

прегледни рад  
примљен: 19. 04. 2021. г.  
прихваћен за објављивање: 17. 05. 2021. г.  
UDK 343.85:343.359.2

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

СУЗБИЈАЊЕ УТАЈЕ ПОРЕЗА И ДИВЕРЗИОНИ МОДЕЛИ  
ПОСТУПАЊА – КРИВИЧНОМАТЕРИЈАЛНИ И  
КРИВИЧНОПРОЦЕСНИ АСПЕКТ

**Апстракт**

Превентивне мере чине значајан сегмент спречавања пореског криминалитета. Савремене тенденције стварањем позитивног амбијента, чине да се порески обвезници не осећају као пасивна и угрожена страна, већ да се постизањем довољног нивоа пореске свести добровољно повинују својим пореским обавезама. Дигитализацијом пореске управе и електронском комуникацијом порески обвезници постали су активни корисници пореских услуга, што је растеретило пореске органе у досадашњем раду и отворило им простор за контролу и надзор. Када повиновање пореској обавези изостане, на сцену ступају репресивне мере. Новоуспостављене кривичнопроцесне институте који прате тенденцију ефикасности кривичног поступка, чине и диверزيونи модели поступања, који се према законом предвиђеним условима могу применити и на утају пореза, што је и доказано у статистичком делу истраживања. Када се за поједине облике утаје пореза место уступи вансудским моделима решавања кривичне ствари, прети опасност да остану само благи обриси репресивних мера. Аутори су компарацијом превентивних и репресивних мера са диверзионим моделима поступања према учиниоцима кривичног дела утаја пореза, дали одређене предлоге *de lege ferenda* на пољу актуелне и будуће законске регулативе.

---

\* Ванредни професор, Универзитет у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици, Правни факултет, [suzana.dimic@pr.ac.rs](mailto:suzana.dimic@pr.ac.rs)

\* Доцент, Правни факултет Универзитета Привредна академија, Београд, [vanda.bozic@pravni-fakultet.info](mailto:vanda.bozic@pravni-fakultet.info)

\* Доцент, Универзитет у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици, Правни факултет, [mirjana.djukic@pr.ac.rs](mailto:mirjana.djukic@pr.ac.rs)

**Кључне речи:** сузбијање утаје пореза, превентивне мере, кривичноматеријални аспект, кривичнопроцесни аспект, репресивне мере, диверзиони модели поступања

## 1. УВОДНА РАЗМАТРАЊА

На овом степену развоја цивилизације незамисливо је функционисање државног апарата као и обезбеђивање бројних јавних услуга без прибављања јавних прихода, првенствено пореза. Међутим, и поред несумњивог значаја благовременог плаћања пореза и других дажбина за континуирано финансирање виталних функција државе, као што су војска, полиција, судство, као и за финансирање јавних услуга, попут образовања, здравства, инфраструктуре, у пракси долази до бројних модалитета отпора пореских обвезника. Опорезивањем долази до смањења економске снаге пореског обвезника, зато што се захвата део његовог расположивог дохотка. У тежњи да смање или потпуно отклоне свој порески терет порески обвезници прибегавају разним облицима пореске евазије.

Порески обвезници могу предузимати различите активности како би умањили своју пореску обавезу. Најпре, могу поступати легално, у складу са пореским законима, па се таква евазија назива легалном (енг. *tax avoidance*). Ради умањења пореског терета тада користе све законом допуштене могућности, као што су уздржавање од потрошње, промена места боравка, промена делатности, сељење у пореске оазе и сл. За разлику од ових случајева који представљају "прихватљиву", постоји и "неприхватљива" легална евазија код које долази до злоупотребе права. У савременим државама овај облик легалне евазије је санкционисан, мада је у пракси тешко прецизно разграничење између њих, а тиме и препознавање да ли се ради о недозвољеном вршењу права, када су активности пореског обвезника усмерене само на то да лукаво и вешто избегне плаћање пореза а не остваривање пословних или економских циљева, на пример закључивањем симулованих правних послова.

За разлику од законите евазије, код тзв. нелегалне евазије (*tax evasion*) долази до незаконитог понашања. Порески обвезници кршењем пореских прописа, свесно и намерно предузимају поступке у циљу умањења или потпуног неизвршења своје пореске обавезе. Одређене активности које порески обвезник предузима у циљу избегавања плаћања пореза су инкриминисане као пореска кривична дела. Ради се о таквим

пореским деликтима који представљају најтеже облике противправних понашања пореских обвезника.

Због бројних штетних последица пореске евазије, а које имају финансијски ефекат, јер је државна благајна остала ускраћена за онај износ прихода који би био наплаћен да су сви порески обвезници повиновали пореској обавези, савремене државе предузимају низ мера за спречавање пореске евазије. Циљ превентивне политике је стварање позитивног става пореског обвезника према обавези плаћања пореза, и то се постиже бројним активностима и мерама усмереним на подстицање добровољног плаћања пореза. У случају противправног понашања пореских обвезника, којим се крше порески прописи, примењују се репресивна средства. Врста и висина репресивних мера зависи од тежине учињених пореских деликата.

Колики год се значај придавао превентивној политици и репресивним мерама, посебно код сузбијања најтежег облика пореске евазије, утаје пореза, остаје отворено питање њиховог спровођења у судској пракси. Упливом адверзијалних елемената у кривични поступак све се више фаворизују хибридни кривичнопроцесни институти којима се кривични поступак брже окончава, или његово покретање тужиоцем одлуком изостаје.

## 2. СУЗБИЈАЊЕ УТАЈЕ ПОРЕЗА - ОСВРТ НА ПРЕВЕНТИВНЕ МЕРЕ

У концепту сузбијања пореске евазије и њеног најтежег облика, утаје пореза, савремене државе све већи примат дају превентивним мерама. Традиционални концепт односа пореских органа и пореских обвезника носи углавном негативне карактеристике. Најпре, у таквом су односу порески органи третирани као активна, а порески обвезници као пасивна страна. Долази до изражаја застрашивање пореских обвезника и повиновање пореским обавезама због страха. Савремене тенденције крећу се ка отклањању недостатака традиционалног концепта, који свакако услед стварања негативног амбијента није могао дати превентивне резултате.

Уместо поступања пореских органа са позиција државне власти, у амбијенту савремене демократије, која прокламује заштиту људских права и слобода као посебне друштвене вредности, већу пажњу су добила права пореских обвезника. Поред тога, остваривањем услужно оријентисаног концепта рада, савремена пореска администрација ствара

претпоставке за добровољно прихватање пореских обавеза, чиме ће се обезбедити већи износ наплаћених јавних прихода.<sup>1</sup> То је посебно важно имајући у виду да се савремене државе суочавају са проблемом буџетског дефицита, те имају константу потребу за већим приливом средстава од наплате јавних прихода. Уместо традиционалног односа савремене јурисдикције се "приближавају" пореском обвезнику. То се може објаснити Колберовим запажањем, који је вештину опорезивања упоредио са черупањем гуске, тако да се са што мање гакања добије што више перја.<sup>2</sup> Савременим трендовима се обезбеђује услужно оријентисани концепт рада пореских администрација, где се порески обвезник појављује као корисник њихових услуга. Пореска администрација примењује нове методе и технике у свом раду, путем савремених информационих технологија пружају потребне информације и едукују пореске обвезнике, на пример, објављивањем информација на сајту пореске управе. Даље, користе различите видове електронске комуникације са пореским обвезницима, на пример, у неким земљама порески обвезници добијају унапред испуњене пореске пријаве. Поступак опорезивања требало би да се заснива на односу поштовања личног и професионалног достојанства пореског обвезника, као и да порез буде наплаћен на начин и у време које најбоље одговара пореском обвезнику у зависности од прилива прихода. Имајући у виду економске прилике у Србији, због којих су многи порески обвезници суочени са финансијским тешкоћама, законодавац је увео могућност одлагања плаћања дугованог пореза. Под условима прописаним законом порески обвезник може затражити од пореске управе да своју пореску обавезу измирује у дужем временском периоду, чиме се налази у погоднијем положају него да своју обавезу измирује одједном и у целости. Намера законодавца заправо је била да се прописивањем ове погодности порески обвезници подстакну да уредније плаћају порез.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> М. Димитријевић, „Обележја права на добру управу у пореском поступку“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 52/2008, 137.

<sup>2</sup> М. Анђелковић, „Права обвезника у пореском систему“, *Зборник Правног факултета у Нишу*, XLII/2002, 171.

<sup>3</sup> Међутим, у пракси су ову законодавчеву намеру неки порески обвезници искористили да избегну принудну наплату пореза. Поред тога, изузеци од општег режима нарушавају једнакост пореских обвезника пред законом и наилазе на отпоре савесних пореских обвезника који су уредно испунили своју пореску обавезу (вид: Г. Илић-Попов, „Одлагање плаћања пореског дуга у српском пореском праву“, *Право и привреда*, 7-9/2017, 653).

Савремене тенденције у приступу пореске администрације одликују се напуштањем концепта застрашивања пореских обвезника и њиховог повиновања пореским обавезама због страха. Настоји се да се порези популаризују и пореском пропагандом утиче на подизање пореске свести пореских обвезника.<sup>4</sup> Када се има у виду да се опорезивањем умањује расположиви доходак, онда је сасвим разумљив отпор пореских обвезника усмерен ка испуњењу пореске обавезе. Из тог је разлога веома важна популаризација којом се управо указује на сврху опорезивања. Порези су прихватљиви за пореске обвезнике јер су намењени финансирању јавних добара чији су они корисници. Како каже Пикети, порези само по себи нису ни добри ни лоши, све зависи од начина на који се узимају и за шта се користе.<sup>5</sup> Нордијске земље, на пример, имају велико пореско оптерећење, мерено учешћем пореских прихода у БДП, управо из разлога већих издвајања из буџета за финансирање система социјалне сигурности, због развијене улоге социјалне државе, која обезбеђује задовољавајући ниво егзистенције и достојанства становништва. За добровољно повиновање пореској обавези важна је и транспарентност у опорезивању. Задирање у приватну сферу пореског обвезника током процеса опорезивања мора бити засновано на праву, како у погледу утврђивања пореске обавезе, тако и у погледу пореског поступка који се примењује приликом утврђивања пореске обавезе. Порески прописи би требало да буду прецизни, јасни, стабилни, без честих измена, да би порески обвезници имали увид у своју пореску ситуацију и благовремено извршавали своје пореске обавезе. Отуда је за смањење отпора пореских обвезника важно и њихово поверење у порески систем, увереност да је порески систем правичан. Пошто је њихов однос према смањивању економске снаге настале опорезивањем одређен њиховим односом према сврси опорезивања, очекивања пореских обвезника да ће порески терет бити равномерно распоређен су сасвим оправдана. Међутим, упркос настојањима креатора националних политика да се мерама превентивне политике утиче на подстицање добровољног повиновања опорезивању, на размере пореске евазије, па у оквиру ње и пореске утаје утичу бројни објективни фактори, који се разликују од

---

<sup>4</sup> Приметан напредак у популаризацији плаћања пореза учињен је и у Србији. Рекламни спотови на телевизијама националних фреквенција, свакако, могу допринети промени свести грађана која је дуги низ година била укорењена, делом и као остатак социјалистичког периода у коме је фискални систем имао другачију структуру и улогу.

<sup>5</sup> Т. Пикети, *Капитал у 21. веку*, Академска књига, Нови Сад, 2015, 517.

државе до државе. Пре свега, на понашање пореских обвезника утичу општа економска кретања.<sup>6</sup> Избегавање плаћања пореза биће присутније у амбијенту привредних нестабилности, ниског привредног раста и лошег материјалног положаја великог броја становништва и сл. На плаћање пореза утичу и фактори који се односе на порески менталитет једног народа. У државама у којима је порески морал на изузетно ниском нивоу, носиоци пореске политике ће имати тежак задатак у стварању позитивног односа пореских обвезника према испуњавању својих пореских обавеза.

Уколико изостане повиновање пореској обавези, држави преостају репресивне мере, када ће предузети мере казнене политике, у зависности од врсте пореског деликта. У Србији су најтежи облици противправних понашања пореских обвезника инкриминисани као пореска кривична дела кривичним законодавством (пореска утаја, неуплаћивање пореза по одбитку и кријумчарење) и пореским законом (неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит, угрожавање наплате пореза и пореске контроле, недозвољен промет акцизних производа и недозвољено складиштење робе ).<sup>7</sup> У наставку рада фокусираћемо се на утају пореза.

### 3. КРИВИЧНОПРАВНИ АСПЕКТ УТАЈЕ ПОРЕЗА

Кривично дело пореске утаје инкриминисано је данас чл. 225. Кривичног законика Републике Србије (КЗ РС).<sup>8</sup> До краја 2016. године било је прописано чл. 229. КЗ РС,<sup>9</sup> након чега су уследиле значајне

---

<sup>6</sup> О значају економских кретања у једној држави говори и чињеница да се у чл 37 Повеље о основним правима ЕУ истиче важност принципа дугорочног развоја. Ове правне одредбе из примарног права ЕУ се у суштини (иако је Устав Републике Србије недоречен по том питању) директно имплементирају у српски правни систем након потписивања Споразума о стабилизацији и придруживању са ЕУ 2008. године (вид. детаљ. о томе: Д. Мировић, М. Мацура, „Одрживи развој, међународно право и примена ЕУ законодавства у Србији“, *Зборник радова са међународног научног скупа ИОР-ЕДА 2017*, "Изазови одрживог развоја - економски и друштвени аспект", Економски факултет Универзитета у Приштини, 2017, 126).

<sup>7</sup> Чл. 173, 175, 176 и 176а Закона о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије ( "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).

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> 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.

измене у погледу чињенице ко све може да буде извршилац кривичног дела, затим саме радње извршења пореске утаје, те висине остварене имовинске користи односно минималног износа утајеног пореза, али и санкција које могу да буду извршиоцу овог кривичног дела изречене. Пореска утаја представља бланкетно кривично дело из разлога што подразумева утају свих врста пореза, доприноса или других јавних дажбина, те превасходно упућује на примену Закона о пореском поступку и пореској администрацији<sup>10</sup> као и прописа из области порезког права. С обзиром на природу инкриминације овог основног и најчесталијег пореског кривичног дела, утаја пореза је и кривично дело против привреде.<sup>11</sup> Ваља нагласити да је суштина утаје порезе – превара. Значи да учинилац поступа с преварном намером (*dolus directus*) да он или неко други, у целини или делимично, избегне плаћање пореза, доприноса или других јавно прописаних дажбина.

*Modus operandi* односи се на:

- давање лажних података о стеченим приходима,
- давање лажних података о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање пореских обавеза,
- непријављивање стеченог прихода при обавезној пријави,
- непријављивање стеченог прихода, предмета или других чињеница које су од утицаја на утврђивање пореских обавеза,
- прикривање података који се смарају битним при утврђивању пореских обавеза.

Дакле, кривична дела могу бити учињена како чињењем (*delicta comissiva*) тако и пропуштањем односно нечињењем (*delicta omissiva*).<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> Закон о пореском поступку и пореској администрацији, „Сл. гласник РС“, бр. 80/2002, 84/2002 - испр., 23/2003 - испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - др. закон, 62/2006 - др. закон, 63/2006 - испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019 и 144/2020.

<sup>11</sup> Види компаративно: В. Божић, „Господарска казнена дјела у хрватском казненом законодавству с посебним освртом на пријевару у господарском пословању као најчесталијим господарским казним дјелом у судској пракси“, Српско удружење за кривичноправну теорију и праксу, Правосудна академија и Институт за упоредно право, *Зборник радова - Европске интеграције и казнено законодавство* (поглавље 23 - норма, пракса и мере хармонизације), Златибор, 2016, 263-279.

<sup>12</sup> Више о кривичним решењима пореске утаје види у: V. Božić, S. Dimić, M. Đukić, “Some Issues of Processing Tax fraud in Criminal Legislation of the Republic

Ваља нагласити да порески обвезник може бити и физичко лице као и правно лице односно одговорно лице у правном лицу. Ту треба истаћи да је кривична (и прекршајна) одговорност на одговорном лицу у правном лицу, а то је директор или власник, што значи да искључује друга лица запослена у конкретном правном лицу.<sup>13</sup> Учиниолац кривичног дела је лице које је порески обвезник.<sup>14</sup> Међутим, што се тиче лица који могу бити учиниоци кривичног дела пореске утаје ваља истаћи како је новим изменама и допунама Кривичног законика („Службени гласник” бр. 94/16) знатно проширен круг лица који могу бити извршиоци овог деликта, па тако према новим изменама извршиоци могу да буду и рачуновође, власници капитала, пуномоћници и друга лица која би према ранијем КЗ била процесуирана као помагачи у извршењу кривичног дела пореске утаје. Кривична одговорност помагача резултира и блажим кажњавањем у односу на извршиоца кривичног дела пореске утаје, у чему се огледа још једна значајна дистинкција.

Објект заштите кривичног дела пореске утаје односи се на дужност плаћања пореза, доприноса и других дажбина<sup>15</sup> што значи да је фискални систем државе објект заштите кривичног дела пореске утаје јер се свим наведеним утајама оштећује директно фискални систем државе. Услужно оријентисан концепт рада пореске администрације даје могућност да се порески обвезник појављује у улози корисника пореских услуга.<sup>16</sup> Преласком пореске управе на електронско пословање дата је могућност пореским обвезницима да брже и лакше извршавају своје пореске обавезе, али исто тако доводи их и у искушење на лажирање стварних података односно на давање неистинитих података (примера ради код пријаве и обрачуна ПДВ-а, пријаве и обрачуна пореза на доходак, пореза на капиталну добит, итд) управо из разлога неостваривања директног контакта са надлежним запосленима.

Кривично дело пореске утаје је свршено радњом давања лажних података или прикривањем података, у моменту када Пореска управа

---

of Serbia”, Goce Delcev University - Shtip, Faculty of Law, Republic of North Macedonia, *Balkan Social Science Review*, Vol. 16, 2020, 89-107.

<sup>13</sup> Види Пресуду Апелационог суда у Београду Кж 169701/2012 од 29. 1. 2013. године.

<sup>14</sup> Види Пресуду Врховног Касационог суда, Кзз 158/2020 од 21. 5. 2020. године.

<sup>15</sup> В. Pavišić, V. Grozdanić, P. Veić, *Komentar Kaznenog zakona*, Zagreb, 2007, 636.

<sup>16</sup> В. Божић, С. Димић, „Порески обвезник у улози корисника пореских услуга као превенција пореског криминалитета“, *Зборник радова „Услуге и права корисника“*, Правни факултет Универзитета у Крагујевцу и Институт за правне и друштвене науке, 2020, 595-610.



донесе решење о уплати/поврату пореза или доприноса те исто постане коначно. Висина утајеног пореза односи се на период једне календарске (фискалне) године, од јануара до децембра.<sup>17</sup>

Уколико износ утајеног пореза, доприноса или других јавно прописаних дажбина пређе милион динара, учинилац ће бити кривично одговоран за основни облик пореске утаје за који му се може изрећи кумулативно казна затвора од једне до пет година и новчана казна.<sup>18</sup> С обзиром да се окривљеном може изрећи кумулативна казна (новчана казна и казна затвора), кривично дело пореске утаје не може се сматрати делом малог значаја.<sup>19</sup>

У зависности од висине утајеног пореза, Кривични законик разликује два тежа облика извршења овог кривичног дела. О првом, блажем квалификованом облику, радиће се ако је извршилац кривичним делом утајио износ пореза, доприноса или других јавно прописаних дажбина који је већи од пет милиона динара, за шта му се може изрећи кумулативно казна затвора од две до осам година и новчана казна.<sup>20</sup>

За други, тежи квалификовани облик, биће кривично одговоран извршилац кривичног дела пореске утаје чији утајен износ прелази петнаест милиона динара, у којем случају може бити кажњен кумулативно казном затвора од три до десет година и новчаном казном.<sup>21</sup>

Облици кривичног дела пореске утаје приказани су у табели под ред. бр. 1. Такође, у табели под ред. бр. 2. приказали смо облике кривичног дела пореске утаје према решењима бившег Кривичног законика ("Службени гласник" бр. 108/14).

Табела бр. 1. Облици кривичног дела *Пореске утаје*

ОБЛИЦИ КРИВИЧНОГ ДЕЛА ПОРЕСКЕ УТАЈЕ			
	ОСНОВНИ ОБЛИК	I КВАЛИФИКОВАНИ ОБЛИК	II КВАЛИФИКОВАНИ ОБЛИК
ПРИБАВЉЕНА ИМОВИНСКА	Више од (1)	Више од (5)	Више од (15)

<sup>17</sup> Види Пресуду Врховног касационог суда, Кзз 196/2016 од 14. априла 2016. године.

<sup>18</sup> чл. 225. ст.1. Кривичног законика 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.

<sup>19</sup> Види Пресуду Врховног касационог суда, Кзз 1167/2014 од 2. 12. 2014. године.

<sup>20</sup> Види ст.2. чл. 225. КЗ РС.

<sup>21</sup> Види ст.3. чл. 225. КЗ РС.

КОРИСТ	милион динара	пет милиона динара	петнаест милиона динара
ИЗРЕЧЕНА КАЗНА ЗАТВОРА	Од 1 до 5 година	Од 2 до 8 година	Од 3 до 10 година
ИЗРЕЧЕНА НОВЧАНА КАЗНА	ДА	ДА	ДА

Табела бр. 2. Облици кривичног дела *Пореске утаје* према бившем КЗ РС<sup>22</sup>

ОБЛИЦИ КРИВИЧНОГ ДЕЛА ПОРЕСКЕ УТАЈЕ – БИВШИ КЗ			
	ОСНОВНИ ОБЛИК	I КВАЛИФИКОВАНИ ОБЛИК	II КВАЛИФИКОВАНИ ОБЛИК
ПРИБАВЉЕНА ИМОВИНСКА КОРИСТ	Више од стопедесет хиљада динара	Више од милион и петсто хиљада динара	Више од седам милиона и петсто хиљада динара
ИЗРЕЧЕНА КАЗНА ЗАТВОРА	Од 6 месеци до 5 година	Од 1 до 8 година	Од 2 до 10 година
ИЗРЕЧЕНА НОВЧАНА КАЗНА	ДА	ДА	ДА

Као што видимо из приказаних табела, новеле се односе прво на значајно повећање прибављене имовинске користи односно висине утајеног пореза и других прописаних дажбина, међутим ваља указати и на чињеницу да се при повећању новчаних износа није водило рачуна о равномерности утајеног износа код појединих облика извршења. Тако је за основни облик кривичног дела пореске утаје са досадашњег прага кажњивости утајеног пореза (сто педесет хиљада динара) износ подигнут за 6,66 пута на износ од милион динара, док је за први квалификовани облик износ повећан за 3,33 пута (са милион и петсто хиљада динара на пет милиона динара). Још је већа несразмера код другог квалификованог облика где је првобитни праг повећан само за дупли износ (са седам

<sup>22</sup> „Сл. гласник РС“ бр. 85/05 , 88/05 - исправка, 107/05 - исправка, 72/09 , 111/09 , 121/12 , 104/13, 108/14.

милиона и петсто хиљада динара) на петнаест милиона динара. Поставља се занимљиво питање, према чему су ови новчани оквири одређени и да ли су они заиста реални? Да ли је потребно да порески обвезник утаји милион динара (око 8.500.00 евра) да би тек онда био кривично одговоран? Значи порески обвезник може да утаји скоро износ једног новог возила средње класе, а неће кривично одговорати. Ваљало би размислити о измени наведених граница утајене имовинске користи.

Друга новела односи се на повећање посебног минимума прописане казне. Тако је посебни минимум подигнут код основног облика пореске утаје са шест месеци на годину дана, а код квалификованих облика за по годину дана, па тако код првог квалификованог облика повећан је са године дана на две године, а код другог квалификованог облика са две године на три године. Посебни максимум казне остао је код свих облика извршења кривичног дела пореске утаје исти.

#### 4. ДИВЕРЗИОНИ МОДЕЛИ ПОСТУПАЊА – ОПШТЕ ОДЛИКЕ УЗ ОСВРТ НА УТАЈУ ПОРЕЗА

Једно у низу начела на којима се темељи кривични поступак успоставља обавезу јавног тужиоца да предузме кривично гоњење у тренутку када се створе за то законом прописани услови. Централни услов огледа се у основима сумње да је извршено кривично дело за које се гони по службеној дужности. Услед егзистирања обавезе јавног тужиоца, поједини аутори ово начело (легалитет кривичног гоњења) ословљавају и као начело облигаторности.<sup>23</sup> Читав је дијапазон кривичних дела која се гоне *ex officio*, а значајно место заузимају и она која за објекат напада имају привредни, те уже, фискални систем државе.

Имајући у виду дискрециона овлашћења јавног тужиоца, може се рећи да облигаторност кривичног гоњења као један темељни принцип, није апсолутна категорија. Наиме, јавни тужилац може донети одлуку о непокретању кривичног поступка, чак и онда када су за то створени сви законом дати услови. Под овим се мисли превасходно на услове који јесу кумулативно испуњени: пријављено дело је дело за које се гони по службеној дужности, није наступила застарелост кривичног гоњења, дело није обухваћено амнестијом или помиловањем. Тужiocева одлука се тада заснива на оцени да у конкретном случају не би било целисходно

---

<sup>23</sup>З. Јекић, *Кривично процесно право*, Београд, 2003, 83.

приклонити се овој обавези.<sup>24</sup> Као орган који првенствено наступа у државном интересу, целисходност (нецелисходност) гоњења процењује управо са становишта јавног интереса.<sup>25</sup> Законик о кривичном поступку дозвољава овакве ситуације:

- 1) Када се у улози осумњиченог нађу малолетна лица;
- 2) Код кривичних дела учињених од стране правног лица;
- 3) Код кривичних дела за која је законом забрањена казна затвора у трајању до три године, ако је претходно осумњичени изразио стварно кајање, или је штету већ надокнадио, или је штету већ отклонио (одбацивање кривичне пријаве из разлога правичности), и
- 4) Код условљеног опортунитета.<sup>26</sup>

Наведене ситуације могу се свести на два модела поступања јавног тужиоца. Један је непокретање поступка након процене јавног тужиоца да не би било целисходно изложити осумњиченог кривичној процедури и изрицању кривичне санкције, те други, непроцесуирање осумњиченог ако испуни наложене обавезе (условљени опортунитет). У оба се случаја скреће са кривичног поступка ка ванпеналним мерама, те се као устаљени термин користи диверзија (*diversion* – скретање). Диверзијом могу бити обухваћене различите категорије учинилаца, а у наставку рада биће речи о њеној примени у односу на пунолетна лица као учиниоце кривичног дела утаја пореза.

Процена о нецелисходности гоњења по пријему кривичне пријаве представља модел једноставне диверзије<sup>27</sup> (какав се термин користи у немачком праву), који се одражава кроз могућност јавног тужиоца да процени да ли би из разлога правичности било сврсисходно покренути и водити кривични поступак. Ова процесна ситуација именована као одбацивање кривичне пријаве из разлога правичности, садржана је у члану 284. ставу 3. Законика о кривичном поступку Републике Србије

---

<sup>24</sup> С. Бејатовић et al., *Примена начела опортунитета у пракси - изазови и препоруке*, Удружење јавних тужилаца и заменика јавних тужилаца Србије, Београд, 2012, 18.

<sup>25</sup> В. Ђурђић, „Дискреционо гоњење учинилаца кривичних дела“, *Анали Правног факултета Универзитета у Зеници*, 10/2012, 250.

<sup>26</sup> С. Бејатовић et al., *Унапређење Законика о кривичном поступку - de lege ferenda предлози*, Мисија ОЕБС-а у Србији, Београд, 2015, 21-22.

<sup>27</sup> М. Шкулић et al., *Улога јавног тужиоца у правном систему са посебним освртом на проблематику ефикасности кривичног поступка и малолетничку деликвенцију*, Удружење јавних тужилаца и заменика јавних тужилаца Србије, Београд, 2010, 74.

(ЗКП РС)<sup>28</sup> као право јавног тужиоца да одбаци кривичну пријаву ако је осумњичени извршио кривично дело за које је забрањена казна затвора до три године, а притом је услед стварног кајања спречио наступање штете, или је штету већ надокнадио. Одбачај кривичне пријаве за основни облик утаје пореза може бити резултат добровољног чина надокнаде штете настале услед избегавања уплате дугованог пореза пре него да јавни тужилац донесе одлуку о покретању кривичног поступка.

Други диверзиони модел познатији као условно одлагање кривичног гоњења или условљени опортунитет, представља сложенију диверзију. Наиме, одбацивање кривичне пријаве не наступа по аутоматизму (стварно кајање и накнада штете осумњиченог за утају пореза), већ по пристанку осумњиченог, као и по испуњењу законом предвиђених услова. У односу на пређашњу ситуацију, овде изостаје стварно кајање и накнада штете утајивача пореза, али му јавни тужилац пружа другу и последњу опцију за избегавање процесуирања, а то је испуњење обавеза, али сада оних које он одреди у наредби.

Условљени опортунитет базира се на идеји избегавања, скретања са кривичног поступка ка вансудском моделу, не би ли се код лакших облика кривичних дела растеретили судови и тако посветили процесуирању сложенијих предмета. У обзир се узимају такође и интереси осумњиченог, посебно спремност и уопште способност да испуни неку од обавеза које јавни тужилац наложи. Из тог је разлога приликом приступања овом диверзином моделу и потребан пристанак осумњиченог. Изменама Законика о кривичном поступку мењали су се и услови за примену одлагања кривичног гоњења према пунолетним учиниоцима. Од 2001. године до 2009. године, централни услов била је забрањена казна затвора до три године, да би се од 2009. године као услов захтевало извршење кривичног дела за које је законом забрањена казна затвора до пет година.<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> Законик о кривичном поступку - ЗКП, „Сл. гласник РС”, бр. 72/2011, 101/2011, 121/2012, 32/2013, 45/2013, 55/2014, 35/2019 и 27/2012 – одлука УС.

<sup>29</sup> Г. Илић, Ј. Киурски, „Опортунитет кривичног гоњења и досадашња искуства у његовој примени“ у: *Поједностављене форме поступања у кривичним стварима - регионална кривичнопроцесна законодавства и искуства у примени*, Мисија ОЕБС у Србији, Београд, 2013, 242.

Сам назив овог модела изазива недоумицу у погледу покретања/непокретања кривичног поступка. Наиме, термин - *условно одлагање кривичног гоњења* ствара утисак да се поступак ипак покреће, односно његово покретање одлаже. Адекватнији термин би свакако био *условни опроштај кривичног гоњења*.

Пре него уопште приступи примени ове установе, јавни тужилац води рачуна о поштовању начела *ne bis in idem*. Наиме, у централној евиденцији Републичког јавног тужилаштва заводе се лица према којима је већ примењено условно одлагање као и подаци о врсти кривичног дела.<sup>30</sup> Тиме је искључена могућност примене ове установе према истом учиниоцу у погледу истог кривичног дела, али се уочава да нису искључена њему сродна, која имају исти заштитни објекат. Тако на пример, јавни тужилац може условно одложити кривично гоњење према лицу за које постоје основи сумње да је извршило кривично дело пореске утаје, а затим поново применити ову установу према истом лицу осумњиченом за неко од основних пореских кривичних дела (кријумчарење, неуплаћивање пореза по одбитку).<sup>31</sup>

Коју ће обавезу јавни тужилац одредити у наредби, првенствено зависи од последица кривичног дела. Чланом 283. Законика о кривичном поступку таксативно су набројане могуће обавезе:<sup>32</sup>

- 1) Отклањање штетне последице коју је осумњичени проузроковао кривичним делом, или накнада причињене штете;
- 2) Уплата новчаног износа у корист хуманитарне организације, фонда или јавне установе;
- 3) Да обави друштвенкорисни или хуманитарни рад;
- 4) Да испуни доспеле обавезе издржавања;
- 5) Да се подвргне одвикавању од употребе алкохола или опојних дрога;

---

<sup>30</sup> Ж. Мирков, „Начело опортунитета кривичног гоњења у тужилачкој пракси - од пријема кривичне пријаве до решења о одбачају кривичне пријаве“, *Право – теорија и пракса*, бр. 7-9, 2016, 64.

<sup>31</sup> М. Ђукић, „Условно одлагање кривичног гоњења у Србији – норма и пракса“, Научно истраживачки пројекат „Начела добре владавине-начело правне сигурности и начело правичности“, *Тематски зборник-пројекат*, Правни факултет Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици, Косовска Митровица, 2018, 274.

<sup>32</sup> Г. Илић et al., *Коментар законика о кривичном поступку, Пето издање-према стању законодавства од 1. октобра 2013. године*, Службени гласник, Београд, 2013, 651-653.

- 6) Да се подвргне психосоцијалном третману ради отклањања узрока насилничког понашања;
- 7) Да изврши обавезу установљену правноснажном одлуком суда, односно поштује ограничење утврђено правноснажном судском одлуком.

Учинилац кривичног дела утаја пореза наноси првенствено штету државном буџету, који бива умањен за онај износ пореза чије је плаћање избегао. Наиме, ЗКП дозвољава могућност условног одлагања кривичног гоњења и код овог кривичног дела, ако пођемо од тога да се услов који се поставља за примену овог института подудара са казнама затвора запрећеним за поједине облике утаје пореза. Опсег обавеза се овде своди на накнаду причињене штете, уплату новчаног износа у корист хуманитарне организације и обављање друштвенкорисног или хуманитарног рада.

По испуњењу неке од обавеза у року од годину дана јавни тужилац решењем одбацује кривичну пријаву. Притом, како кривични поступак и кривичне санкције изостају, учинилац овог кривичног дела не бива заведен у казнену евиденцију, нити је могуће наступање правних последица осуде, јер осуде у правом смислу речи заправо и није било.<sup>33</sup> Коначно, порески утајивач добија далеко повољнији третман него да је био изложен кривичној процедури.

Условљени опортунитет је примамљива установа, како за државу, тако и за недисциплиноване пореске обвезнике. Све се чешће примењује у пракси тако што осумњичени за утају пореза у року од шест месеци до годину дана измири све обавезе према Пореској управи и уплати одређену новчану суму углавном у хуманитарне сврхе. Решавање кривичне ствари на овај начин можда јесте исплативије за обе стране, али подаци представљени у наредном статистичком делу истраживања који указују на велики јаз између изречених казни затвора и одбачаја кривичне пријаве за утају пореза услед примене оба диверзиона модела, нису нимало бенигни.

## 5. АНАЛИЗА ПРИМЕНЕ ДИВЕРЗИНОХ МОДЕЛА КОД УТАЈЕ ПОРЕЗА У СУДСКОЈ ПРАКСИ

Статистичка анализа има за циљ да се установи обим примене оба диверзиона модела према учиниоцима кривичног дела утаја пореза у

---

<sup>33</sup> М. Мајић, *Кривично процесно право – Практикум за припрему правосудног испита*, Службени гласник, Београд, 2018, 21-22.

десетогодишњем периоду (2010-2019) и направи компарација у односу на број изречених казни затвора.

Табела 1. Одбачај кривичне пријаве из разлога правичности и изречене казне затвора за *Пореску утају* у периоду 2010-2019

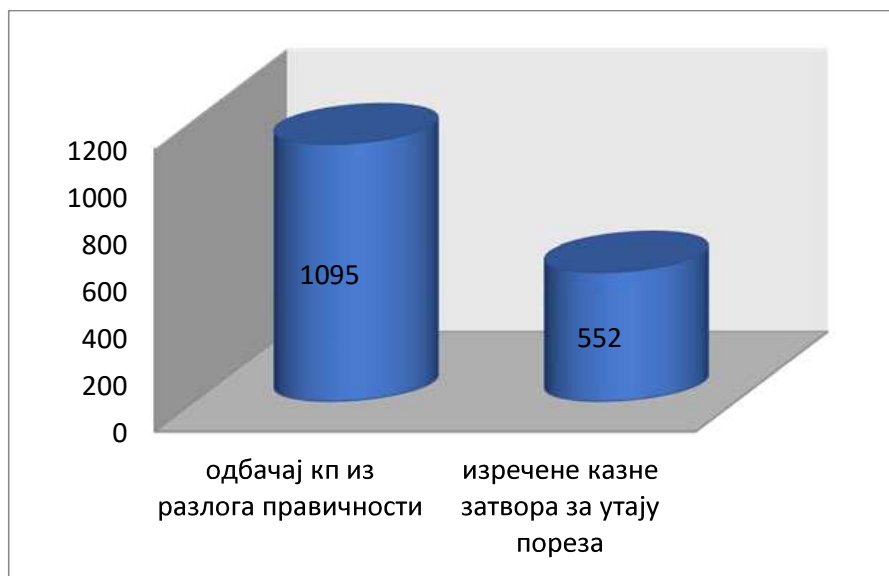
Година	Казна затвора	Одбачај кп из разлога правичности
2010	17	24
2011	31	68
2012	44	147
2013	50	115
2014	115	196
2015	68	58
2016	72	111
2017	71	103
2018	50	131
2019	34	142
<b>Укупно</b>	<b>552</b>	<b>1095</b>

Извор:<http://www.stat.gov.rs/oblasti/pravosudje/punoletni-ucinioci-krivicnih-dela/>

Подаци из табеларног приказа указују да је казна затвора за утају пореза изречена за 543 мања у односу на одбачај кривичних пријава за утају пореза из разлога правичности, што представља разлику за скоро 50%. Овај, алармантни резултат, биће сликовито представљен у наредном Графикону 1.



Графикон 1.



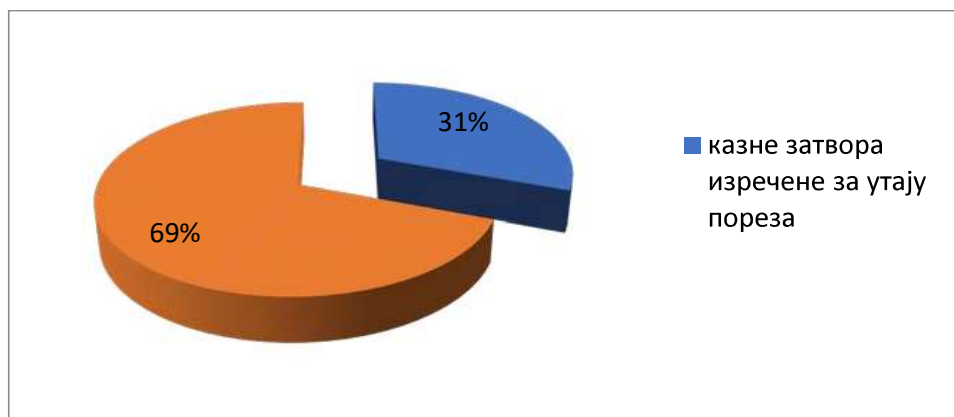
Табела 2. Одбачај кривичне пријаве услед примене условљеног опортунитета и изречене казне затвора за *Пореску утају* у периоду 2015-2019

Година	Казна затвора	Условљени опортунитет
2015	68	180
2016	72	158
2017	71	113
2018	50	135
2019	34	80
<b>Укупно</b>	<b>295</b>	<b>666</b>

Извор: <http://www.stat.gov.rs/oblasti/pravosudje/punoletni-ucinioci-krivicnih-dela/>

Забрињавајући подаци уочавају се и у овом табеларном приказу. Казна затвора за утају пореза изречена је за 371 мања у односу на одбачај кривичне пријаве за утају пореза услед примене установе условљеног опортунитета. Њихов процентуални однос приказан је у наредном, Графикону 2.

Графикон 2.



## 6. ЗАКЉУЧАК

У домену сузбијања пореског криминалитета, као и једног од његових тежих облика, утаје пореза, неоспоран је велики значај превентивних мера. Савремене државе се крећу у правцу нове тенденције, да се кроз популаризацију пореза и формирање пореске свести порески обвезници доведу до таквог нивоа на којем ће се добровољно повинovati пореској обавези. Овакав новоуспостављени концепт несумњиво може играти значајну превентивну улогу. Међутим, систем борбе против пореског криминалитета може представљати заокружену целину једино укључивањем и репресивних мера.

Реформом кривичног процесног законодавства дао се примат тенденцији ефикасности кривичног поступка. Успостављање нових хибридниh института, одаје утисак да адекватне репресивне мере и репресивне мере уопште, могу остати у сенци. Постизањем споразума о признању кривичног дела, порески утајивачи имају могућност да избегну редовну кривичну процедуру, али се према њима кривична санкција изриче онако како је споразумом договорено. Реч је о једном од облика консесуалног одлучивања у *кривичном поступку*. Са друге стране, диверзионим моделима поступања јавног тужиоца иде се ка *вансудском моделу решавања кривичне ствари*, такође и ка непеналним мерама које немају карактер кривичне санкције нити их изриче суд. Стиче се утисак да се оваквом концепцијом пркоси начелу монофункционалности, јер заправо јавни тужилац постаје носилац две неспојиве функције. Статистичко истраживање доказује да знатно мањи број пореских утајивача бива редовно процесуиран и кажњен затворском казном.

Превагу односе вансудски модели поступања, који се у односу на казне затвора чак двоструко више примењују према учиниоцима предметног кривичног дела.

У теорији доминира став да опсег примене овог института требају бити кривична дела мање тежине, такозвана багателна кривична дела. За утају пореза, међутим, не можемо рећи да је багателно кривично дело, већ носи висок степен штетности и опасности. Премда се води рачуна о поштовању начела *ne bis in idem*, не може се искључити негативан генерални превентивни утицај. Питање каква се порука шаље осталим пореским обвезницима, требало би да се у будућем периоду узме у разматрање у контексту измене постојећих законских решења.

## ЛИТЕРАТУРА

Božić V, Dimić S, Đukić M, “Some Issues of Processing Tax fraud in Criminal Legislation of the Republic of Serbia”, Goce Delcev University - Shtip, Faculty of Law, Republic of North Macedonia, *Balkan Social Science Review* Vol.16, December 2020, 89-107,

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

Анђелковић М., „Права обвезника у пореском систему”, *Зборник Правног факултета у Нишу*, XLII/2002,

Божић В, Димић С, „Порески обвезник у улози корисника пореских услуга као превенција пореског криминалитета”, *Зборник радова „Услуге и права корисника“*, Правни факултет Универзитета у Крагујевцу и Институт за правне и друштвене науке, 2020, 595-610.

Божић В., „Господарска казнена дјела у хрватском казненом законодавству с посебним освртом на пријевару у господарском пословању као најчесталијим господарским казним дјелом у судској пракси”, Српско удружење за кривичноправну теорију и праксу, Правосудна академија и Институт за упоредно право, *Зборник радова - Европске интеграције и казнено законодавство* (поглавље 23 - норма, пракса и мере хармонизације), Златибор, 2016, 263-279,

Г. Илић et al., *Коментар законика о кривичном поступку, Пето издање-према стању законодавства од 1. октобра 2013. године*, Службени гласник, Београд, 2013,

Г. Илић, Ј. Киурски, „Опортунитет кривичног гоњења и досадашња искуства у његовој примени“ у: *Поједностављене форме поступања у кривичним стварима - регионална кривичнопроцесна законодавства и искуства у примени*, Мисија ОЕБС у Србији, Београд, 2013,

Димитријевић М., „Обележја права на добру управу у пореском поступку”, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 52/2008,

Ђукић М., „Условно одлагање кривичног гоњења у Србији – норма и пракса“, Научно истраживачки пројекат „Начела добре владавине-начело правне сигурности и начело правичности“, *Тематски зборник-пројекат*, Правни факултет Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици, Косовска Митровица, 2018, 269-283,

Ђурђић В., „Дискреционо гоњење учинилаца кривичних дела”, *Анали Правног факултета Универзитета у Зеници*, 10/2012, 249-270,

Закон о пореском поступку и пореској администрацији, Сл. гласник РС, бр. 80/2002, 84/2002 - испр., 23/2003 - испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - др. закон, 62/2006 - др. закон, 63/2006 - испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019 и 144/2020,

Законик о кривичном поступку - ЗКП, "Сл. гласник РС", бр. 72/2011, 101/2011, 121/2012, 32/2013, 45/2013, 55/2014 и 35/2019,

Илић-Попов Г., „Одлагање плаћања пореског дуга у српском пореском праву”, *Право и привреда*, 7-9/2017,

Јекић З., *Кривично процесно право*, Београд, 2003,

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,

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,

М. Шкулић et al., *Улога јавног тужиоца у правном систему са посебним освртом на проблематику ефикасности кривичног поступка и малолетничку деликвенцију*, Удружење јавних тужилаца и заменика јавних тужилаца Србије, Београд, 2010,

Мировић Д., Мацура М., „Одрживи развој, међународно право и примена ЕУ законодавства у Србији“, *Зборник радова са међународног научног скупа ИОР-ЕДА 2017*, "Изазови одрживог развоја - економски и друштвени аспект", Економски факултет Универзитета у Приштини, 2017, 119-129,

Мирков Ж., „Начело опортунитета кривичног гоњења у тужилачкој пракси - од пријема кривичне пријаве до решења о одбачају кривичне пријаве”, *Право – теорија и пракса*, бр. 7-9, 2016,

Пикети Т., *Капитал у 21. веку*, Нови Сад, Академска књига, 2015,

Пресуда Апелационог суда у Београду Кж 169701/2012 од 29. 1. 2013. године,

Пресуда Врховног касационог суда, Кзз 1167/2014 од 2. 12. 2014. године.

Пресуда Врховног касационог суда, Кзз 158/2020 од 21. 5. 2020. године.

Пресуда Врховног касационог суда, Кзз 196/2016 од 14. априла 2016. године.

С. Бејатовић et al., *Примена начела опортунитета у пракси - изазови и препоруке*, Удружење јавних тужилаца и заменика јавних тужилаца Србије, Београд, 2012,

С. Бејатовић et al., *Унапређење Законика о кривичном поступку-de lege ferenda предлози*, Мисија ОЕБС-а у Србији, Београд, 2015.

Suzana DIMIĆ, Ph.D

Associate Professor

Faculty of Law, University of Priština in Kosovska Mitrovica

Vanda BOŽIĆ, Ph.D

Assistant Professor

Faculty of Law, University of Business Academy, Belgrade

Mirjana ĐUKIĆ, Ph.D

Assistant Professor

Faculty of Law, University of Priština in Kosovska Mitrovica

COMBATING TAX FRAUD AND DIVERSION MODELS OF  
PROCEDURE  
- CRIMINAL LAW AND CRIMINAL PROCEDURE ASPECT -

**Summary**

Preventive measures are an important segment of combating tax crime. Modern tendencies, by creating a positive environment, make taxpayers not feel like a passive and endangered party, but that by achieving a sufficient level of tax awareness, they voluntarily comply with their tax obligations. With the digitalization of the tax administration and electronic communication, taxpayers have become active users of tax services, which has relieved the tax authorities in their work so far and opened space for control and supervision. When tax compliance is absent, repressive measures come into play. The newly established criminal procedure institutes, which follow the tendency of criminal procedure efficiency, also consist of diversionary models of conduct, which according to the conditions provided by law can also be applied to tax evasion, which is proven in the statistical part of the research. When certain forms of tax evasion are replaced by out-of-court models for resolving criminal matters, there is a danger that only mild outlines of repressive measures will remain. By comparing preventive and repressive measures with diversionary models of treatment of perpetrators of tax evasion, the authors gave certain proposals de lege ferenda in the field of current and future legislation.

**Key words:** combating tax fraud, preventive measures, criminal law aspect, criminal procedure aspect, repressive measures, diversionary models of procedure