v Ljubljani), Prof. dr Damjan Korošec (Pravna fakulteta, Univerza v Ljubljani), Prof. dr Dragan Bolanča (Pravni fakultet, Sveučilišta u Splitu), Prof. dr Tina Pržeska (Pravni fakultet „Justinijan I“, Univerzitet „Sv. Kiril i Metodij“, Skopje).

Чланови из Републике Србије:

Проф. др Борис Беговић, Проф. др Андреја Катанчевић, Доц. др Далибор Ђукић (Правни факултет Универзитета у Београду). Проф. др Душанка Јововић, Проф. др Љубомир Митровић, Проф. др Ђорђевић Блажић, Проф. др Сава Аксић, Проф. др Слободанка Ковачевић-Перић, Проф. др Дејан Мирковић, Проф. др Јелена Беловић, Проф. др Огњен Вујовић, Доц. др Драган Благић, Доц. др Бојан Бојанић, Доц. др Саша Атанасов (Правни факултет Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици).

Дизајн корица: Димитрије Милић

Штампа: Кварк, Краљево

Тираж

100 примерака

ISBN 978-86-6083-064-9

Штампање овог Зборника помогло је
Министарство просвете, науке и технолошког развоја Републике Србије

Др Ванда БОЖИЋ*,
Др Сузана ДИМИЋ**
Др Мирјана ЂУКИЋ***

343.359.2
343.9.022:336.225.68

ПОРЕСКА УТАЈА КАО ЈЕДНО ОД КРИВИЧНИХ ДЕЛА У ЛАНЦУ ОРГАНИЗОВАНЕ КРИМИНАЛНЕ ДЕЛАТНОСТИ

Апстракт

Као једна опасна и комплексна појава, организовани криминалитет већ дуже време егзистира у готово свакој држави. С обзиром на тенденцију усмеравања ка прекограничним активностима, према процени међународне заједнице, прети да угрози човечанство. Поље његовог деловања осим имовинских и многих других кривичних дела која доносе висок профит, јесу и кривична дела која за објекат напада имају привредне структуре једне државе. Аутори у раду анализирају пореску утају као једно од кривичних дела типично за ланац организована криминална делатности. Циљ рада јесте да се употребом правно-догматског, метода анализе садржаја, установи колики степен опасности носи вршење пореске утаје на организован начин, односно од стране криминалних организација и да ли овакав начин извршења заслужује да се оквалификује као тежи облик овог противправног понашања.

Кључне речи: пореска утаја, организовани криминалитет, организовани привредни криминалитет

УВОДНА РАЗМАТРАЊА

Једно од честих кривичних дела које се налази у ланцу организована криминална делатности је пореска утаја, код које друштвена опасност није тако транспарентна као код већине других кривичних дела. Мада је у савременим демократијама пореска свест грађана на релативно задовољавајућем нивоу, о

* Доцент, Правни факултет, Универзитет Привредна академија у Новом Саду, vanda.bozic@pravni-fakultet.info.

** Доцент, Правни факултет Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици, suzana.dimic@pr.ac.rs.

*** Доцент, Правни факултет Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици mirjana.djukic@pr.ac.rs.

потпуном испуњавању пореских обавеза од стране свих лица готово је незамисливо. Од настанка пореза па до данашњих дана одређени број пореских обвезника настоји да у потпуности избегне или делимично умањи своју пореску обавезу.

Испуњавањем својих пореских обавеза порески обвезници умањују свој расположиви доходак. Управо због смањење економске снаге, опорезивање изазива отпор пореских обвезника. Међутим, у већини случајева порески обвезници поступају у оквирима закона, испуњавајући своје пореске обавезе или прибегавају неком од облика легалног избегавања плаћања пореза (пореске евазије), као што су промена пребивалишта, седишта делатности, и сл. Један број пореских обвезника се одлучује да поступа противно пореским прописима и извршава неких од пореских деликата, као што су прекршаји, привредни преступи и пореска кривична дела.

Разлози за избегавање плаћања пореза могу бити веома различити, у зависности од државе до државе, почев од дизајна пореског система до развијености пореске свести у дотичној држави. Висина пореског оптерећења негативно утиче на испуњавање пореских обавеза, јер са јачањем пореског оптерећења повећава се и отпор пореских обвезника. Такође, неповољна економска кретања негативно утичу на испуњавање пореских обавеза. На пореску евазију утичу и економска снага пореског обвезника, јер се опорезивањем захвата део оствареног дохотка. Поред бројних фактора који се тичу обликовања пореза (попут пореске стопе, пореских подстицаја), сложености и честих мењања прописа, на лојалност пореских обвезника у великој мери утиче и пореска свест у једној друштвеној заједници. Уколико је присутан такав порески менталитет да се на избегавање плаћања пореза гледа са одобравањем, мање су могућности за уредно и благовремено испуњавање пореских обавеза.

Поред "традиционалних" разлога за евазивно понашање, које се у крајњем може објаснити потребом пореских обвезника да својим понашањем сачувају ону величину дохотка коју си имали пре опорезивања, у последње време све чешће је присутна намера да се избегавањем плаћања пореза стекну високи приходи. У таквој ситуацији се њихово незаконито порекло прикрива стапањем са легалним финансијским токовима. Тада пореска утаја представља кривично дело предикатно прању новца. Прикривањем нелегално стечених прихода (који су стечени пореском утајом), отварају се могућности за даље спровођење разних финансијских трансакција, што угрожава финансијске интересе државе јер вишеструко штети државном буџету.

1. ДРУШТВЕНА ОПАСНОСТ ПОРЕСКЕ УТАЈЕ КАО НАЈТЕЖЕГ ПОРЕСКОГ КРИВИЧНОГ ДЕЛА

Уколико порески обвезници, кршењем пореских прописа, не испуне своје пореске обавезе примењиваће се репресивне мере. Мере казнене политике ће се предузети у зависности од врсте пореског деликта. Најтежи облици противправних понашања пореских обвезника инкриминисани су као пореска кривична дела, међу којима и пореска утаја. У погледу њеног нормирања пракса држава је разнолика, јер је у већини држава прописана кривичним законодавством, док је у неким државама пореским законодавством. У време постојања СФРЈ ово кривично дело било је регулисано кривичним законодавством, као и неко време након распада СФРЈ у оквиру кривичног законодавства Србије. Након тога наступа период када је њена инкриминација препуштена пореском законодавству, од доношења закона којим је у једном општем акту регулисана целокупна материја пореског поступка и пореске администрације.¹ Ступањем на снагу Кривичног законика из 2005. године нормирање кривичног дела пореске утаје је враћено у домен кривичног законодавства.² У пореској литератури има мишљења да би требало размислити о томе да се пореска кривична дела уврсте у посебну групу кривичних дела у Кривичном законнику Србије под називом кривична дела против фискаса. Тако би се сва пореска кривична дела објединила у једном закону.³ Док за пореску утају, као и остала пореска кривична дела судови изричу казне затвора и новчане казне, за лакше облике пореских деликата прописане су прекршајне казне и заштитне мере (на пример, одузимање дозволе за обављање делатности). Линију разграничења између пореске утаје и пореских прекршаја представља износ неплаћеног пореза⁴. То је објективни услов за инкриминацију кривичног дела пореске утаје, јер уколико је износ неплаћеног пореза испод прописаног износа, активне или пасивне делатности од којих се састоји радња извршења овог кривичног дела неће представљати кривично дело, већ порески прекршај.

¹ Закон о пореском поступку и пореској администрацији, „Сл. гласник РС“, бр.80/02, 84/02, 79/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/14, 112/15, 15/16, 108/16 и 30/18.

² Чл. 225, 226 и 236 Закона о изменама и допунама Кривичног законика, „Сл. гласник РС“, бр.94/2016.

³ Г. Илић-Попов, Пореска кривична дела у српском пореском законодавству, *NBP - Journal of Criminalistics and Law*, 1/2016, 54

⁴ Према важећим одредбама Кривичног законика Србије то је износ од милион динара (односно око 8500 евра).

Процесуирањем и кажњавањем пореског утајивача за кривично дело пореске утаје, као најтежег облика пореских кривичних дела, требало би не само да се постигне његово кажњавање за незакониту пореску евазију, већ и специјална превенција. Његовим кажњавањем, изрицањем казне затвора и новчане казне, требало би га одвратити од вршења таквих криминалних радњи у будућности. Висина изречене новчане казне требало би да прелази износ неплаћеног пореза, зато што порески утајивач процењује очекивану корист од неплаћања пореза и евентуални трошак који ће имати уколико буде ухваћен и кажњен.⁵ Такође, откривање, процесуирање и адекватно кажњавање пореских утајивача је битно и са аспекта генералне превенције, јер представља опомену за остале пореске обвезнике да уредно и благовремено извршавају своје пореске обавезе.

Вршењем пореске утаје, као и осталих пореских кривичних дела, државна благајна остаје ускраћена за износ средстава које би имала да су порески обвезници уредно и благовремено испунили своје пореске обавезе. Са друге стране, извршењем пореске утаје порески утајивачи остварују корист, јер увећавају свој расположиви доходак за износ пореза који су били дужни да плате. Отуда је законодавац изричито прописао да ће суд бити дужан да уз казну затвора изрекче и новчану казну, чиме се посебно наглашава њихова лукративна природа.⁶

Од уредног и благовременог испуњавања пореских обавеза зависи континуирано обезбеђивања средстава неопходних за оптимално функционисање друштвене заједнице. Упркос чињеници да потреба живљења у заједници захтева одређене трошкове, опорезивање је одувек изазивало отпор, јер га грађани доживљавају као терет. Иако је опорезивање у општем интересу, јер се порески обвезници појављују као корисници разних јавних услуга, због тога што се опорезивањем смањује њихов расположиви доходак грађани настоје да кроз различите начине избегну или умање опорезивање. Код пореске утаје, као и код осталих пореских кривичних дела ради се о једној специфичности у односу на остала кривична дела, а то је чињеница да њихова последица није транспарентна (као на пример, код кривичних дела против живота и тела). Треба узети у обзир и присутан порески менталитет, као што је случај код нас, када преовлађује такво схватање јавности којим се порески деликти не сматрају криминалитетом (него се чак и глорификују као "успешно" пословање). Бројне

⁵ Г. Милошевић, Економски аспекти евазије пореза, *Економски хоризонти*, 2006, 8,(1-2), 76.

⁶ М. Кулић, Г. Милошевић, Однос кривичних дела пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку у српском кривичном праву, *Анали Правног факултета у Београду*, LIX, 2/2011, 323.

мере превенције које су предузете у протеклом периоду, као што је кампања о корисности пореза, требало би да утичу на промену пореске свести, која је на врло ниском нивоу. Са друге стране, адекватни систем казнене политике треба утицати на постизање пореске дисциплине, јер се у пракси показује да активности државе на добровољном повиновању пореској обавези у нашим условима не могу постићи адекватне резултате. Чини се, међутим, да управо та друга страна активности државе у домену опорезивања, односно, казнена политика у пракси нема обресе озбиљније борбе против ове врсте криминалитета. Примена неких од савремених института кривичнопроцесног законодавства (попут споразума о признању кривичног дела) фактички доводи до тога да ионако блага казнена политика буде још блажа.⁷ То може призвести само негативне ефекте са аспекта генералне превенције. Када се извршен број пореских утајивача "извукао" са врло малим или готово никаквим казнама то може да психолошки утиче на остале пореске обвезнике. Отуда, имајући у виду друштвену опасност пореске утаје, која се састоји у угрожавању буџетских прихода, тај тзв. ефекат угледања на пореске утајиваче од стране осталих пореских обвезника може имати вишеструке последице по фискалне интересе државе.

2. ПОРЕСКА УТАЈА – КРИВИЧНОМАТЕРИЈАЛНИ АСПЕКТ

Кривично дело пореске утаје прописано је чл. 225. Кривичног законика Републике Србије.⁸ Налази се међу кривичним делима против привреде⁹ те се сматра основним фискалним кривичним делом. Радња кривичног дела односи се на давање лажних података о стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање пореских обавеза (*delicta*

⁷Види: S. Dimić, M. Đukić, Tax fraud and Plea Bargaining, *Archibald Reiss Days*, Volume III, 2017, 65.

⁸ Кривични законик Републике Србије, „Сл. гласник РС“, бр. 85/05, 88/05 – испр., 107/05 – испр., 72/09, 111/09, 121/12, 104/13, 108/14, 94/16 и 35/19.

⁹ Види упоредно: V. Božić, *Gospodarska kaznena djela u hrvatskom kaznenom zakonodavstvu s posebnim osvrtom na prijevaru u gospodarskom poslovanju kao najučestalijim gospodarskim kaznenim djelom u sudskoj praksi*, Srpsko udruženje za krivičnopravnu teoriju i praksu, Pravosudna akademija i Institut za uporedno pravo, *Zbornik radova - Evropske integracije i kazneno zakonodavstvo (poglavlje 23 - norma, praksa i mere harmonizacije)*, Zlatibor, 2016, 263-279.

comissiva) или на непријављивање стеченог прихода, предмета или других чињеница ако се ради о облигаторној пореској пријави (*delicta omissiva*), као и на прикривање стеченог прихода, предмета или чињеница. Уз описану радњу, потребно је да се испуне још и два додатна услова, први, да се ради о утаји износа вишој од милион динара те други, да је учинилац поступао с директним умишљајем (*dolus directus*) да он или друго лице потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина. Није од утицаја за постојање кривичног дела да ли је учинилац поступао са умишљајем да за себе или за друго лице избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина, као нити да ли се ради о делимичном или потпуном избегавању законски прописане обавезе.

Иако је пореска утаја самостално кривично дело, поставља се једно занимљиво питање, да ли је пореска утаја само једна врста преваре, јер учинилац у намери да себи или другом прибави противправну имовинску корист доводи пореске органе лажним приказивањем или прикривањем чињеница у заблуду. Када се не пријави и не плати порезна обавеза, доста је тешко у пракси разграничити умишљај од ненамерне чинидбе избегавања обрачуна, пријављивања и плаћања порезне обавезе, па тиме и кривичну одговорност од административне одговорности.¹⁰

Суд ће за темељни облик кривичног дела пореске утаје осуђеном лицу изрећи кумулативну казну, новчану казну и казну затвора. Висина затворске казне зависиће од висине утајеног пореза. Ако је висина утајеног пореза, доприноса или других прописаних дажбина већа од милион динара, Кривични законик налаже да се учинилац осуди, уз новчану казну, и на казну затвора од једне до пет година. Висина утајеног пореза посматра се у оквиру временског периода од једне календарске године.

„Радња извршења кривичног дела пореска утаја, као и пореске обавезе чије се плаћање избегава, морају се посматрати у оквиру временског периода од једне фискалне, односно календарске године, те се не могу сабирати појединачни износи пореских обавеза чије се плаћање избегава у две календарске године.“¹¹

Кривичним закоником су, уз овај основни облик кривичног дела пореске утаје, прописана и два квалификаторна облика, о којима ће се радити уколико

¹⁰ А. Vranko, Sprječavanje porezne utaje i izbjegavanja plaćanja poreza, *Porezni vjesnik*, Zagreb, broj 7-8/2015, str. 112-125.

¹¹ Из пресуде Врховног касационог суда, Кзз 196/2016 од 14. априла 2016. год.

је износ утајеног пореза већи од 5 милиона динара, односно 15 милиона динара.¹² У првом случају, Кривичним закоником прописана је казна затвора од две до осам година и новчана казна, а у другом, казна затвора од три до десет година и новчана казна. Да би се радило о квалификованом облику пореске утаје учинилац мора да буде свестан, шта подразумева да учинилац мора да зна да својом радњом чини утају пореза, доприноса или других дажбина у већем износу, међутим не треба да буде свестан тачне висине утајеног пореза.¹³

Наведена инкриминација и прописане кривичноправне санкције за кривично дело Пореске утаје видљиве су у табели под ред. бр.1.

Табела бр. 1. Инкриминација и кривичноправне санкције за кривично дело
Пореске утаје

ПОРЕСКА УТАЈА			
	ОСНОВНИ ОБЛИК	I КВАЛИФИКОВАНИ ОБЛИК	II КВАЛИФИКОВАНИ ОБЛИК
РАДЉА	- давање лажних података о стеченим приходима, предметима или другим чињеницама - непријављивање стеченог прихода, предмета или других чињеница - прикривање стеченог прихода, предмета или чињеница		
КРИВИЦА	Директан умишљај (<i>dolus directus</i>)		
ИМОВИНСКА КОРИСТ	Прелази милион динара	Прелази пет милиона динара	Прелази петнаест милиона динара
КАЗНА	Затвор од 1 до 5 година и новчана казна	Затвор од 2 до 8 година и новчана казна	Затвор од 3 до 10 година и новчана казна

¹² Чл. 225. ст. 2 и 3.КЗ РС.

¹³ Више види: В. Ђерек, Kaznena odgovornost za povrede poreznih zakona, *Financijska teorija i praksa*, Zagreb, broj 1/2003, str. 83-112.

Прописаним кривичном делом пореске утаје штити се фискални систем државе који се сматра објектом заштите кривичног дела. Наиме, утајом пореза, доприноса и других прописаних дажбина директно се оштећује фискални систем државе. Сходно наведеној тези, неки су теоретичари мишљења да је објект заштите кривичног дела управо дужност плаћања пореза, доприноса и других дажбина.¹⁴

Пореска утаја је кривично дело које упућује на кршење прописа из пореског законодавства. Законом о порезу на доходак је тако прописана обавеза лица која самостално обављају делатност да подносе обавезну годишњу пријаву о свом доходу.¹⁵ С обзиром да је активност у смислу пријаве оствареног годишњег дохода на страни пореског обвезника, о којој порески орган *a priori* нема у потпуности увид, порески обвезник врло лако пада у искушење на давање лажних података о својим стеченим приходима, на непријављивање целокупног стеченог прихода односно на прикривање одређеног свог стеченог прихода, све како би умањио основицу за обрачун пореза. Непријављивање стеченог прихода сматра се кривичним делом пореске утаје уколико посебан пропис (*lex specialis*) прописује обавезу пријављивања прихода путем подношења пријаве у одређеном року, па порески обвезник пропуштањем рока да изврши наметнуту обавезу остварује и радњу извршења кривичног дела.

3. ОРГАНИЗОВАНО ВРШЕЊЕ УТАЈЕ ПОРЕЗА – ОСВРТ НА МРЕЖНУ СТРУКТУРУ

Утаја пореза је врло често једно од кривичних дела у ланцу организоване криминалне делатности. Организовано криминалном групом сматра се група од три или више лица, која постоји одређено време и делује споразумно у циљу вршења једног или више кривичних дела за која је прописана казна затвора од четири године или тежа казна, ради непосредног или посредног стицања финансијске или друге користи,¹⁶ док се групом у кривичном смислу сматра најмање три лица која су повезана ради трајног или повремениог вршења кривичних дела која не мора да има дефинисане улоге својих чланова,

¹⁴ В. Павишић, В. Грозданић, Р. Веић, *Коментар Казненог закона*, Загреб, 2007, стр. 636.

¹⁵ Чл. 3. ст. 1. т. 2. Закона о порезу на доходак грађана, „Сл. гласник РС“, бр. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - др. закон, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - испр., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - одлука УС, 7/2012 - усклађени дин. изн., 93/2012, 114/2012 - одлука УС, 8/2013 - усклађени дин. изн., 47/2013, 48/2013 - испр.,

¹⁶ Чл. 112. т. 35. КЗ РС.

континуитет чланства или развијену структуру.¹⁷ За кривично дело удруживања ради вршења кривичних дела кривично су одговорни и организатор и припадници групе односно организоване криминалне групе. Ко организује групу која има за циљ вршење кривичних дела за које се може изрећи казна затвора од три године или тежа казна, ако законом за такво организовање није предвиђена тежа казна, казниће се затвором од шест месеци до пет година, док ће се припадник групе казнити казном затвора од три месеца до три године.¹⁸ Ко организује организовану криминалну групу, ако законом за такво организовање није предвиђена тежа казна, казниће се затвором од једне до осам година, док ће се припадник организоване криминалне групе казнити казном затвора од шест месеци до пет година.¹⁹

У ланцу организоване криминалне делатности организована криминална група уз пореску утају из чл. 225. КЗ углавном врши више кривичних дела као што су: удруживање ради вршења кривичних дела из чл. 346. КЗ, прање новца из чл. 245. КЗ, злоупотреба положаја одговорног лица из чл. 227. КЗ. У контексту финансијских трансакција, криминална организација уз удруживање ради вршења кривичних дела, може вршити поједина кривична дела против привреде са намером да избегне плаћање пореза, или, са намером да тако стечен приход прикрије, стапањем са легалним финансијским токовима. У наставку наводимо један пример из праксе:

„Припадници Службе за борбу против организованог криминала (СПБОК) по налогу Тужилаштва за организовани криминал и у сарадњи са службеницима Пореске полиције ухапсили су петнаест (15) лица – чланова организоване криминалне групе ради постојања сумње да су извршили више кривичних дела: удруживање ради вршења кривичних дела, злоупотреба положаја одговорног лица, пореска утаја и прање новца.

Стављено им је на терет да су незаконитим и противправним радњама оштетили државу за 30.530.538 динара на начин да су у периоду од 2016. до 2018. године сачињавали и оверавали пословну документацију са неистинитим садржајем у којој су неистинито приказивали промет добара и услуга између привредних друштава под контролом организоване криминалне групе, да би потом вршили пренос новца и

¹⁷ Т. 22. Ibid.

¹⁸ Чл. 346, ст.1. и 3. Ibid.

¹⁹ Ст. 2. и 4. Ibid.

подизање готовине са рачуна физичких лица, који је након тога предаван организатору групе и потом враћан одговорним лицима привредних друштава, која су без стварног правног основа новац и уплатила, уз задржавање провизије за себе и за припаднике криминалне групе у износу од три до осам одсто од уплаћеног новца. На овај начин привредна друштва, која су била под контролом ове криминалне групе, примила су уплате у износу од 1.017.684.628 динара и за себе прибавила противправну имовинску корист у износу од 30.530.538 динара.

Такође, за новац у износу од најмање 936.269.857 динара, који је враћен одговорним лицима или власницима привредних друштава која су вршила уплате, основано се сумња да је задржан и уложен у покретну и непокретну имовину, знајући да потиче из кривичног дела пореске утаје и злоупотребе положаја одговорног лица.²⁰

Чланови организоване криминалне групе су, дакле, оснивали већи број привредних субјеката да би на њихове рачуне уплаћивали новац до којег су дошли темељем фиктивне пословне сарадње са уплатиоцима с намером да им се врати чист новац и на тај начин избегне плаћање пореза.“

Неминовна је у овој сфери смена нелегалних и такозваних легалних активности, на који начин криминалне организације обезбеђују опстанак високо стеченог профита. Не само да нелегално стечен профит улажу у легалне послове (хотелијерство, оснивање предузећа, грађевинарство, и томе слично), већ и легалне државне институције финансирају привредну делатност криминалних организација.²¹ На тај начин долази до преплитања активности главних и споредних актера, те се уочава одсуство стандардног (пирамидалног) модела хијерархије у којем је прецизно дефинисана улога сваког појединог члана. Наиме, према истраживању UNODC које је обухватило четрдесет криминалних организација у шеснаест земаља, уочена је разноликост структуралних облика, која је послужила као основ за типологију криминалних организација у пет категорија: стандардна, регионална, кластер хијерархија, језгро структура и мрежна структура.²² Према њиховим основним карактеристикама и начину

²⁰ Извор: Влада Републике Србије, доступно на: <https://www.vlada.gov.rs/vesti/vest.php?id=325048>, pregledano 01.07.2020.

²¹ М. Бошковић, *Организовани криминалитет-криминолошки и криминалистички аспекти*, Полицијска академија, Београд, 1998, 89.

²²United Nations Office on Drugs and Crime (UNODC), *Global programme against transnational organized crime, Results of a Pilot Survey of a Fourty Selected Organised Criminal Groups in Sixteen Countries*, 2002, 19, 34-42.

функционисања у унутрашњости, чини се да мрежна структура најбоље одсликава начин функционисања криминалних организација на пољу привредног криминалитета.

У односу на велике формалне организације, мрежну структуру одликује нехијерархијски карактер, моћ је разасута, углавном неједнако распоређена.²³ Пошто не постоје институционализоване линије заповедања, компоненте мрежне структуре су независне и имају висок степен аутономије. Као лабаво организовану и у исто време прилагодљиву организацију, мрежу чине појединци који иначе немају криминалну каријеру, запослени у јавном сектору (банка, царина, пореска служба), због чега су од велике користи криминалној организацији, а у том контексту су се окупили и повезали око криминалног пројекта.²⁴ Ради се заправо о утицајним појединцима на државном нивоу, које су постојеће криминалне организације придобиле коруптивним методима. Сврха коруптивног придобијања јесте да невршећи своје дужности, ослободе пут за успешну реализацију циљева криминалних организација, а као и сваке друге, то је стицање економске користи.²⁵ Када дође до директног укључивања у криминалне организације, утицајни појединци који некада нису имали криминалне каријере, кроз своју делатност унутар организација, почевши од самог припадништва, па до вршења кривичних дела иначе типичних за представнике организованих криминалних група, и сами постају криминалци.²⁶ Тако, некадашњи „легитимни“ чланови друштва, добијају двоструку улогу.²⁷ За разлику од традиционалних хијерархијских структура, унутар којих је јасно дефинисана улога сваког појединог члана, код мрежне структуре присутне су испреплетане везе (одакле и потиче њихов назив „мрежа“) које воде у неку врсту конфузије, где заправо органи гоњења не могу са сигурношћу прецизирати ко је у одређеној ситуацији починио кривично дело. Из наведеног произилази не само проблем дефинисања овог типа организације, већ као кључни, проблем доказивања кривичних дела чији су актери припадници мрежних структура.

Приликом прелаза нелегално стечених прихода у легалну сферу, долази до изражаја преплитање активности утицајних појединаца из државног сектора

²³Преузето са: <http://hrcak.srce.hr/file/145112>, посећено 02.04.2020.

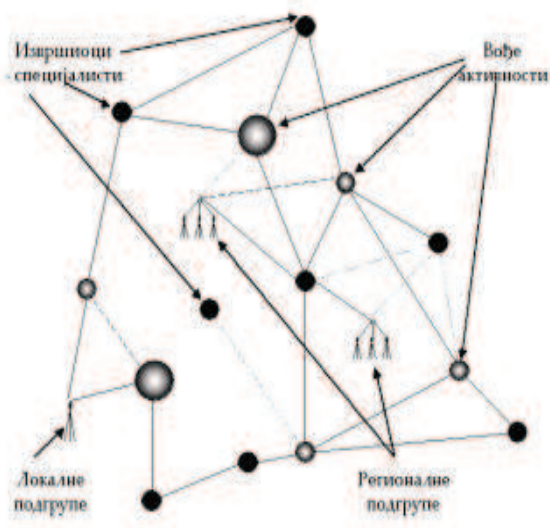
²⁴А. Булатовић, *Људска права у савременој политици борбе против савременог транснационалног криминала*, Докторска дисертација, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2016, 67-68.

²⁵М. Шкулић, *Организовани криминалитет - појам, појавни облици, кривична дела и кривични поступак*, Службени гласник, Београд, 2015, 46.

²⁶Ibid.

²⁷Ibid.

и са друге стране саме криминалне организације, и на неки начин њиховог стапања у мрежну структуру. Када дође до фазе интеграције, веома је тешко доказати утају пореза, као и порекло нелегално стечених прихода.²⁸ Тада се као проблем јавља немогућност утврђивања одакле прецизно потиче директива за спровођење оваквих малверзација. Обично се ради о већем броју особа које контролишу поједине фирме, или сами оснивају такозване „фантом фирме“. Мрежна структура која у низу криминалних активности укључује и област финансијског пословања, могла би се сликовито приказати у **фигури 1**:



Фигура 1.²⁹

Имајући у виду већи број вођа активности, не може се говорити о обезглављености, али је моћ свакако разасута. Епитет вође би се могао дати лицима од којих потиче иницијатива за оснивање фантом или перачких фирми, а којима иначе припада улога налогодавца у спровођењу других врста криминалних активности, док би утицајне појединце из државног сектора могли сврстати у регионалне и локалне подгрупе. Категорији специјалних извршилаца би могли припадати чланови криминалне организације самостално или у спрези

²⁸Money Laundering Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors, OECD, 2009, 29.

²⁹Скица мрежно структуриране криминалне организације преузета из: UNODC, *op. cit.*, 41.; Називи група и подгрупа преузети из: А. Булатовић *op. cit.*, 69.

са стручњацима из области финансијског пословања који подлежу утицају криминалне организације, зарад богаћења.³⁰ Реч је о универзалној шеми којом се сликовито приказује сплет активности на пољу финансијског пословања, које обухватају не само стицање добити утајом пореза, већ и његово улагање у легалне активности, стапањем лица која потичу из криминалног подземља и утицајних појединаца владајуће државне структуре у мрежно структурирану криминалну организацију.

Неизмирење пореских обавеза доводи до стицања високих профита,³¹ што је и сврха постојања криминалних формација. У овој се области не може ни очекивати постојање пореске свести и савесно понашање особа које за собом имају криминалну каријеру, те је утаја пореза самим тим саставна компонента њиховог криминалног деловања. У спреси са прањем новца и другим кривичним делима, посебно имајући у виду чињеницу да је унутар организације моћ разасута, пореску утају је веома тешко доказати у пракси. Са друге стране, посебно питање се односи на висок степен друштвене опасности која се манифестује кроз оштећење државног буџета, а притом је последица кумулације (здруживања) криминалне енергије.

4. АНАЛИЗА СУДСКЕ ПРАКСЕ ЗА УТАЈУ ПОРЕЗА

У табели бр. 1. приказали смо број пријављених и осуђених учинилаца за кривично дело пореске утаје из чл. 225. Кривичног законика. У 2018. години имамо нешто већи број поднетих кривичних пријава (967) у односу на 2019. годину (777), што износи смањење у прошлој години за 19,65%, међутим уколико погледамо број осуђених лица у наведеним годинама, онда ћемо да приметимо већи број осуда у 2019. години (274) у односу на 2018. годину (266), што је повећање за 3%.

³⁰ Типологије прања новца у Републици Србији, Мисија ОЕБС-а у Србији, 5, доступно на: http://www.apml.gov.rs/REPOSITORY/977_tipologije-pranja-novca-u-republici-srbiji-13-09-2011.pdf, посећено 15.05.2020.

³¹Фантом фирме се и оснивају у намери вршења утаје пореза, а та је намера поред директног умишљаја, субјективни елеменат овог кривичног дела, вид.: Приручник за сузбијање привредног криминалитета и корупције, Мисија ОЕБС-а у Србији, Београд, 2017, 53.

Табела бр. 1. Пријаве и осуде за кривично дело *Пореске утаје* у 2018. и 2019. години³²

ПОРЕСКА УТАЈА- чл .225. КЗ РС		
	2018	2019
ПРИЈАВЕ	967	777
ОСУДЕ	266	274

У табели под ред. бр. 2. приказали смо изречене казне за кривично дело пореске утаје у 2018. и 2019. години. Судови су учиниоцима кривичних дела пореске утаје највише изрицали условне осуде, 185 (69,55%) у 2018. години и 191(69,71%) у 2019. години. На другом месту по броју изречених казни у 2018. години је казна затвора (50), 18,80% у односу на остале изречене казне, док је у 2019. години на другом месту казна кућног затвора (37), 13,50%у односу на остале изречене казне. На трећем месту по броју изречених казни у 2018. години је казна кућног затвора (17), 6,39% у односу на остале изречене казне, док је у 2019. години на трећем месту казна затвора (34), 12,41% у односу на остале изречене казне у истој години. На последњем месту по учесталости изрицања кривичноправних санкција у обе посматране године је новчана казна, у 2018. години имамо 14 изречених новчаних казни, (5,26%)у односу на остале изречене казне у истој години, а у 2019. години забележен је број од 11новчаних казни, (4,02%)у односу на остале изречене казне у истој години.

³²Извор: Републички завод за статистику РС: Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији у 2018, пријаве, оптужења и осуде, Саопштење, Билтен број 653, Београд, 2019. година.

Извор: Пунолетни учиниоци кривичних дела, 2019., Саопштење, број 202, год. LXX, 23.07.2020

Табела бр. 2. Изречене казне за кривично дело *Пореске утаје* у 2018. и 2019. години³³

	Укупно	Затвор	Новчана казна	Условна осуда	У кућном затвору	Рад у јавном	Судска опомена	Васпитна мера	Проглашено
2019	274	34	11	191	37	-	-	1	-
2018	266	50	14	185	17	-	-	-	-

ЗАКЉУЧАК

Ако узмемо у обзир само неке од карактеристика на пољу деловања криминалних организација (повезаност са привредно структурираним државним институцијама, утицај на најважније сегменте државног апарата, стицање што већег профита и његово укључивање у праће новца), можемо констатовати да привредни криминалитет чини погодно тле за спровођење финансијских малверзација на организован начин. Овакав вид криминалитета презетује се као организовани привредни криминалитет. Један од његових најосетљивијих сегмената представља утаја пореза. Овом облику противправног понашања се са пуним правом придаје епитет најтежег облика пореске евазије, с обзиром на то какве последице узрокује. Још више добија на значају и тежини, када се врши плански и организовано у склопу чврсто структурираних криминалних организација. Другим речима, вероватноћа да ће добро испланирана активност криминалних организација довести до озбиљнијег оштећења/умањења државног буџета, далеко је већа, него да се у улози извршиоца нађе само једно лице.

Моменат кумулације (удруживања) криминалне енергије игра значајну улогу код готово сваког кривичног дела. Међутим, он није узет у обзир код пореске утаје, већ се као једини параметар приликом прописивања њених тежих облика, узима висина утајеног пореза. Имајући то у виду, препоруке аутора крећу се у правцу употпуњавања ове празнине, уз аргумент да сам елемент организованости у спрези са штетом која се наноси државном буџету, може изазвати удвостручавање, односно појачавање степена друштвене опасности и штетности.

³³Извор: Пунолетни учиниоци кривичних дела, 2018., Саопштење, број 192, год. LXIX, 16.07.2019.

Извор: Пунолетни учиниоци кривичних дела, 2019., Саопштење, број 202, год. LXX, 23.07.2020.

Vanda Božić, PhD

Assistant Professor, Faculty of Law
University of Business Academy in Novi Sad, Belgrade

Suzana Dimić, PhD

Assistant Professor, Faculty of Law,
University in Priština - Kosovska Mitrovica

Mirjana Đukić, PhD

Assistant Professor, Faculty of Law
University in Priština - Kosovska Mitrovica

TAX FRAUD AS ONE OF THE CRIMINAL OFFENSES IN THE CHAIN OF
ORGANIZED CRIMINAL ACTIVITY

Summary

As a dangerous and complex phenomenon, organized crime has existed for a long time in almost every country. Given the tendency to focus on cross-border activities, according to the assessment of the international community, it threatens to endanger humanity. Apart from property and many other criminal acts that bring high profits, the field of his activity is also criminal acts that have the economic structures of a state as the object of attack. The authors analyze tax fraud as one of the criminal acts typical of a chain of organized criminal activity. The aim of this paper is to use the legal-dogmatic method of content analysis to establish the degree of danger of tax fraud in an organized manner, by criminal organizations, and whether this method of execution deserves to be qualified as a more serious form of this illegal behavior.

Key words: tax fraud, organized crime, organized economic crime

ПОПИС КОРИШЋЕНЕ ЛИТЕРАТУРЕ:

Бошковић М., *Организовани криминалитет-криминолошки и криминалистички аспекти*, Полицијска академија, Београд, 1998;

Булатовић А., *Људска права у савременој политици борбе против савременог транснационалног криминала*, Докторска дисертација, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2016;

Božić V, *Gospodarska kaznena djela u hrvatskom kaznenom zakonodavstvu s posebnim osvrtom na prijevaru u gospodarskom poslovanju kao najučestalijim gospodarskim kaznenim djelom u sudskoj praksi*, Srpsko udruženje za krivičnopravnu teoriju i praksu, Pravosudna akademija i Institut za uporedno pravo, *Zbornik radova - Evropske integracije i kazneno zakonodavstvo (poglavlje 23 - norma, praksa i mere harmonizacije)*, Zlatibor, 2016, 263-279.

Vranko A, *Sprječavanje porezne utaje i izbjegavanja plaćanja poreza*, *Porezni vjesnik*, Zagreb, broj 7-8/2015, str. 112-125;

Vlada Republike Srbije,

<https://www.vlada.gov.rs/vesti/vest.php?id=325048>

Dimić S, Đukić M., *Tax fraud and Plea Bargaining*, *Archibald Reiss Days*, Volume III, 2017;

Derek B, *Kaznena odgovornost za povrede poreznih zakona*, *Financijska teorija i praksa*, Zagreb, broj 1/2003, str. 83-112;

Закон о изменама и допунама Кривичног законика, Сл.гласник РС", бр. 94/2016;

Закон о порезу на доходак грађана, Сл. гласник РС, бр. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - др. закон, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - испр., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - одлука УС, 7/2012 - усклађени дин. изн., 93/2012, 114/2012 - одлука УС, 8/2013 - усклађени дин. изн., 47/2013, 48/2013 - испр., 108/2013, 6/2014 - усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014 - др. закон, 5/2015 - усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн., 7/2017 - усклађени дин. изн., 113/2017, 7/2018 - усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 86/2019 и 5/2020 - усклађени дин. изн.;

Закон о пореском поступку и пореској администрацији, Сл. гласник РС, бр.80/02, 84/02, 79/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/14, 112/15, 15/16, 108/16 и 30/18;

Илић-Попов, Г., *Пореска кривична дела у српском пореском законодавству*, NBP - Journal of Criminalistics and Law 1/2016;

Krivični zakonik Republike Srbije, Sl. glasnik RS, br. 85/05, 88/05 - ispr., 107/05 - ispr., 72/09, 111/09, 121/12, 104/13, 108/14, 94/16 i 35/19;

Кулић М., Милошевић, Г., Однос кривичних дела пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку у српском кривичном праву, *Анали Правног факултета у Београду*, LIX, 2/2011;

Милошевић Г, Економски аспекти евазије пореза, *Економски хоризонти*, 2006, 8,(1-2).

Money Laundering Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors, OECD, 2009;

Pavišić B, Grozdanić V, Veić P, *Komentar Kaznenog zakona*, Zagreb, 2007

Presuda Vrhovnog kasacionog suda, Kzz 196/2016 od 14. aprila 2016. god.

Приручник за сузбијање привредног криминалитета и корупције, Мисија ОЕБС-а у Србији, Београд, 2017;

Punoletni učinioci krivičnih dela, 2018., Saopštenje, broj 192, god. LXIX, 16.07.2019

Punoletni učinioci krivičnih dela, 2019., Saopštenje, broj 202, god. LXX, 23.07.2020

Republički zavod za statistiku RS: *Punoletni učinioci krivičnih dela u Republici Srbiji u 2018, prijave, optuženja i osude*, Saopštenje, Bilten broj 653, Beograd, 2019. Godina;

Stojanović Z, Perić O, *Krivično pravo, Posebni deo*, Beograd, 2000;

Типологије прања новца у Републици Србији, Мисија ОЕБС-а у Србији, доступно на:http://www.apml.gov.rs/REPOSITORY/977_tipologije-pranja-novca-u-republici-srbiji-13-09-2011.pdf, посећено 15.05.2020;

Шкулић М., *Организован криминалитет - појам, појавни облици, кривична дела и кривични поступак*, Службени гласник, Београд, 2015;