

## НАСТАВНО-НАУЧНОМ ВЕЋУ ПРАВНОГ ФАКУЛТЕТА УНИВЕРЗИТЕТА У БЕОГРАДУ

Одлуком Наставно-научног већа Правног факултета Универзитета у Београду 04-број: 234/2 од 28.02.2022. године, донетој на седници одржаној 21. фебруара 2022. године, одређени смо за чланове Комисије за преглед и оцену докторске дисертације кандидата **МИЊЕ С. ЂОКИЋА**, под насловом „**Порески деликти у српском праву**“. Након што смо прегледали докторску дисертацију, подносимо Наставно-научном већу следећи

### ИЗВЕШТАЈ О ЗАВРШЕНОЈ ДОКТОРСКОЈ ДИСЕРТАЦИЈИ

#### I Основни подаци о кандидату и дисертацији

##### 1. Основни подаци о кандидату

Миња Ђокић је рођен 22.09.1990. године у Београду, где је завршио основну школу „Бранко Топић“ и Петнаесту београдску гимназију – Гимназија Патријарх Павле.

Основне студије на Правном факултету Универзитета у Београду уписао је 2009. године. Дипломирао је 2013. године и исте године уписао мастер студије (правно-економски модул) на Правном факултету Универзитета у Београду. Звање мастер правника стекао је 2014. године, одбравивши мастер рад на тему „Економска анализа накнаде нематеријалне штете“. Похађао је специјалистичке студије за иновацију знања из области Пореског саветовања на Правном факултету Универзитета у Београду и 2015. године успешно положио завршни испит.

Током основних студија је био представник Правног факултета Универзитета у Београду на међународном такмичењу из Права Европске Уније у Бриселу – *European Law Moot Court Competition*, на којем је тим Правног факултета такмичење завршио као регионални финалиста.

Правосудни испит је положио 2015. године, а од 2016. године ради као адвокат у Београду.

Течно говори енглески, а служи се и немачким језиком.

Током докторских студија, написао је и објавио следеће научне радове:

1. „Утицај опомене за плаћање пореског дуга на ток пореске застарелости“, *Анали Правног факултета у Београду* 1/2016, стр. 280-300 (категорија М24)
2. „Суспензивно дејство жалбе у пореском управном поступку Републике Србије“, *Анали Правног факултета у Београду* 1/2018, стр. 256-274 (категорија М24)
3. „Опорезивање капиталних добитака физичких лица у Републици Србији“, *Право и привреда* 7-9/2018, стр. 46-65 (категорија М51)
4. „Неуплаћивање пореза – порески прекршај физичког лица“, *Журнал за криминалистику и право* 2/2018, стр. 167-182 (категорија М51)
5. „Опорезивање незаконито стечених прихода“, *Правни живот* 10/2018, 743-756 (категорија М51)
6. „(Не)надлежност суда за одлучивање о захтеву обвезника за уплату доприноса за обавезно социјално осигурање“, *Бранич* 2/2020, стр. 142-154 (некатегорисан)
7. (Коауторски рад са Илијом Рилаковићем) „Порески прекршаји из Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима у циљу ублажавања економских последица пандемије COVID-19“, *Анали Правног факултета у Београду* 3/2020, стр. 129-158 (категорија М24)
8. „Опорезивање прихода од самосталне делатности у Србији“, *Бранич* 1/2021, стр. 115-133. (некатегорисан)

Члан је међународног огранка *International Fiscal Association (IFA)* Српског фискалног друштва (СФД). Члан је Адвокатске коморе Србије и Београда.

## 2. Основни подаци о дисертацији

Наставно-научно веће Правног факултета Универзитета у Београду је својом Одлуком 04-број: 349/6 од 19.3.2018. године одобрило кандидату **Мињи Ђокићу** израду докторске дисертације под насловом „**Порески деликти у српском праву**“ и за коменторе одредило др Гордану Илић-Попов, редовног професора Правног факултета Универзитета у Београду и др Игора Вуковића, редовног професора Правног факултета Универзитета у Београду.

Докторска дисертација Миње Ђокића написана је на 248 страница компјутерски обрађеног текста (*single* проред, 696.389 карактера са размаком), садржи 1.014 фуснота и у свему је усклађена са стандардима Универзитета у Београду који се односе на форму и садржај докторске дисертације. У списку Литературе/Библиографији наведено је 200 библиографских референци (монографије, зборници и научни чланци), релевантне пресуде из домаће кривичне судске праксе (89), домаће прекршајне судске праксе (19), домаће управне судске праксе (4), судске праксе Уставног суда Србије (2) и судске праксе страних судова и међународних судских инстанци (34), као и Мишљења Министарства финансија Републике Србије (13). Дисертација је подељена на Уводна разматрања, пет глава и Закључна разматрања.

Универзитетска библиотека „Светозар Марковић“ је, у складу са Правилником о поступку провере оригиналности докторских дисертација које се бране на Универзитету у Београду, проверила оригиналност докторске дисертације „Порески деликти у српском праву“, аутора Миње Ђокића, коришћењем софтвера *iThenticate*. Утврђено је да индекс сличности износи 26%. Овај степен подударности је последица навођења законског текста, већим делом у фуснотама, а делимично и у основном тексту. У по једном случају је пронађено подударање од 4% и 2%, у осам случајева подударање од 1%, док је у погледу свих осталих извора пронађено мање од 1%. У погледу свих извора са већим степеном подударности ради се о текстовима (прописа) постављеним на интернету, а не о научним радовима. Притом, подударање се редовно односи на мање реченичне целине и делове реченица. Оно што не представља законске норме уредно је цитирано, што је у складу са чланом 9 Правилника. На основу свега изнетог, а у складу са чланом 8, став 2 Правилника о поступку провере оригиналности докторских дисертација које се бране на Универзитету у Београду, коментори проф. др Гордана Илић-Попов и проф. др Игор Вуковић су утврдили да извештај указује на оригиналност докторске дисертације.

## II Предмет и циљ дисертације

Значај који јавни приходи имају за функционисање државе утицао је на многобројност различитих облика кажњивог понашања у области пореског права. Норме које прописују деликтна понашања у области опорезивања имају за предмет јединствени групни објекат заштите – фискус. Степен друштвене угрожености због повреде друштвеног правила опредељује да ли ће одређена противправна радња бити кривично дело или прекршај.

Предмет докторске дисертације Миње Ђокића су и пореска кривична дела и порески прекршаји, које он оправдано подводи под шири појам „порески деликти“, како и гласи назив докторске дисертације. Синтагмом „порески деликти“ кандидат настоји да класификује феномен незаконите пореске евазије, која је санкционисана кривичним и прекршајним нормама. У дисертацији је постављена јасна граница између, с једне стране, законите пореске евазије која није релевантна са становишта пореских деликата и, с друге стране, незаконите пореске евазије против које је неопходно поставити ефективна системска решења.

Пореска кривична дела и порески прекршаји се анализирају с аспекта повреде српских пореских прописа и импликација тих повреда на пољу кривичног и прекршајног права. Наиме, у докторској дисертацији се испитују радње извршења бланкетних кривичних дела и прекршаја којима се штити фискус, а затим се испуњеност њихових радњи извршења сагледава кроз призму пореског права. Карактеристика пореских деликата да штите фискус од друштвено непожељних понашања пореских обвезника (физичких и правних лица) подразумева специфичности које те деликте разликују од других кривичних дела и прекршаја. Ђокић је у докторској дисертацији подвргао детаљној анализи следеће облике деликтног понашања у области опорезивања: пореску утају; неуплаћивање пореза по одбитку; пореску превару у вези са порезом на додату вредност; угрожавање

наплате пореза и пореске контроле; недозвољен промет акцизних производа; недозвољено складиштење робе; опште пореске прекршаје правних лица и предузетника и посебне пореске прекршаје.

Циљ докторске дисертације је да се, критичким сагледавањем пореских кривичних дела и пореских прекршаја у српском праву, испита „отпорност“ српског правног система на поједине моделе незаконите пореске евазије. У дисертацији није дата само нормативна анализа законског одређивања пореских деликата у Србији, већ кандидат предлаже и одређена решења за измене важећих кривичних и прекршајних правила, са циљем да се обезбеди боља и ефикаснија заштита јавних прихода.

### III Основне хипотезе од којих се полазило у истраживању

Миња Ђокић је своје истраживање засновао на четири основне хипотезе.

Прва хипотеза се темељи на претпоставци да примарни циљ кривичних и прекршајних правила у домену опорезивања треба да буде заштита јавних прихода. Испитивањем те хипотезе кандидат указује на потребу јасног разграничења пореских кривичних дела од пореских прекршаја прописивањем објективног услова инкриминације или намере као субјективног обележја. На тај начин се из кривичних поступака – који подразумевају значајне трошкове и временски су врло захтевни – искључује гоњење учинилаца који нису остварили објективни услов и не испољавају субјективни елемент који указује на намеру угрожавања јавних прихода. Ђокић аргументовано образлаже своје мишљење да би оптимално решење било сужавање зоне инкриминације код пореских кривичних дела и широка зона инкриминације код пореских прекршаја. На тај начин би се, према његовом мишљењу, код пореских кривичних дела умањила могућност стицаја са другим кривичним делима, док би се проширивањем зоне инкриминације код пореских прекршаја обухватили сви они учиниоци који су својим радњама чињења или пропуштањем дужног чињења причинили штету буџету Републике Србије, али против којих је неекономично водити кривични поступак.

Друга хипотеза претпоставља стављање у однос пореских прекршаја са пореским кривичним делима, у контексту принципа забране двоструке угрожености (*ne bis in idem*). Кандидат доказује да се радње извршења појединих пореских прекршаја подударају са радњама извршења пореских кривичних дела до те мере да онемогућавају сукцесивно вођење кривичног поступка у случају доношења мериторне пресуде у прекршајном поступку. Аргументацију за потврђивање те хипотезе кандидат налази у ратификованим међународним конвенцијама, пракси Уставног суда Републике Србије и пракси Европског суда за људска права (ЕСЉП).

Трећа хипотеза је да поједине одредбе српског пореског законодавства могу да доведу до повреде принципа заштите од аутоинкриминације у смислу чл. 6 Европске конвенције за заштиту људских права и основних слобода (ЕКЉП). Кандидат доказује да се пореска материја сматра „кривичном“ у смислу аутономног значења тог појма у ЕКЉП, па се последично примењују све правне гаранције које пружа чл. 6 ЕКЉП-а. Доказивањем наведене хипотезе Ђокић указује на потребу измене пореског законодавства, у мери у којој оно одступа од ЕКЉП-а и судске праксе ЕСЉП-а.

Четврта хипотеза се заснива на премиси да се код пореске евазије већих размера користе сложеније методе „агресивног пореског планирања“, које подразумевају нелегитимну закониту пореску евазију. Иако се таквим планирањем стварају правне и економске структуре пословања које имају све одлике легитимног поступања, због чега искључују постојање пореског деликта, преовлађујући мотив који стоји у њиховој основи је евазиони. Кандидат у оквиру ове хипотезе испитује да ли поједине методе нелегитимне пореске евазије доводе до таквих злоупотреба од стране пореског обвезника које би ипак могле да представљају пореско кривично дело или порески прекршај.

## IV Коришћена методологија

Са циљем провере постављених хипотеза, догматички и егзегетички или формалнологодички методи које Ђокић примењује у истраживању чине добар методолошки оквир за откривање логичке садржине одређених порескоправних и кривичноправних норми у практичној примени. Нормативном анализом релевантних закона кандидат указује да уочени легислативни недостаци омогућавају избегавање плаћања пореза и пропуштање да се учиниоци процесуирају у законом прописаном поступку, али и обрнуто, да нејасноће у одређивању радњи извршења понекад неоправдано проширују зону инкриминације и на оне ситуације које не би требало да буду обухваћене ни кривичним ни прекршајним правом.

Методом синтезе указује се на уочене проблеме у позитивном кривичном и пореском нормирању пореских деликата. Применом социолошког метода испитују се узроци настанка норми које уређују област пореских деликата и њиховог утицаја на понашање пореских обвезника, које се одражава на буџет Републике Србије. Кандидат користи аксиолошки метод не само да би анализирао испуњеност циља правила која прописују пореске деликте, већ и да би формулисао став о промени норми у случајевима када циљ није остварен. Компаративним методом се испитује међусобни однос пореских деликата, као и однос регулативе српског законодавства у области пореских деликата са праксом Европског суда за људска права.

## V Кратак опис садржаја дисертације

Докторска дисертација је, поред Уводних и Закључних разматрања, подељена у пет глава, које су даље организоване у уже целине.

Након Уводног излагања (стр. 4–8), у којем је изложио предмет дисертације, хипотезе и методологију на којима ће засновати своје истраживање, кандидат у првој глави докторске дисертације (стр. 9–44), која носи наслов „Пореска евазија“, указује на различите облике избегавања плаћања пореза. Сваки облик пореске евазије доводи до пореске уштеде, али не подразумева и деликтно понашање. У случајевима када порески обвезник испуни законом предвиђене услове за пореско ослобођење или другу пореску олакшицу, он законито и легитимно остварује пореску уштеду. Уколико се лице уздржи од потрошње опорезованог производа, оно је такође, избором свог понашања које је у границама закона, избегло да плати порез и остварило легитимну уштеду. С друге стране, постоје ситуације „агресивног пореског планирања“, које подразумевају искоришћавање недостатака пореског система (недовољно јасно формулисана пореска правила, правне празнине у пореским законима и др.), када порески обвезник не крши закон, али „изиграва“ циљ ради којег је закон донет. Миња Ђокић испитује до које мере и под којим условима законито, али нелегитимно минимизовање пореза остаје ван домаћаја казненоправних прописа (кривичних или прекршајних), односно када нелегитимна евазија постаје незаконита пореска евазија. У том смислу, он даје кратак преглед различитих антибузивних правила, чији је циљ најпре да открију понашања пореских обвезника која су усмерена на остварење нелегитимне пореске уштеде, а затим да их третирају одговарајућом правном мером. Антибузивна правила су најчешће уређена у националним правима држава (правила о контролисаној страног компанији, утањена капитализација, правила о трансферним ценама, правила против коришћења пореских рајева), али и у уговорима о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине (правила о стварном власнику прихода, ограничавање погодности из пореског уговора, тумачење уговора). Српско пореско законодавство не садржи опште антибузивно правило, већ предвиђа начело фактицитета и посебна правила која онемогућавају злоупотребе које обвезник врши са циљем остварења нелегитимне пореске уштеде. Ђокић сматра да начело фактицитета нема непосредан казненоправни значај јер ниједна норма кривичног или прекршајног законодавства не упућује на његову сходну примену, а у кривичном праву важи општа забрана креативне аналогije.

Насупрот наведена два облика законите евазије, код незаконите пореске евазије порески обвезник својим радњама врши повреду закона и тиме наноси штету фискусу. Кандидат је у дисертацији настојао да прикаже суптилне разлике између нелегитимних и незаконитих поступака пореских обвезника, које је у пракси често тешко јасно разграничити, а све са циљем да повуче границу између пореских феномена који су слични пореским деликтима. Решење проблема пореске евазије подразумева мултидисциплинарни приступ и због тога Ђокић поставља структуру докторске

дисертације на начин који је ближи кривичном него пореском праву, односно анализу врши преко законом прописаних облика пореских деликата. Међутим, с обзиром на то да су радње извршења пореских деликата бланкетног карактера, њиховој анализи приступа са становишта пореског права, односно радњу извршења анализира кроз релевантне пореске прописе јер само повреда пореског материјалног права конституише противправност дела пореског обвезника.

У посебном одељку прве главе кандидат указује на новије тенденције у борби против пореске евазије: борба против употребе хибридних финансијских инструмената, ерозије пореске основице и измештања добити у прекограничном пореском планирању, BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) Мултилатерални инструмент, као и борба против пореске експлоатације која може да угрози правну сигурност и права пореских обвезника.

Деликтни облици (кажњивог) понашања у српском праву су: кривична дела, привредни преступи и прекршаји. Са изузетком привредних преступа којима се не инкриминише порески криминалитет, деликти против фискаса подразумевају пореска кривична дела и пореске прекршаје. У другој глави „Појам пореских деликата“ (стр. 45–55) кандидат, подводећи их под шири појам пореских деликата, даје јасно разграничење између кривичних дела и прекршаја који, и једни и други, за групни објекат заштите имају јавне приходе.

У трећој глави докторске дисертације (стр. 56–145), која носи наслов „Кривична дела против фискаса“ анализирају се пореска кривична дела из примарног кривичног законодавства и секундарног кривичног законодавства, односно пореског законодавства. Пореска кривична дела нису на систематичан начин обухваћена једним законом. Кривичним закоником (КЗ) су, у оквиру кривичних дела против привреде, прописана пореска утаја и неуплаћивање пореза по одбитку, док Закон о пореском поступку и пореској администрацији (ЗПППА) прописује следећа пореска кривична дела – пореска превара у вези са порезом на додату вредност; угрожавање наплате пореза и пореске контроле; недозвољени промет акцизних производа; недозвољено складиштење робе. Токић износи своје разлоге због којих би убудуће требало размишљати о одустајању од дихотомије нормирања пореских кривичних дела. Он сматра да сва пореска кривична дела треба уредити ЗПППА-ом, чиме би се додатно нагласила потреба примене пореског права у казним поступцима који за предмет имају пореска кривична дела. Сваком пореском кривичном делу посвећен је посебан одељак у дисертацији.

Пореска утаја је бланкетно кривично дело, јер дефиниција радње извршења из КЗ није довољна за одређивање незаконитог понашања, већ упућује на примену пореских материјалних прописа. Кандидат је мишљења да термин „пореска утаја“ није адекватан него би се пре могло говорити о „пореској превари“, пошто обвезник лажно приказује или прикрива чињенице од значаја за утврђивање његове пореске обавезе, а не присваја туђу покретну ствар која му је поверена или коју је нашао. Он детаљно анализира сваку од алтернативно постављених радњи извршења кривичног дела пореска утаја (давање лажних података о стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање обавеза плаћања пореза, доприноса или других прописаних дажбина; непријављивање стечених прихода, односно предмета или других чињеница које су од утицаја на утврђивање обавеза плаћања пореза, доприноса или других прописаних дажбина онда када је таква пријава законом предвиђена; на други начин прикривање података који се односе на утврђивање плаћања пореза, доприноса или других прописаних дажбина). Он испитује и правну природу објективног услова кажњивости као неопходног услова постојања кривичног дела пореска утаја. Кандидат сматра да прописивање новчаних износа као објективних услова инкриминације код пореских кривичних дела није без недостатака (на пример, нестабилност реалне вредности новца и др.) и указује на проблем примене правила о временском важењу кривичног законодавства у случајевима промене висине новчаних износа.

Токић затим анализира друго пореско кривично дело из основног кривичног законодавства – кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку. То је оmissивно кривично дело, што доводи до одређених порескоправних и кривичноправних импликација које кандидат испитује. Према Саопштењу Републичког завода за статистику, у 2020. години је поднето укупно у свих пет региона Републике Србије 574 кривичних пријава за кривично дело пореска утаја и 20 кривичних пријава за кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку, при чему предњачи регион Јужне и Источне Србије (209 кривичних пријава за пореску утају и 16 кривичних пријава за неуплаћивање пореза по одбитку). Кандидат покушава да докаже да је радња извршења кривичног дела неуплаћивање пореза по одбитку прешироко постављена, као и да се оправданост постојања тог кривичног дела може

довести у питање са становишта казнене политике, односно да су пореска утаја и неуплаћивање пореза по одбитку два (пореска) кривична дела која су међусобно искључујућа.

Предузимање неке од радњи извршења кривичних дела пореске утаје или неуплаћивања пореза по одбитку је нужан и неопходан, али не и довољан услов да извршилац буде осуђен за неко од тих кривичних дела. Поред умишљаја, законодавац је предвидео и намеру избегавања плаћања пореза као субјективно обележје које појачава вољни елемент учиниоца. Због тога је кандидат посветио посебну пажњу проблему утврђивања намере код пореских кривичних дела у Кривичном закону, испитујући две групе разлога – разлоге савесности и објективне разлоге.

У наредним одељцима треће главе докторске дисертације Миња Ђокић истражује пореска кривична дела прописана споредним кривичним законодавством, односно ЗПППА-ом. Он поткрепљује своју анализу добро одабраним примерима из праксе српских судова, закључујући да се у српској јуриспруденцији особеностима пореске материје у казним поступцима посвећује недовољна пажња. Код пореске преваре у вези са порезом на додату вредност посебно се бави законском дефиницијом извршиоца тог пореског кривичног дела, као и могућим разлогом због којег злоупотреба захтева за пореску рефакцију пореза на додату вредност није обухваћена законским описом овог пореског кривичног дела. Надаље, он испитује специфичност директног умишљаја и намере у случају пореског кривичног дела угрожавања наплате пореза и пореске контроле, и указује на сличност тог пореског кривичног дела са кривичним делом онемогућавања вршења контроле и спречавања службеног лица у вршењу службене радње.

Ђокић настоји да утврди који критеријум је опредељујући приликом квалификације недозвољеног промета акцизних производа као пореског кривичног дела, а да се у исту категорију не сврста и недозвољена трговина. Према његовом мишљењу, постоје најмање два разлога. Прво, пореским кривичним делом инкриминисан је недозвољен промет само одређене категорије добара (акцизних производа), док је недозвољеном трговином инкриминисано незаконито бављење том делатношћу. Други разлог за прављење разлике између пореског и не-пореског кривичног дела би могао да се нађе у аутономним значењима појмова из њихових законских описа. У наставку својих излагања о пореским кривичним делима из пореског законодавства, кандидат закључује да би се једном од алтернативно постављених радњи извршења – складиштење добара без документације о пореклу пореским кривичним делом недозвољено складиштење робе могао обухватити и нелегални увоз добара. Он такође сматра да је зона инкриминације код овог пореског кривичног дела прешироко постављена и да је треба ограничити прописивањем евазионе намере, чиме би кривично дело добило неоспориву „пореску“ карактеристику.

Специфичности пореских кривичних дела у погледу заштитног објекта и начина извршења имају непосредан кривичноправни значај на пољу примене института саучесништва, чему је посвећен посебан одељак докторске дисертације. У том смислу, кандидат анализира саизвршилаштво у пореским кривичним делима, подстреквање на извршење пореских кривичних дела, као и радње помагања у извршењу пореских кривичних дела обављањем делатности пореског саветовања или пореског заступања.

Применом исте методологије коју је користио приликом анализе пореских кривичних дела, односно да групни објекат заштите чине јавни приходи Републике Србије, Ђокић наставља истраживање деликата против фискаса анализом пореских прекршаја у четвртој глави дисертације (стр. 146–198). Зависно од тога да ли је реч о повреди одредби ЗПППА или материјалног пореског закона, разликују се општи порески прекршаји правних лица и предузетника и посебни порески прекршаји. Општи порески прекршаји правних лица и предузетника су: неподношење и неблагоприятно подношење пореске пријаве, необрачунавање, неплаћање и неблагоприятно плаћање пореза; пријављивање мањих износа пореза и давање нетачних података у пореској пријави; недостављање документације уз пореску пријаву, евиденционих пријава и захтева, обавештења, докумената и других података; поступање супротно правилима пословања прописаних пореским законом. Посебни порески прекршаји обухватају: пореске прекршаје пореских обвезника – правних лица, пореске прекршаје пореских обвезника – физичких лица, неуплаћивање пореза утврђеног у пореској пријави, односно решењем Пореске управе, неподношење информативне пореске пријаве. Ђокић аналитички испитује сваки од наведених пореских прекршаја и све њихове облике, указујући на одређене недоречености законодавца у формулацијама или на понављања (преклапања) истих радњи извршења код различитих пореских прекршаја (на пример, за физичка лица која нису

предузетници законодавац просто преписује исте радње прекршаја као оне које су релевантне за правна лица и предузетнике). Он, отуда, предлаже измене не само да би се обезбедила боља заштита јавних прихода него и да би се отклониле неке постојеће нелогичности и успоставила већа кохерентност у области пореских прекршаја против фискаса.

Порески прекршаји инкриминишу велики број ситуација у којима се од пореског обвезника тражи да достави одређене податке, информације, документацију и сл. Српски порески прописи „несарадљиве“ пореске обвезнике доводе у ризик од прекршајног гоњења у поступку у којем им је забрањена новчана казна, нарочито уколико током пореске контроле не доставе документацију Пореској управи или покажу пасивно држање које отежава или успорава њено спровођење. Због тога, посебан значај у четвртој глави докторске дисертације има одељак који се бави повредом принципа заштите од аутоинкриминације и принципа *nemo tenetur* („ћутање обвезника“). Кандидат најпре испитује да ли се заштита од аутоинкриминације уопште може применити у пореским стварима, односно колики би био њен делокруг. Анализирајући различите примере, он закључује да поједине основне обавезе пореских обвезника из ЗПППА морају да буду балансиране заштитом од аутоинкриминације и претпоставком невиности јер су, у противном, порески прекршаји који санкционишу повреду тих обавеза у сукобу са духом ЕКЈП-а. Посебно се може поставити питање права пореског обвезника на „одбрану ћутањем“ у међудржавној размени података. Кандидат исправно закључује да је ЗПППА „нем“ у погледу начина на који се одвија поступак пружања међународне правне помоћи. Он не искључује важност међудржавне размене података о пореским обвезницима у борби против законите нелегитимне евазије и незаконите пореске евазије. Међутим, сматра да је неопходно успоставити баланс интереса пореских власти и пореских обвезника и да би *de lege ferenda* требало омогућити пореским обвезницима да узму активно учешће у таквим поступцима.

У петој глави „Материјалне и процесне специфичности пореских деликата“ (стр. 199–243) Миња Ђокић испитује могућност стицаја пореског кривичног дела са неким другим кривичним делима, до којег може да дође због бланкетне диспозиције пореских деликата. Он се бави привидним идеалним стицајем, односно ситуацијом када су једном радњом остварена обележја више кривичних дела, али се сматра да је учињено само једно кривично дело. У том контексту, анализира неколико ситуација (стицај пореске утаје и прања новца; стицај пореске утаје и фалсификовања исправе; стицај недозвољеног промета акцизних производа и фалсификовања знакова и обележавања робе, мера и тегова) и даје своје виђење о начину на који би тај проблем могао да се реши у корист пореских кривичних дела. У посебном одељку кандидат се бави институтом продуженог (пореског) кривичног дела. Да би дао одговор на питање који временски период је у том контексту релевантан за утврђивање пореза чије плаћање се избегава, анализи су подвргнута два случаја о којима је у Србији одлучивао Врховни касациони суд. Кандидат затим упоређује кривичноправни институт одузимања имовинске користи стечене кривичним делом са порескоправним импликацијама опорезивања незаконито стечених прихода и имовине. У наредном одељку пете главе докторске дисертације кандидат испитује однос оптужбе која терети окривљеног за пореско кривично дело и пресуде која се доноси у кривичном поступку.

Посебан одељак је посвећен примени начела *ne bis in idem* („забрана двоструке угрожености“) у области пореских деликата. Ђокић, најпре, испитује како се забрана двоструке угрожености примењује на релацији порески прекршај – пореско кривично дело, односно какве су правне последице окончања прекршајног или кривичног поступка на могућност поновног вођења поступка против истог лица поводом исте (пореске) ствари. Затим преиспитује да ли се забрана двоструке угрожености може применити и на однос порески управни поступак – порески деликт. Наиме, да ли је могуће позвати се на начело *ne bis in idem* уколико је о пореској ствари одлучено у прекршајном или кривичном поступку, али је поводом истог пореског догађаја покренута принудна наплата пореза у пореском поступку, у којем је од пореског обвезника наплаћено пенално увећање главног пореског дуга за 5%. Анализирајући забрану двоструке угрожености у пореском управном поступку кроз јуриспруденцију ЕСЈП-а, кандидат даје оцену примењивости начела *ne bis in idem* у српском пореском поступку.

Пажња је затим посвећена радњама које може да предузме Пореска полиција са циљем откривања пореских деликата: позивање и саслушање осумњиченог; претресање стана, пословних или других просторија и превозних средстава; претресање лица; привремено одузимање предмета који могу послужити као доказ у кривичном поступку за пореска кривична дела. Један од највећих

проблема код пореских деликата је доказивање њихових битних елемената. У том смислу, Ђокић испитује степен сумње код законите нелегитимне евазије и незаконите пореске евазије, имајући у виду да је неретко тешко разликовати различите методе агресивног пореског планирања од пореских деликата који имају бланкетну диспозицију. Он се затим бави питањем утврђивања пореског дуга у казненом поступку јер је висина пореског дуга битан елемент појединих пореских деликата и њихових облика. Такође, истиче да ниједно пореско кривично дело није прописано као кривично дело за чије доказивање је предвиђена примена посебних доказних радњи. Пету главу дисертације завршава излагањем о институту стварног кајања, које представља основ да се учинилац кривичног дела или извршилац прекршаја ослободи казне, уколико пре него што сазна да је откривен отклони последице дела или надокнади штету проузроковану кривичним делом или прекршајем. У српском пореском праву допуштена је могућност да прекршилац пре отпочињања пореске контроле или подношења захтева за покретање прекршајног поступка самоиницијативно пријави учињену радњу или пропуст и истовремено плати дуговани износ пореза, уз обрачунату камату. Кандидат указује на сличност, али и разлике између те законске могућности и института стварног кајања у кривичном и прекршајном законодавству.

У Закључним разматрањима (стр. 244–248) Миња Ђокић даје синтезу свог истраживања у складу са постављеним хипотезама, као и одређене препоруке за унапређење постојећих инкриминација деликтних понашања у области опорезивања, са циљем заштите буџета Републике Србије.

Кандидат је потврдио прву хипотезу да је циљ кривичних и прекршајних правила из области опорезивања заштита јавних прихода. Анализа која је изложена у докторској дисертацији је показала да систем правила која дефинишу пореске деликте иде у правцу заштите фискаса. Он сматра да би *de lege ferenda* требало избегавати инкриминације које као битно обележје имају пропуштање у плаћању пореза и доприноса јер наплата свих фискалитета треба ефикасно да се спроводи у пореском поступку.

Друга хипотеза о примени начела забране двоструке угрожености (*ne bis in idem*) је делимично потврђена из два разлога. Прво, кандидат је утврдио да систем српских процесних правила и Устав Републике Србије пружају заштиту од двоструког прогона и осуде за исто дело, али да Закон о прекршајима допушта примену тог начела у односу на претходно вођени кривични поступак само под претпоставком да је реч о осуђујућој пресуди. Друго, кандидат је закључио да јуриспруденција ЕСЈП-а начелно подржава да се *ne bis in idem* принцип примењује на однос порески казнени поступак – порески управни поступак. Међутим, ЕСЈП је установио рестриктивне услове примене поменуте гаранције, чијим испуњењем се сматра да се казнени поступак и порески управни поступак баве истим пореским догађајем са различитих аспеката, те да отуда не долази до повреде принципа забране двоструке угрожености.

Потврђена је трећа хипотеза да се прописивањем појединих пореских прекршаја чини повреда заштите од аутоинкриминације. Бројни порески прекршаји инкриминишу несарадњу пореских обвезника са Пореском управом у току пореске контроле. Кандидат сматра да је инкриминација несарадње са пореским органима еклатантан пример повреде начела *nemo tenetur* („ћутање обвезника“) јер је њом „легализовано“ принудно прикупљање доказа. Он закључује да би *de lege ferenda* требало потпуно декриминализовати инкриминисано понашање које подразумева несарадњу пореског обвезника са Пореском полицијом, док би његово пасивно понашање током спровођења пореске контроле требало решити применом постојећих правила о терету доказивања. Уколико порески обвезник не достави Пореској управи тражену документацију или податке, порез се ипак може утврдити на бази расположивих доказа, односно проценом пореске основице. Према кандидатовом мишљењу, на тај начин се истовремено обезбеђује заштита фискаса и обвезнику пружа *nemo tenetur* гаранција.

Четврта хипотеза о постојању могућности саучесништва пореских саветника у извршењу пореских кривичних дела чији су непосредни извршиоци њихови клијенти је делимично потврђена. Материјалноправни статус пореских саветника у Србији још увек није посебно законски уређен, што онемогућава конкретнију анализу. Кандидат сматра да се у случају пореских обвезника који су се ослањали на савете пореског саветника приликом доношења пословних одлука, а затим су окривљени за пореско кривично дело или порески прекршај не може применити институт неотклоњиве правне, односно стварне заблуде. Такође, одређене злоупотребе којима порески



обвезник на различите начине прибегава могле би да представљају порески деликт, а не само његово нелегитимно понашање. Овом хипотезом кандидат је настојао да на конкретним примерима дефинише границу између нелегитимне пореске евазије која није релевантна са становишта пореских деликата и незаконите пореске евазије, када је неопходно поставити ефективна системска решења.

Истражујући широку област деликата у области опорезивања у српском праву, Ђокић закључује да опште материјалне и процесне одредбе кривичног законодавства захтевају усклађивање са природом пореских деликата. Он сматра да круг кривичних дела код којих је могућа употреба посебних доказних радњи треба да се прошири и на пореска кривична дела. Такође, истиче да права пореских обвезника могу да буду озбиљно угрожена неоправданим ширењем прекршајне зоне и зоне инкриминације. Према Ђокићевом мишљењу, треба обезбедити много бољу сарадњу Пореске управе, и посебно Пореске полиције са Тужилаштвом за организовани криминал и другим релевантним државним органима ради ефикаснијег откривања пореских кривичних дела и њихових учинилаца. Кандидат се залаже за систематизацију свих пореских кривичних дела у ЗПППА, по угледу на САД и Немачку, уместо садашње нормативне дихотомије, у оквиру које су пореска кривична дела уређена и примарним кривичним законодавством и пореским законодавством.

## VI Остварени резултати и научни допринос дисертације

Миња Ђокић је у докторској дисертацији на свеобухватан начин обрадио пореска кривична дела и пореске прекршаје у српском кривичном и пореском законодавству. Нормативна анализа релевантних одредби пореских и кривичног закона показала је особености бића кривичних дела и прекршаја у области опорезивања, неке њихове системске слабости, нејасноће при одређивању радњи извршења које понекад проширују зону инкриминације на ситуације које не би требало да буду обухваћене ни кривичним ни прекршајним правом и др. Анализирајући досадашњу праксу српских судова, Ђокић је закључио да комплексне и сложене структуре трансакција које порески обвезници осмишљавају како би избегли плаћање пореза захтевају да лица у јавним тужилаштвима и судовима довољно добро познају пореске прописе како би могли да утврде да ли је реч о нелегитимној или незаконитој пореској евазији, односно да би били у стању да правилно сагледају чињенично стање конкретног пореског случаја о којем одлучују. Резултати истраживања у овој докторској дисертацији могу, отуда, да допринесу бољем разумевању примене пореског материјалног права у кривичним и прекршајним поступцима поводом пореских деликата. На тај начин се обезбеђује заштита јавних прихода и избегавају погрешне квалификације кривичног дела.

Потреба казненоправне заштите фискаса постаје све израженија са техничко-технолошким развојем и иновацијама, који отварају нове могућности за незаконите пореске уштеде. Због тога, кандидат предлаже нормативне интервенције којима би се повећала ефикасност заштите јавних финансија и осигурала права пореских обвезника. Научни допринос докторске дисертације се огледа у Ђокићевом мишљењу да наплата јавних прихода не би требало да буде предмет казненог поступка, већ пореског (имовинског) поступка у којем је неопходно омогућити делотворну судску контролу пореских управних аката. Он сматра да наплата пореза треба да се обезбеди превасходно ефикасним мерама у пореском поступку, односно да треба избећи дуготрајне и скупе казнене поступке у свим оним случајевима када порески обвезник својим поступцима не обмањује Пореску управу.

Ђокић је става да сва кривична дела која за групни објекат заштите имају јавне приходе убудуће треба да се систематизују у ЗПППА, и томе у прилог наводи аргумент да се тим пореским законом уређује и поступак пореске контроле који се огледа у откривању пореских кривичних дела и њихових учинилаца. Предлог да се одустане од садашње нормативне дихотомије пореских кривичних дела представља научни допринос дисертације, који може да буде од користи и законодавцу.

Практичан значај научних сазнања до којих је кандидат дошао у докторској дисертацији се огледа у конкретним предлозима о томе како би требало поступити приликом решавања случајева чији су предмет порески деликти. Он сматра да стање позитивног српског законодавства у области пореских деликата нема задовољавајући ефекат на специјалну и генералну превенцију код учинилаца, и износи своје предлоге измена кривичног и пореског законодавства *de lege ferenda* и указује на потенцијалне правце у којима би српско законодавство, с аспекта заштите фискаса, требало да се креће када је реч о кривичним делима и прекршајима у области опорезивања.

## VII Закључак

Доктрина се већ дуже време бави појединачним пореским деликтима. Међутим, наука се до сада није бавила систематским приступом у анализи кривичних дела и прекршаја у области опорезивања, у чему се огледа оригиналност докторске дисертације Миње Ђокића. Кандидат у дисертацији систематизује постојећа научна сазнања која се односе на предмет дисертације, подвргава их критичком преиспитивању, уочава специфичност радњи извршења деликтних понашања којима се угрожавају јавни приходи Републике Србије и формулише одређене предлоге *de lege ferenda* за унапређење законодавства у области пореских деликата у српском праву. Сагледавање наведене проблематике у целости представља немали истраживачки изазов, који је кандидат успешно савладао. Мултидисциплинаран приступ у решавању проблема пореске евазије довео је до свестраног разматрања везе која постоји између пореског и казног права, што представља посебну вредност дисертације.

На основу свега наведеног, Комисија је утврдила да докторска дисертација **МИЊЕ С. ЂОКИЋА**, под насловом „**Порески деликти у српском праву**“ представља оригинално и самостално научно дело и да је урађена у складу са важећим стандардима и у свему према наводима из пројекта докторске дисертације. Отуда, са великим задовољством констатујемо да су се стекли услови за њену одбрану, те предлажемо Наставно-научном већу Правног факултета Универзитета у Београду да одобри јавну одбрану ове докторске дисертације.

### ЧЛАНОВИ КОМИСИЈЕ:

др Дејан Поповић,  
професор емеритус Правног факултета  
Универзитета у Београду

др Гордана Илић-Попов,  
редовни професор Правног факултета  
Универзитета у Београду

др Игор Вуковић,  
редовни професор Правног факултета  
Универзитета у Београду

др Радосав Рисимовић,  
редовни професор  
Криминалистичко-полицијског  
универзитета