

## ZNAČAJ NAKNADNOG IZVRŠENJE PORESKE OBAVEZE NA KAŽNJAVANJE ZA PORESKE KAZNENE DELIKTE<sup>1</sup>

Nataša Mrvić Petrović<sup>2</sup>

*Naknadno izvršenje poreske obaveze ne isključuje postojanje poreskog kaznenog delikta, ali može uticati na blaže kažnjavanje učinioca. Autor poredi uslove pod kojima se u pravima Srbije i Nemačke dopušta da naknadno izvršenje poreske obaveze isključi krivično gonjenje poreskog neplatiše. Konstatuje da je uvođenje navedenog rešenja kontraverzno, jer se privileguju oni koji izbegavaju poreske obaveze. Opravdano je jedino iz kriminalno-političkih razloga, jer je najvažniji segment poreske amnestije. Autor smatra da je najvažnija prednost nemačkog rešenja što se odnosi na sva poreska krivična dela, dok u Srbiji postoji različiti pravni režim za poreska krivična dela propisana Krivičnim zakonikom i ostala krivična dela i poreske prekršaje predviđene zakonom koji reguliše poreski postupak.*

*KLJUČNE REČI: neplaćanje poreza, poreski delikt, krivično pravo, stvarno kajanje*

### UVOD

Izvršenjem poreskih kaznenih delikata (krivičnih dela i prekršaja) ugrožava se sistem javnih finansija. Sistem javnih finansija omogućava finansiranje javnih rashoda i „život“ države. Stoga svaka država, odvajkada, ima izraženi interes da primenom pravnih mehanizama obezbedi sakupljanje poreskih prihoda koji su najvažniji segment javnih finansija. Primena kaznenih sankcija prema učiniocu poreskog krivičnog dela ili poreskog prekršaja treba da je primenjena samo kao krajnje sredstvo, kada se na druge načine ne može postići da poreski obveznici dobrovoljno izvrše svoje finansijske obaveze prema državi.

Aktuelnost izabrane teme rada proizilazi iz okolnosti da, sa razvojem neoliberalne ekonomije, štetne posledice izbegavanja poreskih obaveza postaju sve značajnije za države, jer se poreski kazneni delikti često vrše u sklopu transnacionalnog kriminaliteta i kriminaliteta korporacija. Otuda stižu poruke i iz Evropske unije u kojoj se od početka ove godine primenjuju posebna pravila radi sprečavanja pojave „pranja novca“ i izbegavanja poreskih obaveza, kako bi poreski organi država članica mogli dobiti iz jedinstvene baza poreskih podataka potrebne informacije o vlasnicima privrednih preduzeća, trustova ili

<sup>1</sup> Tekst je rezultat rada na naučno-istraživačkom projektu „Srpsko i evropsko pravo: upoređivanje i usaglašavanje“ (broj 179031), koga finansira Ministarstvo prosvete, nauke i tehnološkog razvoja Republike Srbije, a sprovodi Institut za uporedno pravo u Beogradu.

<sup>2</sup> Nataša Mrvić Petrović, naučni savetnik, Institut za uporedno pravo u Beogradu, email: nmrvic@iup.rs

korisnicima beneficija kao i da izvrše potrebne provere, kako bi se sprečila pojava „poreskih rajeva“ (Evropska komisija, 2018). Čini se da su nacionalne poreske uprave članica Evropske unije dobile efikasno „novo oružje“ radi suprotstavljanja (multinacionalnom) finansijskom kriminalitetu, što se pre svega postiže krivičnim gonjenjem i kažnjavanjem. Mora se, međutim, ukazati na sledeći paradoks: još od 2008. godine u Evropskoj uniji se na nacionalnom nivou uspostavljaju specifični poreski odnosi uprave i obveznika, koji treba da olakšaju ispunjenje poreskih obaveza, bez pretnje primenom kaznenih sankcija. Postaje sve značajniji tzv. horizontalni monitoring u okviru kog su poreske uprave ovlašćene da pregovaraju sa poreskim obveznicima o njihovim pravima i visini (spornih) poreskih obaveza (Stojanović, 2016: 209). U promenjenim poreskim odnosima dobija na značaju dobrovoljno ispunjenje poreske obaveze, pa makar i naknadno.

Baveći se navedenom temom iz ugla kaznenog zakonodavstva Republike Srbije, uz primere iz uporednog prava i prakse, pokušaću da pokažem na nedostatke postojećih zakonskih rešenja u pravu Srbije. Analiza je ograničena na krivično delo poreske utaje i tzv. opšte poreske prekršaje predviđene Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji – dalje ZPPA (*Službeni glasnik RS*, 2002).

## 1. ZNAČAJ STVARNOG KAJANJA KOD PORESKE UTAJE

U pravnoj literaturi se često ističe da bi bilo primerenije da krivično delo poreske utaje iz člana 225 (ranije 229) Krivičnog zakonika Republike Srbije (*Službeni glasnik RS*, 2005) nosi naslov poreska prevara i da mu nije mesto u grupi krivičnih dela protiv privrede, budući da je usmereno protiv javnih finansija, tj. protiv državne imovine (Šuput, 2015: 276, Kulić, 1999: 280-283, Herbertz: 2012). Nezakonito izbegavanje plaćanja poreza koje je opisano u članu 225 KZ svodi se na radnje davanja lažnih podataka, neprijavlivanje ili na drugi način prikrivanje podataka i činjenica relevantnih za utvrđivanje obaveze plaćanja poreza ili drugih javnih dažbina, pri čemu svaka od alternativno predviđenih radnji izvršenja mora biti preduzeta u nameri izbegavanja plaćanja poreza ili drugih propisanih dažbina<sup>3</sup>. Kažnjivost navedenog krivičnog dela uslovljena je objektivnim uslovom da iznos obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi sto pedeset hiljada dinara (član 225 st. 1 KZ). Subjektivna obeležja bića krivičnog dela su direktni umišljaj i namera da se izbegne plaćanje propisanih dažbina u celom iznosu ili delimično, pri čemu za postojanje krivičnog dela nije neophodno da je namera ostvarena.

Radnja izvršenja poreske utaje može biti preduzeta činjenjem ili nečinjenjem u nameri izbegavanja plaćanja dažbina. Davanje lažnih podataka podrazumeva aktivno delovanje učinioca (koje ukazuje na prevarno postupanje), dok je neprijavlivanje poreske ili druge obaveze tipična radnja propuštanja. Prikrivanje podataka i činjenica relevantnih za utvrđivanje obaveze plaćanja poreza ili drugih javnih dažbina može biti preduzeto kako činjenjem, tako i nečinjenjem. Dispozicija poreske utaje je blanketne prirode i zahteva dopunu odredbama ZPPA i drugih poreskih propisa, što znači da

<sup>3</sup> Po pravilu se izbegava plaćanje tzv. direktnih poreza, onih koje poreski obveznici sami plaćaju (porez na imovinu, porez na dohodak i slično), za razliku od indirektnih poreza na dobra i usluge koje država ubira preko posrednika.

se u svakom konkretnom slučaju mora utvrditi da li je učinilac povredio konkretno označenu normu iz fiskalnih i poreskih propisa i da li su umišljajem učinio, koji, po prirodi stvari, može biti samo direktni, bila obuhvaćena dopunska obeležja dela sadržana u određenom propisu. Učinilac koji nije bio svestan da ima poresku ili drugu finansijsku obavezu prema državi, te je stoga propustio da je izvrši, može se pozivati na delovanje u pravnoj zabludi. Razlog je taj što poreski kazneni delikti, iako se navode još u Bibliji, predstavljaju *mala prohibita* (krivična dela specifična za određene vrste društvenih odnosa), svojstvena društvima sa robno-novčanom privredom. Generalno se kod navedene vrste krivičnih dela ne može očekivati da prosečan čovek bude svestan njihove zabranjenosti, ako su lišena svoje prepoznatljive socijalno-patološke ili moralu suprotne sadržine (Mrvić Petrović, 2017: 159). Poreska utaja, ipak, predstavlja izuzetak od generalnog pravila, zato što se od poreskog obveznika očekuje da se informiše o svojim poreskim i drugim finansijskim obavezama prema državi. Stoga, na primer, u Sjedinjenim Američkim Državama postoji dugogodišnja sudska praksa po kojoj se poreskom obvezniku uračunava u krivicu to što nije postupio po propisu za koji nije znao (Traverst, 1995: 1301-1302).

U našoj sudskoj praksi je prihvaćeno da se učinilac poreske utaje ili drugog poreskog delikta može pozivati na neotklonjivu pravnu zabludu, koja može isključiti njegovu krivicu, a time i postojanje krivičnog dela. Primeri delovanja u neotklonjivoj pravnoj zabludi povezani su sa situacijama u kojima poreski obveznik ne dobija relevantne informacije od poreskih organa, iako ih traži ili kada mu poreski organi daju pogrešne informacije da nije u obavezi da plati porez (Risimović, 2016). Delovanje u neotklonjivoj pravnoj zabludi moguće je naročito prilikom propuštanja rokova za podnošenje poreske prijave kao i kod poreskih utaja učinjenih kršenjem obaveze samooporezivanja, tj. kada obveznik treba sam da utvrdi visinu poreza koju je dužan da plati, a on to ne učini.

Za razliku od radnje izvršenja (objektivnog obeležja krivičnog dela poreske utaje) i subjektivnih obeležja (namera izbegavanja plaćanja dažbina, direktni umišljaj), u zakonsko biće krivičnog dela ne spada objektivni (nepravi) uslov kažnjivosti, tj. iznos poreske ili druge obaveze koja prelazi sto pedeset hiljada dinara u jednoj fiskalnoj, odnosno kalendarskoj godini). Po prirodi stvari, nepravi objektivni uslovi kažnjivosti ne moraju biti obuhvaćeni umišljajem učinio (Novoselec, 2004: 266-267). U praksi se javlja problem zato što se teži oblici poreske utaje, predviđeni u članu 225. u stavovima 2 i 3., kvalifikuju na osnovu visine poreske ili druge obaveze čije se plaćanje izbegava, pri čemu nije jasno da li se radi o kvalifikatornim okolnostima ili o objektivnim uslovima kažnjivosti. Teži oblik iz stava 2. člana 225 postoji ako iznos poreske ili druge obaveze koja se izbegava prelazi jedan milion i petsto hiljada dinara, dok će delo moći da se kvalifikuje kao najteži oblik poreske utaje iz stava 3. ako je učinilac izbegavao plaćanje poreske ili druge obaveze veće od sedam miliona i pet stotina hiljada dinara. Od prihvaćenog tumačenja da li su predviđeni iznosi kvalifikatorne okolnosti ili objektivni uslovi kažnjivosti zavisi dokazivanje konkretnog krivičnog dela i mogućnost primene konstrukcije produženog krivičnog dela<sup>4</sup>. Polazeći od pojma i pravne prirode kvalifikovanih oblika Stojanović (2006: 549) smatra da je reč o

<sup>4</sup> Navedenu konstrukciju ne bi bilo moguće primeniti ako bi se smatralo da su iznosi izbegavane poreske ili druge obaveze iz člana 225. st. 2. i 3. objektivni uslovi kažnjivosti, koji bi morali da budu ostvareni u jednoj fiskalnoj godini.

bitnom obeležju krivičnog dela, tj. o kvalifikatornoj okolnosti, koje mora biti svestan učinilac krivičnog dela. U praksi se, međutim, javljaju teškoće prilikom dokazivanja namere učinioca da izbegne plaćanje poreza i sadržine umišljaja kojim moraju biti obuhvaćene predviđene kvalifikatorne okolnosti.

Krivično delo poreske utaje izvršeno je momentom podnošenja poreske prijave sa lažnim podacima ili prikrivanja činjenica koje se odnose na utvrđivanje dažbina ili momentom propuštanja roka za podnošenje prijave. Prema tome, krivično delo poreske utaje je tipično tzv. formalno krivično delo, dovršeno samim preduzimanjem jedne od alternativno preduzetih radnji u odgovarajućoj nameri (Mrvić Petrović, 2017: 86). Stoga se postavlja pitanje kakvog su značaja radnje učinioca koji preduzme tzv. stvarno ili „aktivno kajanje“ (Kambovski, 2005: 661) i po formalnom dovršenju krivičnog dela dobrovoljno podnese poresku prijavu ili plati porez, u cilju uspostavljanja predašnjeg stanja.

Jasno je da naknadno delovanje učinioca kojim izvršava poresku obavezu ne utiče na postojanje već dovršenog krivičnog dela, niti isključuje kažnjivost, kao što je to slučaj i kod drugih formalnih krivičnih dela koja se sastoje u neizvršavanju zakonskih obaveza, kako primećuje Mrvić Petrović (2018: 127). Naknadno izvršenje poreske obaveze po dovršenom krivičnom delu može se uvažiti samo kao olakšavajuća okolnost prilikom odmeravanja kazne učiniocu poreske utaje. Sa druge strane, sa stanovišta poreskog prava, naknadno podnošenje poreske prijave ili izvršenje poreske obaveze je od suštinskog značaja, jer omogućava primenu mehanizma poreske amnestije (Živković, 2015). Da bi se takav institut primenio, potrebno je da poreski obveznik unutar datog roka poreskim organima naknadno stavi na raspolaganje relevantne podatke na kojima se zasniva njegova poreska obaveza ili da ih obavesti o istinitim podacima koje je prikrilo prilikom podnošenja prve poreske prijave, sa ciljem da postigne manje poresko opterećenje.

Da bi se olakšao položaj poreskih dužnika ZPPA u čl. 39. predviđa mogućnost produženja roka za podnošenje poreske prijave, razloge za traženje produženja i kratke rokove u kojima o takvom zahtevu dužna da postupi poreska uprava. Protekom odobrenog naknadnog roka za izvršenje obaveze koju učinilac nije ispunio smatra se da je dovršeno krivično delo poreske utaje. U članu 40. u ZPPA su propisani rokovi i uslovi pod kojima poreski obveznik može naknadno, do isteka roka zastarelosti, podneti izmenjenu poresku prijavu zbog ustanovljene greške ili propusta u prvoj prijavi. Na osnovu člana 40. stavova 4 i 5, u slučaju naknadno ispravljene greške isključena je kažnjivost za poreska krivična dela ili prekršaje predviđene tim Zakonom, pod uslovom da je izmenjena poreska prijava podneta pre pokretanja postupka poreske kontrole za poreski period, pre donošenja rešenja o utvrđivanju poreza ili pre pokretanja radnji poreske policije u cilju otkrivanja poreskih krivičnih dela. Prema tome, ZPPA propisuje rok u kome su mogući postupci stvarnog kajanja koji isključuju kažnjivosti za poreska krivična dela ili prekršaje predviđene tim Zakonom. Primenom *argumentum a contrario*, zaključuje se da se odredba ne može odnositi na poresku utaju i druga poreska krivična dela, koja reguliše Krivični zakonik.

Još određenije, u članu 182b ZPPA predviđeno je da institut stvarnog kajanja isključuje podnošenje zahteva za pokretanje prekršajnog postupka za prekršaje iz člana 197. st. 1. tač 2b) i 3) i stava 3. u vezi sa st. 1. tač. 3) istog člana, kao i za prekršaj iz

člana 180. tač. 5) i 6) ovog zakona. Reč je o primeni načela oportuniteta u radu poreske uprave, uvedenom na pomalo neobičan način specijalnim propisom, odredbom koja predviđa da se neće podnositi zahtev za pokretanje prekršajnog postupka prema licu koje se samoinicijativno prijavi za učinjeni prekršaj i istovremeno plati dugovani iznos poreza uvećan za obračunatu kamatu. Kao i u drugim slučajevima stvarnog kajanja neophodno je da je samoprijavlјivanje i plaćanje dugovanog iznosa učinjeno pre bilo koje radnje poreskog organa u vezi učinjenog prekršaja, pre otpočinjanja poreske kontrole ili podnošenja zahteva za pokretanje prekršajnog postupka (Milić i Mrvić Petrović, 2017: 171). Postavlja se pitanje da li bi bilo celishodno sličan postupak primeniti i kod poreske utaje i drugih finansijskih krivičnih dela predviđenih Krivičnim zakonikom? Slično rešenje postoji u nemačkom pravu i valjalo bi ga objasniti.

## 2. NEMAČKO ZAKONODAVSTVO – PRIMER DOBRE PRAKSE ?

Za razliku od prava Republike Srbije, u nemačkom pravu je krivično delo izbegavanja plaćanja poreza regulisano paragrafom 370 Poreskog zakona koji je objavljen 1. 10. 2002. godine (*Bundesgesetzblattes – BGBl*, I S. 3866), sa brojnim kasnijim izmenama. U istom poglavlju u kome su regulisana poreska krivična dela, u paragrafu 371 predviđen je institut naknadnog samoprijavlјivanja poreske utaje i dobrovoljnog izvršenja poreske obaveze kojim se eliminiše potreba za krivičnim gonjenjem i kažnjavanjem učinioca poreske utaje i drugih krivičnih dela predviđenih Poreskim zakonom. Reč je o naročitoj ličnoj osnovi isključenja kažnjivosti. Da bi mogao biti primenjen, u paragrafu 398 su propisani uslovi za primenu načela oportuniteta prilikom krivičnog gonjenja za (lakša) poreska krivična dela, dok je paragrafom 398a, za slučaj težih poreskih utaja, predviđen procentualni iznos kaznenih kamata, koje se dovode u vezu sa iznosom izbegnute poreske obaveze,.

Šta je motivisalo nemačkog zakonodavca da privileguje učinioce poreskih utaja? Na sajtu Saveznog ministarstva finansija Nemačke pojavljuje se podatak da institut ima dugu tradiciju primene (od 1919. godine), te da je prihvaćen i u novom poreskom zakonodavstvu kako bi se pojačala poreska disciplina uz izbegavanje kažnjavanja poreskih neplatiša (Bundesfinanzministerium, 2015). I u teoriji se priznaje da jedino kriminalno-politički razlozi opravdavaju naročiti značaj stvarnog kajanja prilikom kažnjavanja za poreska krivična dela i za specijalne prevare učinjene zloupotrebom kredita, subvencija ili investicionih fondova (Ceffinato, 2017: 61). I za jednu i za drugu grupu krivičnih dela karakteristično je da su delikti ugrožavanja, kod kojih se na specifičan način prožimaju zahtev da se obezbedi krivičnopravna zaštita tržišnog privređivanja ili javnih finansija i potreba popravljanja štete. Stoga se kod poreskih krivičnih dela institutom samoprijavlјivanja na poseban način uvažava činjenica faktičkog popravljanja štete pričinjene izbegavanjem poreskih obaveza (Ceffinato, 2017: 74-75). Ističe se, međutim, da kod niza finansijskih krivičnih dela predviđenih u nemačkom Krivičnom zakoniku (pranje novca, prevara putem subvencija i slično) zakonodavac uvažava okolnost da je učinilac, pre nego što je saznao za pokretanje postupka, vratio protivpravnu imovinsku korist ili nadoknadio štetu pričinjenu

krivičnim delom. Takve okolnosti predviđene su kod određenih krivičnih dela kao posebni osnovi za oslobođenje učinioaca od kazne. Osim naknade pričinjene štete ili vraćanja prisvojene stvari ili imovine, u postupke stvarnog kajanja spada i samooptuženje, samoprijavlivanje (*Selbstanzeige*) za učinjeno delo, koje se predviđa kao posebni osnov za oslobođenje od kazne najčešće kod krivičnih dela kod kojih je kao radnja izvršenja opisana pripremna radnja (planiranje terorističkih akata, pripremanje falsifikovanja novca, zločinačko udruživanje i slično). Član 371. Poreskog zakona je, međutim, osoben čak i u odnosu na navedene primere. Prvo, naknadno ispunjenje poreske obaveze moguće je po dovršenom delu u relativno dugom periodu do zastarevanja poreske obaveze. Drugo, ne radi se o osnovu za oslobođenje od kazne, nego se potpuno isključuje krivično gonjenje. Proizilazi da naknadna prijava i uplata poreza kojom se popravljaju šteta naneta fiskusu ima značaj oprosta od krivičnog gonjenja, što je nešto sasvim drugo od postojećih osnova za oslobođenje od kazne predviđenih krivičnim zakonodavstvom ili postupaka stvarnog kajanja koji se cene kao olakšavajuća okolnost pri odmeravanju kazne učinioacu (Wegner, 2014).

Poreski zakon je menjan značajnije 2011. i 2014. godine, oba puta u skladu sa opredeljenjima u Evropskoj uniji i u samoj Nemačkoj da se zaoštri odnos prema učiniocima krivičnih dela pranja novca i poreskih utaja, naročito poreza na zarade i poreza na promet. Stoga su i uslovi za samostalno ispravljanje, dopunu poreske prijave, prijavljivanje ili dobrovoljno izvršenje poreske obaveze posle proteka zakonskih rokova za ispunjenje obaveze značajno pooštreni od 1. januara 2015. godine, tako da se naknadno mogu izvršiti obaveze samo do 25.000 eura (ranije je moglo i do 50.000 eura), pri čemu poreski neplatiša neće platiti naročite kaznene kamate i neće biti krivično gonjen. Odredba se odnosi samo na direktne poreske obveznike kao subjekte krivičnog dela, a ne primenjuje se na izbegavanje poreza na plate ili poreza na promet.

Druga značajna novina, predviđena u paragrafu 170 izmenjenog Poreskog zakona je produženje perioda roka za naknadna dobrovoljna plaćanja na deset godina, pri čemu se taj rok računa nakon završetka kalendarske godine u kojoj je porez nastao, a odnosi se i na poreze za investiciona (strana) ulaganja. Paragrafom 371 st. 1. predviđeno je da se paragraf 170 odnosi ne samo na izvršioca poreske utaje, nego i na saučesnike. U skladu sa paragrafom 371 st. 3. učinilac koji se prijavi naknadno zbog poreske utaje mora platiti i predviđene kaznene kamate, a po st. 2. i porez na dodatnu vrednost. Paragraf 398a Poreskog zakona propisuje da je izbegavanje pokretanja krivičnog gonjenja moguće pod uslovom da učinilac plati propisani procentualno određeni iznos (od 5% na više), koji se dovodi u vezu sa visinom izbegnutih poreskih obaveza.

Trebalo bi da predviđeni institut predstavlja olakšicu za one koji nisu na vreme izvršili poresku obavezu, ali to u praksi ne mora da bude tako, zato što se primenjuje princip „sve ili ništa“, tj. nije dovoljno da se poreski obveznik prijavi da je utajio porez, nego to mora efikasno učiniti i pri tome uplatiti porez uvećan za iznos kaznenih kamata, da bi mogao izbeći krivičnog gonjenja. Ako prećuti makar jednu činjenicu ili napravi beznačajnu grešku u prijavi kojom ispravlja raniju poresku prijavu, gubi privilegiju da se protiv njega neće pokrenuti krivični postupak. Štaviše, paragraf 371 Poreskog zakona sadrži i druge „zamke“, budući da zahteva dobro poznavanje kako krivičnog, tako i poreskog zakonodavstva, jer su u odredbi predviđeni pozitivni uslovi

koje valja ispuniti i negativne okolnosti koje se moraju izbeći. Prvi pozitivni preduslov tiče se činjenice da izveštaj o naknadnoj ispravci poreskih prijava mora „pokriti“ ceo period od prethodnih deset godina, s tim što se postavlja pitanje kako računati rokove ukoliko je obveznik imao nekoliko poreskih obaveza koje je trebalo da ispuni u raznim periodima, jer je moguće da su neki poreski dugovi zastareli, a da je u pogledu drugih, podnetom ispravkom prijave, prekinuo rokove zastarelosti. Drugi zahtev, koji je u praksi veoma teško ispuniti, jeste da poreski obveznik mora pružiti poreskoj upravi objektivne, potpune i sve raspoložive podatke o izbegnutim poreskim obavezama, kako bi mogao da računa na izbegavanje krivičnog gonjenja. Smisao navedene obaveze jeste da poreska uprava u jednostavnom i brzom postupku može odrediti iznos poreza koji poreski neplatiša treba da plati. S obzirom na dug protek vremena, obično postoje znatne teškoće da se prikupe dokumenti i dokazi o svakoj novčanoj transakciji koja je ranije izvršena i zbog toga se često u praksi dešava da obveznik koji ne raspoláže potpunom dokumentacijom ne može ispuniti predviđeni uslov.

Naknadno samoprijavlјivanje i izvršenje poreske obaveze može se primeniti samo ako je usledilo do momenta poreske revizije ili započinjanja prekršajnog ili krivičnog postupka ili je obvezniku najavljena poseta poreske inspekcije u cilju poreske revizije ili prikupljanja činjenica radi pokretanja kaznenih postupaka. Prema tome, objektivna negativna pretpostavka koja onemogućava izbegavanje krivičnog gonjenja jeste činjenica da je poreski delikt već otkriven, pri čemu je bitno da je to učinilac znao. Moguće je da se delo smatra otkrivenim i onda dok poreska uprava, inspekcija ili tužilaštvo još nisu preduzeli odgovarajuće radnje, ali je vest o poreskoj utaji emitovana u sredstvima masovnih komunikacija. Poseban problem u primeni zakona jeste kako tumačiti neprecizne, različite zakonske termine, na osnovu kojih se procenjuju postupci „otkrivanje činjenica“ značajnih za određivanje poreza.

Institut se koristi samo u slučajevima manjih poreskih utaja, jer je isključena mogućnost njegove primene za kvalifikovane oblike finansijskih krivičnih dela, kod kojih je ostvarena znatna protivpravna imovinska korist (znači preko 25000 evra) ili onih koja bi se mogla podvesti pod osobito težak slučaj (§ 370 st. 3 tač. 2-5 Poreskog zakona). Zakonsko ograničenje je moguće izbeći, pošto je pomenutim paragrafom 398a Poreskog zakona praktično uvedena dodatna „nadoknada“ prema visini utajenog iznosa, tako da je institut isključenja krivičnog gonjenja u slučaju samoprijavlјivanja i naknadnog izvršenja poreske obaveze primenjiv čak i kod velikih poreskih utaja.

Na opisani način se, ipak, nastavlja kontraverzna politika masovnog uterivanja poreskih dugova u „zameni“ za izbegavanje krivičnog postupka, koja je otpočela još 2010. godine, kada su nemački poreski organi prvi put dobili kompletne podatke iz Lihtenštajna i Švajcarske o državljanima Nemačke koji su u navedenim zemljama deponovali iznose novca na koje nisu platili porez<sup>5</sup>. Institut izbegavanja krivičnog gonjenja zbog naknadnog samoprijavlјivanja i uplate poreza bio je najvažniji segment masovno primenjene poreske amnestije u period 2011. do 2013. godine. Čuveni je primer krivičnog postupka koji se 2013. godine zbog utaje poreza na novac depono-

<sup>5</sup> Krajem 2012. godine je Nemačka potpisala sporazum sa Švajcarskom kojim Švajcarska pristaje da, u cilju finansijskih istraga, saopšti podatke o iznosima na bankarskim računima nemačkih državlјana, a 2013. godine su, u odnosu na sve zemlje Evropske unije, sličnu obavezu prihvatile Luksemburg i Austrija.

van u Švajcarskoj vodio prema Uli Hoeneß-enu, predsedniku fudbalskog kluba Bayern iz Münchena. On se sam prijavio vlastima i izbegao kaznu zatvora naknadnom isplatom dela utajenog poreza.

Premda postoji generalno pravilo da niko nije dužan da sebe prijavljuje za izvršenje krivičnog dela, poreski obveznik je u nešto drugačijoj situaciji, zato što je prinuđen na saradnju sa poreskom upravom, jer mora ispuniti poresku obavezu (čak i onda kada je kažnjen za krivično delo poreske utaje). Zbog toga institut naknadnog ispunjenja poreske obaveze u zamenu za izostanak krivičnog gonjenja treba da privoli poreskog obveznika na saradnju sa poreskom upravom.

## ZAKLJUČAK

Primer iz nemačkog zakonodavstva pokazuje da bi možda bilo celishodnije u zakonodavstvu Republike Srbije poreska krivična dela regulisati poreskim zakonom, kao što je to ranije bio slučaj. Na taj način mogle bi se prevazići teškoće primene člana 255. Krivičnog zakonika i drugih opisa krivičnih dela čije su dispozicije blanketne prirode tako da se moraju dopunjavati elementima iz finansijskih propisa, koji se učestalo menjaju. Istovremeno, odredbe koje se odnose na mogućnosti naknadnog prijavljivanja poreskih obaveza, zbog greške ili propusta u prvobitnoj prijavi, mogle bi se primeniti i na krivično delo poreske utaje i druga poreska krivična dela predviđena Krivičnim zakonikom Republike Srbije.

Najnovije inicijative u okviru Evropske unije, uz ukidanje mogućnosti pozivanja na bankarsku tajnu, pokazuju da jačaju naponi da se uspostavi poreski sistem na teritoriji cele EU i spreči prekogranični finansijski kriminalitet i malverzacije. U isto vreme u Nemačkoj se primenjuje, u odnosu na poreske neplatiše, institut samoprijavlivanja koji omogućava da se prema njima, zbog preduzetih postupaka stvarnog kajanja, ne vodi krivični postupak, iako su izvršili poresku utaju. Učinjen je izuzetak koji se ne proteže na učinioce drugih finansijskih krivičnih dela. Bez obzira na kontraverze koje izaziva primena navedenih odredbi, opasnost od narušavanja pravne sigurnosti građana i činjenicu da su od 2015. godine pooštreni uslovi pod kojima poreski neplatiša može izbeći krivično gonjenje, institut je i dalje prihvaćen u nemačkom poreskom zakonodavstvu (slično je i u Španiji i Francuskoj). Očigledno je da je navedeno rešenje prihvaćeno iz kriminalno-političkih potreba. Njegova najvažnija prednost je u tome što su zakonom tačno određeni uslovi pod kojima je moguće izbeći krivično gonjenje za već učinjenu poresku utaju. Za razliku od toga, u našem pravnom sistemu postoji široko područje diskrecione ocene u radu poreske uprave i javnih tužilaštava da, u skladu sa okolnostima konkretnog slučaja, procenjuju značaj naknadnog prijavljivanja poreske obaveze u slučaju poreskih krivičnih dela predviđenih Krivičnim zakonikom.



## LITERATURA

1. Ceffinato, T. (2017), *Vollendungsumkehr und Wiedergutmachung*. Tübingen: Mohr Siebeck
2. Kambovski, V. (2005), *Kazneno pravo, opšt del*. Skopje: Kultura.
3. Kulić, M. (1999), *Poreska utaja i krijumčarenje*. Beograd: Megatrend.
4. Herbertz, L.V. (2012), "Ist die Steuerhinterziehung ein Betrug?", *HRRS*, Onlinezeitschrift für Höchrichterrliche Rechtsprechung zum Strafrecht, vol. 13, no. 7, S. 318 – 330. <https://www.hrr-strafrecht.de>, 18. 6. 2018.
5. Milić, Lj., Mrvić Petrović, N. (2018), *Priručnik za primenu propisa u prekršajnom postupku*. Beograd: Institut za uporedno pravo.
6. Mrvić Petrović, N. (2017), *Krivično pravo, opšti deo*, IV izdanje. Beograd: Pravni fakultet Univerziteta Union i Službeni glasnik.
7. Mrvić Petrović, N. (2018), „Odnos krivičnog i izvršnog prava“. U: *Četrdeset godina izvršnog zakonodavstva u građanskim postupcima*, (ur: N. Šarkić, N. Bodiroga, M. Lukinović), str. 125-138. Beograd: Pravni fakultet Univerziteta Union i Službeni glasnik.
8. Novoselec, P. (2004), *Opći dio kaznenog prava*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu.
9. Risimović, R. (2016), "Radnja izvršenja krivičnog dela poreske utaje", *NBP, žurnal za kriminalistiku i pravo*, vol. 21, br. 3, str. 1-18.
10. Stojanović, S. (2016), "Drugačiji odnos između poreske uprave i poreskih obveznika: horizontalni monitoring u Holandiji", *Megatrend revija*, vol. 13, br. 2, strane 203 -216.
11. Stojanović, Z. (2006), *Komentar Krivičnog zakonika*, Beograd.
12. Šuput, J. (2015), *Fiskalna krivična dela*, (neobjavljena doktorska disertacija). Niš: Pravni fakultet.
13. Traverst, M.L. (1995), „Mistake of Law in Mala Prohibita Crimes“, *The University of Chicago Law Review*, vol. 62, issues 3, pp. 1301-1331.
14. Živković, L. (2015), Poreska amnestija, decembar 2015. Institut za pravo i finansije, Beograd. Dostupno na: <http://ipf.rs/poreska-amnestija/>, 17. 6. 2018.
15. Wegner, C. (2014), „Strafbefreinde Selbstanzeige – ein widersprüchliches System?!“, *HRRS*, Onlinezeitschrift für Höchrichterrliche Rechtsprechung zum Strafrecht, vol. 15, no. 2, s. 52-57, <https://www.hrr-strafrecht.de/hrr/archiv/14-02/index.php?sz=6#52>

## Pravni izvori

1. Krivični zakonik Republike Srbije (*Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 85/2005, 88/2005, 107/2005, 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014 i 94/2016).
2. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji (*Službeni glasnik Republike Srbije*, broj 80/2002, 84/2002., 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 63/2006, 61/2007, 20/2009, 72/2009, 53/2010, 101/2011,

- 2/2012, 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015, 112/2015, 15/2016, 108/2016 i 30/2018).
3. Abgabenordnung (AO), od 01. 10. 2002., *Bundesgesetzblattes - BGBl.* I S. 3866, ber. 2003 S. 61), sa poslednjim izmenama od 18. 7. 2017 (*BGBl.* I S. 2745)
  4. Bundesfinanzministerium, Monatsberichte, März (2015), <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2015/03/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-3-neuregelungen-strafbefreiende-selbstanzeige-abgabenordnung.html>, 17. 6. 2018.
  5. European Commission, (2015), Entry into force of new rules to prevent tax evasion and money laundering, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/node/1033\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/node/1033_en), 17. 6. 2018.

## THE IMPORTANCE OF TAX PAYMENT AFTER DEADLINE ON PENALTY FOR TAX DELICTS

*Payment of tax after the deadline cannot exclude the existence of tax offense but it may have effect on a milder punishment of offender. The author compares the law conditions which exist in Serbian and German law for payment of tax obligation after deadline and the possibility of excluding the criminal proceedings against whoever did not pay the tax. It states that the introduction of this solution is controversial, because those who avoid tax obligations are privileged. It is justified only for criminal-political reasons because this has been the most important segment of tax amnesty. The author considers that crucial advantage of German solution is that applies to all tax offenses while in Serbia there is a different legal regime for tax crimes prescribed by Criminal Code and other criminal and tax offenses provided for by the law which regulates tax procedure.*

*KEY WORDS: tax evasion, tax delict, criminal law, remorse and reparation*