

NAKNADA ŠTETE PROUZROKOVANE FISKALNIM KRIVIČNIM DELOM*

Nataša Mrvić Petrović**

Jelena Kostić***

Krivična dela kojima se nanosi šteta fiskalnom sistemu imaju za posledicu smanjenje budžetskih sredstava države Srbije, teritorijalne autonomije ili lokalne samouprave. Učinilac stiče protivpravnu imovinsku korist tako što u druge svrhe upotrebljava finansijska sredstva koja dobije od navedenih subjekata ili što izbegava plaćanje javnih dažbina. Autorke polaze od načelnog stava da kod fiskalnih krivičnih dela, upravo zbog lukrativnog motiva učinilaca, nije dovoljno postići krivičnu osudu učinioca, već se mora insistirati da on u celosti nadoknadi pričinjenu štetu sistemu javnih finansija, koju, u krajnjem ishodu snose svi građani. Zbog toga je važno omogućiti efikasnu naknadu štete ili povraćaj dugovanog iznosa.

U radu se ispituje efikasnost pojedinih krivičnopravnih mehanizama kojima se, u pravnom sistemu Republike Srbije, mogu obešteti država ili teritorijalne jedinice. Pokazuje se da institut imovinskopravnog zahteva i mera oduzimanja imovinske koristi nisu dovoljno delotvorni. Uočava se nesaglasnost zakona koja otežava saradnju između poreske inspekcije, poreske policije, Državne revizorske institucije, javnog tužilaštva i pravobranilaštva u cilju podnošenja imovinskopravnog zahteva. Autorke ispituju da li bi bilo efikasnije uvesti sudski nalog naknade štete (compensation order). Konstatuju da se slična mera već primenjuje prilikom pokretanja krivičnog postupka u sklopu primene načela oportuniteta u radu javnog tužilaštva ili prilikom sklapanja sporazuma o priznanju krivičnog dela, s tim što što obim primene navedenih mera zavisi i od opštih uputstava Republičkog javnog tužilaštva.

KLJUČNE REČI: fiskalna krivična dela, naknada štete, imovinskopravni zahtev, imovinska korist.

UVOD

Od nastanka države i univerzalno u celom svetu zaštita državnog fiskusa važan je zadatak državnih organa, što uključuje naplatu javnih dažbina i kontrolu isplata iz fiskusa, kao

* Ovaj tekst je nastao kao rezultat rada na projektu Srpsko i evropsko pravo-upoređivanje i usaglašavanje (Ev. broj 179031) koji finansira Ministarstvo prosvete, nauke i tehnološkog razvoja, a koji se sprovodi na Institutu za uporedno pravo u Beogradu.

** Prof. dr Nataša Mrvić Petrović je naučni savetnik Instituta za uporedno pravo u Beogradu, email: n.mrvic@iup.rs.

*** Dr Jelena Kostić je naučni saradnik Instituta za uporedno pravo u Beogradu, email: j.kostic@iup.rs.

i kažnjavanje učinilaca krivičnih dela učinjenih na štetu finansijskog sistema – tzv. fiskalna krivična dela. Veliki društveni značaj zaštićenog pravnog dobra (fiskalnog sistema) zahteva da se naročita pažnja usmeri na gonjenje i kažnjavanje učinilaca, uz nastojanje da se ostvari efikasna međunarodna saradnja, pa čak i uz tendencije eksteritorijalnog proširenja nadležnosti nacionalnih jurisdikcija.¹ U srednjevekovnoj Srbiji je još u Dušanovom zakoniku bilo predviđeno kažnjavanje za lica koja ne plaćaju porez. (Jovašević, Glamočlija Gajić, 2008: 133-134). Tada je delo neplaćanje poreza bilo propisano članom 198. Zakonika, u grupi dela upravljenih protiv ustanovljenog državnog poretka oličenog u vladaru. (Šarkić, 1995: 98)

Fiskalna krivična dela su, po lukrativnom motivu iz kog se vrše, slična imovinskim krivičnim delima.² Protivpravnost takvog izvršenog krivičnog dela ispoljava se ne samo u krivičnopravnoj sferi (iziskujući primenu sankcije prema učiniocu), nego i u oblasti građanskog deliktne prava, zahtevom da učinilac ili odgovorno lice nadoknadi pričinjenu štetu. Za razliku od imovinskih krivičnih dela kod kojih oštećeni može biti bilo koje fizičko ili pravno lice, kod fiskalnih krivičnih dela *oštećeni* su po pravilu država ili, u slučaju decentralizacije državne vlasti, uže teritorijalne jedinice (autonomna pokrajina, jedinica lokalne samouprave) na teret čijih budžeta su izvršena krivična dela. Stoga se, i teorijski i praktično, postavlja pitanje da li su u pravnom sistemu Republike uspostavljeni efikasni mehanizmi za zaštitu imovinskih interesa države ili teritorijalnih jedinica u krivičnim postupcima koji se vode prema učiniocima fiskalnih krivičnih dela.

Navedeni predmet istraživanja značajan je ne samo sa teorijskog, nego i praktičnog stanovišta. Teorijski aspekt analize podrazumeva potrebu da se razmotri da li je moguće i kojom kombinacijom upravnih krivičnopravnih mehanizama efikasno zaštititi imovinske interese države i drugih teritorijalnih jedinica. Praktični cilj istraživanja jeste da se preporučí delotvoran mehanizam saradnje između nadležnih pravosudnih organa, poreske uprave i Državnog pravobranilaštva Republike Srbije, koji bi obezbedio delotvorniju zaštitu imovinskih interesa države, oštećene izvršenjem fiskalnih krivičnih dela.

1. SUPSIDIJARNA PRIMENA IMOVINSKOPRAVNOG ZAHTEVA

Upravni postupci koji se vode radi naplate javnih dažbina i kontrole zakonitosti trošenja budžetskih sredstava svojom efikasnošću često eliminišu potrebu za daljom kaznenom reakcijom prema učiniocu, ako naknadno izmiri dug prema državnom fiskusu.³

¹ Otuda naročita kontrola budžeta Evropske unije, uspostavljene nadležnosti OLAF-a i slično. Zahvaljujući međunarodnoj krivičnoj saradnji u „poreskim lukama“ finansijske institucije moraju izdavati podatke o imovini svojih klijenata, suprotno bankarskoj tajni. Pojedine države baš u odnosu na poreske utaje proširuju eksteritorijalnu primenu vlastitih propisa, na strana pravna lica koja posluju u toj zemlji (na primer u Engleskoj, Velsu i Severnoj Irskoj od sredine 2017. godine na osnovu Akta o kriminalnim finansijama (The Criminal Finances Act) može odgovarati svaka kompanija koja posluje u Engleskoj, bez obzira gde ima sedište, zbog propusta da spreči utaju poreza bilo kog sa kompanijom povezanog lica (zaposlenog, agenta, lica koje pruža usluge kompaniji ili deluje u njeno ime) ili njenih podružnica.

² O pojmu i karakteru fiskalnih krivičnih dela više u: Šuput J. (2015) *Fiskalna krivična dela*, doktorska disertacija, Pravni fakultet Univerziteta u Nišu.

³ Jedan od takvih primera jeste diskreciona ocena poreskih organa na koju su ovlašćeni zakonom da u slučaju kada obveznik naknadno plati javnu dažbinu ne moraju pokrenuti postupak za krivična dela propisana Zakonom o porezima i poreskoj administraciji (više u: 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 socioiloška istraživanja u saradnji sa Pravosudnom akademijom, 119-128.

Međutim, kod fiskalnih krivičnih dela propisanih u Krivičnom zakoniku Republike Srbije⁴ (dalje KZ) takva mogućnost je isključena. Svesne činjenice da krivični postupak nije namenjen zaštiti imovinskih interesa države (niti bilo kog drugog oštećenog lica), ipak smo mišljenja da bi se već u krivičnopravnom sistemu moralo obezbediti vraćanje finansijskih sredstava u državni budžet, ako su izvršenjem krivičnog dela ta sredstva bila iskorišćena u nenamenske svrhe. Postavlja se pitanje da li je to moguće ostvariti podnošenjem imovinskopravnog zahteva.

Krivični postupak u Republici Srbiji, i pored preobražaja u pravcu akuzatornog (adverzijalnog) postupka, zasnovan je, pod istorijskim uticajima iz germanskog prava, na modelu kombinovanog retributivno-kompenzatornog postupka u kome se oštećenom dopušta da ostvaruje privatni zahtev za naknadu štete, ako je šteta pričinjena krivičnim delom za koje se učiniocu sudi (postupak po imovinskopravnom zahtevu).⁵ Zahtev za naknadu štete je građanskopravnog karaktera, a o njemu se odlučuje u krivičnom postupku, čija je osnovna svrha utvrditi postojanje krivičnog dela i krivice učinioca. Da bi se izbeglo odugovlačenje krivičnog postupka raspravljanjem imovinskopravnog zahteva, sud je ovlašćen da oštećenog uputi na parnični postupak. Otuda se institut imovinskopravnog zahteva javlja kao pravičan koncept koji tradicionalno „krasi“ naše krivičnoprocesno zakonodavstvo, ali nema velikog praktičnog značaja. Ranije istraživanje sudske prakse u Srbiji (period od 1981. do 1985. godine) pokazalo je „da se ustanova pridruženog postupka primenjuje samo u ograničenom broju slučajeva presuđenja imovinskih krivičnih dela. (Mrvić Petrović, 2001: 299)

2. NAKNADA ŠTETE KADA JE PODNOSILAC KRIVIČNE PRIJAVE DRŽAVNA REVIZORSKA INSTITUCIJA

Bez obzira na uočenu ograničenu korisnost instituta pridruženog postupka, možda bi bilo moguće na taj način efikasno zaštititi imovinske interese države ili teritorijalnih jedinica. Tome u prilog govore sledeći argumenti. Prvo, posledica fiskalnog krivičnog dela, koja je bitno konstitutivno obeležje bića tog dela, ispoljava se u vidu ostvarene protivpravne imovinske koristi na štetu budžeta oštećene države ili teritorijalne jedinice. Visina te protivpravne koristi, odnosno imovinske štete mora se utvrditi radi pravilne pravne kvalifikacije izvršenog dela, te je obavezno dokazivanje te činjenice koja je osnov optužbe. Stoga dokazivanje imovinskopravnog zahteva (*činjenice pretrpljene štete i njene visine*) ne bi izazivalo odugovlačenje krivičnog postupka. Drugo, državni organi (poreski inspektori, poreska policija i drugi) zaduženi za nadzor nad primenom fiskalnih zakona, preduzimanje administrativnih mera i kontrolu poreskih obveznika i subjekata revizije, što uključuje i obavezu podnošenja krivičnih prijavi, raspolažu stručnim znanjem da mogu odmah opredeliti iznos pričinjene imovinske štete, već u krivičnoj prijavi. Međutim, ti organi, iako su ovlašćeni podnosioci krivične prijave, nisu aktivno legitimisani podnosioci imovinskopravnog zahteva. Ko to može da učini? Zakonom o Državnoj revizorskoj

⁴ „Službeni glasnik RS“, broj 85/2005, 88/2005 - ispr., 107/2005 - ispr., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016 i 35/2019.

⁵ U nemačkoj teoriji uobičajeno se od 1788. godine koristi termin pridruženi postupak (*Adhäsionprozeß*).

instituciji⁶ u članu 41., stavu 1 propisana je obaveza Državne revizorske institucije da podnese prekršajnu ili krivičnu prijavu, ako u postupku revizije otkrije radnje koje ukazuju na postojanje elemenata određenog kaznenog dela (prekršaja ili krivičnog dela), a nadležni državni organi su dužni da Instituciju obaveste o preduzetim merama povodom podnete prijave.⁷ Ne kaže se koje sankcije snosi državni organ koji propusti da pruži takvo obaveštenje Državnoj revizorskoj instituciji. U slučaju kada je radnjom subjekta revizije naneta šteta javnoj imovini, Državna revizorska institucija je dužna da obavesti javnog pravobranioca (član 41. stav 2), kako bi, u skladu sa delokrugom svojih poslova, mogao preduzeti radnje radi zaštite javne imovine.

U Zakonu o pravobranilaštvu⁸ se, međutim, ne pominje javno pravobranilaštvo: postoji Državno pravobranilaštvo zaduženo, na osnovu člana 11. navedenog zakona, da zastupa Republiku Srbiju u pravnim postupcima u kojima ona ima položaj stranke ili umešača, kao i da zastupa državne organe i posebne organizacije (sa ili bez svojstva pravnog lica) i javne ustanove čiji je osnivač Republika Srbija, čije se finansiranje obezbeđuje iz budžeta Republike Srbije (pod uslovom da učestvuju kao stranke ili umešači u postupku u kome se o njihovim imovinskim pravima i obavezama odlučuje). U članu 2. istog zakona pominju se i pravobranilaštva autonomne pokrajine i jedinica lokalne samouprave; organizacija i uređenje tih organa uređuje se odlukama navedenih teritorijalnih jedinica. S obzirom na veoma široko uspostavljenu nadležnost Državne revizorske institucije, koja kontroliše zakonitost i pravilnost poslovanja *čitavog* niza subjekata revizije, uključivši i direktne i indirektno korisnike budžetskih sredstava Republike, teritorijalnih autonomija i lokalnih vlasti u skladu sa propisima kojima se uređuje budžetski sistem i sistem javnih prihoda i rashoda, trebalo bi pretpostaviti da će Državna revizorska institucija znati koje nadležno pravobranilaštvo treba da obavesti o svojoj podnetoj prijavi (prekršajnoj, krivičnoj) i ustanovljenoj šteti po javnu imovinu, kako bi ono moglo kasnije da se uključi u konkretni krivični postupak kao umešač, postavljajući imovinskopравни zahtev. Informacija koju Institucija upućuje pravobranilaštvu ima karakter prethodne, jer još nije izvesno da li će doći ili ne do pokretanja krivičnog postupka. Otuda pravobranilaštvo ne može preduzimati odgovarajuće radnje dok ne dobije to obaveštenje. Ali, čak i tada, Državno pravobranilaštvo nije dužno da obaveštava nikoga o preduzetim radnjama, osim subjekte koje zastupa, a izveštaje o postupanju u pojedinim predmetima dužno je da dostavlja Vladi, ministarstvu nadležnom za finansije, ministarstvu nadležnom za pravosuđe, kao i subjektima koje zastupa, na njihov zahtev (član 20. Zakona o pravobranilaštvu). Stoga će, verovatno, po diskrecionoj oceni Državno pravobranilaštvo proceniti da li je celishodno podnositi imovinskopравни zahtev u krivičnom postupku, ili je bolje pokrenuti parnični postupak prema štetniku ili odgovornom licu.

Nejasnosti i nesaglasnosti odredaba dvaju zakona ukazuju na mogući izvor nesporazuma u saradnji Državne revizorske institucije i pravobranilaštva koji mogu osujetiti blagovremeno podnošenje imovinskopravnog zahteva u krivičnom (ili prekršajnom

⁶ „Službeni glasnik RS“, broj 101/2005, 54/2007, 36/2010 i 44/2018.

⁷ Državna revizorska institucija je važan mehanizam kontrole javne potrošnje i čini neizostavni delo sistema institucionalne kontrole izvršenja budžeta. Navedeno prema Rabrenović, A. Ćorić, V. (2012) „Uloga Narodne skupštine u primeni preporuka eksternje revizije“, u: Rabrenović, A., Ćeranić, J. (ur.) *Usklađivanje prava Republike Srbije sa pravnim tekovinama EU, prioriteta, problemi, preporuke*, Beograd: Institut za uporedno pravo, Kancelarija za evropske integracije, 282.

⁸ „Službeni glasnik RS“, broj 55/2014.

postupku), jer se pravobranilaštvo obaveštava o činjenici podnošenja krivične ili prekršajne prijave, ali ne i o započinjanju prekršajnog ili krivičnog postupka. Tu informaciju bi pravobranilaštvo, uz dokumente na osnovu kojih bi moglo da sačini imovinskopравни zahtev, trebalo da dobije od podnosioca zahteva za pokretanje prekršajnog postupka (poreskog inspektora, poreske policije ili drugog ovlašćenog državnog organa) ili od javnog tužioca, koji po službenoj dužnosti pokreće postupak prema učiniocu fiskalnog krivičnog dela. Međutim, Zakonom o javnom tužilaštvu,⁹ u skladu sa načelom samostalnosti i nezavisnosti rada javnih tužilaca, predviđena je samo dužnost drugih organa da javnom tužilaštvu dostavljaju spise, pružaju obaveštenja i podatke neophodne za ostvarivanje njihove funkcije, a ne i bilo kakva obaveza javnog tužilaštva da pruža neophodne podatke pravobranilaštvu, kako bi ono bilo u poziciji da može ostvarivati imovinskopравни zahtev u krivičnom postupku. Moguće je da se takva vrsta obaveštavanja drugih državnih organa neformalno preduzima u praksi, ali bi valjalo da bude ustanovljena makar smernicama u radu javnog tužilaštva. Jer ni jedan drugi organ, osim javnog tužilaštva, ne može pozvati pravobranilaštvo da se uključi u krivični postupak zastupajući imovinske interese oštećene države ili teritorijalnih jedinica, a pravobranilaštvo imovinskopравни zahtev mora da podnese u prekluzivnom roku do okončanja glavnog pretresa u prvostepenom postupku.

3. NAKNADA ŠTETE KADA JE PODNOSILAC KRIVIČNE PRIJAVE PORESKA POLICIJA

Da li i neki drugi organi, poput poreskih inspektora ili poreske policije imaju zakonsku obavezu da obaveštavaju pravobranilaštvo o činjenici prouzrokovanja štete poreskim krivičnim delima? Po Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji¹⁰ takva obaveza poreske uprave ili policije nije ustanovljena, verovatno zbog toga što navedeni zakon detaljno reguliše način obezbeđenja i naplate poreskog duga, mere koje mogu preduzeti poreski inspektori i saradnju poreskih inspektora i poreske policije prilikom prijavljivanja poreskih krivičnih dela. Osnovano pretpostavljajući da nesavesni poreski obveznici neće moći da se provuku kroz „mrežu“ mera za privremeno obezbeđenje poreskog duga i bezbrojne načine naplate, pri čemu je predvideo značajna ovlašćenja poreskih organa, zakonodavac je smatrao da se, primenom Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, ne može dogoditi da poreski dug ostane neizmiren. U ovom slučaju efikasno se kombinuje naplata neisplaćenog poreskog duga po osnovu izdatog rešenja poreske uprave, koja, istovremeno prijavljuje poreskoj policiji slučaj poreske utaje, a poreska policija sačinjava krivičnu prijavu na osnovu koje nadležno javno tužilaštvo pokreće krivični postupak prema učiniocu krivičnog dela. U krivičnom postupku učinilac može biti kažnjen kaznom zatvora i novčanom kaznom kao sporednom. Stoga se u ovom slučaju pitanje imovinskopравни zahteva po pravilu ne postavlja. Međutim, uprkos tome

⁹ „Službeni glasnik RS“, broj 116/2008, 104/2009, 101/2010, 78/2011 - dr. zakon, 101/2011, 38/2012 - odluka US, 121/2012, 101/2013, 111/2014 - odluka US, 117/2014, 106/2015 i 63/2016 - odluka US.

¹⁰ „Službeni glasnik RS“, broj 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 i 95/2018.

u praksi se često dešava da se u sudskoj presudi ne navodi da je izvršilac krivičnog dela pored izrečene kazne i dalje u obavezi da izvrši uplatu na propisani račun javnih prihoda u skladu sa rešenjem poreske uprave. U velikom broju slučajeva se samo izriče sankcija i konstatuje se da u toku postupka nije ispostavljen imovinskopravni zahtev oštećenog lica. Zbog toga se stiče pogrešan utisak da osuđeno lice nema obavezu da uplati određen iznos sredstava na propisani račun javnih prihoda, a koji se navodi u rešenju poreske uprave. U skladu sa tim, potrebno je uspostaviti što kvalitetniju saradnju poreske uprave i nadležnih organa krivičnog gonjenja. Nije isto da li će se naložiti uplata sredstava na jedan ili drugi račun za uplatu javnih prihoda od sopstvenih prihoda. Zbog toga je neophodno voditi računa ukoliko se to navodi u sudskoj presudi. Isto tako potrebna je i saradnja sa Poreskom upravom prilikom obračunavanja kamata na dospeli dug ukoliko za tim postoji potreba. Zbog toga, treba imati u vidu da izvršilac krivičnog dela poreska utaja kojem je izrečena krivična sankcija, a koja može uključivati i novčanu kao sporednu kaznu ne znači oslobođenje izvršioca od ispunjenja obaveze naložene rešenjem Poreske uprave.¹¹

4. NAKNADA ŠTETE KADA JE PODNOSILAC KRIVIČNE PRIJAVE BUDŽETSKA INSPEKCIJA

Zakonom o budžetskom sistemu uspostavljen je sličan mehanizam u postupanju budžetske inspekcije. Ukoliko se u postupku inspeksijske kontrole utvrde nezakonitosti i nepravilnosti u korišćenju javnih sredstava, budžetska inspekcija, odnosno služba za budžetsku inspekciju autonomne pokrajine ili služba za budžetsku inspekciju jedinice lokalne samouprave rešenjem može da naloži korisniku javnih sredstava da vrati u budžet nezakonito isplaćena sredstva, odnosno nenamenski utrošena sredstva.¹² Međutim, za razliku od Zakona o državnoj revizorskoj instituciji, Zakonom o budžetskom sistemu nije propisana obaveza budžetske inspekcije da u slučaju uočavanja osnova sumnje koji ukazuju na postojanje krivičnog dela podnese krivičnu prijavu nadležnim organima, već samo da je u njenoj nadležnosti kontrola materijalno-finansijskog poslovanja i namenskog i zakonitog korišćenja sredstava korisnika budžetskih sredstava, organizacija, preduzeća, pravnih lica i drugih subjekata u skladu sa odredbama Zakona o budžetskom sistemu.¹³

Uprkos tome, što kada su u pitanju poreska krivična dela postoji rešenje kojim se nalaže uplata dugovanog poreza u budžet, u praksi se sudovi često u svojim odlukama ne pozivaju na postojanje takvih rešenja, već očekuju isticanje imovinskopravnog zahteva

¹¹ Pravilnikom o uslovima i načinu vođenja računa za uplatu javnih prihoda i raspored sredstava sa tih računa "Službeni glasnik RS", broj 16/2016, 49/2016, 107/2016, 46/2017, 114/2017, 36/2018, 44/2018 - dr. zakon, 104/2018, 14/2019 i 33/2019) propisani su računi za uplatu javnih prihoda. Svaki javni prihod ima svoj račun. Tako se razlikuje račun za uplatu poreza na prihode od samostalnih delatnosti koji se plaća prema stvarno ostvarenom prihodu prema rešenju Poreske uprave od računa za uplatu poreza na prihode od samostalnih delatnosti koji se plaća prema paušalno utvrđenom prihodu prema rešenju Poreske uprave. Takve podele postoje upravo radi efikasnijeg praćenja realizacije poreske obaveze i priliva sredstava u budžet.

¹² Član 87. stav 4 Zakona o budžetskom sistemu („Službeni glasnik RS“, broj 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - ispr., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - dr. zakon, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018 i 31/2019). Na nivou Republike Srbije poslove budžetske inspekcije obavlja Ministarstvo finansija, dok na nivou autonomne pokrajine i jedinica lokalne samouprave poslove budžetske inspekcije obavlja posebna služba koju u skladu sa propisima osniva nadležni organ autonomne pokrajine ili jedinice lokalne samouprave.

¹³ Član 86. Zakona o budžetskom sistemu.

od strane nadležnog javnog pravobranilaštva. Na osnovu analize sudskih odluka u vezi sa krivičnim delima poreske utaje i neuplaćivanje poreza po odbitku može se zaključiti da je sud u svim slučajevima izvršiocu krivičnog dela izrekao samo kaznu koja je propisana za to krivično delo ili meru bezbednosti zabranu vršenja poziva, delatnosti i dužnosti. U jednom slučaju je s obzirom na isticanje imovinskopravnog zahteva sud izrekao okrivljenom i obavezu naknade štete uplatom određenog novčanog iznosa u budžet. (*Šuput*, 2015: 394-410) Ipak, znatno veći problem predstavlja činjenica da se u vezi sa poreskim krivičnim delima uprkos postojanju rešenja kojim se nalaže uplata određenih novčanih sredstava na propisani račun javnih prihoda, na osnovu ispostavljenog imovinskopravnog zahteva u krivičnom postupku izriče i uplata određenih novčanih sredstava na drugi budžetski podračun. Takva situacija zbunjuje izvršioce dela i onemogućava poresku upravu u primeni mere koja je sadržana u njihovom rešenju.¹⁴

Međutim, mišljenja smo da se u tim situacijama sud u svojoj presudi može pozvati na postojanje upravnog akta. Na taj način se okrivljeni informiše da se izricanjem krivične sankcije ne „briše“ njegovo dugovanje prema državi. Naravno, dalji način uplate tih sredstava u budžet nadzire i kontroliše Poreska uprava.

Možda bi se na takav način prevazišli problemi koji u praksi postoje u vezi sa isticanjem imovinskopravnog zahteva kada je u izvršenjem dela oštećen državni budžet. Takav model bi se mogao primeniti jedino u slučaju da postoje rešenja nadležne poreske uprave kojom se nalaže uplata dugovanog iznosa u budžet kada su u pitanju poreska krivična dela ili nadležne budžetske inspekcije kada su u pitanju krivična dela kojima su nenamenski i nezakonito potrošena budžetska sredstva. Međutim, s obzirom na činjenicu da primena tog modela nije moguća kada je u pitanju podnošenje krivičnih prijava od strane Državne revizorske institucije, u tim slučajevima bi bilo moguće jedino istaći imovinskopravni zahtev. To bi naravno zahtevalo i uspostavljanje adekvatne saradnje navedene institucije i nadležnih pravobranilaštava. Iako se može postaviti pitanje da li se tada može izreći mera oduzimanje imovinske koristi stečene izvršenjem krivičnog dela, primeni te mere bi se kod određenih krivičnih dela mogao uputiti prigovor, dok bi kod drugih možda imala zadovoljavajući efekat. Tako npr. kod krivičnog dela nenamensko korišćenje budžetskih sredstava može se desiti da u izvesnim slučajevima nema stečene imovinske koristi, dok bi se navedena mera mogla izreći npr. kod krivičnog dela nezakonito korišćenje kredita ili druge pogodnosti.

5. ODUZIMANJE IMOVINSKE KORISTI

Drugi način koji stoji na raspolaganju za obeštećenje države, autonomne pokrajine ili jedinice lokalne samouprave mogla bi da predstavlja mera oduzimanja imovinske koristi po odredbama iz glave VII Krivičnog zakonika. Mera se izriče iz razloga pravednosti, pa je tako u članu 91 st. 1 KZ predviđeno da niko ne može zadržati korist stečenu krivičnim delom. Primenom mere, regulisane članovima 91-93. KZ sprečava se protivpravno obogaćenje učinioaca tako što mu se oduzima svaka imovinska korist ostvarena izvršenjem krivičnog dela. Kako se oduzima ne samo od učinioaca nego od svakoga za koga je pribavljena ili na koga je

¹⁴ Informacija pribavljena tokom razgovora sa predstavnicima Poreske uprave i Poreske policije tokom jula i septembra meseca 2019. godine.

preneta i kako je sudija izriče obavezno sudskom odlukom kojom utvrdi izvršenje krivičnog dela (član 91 st. 2), trebalo bi da mera oduzimanja imovinske koristi predstavlja vrlo efikasan način „za uspostavljanje ranijeg imovinskog stanja (učinioca, oštećenog ili drugih lica) koje je postojalo pre izvršenja krivičnog dela“. (Mrvić Petrović, 2017: 331) „Kamen spoticanja“ vezan je za činjenicu da se mera oduzimanja imovinske koristi ne izriče u praksi, čak i kada se kao bitno obeležje bića krivičnog dela mora utvrditi visina protivpravne imovinske koristi koju je učinilac pribavio izvršenjem krivičnog dela. Inače bi, iz te oduzete imovine, bilo moguće prioritarno namiriti dosuđeni imovinskopravni zahtev oštećenog. Još veći problem u praksi postoji u slučaju kada se određuje oduzimanje imovinske koristi po Zakonu o oduzimanju imovinske koristi proistekle iz krivičnog dela,¹⁵ budući da je trajno oduzete devize i efektivni strani novac uplaćuju se i vode na posebnom računu kod Narodne banke Srbije, a trajno oduzeti dinari uplaćuju se na račune propisane za uplatu javnih prihoda (čl. 62. st. 2), dok je u članu 63. predviđeno da se po odbitku troškova upravljanja oduzetom troškova upravljanja oduzetom imovinom i namirenju imovinskopravnog zahteva oštećenog, novčana sredstva dobijena prodajom trajno oduzete imovine uplaćuju u budžet Republike Srbije, a u iznosu od 30% se koriste za finansiranje socijalnih i zdravstvenih potreba u skladu sa odlukom Vlade. Očigledno, u slučaju ako imovinskopravni zahtev nije postavljen u krivičnom postupku i/ili ga sud nije dosudio (makar delimično), šteta u budžetima oštećene autonomne pokrajine ili jedinice lokalne samouprave neće biti namirena.

6. NALOG NAKNADE ŠTETE

Prethodne analize pokazale su da se zaštita imovinskih interesa pravnih lica (države, autonomne pokrajine, jedinice lokalne samouprave) postiže pre svega primenom fiskalnih (upravnih) mera ili po opštem pravnom režimu, kroz parnični postupak. Po izuzetku, međutim, upravne mere mogle bi se kombinovati sa krivičnopravnim institutima i merama, ali one nisu dovoljno delotvorne. Da li ipak postoji mogućnost da se u toku krivičnog postupka postigne brzo obeštećenje lica oštećenih fiskalnim krivičnim delima? Jedno od mogućih rešenja mogao bi biti administrativni nalog naknade štete (*compensation order*) koji se koristi u anglo-američkom pravnom sistemu u sklopu probacije ili krivične osude učinioca.

Nalog naknade štete ostvaruje u *common law* sistemu donekle sličnu funkciju imovinskopravnom zahtevu u kontinentalno-pravnom sistemu: oštećeni u krivičnom postupku može ostvariti pravo na naknadu štete jedino ako sud, prilikom osude, uz kaznu ili umesto nje, obaveže učinioca da oštećenom nadoknadi štetu. Obavezu naknade štete sud određuje posebnim nalogom za naknadu štete. Za razliku od imovinskopravnog zahteva koji u potpunosti zadržava svoju građanskopravnu prirodu, iako se ostvaruje u krivičnom postupku, nalog naknade štete ima administrativan karakter, a razlozi zbog kojih se određuje u krivičnom postupku su prevashodno kriminalno-politički. Stoga se nalog naknade štete određuje sa ciljem da se vaspitno utiče na učinioca, a ne da bi se ostvarilo popravljanje štete. Proizilazi da iznos naknade koji sud odredi ne mora da odgovara visini prouzrokovane štete (kako bi se to inače zahtevalo u skladu sa kompenzatornim načelom u deliktnom pravu), nego se naknada procenjuje prema okolnostima vezanim za izvršenje krivičnog dela i lične prilike

¹⁵ „Službeni glasnik RS“, broj 32/2013, 94/2016 i 35/2019.

učinioca (pre svega u vezi sa njegovim materijalnim stanjem). (Mrvić Petrović, 2001: 107)¹⁶

Nalog naknade štete je, pod uticajima iz engleskog prava, prihvaćen u nizu zakonodavstava članica Evropske unije, kao efikasan način brzog obeštećenja žrtve krivičnog dela. Sličnu funkciju u prekrivičnom postupku u Republici Srbiji ostvaruje nalog naknade štete koji javni tužilac upućuje osumnjičenom, kao uslov za odbacivanje krivične prijave na osnovu načela oportuniteta. Međutim, nalog naknade štete, ni u našem, niti u stranim pravima, nije namenjen obeštećenju države ili teritorijalnih jedinica. Smatra se da država, kao najmoćnije pravno lice koje raspolaže sredstvima prinude ima efikasnijih načina da zaštiti vlastite finansijske interese. Otuda će u engleskom pravu sud izdati nalog naknade štete u korist fizičkog lica (*žrtve saobraćajnog krivičnog dela ili bliskih srodnika nasiljem usmrćenog lica*), pre svega za slučaj pretrpljene štete izazvane telesnom povredom ili smrću lica (gubitak zarade, izdržavanja ili medicinske troškove) ili duševne patnje i bolove usled smrti lica, na primer u slučaju da je oštećeni žrtva terorističkog napada ili drugog zločina sa elementom nasilja.¹⁷ Slično je i u zakonodavstvima Sjedinjenih Američkih Država, Australije ili Kanade, gde se u okviru sudskog naloga naknada štete (*criminal compensation order; reparation order; restitution order*) nastoji pomoći žrtvi vraćanjem oduzetih stvari ili novčanim obeštećenjem za pretrpljenu imovinsku štetu, a istovremeno i vaspitno uticati na učinioca.

Kako se vidi, okolnosti i razlozi zbog kojih je u inostranom pravu prihvaćen nalog naknade štete ni na koji se način ne povezuju sa krivičnim delima na štetu javne imovine.

ZAKLJUČAK

Posledica fiskalnih krivičnih dela u zavisnosti od okolnosti jeste šteta za budžet države, jedinica teritorijalne autonomije i lokalne samouprave. S obzirom na činjenicu da se na taj način nanosi i šteta građanima, naknada štete kod takvih krivičnih dela je od izuzetnog značaja. U otkrivanju činjenica koje ukazuju na njihovo postojanje značajnu ulogu imaju Poreska uprava (poreska kontrola), budžetska inspekcija i Državna revizorska institucija.

Za razliku od Državne revizorske institucije, poreska uprava i budžetska inspekcija imaju upravnopravna ovlašćenja i svojim aktima subjektima inspekcije mogu nalagati preduzimanje određenih mera. Takva mera jeste i uplata dugovanih sredstava na račun javnih prihoda (račun budžeta) propisan Pravilnikom Ministarstva finansija. Uprkos tome, u praksi se često dešava da nadležni pravosudni organi ne uzimaju u obzir postojanje naloga za uplatu određenih novčanih sredstava u budžet na ime utvrđenih dugovanja, već u takvim situacijama podrazumevaju isticanje imovinskopravnog zahteva. To dovodi do problema u praksi. Dešava se da poreska uprava jednim nalogom zahteva uplatu dugovanih sredstava na jedan račun javnih prihoda, a da pravosudni organi na osnovu imovinskopravnog zahteva nalože uplatu dugovanog iznosa na drugi budžetski podračun. Zbog toga, smatramo da je

¹⁶ Više o nalogu naknade štete u anglo-saksonskom pravnom sistemu na primerima engleskog i prava SAD u: Mrvić Petrović, N. (2000) „Naknada štete žrtvi krivičnog dela u Common Law zakonodavstvima“, *Strani pravni život*, broj 1-3, 35-54.

¹⁷ Sentencing Council for England and Wales, 1. Introduction to compensation. Dostupno na: <https://www.sentencingcouncil.org.uk/explanatory-material/magistrates-court/item/fines-and-financial-orders/compensation/1-introduction-to-compensation/> (15. 8. 2019).

u takvim situacijama potrebno da se sud u svojoj presudi pozove na postojanje rešenja nadležnih inspeksijskih organa i konstatuje da će se uplata dugovanog iznosa javnih prihoda izvršiti na osnovu naloga sadržanog u rešenju poreske uprave. U skladu sa tim, neophodno je uspostaviti adekvatnu saradnju između nadležnih inspeksijskih i pravosudnih organa. Naravno svrha postojanja takve mere nije oduzimanje koristi koja je protivpravno stečena izvršenjem krivičnih dela, već uplata sredstava koja pripadaju budžetu.

Čini se da je kada su u pitanju krivična dela kojima se nanosi šteta budžetu republike, jedinica teritorijalne autonomije i lokalne samouprave najefikasnija primena krivičnopравnih i upravnih mera. Međutim, treba imati u vidu da je primena takvih mera moguća samo ukoliko je podnosilac krivične prijave poreska policija i budžetska inspekcija, dok je situacija drugačija kada je podnosilac prijave Državna revizorska institucija.

Državna revizorska institucija je na osnovu Zakona kojim se uređuje njen rad ovlašćena da zajedno sa podnošenjem krivične prijave obavesti i nadležno pravobranilaštvo o postojanju osnova sumnje da je krivičnim delom oštećena i državna imovina. Takav stav zakonodavca je opravdan, s obzirom na činjenicu da Državna revizorska institucija ne raspolaze upravnopravnim ovlašćenjima na osnovu kojih bi mogla da naloži subjektima revizije preduzimanje određene mere. U tim slučajevima je opravdano isticanje imovinskopravnog zahteva nadležnog javnog pravobranilaštva. Međutim, naknada štete u takvim situacijama zavisi od saradnje nadležnih organa i poimanja uloge zaštitnika imovinskopravnog zahteva države, jedinice teritorijalne autonomije i jedinice lokalne samouprave od strane nadležnog javnog pravobranilaštva.

Mišljenje autora je da u situacijama u kojoj u praksi ne postoji jedinstven stav u pogledu saradnje nadležnih organa, memorandumom o njihovoj saradnji predvideti situacije u kojima je definisan način njihove saradnje i postupanja. Takav memorandum bi mogao da bude potpisan između poreske uprave (poreske policije) i nadležnih pravosudnih organa kako bi se u svojim presudama pozivali na postojanje rešenja kojim se nalaže uplata određenog iznosa poreskog duga na propisani račun javnih prihoda. S obzirom na činjenicu da nadležna pravobranilaštva uglavnom postupaju u parničnim postupcima kao zaštitnici imovine republike, jedinica teritorijalne autonomije ili lokalne samouprave, obaveza postupanja u krivičnopравnim postupcima na osnovu prethodnog obaveštenja od strane Državne revizorske institucije, mogla bi takođe da bude predmet memoranduma o saradnji koji bi nadležna pravobranilaštva potpisala sa Državnom revizorskom institucijom.

LITERATURA

1. Jovašević, D., Glamočlija Gajić, M. (2008) *Poreska utaja, oblici ispoljavanja i mere suzbijanja*, Beograd: „BeoSing“.
2. Mrvić Petrović, N. (2000) „Naknada štete žrtvi krivičnog dela u Common Law zakonodavstvima“, *Strani pravni život*, broj 1-3, 35-54.
3. Mrvić Petrović, N. (2001) *Naknada štete žrtvi krivičnog dela*, Beograd: Vojnoizdavački zavod, Institut za uporedno pravo.
4. Mrvić Petrović, N. (2017) *Krivično pravo, opšti deo*, Beograd: Pravni fakultet Univerzita „Union“.

5. Mrvić Petrović, N. (2018) „Značaj naknadnog izvršenja poreske obaveze na kažnjavanje za poreske kaznene delikte“, u: , Kostić J., Stevanović A. (urs.) *„Finansijski kriminalitet*, Beograd: Institut za uporedno pravo, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja u saradnji sa Pravosudnom akademijom, 119-128.
6. Rabrenović, A. Čorić, V. (2012) „Uloga Narodne skupštine u primeni preporuka eksterne revizije“, u: Rabrenović, A., Čeranić, J. (urs.) *Usklađivanje prava Republike Srbije sa pravnim tekovinama EU, prioriteti, problemi, preporuke*, Beograd: Institut za uporedno pravo, Kancelarija za evropske integracije.
7. Sentencing council for England and Wels, 1. Introduction to compensation. Dostupno na: <https://www.sentencingcouncil.org.uk/explanatory-material/magistrates-court/item/fines-and-financial-orders/compensation/1-introduction-to-compensation/> (15. 8. 2019).
8. Šarkić, S. (1995) *Srednjevekovnos srpsko pravo*, Novi Sad: Matica srpska.
9. Šuput, J. (2015) *Fiskalna krivična dela*, doktorska disertacija, Niš: Pravni fakultet Univerziteta u Nišu.

Pravni izvori

1. Krivični zakonik („Službeni glasnik RS“, broj 85/2005, 88/2005 - ispr., 107/2005 - ispr., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016 i 35/2019).
2. Pravilnik o uslovima i načinu vođenja računa za uplatu javnih prihoda i raspored sredstava sa tih računa (“Službeni glasnik RS”, broj 16/2016, 49/2016, 107/2016, 46/2017, 114/2017, 36/2018, 44/2018 - dr. zakon, 104/2018, 14/2019 i 33/2019)
3. Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji („Službeni glasnik RS“, broj 101/2005, 54/2007, 36/2010 i 44/2018).
4. Zakon o javnom tužilaštvu („Službeni glasnik RS“, broj 116/2008, 104/200-9, 101/2010, 78/2011 - dr. zakon, 101/2011, 38/2012 - odluka US, 121/2012, 101/2013, 111/2014 - odluka US, 117/2014, 106/2015 i 63/2016 - odluka US).
5. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji („Službeni glasnik RS“, broj 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 i 95/2018).
6. Zakon o pravobranilaštvu („Službeni glasnik RS“, broj 55/2014).

COMPENSATION FOR DAMAGE CAUSED BY FISCAL OFFENSES

Fiscal offenses have a negative effect on the reduction of budget funds of the Republic of Serbia, territorial autonomy and local self-government. Offender of these crimes acquires unlawful material gain, using financial funds contrary to the purpose for which they are intended to be used, or avoiding the payment of public duty. In fiscal

offences, perpetrators have a lucrative motive and their consequences are borne by all citizens. Therefore, it is not enough to achieve the criminal conviction of the perpetrator and judicial authorities must insist on fully compensate for the damage caused by its commitment. Authors of this paper start from mentioned principle.

In this paper authors analysed efficiency of individual criminal mechanisms, which can compensate the state or territorial unit according to legislation of the Republic of Serbia. It turns out that the institution of property claim and seizure of property are not sufficiently effective. They noticed inconsistency of the legislation which contributes to difficulties in cooperation between the tax administration, tax police, the State Audit Institution, Public Prosecutor's Office and Public Attorney's Office. The authors analysed the possibility of establishment a court order (compensation order). They have noted that similar measures already being applied within the application of the principle of opportunity or within the application of plea bargain, but it is not possible to be applied in all criminal cases.

KEY WORDS: fiscal offenses, damages, compensation claim, the proceeds