

KRIVIČNA DELA PORESKE UTAJE-KRIVIČNOPRAVNI I KRIMINOLOŠKI ASPEKT*

Jasmina Igrački**

Jedno od najtežih krivičnih dela protiv privrede, a direktno usmerena protiv poresko-fnansijskog sistema države, jeste poreska utaja. U prvom delu rada analiziraju se osnovni elementi ovog krivičnog dela, pojmovno određenje kao i način izvršenja. Predstavljani su podaci, Evropske komisije koji pokazuju da su tokom 2017. godine države članice Evropske unije izgubile prihod od 137,5 milijardi EUR od poreza na dodatu vrednost zbog poreskih prevara, kojoj su pogodovali nedostaci u nacionalnim sistemima naplate poreza. Podaci Evropske komisije obuhvataju isključivo jednu vrstu poreskog kriminaliteta, a to su prevare u vezi sa PDV-om. U drugom delu rada ukazujemo, da i pored pooštavanja kaznene politike, i dalje postoji visok procenat izvršenja krivičnog dela poreske utaje. Osim toga, u navedenom delu rada predstavljene su i njegove karakteristike u nacionalnom zakonodavstvu Republike Srbije.

KLJUČNE REČI: krivično delo; utaja poreza; krivični zakonik; krivična sankcija.

UVODNA RAZMATRANJA

Pravne i društvene norme stvaraju ljudi. Od čovekove svesti, koja je uobličena uslovima života čoveka u određenoj društvenoj sredini, kao i od njegovog mesta u toj društvenoj zajednici zavisi upravo, njegov odnos prema toj normi, tj. njeno poštovanje ili nepoštovanje. Svaki pojedinac ima slobodan izbor da normu poštuje ili ne poštuje, te shodno tome biva sankcionisan u skladu sa važećim propisima. Na našim prostorima, prve podatke o postojanju krivičnog dela, utaja poreza, pravna istorija beleži još u ranom srednjem veku (Nikolić, Đorđević: 2002). Od nastanka

* Rad je nastao kao rezultat istraživačkog angažovanja prema Planu i programu rada Instituta za kriminološka i sociološka istraživanja za 2021. godinu, koji je odobrio Ministarstvo prosvete, nauke i tehnološkog razvoja.

** Doktor pravnih nauka, naučni saradnik u Institutu za kriminološka i sociološka istraživanja, Beograd, e-mail: jasminaiigracki@yahoo.com.

prvih država pa do danas, pokušavano je da se suzbije to protivpravno ponašanje nesavesnih i neodgovornih pojedinaca.

Obaveza plaćanja poreza postojala je još u starim civilizacijama (Karličić, 2015: 95-96)¹ i inkorporirana je u sve savremene pravne sisteme. Odredbe o obavezi plaćanja poreza, na našem prostoru, mogu se naći od perioda Dušanovog zakonika² kojim je predviđeno ubiranje carskog dohotka (Novaković, 1870: 9-10)³, a zatim u svim kasnijim zakonskim propisima koji uređuju ovu oblast. Kako bi država obezbedila nesmetano funkcionisanje, plaćanje poreza je regulisano i Ustavom Republike Srbije.⁴ *Ratio legis* zabrane izbegavanja plaćanja poreza nalazi se u činjenici da se takvim ponašanjem direktno ugrožava ostvarivanje fiskalnih prihoda države, dok to indirektno utiče na sve građane s obzirom na to da se iz javnih prihoda finansira rad institucija čija je delatnost od javnog interesa (škole, bolnice, sudstvo, policija itd.), pa se deficit poreskih prihoda može negativno odraziti na obim i kvalitet njihovih usluga (Tomaš, 2010:46). Ranije krivičnopravno rešenje zakonitost prihoda predstavljalo je kao *conditio sine qua non* za postojanje krivičnog dela poreske utaje. Danas, zakonodavac više ne propisuje zakonitost prihoda kao jedan od ključnih uslova za postojanje tog dela, te tako izlazi iz okvira njegovog tradicionalnog poimanja. Međutim, to je dovelo do nedoumica u vezi sa tim da li su nezakoniti prihodi obuhvaćeni poreskom utajom, ali i uspostavljanjem obaveze na prijavljivanje nezakonitih prihoda ili predmeta i obaveze plaćanja poreza u odnosu na prihode ili predmete stečene na nezakonit način.

1. PORESKA KRIVIČNA DELA

Osobenost poreskih krivičnih dela, a naročito poreske utaje, tj. izbegavanja plaćanja poreza kako u našem krivičnopravnom sistemu, tako i u sistemima razvijenijih evropskih zemalja, ogleda se upravo u tome, što usled različitih pojava oblika i vidova ispoljavanja, nanose štetu značajnim društvenim interesima. Zavisno od vrste povrede, odnosno prouzrokovane posledice u pogledu obima i intenziteta

¹ Prema Karličiću, trgovci u Kini su za vreme dinastije Han bili opterećeni visokim porezima. U Rimu su birana dva cenzora koji su procenjivali imovinu u cilju ubiranja poreza, a od perioda vladavine Julija Cezara sakupljanje poreza nalazilo se na visokom mestu među bitnim zadacima upravnog aparata.

² Prema Novakoviću kao najznačajniji pisani pravni izvor na našem području ističe se Dušanov zakonik koji je donet na Saborima 1349. i 1354. godine. O značaju tog zakonika govori i činjenica da je on donet skoro dva veka pre nemačkog zakonika *Constitutio Criminalis Carolina* iz 1543. godine, koji je regulisao krivična dela poreske utaje i neplaćanja poreza.

³ Novaković navodi da je Dušanov zakonik propisivao da carski dohodak koji može biti soća, odnosno žitni danak caru, namet i harač, daje svaki čovek i to pola na Mitrovdan i pola na Božić. Davao se novčani danak i danak u žitu. Žitni danak je mogao da se platiti i novcem (perperom).

⁴ Član 91. Ustava Republike Srbije, *Službeni glasnik RS*, broj 98/2006.

ugrožavanja zaštićenih društvenih vrednosti, zakon je predvideo i različite sankcije zavisno od toga da li se u konkretnom slučaju radi o krivičnom delu, privrednom prestupu ili prekršaju (Jovašević, Hašimbegović: 2004).

2. POJAM I ELEMENTI KRIVIČNOG DELA PORESKA UTAJA

Poreska utaja (Marković, 2007: 115-117), (eng. - *tax evasion*, franc. - *fraude fiscale*, ital.- *omesso versamento di imposte*), predstavlja ponašanje kojim se krše propisi i na taj način neposredno ili posredno ugrožavaju finansijski interesi cele društvene zajednice (Đerek, 2003: 83-112; Kočo Vukadin, 2007: 435-493 i Pogarčić, 2003: 141-147). Integritet fiskalnog sistema ima veliki značaj za razvoj društva i države. Primenom različitih mera, sredstava i postupaka država se suprotstavlja neplaćanju, prikrivanju, neprijavljivanju, i izbegavanju plaćanja poreza, doprinosa i drugih propisanih obaveza koje predstavljaju javne dadžbine, odnosno javne prihode (Stanković, 1993: 80-82 i Allix, 1937: 559).

Poresku utaju karakteriše blanketna dispozicija te je za dokazivanje potrebno konsultovanje drugih propisa koji ne pripadaju oblasti krivičnog prava⁵(Mrvić Petrović, 2018: 120; Radulović, 2010: 466), što nam ukazuje na kompleksnu strukturu ovog krivičnog dela. Izbegavanjem zakonske obaveze plaćanja novčane nadoknade u korist države, ugrožavaju se ustanove socijalne zaštite, fondovi, tj. funkcionisanje svih budžetskih institucija i poslova (Kesner Škreb, 1995: 267-268). Treba istaći da se, tek kada se radi o izbegavanju poreskeobaveze u većem obimu (težim slučajevima), ispunjavaju uslovi za postojanjesamog poreskog krivičnog dela. Svi drugi slučajevi manjeg značaja (poreske ne discipline i poreske evazije) označavaju se kao protivpravno i kažnjivo ponašanje, ali imaju zakonsko obeležje drugih delikata (privredni prestupi i prekršaji). Kada je iznos niži od iznosa propisanog Krivičnim zakonikom (1.500.000,000), neće postojati krivično delo poreska utaja već poreski prekršaj propisan Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji. Taj iznos je objektivni uslov inkriminacije koji se vezuje za jednu kalendarsku godinu (Kulić, Milošević, 2011: 328).

Objekt zaštite krivičnog dela poreska utaja je fiskalni sistem koji čini osnovu ekonomskog sistema svake zemlje. Sam objekt napada je alternativno određen usmislju da on može biti porez, doprinos ili druga propisana dažbina kojapredstavlja javni prihod.

⁵ S tim u vezi ZPPPA propisuje relevantne činjenice koje se odnose na postupak utvrđivanja, naplate i kontrole javnih prihoda, zatim prava i obaveza poreskih obveznika, registracija poreskih obveznika (čl. 1). Drugi propisi su od značaja za utvrđivanje da li je određeno lice u konkretnom slučaju izvršilo ovo krivično delo, tj. drugi propisi upotpunjuju blanketnu dispoziciju poreske utaje.

Obaveza ispunjenja neke radnje određene poreskopравnim odnosom propisana je za fizička i pravna lica (član 12. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji), ali se kao izvršioci poreske utaje mogu naći i njihovi zakonski zastupnici⁶. Što se tiče radnje izvršenja, zakonodavac nije ograničio broj i varijetete s obzirom na to da je upotrebio formulaciju „ko na drugi način prikrije...“, a što listu radnji čini znatno širom budući da se njome, osim najčešćih radnji izvršenja, obuhvata i neodređeni broj radnji koje se do sada nisu pojavile u praksi, ali se mogu očekivati. Krivično delo poreska utaja može da se izvrši davanjem lažnih podataka, odnosno radnjom činjenja, ili tako što se ne prijave stečeni prihodi, predmeti ili druge činjenice koje su od bitnog značaja za određivanje poreza, doprinosa ili drugih dažbina, odnosno radnjom nečinjenja. Kada je radnja izvršenja preduzeta neprijavlivanjem, poreski obveznik uopšte ne navodi činjenice koje su od značaja za utvrđivanje poreza ili propušta da u propisanom roku podnese poresku prijavu⁷ (Nicević, Ivanović, 2013:142). Primeri pojavnih oblika poreske utaje su veoma različiti. Neki od njih su: davanje lažnih podataka o broju zaposlenih lica, davanje lažnih podataka o broju članova domaćinstva ili davanje lažnih podataka o broju dece koja se školuju ili o radnom statusu bračnog partnera (Anđelković, Jovašević, 2006: 195; Radulović, 2010: 467 i Jovašević, 2017: 124), neprijavlivanje prihoda poreskom organu ili prijavljivanje nižih prihoda od ostvarenih, prijavljivanje odbitaka po osnovu rashoda koji su lažni ili su bili manji od navedenog iznosa ili isticanje odbitaka čija svrha nije istinita (Popović, 2012: 624), nepravilno obračunavanje poreskih obaveza, lažno bilansiranje pojedinih pozicija, vođenje dvojnog knjigovodstva (Nicević, Ivanović, 2013: 143) i slično. Takvim postupcima, poreski obveznik dovodi u zabludu nadležni organ u vezi sa činjenicama koje su od bitnog značaja za pravilno određivanje visine poreske obavezete tako postoji mišljenje da poreska utaja predstavlja poseban modalitet prevare (Lazarević, 2006: 625), kao i da postoje mišljenja da je poreska utaja lakša od krivičnog dela prevare (Stojanović, Perić, 2006: 197). Namera je subjektivno obeležje krivičnog dela, tj. psihički fenomen koji utiče na preduzimanje određenih delatnosti radi postizanja određenog cilja. Ukoliko kod učinioca nije postojala namera da delimično ili u potpunosti izbegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih dažbina onda ne možemo govoriti o ispunjenosti subjektivnog elementa poreske utaje, pa samim tim neće postojati ovo krivično delo (Škulić, Delibašić, 2018: 71).

⁶ Zakonski zastupnici fizičkog lica mogu biti roditelji maloletnog lica, staralac poslovno nesposobnog lica i dr.; zakonski zastupnik pravnih lica je fizičko lice koje je kao takvo upisano u propisani registar. Osim toga, poreske obaveze lica koje zastupaju ispunjavaju i poslovođa preduzetnika i privremeni staralac zaostavštine (ZPPPA, čl. 15).

⁷ Pojam, sadržina poreske prijave, način i rok podnošenja kao i mogućnost njene izmene određeni su ZPPPA čl. 38-40.

Ukoliko postoji jedan od dva kvalifikovana oblika poreske utaje zakonodavac propisuje da kod učinioca treba da postoji umišljaj, odnosno svest i želja izbegavanja obaveze u većem iznosu, ali nemora da postoji svest o tačnom iznosu. Zakonodavac propisuje kaznu zatvora uz koju se uvek kumulativno izriče i novčana kazna. Za osnovni oblik dela zaprećena je kazna od jedne do pet godina. Kazna zatvora za prvi kvalifikovani oblik može se izreći u rasponu od dve do osam godina, dok je za najteži oblik propisana kazna zatvora od tri do deset godina (KZ, čl. 225, st. 2 i 3).

Iako je kaznena politika pooštrena, prema statističkim podacima Republičkog zavoda za statistiku⁸ učinioci i dalje vrše veliki broj krivičnih dela iz oblasti privrednog ili finansijskog poslovanja. Krivična dela koja je policija evidentirala tokom 2020. godine, od ukupnog broja 72.491, 1714 čine krivična dela protiv privrede.⁹

Po odluci javnog tužilaštva, za krivična dela protiv privrede za 2020. godinu, podignuta je optužnica u 1.814 slučajeva.¹⁰ Kada govorimo o sudovima i njihovim odlukama, za krivična dela protiv privrede doneto je ukupno 1166 odluka, od toga je osuđujuća presuda doneta u 842 slučaja, oslobađajuća presuda u 132 slučaja, odbijajuća presuda u 72 predmeta, a postupak je obustavljen u 82 predmeta. Prema raspoloživim podacima u tim presudama mere bezbednosti nisu izrečene¹¹.

Što se sankcija tiče, za krivična dela protiv privrede, ukupno je izrečeno 842 sankcije, i to 142 kazne zatvora, od čega je kazna preko preko pet godina zatvora izrečena u 3 presude, u trajanju od dve do pet godina u 24 presude, preko 6 meseci nije izrečena ni u jednoj presudi, do 2 godine u 78 presuda, a u trajanju do 6 meseci u 36 presuda. Novčane kazne su izrečene u 57 presuda, a uslovna osuda u 515 presuda. Izvršiocu su proglašeni krivim, a oslobođeni kazne u 2 presude, rad u javnom interesu izrečen je u 2 slučaja, dok sudske opomene i vaspitne mere nisu izricane.¹²

Kada govorimo o geografskoj rasprostranjenosti izvršenja krivičnih dela protiv privrede, uočava se da se krivična dela protiv privrede više izvršavaju na teritoriji Vojvodine, a najmanje na jugu zemlje¹³, dok podacima za AP Kosovo i Metohiju, Republički zavod za statistiku od 1999. godine ne raspolaže. Kada govorimo o krivičnom delu poreske utaje, u 2018. godini u Beogradu i okolini izvršeno je 164 krivično delo, u Vojvodini 739, u Šumadiji 613 krivičnih dela, dok je na jugu Srbije ovo krivično delo izvršeno 292 puta¹⁴. Tokom 2018. godine

⁸ <https://publikacije.stat.gov.rs/G2021/pdf/G20212054.pdf> [16.10.2021.].

⁹ *Ibid.*

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ *Ibid.*

¹² *Ibid.*

¹³ *Ibid.*

¹⁴ <https://publikacije.stat.gov.rs/G2019/Pdf/G20191192.pdf>, str. 11 [16.10.2021.].

osuđena su punoletna lica za krivična dela protiv privrede u 1144 slučaja, a od čega za utaju poreza ukupno 266 lica. Od toga je izvršiocima izrečeno 50 kazni zatvora, 14 novčanih kazni, 185 uslovnih osuda, 17 kazni kućnog zatvora, dok rad u javnom interesu nije izrečen nijednom izvršiocu krivičnog dela poreska utaja u okviru posmatranog perioda.¹⁵

3. NEUPLAĆIVANJE POREZA PO ODBITKU

Neuplaćivanje poreza po odbitku izvršava odgovorno lice u pravnom licu-poreski platilac, koji u nameri da ne plati porez, ne uplati na propisani račun javnih prihoda iznos koji je obračunat na ime poreza po odbitku. Kod ovog poreskog krivičnog dela, objekt zaštite je budžet Republike, a objekt napada je posebna vrsta poreza, koji predstavlja poseban izvor javnih prihoda Republike Srbije. Sama radnja se odnosi na neuplaćivanje poreza u celosti ili delimično, a što prestavlja radnju nečinjenja, tj. propuštanja da se u zakonskom roku uplate obračunata sredstva.

Za postojanje ovog dela, neophodno je da budu kumulativno ispunjena dva uslova: da je radnja izvršenja preduzeta od strane određenog lica-preduzetnika ili odgovornog lica u pravnom licu, kao i da je radnja preduzeta u određenoj nameri, tj. da se na ovaj način ne uplati obračunati porez po odbitku. U tom slučaju za učinioca dela propisana je kazna zatvora od jedne do deset godina i novčana kazna. Zanimljivo je da, prema Republičkim statističkim podacima iz 2018. godine, za ovo krivično delo ukupno izrečeno samo 6 kazni i to 4 uslovne osude i 2 kućna zatvora.¹⁶

4. EVROPSKO ZAKONODAVSTVO I UPOREDNOPRAVNA REŠENJA

Na nivou Evropske unije tokom 2017. godine usvojena je Direktiva (EU) 2017/1371¹⁷ o borbi protiv prevara za na štetu finansijskih interesa Evropske unije putem krivičnihopravnih mera (od sada Direktiva o PFI) koja nameće obavezu za zemlje članice da kao krivična dela propišu najteđe oblike prevare u vezi sa porezom na dodatu vrednost (PDV-om).

Prema odredbama Direktive zemlje članice imaju sledeće obaveze:¹⁸

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ <https://publikacije.stat.gov.rs/G2019/Pdf/G20191192.pdfstr.11> [16.10.2021.].

¹⁷ https://eur-lex.europa.eu.translate.google/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32017L1371&x_tr_sl=en&x_tr_tl=sr&x_tr_hl=sr&x_tr_pto=nui,sc [17.10.2021.].

¹⁸ *Ibid.*

- da obezbede odgovarajuća istražna ovlašćenja nadležnih organa za gonjenje krivičnih dela definisanih Direktivom;
- da obezbede efikasna ovlašćenja za oduzimanje prihoda stečenih od izvršenja krivičnih dela propisanih odredbama Direktive;
- da nadležnosti relevantnih nacionalnih organa precizno definišu;
- obezbede adekvatne i efikasne mehanizme za otkrivanje poreskih delikata;
- omogućće sprovođenje adekvatnesaradnje između nadležnih tela i institucija;
- obezbede efikasnu međunarodnu saradnju.

Direktivom (EU) 2018/843¹⁹ izmenjena je Direktiva (EU) 2015/849²⁰. Među njenim odredbama kao veoma značajna ističe se odredbe kojom se propisuju rokovi zastarelosti krivičnog gonjenja za krivična dela na štetu finansijskih interesa Evropske unije. Prema članu 12. navedene Direktive:²¹

1. Države članice imaju obavezu da preduzmu neophodne mere kako bi obezbedile da rok zastarelosti omogućava istragu, krivično gonjenje, suđenje i donošenje sudske odluke o krivičnim delima na štetu finansijskih interesa Evropske unije u vremenskom periodu nakon izvršenja tih krivičnih dela, kako bi se ona efikasno suzbila;
2. Države članice imaju obavezu da preduzmuneophodne mere kako bi omogućile istragu, krivično gonjenje, suđenje i donošenje sudskih odluka za krivična dela na štetu finansijskih interesa Evropske unije za koja je propisana maksimalna kazna od najmanje četiri godine zatvora. To podrazumeva propisivanje roka zastarelosti u trajanju od od najmanje pet godina nakon izvršenja krivičnog dela;
3. Osim navedenog, države članice mogu da odrede rok zastarelosti krivičnog gonjenja kraći od pet godina, ali ne kraći od tri godine.

Neposrednu odgovornost učinioca, većina zakonodavstava uređuje kao posledicu njegovog činjenja ili nečinjenja. Samo mali broj zemalja (npr. SAD i Francuska) inkriminiše i samo pomaganje ili podstrekavanje učinioca na izbegavanje poreske obaveze. To bi praktično značilo, da se saučesništvo izjednačava sa radnjom izvršenja. Zakon tako ne predviđa da je pod uticajem saučesničkih radnji u konkretnom slučaju došlo do preduzimanja radnje neposrednog učinioca, već je dovoljna činjenica pomaganja i podstrekavanja. Pregledom različitih rešenja se vidi da je objekt napada u najvećem broju krivičnih zakona porez, drugi doprinosi ili propisane obaveze. Zakon okvirno govori o zakonskim obavezama, ne precizirajući

¹⁹ https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=uriserv:OJ.L_.2018.156.01.0043.01.ENG [18.10.2021.].

²⁰ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L0849&rid=2> [18.10.2021.].

²¹ *Ibid.*

ih jer suštinu obaveza uređuju drugi propisi iz drugih oblasti prava. U okviru politike kažnjavanja najčešće se viđaju različita rešenja ali se, u velikom broju zakona, predviđa kumulativno izricanje kazne zatvora i novčane kazne (Albanija, BIH, Bugarska, Francuska, Makedonija, Republika Srpska). Raspon kazne zatvora, za osnovno delo, kreće se od prilično blagihkazni (Mađarska, BIH, Bugarska, Republika Srpska, Slovenija) do težih (Francuska, Hrvatska, Makedonija, Nemačka, a u kojima je propisana kazna do pet godina zatvora). Kada je teži oblik krivičnog dela u pitanju maksimalne kazne koje su propisane iznose od pet godina do čak petnaest godina zatvora (npr. u Republici Srpskoj se kazna izričekada je visina dažbina prešla zakonom određeni limit ili je delo izvršenona posebno prikriven, prevaran i opasan način koji zahteva pooštreno kažnjavanje). Nedavni Izveštaj koji je objavila Evropska Komisija sadržizaključak da je borba protiv poreskog kriminala zahtevna i iziskuje interakciju različitih stranaka, te istovremeno i saradnju i koordinaciju na nivou članica, kao i proširenje jurisdikcija. Izveštaj upoređuje podatke i sadrži preporuke i ukazuje na razlike i sličnosti identifikovane u svakoj jurisdikciji. Na taj način Komisija je nastojala da istakne najbolja iskustva i prakse u oblasti suzbijanja poreskog kriminaliteta.

VAT GAP IN 2018 (EUR million)



Glavni nalazi Izvještaja²² za 2020. o jazu u PDV-u jesu da se ukupna razlika u PDV-u na nivou Evropske unije blago smanjila za skoro milijardu evra na 140,04 milijarde evra u 2018. godini. Očekivalo se da će se ovaj trend pada nastaviti još godinu dana, iako je došlo do pandemije koronavirusa.

²² <https://www.google.com/search?q=vat-gat-report-figure-2020> [16.10.2021.].

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en [16.10.2021.].

ZAKLJUČAK

Za uspešno vođenje postupaka protiv izvršilaca poreskih krivičnih dela neophodno je dokazati postojanje umišljaja i jasne i nedvosmislene namere da se kroz učinjene radnje potpuno ili delimično izbegne plaćanje javnih prihoda. Međutim, dokazivanje tog subjektivnog elementa predstavlja problem u praksi prilikom donošenja presude. Izbegavanjem plaćanja poreza, direktno se ugrožava funkcionisanje države, dok to indirektno utiče na sve građane s obzirom na to da se iz javnih prihoda finansira rad institucija čija je delatnost od javnog interesa, pa se deficit poreskih prihoda može negativno odraziti na obim i kvalitet njihovih usluga.

Uspešnost u sprečavanju poreskih krivičnih dela u velikoj meri zavisi od spremnosti institucija na nacionalnom nivou, kao i od adekvatnosti i blagovremenosti saradnje između različitih država. Razmena informacija i prekogranična saradnja ključni su za uspešno sprečavanje poreskih krivičnih dela.

LITERATURA

1. Anđelković, M., Jovašević, D. (2006) *Izbegavanje plaćanja poreza: fiskalni i krivičnopравни aspekt*, Niš: Centar za publikacije Pravnog fakulteta.
2. Allix, E. (1937) *La condition des étrangers au point de vue fiscal*, Recueil des Cours Academie de Droit international e la Haye, Vol. 61.
3. Đerek, B. (2003) "Kaznena odgovornost za povrede poreskih zakona", *Financijska teorija i praksa*, broj 1, 83-112.
4. Ilić, G. et al. (2005) *Krivični zakonik Republike Srbije sa napomenama*, Beograd.
5. Jovašević, D. (2003) *Komentar Krivičnog zakona R. Srbije sa sudskom praksom- Krivična dela iz sporednih zakona*, Beograd: Nomos.
6. Jovašević, D. (2016) *Poreska krivična dela*, Beograd: Institut za kriminološka i sociološka istraživanja.
7. Jovašević, D. (2017) *Poreska utaja kao oblik ispoljavanja privrednih krivičnih dela*, u: Stevanović, I. i Čolović, V. (ur.) *Privredna krivična dela*, Beograd: Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, Institut za uporedno pravo, 119-131.
8. Jovašević, D. (2007) *Krivični zakonik Republike Srbije sa komentarom*, Beograd.
9. Jovašević D. i Hašimbegović T. (2004) *Sistem poreskih delikata*, Beograd.
10. Kočo Vukadin, I. (2007) "Gospodarski kriminalitet-kriminološka obilježja", *Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu*, broj 1, 435-493.
11. Kesner Škreb, M. (1995) „Izbjegavanje i utaja poreza”, *Financijska praksa*, broj 3, 256-268.
12. Karličić, M. (2015) "Osvrt na krivično delo poreska utaja", *Tužilačka reč*, broj 28, 95-107.

13. Lazarević, Lj. (2006) *Komentar Krivičnog zakonika Republike Srbije*, Beograd: Savremena administracija.
14. Mrvić Petrović, N. (2018) “Značaj naknadnog izvršenja poreske obaveze na kažnjavanje za poreske kaznene delikte”, u: Kostić, J. Stevanović, A. (ur.), *Finansijski kriminalitet*, Beograd: Institut za uporedno pravo, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, 119-129.
15. Nicević, M., Ivanović R.A. (2013) “Poreska utaja”, *Ekonomski izazovi*, broj 3.
16. Nikolić, D., Đorđević, A. (2002) *Zakonski tekstovi starog i srednjeg veka*, Niš.
17. Pogarčić, Z. (2003) “Nova kaznena djela iz područja gospodarskog poslovanja”, *Računovodstvo, revizija i financije*, broj 12.
18. Popović, I. (2012) “Poreska utaja u našem pravu” u: Dimitrijević, P. (ur.) *Zaštita ljudskih i manjinskih prava u evropskom prostoru*, Niš: Pravni fakultet, 619-636.
19. Popović, D. (1997) *Nauka o porezima i poresko pravo*, Budimpešta, Beograd: Institut Otvoreno društvo/Institut za ustavnu i zakonodavnu politiku, Savremena administracija.
20. Radulović, Lj. (2010) “Krivično delo poreske utaje iz člana 229 KZ RS (akcenti iz sudske prakse)” *Pravo i privreda*, broj 4-6, 463-475.
21. Stojanović, Z. i Perić, O. (2006) *Krivično pravo-posebni deo*, Beograd: Pravna knjiga.
22. Stanković, M. (1993) *Poreska utočišta u svetu*, Izbor sudske prakse, broj 6, 4-85.
23. Škulić, M. i Delibašić, V. (2018) “Poreska utaja – normativna konstrukcija i neka sporna pitanja”, u: M. N. Simović (ur.) *Krivično zakonodavstvo i funkcionisanje pravne države*, Trebinje: Srpsko udruženje za krivičnopravnu teoriju i praksu, Grad Trebinje, Ministarstvo pravde Republike Srbije.
24. Tomaš, R. (2010) *Siva ekonomija u Bosni i Hercegovini*, Sarajevo: Friedrich-Ebert-Stiftung.
25. Vuković, M. (2009) *Poreska utaja u policijskoj i sudskoj praksi*, Beograd: Službeni glasnik.

Internet izvori

1. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en[16.10.2021.].
2. <https://publikacije.stat.gov.rs/G2021/pdf/G20212054.pdf> [16.10.2021.].
3. <https://publikacije.stat.gov.rs/G2021/pdf/G20212054.pdf>[16.10.2021.].
4. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=uriserv:OJ.L_.2018.156.01.0043.01.ENG[18.10.2021.].
5. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L0849&rid=2>[18.10.2021.].
6. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=uriserv:OJ.L_.2018.156.01.0043.01.ENG[18.10.2021.].

7. <https://www.google.com/search?q=vat-gat-report-figure-2020> [16.10.2021.].
8. <https://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.pdf>[17.10.2021.].
9. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en[16.10.2021.].
10. <https://publikacije.stat.gov.rs/G2019/Pdf/G20191192.pdf>[18.10.2021.].
11. https://eur-lex.europa.eu.translate.goog/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32017L1371&_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=sr&_x_tr_hl=sr&_x_tr_pto=nui,sc[17.10.2021.].
12. <https://publikacije.stat.gov.rs/G2019/Pdf/G20191192.pdf>[16.10.2021.].
13. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en [15.7.2021.].
14. <https://www.google.com/search?q=vat-gat-report-figure-2020>[16.10.2021.].

Pravni akti

1. Ustav Republike Srbije, "Službeni glasnik RS", br. 98/2006.
2. Zakon o poreskom postupku i porekoj administraciji, Službeni glasnik RS, br. 80/2002, 84/2002 – ispr., 23/2003 – ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 – dr. zakon, 62/2006 – dr. zakon, 63/2006 – ispr., dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 – dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 – ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 – autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018 i 86/2019 i 144/2020.
3. Zakon o porezu na dohodak građana, Službeni glasnik RS, br. 24/2001, 80/2002, 80/2002 – dr. zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 – ispr., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 – odluka US, 7/2012 – usklađeni din. izn., 93/2012, 114/2012 – odluka US, 8/2013 – usklađeni din. izn., 47/2013, 48/2013 – ispr., 108/2013, 6/2014 – usklađeni din. izn., 57/2014, 68/2014 – dr. zakon, 5/2015 – usklađeni din. izn., 112/2015, 5/2016 – usklađeni din. izn., 7/2017- usklađeni din. izn., 113/2017, 7/2018- usklađeni din. izn., 95/2018, 4/2019-usklađeni din. izn., 86/2019, 5/2020 usklađeni din. izn., 153/2020, 156/2020 usklađeni din. izn., 6/2021-usklađeni din. izn. i 44/2021.
4. Krivični zakonik, Službeni glasnik RS, br. 85/2005, 88/2005, 107/2005, 72/2009,111/2009, 121/2012 , 104/2013, 108/2014 i 94/2016,35/2019.

Ostali izvori

1. OECD (2017) *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, Paris: OECD Publishing.
2. OECD (2019) *Money Laundering and Terrorist Financing Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors*, Paris: OECD.

3. Zbirka sudskih odluka Vrhovnog suda Srbije iz oblasti krivičnog prava (1973-1986), Vrhovni sud Srbije.
4. Republički zavod za statistiku (2019), Punoletni učinioci krivičnih dela - za 2016, 2017, 2018, 2019 i 2020. godinu. Beograd.

CRIMINAL OFFENSES OF TAX EVASION-CRIMINAL LAW AND CRIMINOLOGICAL ASPECT

One of the most serious crimes against the economy, and directly directed against the tax and financial system of the state, is tax evasion. This crime is almost usually committed in the field of economic crime. The first part of the paper analyzes the basic elements of this crime, the conceptual definition and the manner of execution. Data presented by the EC are presented, showing that in 2017 Member States lost an estimated EUR 137.5 billion in value added tax revenue due to tax fraud, as well as shortcomings in tax collection systems. This assessment is related to one type of tax crime (ie VAT) and does not include losses from other types of tax fraud, such as inheritance taxes. However, this shows the scale and seriousness of tax crimes across the EU. In the second part, we point out that despite the tightening of penal policy, the percentage of committing this crime is still high and its characteristics are presented in the national legislation of the Republic of Serbia.

KEYWORDS: *criminal offense; tax evasion; criminal code; criminal sanction.*