



Универзитет у Нишу
Правни факултет



Јелена Ж. Шупут
ФИСКАЛНА КРИВИЧНА ДЕЛА
-докторска дисертација-

Ниш, 2015.



University of Niš
Faculty of Law



Jelena Ž. Šuput
FISCAL OFFENCES
-doctoral dissertation-

Niš, 2015.

Ментор:

Проф. др Драган Јовашевић, редовни професор
Правни факултет
Универзитет у Нишу

Чланови Комисије:

Проф. др Борислав Петровић, редовни професор
Правни факултет
Универзитет у Сарајеву

Доц. др Душица Миладиновић Стефановић, доцент
Правни факултет
Универзитет у Нишу

Датум одбране:

*Дисертацију посвећујем онима који су ми
посветили пажњу када ми је највише
требала: мојим родитељима, баки
Радмили, кћерки Тамари, колегиници Мини
и њеној кћерки Ксенији.*

Резиме:

Фискални систем једне државе чине три система: порески, царински и буџетски. Они су уређени посебним законима и подзаконским прописима. Порески систем је уређен систем прикупљања и наплате пореза, од којих се финансира јавна потрошња. Царински систем је законом и подзаконским актима уређен систем прикупљања и наплате царина, а буџетски систем уређен систем планирања, прикупљања и трошења јавних прихода за финансирање јавних потреба, што се врши кроз улагање у тзв. јавна добра и услуге.

Плаћањем пореза и других дажбина смањује се економска могућност грађана да купују добра за сопствене трошкове. Због тога није свеједно на који начин ће се трошити прикупљена средства.

Осим обезбеђења тих средстава неопходна је и њихова рационална потрошња. Тај циљ се постиже успостављањем финансијске дисциплине, на коју осим превентивних мера утичу и кривичноправне мере (кривичне санкције). Због тога је одређена понашања којима се она нарушава неопходно кривичноправно санкционисати.

Премет овог рада је проучавање кривичноправне заштите фискалног система како Републике Србије, тако и других земаља, а која је садржана како у кривичним законцима, тако и у споредном (пореском, царинском или буџетском законодавству). У раду је посебно указано на друштвене вредности које се штите кривичноправном заштитом фискалног система. Обзиром да она представља само један од механизма за јачање фискалне дисциплине у јавном сектору посебна пажња у раду је посвећена и превентивним активностима. Нарочито инспекцијском надзору којим се контролише плаћање пореза и трошење буџетских средстава, али и другим активностима, као што је активност врховне ревизорске институције и интерна финансијска контрола која се спроводи од стране запослених у институцијама у јавном сектору.

Докторска дисертација указује на место кривичноправних одредаба којима се штити фискални систем у целокупном систему фискалног права и анализира садржину најважнијих међународних и националних правних аката који уређују кривичноправну заштиту фискалног система. У њој се описују и анализирају одговарајуће кривичноправне одредбе и указује на критеријуме који су коришћени, или који тек треба да послуже, за

ваљано и прецизно разврставање и систематизовање кривичних дела којима се угрожава фискални систем у одговарајуће групе кривичних дела. Циљ овог рада је и теоријски и практични. У теоријском смислу резултати рада требало би да пруже теоријски допринос у фундаирању једног значајног сегмента кривичног права који се тиче кривичноправне заштите фискалног система. Са друге стране, практични циљеви усмерени су на унапређење постојећег законодавства Републике Србије и подстицање добре праксе у примени прописа Републике Србије који већ постоје у области кривичног права којим се штити фискални систем. У том циљу, резултати докторске дисертације треба да послуже изради модела оптималног кривично-правног и прецизног утврђивања обима и начина на који држава прописима кривичног права штити фискални систем. Поменути модел мора бити отворен, како би временом могао да буде унапређен и усклађен са јачањем фискалне дисциплине у јавном сектору.

Циљ рада је и упознавање шире стручне јавности са проблематиком кривичноправне заштите фискалног система, као и упознавање са начинима на које Република Србија може да достигне међународне правне стандарде у тој области.

Такав рад могао би да представља основу која ће пореским обвезницима и корисницима јавних средстава пружити довољно информација и знања о њиховим правима и обавезама које поседују на основу важећих прописа.

У циљу утврђивања нивоа и потребе кривичноправне заштите фискалног система у Републици Србији анализиран је њен историјски развој кроз одредбе садржане у писаним изворима. Пореска кривична дела су дуго била део искључиво споредног кривичног законодавства, а данас су прописана како Кривичним закоником, тако и споредним кривичним законодавством. Такво решење може да створи велику правну несигурност. Као и пореска, и царинска и буџетска кривична дела су раније била прописана споредним кривичним законодавством, а данас су предвиђена искључиво Кривичним закоником.

У циљу предлагања решења којима ће се унапредити национални прописи којима се уређује кривичноправна заштита фискалног система у раду су анализирана решења садржана у законодавству, како земаља чланица Европске уније, тако и у законодавству земаља бивших чланица Социјалистичке Федеративне Републике Југославије, од којих су само Република Словенија и Хрватска чланице наведене Заједнице. Пореска кривична

дела су само у Савезној Републици Немачкој и Италији прописана споредним кривичним законодавством, док су у свим земљама чији су прописи предмет анализе у овој дисертацији прописана искључиво основним кривичним законодавством. Међутим, једино су у Републици Србији пореска кривична дела предвиђена у два прописа: Кривичном законнику и Закону о пореском поступку и пореској администрацији. Чини се да би у наредном периоду ова кривична дела требало предвидети искључиво једним прописом. Осим анализе прописа земаља чланица Европске уније и бивших чланица Социјалистичке Федеративне Републике Југославије, предмет анализе у дисертацији јесу и одредбе правних докумената Организације Уједињених нација и Европске уније, а који су од значаја за кривичноправну заштиту фискалног система, имајући у виду утицај међународних стандарда на национално законодавство.

У дисертацији се користи и позитивно-правни метод у циљу указивања на недостатке у важећим прописима и давања предлога за њихово унапређење. Осим тога, користи се и статистички метод. На основу података из статистичких билтена Републичког завода за статистику могуће је закључити колики је број извршених фискалних кривичних дела у конкретној години, као и колика је учесталост појавног испољавања фискалних кривичних дела у структури укупно извршених дела. Наведени подаци су послужили и као основа за доношење закључака о казненој политици судова на територији Републике Србије у одређеном периоду.

Посебан део дисертације чине статистички обрађени подаци из упитника, који су попуњени од стране запослених код корисника буџетских средстава. Они су одговарали на питања која се тичу потребе успостављања кривичноправне заштите фискалног система, али и евентуалне измене постојећих прописа. Њихови одговори на питања су од значаја за допуну ставова који се могу заузети на основу примене историјско-правног, упоредно-правног, позитивно-правног и статистичког метода.

У дисертацији је анализирано и десет судских пресуда у вези са фискалним кривичним делима, а што представља основ за закључак о потреби унапређења кривичноправних одредаба којима се штити фискални систем.

Обзиром да је за спречавање кривичних дела најефикасније превентивно деловање (*ante delictum*) у дисертацији се посебно указује на значај активности које у том циљу

предузима Пореска управа, Управа царина, буџетска инспекција и Државна ревизорска институција. Осим тога указује се и на значај интерне финансијске контроле код корисника јавних средстава.

Кључне речи: фискални систем, кривична дела, порези, царине, буџет, санкционисање, превенција

Научна област: право

Ужа научна област: кривичноправна

УДК: 343.359.2

Summary:

The fiscal system of a country consists of three systems: tax, customs and budget. They are governed by special laws and bylaws. The tax system is regulated system of tax collection and payment, which finance public expenditure. Customs system is a system of collection and payment of customs duties regulated by the law and the bylaws, and the budget system is regulated system of planning, collecting and spending of public revenues to finance public needs, which is done by investing in the so-called public goods and services.

Payment of taxes and other duties reduces the economic ability of citizens to buy goods for their own expenditures. Therefore, it is not irrelevant how the collected funds will be spent.

In addition to providing these funds, their rational use is also necessary . This goal is achieved by establishing financial discipline, which besides preventive measures is also influenced by criminal justice measures (criminal sanctions). Therefore, it is necessary to criminally sanction certain behaviours which violate financial discipline.

The subject of this paper is examination of criminal law protection of the fiscal system in the Republic of Serbia, as well as other countries, which is contained in both criminal codes, and in the secondary laws (tax, customs or budget legislation). The paper specifically stresses out the social values protected by the criminal law protection of the fiscal system. Given that it is the only mechanism for strengthening the fiscal discipline in the public sector, special attention was also paid to prevention activities – especially to inspection supervision which controls the payment of taxes and spending of budgetary funds, as well as to other activities, such as the activity of the supreme audit institution and internal financial control carried out by the employees of public sector institutions.

The doctoral dissertation points to the place of criminal law provisions that protect the fiscal system in the entire system of fiscal law and analyzes the content of the most important international and national legal acts regulating the criminal law protection of the fiscal system. It describes and analyzes the relevant criminal law provisions and points out the criteria that were used, or which have yet to be used for the proper and accurate classification and systematization of criminal offenses endangering the fiscal system to appropriate groups of criminal offenses. The aim of this paper is both theoretical and practical. In the theoretical sense, the results of the

paper should provide a theoretical contribution to creating the foundations for a significant segment of the criminal law concerning the criminal protection of the fiscal system. On the other hand, practical goals are aimed at improving the existing legislation of the Republic of Serbia and encouraging good practice in application of the regulations of the Republic of Serbia that already exist in the field of criminal law protecting the fiscal system. For this purpose, the results of the doctoral dissertation should serve the development of an optimal model of precise criminal law determination of the scope and the ways in which state protects the fiscal system by criminal law regulations. The aforementioned model must be open, in order to eventually be improved and harmonized with the strengthening of fiscal discipline in the public sector.

The aim of this paper is also to inform the wider professional public on issues of criminal law protection of the fiscal system, as well as on ways in which the Republic of Serbia can achieve the international legal standards in this area.

Such paper could represent a basis that will provide enough information and knowledge to the taxpayers and public funds beneficiaries on their rights and obligations on the basis of existing regulations.

In order to determine the level and needs of the of criminal protection of the fiscal system in the Republic of Serbia, its historical development through the provisions contained in the written sources was analyzed. Tax-related criminal offenses have long been exclusively a part of the secondary criminal legislation, and today they are stipulated by both the Criminal Code, and secondary criminal legislation. Such a solution can create great legal uncertainty. Same as tax-related criminal offences, both customs and budgetary criminal offenses have previously been stipulated by secondary criminal legislation, and now they are stipulated exclusively by the Criminal Code.

In order to propose solutions which will improve the national regulations governing the legal protection of the fiscal system, the paper analyzes the solutions contained in the legislations of both EU member states and countries of the former Socialist Federal Republic of Yugoslavia, of which only the Republic of Slovenia and Croatia are members of the mentioned Union. Tax-related criminal offenses are only in the Federal Republic of Germany and Italy stipulated by secondary criminal legislation, while in all countries whose regulations are subject of this dissertation, are stipulated exclusively by basic criminal legislation. Nevertheless, only in the

Republic of Serbia tax-related criminal offences are provided for in two rules: the Criminal Code and the Law on Tax Procedure and Tax Administration. It seems that in the future these criminal offenses should be envisaged only in one regulation. In addition to the analysis of regulations of the European Union member states and former members of the Socialist Federal Republic of Yugoslavia, the subject of the analysis in this dissertation are also the provisions of the legal documents of the United Nations and the European Union, which are of importance for the criminal law protection of the fiscal system, taking into account the impact of international standards on national legislation.

In the dissertation, positive legal method was also used in order to address the deficiencies in the current regulations and suggest their improvement. In addition, statistical method was also used. Based on data from the statistical bulletins of the National Bureau of Statistics, it is possible to conclude what is the number of committed fiscal criminal offenses in a particular year, as well as what is the frequency of the phenomenal manifestation of fiscal criminal offenses in the structure of the total crimes committed. These data were also used as the basis for drawing conclusions on penal policy of the courts in the territory of the Republic of Serbia in particular period.

A special part of the dissertation consists of statistical data from the questionnaires, which were completed by employees at budget beneficiaries. They responded to questions concerning the need to establish a criminal law protection of the fiscal system, as well as possible changes in the existing regulations. Their answers to questions are important to complement the views that can be taken on the basis of the application of the historical and legal, comparative law, positive legal and statistical methods.

The dissertation also analyzed ten court judgments related to fiscal criminal offenses, which represents the basis for a conclusion on the need of improving criminal law provisions protecting the fiscal system.

Considering that preventive action (*ante delictum*) is the most efficient for crime prevention, the dissertation specifically emphasizes the importance of the activities undertaken in that regard by the Tax Administration, Customs Administration, budget inspectorate and the State Audit Institution. In addition, it points out the importance of internal financial control of public funds beneficiaries.

Keywords: fiscal system, criminal offences, taxes, customs, budget, sanctioning, prevention.

Scientific field of study: Law

Specialistic field of scientific research: Criminal law

UDK: 343.359.2

САДРЖАЈ

УВОДНЕ НАПОМЕНЕ.....	1
Глава прва	
ФИСКАЛНИ СИСТЕМ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ	
1. УВОД.....	15
2. ЕЛЕМЕНТИ ФИСКАЛНОГ СИСТЕМА.....	16
1. Порески систем.....	16
2. Царински систем.....	21
3. Буџетски систем.....	23
3. УЛОГА ФИСКАЛНОГ СИСТЕМА У ОСТВАРЕЊУ ЉУДСКИХ ПРАВА.....	28
4. ЗАКЉУЧАК.....	34
Глава друга	
ФИСКАЛНИ ДЕЛИКТИ	
1. УВОД.....	37
2. ФИСКАЛНИ ПРЕКРШАЈИ.....	39
3. ФИСКАЛНА КРИВИЧНА ДЕЛА.....	43
1. Права фискална кривична дела.....	47
2. Неправа фискална кривична дела.....	53
4. ЗАКЉУЧАК.....	57
Глава трећа	
ИСТОРИЈСКИ РАЗВОЈ КРИВИЧНОПРАВНЕ ЗАШТИТЕ ФИСКАЛНОГ СИСТЕМА	
1. УВОД.....	61
2. РАЗВОЈ КРИВИЧНОПРАВНЕ ЗАШТИТЕ ФИСКАЛНОГ СИСТЕМА ПРЕ ПРВОГ СВЕТСКОГ РАТА.....	62
1. Пореска кривична дела у Душановом закону.....	64
2. Пореска кривична дела у Закону о непосредном порезу.....	66
3. Царинска кривична дела.....	68

3. РАЗВОЈ КРИВИЧНОПРАВНЕ ЗАШТИТЕ ФИСКАЛНОГ СИСТЕМА ИЗМЕЂУ ПРВОГ И ДРУГОГ СВЕТСКОГ РАТА.....	71
1. Пореска кривична дела у Закону о порезу на пословни промет.....	72
2. Пореска кривична дела у Закону о непосредном промету.....	74
4. РАЗВОЈ КРИВИЧНОПРАВНЕ ЗАШТИТЕ ФИСКАЛНОГ СИСТЕМА ПОСЛЕ ДРУГОГ СВЕТСКОГ РАТА.....	77
1. Пореска кривична дела у Закону о порезима.....	78
2. Пореска кривична дела у Кривичном закону.....	79
3. Пореска кривична дела у Кривичном закону Србије.....	81
4. Царинска кривична дела.....	83
5. ЗАКЉУЧАК.....	86

Глава четврта

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ У ОБЛАСТИ КРИВИЧНОПРАВНЕ ЗАШТИТЕ ФИСКАЛНОГ СИСТЕМА

1. УВОД.....	89
2. ПРАВНИ СТАНДАРДИ ОРГАНИЗАЦИЈЕ УЈЕДИЊЕНИХ НАЦИЈА И КРИВИЧНОПРАВНА ЗАШТИТА ФИСКАЛНОГ СИСТЕМА.....	91
1. Декларација о криминалитету и кривичном правосуђу.....	91
2. Декларација о борби против корупције.....	92
3. Конвенција о борби против корупције.....	94
3. ПРАВНИ СТАНДАРДИ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ И КРИВИЧНОПРАВНА ЗАШТИТА ФИСКАЛНОГ СИСТЕМА.....	97
1. Кривичноправна конвенција о корупцији.....	99
2. Конвенција о заштити финансијских интереса Европске уније.....	100
4. ПРАВНИ СТАНДАРДИ ЕВРОПСКОГ САВЕТА У ОБЛАСТИ ОПОРЕЗИВАЊА.....	104
1. Директива Европског савета о административној сарадњи у области опорезивања.....	104
2. Уредба Европског савета о административној сарадњи у области пореза на додату вредност.....	107

5. ЗАКЉУЧАК.....111

Глава пета

ФИСКАЛНА КРИВИЧНА ДЕЛА У УПОРЕДНОМ ЗАКОНОДАВСТВУ

1. УВОД.....	115
2. ЗАКОНОДАВСТВО ЗЕМАЉА ЧЛАНИЦА ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ.....	117
1. Република Литванија.....	118
1.1. Царинска кривична дела.....	118
1.1.1. Кријумчарење.....	119
1.1.2. Царинска превара.....	120
1.1.3. Противзаконито поседовање добара која подлежу обавези плаћања акцизе.....	121
1.1.4. Незаконито пропуштање изношења добара или производа ван границе Републике Литваније.....	122
2.1. Буџетска кривична дела.....	123
2.1.1. Коришћење кредита, позајмице или других подстицајних средстава које није у складу са сврхом или успостављеном процедуром.....	123
2.1.2. Кредитна превара.....	125
3.1. Пореска кривична дела.....	126
3.1.1. Избегавање плаћања пореза.....	126
3.1.2. Достављање нетачних података о приходима, профиту или имовини.....	127
3.1.3. Пропуштање подношења пореске пријаве, извештаја или другог документа.....	129
3.1.4. Нетачно евидентирање рачуноводствених података.....	130
3.1.5. Немарно вођење рачуноводства.....	131
2. Република Летонија.....	132
2.1. Царинска кривична дела.....	132
2.1.1. Кријумчарење.....	133

2.1.2. Кријумчарење добара и супстанци које су забрањене или чији је промет регулисан посебним прописима.....	135
2.1.3. Незаконито поступање са робом и осталим добрима и имовином на царини.....	136
2.2. Буџетска кривична дела.....	137
2.2.1. Ширење нетачних података и информација који се односе на стање фискалног система Републике Летоније.....	138
2.2.2. Преварно добијање и коришћење кредита и других зајмова.....	139
2.3. Пореска кривична дела.....	140
2.3.1. Избегавање плаћања пореза и других дажбина.....	141
2.3.2. Избегавање подношења пријаве.....	142
2.3.3. Прикривање власништва.....	144
3. Република Естонија.....	145
3.1. Буџетска кривична дела.....	145
3.1.1. Кредитна превара.....	145
3.1.2. Повреда прописа у поступку јавних набавки.....	146
3.2. Пореска кривична дела.....	147
3.2.1. Погрешан обрачун пореза.....	147
3.2.2. Неуплаћивање пореза по одбитку.....	148
3.2.3. Ометање рада пореских органа.....	149
3.3. Царинска кривична дела.....	150
3.3.1. Кријумчарење.....	150
4. Република Финска.....	152
4.1. Пореска кривична дела.....	153
4.1.1. Пореска превара.....	153
4.2. Буџетска кривична дела.....	154
4.2.1. Субвенцијска превара.....	155
4.2.2. Субвенцијска злоупотреба.....	156
4.2.3. Рачуноводствена превара.....	157

4.2.4. Несавесно вођење рачуноводства.....	158
4.2.5. Ревизорско кривично дело.....	159
4.3. Царинска кривична дела.....	159
4.3.1. Повреда прописа о увозу и извозу.....	160
4.3.2. Кријумчарење.....	161
4.3.3. Незаконита трговина увезеним добрима.....	163
4.3.4. Пропуштање подношења царинске декларације.....	164
4.3.5. Лажно пријављивање земље порекла робе.....	165
5. Република Мађарска.....	166
5.1. Пореска кривична дела.....	167
5.1.1. Пореска превара и превара у вези са социјалним осигурањем.....	167
5.1.2. Злоупотреба акциза.....	170
5.1.3. Незаконита трговина акцизним производима.....	172
5.1.4. Припремне радње за извршење кривичних дела из секција 311. и 311а.....	173
5.2. Царинска кривична дела.....	174
5.2.1. Кријумчарење и прибављање кријумчарених добара.....	174
5.2.2. Угрожавање финансијских интереса Европске уније.....	176
6. Савезна Република Немачка.....	178
6.1. Буџетска кривична дела.....	178
6.1.1. Субвенцијска превара.....	179
6.2. Царинска и пореска кривична дела.....	181
6.2.1. Пореска утаја.....	182
6.2.2. Бављење кријумчарењем и организовање мреже кријумчарења.....	185
6.2.3. Неовлашћено поседовање или продаја робе за коју није плаћен порез или друге дажбине.....	185
6.2.4. Мере безбедности.....	186
7. Република Италија.....	187

7.1. Буџетска кривична дела.....	187
7.1.1. Неовлашћено добијање државних средстава.....	188
7.1.2. Превара на штету државе.....	188
7.1.3. Превара у јавним набавкама.....	189
7.2. Пореска кривична дела.....	190
7.2.1. Састављање лажне пореске пријаве.....	190
7.2.2. Ономогућавање утврђивања пореза на други начин.....	191
7.2.3. Давање лажних информација.....	192
7.2.4. Пропуштање достављања пореске пријаве.....	193
7.2.5. Издавање лажних фактура или других докумената.....	194
7.2.6. Прикривање или уништавање рачуноводствених докумената.....	195
7.2.7. Недостављање пријаве за уплату пореза по одбитку.....	196
7.2.8. Ономогућавање утврђивања пореске обавезе.....	196
7.2.9. Примена кривичних санкција.....	197
3. ЗАКОНОДАВСТВО ЗЕМАЉА БИВШЕ СОЦИЈАЛИСТИЧКЕ ФЕДЕРАТИВНЕ	
РЕПУБЛИКЕ ЈУГОСЛАВИЈЕ.....	199
1. Република Словенија.....	199
1.1. Пореско кривично дело – Избегавање плаћања пореза.....	200
1.2. Царинско кривично дело – Кријумчарење.....	202
2. Република Хрватска.....	205
2.1. Пореска и царинска кривична дела.....	206
2.1.1. Утаја пореза или царине.....	206
2.1.2. Избегавање царинског надзора.....	208
3.1. Буџетска кривична дела.....	209
3.1.1. Злоупотреба у поступку јавне набавке.....	209
3.1.2. Субвенцијска превара.....	210
3. Република Македонија.....	211
3.1. Царинско кривично дело – Кријумчарење.....	212
3.2. Пореско кривично дело – Пореска утаја.....	213
4. Босна и Херцеговина.....	215

4.1. Пореска кривична дела.....	216
4.1.1. Пореска утаја или превара.....	216
4.1.2. Недозвољен промет акцизних производа.....	218
4.1.3. Незаконито ускладиштење.....	219
4.1.4. Неплаћање пореза.....	219
4.2. Царинска кривична дела.....	220
4.2.1. Кријумчарење.....	221
4.2.2. Организовање групе људи или удружења за кријумчарење или растурање неоцарињене робе.....	223
4.2.3. Царинска превара.....	223
5. Федерација Босне и Херцеговине.....	225
5.1. Пореска кривична дела.....	225
5.1.1. Пореска утаја.....	226
5.1.2. Лажна пореска исправа.....	227
5.1.3. Неправилно издвајање средстава правних лица.....	228
5.1.4. Подношење лажне пореске пријаве.....	229
5.1.5. Спречавање пореског службеника у обављању службене радње.....	229
5.1.6. Напад на пореског службеника у обављању службене дужности.....	230
5.2. Буџетско кривично дело – Обмана при добијању кредита или других погодности.....	232
6. Република Српска.....	234
6.1. Пореска кривична дела.....	234
6.1.1. Утаја пореза и доприноса.....	235
6.1.2. Лажна пореска исправа.....	236
6.1.3. Подношење лажне пореске пријаве.....	237
6.1.4. Спречавање пореског службеника у обављању службене дужности.....	238

6.1.5. Напад на пореског службеника у обављању службене дужности.....	239
6.1.6. Неправилно издвајање средстава правних лица.....	241
6.2. Буџетска кривична дела.....	241
6.2.1. Обмана при добијању кредита или других погодности.....	242
6.2.2. Злоупотреба у поступку јавне набавке.....	243
7. Дистрикт Брчко Босне и Херцеговине.....	245
7.1. Пореска кривична дела.....	245
7.1.1. Пореска утаја.....	246
7.1.2. Неплаћање пореза.....	247
7.1.3. Лажна пореска исправа.....	248
7.1.4. Неправилно издвајање средстава правних лица.....	249
7.1.5. Подношење лажне пореске пријаве.....	250
7.1.6. Спречавање пореског службеника у обављању службене дужности.....	251
7.2. Буџетско кривично дело - Обмана при добијању кредита и других погодности.....	252
8. Република Црна Гора.....	254
8.1. Пореско кривично дело – Утаја пореза и царина.....	255
8.2. Царинско кривично дело – Кријумчарење.....	256
8.3. Буџетско кривично дело – Неосновано добијање и коришћење кредита и друге погодности.....	260
4. ЗАКЉУЧАК.....	261

Глава шеста

ФИСКАЛНА КРИВИЧНА ДЕЛА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

1. УВОД.....	267
2. ПОРЕСКА КРИВИЧНА ДЕЛА.....	268
1. Пореска кривична дела у Закону о пореском поступку и пореској администрацији.....	269

1.1. Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит.....	269
1.2. Угрожавање наплате пореза и пореске контроле.....	271
1.3. Недозвољен промет акцизних производа.....	272
1.4. Недозвољено складиштење робе.....	274
2. Пореска кривична дела у Кривичном закону.....	276
2.1. Пореска утаја.....	276
2.2. Неуплаћивање пореза по одбитку.....	280
2.3. Ономогућавање вршења контроле.....	282
3. ЦАРИНСКА КРИВИЧНА ДЕЛА.....	283
3.1. Кријумчарење.....	283
4. БУЏЕТСКА КРИВИЧНА ДЕЛА.....	286
4.1. Ненаменско коришћење буџетских средстава.....	286
4.2. Злоупотреба у вези са јавном набавком.....	291
5. ПРИМЕНА КРИВИЧНИХ САНКЦИЈА.....	294
6. ЗАКЉУЧАК.....	297

Глава седма

ПРЕВЕНЦИЈА ФИСКАЛНИХ КРИВИЧНИХ ДЕЛА

1. УВОД.....	303
2. УЛОГА ПОРЕСКЕ УПРАВЕ У ПРЕВЕНЦИЈИ ПОРЕСКИХ КРИВИЧНИХ ДЕЛА.....	305
3. УЛОГА УПРАВЕ ЦАРИНА У ПРЕВЕНЦИЈИ ЦАРИНСКИХ КРИВИЧНИХ ДЕЛА.....	308
4. УЛОГА ОРГАНА ФИНАНСИЈСКЕ КОНТРОЛЕ У ПРЕВЕНЦИЈИ БУЏЕТСКИХ КРИВИЧНИХ ДЕЛА.....	310
4.1. Улога финансијског управљања и контроле.....	311
4.2. Улога интерне ревизије.....	315
4.3. Улога буџетске инспекције.....	317
4.4. Улога Државне ревизорске институције.....	321
5. ЗАКЉУЧАК.....	328

Глава осма

ФИСКАЛНА КРИВИЧНА ДЕЛА У ПРАКСИ

1. АНАЛИЗА СТАВОВА БУЏЕТСКИХ КОРИСНИКА.....	331
2. ОБИМ, ДИНАМИКА И СТРУКТУРА ФИСКАЛНИХ КРИВИЧНИХ ДЕЛА.....	342
3. КАЗНЕНА ПОЛИТИКА СУДОВА ЗА ФИСКАЛНА КРИВИЧНА ДЕЛА.....	373
4. ФИСКАЛНА КРИВИЧНА ДЕЛА У СУДСКОЈ ПРАКСИ.....	394
1. Увод.....	394
2. Пресуде у вези са кривичним делом пореска утаја.....	395
2.1. Пресуда Основног суда у Прокупљу.....	397
2.2. Пресуда Основног суда у Смедереву.....	397
2.3. Пресуда Четвртог општинског суда у Београду.....	399
2.4. Пресуда Основног суда у Ваљеву.....	400
2.5. Пресуда Основног суда у Кикинди.....	402
2.6. Пресуда Окружног суда у Сомбору.....	404
3. Пресуде у вези са кривичним делом неуплаћивање пореза по одбитку.....	406
3.1. Пресуда Основног суда у Зрењанину.....	406
3.2. Пресуда Основног суда у Сомбору.....	407
4. Пресуде у вези са кривичним делом недозвољено складиштење робе.....	408
4.1. Пресуде основног суда у Лесковцу.....	409
5. ЗАКЉУЧАК.....	410
ЗАКЉУЧАК.....	415
ЛИТЕРАТУРА.....	453

УВОДНЕ НАПОМЕНЕ

Основа дејства мера фискалне политике је фискални систем под којим се подразумевају све врсте пореза, такси, доприноса и других инструмената који чине друштвене приходе, с једне стране, и сви облици друштвених расхода и прописи који их уређују, с друге стране. Фискална политика користи инструменте фискалног система, односно инструменте прихода и расхода путем којих реализује одређене циљеве економске политике. Она представља значајну сферу дејства и компоненту економске политике која доприноси остварењу постављених циљева.¹

Јавна потрошња подразумева финансирање државних органа управе, судства, одбране, јавних служби (здравство, школство, култура), трансфера, субвенција привреди и сл. Поред државе, односно њених органа, субјект јавне потрошње је појединац, на посредан или непосредан начин. На пример, сваки грађанин је у прилици да користи услуге државне администрације, при чему се то остварује на посредан начин, док се социјална давања непосредно користе од стране појединаца који испуњењем услова остварују то право. Како је јавна потрошња једна од компоненти финалне потрошње, односно агрегатне тражње, инструментима фискалне политике може се регулисати њен ниво и структура. Јавна потрошња се финансира из јавних прихода који се формирају преко инструмената фискалне политике као што су: порези, царине, таксе, доприноси и јавни зајмови.²

Јавни приходи, формиран дејством различитих фискалних инструмената, распоређују се на одређене кориснике и за одређене намене у оквиру јавних расхода. Сврха прикупљања јавних прихода је да се средства на организован начин користе за задовољење различитих потреба у оквиру јавне потрошње. Основни инструмент финансирања јавних прихода је буџет путем којег се распоређује највећи део јавних прихода. Поред буџета, јавни приходи се могу распоређивати и преко фондова, финансијских планова, финансијских програма или посебних рачуна чији значај и обим

¹ Е. Вукадин, Економска политика. Теорија и примена, Досије, Београд, 1999. стр. 178.

² Е. Вукадин, Економска политика. Теорија и примена, Ibid., стр. 179.

варира од земље до земље. Потрошња државе се често изједначава са буџетском потрошњом из простог разлога што се преко буџета одвија њено финансирање.

Класична финансијска наука и пракса су сматрале да буџет треба да је уравнотежен, што значи да су приходи једнаки расходима у оквиру буџетских година које се по правилу не поклапају са календарским годинама. Уравнотежени буџет не бележи, ни мањкове, ни вишкове средстава. Две су одлике уравнотеженог буџета: прва, подразумева доминацију фискалне функције буџета, односно подмирења класичних потреба у оквиру јавне потрошње државе (управа, судство, војска и др.), а друга одлика проистиче из претходне и односи се на неутралност буџета у односу на привреду. До избијања велике економске кризе из тридесетих година прошлог века, државе су се поносиле уравнотеженим буџетима што је коинцидирало са немешањем државе у привредна кретања.³

Афирмација државе у улози активног субјекта економске политике започета тридесетих година прошлог века променила је однос према буџетској потрошњи и њеним функцијама. Радикалан заокрет је водио ставу о антицикличном дејству буџетске потрошње.⁴ Антициклично дејство буџетске потрошње подразумева њено повећање у периодима смањене привредне активности и смањење у периодима високе привредне активности. У регулисању тог дејства не полази се од промена у начину убирања и висине појединачних фискалних инструмената, већ од осамостаљивања јавних расхода од јавних прихода. Антициклично дејство буџета заснива се на нарушавању равнотеже између јавних прихода и расхода, уводећи практично неуравнотеженост буџета. Полазна тачка је при томе да у дугим временским периодима долази до уравнотежења буџетске потрошње са буџетским средствима, тако да се на кратак рок јављају буџетски вишкови – суфицити и буџетски мањкови – дефицити.⁵

Држава има значајну улогу у макроекономској политици. Суштина њене макроекономске политике се, у ствари, своди на улогу државе у повећању запослености и обима друштвеног производа, на једној страни, и у одржавању стабилних цена, на другој страни. Нажалост, често ова два циља међусобно конкуришу, тако да на кратак рок може бити остварен један или други циљ. На дуги рок ситуација се мења и могуће је

³ Е.Вукадин, Економска политика, Ibid., стр. 183-184.

⁴ Е.Вукадин, Економска политика, Ibid., стр. 185.

⁵ Е.Вукадин, Економска политика, Ibid., стр. 185.

постићи, како пуну запосленост, тако и стабилне цене. Но, тада остаје проблем како да држава одржи конзистентну политику током преласка с кратког рока (година дана) на дуги рок (преко пет година).⁶ Држави стоји на располагању широк спектар мера за стабилизацију привреде као што су мере фискалне, монетарне, кредитне, девизне, царинске и политике плата и цена.

Порезима и доприносима држава одређује ниво јавних прихода. Политиком јавне потрошње одређује се ниво јавних расхода. Уколико се формира буџетски дефицит, јер су расходи већи од прихода, држава води одговарајућу политику задуживања ради финансирања јавног дуга.⁷ Домаћа привреда се штити од нелојалне конкуренције из иностранства увођењем царина и дозвола за увоз роба. Укидање дозвола и смањење опште царинске стопе излаже домаћу привреду повећаној конкуренцији светског тржишта. Обрнуто, проширивање режима дозвола за увоз на шири круг роба и подизање царинских стопа смањује инострану конкуренцију.⁸

Држава утиче на алокацију ресурса својом политиком прихода и расхода. Одлучујући шта да купи, држава формира платежну тражњу за тим производима и мотивише предузећа да их производе. Истовремено, државна предузећа (јавна предузећа) воде своју пословну политику на основу државних упутстава и јавно дефинисаних циљева привредне активности. Држава, такође, има утицај и на одређивање за кога се врши производња. Порези и субвенције управо служе томе да се прерасподељује доходак и да се утиче на тржишно понашање субјеката потрошње. Шта се производи, како се производи и за кога се производи су три питања од којих непосредно зависе ефекти алокације оскудних ресурса.

У тим оквирима порези и субвенције су инструменти на које се држава посебно ослања приликом усмеравања алокације ресурса. Увођење акцизе на цигарете као посебног облика пореза на промет држава не повећава само свој буџетски приход. Истовремено, она одвраћа један део ресурса од ове производње. Акцизе повећавају продајну цену цигарета и без обзира на питање ко у крајњој линији сноси повећање цена – пушачи као потрошачи или дуванска предузећа као произвођачи – акцизе смањују потрошњу и производњу цигарета. Сасвим супротно делују субвенције, на пример, за

⁶ М. Лабус, Основи економије, Југословенска књига, Београд, 1997. стр. 82.

⁷ М. Лабус, Основи економије, Ibid., стр. 82.

⁸ М. Лабус, Основи економије, Ibid., стр. 83.

производњу млека. Оне смањују продајну цену млека и тиме повећавају потрошњу и куповину млека на тржишту. На другој страни, произвођачи млека добијају већи приход него што износи продајна цена млека и тиме су мотивисани да подигну своју производњу.⁹

Порези и субвенције су облици индиректног утицаја државе на алокацију ресурса. Постоје, међутим, и мере директног утицаја државе којима се, у ствари, суспендује тржиште и наређује привредним субјектима да се понашају противно својим економским интересима. Узмимо пример са хлебом. Хлеб представља једну од врста робе за које је држава заинтересована да одржи ниску цену. Разлози за то су очигледни јер трошкови исхране представљају највећи део просечног породичног буџета у земљи. Ниска цена хлеба, у том смислу, штити породице са ниским примањима и има важну социјалну функцију. Нпр. држава може да одржи прописану цену хлеба ако субвенционише цену брашна. То могу да буду директна новчана плаћања из буџета или снабдевање пекара из државних робних резерви по нижим ценама у односу на тржишно формиране цене брашна. Но, и у једном и у другом случају поставља се питање ко плаћа ове субвенције и из којих средстава се попуњава буџет или се финансирају државне робне резерве.¹⁰

Облици колективне потрошње су бројни: национална одбрана, јавна безбедност, чист ваздух, јавне саобраћајнице су само неки примери потрошње у којој свако може да користи јавна добра у једнаким количинама, без обзира да ли плаћа за њихову употребу или не. Таква добра називају се јавна добра.¹¹

Држава је велики потрошач и њена потрошња мора да нађе место у обрачуну друштвеног производа. Наравно, да би могла да троши, држава мора да има приходе. Постоје две врсте државних прихода: директни порези и индиректни порези. Путем директних пореза држава опорезује различите облике дохотка (плате, профите, ренте и камате), док индиректни порези представљају порезе на потрошњу (порез на промет роба и услуга, акцизе, царине и друге увозне дажбине).¹²

⁹ М. Лабус, Основни економије, Ibid., стр. 83.

¹⁰ М. Лабус, Основни економије, Ibid., стр. 83-84.

¹¹ М. Лабус, Основни економије, Ibid., стр. 86.

¹² М. Лабус, Основни економије, Ibid., стр. 134.

Држава такође има две врсте расхода. У прву групу спадају државни расходи на куповину роба и услуга, на плате државних и војних чиновника, за изградњу и одржавање инфраструктуре (путеви, комуникације и сл.), што све називамо робном јавном потрошњом. У другу групу расхода долазе државна плаћања за пензије, накнаде за незапослене, издаци за социјално осигурање, те премије, регреси и субвенције предузећима и накнада губитака јавним предузећима. Ови облици јавних издатака називају се трансферним плаћањима.¹³

Фискални систем једне државне чине три система (тачније подсистема): порески, царински и буџетски систем. Сва три система су уређена посебним законима и подзаконским прописима. Осим обезбеђења средстава за те системе неопходна је и њихова рационална алокација. Тај циљ се постиже успостављањем финансијске дисциплине.¹⁴ Успостављање и обезбеђивање ефективне финансијске одговорности захтева успостављање мреже интерних и екстерних контролних механизма којима се она обезбеђује, укључујући успостављање адекватног рачуноводства, финансијског извештавања, интерне и екстерне ревизије.¹⁵ На успостављање финансијске одговорности у јавном сектору, осим превентивних мера, могу утицати и кривичноправне мере (кривичне санкције). Због тога је одређена понашања којима се она нарушава неопходно кривичноправно санкционисати.

Велики део јавне потрошње финансира се од дажбина које плаћају грађани. Због тога постоји њихово велико интересовање за трошење буџетских средстава, а њихово ненаменско трошење представља друштвено штетно понашање. Неплаћање пореза и других дажбина онемогућава прилив финансијских средстава у буџет што може довести до онемогућавања „производње“ јавних добара, а самим тим и задовољења потреба грађана и државе као целине. Понашања којима се спречава прилив јавних средстава у буџет такође представљају друштвено штетна понашања која је неопходно санкционисати. У зависности од околности конкретног случаја ова понашања могу да

¹³ М. Лабус, Основни економије, *Ibid.*, стр. 135.

¹⁴ Ј. Шупут, Усаглашеност прописа који уређују интерну ревизију са међународним стандардима у: Добра управа и интерна ревизија, Институт за упоредно право, Удружење овлашћених интерних ревизора Србије у јавном сектор, Београд, 2012. стр. 97.

¹⁵ А. Рабреновић, *Financial accountability as a condition for EU membership*, Институт за упоредно право, Београд, 2009. стр. 55.

представљају, како прекршаје, тако и кривична дела. Кривична дела којима се угрожава фискални систем предвиђена су, како кривичним, тако и споредним законодавством.

Кривичноправна заштита фискалног система је оправдана имајући у виду чињеницу да неконтролисана јавна потрошња и недовољан прилив буџетских средстава могу да допринесу буџетском дефициту, који има изузетно неповољне ефекте на макроекономске прилике једне земље, а што се одражава и на њен социјални статус. Сиромаштво може да подстакне и вршење других кривичних дела. Став Европске комисије је да би јачање финансијске одговорности требало да се развија и кроз кривично право, али не ширењем инкриминација, већ применом кривичног права у случајевима у којима је то неопходно. Јавни сектор прибавља финансијска средства из тржишног сектора прерасподелом националног дохотка. Што је већа јавна потрошња државе, мање средстава остаје привреди за пословање и инвестирање.

Под фискалним кривичним делима најчешће се подразумевају пореска кривична дела, иако су то и кривична дела којима се дестабилизују царински и буџетски систем. У наредном периоду могло би се размислити о прописивању ових дела у новој глави (посебној групи) у Кривичном законнику, обзиром да је већи број ових дела, изузев ненаменског трошења буџетских средстава сврстан у групу кривичних дела против привреде. Овим кривичним делима се не штити привреда, већ, пре свега, државна благајна и јавна имовина, а на посредан начин и имовина грађана, обзиром да грађани финансирају јавну потрошњу и да свим грађанима једне земље под истим условима припадају јавна добра која се финансирају из јавних прихода.

Пореска кривична дела у Републици Србији су прописана, како Кривичним закоником¹⁶, тако и споредним кривичним законодавством¹⁷. Овакво решење може да створи проблеме у пракси. Обзиром да порески обвезници могу да буду и лица која нису држављани Републике Србије, може се претпоставити да у већини случајева неће бити у

¹⁶ „Службени гласник Републике Србије“, број: 85/2005, 88/2005-испр., 107/2005-испр., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013 и 108/2014.

¹⁷ Пореска кривична дела су у Републици Србији, осим Кривичним закоником прописана и Законом о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник Републике Србије, број: 80/2002, 84/2002-испр., 23/2003-испр., др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009-др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012-испр., 47/2013, 108/2013, 68/2014 и 105/2014).

¹⁷ Закон о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник Републике Србије“, број: 80/2002, 84/2002-испр., 23/2003-испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005-др. закон, 62/2006-др. закон, 63/2006-испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009-др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012-испр., 47/2013 и 108/2013, 68/2014 и 105/2014).

могућности због наведеног решења да се благовремено упознају са прописима којима су предвиђена пореска кривична дела. У вези са тим може се поставити питање и да ли је висина кривичноправне санкције за одређена понашања прописана споредним кривичним законодавством оправдана. Стога би пореска кривична дела требало да буду прописана једним законом. Можда би квалитетније решење било да сва пореска кривична дела у наредном периоду буду прописана Кривичним закоником Републике Србије.

Фискална кривична дела су историјски стара дела. У законима који су примењивани на територији Србије најпре су била прописана пореска кривична дела, која су дуго била део споредног кривичног законодавства. Нешто касније прописана су царинска кривична дела, док су буџетска дела новијег датума. Први подаци о постојању самосталног дела пореске утаје датирају још из средњег века. Већ је у Душановом закону било прописано кривично дело пореска утаја. Пореска дела била су прописана и Законом о непосредном порезу Србије из 1884. године, Закону о порезу на пословни промет из 1922. године, Закону о непосредним порезима из 1928. године и Закону о порезима Федеративне Народне Републике Југославије из 1946. године. Тек од 1951. године ова дела постају део Кривичног законика.

Царинска кривична дела су на територији Србије први пут прописана Законом о изменама и допунама Царинског закона из 1899. године.¹⁸ Ова дела су такође дуго била део споредног кривичног законодавства. Кривично дело кријумчарење било је прописано Царинским законом Социјалистичке Федеративне Републике Југославије из 1976. године све до његових последњих измена из 1990. године. Буџетска кривична дела су дуго била део споредног кривичног законодавства. Кривично дело ненаменско коришћење буџетских средстава први пут је прописано Законом о јавним приходима и расходима из 1991. године¹⁹, а 2009. године постаје део основног кривичног законодавства²⁰.

Фискална кривична дела су предвиђена и законима других земаља. Предмет анализе у овом раду су и фискална кривична дела прописана законима следећих земаља:

¹⁸ Закон о изменама и допунама Царинског закона од 23. јануара 1899. године донет је 25. фебруара 1904. године.

¹⁹ Закон о јавним приходима и расходима („Службени гласник Републике Србије“, број: 76/91, 18/93, 22/93, 37/93, 67/93, 45/94, 42/98, 54/99, 22/2001 и 33/2004).

²⁰ Закон о изменама и допунама Кривичног законика из 2009. године први пут прописује кривично дело ненаменско коришћење буџетских средстава („Службени гласник Републике Србије“, број 72/2009).

Републике Литваније, Републике Летоније, Републике Естоније, Републике Финске, Републике Мађарске, Савезне републике Немачке, Републике Италије, Републике Словеније, Републике Хрватске, Републике Македоније, Босне и Херцеговине, Федерације Босне и Херцеговине, Републике Српске, Брчко Дистрикта Босне и Херцеговине и Републике Црне Горе.

Имајући у виду чињеницу да на унапређење одредби кривичног права велики утицај имају међународни стандарди који су садржани у правним документима ОУН и Европске заједнице, предмет анализе биће следећи правни документи донети под њиховим покровитељством: Декларација Организације Уједињених нација о криминалитету и кривичном правосуђу из 2001. године, Декларација Организације Уједињених нација о борби против корупције из 1997. године, Конвенција Организације Уједињених нација против корупције из 2005. године, Кривичноправна конвенција Европске уније о корупцији из 1999. године, Конвенција о заштити финансијских интереса Европске уније из 1995. године, Директива Европског савета о административној сарадњи у области опорезивања из 2011. године и Уредба Савета Европске уније о административној сарадњи земаља чланица у области пореза на додату вредност из 2003. године.

Обзиром да је Република Србија у процесу придруживања Европској унији, неопходно је да пре приступања овој заједници усагласи своје националне прописе са њеним правним тековинама, а које су садржане у правним актима Уније. Када је у питању област кривичноправне заштите фискалног система, национални прописи Србије треба да буду усаглашени са наведеним правним актима Европске уније. Имајући у виду чињеницу да се у наредном периоду очекује приступање Републике Србије Европској унији требало би тежити и јачању фискалне дисциплине у јавном сектору. У складу са прописима ове заједнице Република Србија ће бити у обавези, не само да пропише нова кривична дела којима се штите фискални интереси, већ и да измени постојеће инкриминације.

Контролу плаћања пореза врше порески инспектори, царина царински службеници, а контролу трошења буџетских средстава буџетски инспектори и државни ревизори. Обзиром да су лица која обављају наведене делатности и економске струке, требало би водити рачуна да одредбе којима су прописана фискална кривична дела буду

јасне и стручњацима који нису правници. На тај начин омогућава се и поштовање начела законитости.

Осим кривичноправних мера, превенција незаконитог понашања усмереног против фискалног система требало би да се огледа и у предузимању других мера. У Републици Србији је Законом о изменама и допунама Закона о буџетском систему прописана обавеза успостављања интерне финансијске контроле у јавном сектору, под којом се подразумева, како финансијско управљање и контрола, тако и интерна ревизија. Иако је циљ успостављања ове две компоненте интерне финансијске контроле превенција незаконитог понашања руководиоца и запослених у јавном сектору и ефикасно и економично коришћење јавних средстава, недостатак адекватне и квалитетне законске регулативе у овој области може да допринесе недовољној примени или погрешној примени одредаба којима је уређена интерна финансијска контрола у Републици Србији.

Поштовање етичких стандарда, сузбијање и контрола незаконитости, корупције и опортунистичког понашања било које врсте свакодневна је обавеза свих јавних менаџера. Проблем легалности и етичности рада државног апарата постаје кључно питање сваке земље у транзицији.²¹

Од великог значаја за превенцију фискалних кривичних дела јесте и ефикасан рад следећих државних органа: Пореске управе, Управе царина, буџетске инспекције, Државне ревизорске институције, али и механизма интерне финансијске контроле, као што су финансијско управљање и контрола и интерна ревизија. Због тога ће се посебно анализирати надлежност и овлашћења наведених механизма финансијске контроле у превенцији фискалних кривичних дела.

У овом раду користе се следећи методи: историјско-правни, упоредно-правни, позитивно-правни, статистички метод, анкета и анализа садржаја судских пресуда.

Историјско-правни метод обухвата анализу одредаба којима је била предвиђена кривичноправна заштита фискалног система, а које су садржане у следећим прописима: Душановом закону, Закону о непосредном порезу Србије из 1884. године, Закону о

²¹ Д. Кавран, Јавна управа, реформа, тренинг, ефикасност, Савет за државну управу Владе Републике Србије, Удружење за јавну управу Србије, Факултет организационих наука, Центар за јавну управу у сарадњи са Фондом за подизање капацитета Програма за развој Уједињених Нација у Србији и Црној Гори, Београд, 2003. стр. 23.

порезу на пословни промет из 1922. године, Закону о непосредним порезима из 1928. године, Закону о порезима Федеративне Народне Републике Југославије из 1946. године, Кривичном законнику из 1951. године, Кривичном закону из 1977. године, Закону о изменама и допунама Царинског закона из 1899. године, Царинском закону Социјалистичке Федеративне Републике Југославије из 1976. године и Закону о изменама и допунама Царинског закона из 1990. године. Историјско-правни метод се користи у овом раду у циљу доказивања да фискална кривична дела нису нова дела и да је потреба за кривичноправном заштитом фискалног система постојала и раније, али да су се врста дела, санкције и друга материјалноправна решења мењала у зависности од друштвених потреба и схватања у конкретном историјском периоду.

Упоредно-правна анализа заснива се на анализи прописа, како земаља бивших чланица Социјалистичке Федеративне Републике Југославије, тако и земаља чланица Европске Уније, како би се нека од решења која постоје у њиховом законодавству имплементирала у законодавству Републике Србије. На тај начин могуће је упоредити квалитет кривичноправних одредби којима се штити фискални систем у нашој земљи са одредбама закона земаља који су предмет упоредноправне анализе. У раду је посвећена пажња анализи прописа којима су предвиђена фискална кривична дела најпре земаља чланица Европске уније: Републике Литваније, Републике Летоније, Републике Естоније, Републике Финске, Републике Мађарске, Савезне републике Немачке и Републике Италије. Затим су предмет упоредноправне анализе прописи земаља бивших чланица Социјалистичке Федеративне Републике Југославије: Републике Словеније, Републике Хрватске, Републике Македоније, Босне и Херцеговине и њених ентитета (Федерације Босне и Херцеговине, Републике Српске и Дистрикта Брчко) и Републике Црне Горе.

Осим прописа наведених земаља предмет анализе су и одредбе правних докумената Организације Уједињених нација и Европске уније, а који су од значаја за кривичноправну заштиту фискалног система. Обзиром, да је велики утицај међународних стандарда у односу на национално законодавство присутан у свим областима, па и кривичноправној, на основу њихове анализе је могуће дати предлоге за унапређење кривичноправне заштите фискалног система у Републици Србији. Због тога су предмет анализе међународни стандарди садржани у следећим документима: Декларацији Организације Уједињених нација о криминалитету и кривичном правосуђу из 2001.

године, Декларацији Организације Уједињених нација о борби против корупције из 1997. године, Конвенцији Организације Уједињених нација против корупције из 2005. године, Кривичноправној конвенцији Европске уније о корупцији из 1999. године, Конвенцији о заштити финансијских интереса Европске уније из 1995. године, Директиви Европског Савета о административној сарадњи у области опорезивања из 2011. године и Уредби Савета Европске уније о административној сарадњи земаља чланица у области пореза на додату вредност из 2003. године.

Позитивно-правни метод се користи у овом раду приликом анализе кривичног законодавства Републике Србије, тј. приликом анализе одредби којима су прописана кривична дела против фискалног система, а које су садржане, како у Кривичном законнику, тако и у споредном кривичном законодавству (Закону о пореском поступку и пореској администрацији). На основу анализе одредби прописа којима се пружа кривичноправна заштита фискалног система, могуће је указати на евентуалне недостатке у важећим прописима и дати предлоге за њихово унапређење.

На основу података из статистичких билтена Републичког завода за статистику могуће је закључити колики је број извршених фискалних кривичних дела у конкретној години, колика је учесталост њиховог вршења у односу на укупан број кривичних дела, као и донети закључак о казненој политици судова у одређеном периоду. Предмет анализе је учесталост појавног испољавања фискалних кривичних дела у структури укупно извршених кривичних дела према подацима Републичког завода за статистику Републике Србије у периоду од 2006. до 2012. године. У раду је анализиран укупан број пријављених кривичних дела у овом периоду, затим број пријављених лица према начину сазнања за извршено дело, број оптужених лица за фискална кривична дела у односу на укупан број кривичних дела, број кривичних дела против привреде и службене дужности за дати период, број осуђених лица за фискална кривична дела, али и однос укупно извршених кривичних дела и броја кривичних дела извршених у стицају.

Сви подаци су приказани у табелама и графиконима на основу којих је могуће стећи увид у учесталост испољавања фискалних кривичних дела у одређеном периоду. У раду је изложен табеларни приказ наведених података, али и графикони који омогућавају квалитетнији увид у учесталост испољавања фискалних кривичних дела према подацима из билтена Републичког завода за статистику. На основу података из статистичких

билтена могуће је донети и закључке о казненој политици судова на територији Републике Србије у одређеном периоду. Због тога су у раду анализирани и подаци о броју осуђених лица за фискална кривична дела према врсти изречене казне, њеном трајању и изреченим мерама безбедности за период од 2006-2012. године.

У раду су статистички обрађени подаци из упитника, који су попуњени од стране сто тридесет запослених лица код корисника буџетских средстава. Запослени су одговарали на питања која се тичу потребе успостављања кривичноправне заштите фискалног система, али и потреби евентуалне измене постојећих прописа. Њихови одговори су од значаја за допуну ставова који се могу заузети на основу примене историјско-правног, упоредно-правног, позитивно-правног и статистичког метода. Испитаници су попунили анониман упитник са затвореним питањима у оквиру којег су били понуђени одговори.

Коришћење метода анализе садржаја судских пресуда у вези са фискалним кривичним делима представља основ за закључак о потреби унапређења кривичноправних одредаба којима се штити фискални систем. У раду су анализирани пресуде десет судова са територије Републике Србије, односно десет пресуда које су подељене у три групе. У првој групи анализирани су пресуде судова у вези са кривичним делом пореска утаја, у другој групи анализирани су пресуде у вези са кривичним делом неуплаћивање пореза по одбитку, а у трећој групи пресуде у вези са кривичним делом недозвољено складиштење робе.

Обзиром да је за спечавање кривичних дела најефикасније превентивно деловање (*ante delictum*) у раду су посебно анализирана и овлашћења органа екстерне финансијске контроле, као што су: Пореска управа, Управа царина, буџетска инспекција и Државна ревизорска институција, али и механизма интерне финансијске контроле, као што су: интерни ревизори који својим сугестијама у великој мери могу да допринесу превенцији фискалних кривичних дела, али и финансијско управљање и контрола коју су осим руководиоца корисника јавних средстава у обавези да спроводе и лица запослена у јавном сектору.

Глава прва

ФИСКАЛНИ СИСТЕМ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

1. УВОД

Јавне финансије представљају уставну категорију у Републици Србији. У оквиру трећег дела Устава Републике Србије²² у глави која носи назив: „Економија и јавне финансије“ прописано је да се средства из којих се финансирају надлежности Републике Србије, аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе обезбеђују из пореза и других прихода утврђених законом, а да је обавеза плаћања пореза и других дажбина општа и да се заснива на економској моћи обвезника.²³ Осим тога, уставна категорија је и буџет, обзиром да је Уставом прописано да Република Србија, аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе имају буџете у којима морају бити приказани сви приходи и расходи којима се финансирају њихове надлежности.²⁴ Уставом је прописано и да се законом утврђују рокови у којима буџет мора да буде усвојен и начин привременог финансирања, као и да извршавање свих буџета контролише Државна ревизорска институција.

Обзиром на важност и значај фискалног система једне земље, Уставом је предвиђено да је у надлежности Републике Србије да обавља контролу законитости располагања средствима правних лица, финансијску ревизију јавних средстава, финансирање остваривања права и дужности Републике Србије, порески систем.²⁵

²² Уставни закон за спровођење Устава Републике Србије („Службени гласник Републике Србије“, број 98/2006).

²³ Члан 91. Уставног закона за спровођење Устава Републике Србије.

²⁴ Члан 92. Уставног закона за спровођење Устава Републике Србије.

²⁵ Члан 97. Уставног закона за спровођење Устава Републике Србије.

Фискални систем се може посматрати искључиво као јединство пореског, царинског и буџетског система. Према неким ауторима финансијска одговорност би у најширем смислу обухватала два процеса:²⁶

- 1) адекватно опорезовање, прикупљање пореза од грађана на прописан начин и
- 2) адекватну алокацију тих ресурса.

Овај систем чине три система: порески, царински и буџетски систем. Сва три система су уређена посебним прописима. Порески систем јесте скуп пореза, такси, доприноса и других јавних прихода (дажбина) уведених у једној земљи и повезаних у целину, којима се могу остварити циљеви пореске политике, чијем се остварењу тежи у склопу финансијске, односно шире економске политике. Царински систем се може дефинисати као законом уређен систем промета робе између царинских подручја одређене земље и других царинских подручја, спровођења царинских радњи и поступака, права и обавеза лица и царинског органа, који из тих радњи и поступака проистичу, а ради заштите економских, фискалних и финансијских интереса Републике Србије, заштите од незаконите и илегалне трговине, безбедности, заштите људи и животне средине и олакшавања међународне трговине. Појам буџетског система дефинисан је Законом о буџетском систему Републике Србије²⁷ кроз одређивање његовог садржаја. У складу са тим буџетски систем чине буџет Републике Србије, буџети локалне власти и финансијски планови организација за обавезно социјално осигурање.²⁸ Код нас је усвојен концепт буџетског јединства, које подразумева државни буџет, као и посебне елементе или фондове за финансирање пензија, здравства, социјалних функција и др. Сваки буџетски систем садржи скуп свих прописа, институција и односа у систему буџетског финансирања.²⁹

²⁶ Наведено према: F. White, K. Hollingsworth, *Audit, Accountability and Government*, Clarendon Press, Oxford, 1999. p. 19.

²⁷ „Службени гласник Републике Србије“, број: 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013-испр. и 108/2013.

²⁸ Члан 3. Закона о буџетском систему Републике Србије.

²⁹ Г. Илић Попов, Ђ. Павловић, *Лексикон јавних финансија*, Завод за унапређење и рентабилност пословања, Београд, 2003. стр. 64.

Основни закон у пореској области Републике Србије јесте Закон о пореском поступку и пореској администрацији³⁰. Осим овог Закона, пореска област у нашој земљи уређена је и другим прописима, као што су: Закон о порезима на имовину³¹, Закон о порезу на добит правних лица³², Закон о порезу на доходак грађана³³, Закон о порезу на додату вредност³⁴ и Закон о акцизама³⁵. Поред закона, порески систем је уређен и подзаконским прописима донетим на основу њих. Царински систем је у Републици Србији уређен, како Царинским законом³⁶, тако и подзаконским прописима. Буџетски систем Републике Србије је уређен Законом о буџетском систему³⁷ и подзаконским актима донетим на основу њега. Обзиром да фискална кривична дела садрже бланкетну диспозицију³⁸, ради бољег разумевања и тумачења одредби Кривичног законика неопходно је указати на основне појмове који су уређени наведеним законима.

³⁰ „Службени гласник Републике Србије“, број: 80/2002, 64/2002-испр., 23/2003-испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005-др. закон, 62/2006-др. закон, 63/2006-испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009-др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012-испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013 и 68/2014.

³¹ „Службени гласник Републике Србије“, број: 26/2001, „Службени лист Савезне Републике Југославије“, број 42/2002-одлука Савезног уставног суда и „Службени гласник Републике Србије“, број 80/2002, 80/2002-др. закон, 135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011, 57/2012-одлука Уставног суда и 47/2013 и 68/2014-др. закон.

³² „Службени гласник Републике Србије“, број: 25/2001, 80/2002, 80/2002-др. закон, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013 и 108/2013 и 68/2014-др. закон.

³³ „Службени гласник Републике Србије“, број: 24/2001, 80/2002, 80/2002-др. закон, 135/2004, 62/2006, 65/2006-испр., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011-одлука Уставног суда, 7/2012-усклађени динарски износи, 93/2012, 114/2012-одлука Уставног суда, 8/2013-усклађени динарски износи, 47/2013, 48/2013-испр., 108/2013 и 6/2014-усклађени динарски износи, 57/2014 и 68/2014-др. закон.

³⁴ „Службени гласник Републике Србије“, број: 84/2004, 86/2004-испр., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013 и 6/2014-усклађени динарски износи и 68/2014-др. закон.

³⁵ „Службени гласник Републике Србије“, број: 22/2001, 73/2001, 80/2002, 43/2003, 72/2003, 43/2004, 55/2004, 135/2004, 46/2005, 101/2005. др. закон, 61/2007, 5/2009, 31/2009, 101/2010, 43/2011, 101/2011, 6/2012-усклађен динарски износ, 43/2012-одлука, 76/2012-одлука, 93/2012, 119/2012, 8/2013-усклађени динарски износи, 47/2013 и 4/2014-усклађени динарски износи и 68/2014-др. закон.

³⁶ „Службени гласник Републике Србије“, број: 18/2010 и 111/2012.

³⁷ „Службени гласник Републике Србије“, број: 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013-испр. и 108/2013.

³⁸ Бланкетна диспозиција даје само општи оквир (опште елементе) кривичног дела, док је за одређивање појединих, конкретних елемената бића тог кривичног дела потребно применити неку другу одредбу садржану у било ком другом правном пропису (у случају фискалних кривичних дела према одредбама садржаним у пореским законима, Царинском закону, Закону о буџетском систему, Закону о јавном дугу, Закону о јавним набавкама), али не у Кривичном законнику. Практично нема конкретног кривичног дела ако не постоји поступање противно норми садржаној у неком другом пропису на који управо упућује бланкетна диспозиција садржана у кривичном закону. Наведено према: Д. Јовашевић, Лексикон кривичног права, Службени гласник, Београд, 2006. стр. 84.

2. ЕЛЕМЕНТИ ФИСКАЛНОГ СИСТЕМА

1. Порески систем

Порески систем јесте скуп пореза, такси, доприноса и других јавних прихода (дажбина) уведених у једној земљи и повезаних у целину, којима се могу остварити циљеви пореске политике, чијем се остварењу тежи у склопу финансијске, односно шире економске политике. Овде се пореским системом назива *via facti* систем јавних прихода, и то би се могло назвати широм дефиницијом. Међутим, порески систем у ужем смислу представља укупност пореских облика једне земље.³⁹ Наведени систем не настаје као резултат унапред дефинисаног, на научним принципима заснованог плана, већ пре на основу компромиса различитих политичких снага, под утицајем историјског развоја, као и притисака да се пронађу нови извори за финансирање јавних прихода, па и под дејством иностраног фактора.⁴⁰

Приликом решавања питања надлежности за увођење пореских прихода и њихове расподеле, нарочито се има у виду ефикасност у остваривању функција државног, тј. јавног сектора (алокативна, редистрибутивна и стабилизациона функција) и једнакост у задовољавању јавних потреба. Када је реч о ефикасности, у теорији јавних финансија заступљена су различита гледишта о томе на ком нивоу власти је најефикасније обављање одређене економске функције јавног сектора. Поставља се питање да ли код алокативне, редистрибутивне и стабилизационе функције треба допустити централизовано или децентрализовано вршење.⁴¹

³⁹ Б. Јелчић, Наука о финансијама и финансијско право, Народне новине, Загреб, 1990. стр. 213.

⁴⁰ Д. Поповић, Наука о порезима и пореско право, Савремена администрација, Београд, 1997. стр. 482.

⁴¹ С. Стојановић, Заједница прихода у пореском систему Србије, Желнид, Београд, 2002. стр. 19.

Алокативна функција састоји се у таквом начину распоређивања ресурса које омогућује што ефикасније обављање привредних активности, а тиме и остварење одређене (што више) стопе економског раста.⁴²

Редистрибутивна функција или функција прерасподеле националног дохотка остварује се механизмима јавних прихода и јавних издатака. Задатак те функције је пренос (трансфер) дела створеног дохотка у корист финансијског потенцијала институција које обезбеђују намиривање јавних потреба, односно које су дужне да се брину о сталној понуди јавних добара и услуга. Прерасподела дохотка остварује се фискалним приходима (порезима, доприносима, парафискалитетима и др.) и ресурсима јавног дуга.⁴³

Стабилизациона функција усмерена је на постизање макроекономске равнотеже, тј. равнотеже привреде као целине. Ово је повезано са применом бројних инструмената у циљу остварења што вишег нивоа запослености, односно смањања стопе незапослености и одржавања стабилности цена (ниске стопе инфлације).⁴⁴

Законом о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије уређен је поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода, права и обавеза пореских обвезника, регистрација пореских обвезника, пореска кривична дела и прекршаји. Осим тога уређен је и поступак издавања и одузимања овлашћења за обављање мењачких послова, контроле мењачких послова, као и контроле девизног пословања и обављање послова државне управе у области игара на срећу. Законом о пореском поступку и пореској администрацији образована је Пореска управа као посебан орган управе у саставу Министарства надлежног за послове финансија и уређена њена надлежност и организација.⁴⁵ Порески обвезник је у односу на државу коју представља Пореска управа у тзв. порескоправном односу. Овај однос је сложен и он обухвата, како права, тако и обавезе физичког или правног лица у односу на државу тј. Пореску управу

⁴² С. Стојановић, Заједница прихода у пореском систему Србије, Ibid., стр. 19.

⁴³ I. Sever, Javne financije, razvoj, osnovne teorije, analiza, Sveučilište u Rijeci, Ekonomski fakultet Rijeka, Rijeka, 1995., стр. 53.

⁴⁴ С. Стојановић, Заједница прихода у пореском систему Србије, Оп. цит., стр. 19.

⁴⁵ Члан 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије.

која је представља у конкретном порескоправном односу са физичким или правним лицем.⁴⁶

Под обавезама физичког, односно правног лица подразумевају се:⁴⁷

- 1) обавеза плаћања пореза, обавеза обезбеђења пореске обавезе и обавеза плаћања споредних пореских давања од стране физичког, односно правног лица и право Пореске управе да захтева испуњење ових обавеза и
- 2) обавеза да у складу са законом, утврди порез, односно по одбитку, наплати порез у име пореског обвезника, води прописано рачуноводство, подноси пореске пријаве, доставља Пореској управи тражену документацију и податке, не обавља плаћања на начин другачији од прописаног, дозволи преглед свог пословања службеном лицу⁴⁸ Пореске управе и друге законом утврђене обавезе чињења, нечињења или трпљења, у циљу благовременог и правилног плаћања пореза, као и право Пореске управе да захтева испуњење тих обавеза.

Непоступање физичког или правног лица, које је у складу са Законом којим је уређена обавеза плаћања конкретног пореза у зависности од околности конкретног случаја, може да представља прекршај, привредни преступ или кривично дело.

Осим обавеза у порескоправном односу, физичко или правно лице има и одређена права. То су следећа права:⁴⁹

- 1) на повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно споредних пореских давања, као и на повраћај пореза када је то другим пореским законом предвиђено;
- 2) на пореску рефакцију, односно рефундацију пореза у складу са пореским законом;
- 3) да користи порески кредит⁵⁰ у односу на пореску обавезу, односно обавезу по основу споредних пореских давања и

⁴⁶ Члан 10. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије.

⁴⁷ Члан 10. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије.

⁴⁹ Члан 10. став 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије.

⁵⁰ У складу са чланом 10. став 4. Закона о пореском поступку и пореској администрацији под пореским кредитом се подразумева износ за који се умањује пореска обавеза.

- 4) да користи више или погрешно плаћени порез, односно споредна пореска давања за намирење доспелих обавеза по другом основу, путем прекњижавања.

Порески дужник и порески обвезник нису синоними. Под пореским дужником се подразумева физичко или правно лице које дугује одређену радњу из порескоправног односа, док је порески обвезник порески дужник који је у обавези да плати порез, односно споредно пореско давање.⁵¹ То значи да је порески дужник шири појам од појма пореског обвезника. У складу са тим под пореским дужницима се, осим пореског обвезника, подразумевају следећа лица:⁵²

- 1) порески јемац који одговара за плаћање обвезниковог пореског дуга, за случај да порески обвезник тај дуг не плати о доспелости;
- 2) исплатилац прихода пореском обвезнику који је дужан да обрачуна и по одбитку плати прописани порез на тај приход, у име и за рачун пореског обвезника на одговарајући уплатни рачун;
- 3) порески посредник који је дужан да са рачуна пореског обвезника или исплатиоца прихода пореском обвезнику на основу њиховог налога за пренос средстава обустави и по одбитку уплати утврђени порез, у своје име, а за рачун пореског обвезника, односно исплатиоца прихода пореском обвезнику на одговарајући уплатни рачун, као и
- 4) остала правна и физичка лица која су у обавези да предузму одређену радњу из порескоправног односа.

Порески поступак је поступак утврђивања пореске обавезе. Обзиром да се ради о управном поступку, неопходно је напоменути да су порески обвезници и други порески дужници странке у пореском поступку. Пореска обавеза представља дужност пореског обвезника да плати порез утврђен од стране Пореске управе у управном поступку, под условима прописаним Законом о пореском поступку и пореској администрацији или другим пореским законом. За испуњење пореске обавезе порески обвезник је одговоран од тренутка када су настале чињенице за које је пореским законом прописано да стварају

⁵¹ Члан 12. ст. 1. и 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије.

⁵² Члан 12. став 3. Закона о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије.

пореску обавезу, нпр. када је извршен пренос својинскоправних овлашћења на одређеној покретној или непокретној ствари.⁵³

Пореска обавеза се испуњава плаћањем о доспелости дугованог износа утврђеног пореза. Пореску обавезу испуњава непосредно порески обвезник, осим уколико је Законом о пореском поступку и пореској администрацији или другим законом прописано да је друго лице одговорно за испуњење обавезе пореског обвезника или уколико обавезу пореског обвезника не испуни друго лице које према пореском закону није одговорно за испуњење пореске обавезе.⁵⁴ Неиспуњење пореске обавезе представља у зависности од конкретног случаја прекршај или кривично дело.

У складу са Законом о пореском поступку и пореској администрацији порески обвезник има следеће пореске обавезе:⁵⁵

- 1) да у прописаном року поднесе пријаву за регистрацију Пореској управи, осим обвезника за чију је регистрацију, односно упис у регистар, надлежна Агенција за привредне регистре и пријави све касније измене података у пријави који се не пријављују Агенцији за привредне регистре;
- 2) да поднесе пореску пријаву Пореској управи на прописаном обрасцу, у року и на начин утврђен пореским прописима;
- 3) да поднесе документацију и пружи информације које захтева Пореска управа, у складу са пореским прописима;
- 4) да води прописане пословне књиге и евиденције ради опорезивања;
- 5) да у законским роковима тачно обрачунава порез, када је у складу са законом у обавези да то сам учини;
- 6) да плаћа порез на начин, под условима и у року прописаним законом;
- 7) да не омета и не спречава службена лица која учествују у пореском поступку у обављању законом утврђене дужности;
- 8) да обавести Пореску управу о отварању или затварању рачуна код банке, друге финансијске организације, поштанске штедионице или друге

⁵³ Члан 18. ст. 1. и 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије.

⁵⁴ Члан 19. ст. 1. и 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије.

⁵⁵ Члан 25. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије.

организације која обавља платни промет у року од 15 дана од дана отварања, односно затварања рачуна;

- 9) да буде присутан током пореске контроле и
- 10) да извршава друге обавезе утврђене Законом о пореском поступку и пореској администрацији и другим пореским законима.

2. Царински систем

Царински систем се може дефинисати као законом уређен систем промета робе између царинских подручја одређене земље и других царинских подручја, спровођења царинских радњи и поступака, права и обавеза лица и царинског органа, који из тих радњи и поступака проистичу, а ради заштите економских, фискалних и финансијских интереса Републике Србије, заштите од незаконите и илегалне трговине, безбедности и заштите људи и животне средине и олакшавања међународне трговине. Царински систем се по правилу везује за одређени царински суверенитет, где под појмом царинског суверенитета треба подразумевати право одређене државе да уреди царинску власт.⁵⁶

Основни појам царинског система јесте царина. Под царинском се подразумева дажбина (посредан порез) који се наплаћује најчешће на увезену робу у виду одређеног новчаног износа, а по утврђеним царинским стопама у царинској тарифи.⁵⁷ Царински систем је уређен Царинским законом Републике Србије и низом подзаконских аката донетих на основу овог Закона, а који омогућавају његову примену. Наведеним Законом уређена су општа правила и поступци који се примењују на робу која се уноси и износи из царинског подручја Републике Србије. Закон се примењује на промет робе између царинског подручја Републике Србије и других царинских подручја уз примену прописа из осталих области којима се уређује трговина робом. Царинским законом су уређене царинске радње и поступци, као и права и обавезе лица и царинског органа, који из тих поступака и радњи проистичу. Он се примењује на целом царинском подручју Републике

⁵⁶ Д. Јеринић, Д. Јеринић, Царински систем Србије и основни институти, Београдска пословна школа, Висока школа струковних студија, Београд, 2010. стр. 162.

⁵⁷ Д. Јеринић, Д. Јеринић, Царински систем Србије и основни институти, Ibid., стр. 9.

Србије, осим ако није другачије прописано другим законом или међународним споразумом који је потврдила Република Србија.⁵⁸

Обзиром да је царински систем уређен и другим прописима, Царинским законом је дефинисано шта се подразумева под царинским прописима. У складу са тим, под царинским прописима се подразумевају, осим Царинског закона, и прописи донети ради његовог спровођења, Закон о царинској тарифи⁵⁹ и прописи донети ради његовог спровођења и међународни споразуми и прописи донети ради њиховог спровођења.⁶⁰ Одредбама Царинског закона штите се економски, фискални и финансијски интереси Републике Србије путем заштите од незаконите и нелегалне трговине. Осим тога, штити се безбедност и заштита људи и животне средине и олакшава међународна трговина.⁶¹

У складу са Законом царински орган⁶² контролише међународни промет робе. Ради обављања својих надлежности он може вршити све контролне радње од значаја за правилну примену Царинског закона и других царинских прописа. Те радње и активности могу се вршити ван царинског подручја⁶³ Републике Србије, једино уколико је то утврђено међународним споразумом.⁶⁴

Царинским законом прописана је обавеза за лица која учествују или која су у вези са прометом робе, да царинском органу на његов захтев ставе на располагање исправе и податке, у било којем облику да се налазе, као и да пруже сваку другу помоћ од значаја за примену царинских прописа.⁶⁵ Осим тога, лица која учествују или су у вези са прометом робе и која су дужна да воде књиговодствену евиденцију у складу са законом, у обавези су да ту евиденцију, исправе и остала средства за чување података воде на такав начин да су права и обавезе тог лица у вези са извозом и увозом робе, као и подаци о увозним и извозним дажбинама у сваком тренутку јасни и прецизни.

⁵⁸ Члан 1. став 1. Царинског закона Републике Србије.

⁵⁹ „Службени гласник Републике Србије“, број: 62/2005, 61/2007 и 5/2009.

⁶⁰ Члан 1. став 2. Царинског закона Републике Србије.

⁶¹ Члан 2. став 1. Царинског закона Републике Србије.

⁶² Чланом 5. став 1. тачка 3. Царинског закона Републике Србије, прописано је да је царински орган Управа царина, царинарница и њене организационе јединице надлежне за примену царинских и осталих прописа, као и овлашћени царински службеник.

⁶³ Под царинским подручјем се у складу са чланом 3. Царинског закона подразумева територија и територијалне воде Републике Србије, као и ваздушни простор изнад Републике Србије и ограничено је царинском линијом која је истоветна са границом Републике Србије.

⁶⁴ Члан 2. став 2. Царинског закона Републике Србије.

⁶⁵ Члан 23. Царинског закона Републике Србије.

Евиденција мора да буде доступна царинском органу ради контроле, а лица која су задужена за вођење евиденције дужна су да обезбеде неопходну помоћ царинском органу, као и неопходан увид у структуру, организацију и начин рада рачуноводственог система.⁶⁶

Роба се може унети у царинско подручје Републике Србије преко граничних прелаза, само у време када су они отворени, јер је једино тада могуће извршити царинску контролу.⁶⁷

3. Буџетски систем

Појам буџетског система дефинисан је Законом о буџетском систему Републике Србије кроз одређивање његовог садржаја. У складу са тим, буџетски систем чине буџет Републике Србије, буџети локалне власти и финансијски планови организација за обавезно социјално осигурање.⁶⁸ Код нас је усвојен концепт буџетског јединства, које подразумева државни буџет, као и посебне елементе или фондове за финансирање пензија, здравства, социјалних функција и др. Сваки буџетски систем садржи скуп свих прописа, институција и односа у систему буџетског финансирања.⁶⁹

С. Јовановић је сматрао да је буџет најважнији од свих формалних закона. Према њему под буџетом се подразумева „предрачун државних прихода и расхода који се за одређени период времена, обично за годину дана, издаје у облику закона“. Он је наглашавао да је по својој садржини буџет управни, а не законодавни акт и он се позива на немачког аутора Лабанда који полази од тога да буџет није закон у материјалном, него у формалном смислу. Он је сматрао да је буџет закон само из разлога што се подноси на одобрење парламенту.⁷⁰

Да би се одржао буџетски систем једне земље неопходно је постојање интегритета буџетског система који се обезбеђује заједничким правним основом, јединственом буџетском класификацијом, употребом јединствене буџетске

⁶⁶ Члан 24. Царинског закона Републике Србије.

⁶⁷ Члан 58. Царинског закона Републике Србије.

⁶⁸ Члан 3. Закона о буџетском систему Републике Србије.

⁶⁹ Г. Илић Попов, Ђ. Павловић, Лексикон јавних финансија, Оп. цит., стр. 64.

⁷⁰ С. Јовановић, О држави, основи једне правне терорије, Геца Кон, Београд, 1922. стр. 209-215.

документације за израду нацрта буџета, средњорочних и финансијских планова, јединственим системом буџетског рачуноводства, јединственим критеријумима за буџетску контролу и ревизију, преносом статистичких извештаја и података са једног нивоа буџета на други и принципима на којима се заснива буџетски поступак, у складу са Законом о буџетском систему. Због тога је, осим унапређења прописа којима ће се ојачати финансијска одговорност у јавном сектору, неопходно континуирано организовати обуке запослених у јавном сектору како би били ефикаснији и економичнији у остварењу својих задатака.⁷¹

Законом о буџетском систему, јавна средства су дефинисана као средства на располагању и под контролом Републике Србије, локалне власти и организација за обавезно социјално осигурање.⁷² Ова средства користе, како директни и индиректни корисници буџетских средстава, тако и корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање и јавна предузећа основана од стране Републике Србије, односно локалне власти, правна лица основана од стране тих јавних предузећа, правна лица над којима Република Србија, односно локална власт има директну или индиректну контролу над више од 50% капитала или више од 50% гласова у управном одбору, друга правна лица у којима јавна средства чине више од 50% укупних прихода остварених у претходној пословној години, као и јавне агенције и организације на које се примењују прописи о јавним агенцијама.⁷³

За разлику од корисника јавних средстава, круг корисника буџетских средстава која представљају фискална средства у ужем смислу је знатно ужи. Под корисницима буџетских средстава се у складу са Законом о буџетском систему подразумевају директни и индиректни корисници буџетских средстава Републике Србије, односно локалне власти.⁷⁴ Међутим, од корисника буџетских средстава треба разликовати

⁷¹ Ј. Шупут, Интерна финансијска контрола у јавном сектору у: Усклађивање права Републике Србије са правним тековинама Европске Уније: приоритети, проблеми, перспективе (приредиле А. Рабреновић и Ј. Ђеранић), Институт за упоредно право, Београд, 2012. стр. 249.

⁷² Члан 2. став 1. тачка 3. Закона о буџетском систему Републике Србије.

⁷³ Члан 2. став 1. тачка 5. Закона о буџетском систему Републике Србије.

⁷⁴ Под директним корисницима буџетских средстава у складу са чланом 2. став 1. тачка 7. Закона о буџетском систему подразумевају се органи и организације Републике Србије, односно органи и службе локалне власти. Индиректни корисници буџетских средстава дефинисани су истим чланом, тачком 8. У складу са овом одредбом под индиректним корисницима буџетских средстава се подразумевају правосудни органи, буџетски фондови, месне заједнице, јавна предузећа, фондови и дирекције основане од стране

кориснике средстава организација за обавезно социјално осигурање, под којима се у складу са Законом о буџетском систему подразумевају организације за обавезно социјално осигурање и корисници средстава Републичког фонда за здравствено осигурање (здравствене и апотекарске установе чији је оснивач Република Србија, односно локална власт).⁷⁵

Наведени корисници јавних средстава се финансирају претежно из јавних прихода. Ови приходи су такође дефинисани Законом о буџетском систему. Под њима се сматрају сви приходи остварени обавезним плаћањима пореских обезника, правних и физичких лица која користе одређено јавно добро или јавну услугу, као и сви други приходи које остварују корисници буџетских средстава и средстава организација за обавезно социјално осигурање.⁷⁶

Као и другде у савременом свету, у Србији постоји плурализам облика јавних прихода. Неки од њих су веома издашни и представљају носећи стуб фискалног система државе (нпр. порез на додату вредност, доприноси за обавезно социјално осигурање, порез на доходак грађана, акцизе), неки су релевантни са становишта локалних јавних финансија (нпр. порез на имовину), неки још увек нису добили онај фискални значај који имају у развијенијим земљама, али се никако не могу заобићи (нпр. порез на добит правних лица), а неки, пак, представљају тек занемарљив приходни инструмент – намењен превасходно покривању трошкова такве услуге коју пружају органи и организације државе, покрајинске аутономије или јединице локалне самоуправе.⁷⁷

Јавни приходи и примања могу се увести само на основу закона, односно одлуке скупштине локалне власти у складу са законом. Висина јавних прихода и примања утврђује се законом, односно актом надлежног органа у складу са Законом о буџетском систему и другим посебним законима.⁷⁸ Врсте јавних прихода и примања таксативно су

локалне власти које се финансирају из јавних прихода чија је намена утврђена посебним законом, установе основане од стране Републике Србије, односно локалне власти над којима оснивач преко директних корисника буџетских средстава, врши законом утврђена права у погледу управљања и финансирања.

⁷⁵ Члан 2. став 1. тачка 9. Закона о буџетском систему Републике Србије.

⁷⁶ Члан 2. став 1. тачка 14. Закона о буџетском систему Републике Србије.

⁷⁷ Д. Поповић, Пореско право, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2012, стр. 279.

⁷⁸ Члан 13. Закона о буџетском систему.

наведене поменутиим Законом. У складу са овим прописом, под јавним приходима се подразумевају:⁷⁹

- 1) порези;
- 2) доприноси за обавезно социјално осигурање;
- 3) непорески приходи и то: таксе, накнаде, казне, приходи настали употребом јавних средстава;
- 4) самодопринос и
- 5) донације, трансфери и финансијска помоћ Европске уније.

Порези се могу увести само законом и то на потрошњу, доходак, добит, имовину и пренос имовине физичких и правних лица.⁸⁰

Обзиром да су осим пореза, јавни приходи и доприноси за обавезно социјално осигурање, Законом о буџетском систему је прописано да се они уводе Законом и то за:⁸¹

- 1) пензијско и инвалидско осигурање;⁸²
- 2) здравствено осигурање⁸³ и
- 3) осигурање за случај незапослености⁸⁴.

Корисници ових осигурања остварују право на социјална права која им припадају у складу са међународним конвенцијама и Уставом.

Јавни расходи су такође таксативно набројани Законом о буџетском систему, као расходи за запослене, расходи за робе и услуге, расходи за амортизацију и употребу средстава за рад, расходи за отплате камата и пратећих трошкова задуживања,

⁷⁹ Члан 14. Закона о буџетском систему.

⁸⁰ Члан 15. став 1. Закона о буџетском систему.

⁸¹ Члан 16. Закона о буџетском систему.

⁸² Пензијско и инвалидско осигурање је у Републици Србији уређено Законом о пензијском и инвалидском осигурању („Службени гласник Републике Србије“, број: 34/2003, 64/2004 – одлука Уставног суда Републике Србије, 84/2004 – др. закон, 85/2005, 101/2005 – др. закон, 63/2006 – одлука Уставног суда Републике Србије, 5/2009, 107/2009, 101/2010, 93/2012, 61/2013 и 108/2013).

⁸³ Здравствено осигурање је у Републици Србији уређено Законом о здравственом осигурању („Службени гласник Републике Србије“, број: 107/2005, 109/2005 – испр., 57/2011, 110/2012-одлука Уставног суда и 119/2012.)

⁸⁴ Осигурање за случај незапослености у Републици Србији је уређено Законом о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник Републике Србије“, број: 84/2004, 61/2005, 62/2006, 5/2009, 52/2011, 101/2011, 7/2012 – усклађени дин. изн., 8/2013 – усклађени динарски износи, 47/2013, 108/2013 и 6/2014 – усклађени динарски износи), као и Законом о запошљавању и осигурању за случај незапослености („Службени гласник Републике Србије“, број: 36/2009 и 188/2010).

субвенције, дотације и трансфери, обавезно социјално осигурање и социјална заштита, остали расходи (порези, обавезне таксе, новчане казне, пенали и др.).⁸⁵

Буџетски систем као законом уређен систем треба да обезбеди одрживост укупног фискалног система. Уређењем наведеног система уређен је и начин контроле буџетских средстава и успостављање ограничења трошкова на расходе и издатке који су одобрени законом или одлуком о буџету. Распоређивањем средстава на тај начин остварује се алокацијска ефикасност, јер доношењем аката којима се ограничавају наведени трошкови успостављају се приоритети унутар буџета. Осим тога, омогућава се и техничка и оперативна ефикасност у коришћењу буџетских средстава, као и њихова примена са што нижим трошковима. Иако се прописима којима се усваја буџет успоставља дисциплина у трошењу јавних средстава, то некада није довољно. Због тога је Законом о буџетском систему на један општи начин прописана обавеза успостављања интерне⁸⁶ и екстерне финансијске контроле⁸⁷ у јавном сектору Републике Србије. Ови механизми имају значајну улогу у контроли ефикасног, економичног, ефективног и

⁸⁵ Члан 27. Закона о буџетском систему.

⁸⁶ Према члану 80. Закона о буџетском систему Републике Србије интерна финансијска контрола у јавном сектору обухвата три компоненте: финансијско управљање и контролу код корисника јавних средстава, интерну ревизију код корисника јавних средстава и хармонизацију и координацију финансијског управљања и контроле и интерне ревизије коју обавља Министарство финансија – Централна јединица за хармонизацију. Финансијско управљање и контрола је дефинисана чланом 81. Закона о буџетском систему као скуп политика, процедура и активности које се успостављају и спроводе код корисника јавних средстава, а чији је циљ да се обезбеди пословање корисника у складу са прописима, интерним актима и уговорима, реалност и интегритет финансијских и пословних извештаја, економично, ефикасно и ефективно коришћење средстава, заштита средстава и података (информација). Чланом 82. Закона о буџетском систему Републике Србије дефинисана је интерна ревизија која се успоставља код корисника јавних средстава као организационо независна активност од делатности коју ревидира. Она није део ниједног пословног процеса, односно организационог дела организацје, а у своме раду је непосредно одговорна руководиоцу корисника јавних средстава у којем је успостављена. Хармонизацију у складу са чланом 83. Закона о буџетском систему обавља Централна јединица за хармонизацију Министарства финансија Републике Србије. Интерна финансијска контрола, тј. њене две компоненте: финансијско управљање и контрола и интерна ревизија, као и њихова хармонизација детаљније су уређене посебним правилницима, које доноси Министар надлежан за послове финансија.

⁸⁷ Послове екстерне контроле трошења јавних средстава у Републици Србији у складу са Законом о буџетском систему Републике Србије обављају буџетска инспекција и Државна ревизорска институција. Чл. 84 – 91. наведеног Закона прописане су на општи начин надлежност и овлашћења буџетске инспекције која је детаљније уређена посебном уредбом. Послове екстерне ревизије у јавном сектору Републике Србије у складу са Законом о буџетском систему обавља Државна ревизорска институција. Организација и надлежност Државне ревизорске институције прописани су посебним законом и пословником.

законитог трошења буџетских средстава, а самим тим и у превенцији фискалних и других са њима повезаних кривичних дела.

3. УЛОГА ФИСКАЛНОГ СИСТЕМА У ОСТВАРЕЊУ ЉУДСКИХ ПРАВА

Постоје различите теорије о људским правима које су биле од великог утицаја на доношење међународних конвенција којима се она штите. Једна од њих је и теорија природних права. Људска права налазе много јаче утемељење у теоријама које наступрот позитивизму, полазе од тога да постоје правне норме и субјективана права изнад и ван позитивних прописа и воље државе, односно законодавца. То право, које није позитивно, назива се природним правом, па се и поред међусобних разлика – теорије које сматрају да поред позитивног постоји и неки други релевантан правни поредак, називају теоријама природног права – натурализам.⁸⁸

Неке новије варијанте природноправног учења полазе од постојања друштвеног уговора. Према њима, људи су били аутономна и суверена бића у природном стању и улазећи у заједницу су склопили уговор, којим су се неких својих овлашћења одрекли у корист државе, али су нека своја права задржали.⁸⁹ Та права којих су се људи одрекли у корист државе представљају обавезе према држави, а права која су задржали људска права прокламована међународним и националним документима. Нпр. обавеза плаћања пореза држави представља одрицање дела свог права на имовину тј. дела своје имовине, али истовремено и предуслов за остварење економских, социјалних и културних права, чије се остварење финансира од тих пореза и других дажбина које грађани плаћају држави.⁹⁰

Право на социјално обезбеђење, у најширем смислу, подразумева право на социјално осигурање. Најопштије гледано, код социјалног осигурања радници издвајају

⁸⁸ В. Димитријевић, М. Пауновић, у сарадњи са В. Ђерић, Људска права, Београдски центар за људска права, Досије, Београд, 1997. стр. 44. и 45.

⁸⁹ В. Димитријевић, М. Пауновић, у сарадњи са В. Ђерић, Људска права, Ibid., стр. 47.

⁹⁰ В. Димитријевић, М. Пауновић, у сарадњи са В. Ђерић, Људска права, Ibid., стр. 370-371.

одређени део своје плате да би они и чланови њихових породица касније имали право на одређену накнаду, на пример у случају болести, повреде на раду или пензионисања. Социјална помоћ подразумева накнаду коју појединци добијају на основу свог положаја (нпр. незапослени, инвалиди итд.), а чији су извор јавни фондови који се попуњавају из пореза.⁹¹

Право на социјално обезбеђење садржано је у Универзалној декларацији о људским правима⁹². Оно је гарантовано и Повељом о економским, социјалним и културним правима, која на уопштен начин предвиђа да свако има право на социјално обезбеђење, укључујући и социјално осигурање⁹³. Такође, социјално обезбеђење је признато као део посебне заштите коју треба да уживају запослене мајке пре и после порођаја⁹⁴. Економско социјална повеља такође регулише социјално обезбеђење⁹⁵ и то на много детаљнији начин него Повеља о економским, социјалним и културним правима. Важно је поменути и Конвенцију Међународне организације рада број 102⁹⁶ која такође садржи одредбе о минималним нормама социјалног обезбеђења.⁹⁷

Према Европској социјалној повељи, државе имају обавезу да створе и одражавају систем социјалне заштите⁹⁸. Минимални ниво социјалне заштите који систем треба да пружи одређује се према стандардима Конвенције Међународне организације рада о минималним стандардима социјалног обезбеђења. Међутим, треба истаћи да

⁹¹ В. Димитријевић, М. Пауновић, у сарадњи са В. Ђерић, Људска права, Ibid., стр. 371.

⁹² Члан 22. Универзалне декларације о људским правима. Ова Декларација је усвојена од стране Генералне скупштине Уједињених нација А/RES/217 10. децембра 1948. године у Паризу. Текст Декларације на српском језику налази се на веб-страници: http://www.ohchr.org/eng/UDHR/Documents/UDHR_Translations/srcs.pdf (приступљено током фебруара 2014. године).

⁹³ Члан 9. Повеље о економским, социјалним и културним правима.

⁹⁴ Члан 10. став 2. Повеље о економским, социјалним и културним правима.

⁹⁵ Чл. 12-14. и 16-17. Економско социјалне повеље.

⁹⁶ Конвенција је усвојена 29. јуна 1951. године, а ступила је на снагу 23. маја 1953. године. Југославија је потписала и ратификовала ову Конвенцију 1954. године, „Службени лист Федеративне Народне Републике Југославије, број 1/55).

⁹⁷ В. Димитријевић, М. Пауновић, у сарадњи са В. Ђерић, Људска права, Оп.цит., стр. 371.

⁹⁸ Члан 12. Европске социјалне повеље. Ревидирану Европску социјалну повељу из 1996. године Република Србија је усвојила Законом о потврђивању ревидиране Европске социјалне повеље („Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори“, број 42/2009).

државе имају обавезу да постепено унапређују ниво социјалне заштите⁹⁹, тако да минимални стандарди представљају само полазну основу.¹⁰⁰

Такође, Европска социјална повеља гарантује и право на социјалну и здравствену помоћ свим лицима која немају довољно средстава и која нису у могућности да обезбеде таква средства сопственим снагама или из других извора.¹⁰¹

Европска социјална повеља јемчи и одређене специфичне форме социјалног обезбеђења као што су социјална давања за породицу и заштита мајки и деце. Додатни протокол уз Повељу из 1998. године гарантује и право старих особа на социјално обезбеђење.¹⁰²

Универзалном декларацијом о људским правима¹⁰³ чланом 22. предвиђено је да свако као члан друштва има право на социјално осигурање и право да остварује привредна, друштвена и културна права неопходна за своје достојанство и за слободан развој своје личности, уз помоћ државе и путем међународне сарадње, а у складу са организацијом и средствима сваке државе¹⁰⁴. Наведеном Декларацијом је прописано да свако има право на стандард живота који обезбеђује здравље и благостање, његово и његове породице, укључући храну, одећу, стан и лекарску негу и потребне социјалне службе, као и право на осигурање у случају незапослености, болести, онеспособљења, удовиштва, старости или других случајева губљења средстава за издржавање услед околности независних од његове воље.¹⁰⁵

Осим тога, Декларацијом је предвиђено и да свако има обавезе према заједници која једино омогућава слободно и пуно развијање његове личности, као и да се у вршењу својих права и слобода свако може подвргнути само оним ограничењима која су предвиђена законом у циљу обезбеђења нужног признања и поштовања права и слобода других и општег благостања и у циљу задовољења правичних захтева морала, јавног

⁹⁹ Члан 12. Конвенције Међународне организације рада.

¹⁰⁰ В. Димитријевић, М. Пауновић, у сарадњи са В. Ђерић, Људска права, Оп. цит., стр. 371.

¹⁰¹ Гаранција ових права прописана је чланом 13. став 1. Европске социјалне повеље. Наведено према: В. Димитријевић, М. Пауновић, у сарадњи са В. Ђерић, Људска права, Ibid., стр. 372.

¹⁰² В. Димитријевић, М. Пауновић, у сарадњи са В. Ђерић, Људска права, Ibid., стр. 372.

¹⁰³ Декларација је усвојена и проглашена Резолуцијом Скупштине Уједињених Нација 217 А (III) од 10. децембра 1948. године.

¹⁰⁴ Члан 22. Универзалне декларације о људским правима.

¹⁰⁵ Члан 25. Универзалне декларације о људским правима.

поретка и општег благостања у демократском друштву.¹⁰⁶ У складу са тим грађани имају право да се одрекну дела својих прихода у циљу обезбеђења права и слобода других и општег благостања у друштву. Права на социјално осигурање и право да се остварују привредна, друштвена и културна права условљена су између осталог „и средствима којима државе“ располажу.

Друга веома важна економска, социјална и културна права, међутим, изражена су „чврстим“ формулацијама, иако је сигурно да и њихово остварење мора да зависи од „средстава сваке државе“ (дакле, да се не могу реализовати искључиво доношењем одговарајућих правних прописа). То се, пре свега, односи на одредбе Декларације по којима свако има „право на рад, на слободан избор запослења, на правичне и задовољавајуће услове рада и на заштиту од незапослености, право на „праведну и задовољавајућу накнаду која њему и његовој породици обезбеђује егзистенцију која одговара људском достојанству, као и на одредбу која каже да „свако има право на животни стандард који обезбеђује здравље и благостање, његово и његове породице, укључујући храну, одећу, стан и лекарску негу и потребне социјалне службе, те право на осигурање у случају незапослености, болести.¹⁰⁷

О потреби обезбеђења благостања сведочи и уводни део Међународног пакта о економским, социјалним и културним правима¹⁰⁸ према којем државе чланице доносе овај Пакт имајући у виду да у складу са Универзалном декларацијом о људским правима, идеал слободног људског бића, ослобођеног страха и беде, може бити постигнут само ако су створени услови који омогућавају свакоме да ужива своја економска, социјална и културна права, исто као своја грађанска и политичка права. Први пут је право на адекватан животни стандард уведено Универзалном декларацијом, где се каже да свако има право на стандард живота који обезбеђује здравље и благостање личности и његове

¹⁰⁶ Члан 29. ст. 1 и 2 .Универзалне декларације о људским правима.

¹⁰⁷ О. Рачић, Уједињене нације и људска права у: Људска права-пет деценија од усвајања опште декларације о правима човека, „Међународна политика“, „Службени лист СРЈ“, Правни факултет, Факултет политичких наука, Београд, 1998. стр. 19-20.

¹⁰⁸ Пакт је отворен за потписивање и ратификовање или приступање Резолуцији Генералне скупштине Уједињених Нација 2200А (XXI) од 16. децембра 1966. године, а ступио је на снагу 3. јануара 1976. године у складу са чланом 27. „Службени лист Савезне Републике Југославије“ - Међународни уговори, број 7/1971.

породице, укључујући храну, одећу, стан и лекарску негу.¹⁰⁹ Израз адекватан животни стандард помиње се и у Повељи о економским, социјалним и културним правима.

Према томе, ово право значи задовољење основних потреба појединца у односу на храну, одећу и становање, уз очување његовог достојанства (без излагања понижењима попут проституције, просјачења и сл.). То би значило живот изнад линије сиромаштва у сваком конкретном друштву. Према Светској банци, линија сиромаштва одређује се према трошковима који су потребни за обезбеђење минимума исхрањености и осталих основних потреба, укључујући ту и трошкове који су неопходни за учествовање у свакодневном животу једног друштва. Наравно, како се друштва међусобно разликују по степену богатства, јасно је да је ова граница потпуно другачија у нпр. Норвешкој или у Србији. Међутим, неки минималан стандард на глобалном нивоу мора постојати како би се ово право остварило у пракси.¹¹⁰

Право на адекватан животни стандард налази се у основи целокупног система људских права, који почива на идеји да су сва људска бића једнака у достојанству и правима и да поступају једни према другима у духу солидарности. Ово право омогућава појединцима друштвену интеграцију, јер се првенствено односи на најугроженије категорије становништва. Према Комитету за економска, социјална и културна права, ту спадају првенствено сељаци који не поседују земљу, маргинализовани сељаци, радници у руралним срединама, домородачко становништво, деца, старији и друге угрожене групе, као што су расељена лица, избеглице и лица лишена слободе.¹¹¹

Људска права се штите различитим механизмима. Ипак, посебно место и значај припада кривичноправним санкцијама.¹¹² Суштински, кривичноправна заштита људских права као таквих (у ужем смислу), развила се тек када се развила и сама идеја о људским правима и обавези њиховог поштовања. То је, дакле, тековина, новијег доба. С тим у вези, док се у неким периодима кажњавало само за одређене акте који долазе од приватних (недржавних) субјеката, а ређе ако су иза њих (нпр. убиства, мучења и др.) стајали државни органи, данас се сама идеја заштите људских права, а тиме и кажњавања

¹⁰⁹ Члан 25. став 1. Универзалне декларације о људским правима.

¹¹⁰ М. Пауновић, Б. Кривокапић, И. Крстић, Основи међународних људских права, Мегатренд универзитет, Београд, 2007. стр. 271.

¹¹¹ М. Пауновић, Б. Кривокапић, И. Крстић, Основи међународних људских права, Ibid., стр. 271 и 272.

¹¹² М. Пауновић, Б. Кривокапић, И. Крстић, Основи међународних људских права, Ibid., стр. 99.

за њихово кршење, првенствено везује за рад државних органа. Ово зато што су управо они, због власти коју поседују, посебне организованости и др. у пракси најчешће одговорни за најтеже облике кршења људских права.¹¹³

Док се неким кривичним делима као што су кривична дела против живота и тела или кривична дела против имовине на непосредан начин штите људска права, као што су право на живот и право својине, кривичним делима против фискалног система, тј. пореским и царинским кривичним делима која су прописана у оквиру групе кривичних дела против привреде и кривичним делима незаконитог трошења буџетских средстава и кривичног дела злоупотребе у вези са јавним набавкама која су прописана у оквиру групе кривичних дела против службене дужности и групи кривичних дела против привреде, на посредан начин се штити право на стандард живота који обезбеђује здравље и благостање личности и његове породице, укључујући храну, одећу, стан и лекарску негу, а које је гарантовано, како Универзалном декларацијом Организације Уједињених нација о људским правима, тако и Повељом о економским, социјалним и културним правима.

Марксистичка критичка теорија и деловање социјалистичких и социјалдемократских странака имају заслугу за појачану свест о важности економских, социјалних и културних права, тј. оних права која изискују делање државе у име друштвене солидарности. Под њиховим утицајем ова су се права уносила у уставе и законе. Под притиском Совјетског Савеза и социјалистичких држава, чији је утицај био највећи после Другог светског рата, међународни инструменти као што су Универзална декларација о људским правима и Пакт о економским, социјалним и културним правима, садрже обиман списак категорија људских права.¹¹⁴

У времену чији смо сведок привреда и друштвени живот, уопште, „фискализују се“. Капиталистичка држава придодала је својим функцијама и ону економску. Интервенција у привреди је, отприлике у истом периоду, постала суштинско обележје социјалистичког система који је настајао. Крај двадесетих и тридесете године двадесетог века представљају раздобље у којем се дефинитивно уобличава друштвено-економски механизам који ће касније теорија назвати државни социјализмом. У овој или оној форми, држава се укључила у регулацију привредног живота. Наравно, упоредо са

¹¹³ М. Пауновић, Б. Кривокапић, И. Крстић, Основи међународних људских права, Ibid., стр. 100.

¹¹⁴ В. Димитријевић, М. Пауновић, у сарадњи са В. Ђерић, Људска права, Оп. цит., стр. 56 и 57.

јачањем економских функција државе, продубљавала су се и захватања у сфери секундарне расподеле. Овај процес праћен је настајањем нових пореских облика – инструмената чији се циљ у прво време сводио на допуну „класичних“ извора јавних прихода, пре свега, пореза из дохотка и из имовине.¹¹⁵

Имајући у виду наведено неопходно је обезбедити заштиту фискалног система државе и путем прописивања деликата којима се санкционише његово угрожавање.

4. ЗАКЉУЧАК

Међународним стандардима гарантована су економска и социјална људска права. У складу са њима сваки човек има право на достојанствен живот и минималан животни стандард, као и на здравствену и социјалну заштиту. Држава има доминантну улогу у остварењу тих права. Квалитет тих права, наравно зависи од материјалног богатства једне државе. Због тога је од великог значаја за сваку државу очување њеног фискалног система. Под фискалним системом не треба само сматрати порески систем, иако се то у пракси често ради. Његове компоненте су и царински и буџетски систем. Стога би фискални систем требало посматрати као јединство пореског, царинског и буџетског система.

Без јавних прихода нема ни финансирања јавне потрошње, а прекомерна јавна потрошња може да доведе до опадања економске моћи државе, а самим тим и њених грађана. Порески систем је уређен пореским прописима: Законом о пореском поступку и пореској администрацији, Законом о порезу на доходак грађана, Законом о порезу на добит предузећа, Законом о порезу на имовину, Законом о порезу на додату вредност, Законом о акцизама, али и подзаконским актима донетим на основу наведених прописа. Царински систем је уређен Царинским законом, Законом о царинској тарифи и подзаконским актима донетим на односу ових прописа. Буџетски систем је уређен Законом о буџетском систему, али и Законом о буџету који се доноси за сваку годину и

¹¹⁵Д. Поповић, Економски ефекти посредних пореза, Центар за публикације Правног факултета Универзитета у Београду, Београд, 1983. стр. 1.

одлукама о буџету органа територијалне аутономије и локалне самоуправе, Уредбом о буџетском рачуноводству и подзаконским актима донетих на основу њих.

Пореским законима и Царинским законом прописане су и санкције за одређена понашања којима се поступа супротно одребама наведених закона (порески и царински прекршаји), док су буџетски прекршаји прописани Законом о буџетском систему и Уредбом о буџетском рачуноводству.

Најтежи облици повреде и угрожавања пореског, царинског и буџетског система представљају фискална кривична дела.

Глава друга

ФИСКАЛНИ ДЕЛИКТИ

1. УВОД

Реч фискално потиче од латинске речи *fiscus* која значи државна благајна или државна имовина.¹¹⁶ Према Вујаклији реч фискално потиче од латинске речи *fiscalis* што значи који се тиче државне благајне, који припада државној благајни, који иде у корист државне благајне, што има везе са латинском речју *fiscus* која значи благајна неког надлежства. У доба римских царева ова реч је означавала цареву приватну благајну, за разлику од речи *erarium* која је означавала државну благајну. Данас овај појам означава државну имовину или државну благајну.¹¹⁷ Имајући у виду наведено може се закључити да су фискални деликти¹¹⁸, они деликти којима се непосредно или посредно врши напад на државну благајну или државну имовину. Ови деликти могу се посматрати у ужем и у

¹¹⁶ И. Клајн, М. Шипка, Велики речник страних речи и израза, Прометеј, Нови Сад, 2007. стр. 1328.

¹¹⁷ М. Вујаклија, Лексикон страних речи и израза, Просвета, Београд, 1970. стр. 1012.

¹¹⁸ Иако су фискални деликти и привредни преступи, обзиром да је још увек на снази Закон о привредним преступима („Службени лист Социјалистичке Федеративне Републике Југославије“, број: 4/77, 36/77-испр., 14/85, 10/86 (пречишћен текст, 74/87, 57/89, 3/90 и „Службени лист Савезне Републике Југославије“, број 27/92, 16/93, 31/93, 41/93, 50/93, 24/94, 28/96 и 64/2001 и „Службени гласник Републике Србије“, број 101/2005 – други закон) у тексту су изостављени привредни преступи. Разлог за то је пре свега, чињеница да је 2008. године донет Закон о одговорности правних лица за кривична дела („Службени гласник Републике Србије“, број 97/2008), тако да се у неким случајевима може јавити колизија у вези примене ова два Закона. Ипак треба напоменути да је чланом 1. Закона о привредним преступима предвиђено да се привредни преступи прописују ради заштите законитости у области привредног и финансијског пословања. Наведеним Законом уређени су општи услови и начела за изрицање санкција за привредне преступе, систем санкција и поступак у којем се утврђује одговорност и изричу санкције учиниоцу привредног преступа. Чланом 2. Закона о привредним преступима дефинисан је привредни преступ као друштвено штетна повреда прописа о привредном или финансијском пословању која је проузроковала или је могла проузроковати теже последице и која је прописом надлежног органа одређена као привредни преступ. За привредни преступ у складу са чланом 6. наведеног Закона могу бити одговорна правна лица и одговорна лица у њима.

ширем смислу. У ужем смислу, то би били искључиво деликти којима се непосредно напада на државну благајну, као што су порески, царински и буџетски прекршаји и кривична дела, док су фискални деликти у ширем смислу и деликти којима се напада на државну имовину.

Јавним приходима се увек пружала кривичноправна заштита, с тим што је она била различита у зависности од друштвеног уређења и друштвено-економских односа, тако да је њиховом еволуцијом настајала и промена у развоју те заштите. Ипак, све државе у току историјског развоја настојале су да сузбију ову врсту криминалитета, пре свега, прописивањем кривичних дела којима се санкционисало избегавање плаћања пореза и других фискалних обавеза, као и давање лажираних или лажних података за утврђивање ове обавезе.¹¹⁹

Опорезивању се, пре свега, прибегава да би се прикупила средства за расходе исказане у буџету државе (укључујући и буџете нижих политичко - територијалних јединица) и тако обезбедило пружање јавних добара. Поред ове („класичне“) фискалне функције, порезима се остварују и други циљеви – економски или микроекономски (нпр. подстицање појединих привредних грана, стимулисање лица да више раде и сл.), као и макроекономски (стабилизација цена). Кривичним правом су утврђене санкције за најтеже кршење порескоправних норми. Кривично право, са своје стране, користи прописе пореског права код тзв. бланкетних кривичних дела да би се, на пример утврдило да ли је извршено кривично дело пореске утаје, неопходно је, између осталог, установити да ли каква обавеза чије се плаћање избегава има карактер „пореза“, доприноса или других прописаних дажбина.“ Да би се то установило, потребно је користити норме пореског права, којима се дефинишу обавезе које представљају порезе, доприносе или друге дажбине (нпр. таксе и накнаде).¹²⁰

Кажњива дела јесу понашања физичких и правних лица према којима држава предузима одређене мере како би спечила њихово даље вршење, односно понашања која су забрањена правним нормама, јер су противна функционисању државе и која је неопходно спречити, не само да би се обезбедили основни услови неопходни за живот у

¹¹⁹ Б. Вучковић, Порески криминалитет у: Правни живот, тематски број Право и достојанство, број 10, том II, Удружење правника Србије, Београд, 2013. стр. 5.

¹²⁰ Д. Поповић, Пореско право, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2012. стр. 26.

заједници, већ и они услови који су неопходни за унапређење њеног развоја.¹²¹ Таква дела којима се угрожава фискални систем могу се поделити на фискалне прекршаје и фискална кривична дела. Фискални прекршаји носе у себи мањи степен друштвене опасности за фискални систем од кривичних дела којима се он угрожава. Због тога су прописани посебним законима којима се он угрожава, а којима се уређује област пореза, царина и буџета. Иако је тема овог рада фискална кривична дела, ипак је неопходно укратко објаснити појам и природу фискалних прекршаја, а нарочито имајући у виду чињеницу да је некад новчани износ код појединих кривичних дела као што је нпр. ненаменско коришћење буџетских средстава једина разлика између прекршаја и кривичног дела¹²².

2. ФИСКАЛНИ ПРЕКРШАЈИ

Први пут је доношењем Закона о прекршајима из 2005. године¹²³ прекршај дефинисан као „противправно скривљена извршена радња која је прописом надлежног органа одређена као прекршај“,¹²⁴ док је у Кривичном законнику из 2005. године (у члану 14. став 1. садржана слична дефиниција кривичног дела). Нарочити недостатак раније дефиниције прекршаја било је наглашавање елемента „скривљене радње“, а то се могло односити само на оне прекршаје које изврше физичка лица, а не и на прекршаје правних лица. Према одредби члана 2. Закона о прекршајима¹²⁵ из 2013. године прекршај је „противправно дело које је законом или другим прописом надлежног органа одређено као прекршај и за које је прописана прекршајна санкција“. Из овакве дефиниције произилазе следећа четири битна обележја прекршаја: дело, противправност, одређеност у одговарајућем пропису и прописаност прекршајне санкције.¹²⁶

¹²¹ F. Antolisei, *Manuale di diritto penale, parte speciale*, Milano, Giuffrè editore, 2008. p. 7. e 8.

¹²² Тај новчани износ представља објективни основ инкриминисања, тј. разлог због којег је неко понашање прописано као кривично дело.

¹²³ „Службени гласник Републике Србије“, број 101/2005, 116/2008 и 111/2009.

¹²⁴ Члан 2. Закона о прекршајима из 2005. године.

¹²⁵ „Службени гласник Републике Србије“, број 65/2013.

¹²⁶ Н. Мрвић Петровић, *Материјално-правне одредбе Закона о прекршајима, Примена нових одредби у закону о прекршајима*, Правосудна академија, USAID, Београд, 2013. стр. 8 и 9.

То значи да су фискални прекршаји противправна дела која у себи носе одређени степен друштвене опасности. Њима се као и фискалним кривичним делима угрожава фискални систем. Ова дела су прописана пореским прописима, којима су за њихове учиниоце предвиђене посебне прекршајне санкције.

Међутим, осим закона, прекршаји се могу прописати законом или уредбом, односно одлуком скупштине аутономне покрајине, скупштине општине, скупштине града и скупштине града Београда. Органи који су овлашћени за доношење прописа о прекршајима могу да пропишу само санкције за прекршаје предвиђене Законом о прекршајима и у границама које одређује закон. Осим тога, они могу да пропишу прекршајне санкције само за повреде прописа које они доносе у оквиру своје надлежности утврђене Уставом и законом, под условима одређеним законом.¹²⁷ Сврха прописивања, изрицања и примене прекршајних санкција је да грађани поштују правни систем и да се убудуће не чине прекршаји.¹²⁸

На основу наведеног се може закључити да је сврха прекршајних санкција, пре свега, генерална превенција вршења прекршаја. Сваки прекршај, па и фискални, може бити извршен, како предузимањем радње чињења, тако и нечињењем. Законом о прекршајима је прописано да је прекршај извршен нечињењем када је пропуштање да се предузме одређено чињење прописом предвиђено као прекршај, а што је чест случај код фискалних прекршаја.¹²⁹ За прекршај могу бити одговорна физичка лица, предузетник, правно лице и одговорно лице у правном лицу. За сваки прекршај, а самим тим и фискални, не могу бити одговорни Република Србија, територијалне аутономије, јединице локалне самоуправе и њихови органи, али законом може бити прописано да за прекршај под условима предвиђеним Законом о прекршајима одговара одговорно лице у државном органу, органу територијалне аутономије или органу јединице локалне самоуправе.¹³⁰

¹²⁷ Члан 4. Закона о прекршајима.

¹²⁸ Члан 5. Закона о прекршајима.

¹²⁹ Члан 10. Закона о прекршајима.

¹³⁰ Члан 17. Закона о прекршајима. Према одреби члана 18. наведеног Закона за прекршај може бити одговоран предузетник, одговорно лице у правном лицу, државном органу, органу територијалне аутономије, јединице локалне самоуправе и предузетник уколико му се прекршај може приписати у кривицу зато што је било урачунљиво и извршило прекршај са умишљајем или из нехата, а било је свесно или је било дужно и могло бити свесно да је такав поступак забрањен.

За прекршај се извршиоцима могу изрећи следеће санкције прописане Законом о прекршајима: казне, казнени поени, опомена, заштитне мере и васпитне мере.¹³¹ Када су у питању казне, за прекршај се извршиоцу може прописати: казна затвора, новчана казна и рад у јавном интересу. Сврха кажњавања јесте изражавање друштвеног прекора учиниоцу због извршеног прекршаја и утицај на њега и сва остала лица да убудуће не чине прекршаје.¹³² Казна, у складу са овом одредбом Закона о прекршајима, има како генерално превентивно, тако и специјално превентивно дејство. То значи да се она изриче, како у циљу одвраћања од извршења прекршаја потенцијалних извршилаца, тако и у циљу спречавања даљег вршења прекршаја од стране лица којем се конкретна казна изриче. Када су у питању фискални прекршаји правних лица за њих је прописана само новчана казна, која је истовремено и једина казна која се може прописати за прекршај правног лица.¹³³

Законом о пореском поступку и пореској администрацији у оквиру друге главе дефинисан је појам пореских прекршаја.¹³⁴ У складу са том одредбом порески прекршаји су прекршаји одредаба садржаних у пореским законима и прекршаји одредаба садржаних искључиво у Закону о пореском поступку и пореској администрацији. За утврђивање прекршајне одговорности у складу са овим Законом пореским обвезником се сматра и физичко лице које је обвезник пореза на додату вредност, а под одговорним лицем у правном лицу и одговорно лице у државном органу, органу јединица територијалне аутономије и јединица локалне самоуправе.

Законом о пореском поступку и пореској администрацији прописане су новчане санкције за пореске прекршаје који су груписани на следећи начин:

- 1) општи порески прекршаји правних лица и предузетника;¹³⁵
- 2) посебни порески прекршаји;¹³⁶
- 3) порески прекршаји пореских посредника и других пореских дужника;¹³⁷
- 4) прекршаји у области мењачких послова;¹³⁸

¹³¹ Члан 32. Закона о прекршајима.

¹³² Члан 33. Закона о прекршајима.

¹³³ Члан 34. став 2. Закона о прекршајима.

¹³⁴ Члан 176 б. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

¹³⁵ Ови прекршаји су прописани чл. 177-178 б. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

¹³⁶ Ови прекршаји су прописани чл. 179-180 а. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

¹³⁷ Ови прекршаји су прописани чланом 181. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

- 5) прекршаји у области игара на срећу¹³⁹ и
- 6) прекршаји одговорних лица у Пореској управи¹⁴⁰

У складу са Законом о пореском поступку и пореској администрацији порески прекршаји су прописани: Законом о порезу на доходак грађана¹⁴¹, Законом о порезима на имовину¹⁴², Законом о порезу на добит правних лица¹⁴³, Законом о порезу на додату вредност¹⁴⁴ и Законом о акцизама¹⁴⁵.

Царинским законом у оквиру дела десет, дефинисан је појам царинског прекршаја. У складу са одредбама овог Закона под царинским прекршајима се подразумевају радње или пропусти који су у супротности са одредбама Царинског закона и подзаконским актима донетим на основу њега.¹⁴⁶ За царинске прекршаје предвиђене су новчане казне.¹⁴⁷

Појам буџетских прекршаја није дефинисан прописима којима је уређен буџетски систем. Они се могу дефинисати на сличан начин као царински прекршаји, тј. као понашања која су у супротности са прописима којима је уређен буџетски систем. Буџетски прекршаји прописани су: Законом о буџетском систему¹⁴⁸ и Уредбом о буџетском рачуноводству¹⁴⁹.

¹³⁸ Члан 181 а. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

¹³⁹ Члан 181 б. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

¹⁴⁰ Члан 182. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

¹⁴¹ Овим Законом порески прекршаји су прописани у оквиру главе пет, чл. 166-168.

¹⁴² Овим Законом порески прекршаји су прописани у оквиру дела шест и члану 44.

¹⁴³ Овим Законом порески прекршаји су прописани у оквиру дела десет, чл. 112 и 113.

¹⁴⁴ Овим Законом порески прекршаји су прописани чл. 60 и 60 а.

¹⁴⁵ Законом о акцизама порески прекршаји су прописани чл. 41-45.

¹⁴⁶ Члан 291. Царинског закона Републике Србије.

¹⁴⁷ Царински прекршаји прописани су чл. 292 -296. Царинског закона Републике Србије.

¹⁴⁸ Буџетски прекршаји су прописани чланом 103. Закона о буџетском систему, док је чланом 104. прописан прекршајни поступак, односно овлашћење буџетске инспекције за подношење прекршајне пријаве надлежним органима.

¹⁴⁹ Чланом 20. Уредбе о буџетском рачуноводству („Службени гласник Републике Србије, број: 125/2003 и 12/2006) такође су прописани буџетски прекршаји.

3. ФИСКАЛНА КРИВИЧНА ДЕЛА

Основна карактеристика кривичног дела која га чини различитим од других противправних понашања јесте његова велика друштвена опасност. То је управо чињеница због које је неопходно прописати кривичне санкције у циљу сузбијања одређених понашања, али и друге мере уколико је то неопходно. Кривична дела се могу појавити у свим областима друштвеног живота.¹⁵⁰ Због повећања активности државе у разним сферама друштвеног живота која постаје више од јавне власти у друштвеним односима у националним законодавствима је присутан све већи број кривичних дела. Као пример тога могу се навести кривична дела против економије која су у неким законима прописана у оквиру посебне главе, а што је несумњиво условљено развојем друштва. То је случај и са фискалним кривичним делима, којих је у законима Републике Србије све више.¹⁵¹

Обзиром да реч фискално потиче од латинске речи *fiscalis*, што значи државна благајна, под фискалним кривичним делима подразумевају се сва дела којима се наноси штета државној благајни. То су сва кривична дела којима се угрожава фискални систем тј. све три његове компоненте-порески, царински и буџетски систем. У складу са тим фискална кривична дела су пореска кривична дела, царинска кривична дела и буџетска кривична дела. Пореска кривична дела јесу сва дела чији је објект заштите порески систем као део фискалног система једне земље. Објект напада ових дела јесу порези, доприноси и друга давања које су у обавези да плаћају држави физичка и правна лица. То значи да извршиоци пореских кривичних дела могу да буду како физичка, тако и правна лица.¹⁵² Царинска кривична дела су дела чији је објект заштите царински систем, а објект напада дажбине које су прописане Царинским законом (царина). Ова дела се могу извршити како чињењем, тако и предузимањем радње нечињења, а њихов извршилац може бити свако лице. Буџетска кривична дела су дела чији је објект заштите буџетски

¹⁵⁰ F. Antolisei, Manuale di diritto penale, parte speciale, Оп. цит., р. 8.

¹⁵¹ F. Antolisei, Manuale di diritto penale, parte speciale, Ibid., р. 9.

¹⁵² Одговорност правних лица за кривична дела је уређена Законом о одговорности правних лица за кривична дела из 2008. године („Службени гласник Републике Србије“, број 97/2008).

систем. Ова дела се могу извршити искључиво чињењем. Њихов објект заштите је буџетски систем, а објект напада буџетска средства.

Међутим, постоје и одређена кривична дела која у зависности од одређених околности могу бити извршена на штету државног буџета. Такво је кривично дело неосновано добијање и коришћење кредита и друге погодности. Објект заштите овог дела је, пре свега, имовина, а објект напада кредит или друга погодност. Под неоснованим добијањем и коришћењем погодности сматра се и неосновано добијање и коришћење субвенција које се добијају из државног буџета. У тим ситуацијама ово дело се врши на штету државног буџета. Извршилац дела може бити свако лице, како физичко, тако и правно.

Последица фискалних кривичних дела може да буде како конкретна опасност за наступање штете по државни буџет, тако и штета за државни буџет. Нпр. код кривичних дела пореска утаја и неуплаћивање пореза по одбитку, довољно је да лице недостави одређене податке у намери избегавања плаћања пореза или доприноса, а није битно да ли је заиста и дошло до потпуног или делимичног избегавања плаћања пореза у том износу. За постојање кривичног дела ненаменско коришћење буџетских средстава неопходно је да су услед извршења дела наступиле последице које се састоје у ненаменском коришћењу средстава опредељених за одређену намену у износу већем од 1.000.000 динара. То значи да је код наведеног кривичног дела неопходно наступање конкретне последице. Као што се може закључити последица фискалних кривичних дела се може јавити у различитим облицима. Код неких дела се она огледа у наступању конкретне опасности за буџет, док се код других огледа у наступању штетних последица по државни буџет.

Обележја пореских кривичних дела настајала су кроз динамичан процес који траје веома дуго. Порески деликти су се врло рано појавили у кривичном законодавству и стално су били присутни у свим државама кроз читав њихов историјски развој.¹⁵³ Порески обвезници често имају негативан став према обавези плаћања пореза и других јавних прихода. Овакав став проистиче из саме природе јавних прихода. Плаћање јавних прихода објективно значи одузимање дела дохотка или имовине, што смањује економску

¹⁵³ М. Кулић, Г. Милошевић, Порески криминалитет у: Ревивија за криминологију и кривично право, број 3, Српско удужење за кривичноправну теорију и праксу и Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2010. стр. 108.

снагу обвезника и може довести до промене у његовом друштвеном положају. Недовољно економско деловање које плаћање јавних прихода има за обвезника рађа и одређени отпор који обвезник пружа према обавези њиховог плаћања, ствара и настојање да се нежељени учинци анулирају, односно да се њихов интензитет смањи.¹⁵⁴

Све државе теже да сузбију порески криминалитет. У кривичним законодавствима постоје одређене разлике у одређивању обележја пореских кривичних дела. Међутим, њихов основни циљ је исти-претња санкцијом онима који би избегавали да надлежним органима пријављују податке и чињенице које су од значаја за утврђивање пореских или других фискалних обавеза, односно који би презентирали лажне податке о тим чињеницама у циљу потпуног или делимичног избегавања испуњавања таквих обавеза.¹⁵⁵

Приступањем одређене земље Европској унији, приступа се и царинској унији. Обзиром да царине представљају властити приход Уније, земље чланице наведене заједнице царинским кривичним делима садржаним у националним прописима не штите више свој фискални систем, већ финансијске интересе Европске уније.

Буџетским кривичним делима штити се буџетски систем једне земље. То су, пре свега, кривична дела ненаменско коришћење буџетских средстава и злоупотреба у вези са јавном набавком, али то могу бити и друга кривична дела у зависности од околности конкретног случаја, нпр. од објекта напада, као што је кривично дело неосновано добијање и коришћење кредита и друге погодности.

Уколико се фискална кривична дела схвате као кривична дела којима се угрожава или повређује фискални систем тј. државна благајна или државна имовина, осим поделе на пореска, царинска и буџетска кривична дела у зависности од прописа који се крше понашањем извршиоца кривичног дела, а самим тим и објекта напада, фискална кривична дела би се могла поделити и на права и неправа кривична дела.

Фискална кривична дела прописана Кривичним закоником сврстана су у различите групе кривичних дела. Пореска и царинска кривична дела, као и кривично дело злоупотреба у вези са јавним набавкама сврстана су у групу кривичних дела против

¹⁵⁴ Ibid.

¹⁵⁵ Ibid.

привреде, а буџетска кривична дела у групу кривичних дела против службене дужности. Полазећи од опште дефиниције објекта заштите кривичних дела, може се донети закључак о заштитном објекту фискалних кривичних дела, а самим тим и предложити евентуално увођење нове групе кривичних дела под називом: „кривична дела против економског система“ или „кривична дела против економије“.

Интересовање за објект заштите кривичног дела јавило се оног момента када се почело размишљати о суштини и сврси кривичног права и казне, а посебно када се на кривично дело почело гледати као реалну друштвену појаву.¹⁵⁶ Нешто непосредније и одређеније о објекту кривичног дела изјаснио се Весагиа. Он је истицао да нека кривична дела непосредно руше друштво или доводе до уништења – смрти појединаца који се јављају као представници друштва, друга дела нарушавају личну безбедност грађана посежући на њихов живот, имовину или част, а трећа дела се јављају као дела противречна ономе што закон прописује да сваки грађанин чини или не чини ради друштвеног добра.¹⁵⁷ Фискална кривична дела припадају трећој групи кривичних дела, али се на посредан начин њима напада и имовина грађана, обзиром да се од њихове имовине одвајају средства за финансирање јавне потрошње (убирањем пореза, доприноса и других дажбина).

Под заштитним објектом подразумева се добро или интерес коме се пружа кривичноправна заштита од повреде или угрожавања кривичним делом. Која ће се добра или интереси заштитити зависи од реалних потреба одређеног друштва, односно државе. Стога се заштићена добра и интереси разликују између појединих држава, па чак и у истој држави у различитим периодима њеног развита.¹⁵⁸

Групни заштитни објект чине поједине вредности које се нападају групом кривичних дела. Наиме, поједине групе кривичних дела у посебном делу кривичних закона управљене су против одређених вредности које припадају човеку или друштвеној заједници.¹⁵⁹ Уколико се пође од става да су у групном заштитном објекту садржани и

¹⁵⁶ Ј. Павлица, Друштвени односи објект кривичноправне заштите, Нова просвета, Београд, 1987. стр. 8.

¹⁵⁷ С. Вессагиа, *Dei delitti e delle pene*, Москва, 194. стр. 288. Наведено према: Ј. Павлица, Друштвени односи објект кривичноправне заштите, *Ibid.*, стр. 9.

¹⁵⁸ Б. Петровић, Д. Јовашевић, Кривично/Казнено право Босне и Херцеговине, Опћи дио, Правни факултет Универзитета у Сарајеву, Сарајево, 2005. стр. 119.

¹⁵⁹ Б. Петровић, Д. Јовашевић, Кривично/Казнено право Босне и Херцеговине, Опћи дио, *Ibid.*, стр. 120.

објекти појединачних кривичних дела, то би значило да објект заштите групе кривичних дела истовремено представља објект заштите сваког кривичног дела.¹⁶⁰

Но, постоје и таква кривична дела која су по својој природи и саставу таква да имају више објеката заштите (нпр. разбојништво и разбојничка крађа уперени су против имовине, али и против слободе и права грађана). Оваква дела сврставају се у одређене главе посебног дела Кривичног законика с обзиром на то који је објект значајнији, претежнији, превалентнији по оцени законодавца. Тако су нпр. разбојништво и разбојничка крађа сврстани у кривична дела против имовине, јер се напад на телесни интегритет или слободу врши због одузимања ствари.¹⁶¹ Овакав став иде у прилог чињеници да претежнији заштитни објект пореских и царинских кривичних дела није привреда, а буџетских кривичних дела службена дужност, већ да њихов објект заштите представља фискални систем.

1. Права фискална кривична дела

Фискална кривична дела јесу пореска, царинска и буџетска кривична дела, тј. дела која су усмерена против пореског, царинског и буџетског система. То су дела којима се спречава акумулација јавних прихода, као и дела чијим се извршењем буџетска средства ненаменски троше. Права фискална кривична дела су увек усмерена против фискалног система, тј. њихов објект заштите је увек порески, царински или буџетски систем. Нека од тих дела, прописана су, како Кривичним закоником, тако и споредним кривичним законодавством. То је случај са пореским кривичним делима, док су царинска и буџетска кривична дела прописана искључиво Кривичним закоником.

Обзиром да се у случају, како пореских и царинских, тако и буџетских кривичних дела, не ради о делима која су *mala per se* (зло сама по себи, као нпр. кривично дело убиство), већ су кривична дела *mala in prohibita* (кривична дела зато што је према оцени законодавца у одређеном тренутку било неопходно прописати кривичне санкције за одређена друштвено штетна понашања), ова кривична дела би требало да

¹⁶⁰ Ibid.

¹⁶¹ Ibid.

буду прописана искључиво Кривичним закоником. У прилог овој тврдњи иде и чињеница да наше кривично законодавство (мисли се, како на споредно кривично законодавство¹⁶², тако и на основно кривично законодавство), прописује велики број фискалних кривичних дела. Спознаја свих тих кривичних дела прописаних различитим законима, тешко је могућа, а нарочито уколико је неопходно да се страни држављанин на време упозна са нашим прописима. Прописивањем великог броја фискалних кривичних дела у споредном законодавству нарушава се и начело правне сигурности.

Тако Т. Хобс у свом делу „Левијатан“ наводи да: „Непознавање кривичног закона никог не извињава. Извор сваког кривичног дела је изванредан недостатак у схватању или извесна грешка у резонувању. Недостатак у схватању је незнање; у резонувању, погрешно мишљење. Непознавање природног закона никога не извињава, јер се претпоставља да сваки човек који је стекао употребу разума зна да не треба другоме да чини оно што не би желео да други њему чине. Зато, ма где човек дошао, ако учини нешто противно том закону, то је кривично дело.“¹⁶³ Уколико су кривична дела прописана основним кривичним законодавством, могућност правне заблуде је веома мала или сасвим немогућа.

Појам пореских кривичних дела одређен је Законом о пореском поступку и пореској администрацији. То су кривична дела утврђена законом, која као могућу последицу имају потпуно или делимично избегавање плаћања пореза, сачињавање или подношење фалсификованог документа од значаја за опорезивање, угрожавање наплате пореза и пореске контроле, недозвољен промет акцизних производа и друге незаконите радње које су у вези са избегавањем плаћања пореза.¹⁶⁴

Споредним кривичним законодавством, тј. Законом о пореском поступку и пореској администрацији у оквиру седмог дела, у првој глави прописана су следећа пореска кривична дела:

- 1) Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит;¹⁶⁵
- 2) Угрожавање наплате пореза и пореске контроле;¹⁶⁶

¹⁶² У случају фискалних кривичних дела, мисли се на Закон о пореском поступку и пореској администрацији, којим је прописан велики број пореских кривичних дела.

¹⁶³ Т. Хобс, Левијатан или материја, облик и власт државе црквене и грађанске, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2011. стр. 237.

¹⁶⁴ Члан 135. став 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије.

¹⁶⁵ Члан 173а. Закона о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије.

- 3) Недозвољен промет акцизних производа¹⁶⁷ и
- 4) Недозвољено складиштење робе.¹⁶⁸

Кривичним закоником прописан је мањи број пореских кривичних дела, него Законом о пореском поступку и пореској администрацији. Наиме, првим наведеним прописом у оквиру главе двадесет два, у групи кривичних дела против привреде прописана су три пореска кривична дела:

- 1) Пореска утаја;¹⁶⁹
- 2) Неуплаћивање пореза по одбитку¹⁷⁰ и
- 3) Ономогућавање вршења контроле.¹⁷¹

Прва два кривична дела јесу кривична дела којима се штити искључиво порески систем, док се кривичним делом ономогућавање вршења контроле штити како буџетски, тако и царински систем. Међутим, ово дело је сврстано у пореска кривична дела, јер је првобитна интенција законодавца била да се његовим прописивањем омогући несметана пореска контрола, али се одређена понашања којима се омета и други вид контроле, како царинске, тако и контроле законитости и рационалности трошења буџетских средстава могу подвести под законски опис бића кривичног дела ономогућавање вршења контроле.

За разлику од пореских кривичних дела, друга фискална кривична дела нису дефинисана на овај начин. Разлог за то је вероватно у томе што је велики број пореских кривичних дела прописан споредним кривичним законодавством, док су царинска и буџетска кривична дела некада била прописана споредним кривичним законодавством, а данас су предвиђена искључиво Кривичним закоником.

Кривичним закоником у оквиру главе двадесет два, у групи кривичних дела против привреде прописано је царинско кривично дело – кријумчарење¹⁷², које такође спада у фискална кривична дела. Осим пореских и царинских кривичних дела, у оквиру исте главе и групе кривичних дела против привреде прописано је и кривично дело које је пре свега буџетско, иако је његов заштитни објект двојак. То је кривично дело

¹⁶⁶ Члан 175. Закона о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије.

¹⁶⁷ Члан 176. Закона о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије.

¹⁶⁸ Члан 176а. Закона о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије.

¹⁶⁹ Члан 229. Кривичног законика Републике Србије.

¹⁷⁰ Члан 229а. Кривичног законика Републике Србије.

¹⁷¹ Члан 282. Кривичног законика Републике Србије.

¹⁷² Ово кривично дело је прописано чланом 230. Кривичног законика Републике Србије.

злоупотреба у вези са јавном набавком¹⁷³. За разлику од наведених фискалних кривичних дела, кривично дело ненаменско коришћење буџетских средстава прописано је у оквиру главе тридесет три, у групи кривичних дела против службене дужности.¹⁷⁴

Фискална кривична дела у Кривичном законнику прописана су у оквиру групе кривичних дела против привреде и групе кривичних дела против службене дужности, иако се њима не штити у великој мери ни привреда, ни службена дужност. Међутим, као један од критеријума у правној науци који се примењују када се ради о сврставању одређеног кривичног дела у одређену групу дела јесте интерес који се њиме жели заштитити¹⁷⁵. У правној науци не постоји образац на основу којег би се одређена кривична дела класификовала у посебне групе.¹⁷⁶ Називи и груписање појединих кривичних дела су техничке природе и законодавци су слободни у овом избору.¹⁷⁷ Чини се да би у наредном периоду фискална кривична дела требало груписати у оквиру посебне групе – кривичних дела против економије. Иако би ова кривична дела могла да буду прописана и у оквиру нове групе кривичних дела против фискалног система, ипак би било боље прихватити прво решење. За то постоји више разлога.

Први разлог би био тај што се приступањем Европској унији у националном законодавству морају прописати и кривична дела којима се штите финансијски интереси Европске уније. Број тих кривичних дела, вероватно неће бити велики, па стога и ова дела треба уклопити у групу кривичних дела у којој су прописана фискална кривична дела. Осим тога, кривично дело злоупотреба у вези са јавном набавком је двојачке природе. Њиме се штити и слобода конкуренције и буџетски систем, па се стога чини оправданим став да ово дело буде у групи кривичних дела против економије. Чак не би било оправдано ни прихватити да назив ове групе кривичних дела буде „кривична дела против националне економије“. Приступањем Европској унији биће неопходно изменити одредбу Кривичног законика којим је прописано кривично дело кријумчарење, јер приступањем Унији се заправо приступа и царинској унији, па се на тај начин штите и економски интереси Европске уније.

¹⁷³ Ово кривично дело је прописано чланом 234. Кривичног законика Републике Србије, а њиме се штити како слобода конкуренције, тако и буџетски систем.

¹⁷⁴ Ово кривично дело је прописано чланом 362а. Кривичног законика Републике Србије.

¹⁷⁵ F. Antolisei, *Manuale di diritto penale, parte speciale*, Оп. цит., р. 23

¹⁷⁶ F. Antolisei, *Manuale di diritto penale, parte speciale*, Ibid., р. 24.

¹⁷⁷ F. Antolisei, *Manuale di diritto penale, parte speciale*, Ibid., р. 10.

Овакво решење које се задржало у нашем кривичном законодавству реликт је прошлости. Наиме, у периоду после Другог светског рата у нашој земљи је друштвена својина представљала доминантни и основни облик својине.¹⁷⁸ Политички систем који је постојао у социјалистичким земљама подразумевао је државу као јединог субјекта економске политике. Социјалистичке земље су у свом развоју политичку и економску моћ управљања привредним и друштвеним развојем пренеле на владајућу партију и државу која је с њом сачињавала јединство, које се називало „партијска држава“. Монопол партијске власти је преко државе као свог експонента био транспонован у привреди у којој су се све одлуке доносиле по принципима административног управљања.

Плански систем је подразумевао разуђени и ригидни начин планирања свих привредних токова, од процеса производње до расподеле, уз потпуно игнорисање тржишта.¹⁷⁹ Вероватно је из тог периода када се држава поистовећивала са привредом, задржано решење према којем су у Кривичном закону Републике Србије пореска кривична дела сврстана у групу кривичних дела против привреде. Данас је такво решење неадекватно и обзиром на прелазак на тржишну привреду и укључење већег броја субјеката у привредне активности постало превазиђено. Стога је неопходно извршити измене Кривичног законика, којима ће бити прописана нова група кривичних дела против економије.

Кривична дела против фискалног система су бланкетна кривична дела, јер је за одређивање појма радње извршења ових дела неопходно коришћење других прописа, осим Кривичног законика, као што су: Закон о пореском поступку и пореској администрацији и других пореских прописа, Царински закон и Закон о буџетском систему.

Што се тиче објекта заштите ових кривичних дела, уопштено се може рећи да је то фискални систем. Имајући у виду да фискални систем чине порески, царински и буџетски систем једне земље, може се закључити да се извршењем пореских кривичних дела напада порески систем, царинских царински систем, а буџетских буџетски систем. Радња извршења фискалних кривичних дела садржана је у законском опису сваког од

¹⁷⁸ Наведено према О. Станковић, М. Орлић, Стварно право, Номос, Београд, 1996. стр. 60.

¹⁷⁹ Е. Вукадин, Економска политика, теорија и примена, Оп. цит., стр. 29.

ових дела. Она би се могла дефинисати на уопштен начин, као свака радња којом се напада на фискални систем једне земље или као радња која може да изазове непосредне последице за државни буџет, а посредно и за привреду и грађане.

Објект кривичноправне заштите ових дела је фискални систем, односно фискални интерес који произилази из наплате и алокације јавних прихода, чија је дефиниција прописана Законом о буџетском систему.¹⁸⁰ Објект напада код ових дела је различит. Тако код пореских кривичних дела објект напада је право државе да у складу са пореским прописима наплати порез, код царинских кривичних дела је право државе да у складу са царинским прописима наплати царину на одређену врсту робе, а код буџетских кривичних дела законита, ефикасна и економична потрошња јавних средстава.

Извршилац многих фискалних дела може да буде свако лице, али код неких дела као што је нпр. ненаменско трошење буџетских средстава, извршилац мора да има и одређена, посебна својства.

Фискална кривична дела се врше са умишљајем. Код неких пореских кривичних дела је као битно обележје радње извршења прописана намера, тако да се ова кривична дела могу извршити искључиво са директним умишљајем.¹⁸¹

Последица ових дела се састоји у онемогућавању прилива јавних прихода у буџет (када су у питању пореска и царинска кривична дела), као и у прекомерном трошењу ових средстава (уколико су у питању буџетска кривична дела). Осим умањивања јавних прихода и оштећења буџета, извршењем фискалних кривичних дела, угрожавају се и друге друштвене вредности, што повлачи одговарајућу реакцију не само на правном, него и на моралном плану. Последице су не само неповољни фискални ефекти, него и реперкусије на економско-политичком и социјално-политичком плану. Фискални криминалитет у знатној мери утиче на слабљење економске основе друштва.¹⁸²

¹⁸¹ Намера је битно обележје радње извршења кривичних дела пореска утаја и неуплаћивање пореза по одбитку.

¹⁸² М. Кулић, Г. Милошевић, Порески криминалитет, Оп. цит., стр. 117.

2. Неправа фискална кривична дела

Права фискална кривична дела се врше искључиво на штету фискалног система, док нека кривична дела у зависности од објекта напада или својства извршиоца у одређеним околностима могу бити усмерена против фискалног система. У другом случају ради се о неправим или нетипичним фискалним кривичним делима. Карактер неправих фискалних кривичних дела у зависности од околности конкретног случаја, пре свега, објекта напада или својства извршиоца могу имати следећа кривична дела:

- 1) Неосновано добијање и коришћење кредита и друге погодности;¹⁸³
- 2) Уништење или оштећење туђе ствари;¹⁸⁴
- 3) Несавестан рад у служби;¹⁸⁵
- 4) Превара у служби;¹⁸⁶
- 5) Проневера¹⁸⁷ и
- 6) Прозроковање стечаја.¹⁸⁸

Кривично дело неосновано добијање и коришћење кредита и друге погодности је прописано у глави десет, у групи кривичних дела против имовине, у члану 209. Кривичног законика. Дело постоји уколико лице лажним приказивањем чињеница или њиховим прикривањем прибави за себе или другога кредит, субвенцију¹⁸⁹, или другу погодност иако за то не испуњава прописане услове, као и у случају уколико лице добијени кредит, субвенцију или другу погодност искористи за намену супротну од оне за коју је кредит, субвенција или друга погодност одобрена.

Објект заштите овог дела је имовина, а објект напада су кредит, субвенција или друга погодност која се добија или је одобрена од стране надлежног органа.

Радња извршења дела се предузима на два начина:

¹⁸³ Ово дело је прописано чланом 209. Кривичног законика Републике Србије.

¹⁸⁴ Ово дело је прописано чланом 212. Кривичног законика Републике Србије.

¹⁸⁵ Ово дело је прописано чланом 261. Кривичног законика Републике Србије.

¹⁸⁶ Ово дело је прописано чланом 363. Кривичног законика Републике Србије.

¹⁸⁷ Ово дело је прописано чланом 364. Кривичног законика Републике Србије.

¹⁸⁸ Ово кривично дело прописано је чланом 235. Кривичног законика Републике Србије.

¹⁸⁹ Субвенције су део буџетских средстава који се издваја за подстицаје у области привреде.

- 1) лажним приказивањем чињеница или њиховим прикривањем како би лице за себе или друго лице добило кредит, субвенцију или другу погодност или
- 2) коришћењем субвенције или друге погодности супротно намени за коју је одобрена од стране надлежног органа.

Последица кривичног дела се састоји у оштећењу имовине лица које је доделило кредит, субвенцију или другу погодност услед њиховог неоснованог добијања и ненаменског коришћења.

Обзиром да се субвенције¹⁹⁰ добијају из буџетских средстава у складу са Законом о буџетском систему Републике Србије, ово дело се може сматрати фискалним кривичним делом уколико су дати лажни подаци или прикривени релевантни подаци како би одређено лице (нпр. јавно предузеће или физичко лице) добило буџетску субвенцију иако не испуњава прописане услове или уколико је ненаменски користило добијењу субвенцију. Како би се кривично дело неосновано добијање и коришћење кредита или друге погодности могло сматрати фискалним кривичним делом неопходно је да је предузето у односу на буџетска (јавна средства), тј. да је предузето ради добијања субвенције из буџета Републике Србије, територијалне аутономије или јединице локалне самоуправе, као и у случају да се добијена буџетска субвенција ненаменски користи.

Извршилац кривичног дела може да буде свако лице, а дело се може извршити искључиво са умишљајем. За извршиоца је прописана новчана казна и казна затвора до једне године.

Када су у питању буџетске субвенције извршилац дела може да буде нпр. пољопривредник који даје лажне податке или прикрива неку релевантну чињеницу у намери добијања пољопривредних субвенција из буџета Републике, јединица територијалне аутономије и локалне самоуправе. Уколико је извршилац кривичног дела правно лице казном прописаном за кривично дело казниће се одговорно лице у предузећу или другом субјекту привредног пословања уколико је субвенција прибављена за предузеће или други субјект привредног пословања или ако је коришћена за друге намене од прописаних.

¹⁹⁰ Чланом 27. Закона о буџетском систему је прописано да субвенције представљају јавни расход. Стога је битно субвенције доделити на основу јасно утврђених критеријума, а у складу са прописаним условима и пратити њихово наменско коришћење.

Као што се може закључити кривично дело неосновано добијање и коришћење кредита и друге погодности наноси штету државном буџету уколико је објект напада дела субвенција која се добија из буџета Републике Србије, јединица територијалне аутономије или локалне самоуправе.

Уништење или оштећење туђе ствари је кривично дело прописано у глави десет, у групи кривичних дела против имовине, у члану 212. Кривичног законика. Дело постоји уколико лице уништи, оштети или учини неупотребљивом туђу ствар. Објект заштите овог дела је имовина. Обзиром да реч *fiscus* означава, како државну благајну, тако и државну имовину, ово дело се може сматрати фискалним, уколико је његов објект напада државна имовина.

Несавестан рад у служби је кривично дело које је прописано у глави тридесет три, у групи кривичних дела против службене дужности, у члану 361. Кривичног законика. Дело постоји уколико лице очигледно несавесно поступа у вршењу службе кршењем закона или других прописа или општих аката пропуштањем дужности надзора или на други начин од стране службеног лица¹⁹¹ које је било свесно или је било дужно да буде свесно да услед тога може да наступи тежа повреда права другог или имовинска штета, па таква повреда права или штета и наступи.¹⁹² Објект заштите овог дела је службена дужност. Да би постојало ово дело неопходно је и наступање последице која се састоји у проузроковању теже повреде права другог или имовинске штете. Уколико би услед извршења овог дела наступила имовинска штета за државну имовину, оно дело би се могло сматрати фискалним кривичним делом. То значи да несавестан рад у служби може имати карактер фискалног кривичног дела у зависности од његове последице и својства извршиоца.

¹⁹¹ У складу са чланом 112. тачка (3). Кривичног законика Републике Србије под службеним лицем се сматра лице које у државном органу врши службене дужности, изабрано, именовано или постављено лице у државном органу, органу локалне самоуправе или лице које стално или повремено врши службене дужности или службене функције у тим органима, јавни бележник, извршитељ и арбитар, као и лице у установи, предузећу или другом субјекту, којем је поверено вршење јавних овлашћења, које одлучује о правима, обавезама или интересима физичких или правних лица или о јавном интересу. Службеним лицем се сматра и лице којем је фактички поверено вршење појединих службених дужности или послова, као и војно лице.

¹⁹² Ђ. Ђорђевић, Кривично право, Посебни део, Криминалистичко-полицијска академија, Београд, 2013. стр. 242-243.

Превара у служби је кривично дело прописано такође у глави тридесет три, у групи кривичних дела против службене дужности, у члану 363. Кривичног законика. Дело постоји уколико лице поднесе лажни обрачун или доведе на други начин у заблуду овлашћено лице да изврши незакониту исплату у намери прибављања себи или другом лицу противправне имовинске користи. Објект заштите је службена дужност, а објект напада може бити и буџетски систем, уколико би неко службено или одговорно лице које је према интерним актима органа у којем је запослено овлашћено да сачињава обрачуне и да их подноси на исплату другим овлашћеним лицима, поднело лажни обрачун или довело на други начин у заблуду овлашћено лице да изврши незакониту исплату из буџетских средстава. Дакле, кривично дело превара у служби може да има карактер фискалног кривичног дела у зависности од објекта напада у конкретном случају.

Проневера је такође прописана у глави тридесет три, у групи кривичних дела против службене дужности, у члану 364. Кривичног законика. Дело постоји уколико лице присвоји новац, хартије од вредности или другу покретну ствар која му је поверена у служби или уопште на раду у државном органу, предузећу, установи или другом правном лицу у намери да себи или другом лицу прибави противправну имовинску корист. Објект заштите је службена дужност. Уколико је објект напада новац из буџета, државне хартије од вредности или друга покретна ствар у државној својини, ово дело би било извршено на штету фискалног система. То значи да и ово кривично дело може имати карактер фискалног дела у зависности од објекта напада.

Кривично дело проузроковање стечаја је прописано у глави двадесет два, у групи кривичних дела против привреде, у члану 235. Кривичног законика. Дело постоји уколико одговорно лице¹⁹³ у предузећу или другом субјекту привредног пословања које има својство правног лица нерационалним трошењем средстава или њиховим отуђењем у бесцење, прекомерним задуживањем, преузимањем несразмерних обавеза, лакомисленим закључивањем уговора са лицима неспособним за плаћање, пропуштањем благовременог остваривања потраживања, уништењем или прикривањем имовине или другим радњама

¹⁹³ Чланом 112. тачка (5). Кривичног законика Републике Србије прописано је да се одговорним лицем у правном лицу сматра лице које на основу закона, прописа или овлашћења врши одређене послове управљања, надзора или друге послове из делатности правног лица, као и лице коме је фактички поверено обављање тих послова. Одговорним лицем сматра се и службено лице када су у питању кривична дела код којих је као извршилац означено одговорно лице.

које нису у складу са савесним пословањем проузрокује стечај и на тај начин другог оштети. Објект заштите овог дела је привреда.

Уколико би ово кривично дело извршило одговорно лице у јавном предузећу¹⁹⁴ чији је оснивач Република Србија, јединица територијалне аутономије или локалне самоуправе, ово дело би имало карактер фискалног кривичног дела, обзиром да у складу са Законом о јавним предузећима¹⁹⁵ ова предузећа имају своју имовину којом управљају и располажу у складу са законом, оснивачким актом или уговором. Имовину јавног предузећа чине право својине на покретним и непокретним стварима, новчана средства, хартије од вредности и друга имовинска права, која су пренета у својину јавног предузећа у складу са законом, укључујући и право коришћења на стварима у јавној својини. Јавна предузећа, друштва капитала и предузетници за обављање делатности од општег интереса, могу да користе и средства у јавној и другим облицима својине, у складу са законом, оснивачким актом и уговором.¹⁹⁶ Уколико је радња кривичног дела предузета у односу на ствари које се налазе у својини Републике Србије, територијалне аутономије или локалне самоуправе, ово дело би имало карактер фискалног кривичног дела, јер је предузето у односу на државну имовину. Као што се може закључити ово дело се може сматрати кривичним делом извршеним на штету фискалног система у зависности од својства извршиоца и објекта напада.

4. ЗАКЉУЧАК

Под фискалним деликтима подразумевају се, како фискални прекршаји, тако и фискална кривична дела. Фискални прекршаји су прописани законима којима се уређује одређена област. Тако су порески прекршаји прописани пореским законима, царински

¹⁹⁴ Дефиниција јавног предузећа је садржана у члану 1. Закона о јавним предузећима Републике Србије. У складу са наведеним чланом под јавним предузећем се подразумева предузеће које обавља делатност од општег интереса, а које је основано од стране Републике Србије, територијалне аутономије или локалне самоуправе (града Београда, градова или општина).

¹⁹⁵ „Службени гласник Републике Србије“, број: 119/2012 и 116/2013-аутентично тумачење.

¹⁹⁶ Члан 9. Закона о јавним предузећима.

прописима којима је уређен царински систем, а буџетски прописима којима је уређен буџетски систем.

Пореска кривична дела прописана су, како Законом о пореском поступку и пореској администрацији, тако и Кривичним закоником, што доприноси додатној правној несигурности. Царинска и пореска кривична дела која су прописана Кривичним закоником, али и кривично дело злоупотреба у вези са јавном набавком, којим се, пре свега, штити буџетски систем чини се да су неоправдано прописана у оквиру групе кривичних дела против привреде. Исти случај је и са кривичним делом ненаменско коришћење буџетских средстава које је прописано у групи кривичних дела против службене дужности.

Уколико се прихвати став да се кривична дела групишу према претежности значаја заштитног објекта може се закључити да ниједно од наведених фискалних кривичних дела не припада групи кривичних дела у којој се тренутно налази. Стога би требало у наредном периоду изменити Кривични законик прописивањем нове групе кривичних дела – против економије. Можда би се могло поставити питање због чега ова дела не прописати у групи кривичних дела против фискалног система. Разлог за то је, пре свега, двојак објект заштите неких кривичних дела. Тако се нпр. кривичним делом злоупотреба у вези са јавном набавком штити, како слобода конкуренције, тако и буџетски систем, па би прописивањем нове групе кривичних дела против фискалног система било онемогућено адекватно груписање овог кривичног дела.

Чини се као најлогичније решење прописивање нове групе кривичних дела против економије. Међутим, ни назив групе „кривична дела против националне економије“ не би био адекватан, обзиром да се у наредном периоду очекује приступање Републике Србије Европској унији. Од тада наша земља ће преузети обавезу заштите не само својих фискалних интереса, већ и фискалних и уопште финансијских интереса Европске уније, а самим тим и обавезу прописивања нових кривичних дела којима ће се они штитити. Новом групом кривичних дела требало би преузети кривична дела из Закона о пореском поступку и пореској администрацији и на тај начин извршити њихову кодификацију.

Осим правих фискалних кривичних дела, постоје и тзв. неправа фискална кривична дела, која се могу сматрати кривичним делима против фискалног система у

зависности од околности конкретног случаја. Неправим фискалним кривичним делима, ипак се примарно штите неке друге вредности, па је због тога оправдано да ова кривична дела и даље буду прописана у оквиру група кривичних дела у којима се налазе. Пре свега, то су кривична дела: неосновано добијање и коришћење кредита и друге погодности, уништење или оштећење туђе ствари, несавестан рад у служби, превара у служби, проневера и проузроковање стечаја. Преваљентни објект заштите фискалних дела неосновано добијање и коришћење кредита и друге погодности је, пре свега, имовина, јер објект напада осим буџетских субвенција, могу бити и новчана средства других институција ван државног сектора (нпр. банке).

Такође и кривично дело уништење или оштећење туђе ствари може бити усмерено, како против државне, тако и против приватне имовине. Стога је оправдано да ова кривична дела буду прописана у групи кривичних дела против имовине. Кривичним делима несавестан рад у служби, превара у служби и проневера штити се, пре свега, службена дужност, јер се ова кривична дела врше од стране лица које на основу правног акта врши службену дужност у одређеном органу или институцији, а кривично дело се врши или злоупотребом службене дужности или несавесним радом у служби. Из наведеног разлога и ова кривична дела треба да буду прописана у оквиру групе кривичних дела у оквиру које се тренутно налазе.

Иако је неправо фискално кривично дело, обзиром да његово извршење може проузроковати последице на општем економском ниову (и у односу на привреду и у односу на фискални систем), проузроковање стечаја би такође требало прописати у оквиру нове групе кривичних дела против економије. Имајући у виду чињеницу да је Кривичним закоником прописан велики број кривичних дела која у зависности од околности конкретног случаја могу представљати фискална кривична дела, у наредном периоду није неопходно проширење инкриминација којима се штити фискални систем.¹⁹⁷

¹⁹⁷ У предлогу Закона о изменама и допунама Кривичног законика из 2012. године било је прописано кривично дело субвенцијска превара, чија се радња извршења могла подвести под већ постојеће кривично дело неосновано добијање и коришћење кредита и друге погодности. Због тога се вероватно и одустало од прописивања субвенцијске преваре као посебног кривичног дела.

Глава трећа

ИСТОРИЈСКИ РАЗВОЈ КРИВИЧНОПРАВНЕ ЗАШТИТЕ ФИСКАЛНОГ СИСТЕМА

1. УВОД

У свакој држави финансирање државних функција, органа и администрације врши се из државног буџета. Такав начин финансирања постојао је много пре савременог друштва, а потреба за кривичноправном заштитом фискалног система државе јавила се веома рано.

У Египту за време осамнаесте династије фараона у петнаестом веку пре наше ере био је успостављен сложен порески систем. Фараони су захтевали на годишњем нивоу и добијали у природи једну петину свих прихода стечених у краљевству. Они су их складиштили у краљевским складиштима како би њима плаћали државне службенике. Према Херодоту уколико ове обавезе становници Египта нису испуњавали могли су бити осуђени на смртну казну.¹⁹⁸

Тако је историја права уопште, па и историја нашег права забележила различите појавне облике и видове утаје или неплаћања (избегавања плаћања) пореза и других државних дажбина, као и начине санкционисања таквог понашања. Прве податке о постојању самосталног кривичног дела пореске утаје на нашим просторима правна историја бележи још у раном средњем веку.¹⁹⁹

Наиме, већ је Душанов законик донет на саборима 1349. и 1354. године као најзначајнији писани правни споменик средњег феудализма у Европи (скоро два века пре

¹⁹⁸ Gley:Gaudemt J.“Le pharaon percevait en nature le cinquième de toutes les récoltes, Celles-ci sont engrangées dans les greniers royaux. Elles serviront à la rémunération des fonctionnaires, qui se fait elle aussi en nature, Genèse XLVIII, 24 Paris, 1967., p. 69. Наведено према: Тићар В., Увод у корпорацијско давачно право, Институт за јавно управо при Правни факултети у Лјубљани, Љубљана 2001. стр. 18.

¹⁹⁹ М. Анђелковић, Д. Јовашевић, Избегавање плаћања пореза, Фискални и кривично-правни аспект, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, Ниш, 2006. стр. 141.

чувеног немачког законика (Constitutio Criminalis Carolina из 1543. године) предвиђао кажњавање за учиниоце кривичног дела пореске утаје или неплаћања пореза.²⁰⁰

Дакле, фискална кривична дела нису нова дела. Данас су она саставни део свих кривичноправних система. На тај начин обезбеђује се заштита важних друштвених вредности. Од свих фискалних дела најпре се развила потреба за кривичноправном заштитом пореског система. Како су се мењале одредбе којима је био уређен овај систем, повећавао се и број понашања којима се он нарушавао, а самим тим и број пореских прекршаја и кривичних дела. Пореска кривична дела су у различитим историјским периодима била део, како основног, тако и споредног кривичног законодавства. За разлику од пореских и царинских кривичних дела, буџетска кривична дела су прописана знатно касније, када се у јавности развила свест да ненаменско трошење буџетских средстава представља велику друштвену опасност и угрожава егзистенцијалне друштвене вредности.

Како би се сагледао развој кривичноправне заштите фискалног система на нашим просторима најпре ћемо поћи од развоја кривичноправне заштите фискалног система у периоду пре Првог светског рата (који обухвата и средњовековни период), затим ће бити анализирани прописи којима је била превиђена кривичноправна заштита фискалног система у периоду између два светска рата и на крају прописи којима је предвиђена кривичноправна заштита фискалног система, а који су донети после Другог светског рата (укључујући и данашњи период).

2. РАЗВОЈ КРИВИЧНОПРАВНЕ ЗАШТИТЕ ФИСКАЛНОГ СИСТЕМА ПРЕ ПРВОГ СВЕТСКОГ РАТА

Историја права уопште, па и историја нашег права забележила је различите облике фискалних кривичних дела, па и начине санкционисања таквих понашања. Прве податке о постојању самосталног фискалног дела на нашим просторима правна историја бележи још у раном средњем веку. То је већ, време када у многим крајевима постоје

²⁰⁰ М. Анђелковић, Д. Јовашевић, Избегвање плаћања пореза, Фискални и кривично-правни аспект, Ibid., стр. 142.

прецизно утврђени системи за утврђивање и наплату пореза и других дажбина. Наиме, већ је Душанов законик донет на саборима 1349. и 1354. године предвиђао кажњавање за учиниоце кривичног дела пореске утаје или неплаћања пореза.²⁰¹

Прописи пре Првог светског рата садржали су одредбе којима су биле предвиђене санкције за понашања којима се угрожава порески систем, тј. санкције за избегавање плаћања пореза, док је прописом којим су биле предвиђене царине била успостављена кривичноправна заштита царинског система. Наравно, сваки пропис, обзиром на период у којем је донет има своје специфичности. Обзиром да се кривичноправна заштита пореског система развила пре кривичноправне заштите царинског система у овом делу ће најпре бити речи о пореским кривичним делима из периода пре Првог светског рата, а затим о царинским кривичним делима.

У овом периоду још увек нису била прописана буџетска кривична дела. Стога ће овај део бити подељен на два поглавља:

- 1) пореска кривична дела у оквиру којег ће бити анализиран Душанов законик и Закон о непосредном порезу Србије из 1884. године и
- 2) царинска кривична дела у оквиру којег ће бити анализиран Царински закон из 1899. године са Законом о изменама и допунама овог Закона из 1904. године.

Уколико се изузме Душанов законик због специфичности времена у којем је донет, а самим тим и номотехничких решења, може се закључити да су фискална кривична дела у периоду пре Првог светског рада била део споредног кривичног законодавства, тј. у конкретном случају била су предвиђена Законом о непосредном порезу Србије из 1884. године.

Потреба за кривичноправном заштитом пореског система развила се на нашим просторима још у средњем веку. Прве одредбе којима је прописано кривично дело пореска утаја садржане су у Душановом законуку. Овај Законик, поред других кривичноправних одредаба, садржи и кривично дело утаје или неплаћања пореза. Наравно, ово дело је у самом законском тексту неименовано (што је иначе био и обичај свих старијих правних извора), но његова се садржина, природа и карактер састоје

²⁰¹ Д. Јовашевић, М. Гламочлија Гајић, Пореска утаја, облици испољавања и мере сузбијања, „БеоСинг“, Београд, 2008. стр. 133-134.

управо у избегавању плаћања дажбина владару. Ово кривично дело је прописано чланом 189. Душановног законика према Раковичком рукопису. Наиме ова законска одредба садржана је само у овом препису Законика Стефана Душана IV који је настао негде око 1701. У првобитној верзији у овој законској одредби говори се само о соћу, а намет и харач је сам преписивач додао (јер су то појмови који су у нашем народу познати тек у време после турске најезде на Балкан).²⁰²

Осим Душановог законика који је донет у средњем веку, а којим је било први пут прописано једно фискално кривично дело, које се састојало у избегавању плаћања дажбина владару, од великог значаја за кривичноправну заштиту пореског система у периоду пре Првог светског рата јесте и Закон који је донет знатно касније – Закон о непосредном порезу Србије из 1884. године.

1. Пореска кривична дела у Душановом законнику

Владавина цара Душана представља раздобље потпуног учвршћења централне власти. Развијена привреда повећала је владарске приходе и владар постаје економски најмоћнији феудалац у држави. Он се сматра врховним господаром целокупног земљишта, његово је, према томе, и сво рудно благо. Државна благајна сматра се тада личном имовином владара и приходи, који су обилато претицали, били су његови лични приходи. Главни извор богатства били су: право ковања новца, рудници и царине. Владарске приходе увећава и порез на баштину (тзв. соће), други порези, казне и глобе.²⁰³

Меропах²⁰⁴ је плаћао владару порез на баштину тзв. соће, у новцу или житу, и оброк за издржавање жупских чиновника. Меропахова је дужност била да уконачи и

²⁰² М. Анђелковић, Д. Јовашевић, Избегавање плаћања пореза, Фискални и кривично-правни аспект, Оп. цит. стр. 143.

²⁰³ О. Салзер, Повијест народа Југославије (до 1526), „Школска књига“, Загреб, 1960. стр. 130.

²⁰⁴ У време владавине цара Душана меропси су били сељаци (себри) који су били зависни и који су морали имати господара, било црквеног, било световног (властелу или владара). Меропах је поседовао баштину којом није располагао потпуно самостално. Уколико би баштина остала без сељака који је обрађују, господар је имао право да располаже баштином. Он је такође имао право да баштину да другој породици уколико дотадашњи власник не би оставио мушког потомка. Меропах је баштину могао да прода, али

спроведе владара, дворјане или друга службена лица и њихову пратњу. Душановим законом је било прописано и кривично дело недавања владарских дажбина.²⁰⁵ Под овим дажбинама се подразумевају: доходак царски, соће (основна поданичка дажбина која се плаћала владару у житу или у новцу), намет и харач. Овакве дажбине су дужни да дају сви поданици и то: сваки човек, али и властелин. Обавеза је доспевала у тачно одређено време – то је Митровдан као први рок и Рождество Христово²⁰⁶ као други рок. Недавање овако утврђених обавеза у утврђеним роковима представљало је обележје кривичног дела неплаћање пореза из члана 198. Душановог законика.²⁰⁷ Ово кривично дело је било прописано као кривично дело против државе (владара). У ову групу кривичних дела спадају сви деликти који су управљени против установљеног државног поретка оличеног у владару. Та кривична дела вршила су и властела и себри.²⁰⁸

Сам законодавац је изричито прописао да се доходак царски, соће, намет и харач дају од стране сваких људи и то кабао (мера за жито) жита – половина чистога и половина препростога или пак у новцу перпер (византијски златник као обрачунска јединица у вредности од 12 динара), с тим што се први део ове обавезе има извршити до Митровдана, а други део до Христовог Рождества. У случају да ову своју обавезу не испуни или пропусти властелин или је не испуни у остављеном року, Законик је прописао као врсту казне да се такав властелин веже на царском двору (дакле држи у затвору или заточењу) и то све док не плати двоструку вредност утврђене владарске дажбине. Дакле, овде се лишење слободе појављује као облик принудне мере како би се напунила царска каса, односно принудили порески обвезници на плаћање својих обавеза у потпуности, односно плаћање својих обавеза у прописаном року.²⁰⁹

Још у Душановом законнику помиње се да властела нема само права, него и обавезе које су тачно одређене у Законнику (члан 49.). Осим обавезе ратовања, она је имала обавезу давања данка „соћа“. Верна служба држави била је нарочита дужност

обзиром да је она представљала основну производну снагу феудалног друштва, морао је да осигура продајом да ће на њој остати радна снага, односно да ће се земља обрађивати.

²⁰⁵ Члан 198. Душановог законика.

²⁰⁶ То је био средњовековни назив за Божић.

²⁰⁷ М. Анђелковић, Д. Јовашевић, Избегавање плаћања пореза, Фискални и кривично-правни аспект, Оп. цит. стр. 143.

²⁰⁸ С. Шаркић, Средњовековно српско право, Матица српска, Нови Сад, 1995. стр. 98.

²⁰⁹ М. Анђелковић, Д. Јовашевић, Избегавање плаћања пореза, Фискални и кривично-правни аспект, Оп. цит., стр. 143 и 144.

властеле. У случају невере властелин је губио имање и живот. Ове одредбе нема у Законику, али се она налази у баштинским повељама и у општем облику – у Синтагми.²¹⁰

Властелин је према Душановом законуку дажбине плаћао држави, а сељаци су у складу са чланом 68. плаћали господару (властелину) два дана недељно „перперу цареву“. Душанов законик је водио рачуна о томе да обавезе према држави (владару) непосредно плаћа властела, док су сељаци дажбине плаћали властелину, који је статусно био изнад њих и према којем су имали Закоником утврђене обавезе.

У доба важења Душановог законика држава и феудални поредак могли су бити угрожени и од властеле и од зависних сељака, а извесна дела су по својој природи била таква да су их могли извршити и једни и други.²¹¹ Соће, порез који су држави дуговали сви власници баштина, било да су сељаци или властела, прикупљали су властелини од сељака на свом поседу, додавали своје и предавали га државној благајни. Ако властелин не преда соће на време, у Закоником предвиђеним роковима, показивао је тиме непоштовање према владоцу и на тај начин угрожавао његов ауторитет, те је за такво понашање била прописана казна: властелин је затваран на царевом двору док не плати двоструки износ дугованог соћа.²¹²

2. Пореска кривична дела у Закону о непосредном порезу

У Србији је кривичноправна заштита фискалног система, пореза и других јавних давања установљена знатно касније. Тек је 1884. године донет посебан Закон о непосредном порезу који је предвиђао појам и врсте пореза, њихове обвезнике, време доспелости ових обавеза, начин прописивања и прикупљања пореза, односно кажњавање за непоштовање ових законских одредби.²¹³

²¹⁰ Душанов законик, Закон благоверног Цара Стефана, бистрички препис, Етхос, Београд, 2002. стр. 25.

²¹¹ Љ. Кркљуш, Правна историја српског народа, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2013. стр. 61.

²¹² Љ. Кркљуш, Правна историја српског народа, Ibid., 62.

²¹³ Д. Јовашевић, М. Гајић Гламочлија, Пореска утаја, облици испољавања и мере сузбијања, Оп. цит., стр. 139.

Законом о непосредном порезу²¹⁴, било је прописано кривично дело непријављивања свог стања пореског одбору. Овај Закон је прописивао основни и два тежа облика испољавања.²¹⁵ Основни облик дела састојао се у неоправданом пропуштању пријављивања пореском одбору свог стања ни у року од 20 дана од истека рока за пријављивање.

Радња извршења овог дела се састојала у нечињењу, тј. у пропуштању пријављивања пореском одбору свог имовног стања. Последица таквог понашања састојала се у делимичној или потпуној немогућности утврђивања пореске обавезе конкретног пореског обвезника. Битни услови за постојање дела били су следећи:

- 1) да пријава није поднета надлежном органу у законском року, ни у року од двадесет дана од истека тог рока и
- 2) да је неподношење пријаве неоправдано, тј. да разлог њеног неподношења није нпр. тежа болест лица које је у складу са прописима било у обавези да поднесе пореску пријаву или други слични извињавајући разлози.

Оправдани и неоправдани разлози нису били дефинисани Законом, тако да је став о томе зависио од оцене суда, који је узимао у обзир све околности конкретног случаја.

За ово дело Законом је била прописана новчана казна у висини двоструког износа пореза који би обвезник био дужан да плати. Као што се може закључити у то време је законодавац заузео став да је новчана казна предвиђена на овај начин, довољна да одврати потенцијалног извршиоца од вршења овог кривичног дела.

Осим основног била су прописана и два тежа облика кривичног дела.

Први тежи облик овог дела постојао је уколико учинилац не пријави своје стање пореском одбору ни у року од двадесет дана након истека рока који је Законом утврђен као рок за пријављивање имовинског стања под условом да се сматра да он и није хтео да пријави своје стање. Код овог облика дела захтевало се присуство намере тј. за његово извршење био је непходан директан умишљај. То значи да се основни облик кривичног дела могао извршити и услед немара пореског обвезника, док је овај облик могао бити извршен само ако је он имао намеру да избегавањем пријављивања свог имовиног стања,

²¹⁴ Закон о непосредном порезу од 14. јуна 1884. године са изменама и допунама до 29. јуна 1907. године, Закони о порезима, Геца Кон, Београд, 1920. године.

²¹⁵ Члан 86. Закона о непосредном порезу Србије из 1884. године.

пропусти утврђивање пореза од стране надлежног органа, а самим тим и плаћање пореза. Овај тежи облик дела је квалификован посебном околношћу, а која се огледала у постојању намере. За овај облик кривичног дела законом је била прописана новчана казна у висини четвороструког износа пореза који треба да се плати.

Други тежи облик кривичног дела постојао је у случају да се докаже да је учинилац своје стање у непокретној имовини, капиталу, приходима или заради пријавио у износу од преко од 10% мање од њене стварне вредности. Ово кривично дело се могло извршити радњом чињења, тј. радња извршења се састојала у лажном пријављивању вредности непокретне имовине, капитала, прихода или зараде надлежном пореском одбору. Да би постојало ово дело било је неопходно и да се испуни услов да је пријављена вредност наведених ствари 10% мања од њихове реалне вредности. За ово дело била је прописана новчана казна у висини од четвороструког износа утајеног пореза.

Оно што је специфично за номотехничко решење садржано у Закону о непосредном порезу, али и друга кривична дела садржана у споредном кривичном законодавству јесте да она немају назив, али се из законског описа елемената бића може закључити да се радило о кривичном делу пореске утаје.

3. Царинска кривична дела

Први Царински закон у Србији је донет 23. маја 1850. године под називом Закон о устројству ђумрука²¹⁶. Овај Закон је од доношења измењен и допуњен неколико пута, да би 1863. године био замењен новим Законом о устројству ђумрука, који је такође више пута мењан и допуњаван. Пропис којим је уређен царински систем први пут се под називом Закон о царинама среће 1899. године када је 23. јануара донет нови Закон.²¹⁷

Кривично дело кријумчарење је веома дуго било део споредног кривичног законодавства. Царинским законом из 1899. године и Законом о изменама и допунама овог Закона из 1904. године у оквиру главе десет у којој су биле прописане царинске

²¹⁶ Ђумрук је био генусни појам и за царину као дажбину и за царину као орган.

²¹⁷ Наведено према: Д. Јеринић, Д. Јеринић, Царински систем Србије и основни институти, Оп. цит., стр. 36.

кривице и казне, прописано је кривично дело кријумчарење.²¹⁸ Ово дело је постојало уколико неко лице избегавајући пријаву надлежној царинарници, преко царинске линије у Србију унесе робу из иностранства. Осим тога, ово дело је постојало и уколико неко лице на местима између царинске линије и царинарнице преко царинске линије унесу или за извоз опредељену робу скривеним путем, а не путем који је служио за извоз, износи или уколико такву робу на неком споредном путу истовара.

Извршилац кривичног дела кријумчарење могло је бити и лице које робу из иностранства истовари на територију Краљевине Србије без пријаве надлежној царинарници или власти, као и лице које по доласку из иностранства не пријави царинарници робу на коју су се царина и остале дажбине наплаћивале, као и лице које самовласно располаже (нпр. продаје или поклања увезену робу) пре него што се роба пријави надлежној царинарници или на исти начин располаже са робом која је одређена за царинско складиштење или са другом робом коју је у складу са Царинским законом било неопходно пријавити надлежној царинарници.

Објект заштите кривичног дела био је царински систем, као део фискалног система, а објект напада роба која подлеже царинењу, као и царинска контрола.

Радња извршења дела била је одређена алтернативно и она се могла извршити предузимањем било које од следећих радњи:

- 1) уношењем робе из иностранства преко царинске линије на територију Краљевине Србије уз избегавање пријављивања исте надлежној царинарници;
- 2) преносом робе опредељене за увоз или извоз скривеним путем, а не путем који је служио за извоз или истовару такве робе на неком споредном путу;
- 3) истоваривањем робе на територији Краљевине Србије без пријаве надлежној царинарници или власти;
- 4) непријављивањем надлежној царинарници робе на коју су се царина и остале дажбине наплаћивале, као и
- 5) самовласним располагањем (нпр. продајом или поклањањем увезене робе) пре него што се роба пријави надлежној царинарници или на исти начин

²¹⁸ Члан 145. Царинског закона од 23. јануара 1899. године са изменама и допунама од 25. фебруара 1904. године, Царинска управа Министарства финансија, Штампано у држаној штампарији Краљевине Србије 1917.

располагањем робом која је одређена за царинско складиштење или са другом робом коју је у складу са Царинским законом Краљевине Србије било неопходно пријавити надлежној царинарници.

Као што се може закључити, кривично дело кријумчарење се могло извршити, како радњом чињења, тако и радњом нечињења.

Извршилац кривичног дела могло је бити свако лице које би предузело неку од наведених радњи извршења.

Кривично дело кријумчарење је могло бити извршено само са умишљајем.

За извршиоца овог кривичног дела била је прописана новчана казна, која се састојала у наплати десет пута већег износа од износа прописаног за дажбине, које су се на царинарницама наплаћивале на заплењену робу поред плаћања редовних дажбина.

Законом је била прописана мера обавезног одузимања предмета, која се састојала у одузимању робе нађене код лица које је извршило кривично дело кријумчарење. Осим робе, Закон је прописивао и обавезно одузимање свих превозних средстава која су служила за пренос такве робе.²¹⁹

Осим основног облика, био је прописан и тежи облик кривичног дела кријумчарење који је постојао уколико је извршилац кривичног дела у поврату, уколико је увоз или извоз заплењене робе забрањен или уколико је кријумчарење извршено у току ноћу. У овим случајевима радило се о кривичном делу квалификованом тежим околностима, које су као такве у сваком случају биле обухваћене умишљајем извршиоца, за којег је била прописана казна виша за 50 процената од казне прописане за извршиоца основног облика кривичног дела.²²⁰

Уколико би се десило да извршиоци кривичног дела кријумчарење користе оружје при извршењу дела или пруже отпор били би кажњени као разбојници и оптужени за дела прописана тадашњим Казненим законом.²²¹

Иако је кривично дело кријумчарење дуго било део споредног кривичног законодавства, Царински закон је садржао специфична решења у односу на касније Царинске законе. Наиме, истрагу су спроводиле надлежне царинарнице, које су такође доносиле и одлуку у тзв. царинском кривичном поступку, изузев уколико се радило о

²¹⁹ Члан 146. Царинског закона Краљевине Србије из 1899. године са изменама и допунама из 1904. године.

²²⁰ Члан 151. Царинског закона Краљевине Србије из 1899. године са изменама и допунама из 1904. године.

²²¹ Члан 155. Царинског закона Краљевине Србије из 1899. године са изменама и допунама из 1904. године.

казни која би износила преко 50 динара. У том случају одлуку о кривици доносила би тзв. главна царинарница.²²²

3. РАЗВОЈ КРИВИЧНОПРАВНЕ ЗАШТИТЕ ФИСКАЛНОГ СИСТЕМА ИЗМЕЂУ ПРВОГ И ДРУГОГ СВЕТСКОГ РАТА

У периоду између два светска рата фискална кривична дела нису била прописана Кривичним закоником. Обзиром да ни у овом периоду није постојао пропис који би на свеобухватан начин уредио буџетски систем, односно систем планирања, извршења и контроле располагања јавним приходима, буџетска кривична дела нису била прописана, ни основним, ни споредним кривичним законодавством. За разлику од њих, кривична дела којима се нарушавао порески систем била су прописана споредним кривичним законодавством, тј. прописима којима је на свеобухватан начин био уређен порески систем. Имајући у виду да се радило о допунском кривичном законодавству, ова кривична дела нису имала посебан назив и нису била систематизирана у оквиру посебне групе кривичних дела.

У овом делу предмет анализе јесу одредбе којима је прописано кривичноправно санкционисање понашања којима се угрожава фискални, тачније порески систем. Стога су предмет анализе два прописа којима је био уређен порески систем у периоду између Првог и Другог светског рата:

- 1) Закон о порезу на пословни промет из 1922. године и
- 2) Закон о непосредним порезима из 1928. године.

²²² Чл. 183-185. Царинског закона Краљевине Србије из 1899. године са изменама и допунама из 1904. године. Главне царинарнице су у складу са чланом 221. наведеног Закона биле у непосредној преписци са свим државним органима у погледу вршења своје службе у складу са прописима. Надзор над радом споредних царинарница вршиле су главне царинарнице у складу са чланом 220. став 3. Царинског закона Краљевине Србије.

1. Пореска кривична дела у Закону о порезу на пословни промет

Закон о порезу на пословни промет²²³ донет је 1922. године. Овим Законом је било прописано кривично дело пореске утаје, које је постојало уколико неко лице у намери да у потпуности или делимично избегне плаћање и одмеравање пореза или да постигне незаконито ослобођење од плаћања пореза свесно и са намером у књизи (мислило се на пословне књиге)²²⁴, пријави, жалби или одговору на питања надлежне власти да неистините наводе или их намерно прећути.

Објект заштите овог дела био је порески систем као део фискалног система Краљевине Срба Хрвата и Словенаца, а објект напада порез на пословни промет.

Радња извршења је била алтернативно одређена и састојала се у:

- 1) давању лажних или неистинитих података и
- 2) прећуткивању важних података у књизи, пријави, жалби или одговору на питања надлежне власти.

Под лажним или неистинитим подацима подразумевало се давање информација које не одговарају стварном стању ствари. Ти лажни или неистинити подаци морали су да буду садржани у књизи, у пријави, жалби или одговору на питања надлежне власти. Под прећуткивањем важних података у књизи, пријави, жалби или одговору на питања надлежне власти подразумевало се ускраћивање података релевантних за утврђивање пореске обавезе или утврђивање њене висине. Као што се може закључити дело се могло извршити, како предузимањем радње чињења, тако и радњом нечињења.

Да би постојало кривично дело из члана 12. Закона о порезу на пословни промет било је неопходно постојање намере да се потпуно или делимично избегаване плаћање или одмеравање пореза на страни извршиоца у тренутку извршења кривичног дела, а што значи да за постојање кривичног дела није неопходно да је у потпуности или делимично избегнуто плаћање или одмеравање пореза, односно ослобођење од плаћања, већ је довољно да је било која од радњи извршења предузета са наведеном намером.

²²³ Закон о порезу на пословни промет од 31. јануара 1922. године, Службене новине, Београд, број 37 – Ва од 18. фебруара 1922. године.

²²⁴ Члан 12. Закона о порезу на пословни промет.

Извршилац овог дела могло је бити свако лице које предузме радњу извршења конкретног кривичног дела, а које је било у обавези да достави одређене информације које су од значаја за утврђивање пореске обавезе или утврђивање њене висине.

Обзиром на постојање намере, као високог интензитета свести, ово дело се могло извршити искључиво са директним умишљајем.

За извршиоца дела била је прописана новчана казна у висини од петоструког до двадесетоструког износа пореза за колико је држава била оштећена или изложена оштећењу.

Законом о порезу на пословни промет је било прописано да су лица одговорна за ово дело и заступник лица, подстрекач или други саучесник. За ова лица била је прописана иста казна као за извршиоца дела. Осим тога био је прописан и основ за ослобођење од одговорности ових лица. Услови за то би били остварени, уколико је неко од саучесника био присиљен да због свог материјалног стања предузме радњу извршења за пореског обвезника, али не и у случају када је властима (надлежним органима за утврђивање и наплату пореза) давао неистините наводе на постављена питања.²²⁵

Осим основа за ослобођење од кривичне одговорности саучесника, Законом је била прописана и могућност ослобођења од кривичне одговорности извршиоца кривичног дела. Овај основ могао се применити уколико извршилац пре покретања поступка за извршено дело уплати утајени износ пореза. У том случају нису наступале штетне последице за државу. На тај начин подстицала се уплата јавних прихода, обзиром да је страх не од прописане, већ од санкције за коју је евидентно да ће се применити био довољан за спречавање наступања штетних последица кривичног дела.

²²⁵ Члан 13. Закона о порезу на пословни промет.

2. Пореска кривична дела у Закону о непосредном порезу

Законом о непосредним порезима из 1928. године²²⁶ било је прописано кривично дело пореска утаја.²²⁷ Ово дело је постојало уколико би порески обвезник свесно и у намери да избегне плаћање пореске обавезе прописане законом, у пореској пријави или одговарајући на постављена питања од стране надлежне власти, или у поднетој жалби или пријави за ослобођење, смањење или отпис пореза дао неистините изјаве, тако да је због тога могло да дође до потпуног или делимичног смањења пореза или је затајио део имовине или износ прихода, на који се у складу са Законом плаћао порез.

Објект заштите овог дела је порески систем, а објект напада непосредан порез.

Радња извршења се састојала, како у чињењу, тако и у нечињењу (пропуштању). Она је била одређена алтернативно. Када је у питању радња чињења, она се могла предузети давањем неистините изјаве, како у пореској пријави, тако и у одговорима на постављена питања од стране надлежне власти или у поднетој жалби или пријави за ослобођење, смањење или отпис пореза. Под неистинитиом изјавом се сматрало давање података који не одговарају стварном стању ствари. Ти подаци могу бити нпр. подаци о имовном стању или стеченим приходима или о неком другом правном односу на који се у складу са Законом о непосредним порезима плаћао порез. Обзиром да се ово дело могло извршити и радњом нечињења (пропуштања), она се састојала у непријављивању (утаји) постојања дела имовине или извора прихода (обављања одређеног занимања) који су били подложни порезу.

За постојање овог дела осим предузимања радње извршења било је неопходно и испуњење следећих услова:

- 1) да је лице предузело неку од активности које спадају у радњу извршења кривичног дела свесно и у намери да избегне плаћање пореске обавезе прописане Законом;

²²⁶ Закон о непосредним порезима од 8. фебруара 1929. године, Службене новине, Београд, број 29 – VII од 8. фебруара 1928. године, Порески зборник, уредник Вој. Ст. Спасојевић, Вој. Ј. Божановић, Београд, 1931. године.

²²⁷ Ово дело је било прописано чланом 142. Закона о непосредним порезима.

- 2) да је због преузимања неке од радњи извршења могло да настане потупно или делимично смањење пореза, али за постојање кривичног дела пореске утаје није било неопходно и да је заиста дошло до потупног или делимичног ослобођења плаћања пореза и
- 3) да се радња извршења предузима у пореској пријави, одговору на питања надлежне власти, жалби или пријави за ослобађање, смањење или отпис пореза.

Извршилац овог дела могло је бити свако лице-порески обвезник, које је у складу са Законом о непосредним порезима, било у обавези да плати порез. Имајући у виду да је битан елемент бића кривичног дела било постојање свести и намере, може се закључити да се ово дело могло извршити само са директним умишљајем. За извршиоца дела била је прописана новчана казна у висини од двоструког до четвороструког износа пореза за који је држава била оштећена, а уколико је порески обвезник водио и дупле трговачке књиге, осим новчане казне могла је да му се изрекне кумулативно (поред основне казне) и додатна казна у износу од 10.000 до 100.000 динара. На овај начин био је прописан и тежи облик кривичног дела пореске утаје, који се квалификовао тежом околношћу, а која је у конкретном случају била вођење дуплих трговачких књига (у намери лажног приказивања имовног стања и прихода) од стране пореског обвезника.

Да би постојала кривична одговорност због пореске утаје било је неопходно да се у сваком конкретном случају утврди да је извршилац извршио прикривање имовине или једног дела прихода потпуно свесно и у намери да избегне плаћање законског пореза. Свесно и намерно прикривање постојало је у случају да је пореском обвезнику било познато или је он у складу са Законом био дужан да предмет опорезивања пријави надлежним органима, а то не учини или не прикаже предмет опорезивања у обиму и стању у којем он фактички постоји и за који се фактички зна. Порески обвезник је био кривично одговоран уколико не би пријавио тачан дан отпачетог пословања, уколико би услед тога касније настала пореска обавеза, а државна каса била општећена или изложена оштећењу.

Кривично је одговорно било свако лице које би, било да су му постављена питања ради допуне и објашњења непотпуне пореске пријаве, било да је од њега тражено да уз пореску пријаву изнесе остале чињенице или податке помоћу којих би се установио

обим пословања, висина прихода, односно промета, па на та питања да нетачне одговоре или неистините податке. Исто тако, био је одговоран и порески обвезник који би у жалби поднетој на висину пореске основице или примењене пореске стопе или ради нечега другог дао нетачне податке или наводе како би тиме утицао на жалбену власт да му у његову корист преиначи задужење. Уколико би пореска власт утврдила да се одређена радња, занимање и даље обавља или да је обављање настављено, а о томе пореска власт није обавештена у законском року, могло би се такође говорити о кривичној одговорности обвезника.²²⁸

Имајући у виду значај плаћања пореза, који су представљали јавне приходе, Закон о непосредним порезима предвиђао је механизме који су подстицали пријављивање кривичног дела пореске утаје. Наиме, Законом је било прописано да се $\frac{1}{4}$ наплаћене казне даје лицу које пријави извршено кривично дело пореске утаје или извршиоца овог дела. Услов за примену ове одредбе био је да се не ради о пореском службенику. Право на ову тзв. потказивачку награду нису имали порески чиновници и уопште сви службеници пореских власти, органи оних власти и установа које су дужне да помажу пореску власт у извршењу Закона о непосредним порезима²²⁹, обзиром да су они по службеној дужности били у обавези да извршиоца кривичног дела пријаве пореској власти и да о његовој кривичној одговорности могу сазнати вршећи своју службу. Једино су органи Финансијске контроле могли добити награду у висини једне четвртине од наплаћених казни.²³⁰

Осим наведеног решења, Законом о непосредним порезима била је прописана и могућност ослобођења од кривичне одговорности извршиоца дела уколико је уплатио износ пореза који је утајио пре него што је био обавештен од стране надлежних органа да је против њега учињена достава (под тим се подразумевало подношење кривичне пријаве) или пре него што је против њега покренут кривични поступак .

²²⁸ М. Шћекић, М. Микић, Порески закони са коментаром, важнијим расписима и потребним обрасцима из праксе, Графички уметнички завод „Планета“, Београд, 1933. стр. 542-544.

²²⁹ Чл. 39., 73., 108., 109. и 110. Закона о непосредним порезима из 1928. године.

²³⁰ М. Шћекић, М. Микић, Порески закони са коментаром, важнијим расписима и потребним обрасцима из праксе, Оп. цит., стр. 545.

4. РАЗВОЈ КРИВИЧНОПРАВНЕ ЗАШТИТЕ ФИСКАЛНОГ СИСТЕМА ПОСЛЕ ДРУГОГ СВЕТСКОГ РАТА

У области права, период непосредно после Другог светског рата представља специфичан период. Наиме, Одлуком АВНОЈ-а из 1945. године, а затим и Законом о неважности правних прописа донетих пре 6. априла 1941. године и за време непријатељске окупације сви правни прописи из времена окупације (из периода од 1941. до 1945. године) сматрани су непостојећим, а правни прописи бивше Краљевине Југославије сматрани су неважећим. Међутим, ипак је омогућена, због попуне правних празнина, примена оних правних правила која нису била у супротности са Уставом Федеративне Народне Републике Југославије. Затим је у том периоду донето неколико кривичноправних прописа који су у потпуности одговарали духу и приликама у којима су настали.²³¹ Ти прописи су пре свега Устав Федеративне Народне Републике Југославије из 1946. године и Општи кривични закон из 1947. године.

После доношења Устава из 1946. године сви прописи су усаглашени са најважнијим правним актом наше земље. У току 1947. године донет је Општи кривични закон²³² који је само представљао систематску разраду општих начела и општих института кривичног права.²³³

До 1951. године, фискална кривична дела су на нашим просторима била још увек део споредног кривичног законодавства. Кривично дело пореске утаје бивше Федеративне Народне Републике Југославије било је прописано Законом о порезима из 1946. године²³⁴. Фискална кривична дела, пре свега, пореска постају део основног кривичног законодавства тек доношењем Кривичног законика Федеративне Народне Републике Југославије²³⁵ из 1951. године. У овом делу биће анализирани одредбе прописа којима је била уређена кривичноправна заштита фискалног система на нашим

²³¹ Д. Јовашевић, М. Гајић Гламочлија, Пореска утаја, облици испољавања и мере сузбијања, Оп. цит., стр. 148-149.

²³² „Службени лист ФНРЈ“, број 66/46.

²³³ Д. Јовашевић, М. Гајић Гламочлија, Пореска утаја, облици испољавања и мере сузбијања, Оп. цит., стр. 149.

²³⁴ „Службени лист ФНРЈ“, број 105/46.

²³⁵ „Службени лист ФНРЈ“, број 13/51.

просторима, почев од Закона о порезима из 1946. године. Затим ће бити анализирани одредбе Кривичног законика Федеративне Народне Републике Југославије из 1951. године, као и одредбе Закона о изменама и допунама Кривичног законика ФНРЈ из 1959. године²³⁶ и Кривичног закона Социјалистичке Републике Србије из 1977. године.

1. Пореска кривична дела у Закону о порезима

Све до 1951. године пореска кривична дела су била прописана Законом о порезима из 1946. године. Овим Законом било је прописано кривично дело пореска утаја. Ово дело је постојало уколико би порески обвезник утајио приход, имовину или предмет или пружио лажне податке у намери избегавања плаћања пореза у целини или делимично.²³⁷

Објект заштите овог дела био је порески систем.

Радња извршења била је одређена алтернативно и састојала се у:²³⁸

- 1) утаји прихода, имовине или предмета или
- 2) пружању лажних података.

Под утајом се подразумевало прикривање података о оствареним приходима, имовини или предметима. Под пружањем лажних података подразумевало се достављање нетачних података о приходима, имовини или предметима. Да би постојало кривично дело било је неопходно да је једна од радњи извршења предузета у намери потпуног или делимичног избегавања плаћања пореза од стране пореског обвезника.²³⁹

Извршилац кривичног дела могло је бити свако лице које је било у обавези у складу са тада важећим пореским прописима да пријави остварене приходе, имовину или предмет или да достави одређене податке. Обзиром да је намера конститутиван елемент кривичног дела, радња извршења се могла предузети само са директним умишљајем. За

²³⁶ „Службени лист ФНРЈ“, број 30/59.

²³⁷ М. Вуковић, Пореска утаја у полицијској и судској пракси, Службени гласник, Београд, 2009. стр. 81.

²³⁸ М. Вуковић, Пореска утаја у полицијској и судској пракси, Ibid., стр. 81.

²³⁹ Ibid.

извршиоца овог дела била је прописана новчана казна која се састојала у двоструком до петоструког износа утајеног пореза, а најмање у износу од 500 динара.²⁴⁰

Осим основног, био је прописан и тежи облик овог кривичног дела, који је постојао уколико би се радило о особито тешком случају. Обзиром да особито тежак случај није био прописан Законом, одређивање наведеног појма зависило од става судске праксе у конкретном случају. За овај облик кривичног дела била је поред новчане прописана и казна затвора до пет година.²⁴¹

2. Пореска кривична дела у Кривичном законнику

Кривично дело пореске утаје постаје део основног кривичног законодавства Федеративне Народне Републике Југославије 1951. године, доношењем новог Кривичног законика.²⁴² Ово дело је постојало уколико лице даје државним органима лажне податке о приходима и предметима који подлежу опорезивању или о другим чињеницама од значаја за утврђивање пореза, а у намери да оно или друго лице у потпуности или делимично избегне плаћање пореза.

Објект заштите кривичног дела био је порески систем, као део фискалног система државе. Објект напада су порези.

Радња извршења се састојала у:

- 1) давању лажних података о приходима и предметима који подлежу опорезивању или
- 2) давању лажних података о другим чињеницама од значаја за утврђивање пореза.

Под давањем лажних података подразумевају се подаци који не одговарају стварном стању ствари. Да би постојало кривично дело они су морали да буду у вези са приходима или предметима који подлежу опорезивању или са другим чињеницама од значаја за утврђивање пореза. Осим тога, било је неопходно и да се радња извршења предузме у намери потпуног или делимичног избегавања плаћања пореза, како лица које

²⁴⁰ Ibid.

²⁴¹ М. Вуковић, Пореска утаја у полицијској и судској пракси, Ibid., стр. 82.

²⁴² Кривично дело пореска утаја било је прописано чланом 235. Кривичног законика Федеративне Народне Републике Југославије.

даје лажне податке, тако и другог лица. Након усвајања Закона о изменама и допунама Кривичног законика од 1962. године²⁴³ измењен је члан 235. Кривичног законика, којим прописано кривично дело пореска утаја.

Након наведених измена кривично дело пореска утаја је постојало уколико лице у намери да оно или друго лице избегне потпуно или делимично плаћање пореза, доприноса за социјално осигурање и других прописаних доприноса даје лажне податке о приходима, предметима и другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање износа пореске обавезе. Исто кривично дело је постојало и уколико лице у истој намери у случају обавезне пријаве не пријави приход, односно предмет или друге чињенице које су од утицаја на утврђивање пореске обавезе, а уколико је износ обавезе чије се плаћање избегава прелазило износ од 2.000 динара.²⁴⁴ По први пут је објект напада овог кривичног дела шире одређен, па га чине: порез, доприноси социјалног осигурања и други прописани доприноси.

Радња извршења дела је била алтернативно одређена и она се састојала у:²⁴⁵

- 1) давању лажних података о приходима, предметима и другим чињеницама које би биле од утицаја на утврђивање износа пореске обавезе, као и
- 2) непријављивању прихода, односно предмета или друге чињенице која је од утицаја на утврђивање пореске обавезе у случају обавезне пријаве.

Да би постојало кривично дело пореска утаја, било је неопходно да је радња извршења предузета у намери да лице које предузима неку од алтернативно одређених радњи извршења избегне плаћање пореза, доприноса социјалног осигурања и других прописаних доприноса или да неко друго лице избегне исту обавезу. За постојање дела је без значаја на који се начин лажни подаци дају, писмено, усмено или на други начин (подношењем књига на увид, итд.).²⁴⁶

Извршилац дела могло је бити лице које је према тада важећим пореским прописима имало обавезу достављања података неопходних за утврђивање пореске обавезе. Обзиром да је намера била конститутивни елемент кривичног дела, радња

²⁴³ „Службени лист Федеративне Народне Републике Југославије“, број 31/62.

²⁴⁴ Наведено према: М. Вуковић, Пореска утаја у полицијској и судској пракси, Оп. цит., стр. 83.

²⁴⁵ Ibid.

²⁴⁶ М. Радовановић, М. Ђорђевић, Кривично право, Посебни део, Савремена администрација, Београд, 1976. стр. 212.

извршења се могла предузети само са директним умишљајем. Осим намере, конститутивни елемент кривичног дела и објективни услов инкриминисања био је и износ утајеног пореза или других дажбина преко 2.000 динара. За извршиоца кривичног дела била је прописана казна затвора и новчана казна.²⁴⁷

Осим основног облика, био је прописан и тежи облик овог дела који је постојао уколико је утајени износ пореза, доприноса за социјално осигурање или других прописаних доприноса прелазео износ од 10.000 динара. Обзиром да се у конкретном случају радило о кривичном делу квалификованом тежом последицом, било је неопходно и да новчани износ од 10.000 динара буде обухваћен умишљајем извршиоца у тренутку извршења кривичног дела. За тежи облик кривичног дела пореске утаје била је прописана казна затвора до десет година.²⁴⁸ При осуди за тежи облик кривичног дела суд је могао учиноцу изрећи и казну конфискације имовине.²⁴⁹

3. Пореска кривична дела у Кривичном закону Србије

Кривичним законом Социјалистичке Републике Србије из 1977. године²⁵⁰ кривично дело пореска утаја²⁵¹ је постојало уколико лице у намери да оно или друго лице избегне потпуно или делимично плаћање пореза, доприноса социјалног осигурања или других прописаних доприноса даје лажне податке о својим законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање обавезе плаћања пореза, као и уколико лице у истој намери у случају обавезне пријаве не пријави законито стечени приход, односно предмете или друге чињенице које су од утицаја на утврђивање обавеза, а износ обавезе чије је плаћање избегнуто прелази пет хиљада динара.²⁵²

²⁴⁷ Ibid.

²⁴⁸ Ibid.

²⁴⁹ Казна конфискације имовине била је прописана чланом 248а. Кривичног законика Федеративне Народне Републике Југославије. Наведено према: М. Радовановић, М. Ђорђевић, Кривично право, Посебни део, Оп. цит. стр. 213.

²⁵⁰ “Службени гласник Социјалистичке Републике Србије“, број 16/1977.

²⁵¹ Члан 154. Кривичног закона Републике Србије из 1977. године.

²⁵² Наведено према: М. Вуковић, Пореска утаја у полицијској и судској пракси, Оп. цит., стр. 84.

Објект заштите овог дела био је фискални или порески систем. Објект напада је вишеструко алтернативно одређен и чине га: порез, доприноси социјалног осигурања и други прописани доприноси.

Радња извршења била је одређена алтернативно и састојала се у:

- 1) давању лажних података о својим законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање обавезе плаћања пореза, као и
- 2) непријављивању законито стечених прихода, односно предмета или других чињеница од утицаја на утврђивање обавезе плаћања пореза у случају постојања обавезе таквог пријављивања.

Као што се може закључити радња извршења се могла предузети, како чињењем које се састојало у давању лажних података, тако и нечињењем које се састојало у непријављивању законито стечених прихода, предмета и других чињеница. За постојање дела се захтевало по први пут да се ради о приходима и предметима који су законито стечени. Да би постојало ово кривично дело било је неопходно да извршилац предузме радњу извршења у намери избегавања плаћања пореза, доприноса социјалног осигурања и других прописаних доприноса, како за себе, тако и за друго лице. Осим тога, било је неопходно да износ обавезе чије је плаћање на тај начин избегнуто прелази износ од пет хиљада динара, који је представљао објективни услов инкриминисања.

Извршилац кривичног дела пореска утаја могло је бити свако лице које је у складу са тада важећим пореским прописима имало обавезу достављања података и пријављивања чињеница од значаја за утврђивање пореске обавезе. Обзиром да је намера била конститутивни елемент кривичног дела пореске утаје, ово дело се могло извршити само са директним умишљајем. За извршиоца дела била је прописана казна затвора до три године и новчана казна.

Осим основног, Кривичним законом је био прописан и тежи облик овог дела који је постојао уколико је предузимањем радње извршења основног дела износ избегнуте обавезе био већи од 25.000 динара. У конкретном случају се радило о кривичном делу квалификованом тежом последицом, па је и ова околност морала да буде обухваћена

умишљајем извршиоца у тренутку извршења кривичног дела. За ово дело била је прописана казна затвора од једне до десет година, као и новчана казна.²⁵³

4. Царинска кривична дела

Кривично дело кријумчарење као основно царинско кривично дело дуго је било прописано споредним кривичним законодавством.

Царинским законом Социјалистичке Федеративне Републике Југославије из 1976. године²⁵⁴ такође је било прописано кривично дело кријумчарења.²⁵⁵ На исти начин ово дело је било прописано и Царинским законом из 1990. године²⁵⁶. Кривично дело кријумчарења прописано наведеним законима постојало је уколико се неко лице бавило преношењем робе преко царинске линије²⁵⁷ избегавајући мере царинског надзора или уколико би лице избегавајући мере царинског надзора пренело робу преко царинске линије наоружано, у групи или употребом силе или претње.

Објект заштите кривичног дела кријумчарења био је царински систем као део фискалног система.

Радња извршења овог дела била је одређена алтернативно и она се састојала у:

- 1) бављењу преношењем робе преко царинске линије избегавајући мере царинског надзора и
- 2) преношењу робе преко царинске линије избегавајући мере царинског надзора од стране лица које је наоружано, које робу преноси у групи или употребом силе или претње.

²⁵³ Ibid.

²⁵⁴ „Службену лист Социјалистичке Федеративне Републике Југославије“, број: 10/1976, 36/1979, 52/1979, 12/1982, 61/1962, 7/1984, 25/1985, 38/1986, 28/1988, 40/1989, 70/1989 и 21/1990.

²⁵⁵ Ово кривично дело било је прописано чланом 359. Царинског закона.

²⁵⁶ Члан 340. Царинског закона („Службени лист Социјалистичке Федеративне Републике Југославије“, број 34/90). Овај Закон обухвата како основни текст Закона објављеног у „Службеном листу Социјалистичке Федеративне Републике Југославије, број 10/76, тако и његове измене и допуне објављене у „Службеном листу Социјалистичке Федеративне Републике Југославије“, број: 36/79, 52/79, 12/82, 61/82, 7/84, 25/85, 38/86, 28/88, 40/89, 70/89 и 21/90.

²⁵⁷ Чланом 1. став 2. Закона било је прописано да је царинско подручје које је обухватало територију Социјалистичке Федеративне Републике Југославије било ограничено царинском линијом, која је истоветна са државном границом.

Да би први облик дела постојао, морало се радити о извршиоцу који се бави кријумчарењем. Бављење није било дефинисано царинским законима, већ је то питање било препуштено судској пракси.²⁵⁸

Други облик дела је постојао уколико је лице преносило робу преко царинске линије наоружано, у групи или употребом силе или претње. За ово дело није било неопходно да ли је лице употребило оружје које је носило. Битно је да је приликом преношења робе преко царинске линије имало уз себе хладно или ватрено оружје (нож, пиштољ итд.). Обзиром да појам групе није био дефинисан тадашњим Царинским законом, претпоставља се да је и ово питање било препуштено судској пракси. За постојање групе је било потребно да радњу извршења кривичног дела предузима три или више лица. Сила и претња такође нису биле дефинисане Царинским законом. Под силом се подразумевала употреба физичке или механичке снаге, хипнозе или омамљујућих средстава ради савладавања отпора одређеног лица и његовог спречавања за пружање адекватног отпора, а под претњом стављање у изглед наношења неког зла лицу запосленом на царинској линији или њему блиском лицу или имовини.

Извршилац кривичног дела могло је бити свако лице које предузме радњу извршења:

- 1) на одређеном месту-преко царинске линије Републике Србије са неком суседном државом и
- 2) на одређени начин-избегавањем мера царинског надзора.

Кривично дело је могло бити извршено само са умишљајем.

Обзиром да се кривично дело кријумчарења врши из користољубља, тј. ради стицања противправне имовинске користи, Царинским законом је била прописана, како казна затвора у трајању од једне до пет година, тако и новчана казна, која се обавезно изрицала уз казну затвора.

²⁵⁸ Тако је према пресуди Врховног суда Македоније VPP 79/81 од 25.11.1981. године, објављеној у Збирци судских одлука 1981., књига VI, свеска 4, на страни 39., био заузет став да у случају када се неко лице бави преношењем робе, на шта упућује чињеница да је два пута пренео веће количине робе које продаје врши кривично дело кријумчарење, а не прекршај. Наведено према: Р. Петаковић, Царински закон са судском праксом и регистром појмова, Пословни биро, Београд, 1991. стр. 128. Стога се може закључити да је лице које се бави преношењем робе преко царинске линије избегавајући мере царинског надзора, а уједно и извршилац извршилац првог основног облика кривичног дела кријумчарења могло бити искључиво лице које је више од једног пута пренело веће количине робе преко царинске линије, ради касније продаје.

Тежи облик овог кривичног дела постојао је уколико је лице организовало групу или мрежу за вршење кријумчарења или посредника за растурање неоцарињене робе. Ово дело се састојало у организовању злочиначког удружења као самосталног кривичног дела (а не као саучесништва). Дело је свршено самим стварањем групе или мреже кријумчара или посредника у растурању кријумчарене робе. У конкретном случају се радило о кривичном делу квалификованом тежом околношћу, па је стога и конкретна околност морала да буде обухваћена умишљајем извршиоца. За ово лице Царинским законом је била прописана казна затвора од једне до осам година, уз обавезно изрицање новчане казне.

Осим организатора, Законом је била прописана казна и за припадника ове групе за вршење кривичног дела кријумчарења. За то лице, без обзира што није извршило кривично дело, била је прописана казна затвора до једне године и новчана казна. То значи да се ово лице кажњавало за само припадање организованој групи или мрежи за вршење кривичног дела кријумчарења.

Царински закон је прописивао обавезну примену мере одузимања предмета, па је тако у члану 340. ставу 4. било прописано да ће се роба која је предмет извршења кривичног дела одузети, продати и из ње наплатити њена вредност која је према одредбама тадашњих царинских закона представљала царинску основицу. У том случају спровео би се поступак наплате царина и других увозних дажбина. Имајући у виду наведену одредбу може се закључити да је примат законодавца била наплата царина као јавног прихода у односу на кажњавање извршиоца кривичног дела, а што говори о значају царине као јавног прихода.²⁵⁹

Царинским законом је било прописано да се сматра да роба није пронађена код извршиоца уколико се из било ког разлога не би могла одузети од њеног држаоца. Овом одредбом подстицао се држалац да преда ствар која је била предмет кријумчарења, а коју скрива или да каже надлежним органима код кога се она налази. У супротном био је у

²⁵⁹ Одредбом члана 365а. и члана 344. било је прописано да ће се роба којом је извршено кривично дело кријумчарења, а која је одузета или је њена вредност наплаћена, као и превозно средство, односно преносно средство предати надлежној царинарници, која ће са њима поступити према прописима, док су средства остварена на основу наплате вредности ствари представљала приход буџета Федерације.

обавези да плати њену вредност у складу са ставом 1. члана 364. односно 341. Царинског закона Социјалистичке Федеративне Републике Југославије из 1990. године.

Осим одузимања робе која је била предмет извршења кривичног дела, чланом 364., односно 342. Царинског закона из 1990. године, било је прописано и одузимање превозног, односно преносног средства чија су тајна и скровита места искоришћена за пренос робе која је предмет кривичног дела или је оно било намењено извршењу кривичног дела кријумчарења. Одузимање тих предмета било је могуће уколико је власник или корисник возила знао или је морао знати да ће ствар бити употребљена за извршење кривичног дела кријумчарења или уколико је вредност робе која је предмет кривичног дела прелазила $\frac{1}{3}$ царинске основице тог превозног, односно преносног средства у време извршења кривичног дела. Иако Царинским законом није било прописано шта се подразумева под превозним, а шта под преносним средствима, подразумева се да се под превозним средствима сматрају, како моторна возила (аутомобили, камиони, аутобуси), тако и запрежна возила или било које друго превозно средство, док се под преносним средством сматрају разне путне торбе или друга средства намењена преносу робе.

5. ЗАКЉУЧАК

Потреба за кривичноправном заштитом фискалног система јавила се веома рано. На нашим просторима су прва фискална, тачније пореска кривична дела била прописана Душановим закоником. Развој фискалних кривичних дела није био равномеран и нису сва фискална кривична дела била прописана у истом периоду. Прво пореско кривично дело које је прописано у националном, најпре споредном, кривичном законодавству јесте пореска утаја. Касније су се појавила и друга кривична дела. Доношењем првих прописа, којима је уређена царинска делатност, тачније Царинског закона Краљевине Србије из 1899. године прописано је кривично дело кријумчарење које је такође дуго било део споредног кривичног законодавства.

Иако је већина фискалних кривичних дела пре Другог светског рата била део споредног кривичног законодавства, Кривичним закоником Краљевине Југославије из

1929. године било је прописано кривично дело којим се тада штитио државни буџет тј. државна имовина. То је кривично дело превара при државним набавкама које је било прописано у групи кривичних дела против имовине, у подгрупи кривичних дела преваре и банкротства. Наведено кривично дело је слично делу злоупотреба у вези са јавном набавком које је прописано Кривичним закоником Републике Србије из 2005. године.

Након Првог светског рата пореска кривична дела су била прописана Законом о порезу на пословни промет из 1922. године и Законом о непосредним порезима из 1928. године. Оба закона прописивала су кривично дело пореска утаја. Пореска кривична дела су била прописана споредним кривичним законодавством и после Другог светског рата. Законом о порезима из 1946. године било је прописано кривично дело пореска утаја. Ово дело је тек након доношења Кривичног законика Федеративне Народне Републике Југославије постало део основног кривичног законодавства, где је остало и 1977. године.

Царинска кривична дела су такође дуго била део споредног кривичног законодавства. Кријумчарење је било прописано Царинским законом из 1990. године.

За разлику од пореских и царинских кривичних дела буџетска дела су новијег датума. Најпре је прописано кривично дело ненаменско коришћење буџетских средстава, које је било прописано Законом о јавним приходима и расходима из 1991. године. Ово дело је такође дуго било део споредног кривичног законодавства. Кривичним закоником је прописано тек 2009. године.

У односу на прошлост може се приметити да је данас прописан већи број фискалних кривичних дела. Разлог за то јесу, пре свега, друштвене прилике савременог доба. Повећањем обима државног буџета, броја пореза и других дажбина које представљају јавне приходе, као и државних расхода јавља се све већи број понашања којима се може нанети штета фискалном систему. Због тога је у савременом добу осим прописивања санкција за ова друштвено опасна понашања, неопходно пре свега констатно унапређење превентивних мера.

Глава четврта

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ У ОБЛАСТИ КРИВИЧНОПРАВНЕ ЗАШТИТЕ ФИСКАЛНОГ СИСТЕМА

1. УВОД

На развој казненог права велики, ако не и пресудан утицај врше норме и стандарди међународног казненог права. Нема законодавства у „транзиционим државама“, у коме најновије реформе нису биле инспирисане потребом имплементације норми међународног казненог права, хармонизације са општим стандардима или са решењима у европским и другим западним законодавствима.²⁶⁰ Хармонизација и унификација казненог права је идеја стара готово као и само казнено право (од римског концепта *ius gentium*, школе природног права – до савременог концепта међународног казненог права као супранационалног права) и систем међународне казнене правде, европско казнено право - право Европске уније (ЕУ) и Савета Европе (СЕ). Само у контексту таквог развоја могуће је постојање јединственог економског простора, универзално признатих слобода и права и универзалних стандарда и начела демократске правне државе.²⁶¹

Појам стандарда и начела је трансценденталан појам: његов садржај испуњавају универзално призната људска права. При томе таква права могу да се појаве у двојном својству: прво, са аспекта ефикасне заштите у националним законодавствима универзална права се појављују као објекти казненоправне заштите, односно представљају међународну основу за појаву појединих инкриминација у националним законодавствима. Са друге стране, универзална права се појављују као стандарди права,

²⁶⁰ В. Камбовски, Међународни стандарди о људским правима – „трећа димензија казненог права“, у: Примена међународних кривичних стандарда у националним законодавствима, Удружење за међународно кривично право и „ИНТЕРМЕХ“, Београд, 2004. стр. 7.

²⁶¹ В. Камбовски, Међународни стандарди о људским правима – „трећа димензија казненог права“, Ibid., стр. 9.

вредносна начела, концентрат идеје права и представљају полазну основу за дефинисање општих начела материјалног, процесног и извршног казненог права или правну основу за дефинисање појединих општих института.

Једним делом међународни законодавац је међународна заједница представљена у Организацији Уједињених нација, Савету Европе или Европској унији. Али такође треба истаћи да је велики део таквих стандарда резултат унутрашњег природног кретања националних законодавстава према идентичним циљевима, кретања чији су покретач људске слободе и права. То је, дакле, тачка сусретања-ангажовања међународне заједнице у изналажењу „исправног права“, као и партикуларних приступа самих националних законодавстава, која осликава стремљење ка демократској правној држави.²⁶²

Дефинисање више општих казненоправних института, као и инкриминација у посебном делу кривичног права је данас незамисливо без уважавања међународних норми и стандарда о људским правима.²⁶³ Обзиром да се под међународним стандардима подразумевају, како одредбе садржане у конвенцијама и резолуцијама Организације Уједињених нација, тако и одредбе садржане у конвенцијама Европске уније, у овом раду биће анализирани правни акти наведених организација. Међутим, већ на почетку ове анализе може се закључити да на нивоу Организације Уједињених нација не постоји ниједна конвенција чији је предмет дефинисања искључиво фискални систем (укључујући порески, царински и буџетски систем). Конвенције ове Организације уређују одређена питања на општем нивоу, док су конкретније одредбе садржане у правним актима Европске уније.

²⁶² В. Камбовски, Међународни стандарди о људским правима, -„трећа димензија казненог права“, Ibid., стр. 10.

²⁶³ В. Камбовски, Међународни стандарди о људским правима, -„трећа димензија казненог права“, Ibid., стр. 18.

2. ПРАВНИ СТАНДАРДИ ОРГАНИЗАЦИЈЕ УЈЕДИЊЕНИХ НАЦИЈА И КРИВИЧНОПРАВНА ЗАШТИТА ФИСКАЛНОГ СИСТЕМА

На нивоу Организације Уједињених нација није донета ниједна конвенција која садржи одредбе које се непосредно тичу кривичноправне заштите фискалног система. Упркос томе, од посредног значаја за ову област јесу следећи правни акти донети под покровитељством Организације Уједињених нација, који имају посредан, али не и занемарљив утицај на превенцију фискалних кривичних дела:

- 1) Бечка Декларација о криминалитету и кривичном правосуђу;²⁶⁴
- 2) Декларација о борби против корупције²⁶⁵ и
- 3) Конвенција Уједињених нација против корупције²⁶⁶

1. Декларација о криминалитету и кривичном правосуђу

Бечком Декларацијом Организације Уједињених нација о криминалитету и кривичном правосуђу из 2001. године наглашена је потреба сарадње земаља на глобалном нивоу у области превенције транснационалног организованог криминалитета, али и ангажовање друштвених и економских чинилаца у циљу превенције свих облика криминалитета. Организација Уједињених нација се обавезала да пружи техничку помоћ земљама у циљу унапређења кривичног законодавства и истраживања криминалитета.

²⁶⁴ Декларација је донета на 10. Конгресу Организације Уједињених нација чија је тема била превенција криминалитета и поступање правосудних органа, а који је одржан у Бечу. Она је усвојена Резолуцијом Генералне скупштине Уједињених нација број А/RES/55/59 од 17. јануара 2001. године. Текст Декларације се налази на веб – страници:

http://www.undoc.org/pdf/crime/a_res_55/res5559e.pdf (приступљено током фебруара 2014. године).

²⁶⁵ Декларација је донета 1997. године, а од стране Генералне скупштине Организације Уједињених нација усвојена је Резолуцијом А/51/191. Њен саставни део је Анекс који садржи Међународни кодекс за понашање државних службеника. Текст Декларације се налази на веб - страници:

<http://www.un.org/documents/ga/res/51a51r191.htm> (приступљено током фебруара 2014. године).

²⁶⁶ Конвенција је донета у Њујорку, 31. октобра 2003. године, а наша земља ју је ратификовала 2005. године Законом о ратификацији Конвенције Уједињених нација против корупције („Службени лист Србије и Црне Горе - Међународни уговори“, број 12/2005).

Истакнута је потреба доношења и реализације националних, регионалних и међународних стратегија у области борбе против криминалитета.

Декларацијом је наглашено да праће новца и тзв. економски криминалитет у који по својој природи спада и фискални криминалитет треба да представљају главне елементе стратегије против организованог криминалитета, као и спречавања узрока криминалитета и откривања фактора ризика применом социјалних, економских, здравствених, образовних и правосудних политика. Као што се може закључити Бечка Декларација не помиње изричито ниједно конкретно кривично дело, већ истиче потребу превенције криминалитета уопште предузимањем низа друштвених мера, као и потребу доношења националних стратегија о борби против криминалитета.

2. Декларација о борби против корупције

Декларацијом о борби против корупције из 1997. године истиче се да је корупција, не само озбиљан национални, већ и међународни проблем који може да доведе у опасност вредности демократије, који нарушава, како морал, тако и социјални, економски и политички развој. Због тога је Декларацијом истакнута потреба међународне сарадње у циљу унапређења система државне управе ради јачања одговорности државних службеника и успостављања транспарентности њеног рада.

Овим међународним документом, нарочито, се истиче потреба да се међународне економске активности у циљу превенције корупције прате од стране независних организација које ће анализирати примену закона и прописа, а у циљу обезбеђивања транспарентности и интегритета финансијског система. Осим тога, ова Декларација предвиђа да ће Организација Уједињених нација земљама чланицама на њихов захтев пружити техничку и новчану помоћ у области израде националних стратегија за борбу против корупције, у унапређењу прописа који доприносе овом циљу, развоју националних капацитета у њеној превенцији и контроли, обуци и стручном усавршавању релевантног особља.

Саставни део Декларације о борби против корупције јесте Међународни кодекс понашања државних службеника. Овај Кодекс се састоји од шест делова: општег дела,

дела којим је прописана забрана и начин решавања сукоба интереса, обавеза обелодањивања података о имовини државних функционера, обавеза државних службеника да не прихватају поклоне и друге погодности, заштита поверљивих информација, као и посебног дела који се тиче обављања политичке активности од стране државних службеника.

У првом делу Кодекса наводи се да су државни службеници у обавези да раде у корист јавног интереса своје земље који је изражен кроз њене демократске институције. Државни службеници морају своју дужност да обављају ефикасно и ефективно и да штите интегритет институције у којој раде у складу са прописима и пословним политикама. Они морају да обезбеде да се јавна средства којима располажу и за чије су коришћење одговорни употребљавају на ефективан и ефикасан начин. Њихова обавеза је непристрасност и објективност у раду.

Други део Кодекса садржи одредбе о забрани сукоба интереса. Државни службеници не смеју да користе свој службени положај за остварење личних финансијских интереса или таквих интереса чланова своје породице. Они не могу да буду ангажовани у некој трансакцији, не могу да обављају одређени положај или функцију или да имају привредни или други сличан интерес уколико је то неспојиво са послом или функцијом коју обављају. Уколико државни службеник примети да у конкретном случају може да постоји сукоб његовог приватног и јавног интереса неопходно је да предузме мере за елиминисање или смањење сукоба интереса. Кодексом је прописано да државни службеници не смеју да троше ненаменски јавни новац, као ни да обављају послове или дужности које нису у складу са њиховом службом у државном органу. Осим обавезе за време обављања јавне службе, Кодексом је прописано да јавни тј. државни службеници након напуштања службе не смеју да имају неприкладан однос према њиховој ранијој професији.

Државни функционер треба у складу са својом функцијом на захтев надлежних органа, а у складу са националним прописима да пријави или достави податке о личној имовину, а уколико је то могуће и о имовини својих супружника и издржаваних лица (деце, усвојеника). Према Кодесу ова лица не смеју да захтевају или да приме директно или индиректно било који поклон или услугу која може да утиче на обављање њихове функције или дужности или да има утицаја на доношење одлуке. Државни службеници

треба да чувају поверљиве информације, не само током обављања државне службе, већ и након завршетка рада у јавној служби. Политички ангажман ових лица не сме да умањује поверење јавности у непристрасност њиховог обављања функција и дужности у државном органу.

Одредбе Кодекса су имплементирани у националним прописима Републике Србије којима су уређени радни односи у државним органима. Иако овај Кодекс не садржи одредбе које се тичу забране вршења фискалних кривичних дела, његове одредбе су од великог утицаја за њихову превенцију, а нарочито у делу којим је предвиђено да државни службеници не смеју ненаменски да троше државни новац.

3. Конвенција о борби против корупције

Као најзначајнији документ Организације Уједињених нација којим се предвиђају антикоруптивне мере јесте Конвенција о борби против корупције, која је донета у Њујорку 2003. године, а коју је наша земља ратификовала 2005. године. Иако се фискална кривична дела не врше само из користољубивих мотива, већ и због незнања и нестручности лица запослених у државним органима, на овом месту је неопходно указати на најзначајније одредбе ове Конвенције, обзиром да коруптивна кривична дела често претходе извршењу фискалних кривичних дела.

Конвенцијом о борби против корупције прописано је да је њен циљ унапређење интегритета, одговорности и правилног управљања јавним пословима и јавном имовином, а што је од изузетног значаја за превенцију фискалних кривичних дела и очување јавних средстава. Наведеним правним актом су прописане обавезе држава уговорница у области јавних набавки и управљања јавним финансијама.²⁶⁷ У складу са тим државе уговорнице су у обавези да предузму неопходне кораке у успостављању система набавки, засноване на транспарентности, надметању и објективним критеријумима у доношењу одлука, који су, између осталог, ефикасни у спречавању корупције. Те мере се огледају у:

- 1) објављивању информација које се односе на поступке и уговоре о набавкама, укључујући информације о позивима за јавно надметање и релевантне и битне

²⁶⁷ Члан 9. Конвенције о борби против корупције.

информације о уступању уговора, при чему се потенцијалним учесницима у надметању мора дати довољно времена да припреме и поднесу понуде;

- 2) претходном утврђивању услова за учешће, укључујући критеријуме за одабир и уступање уговора и правила надметања и њихово објављивање;
- 3) примени објективних и унапред дефинисаних критеријума за доношење одлука о јавним набавкама у циљу омогућавања накнадне провере законитости;
- 4) ефикасном систему интерне ревизије, укључујући и могућност подношења правног лека уколико се не примењују прописи и правила у поступку јавних набавки и
- 5) обезбеђивању мера које се односе на спречавање сукоба интереса запослених надлежних за спровођење јавних набавки, као што су изјаве о постојању интереса код одређених јавних набавки, послови провере и услови за обуку запослених.

У складу са чланом 9. Конвенције, свака држава уговорница је у обавези да предузме одговарајуће мере у циљу повећања транспарентности и одговорности у управљању јавним финансијама које се огледају у:

- 1) поступку за усвајање државног буџета;
- 2) благовременом подношењу извештаја о приходима и расходима;
- 3) систему књиговодствених и ревизорских стандарда и надзору у вези са њиховим спровођењем;
- 4) делотворним и ефикасним системима управљања ризиком и итерне контроле и
- 5) корективним мерама у случају непоштовања претходно наведених система.

Свака држава уговорница је у обавези да преузима правне мере које су неопходне за очување интегритета рачуноводствене документације, података, финансијских извештаја и других докумената који се односе на јавне расходе и приходе, као и мере ради спречавања фалсификовања тих докумената. Имајући у виду потребу борбе против корупције, свака држава уговорница је у обавези да предузме, уколико је потребно мере у складу са основним начелима домаћег законодавства које су неопходне ради повећања транспарентности рада државне управе, укључујући њену организацију, функционисање и поступке одлучивања. Те мере могу да обухватају:²⁶⁸

²⁶⁸ Члан 10. Конвенције о борби против корупције.

- 1) усвајање поступака или прописа којима се јавности омогућава да уколико је потребно добије информације о организацији, функционисању и поступцима за доношење одлука државне управе уз поштовање заштите приватности и личних података о одлукама и законским актима који су од интереса за јавност;
- 2) поједностављење управних поступка, уколико је неопходно како би се олакшао приступ јавности органима надлежним за доношење одлука и
- 3) објављивање информација, што може обухватити периодичне извештаје о ризицима корупције у државној управи.

Конвенцијом је предвиђена обавеза за сваку државу уговорницу да усвоји прописе и друге мере које су неопходне како би се утврдила кривична дела која јавни функционер врши са умишљајем, а тичу се незаконитог коришћења јавне имовине ради стицања сопствене користи или користи за друго лице или било које имовине, јавних или приватних средстава или хартија од вредности или било које друге вредне ствари која је поверена на управљање и коришћење том јавном функционеру.²⁶⁹ У оквиру треће главе Конвенције о борби против корупције прописана је обавеза за сваку државу уговорницу да својим домаћим законодавством пропише дуг период незастаревања у којем ће се моћи покретати поступци за било које кривично дело предвиђено Конвенцијом и утврди дужи период застаревања или привремено стављање ван снаге застаревања²⁷⁰ ако је извршилац кривичног дела избегао извођење пред лице правде.²⁷¹

²⁶⁹ Члан 17. Конвенције о борби против корупције.

²⁷⁰ Вероватно је одредба требало да гласи „привремено стављање ван снаге застаревања“, па је случајно направљен технички пропуст, који може да има негативне последице на тумачење и примену ове одредбе.

²⁷¹ Члан 29. Конвенције о борби против корупције. Ова одредба се примењује за кривична дела прописана националним законодавством, а којима су прописане кривичне санкције за подмићивање домаћих јавних функционера (вероватно се мисли државних, јер не постоје „приватни“ функционери како би се правила дистинкција на јавне и приватне функционере), подмићивање страних јавних функционера и функционера јавних међународних организација (мисли се на владине међународне организације, а не на невладин сектор), проневера, злоупотреба или друго незаконито коришћење имовине од стране јавног функционера (ненаменско коришћење буџетских средстава), злоупотреба утицаја, злоупотреба функција (кривично дело трговина утицајем), незаконито богаћење, подмићивање у приватном сектору, прање средстава стечених извршењем кривичног дела (прање новца), прикривање, ометање правде и одговорност правног лица за кривична дела. Наведена кривична дела нису прописана националним кривичним законодавством, већ су предвиђена Међународном конвенцијом о борби против корупције и представљају смернице за прописивање кривичних дела у националном законодавству.

3. ПРАВНИ СТАНДАРДИ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ И КРИВИЧНОПРАВНА ЗАШТИТА ФИСКАЛНОГ СИСТЕМА

Велики број земаља Западног Балкана се још увек налази на одређеном нивоу транзиције. У овом процесу, њихови финансијски системи су веома крхки и осетљиви. Политичка елита у тим земаљама указује на декларативан начин како је стратешки усмерена на реализацију чланства у Европској унији у оквиру одређеног временског периода. Пре свега, поједини финансијски системи требало би да буду укључени у финансијски систем Европске уније. Међутим, њихов развој је у последње четири године био под утицајем негативних ефеката на глобалном нивоу.²⁷² На јединственом, унутрашњем тржишту Европске уније, земље-чланице треба да се крећу у приближно истим правцима у погледу пореских политика које воде. Европска унија, у том смислу, има само помоћну улогу, и њен циљ није да „стандардизује“ националне системе пореза, већ да осигура да они буду компатибилни, не само једни са другима, већ и са циљевима постављеним у Уговору о Европској унији²⁷³.

Један од циљева формулисаних у Уговору о оснивању Европске Уније²⁷⁴ представља успостављање јединственог тржишта, које је праћено постепеним усклађивањем економских политика земаља - чланица. Јединствено тржиште подразумева слободно кретање добара, услуга, људи и капитала у условима конкуренције. С обзиром на то да разлике у пореским системима земаља-чланица Европске уније, као и у националним пореским политикама које оне воде изазивају дискриминацију у погледу инвестиција између земаља - чланица, одређена пореска хармонизација постала је неопходан услов функционисања јединственог тржишта Уније. У њеном одсуству, тржиште би се фрагментизовало дуж националних граница.²⁷⁵

²⁷² Д. Ерић, И. Стошић, Development of the European financial system: Challenges for the Balkan countries integration process, у: European integration process in Western Balkan countries, Faculty of Economics of the University of Coimbra, Coimbra, 2012. стр. 126.

²⁷³ Г. Илић Попов, Пореско право Европске уније, „Службени гласник“, Београд, 2004. стр. 11.

²⁷⁴ Текст Уговора о Европској унији (Treaty of the European Union – Consolidated version 2013, Official Journal C 326 од 26. 10. 2012. године), налази се на веб-страници:

<http://eur.lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012326:FULL:EN:PDF> (приступљено током фебруара 2014. године).

²⁷⁵ Г. Илић Попов, Пореско право Европске уније, Оп. цит., стр. 16.

Обзиром да су принципи садржани, како у Уговору о Европској унији, тако и у Уговору о функционисању Европске уније основ за њено функционисање и доношење других прописа под њеним покровитељством, неопходно је најпре указати на најзначајније одредбе наведених аката, а који су од посредног или непосредног утицаја за несметано функционисање фискалног система.

Уговором о функционисању Европске уније прописано је да је у надлежности Европске уније и функционисање царинске уније, осим доношења заједничких правила о конкуренцији неопходних за функционисање међународног тржишта.²⁷⁶ Одредбама наведеног Уговора прописано је да интерно тржиште обухвата подручје без интерних граница и омогућавање слободног кретања добара, лица, услуга и капитала у складу са одредбама Уговора.²⁷⁷ У оквиру главе два, дела три, Уговора о функционисању Европске уније детаљније је уређено слободно кретање добара. Овом одредбом је прописано да су земље чланице ослобођене плаћања царина у међусобној трговини и да су у обавези да успоставе заједничку царинску тарифу за земље које нису чланице Европске уније.²⁷⁸ Приступањем Европској унији Република Србија приступа и царинској унији. Последица приступања Унији јесте да царинске контроле на границама земаља чланица губе свој практични значај, јер се промет једном „стављеном“ робом слободно одвија на целом подручју Царинске уније и при томе та роба не може бити предмет поновне царинске контроле у некој другој земљи чланици.²⁷⁹

Од значаја за ефикасно функционисање фискалног система Европске уније и њених чланица јесу и одредбе конвенција и директива донетих под њеним покровитељством, али и одредбе директива и уредби Европског савета. Иако можда не уређују на директан и непосредан начин фискални систем, поједине конвенције Европске уније садрже одредбе које су од значаја за његово ефикасно и ефективно функционисање. Од конвенција Европске уније значај за ову област имају, пре свега, две конвенције. То су:

²⁷⁶ Члан 3. Уговора о функционисању Европске уније.

²⁷⁷ Члан 26. став 2. Уговора о функционисању Европске уније.

²⁷⁸ Члан 28. Уговора о функционисању Европске уније.

²⁷⁹ Н. Мрвић Петровић, Царине у: Хармонизација домаћег законодавства са правом Европске уније, царине, акцизе, финансијске услуге, Институт за упоредно право, Београд, 2004. стр. 9.

- 1) Кривичноправна конвенција о корупцији²⁸⁰ и
- 2) Конвенција о заштити финансијских интереса Европске уније.

1. Кривичноправна конвенција о корупцији

Законом о потврђивању Кривичноправне конвенције Европске уније о корупцији из 1999. године Савезна Република Југославија, чији је правни следбеник Република Србија је ратификовала ову Конвенцију. Иако се овом Конвенцијом, пре свега, прописују мере које државе уговорнице примењују у борби против корупције битно је поменути одредбу која се непосредно односи на фискална кривична дела. Овом одредбом прописана је обавеза за сваку државу уговорницу, изузев ако приликом потписивања она није ставила резерву на ту одредбу, да усвоји такве законодавне и друге мере у циљу прописивања као кривичног дела или прекршаја понашања које се предузима у намери помагања или прикривања извршеног коруптивног кривичног дела, а које се предузима на неки од следећих начина прописаних Конвенцијом.²⁸¹

- 1) прављењем или коришћењем фактуре или било ког другог рачуноводственог документа или евиденције које садрже лажне или непотпуне информације или
- 2) незаконитим пропустом да се евидентира плаћање које је повезано са неким од коруптивних кривичних дела која су прописана Конвенцијом Европске уније о корупцији.

Имајући у виду наведено може се закључити да је овом Конвенцијом прописана обавеза за земље потписнице да својим националним законодавствима, уколико то већ нису учиниле, пропишу кривично дело рачуноводствена превара. Наравно, пре прописивања конкретног кривичног дела требало би испитати да ли се нека од претходно наведених радњи која би се могла сматрати радњом извршења овог кривичног дела може подвести под законски опис неког већ постојећег кривичног дела.

²⁸⁰ „Службени лист Савезне Републике Југославије-Међународни уговори“, број 2/2002 и „Службени лист Србије и Црне Горе-Међународни уговори“, број: 18/2005. Ова Конвенција је усвојена у Стразбуру 27. јануара 1999. године.

²⁸¹ Члан 14. Кривичноправне конвенције о борби против корупције.

2. Конвенција о заштити финансијских интереса Европске уније

Од великог значаја за превенцију фискалних кривичних дела јесте и Конвенција о заштити финансијских интереса Европске уније.²⁸² Ова Конвенција је донета 1995. године у циљу спречавања кривичних дела којима се угрожава финансијски интерес Европске уније. Према овој Конвенцији кривична дела којима се угрожавају финансијски интереси Европске уније врше се, како приликом трошења финансијских средстава, тако и приликом прикупљања јавних прихода. Због тога би требало прописати ефикасну и одговарајућу кривичну санкцију за пореска и буџетска кривична дела у свакој земљи чланици Европске уније.

Конвенција прописује да је свака земља чланица Европске уније у обавези да пропише не само кривичне санкције за извршиоца фискалних кривичних дела, већ и за лице које подстиче или покуша њихово извршење. У случају извршења тешких кривичних дела којима се угрожавају финансијски интереси Европске уније, земље чланице су у обавези да пропишу затворске казне²⁸³, као и могућност екстрадиције лица која су извршила кривична дела на штету финансијских интереса Европске уније²⁸⁴. Свака земља чланица је у обавези да прописивањем кривичних дела пропише и кривичну одговорност директора правних лица или лица која доносе одлуку и управљају правним лицем да буду оглашена кривично одговорним уколико су учествовала у извршењу кривичних дела којима се угрожавају финансијски интереси Европске уније.²⁸⁵

Земље чланице су у обавези да обезбеде процесуирање кривичних дела у складу са обавезама из Конвенције. Уколико је кривично дело извршено на штету најмање две земље чланице Европске уније, те земље морају да сарађују приликом истраге,

²⁸² Convention on the protection of the European Communities` financial interest (Official Journal C 316 of 27.11.1995). Текст конвенције се налази на веб-страници:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri> (приступљено током фебруара 2014. године)

²⁸³ Чланом 2. Конвенције о заштити финансијских интереса Европске уније предвиђена је обавеза прописивања санкција, па и затворске казне за кривична дела којима се угрожавају финансијски интереси Европске уније.

²⁸⁴ Могућност екстрадиције другој земљи прописана је чланом 5. Конвенције.

²⁸⁵ Члан 3. Конвенције о заштити финансијских интереса Европске уније.

процесуирања и примене изречених казни. Та сарадња се може одвијати, било путем узајамне правне помоћи (достављања неопходне документације), било путем екстрадиције, преноса поступка или извршења кривичних санкција које су изречене у другој земљи.²⁸⁶

Одредбе Конвенције о заштити финансијских интереса Европске уније садржане су у оквиру главе VI Уговора о Европској унији, а након ступања на снагу Лисабонског уговора од 1. децембра 2009. године садржане су и у поглављу V Уговора о функционисању Европске уније. Циљ доношења ове Конвенције и њених Протокола јесте кривичноправна заштита финансијских интереса Европске уније. Конвенција је ступила на снагу 17. октобра 2002. године, заједно са својим првим Протоколом и Протоколом о њеном тумачењу од стране Европског суда правде. Други Протокол је ступио на снагу 19. маја 2009. године, а Конвенција и њени Протоколи су отворени за потписивање свакој земљи која постане чланица Европске уније.

Према Конвенцији, кривична дела у вези са трошењем буџетских средстава Европске уније јесу радње чињења или пропуштања које предузима лице коришћењем или презентовањем лажних или непотпуних изјава или докумената у намери присвајања средстава из буџета Европске унија или буџета којима Унија управља. Ова дела постоје и уколико лице у корист Европске заједнице не открије информације које се тичу погрешне примене средстава у сврхе супротне сврси за коју су одобрена.²⁸⁷

Кривична дела у вези са спречавањем прилива прихода, јесу радње чињења или нечињења којима лице презентује лажне, нетачне или непотпуне изјаве или документа у намери да спречи прилив средстава у буџет Европске уније или буџет којим управља Унија или којим се управља у име заједнице. Ова дела постоје и уколико лице не открије информације које су од значаја за утврђивање прихода који припада буџету Европске уније, а која ће имати за последицу ненаменско коришћење прихода који припада Европској унији.²⁸⁸

Земље чланице Европске уније су у обавези да у складу са Конвенцијом у националном законодавству пропишу кривична дела којима се штите финансијски

²⁸⁶ Чл. 4 и 6. Конвенције о заштити финансијских интереса Европске уније. Чланом 7. Конвенције прописана је обавеза поштовања начела *ne bis in idem*.

²⁸⁷ Члан 2. тачка 1. подтачка а.) Конвенције о заштити финансијских интереса Европске уније.

²⁸⁸ Члан 2. тачка 1. подтачка б.) Конвенције о заштити финансијских интереса Европске уније.

интереси Европске уније.²⁸⁹ Како би прописи земаља чланица били хармонизовани, ове земље су у обавези да Комисији Европске уније доставе текст прописа којима су предвиђена кривична дела којима се штите финансијски интереси Европске уније.²⁹⁰ Обзиром на одредбе Уговора о Европској унији, као и одредбе Уговора о функционисању Европске уније, земље чланице приступају овој Конвенцији тренутком приступања Европској унији.²⁹¹

Савет Европске уније је 29. новембра 1996. године, на основу члана К.3. Уговора о Европској унији, израдио Протокол о тумачењу путем прелиминарних одлука, од стране Европског суда правде који је допуна Конвенције о заштити финансијских интереса Европске уније.²⁹² Овај Протокол омогућава националним судовима земаља чланица да се обрате Европском суду правде у циљу тумачења нејасних одредаба Конвенције о заштити финансијских интереса Европске уније. Протокол је ступио на снагу 12. октобра 2002. године.

Осим наведеног Протокола Савет Европске уније је 27. септембра 1996. године сачинио Протокол уз Конвенцију о заштити финансијских интереса Европске уније²⁹³, којим су дефинисани појмови „службено“, и „активна и пасивна корупција“, као и којим је прописана обавеза усклађивања казни за коруптивна кривична дела. Извештај са објашњењима у вези са Протоколом усвојен је 19. децембра 1997. године, а Протокол је ступио на снагу 17. октобра 2002. године.

Савет Европске уније је 19. јуна 1997. године израдио Други Протокол уз Конвенцију о заштити финансијских интереса Европске уније²⁹⁴. Овај Протокол је као финансијске интересе Европске заједнице којима је неопходно пружити кривичноправну

²⁸⁹ Члан 9. Конвенције о заштити финансијских интереса Европске уније.

²⁹⁰ Члан 10. Конвенције о заштити финансијских интереса Европске уније.

²⁹¹ Члан 12. Конвенције о заштити финансијских интереса Европске уније.

²⁹² The Protocol on the Interpretation by way of preliminary rulings, by the Court of Justice of the European Communities of the Convention on the protection of the European Communities` financial interests (Official Journal C 151 of 20.5.1997.). Протокол се налази на веб-страници:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri> (приступљено током фебруара 2014. године)

²⁹³ The Protocol to the Convention on the protection of the European Communities` financial interests (Official Journal C 313 of 23.10.1996.). Протокол се налази на веб-страници:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri> (приступљено током фебруара 2014. године).

²⁹⁴ The Second Protocol of the Convention on the protection of the European Communities` financial interests (Official Journal C 221 of 19.7.1997.). Протокол се налази на веб-страници:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri> (приступљено током фебруара 2014. године)

заштиту прописао и обавезу земаља чланица да својим националним законодавствима пропишу и одредбе којима ће бити дефинисана одговорност правних лица за кривична дела, одузимање противправне имовинске користи, спречавање прања новца, као и одредбе којима ће бити дефинисана сарадња земаља чланица и Европске комисије у циљу заштите финансијских интереса Европске уније. Иако је донет 1997. године, овај Протокол је ступио на снагу тек 19. маја 2009. године.

Осим прописивања кривичноправних санкција у Републици Србији треба оснажити финансијску дисциплину обзиром да се након приступања Европској унији примењује и начин финансирања Европске уније. У почетку, буџети Европских заједница су се у потпуности финансирани из доприноса које се уплаћивале државе чланице, будући да су средства која су се прикупљала наплатом традиционалних властитих прихода била безначајна. Затим су 1971. године уведени и властити приходи буџета Европске заједнице, који је временом требало потпуно да замени доприносе. Тако су уведени следећи властити приходи буџета Европске заједнице: царине, приходи од пољопривредних дажбина и дажбина на шећер, приходи од пореза на додату вредност прикупљених на територији држава чланица и приходи засновани на бруто националном приходу држава чланица.²⁹⁵

Властити приходи засновани на порезу на додату вредност произилазе из примене стопе која иницијално не прелази 1% пореза на додату вредност основице утврђене униформно за државе чланице у складу са правилима Европске заједнице. Карактеристично је да је максимална стопа неколико пута мењана. Европска унија се финансира и из прихода који настаје на основу примене одређене стопе на укупни бруто национални производ Заједнице. Увођење овог прихода 1988. године имало је за циљ усклађивање укупне суме прихода са нивоом расхода. Саставни део система властитих прихода представља и генерални компензациони механизам установљен 1985. године којим је уведена корекција на извору за Велику Британију. Када су у питању властити приходи, пре свега, треба истаћи да је чланом 269. Уговора о Европској унији предвиђено да се буџет у целини финансира из властитих прихода.²⁹⁶ Обзиром да се приходи Европске заједнице убирају на територији држава чланица и да је она заправо

²⁹⁵ С. Р. Стојановић, Финансирање Европске уније, Службени гласник, Београд 2008. стр. 45 и 46.

²⁹⁶ С. Р. Стојановић, Финансирање Европске уније, Ibid., стр. 42 и 43.

заједница држава, а не међународна организација заштита њених финансијских интереса је истовремено и заштита финансијских интереса њених чланица.

4. ПРАВНИ СТАНДАРДИ ЕВРОПСКОГ САВЕТА У ОБЛАСТИ ОПОРЕЗИВАЊА

Европски савет је, пре свега, политички орган Европске уније који окупља шефове држава или влада држава чланица и председника Комисије и има задатак да даје „неопходни подстицај за развој Уније и утврђује опште политичке смернице“. То чини усвајањем начелних одлука или издавањем водича или смерница за рад Света Европске уније или преко представника држава или влада на састанцима Савета. Опште политичке смернице се у смислу комунитарног права не третирају као обавезујући правни акти, па се утицај Европског савета не заснива на правној природи аката које доноси, већ на политичкој вољи и снази оних који су их донели.²⁹⁷ Од значаја за превенцију и санкционисање извршилаца фискалних кривичних дела су и Директиве и Уредбе Европског савета у области опорезивања, као што су:

- 1) Директива Европског савета о административној сарадњи у области опорезивања из 2011. године и
- 2) Уредба Европског савета о административној сарадњи земаља чланица у области пореза на додату вредност из 2010. године.

1. Директива Европског савета о административној сарадњи у области опорезивања

Велики значај за превенцију и санкционисање извршилаца фискалних кривичних дела има и Директива Европског савета о административној сарадњи у

²⁹⁷ Р. Вукадиновић, Основни појмови о институцијама и правном поретку Европске уније, Комисија Савезне владе за хармонизацију правног система СРЈ са регулативом Европске уније и Институт за међународну политику и привреду, Београд, 1998. стр. 17.

области опорезивања број 2011/16/EУ од 15. фебруара 2011. године, а којом је стављена ван снаге претходна Директива број 77/799/ЕСС²⁹⁸ која је уређивала исту материју. Директивом из 2011. године предвиђена је могућност пружања узајамне помоћи земаља чланица у области опорезивања због све веће мобилности пореских обвезника и великог броја трансакција на међународном нивоу. Директива је донета у циљу спречавања пореске преваре и пореске евазије, а самим тим и спречавања поремећаја на међународном тржишту.

Претходна Директива из 1977. године о међународној помоћи између земаља чланица у области директног опорезивања и опорезивању премија од осигурања која није предвиђала довољно мера од значаја за превенцију пореских кривичних дела није била у складу са захтевима међународног тржишта и није предвиђала мере од значаја за међународну сарадњу у области превенције пореских кривичних дела. Зато су Директивом Европског савета из 2011. године предвиђена правила и процедуре од значаја за међународну сарадњу земаља чланица у вези са разменом информација, а у циљу превенције пореских кривичних дела. Размена информација се одвија електронским путем, а земље чланице су у циљу обезбеђивања координације и евалуације поступака размене информација у обавези да сарађују са Комисијом Европске уније.

Директива се примењује у циљу превенције пореске утаје и преваре без обзира о чијим се приходима ради, тј. без обзира да ли су приход државе или органа територијалне аутономије или локалне самоуправе. Она се не примењује на превенцију пореске преваре и утаје у области пореза на додату вредност, царина, акциза и обавезног социјалног осигурања уколико су они обухваћени другим прописима Европске уније, а којима се уређује међусобна сарадња земаља чланица у овој области. Осим тога, Директива се не односи на таксе за уверења, друга документа или обавезе уговорне природе, као ни на комуналне накнаде.²⁹⁹ Овим актом Европског савета предвиђена је обавеза земаља чланица да оснују одељења за везу и успоставе Централну канцеларију за

²⁹⁸ Council directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC (Official Journal of the European Union L 54/1 од 11.3.2011), Текст Директиве се налази на веб-страници:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?un=OJ:L:2011:064:0001:0012:En.PDF>

(приступљено током фебруара 2014. године).

²⁹⁹ Члан 2. Директиве Европског савета.

везу која комуницира са Комисијом Европске уније, координира рад одељења за везу, води списак одељења за везу и да исти достави, како земљама чланицама, тако и Европској комисији.³⁰⁰

Одељења за везу су за свој рад директно одговорна Централној канцеларији за везу, а у њима морају бити запослени компетентни службеници. Када ова одељења добију захтев за достављање информација у обавези су да о приспећу тог захтева, као и о одговору који су дали у вези конкретног захтева обавесте Централну канцеларију за везу. Уколико одељење за везу прими захтев за који није надлежно, у обавези је да исти проследи Централној канцеларији, која ће захтев доставити надлежном одељењу за везу.³⁰¹ Директивом је прописан рок у којем су одељења у обавези да земљи подносиоцу захтева потврде његов пријем. То је рок од седам дана од дана пријема захтева за обавештење одређене земље о пријему захтева. По правилу, потврду би требало доставити електронским путем. Државе чланице могу, како на основу претходно поднесеног захтева, тако и без одређеног захтева да достављају информације другим земљама чланицама Европске уније.³⁰²

Директивом су прописани услови под којима одређена земља може без поднетог захтева другој земљи да достави одређене информације које се тичу пореза. То су следећи услови:³⁰³

- 1) да надлежни орган одређене државе основано сумња да постоји опасност од пореског губитка у другој држави;
- 2) да лице које је порески обвезник остварује право на пореску олакшицу или изузеће од плаћања пореза у једној држави чланици, а то даје довољно основа за сумњу да се ради о пореској превари;
- 3) да трансакција из уговора између одређених лица подлеже опорезивању у једној држави чланици, а да постоји опасност да ће неплаћањем пореза или плаћањем мањег износа пореза наступити штета за буџет једне или друге државе и

³⁰⁰ Члан 4. Директиве Европског савета.

³⁰¹ Члан 4. Директиве Европског савета.

³⁰² Члан 7. Директиве Европског савета.

³⁰³ Члан 9. Директиве Европског савета.

- 4) да је информацију неопходно проследити ради процене пореске обавезе у другој држави чланици.

Осим узајамне помоћи путем размене информација, Директивом је предвиђена могућност и физичке предаје одређене документације надлежном представнику земље чланице, размена знања и искуства и помоћ приликом вршења пореске контроле у другој земљи чланици.³⁰⁴ Наиме, Директивом је прописано да овлашћено лице једне земље може у просторијама одељења за везу да прикупља информације и копије релевантне документације.³⁰⁵ Земље чланице су у обавези да сарађују са Комисијом Европске уније у оцењивању усклађености сарадње и националних прописа да Директивом. Осим тога, Директивом је прописана могућност израде заједничких упутстава и приручника који се тичу размене праксе и међусобних искустава у области превенције пореске преваре и утаје.³⁰⁶ Земље чланице могу да пруже помоћ и трећим земљама, с тим што су у обавези да међусобну сарадњу уреде посебним уговором у складу са Директивом.³⁰⁷ Прелазним и завршним одредбама Директиве прописано је да Комисија Европске уније сваке пете године почев од 1. јануара 2013. године подноси директан извештај о примени Директиве Европском парламенту и Савету.³⁰⁸

2. Уредба Европског савета о административној сарадњи земаља чланица у области пореза на додату вредност

Уредба Европског савета број 1798/2003 од 7. октобра 2003. године о административној сарадњи земаља чланица у области пореза на додату вредност³⁰⁹ измењена је више пута. Разлог за то јесте унапређење борбе против превара у области

³⁰⁴ Члан 11. Директиве Европског савета.

³⁰⁵ Члан 11. Директиве Европског савета.

³⁰⁶ Члан 23. Директиве Европског савета.

³⁰⁷ Члан 24. Директиве Европског савета.

³⁰⁸ Члан 27. Директиве Европског савета.

³⁰⁹ Council Regulation (EC) No 1798/2003 of 7 October 2003 on administrative cooperation on the field of value added tax and repealing Regulation (ECC) No 218/92 (Official Journal L 264, 15/10/2003). Текст Уредбе се налази на веб-страници:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003R1798:EN:HTML> (приступљено током фебруара 2014. године).

плаћања пореза на додату вредност. Пореска евазија у оквиру Европске уније доводи до великих губитака за њен буџет и нарушавања основних пореских принципа, нарушавања кретања капитала и услова слободне конкуренције. Њене последице такође погађају и међународну трговину.

Борба против пореске евазије у области пореза на додату вредност захтева ближу сарадњу између надлежних органа земаља чланица. Нове потребе настале на тржишту Европске уније захтевале су доношење нове Уредбе о административној сарадњи и борби против кривичних дела у области пореза на додату вредност. Новом Уредбом Европског савета број 904/2010 прописано је да се административна помоћ и сарадња у борби против пореских деликата³¹⁰ састоји, пре свега, у међусобној размени информација земаља чланица која се врши, како на захтев одређене земље, тако и без тог захтева у случајевима који су таксативно прописани овом Уредбом.

Достављање захтева и размена информација које су неопходне за спровођење поступка контроле плаћања пореза на додату вредност, а самим тим и несметано функционисање система пореза на додату вредност врше се у електронској форми.³¹¹ Размена и достављање неопходних информација обавља се путем тзв. одељења за везу, које су, у складу са Уредбом, земље чланице у обавези да успоставе на националном нивоу. Одељења за везу су директно одговорна Централној канцеларији за везу која је надлежна за комуникацију са надлежним органима Европске уније. Ова Канцеларија води списак одељења за везу који је доступан у електронској форми другим земљама чланицама.³¹² Наведена одељења су у обавези да информишу Канцеларију за везу приликом сваког пријема одређеног захтева или достављања одговора на захтев или помоћ земљи која га је поднела.³¹³ Уколико се одељењу за везу достави захтев за поступање који није у његовој надлежности, одељење је у обавези да обавести Централну

³¹⁰ Council Regulation (EU) No 904/2010 of 7 October 2010 on administration cooperation and combating fraud in the field of value added tax (Official Journal of the European Union L268/1 од 13.10.2010. године). Текст Уредбе се налази на веб-страници:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:268:0001:0018:EN:PDF> (приступљено током фебруара 2014. године).

³¹¹ Члан 4. Уредбе Европског савета.

³¹² Члан 4. Уредбе Европског савета.

³¹³ Члан 5. Уредбе Европског савета.

канцеларију за везу, а која тај захтев прослеђује надлежном одељењу или предузима друге неопходне активности.³¹⁴

У оквиру трећег одељка, у члану 13. прописани су случајеви када надлежни органи сваке земље чланице Европске уније могу без поднетог захтева да доставе информације надлежном органу друге земље чланице. За поступање у складу са овим чланом неопходно је да су испуњени следећи кумулативни услови:³¹⁵

- 1) када надлежни орган одређене земље процени да је неопходно доставити информације о органу друге земље ради спровођења поступка пореске контроле;
- 2) када конкретна држава има основа да верује да је у конкретном случају поступљено супротно прописима којима је уређен порез на додату вредност и
- 3) када постоји опасност од пореског губитка у другој држави чланици.

Осим захтева за добијање одређених информација, заинтересована земља чланица може да поднесе и захтев за добијање одређених обавештења од стране друге земље, као што су нпр. информације о спороведеним мерама, донетим одлукама надлежних органа или захтев за достављање правне регулативе у области пореза на додату вредност. Регулатором је прописана и могућност да службеници из одељења за везу једне земље посете одељење за везу у другој земљи и да у штампаној форми добију неопходну документацију.³¹⁶ Међусобна помоћ земаља чланица Европске уније не састоји се само у могућности међусобне размене релевантних информација и документације. Уредбом је прописана могућност пружања помоћи од стране друге земље чланице, уколико је извесно да ће таква контрола бити ефикаснија него у случају када би је обављали порески органи једне земље чланице.³¹⁷

У оквиру поглавља десет Уредбе предвиђено је да се у циљу унапређења институционализоване мултилатералне сарадње у области превенције пореског криминалитета успоставља мрежа за брзу размену информација од кључног значаја. У складу са тим успостављена је децентрализована мрежа за брзу размену информација од

³¹⁴ Члан 6. Уредбе Европског савета.

³¹⁵ Члан 13. Уредбе Европског савета.

³¹⁶ Члан 25. Уредбе Европског савета.

³¹⁷ Члан 29. Уредбе Европског савета.

значаја за превенцију пореског криминалитета Eurofisc³¹⁸, која није орган Европске уније и која нема статус правног лица.³¹⁹ Логистичку и техничку подршку овом телу пружа Европска комисија.³²⁰

Државе чланице су у обавези да успоставе механизме за:³²¹

- 1) упозорење на могућност извршења пореских деликата;
- 2) координацију брзе размене информација на међународном нивоу и
- 3) координацију рада службеника за везу са Eurofisc.

Државе чланице су у обавези да успоставе најмање једну службу за размену информација (одељења за везу). У складу са одредбама Уредбе земље чланице могу да достављају релевантне информације и земљама које нису чланице Европске уније под следећим условима:³²²

- 1) уколико земља којој је поднет захтев за достављање информације пристане на такав вид комуникације и
- 2) да земља која није чланица Европске уније достави доказ да је та информација неопходна за спречавање незаконитих трансакција којима се крше прописи о порезу на додату вредност.

Национални прописи којима се уређује функционисање система пореза на додату вредност морају да буду у складу са овом Уредбом, а земље чланице су у обавези да Европску комисију обавесте о техничкој или суштинској измени одредби којима се уређује систем пореза на додату вредност.³²³ Земље чланице су такође у обавези да обавесте Комисију Европске уније без одлагања о закључењу билатералних уговора којима се уређује област пореза на додату вредност. По пријему обавештења Комисија

³¹⁸ Eurofisc није владина агенција, већ децентрализована мрежа без статуса правног лица, чији је циљ унапређење и институционализација мултилатералне и децентрализоване сарадње. Све земље чланице Европске уније су у обавези да изаберу службенике за везу са Eurofisc-ом. Наведена мрежа је од великог значаја за успостављање институционалне мултилатералне сарадње у области борбе против пореских деликата. Више информација о Eurofisc-у налази се на веб-страници: http://www.eurofisc.eu/how_it_works/ (приступљено током фебруара 2014. године).

³¹⁹ Члан 33. Уредбе Европског савета.

³²⁰ Члан 35. Уредбе Европског савета.

³²¹ Члан 36. Уредбе Европског савета.

³²² Члан 50. Уредбе Европског савета.

³²³ Члан 60. Уредбе Европског савета.

Европске уније обавезно доставља потврду о пријему информације земљи или земљама чланицама које су доставиле такво обавештење.³²⁴

5. ЗАКЉУЧАК

За разлику од Организације Уједињених нација, под покровитељством Европске уније је донет већи број прописа којима се уређују одређена питања од значаја за фискални систем. Разлог за то је једноставан – финансијска дисциплина у земљама чланицама Европске уније омогућава несметано финансирање, а самим тим и функционисање ове регионалне заједнице. Ипак, од великог значаја за поимање важности борбе против фискалног криминалитета, а самим тим и за превенцију фискалних кривичних дела јесу и одредбе Бечке Декларације о криминалитету и кривичном правосуђу, Декларације о борби против корупције, као и одредбе Конвенције Организације Уједињених нација против корупције.

Бечком Декларацијом о криминалитету и кривичном правосуђу наглашено је да економски криминалитет у који спада и фискални криминалитет треба да представља главне елементе стратегије у борби против организованог криминалитета, као и да свака земља треба да предузме мере у циљу спречавања узрока и откривања фактора ризика. Те мере треба да се огледају у одређивању и примени социјалних, економских, здравствених, образовних и правосудних политика. Осим тога, наглашена је и потреба доношења националних стратегија којима ће бити предвиђене конкретне мере од значаја за превенцију криминалитета. У складу са тим наша земља је донела Националну стратегију о борби против корупције.³²⁵

Декларацијом о борби против корупције Организације Уједињених нација наглашена је потреба међународне сарадње у циљу унапређења система државне управе, јачању одговорности државних службеника и успостављању транспарентности њеног рада. Саставни део ове Декларације је и Међународни кодекс понашања државних

³²⁴ Ibid.

³²⁵ Национална стратегија за борбу против корупције у Републици Србији за период од 2013. до 2018. године („Службени гласник Републике Србије“, број 57/2013).

службеника. Од посебног значаја за превенцију фискалних кривичних дела јесте први део овог Кодекса којим је прописано да су државни службеници у обавези да штите интегритет институције у којој раде, а у складу са прописима и пословним политикама. Стога је неопходно обезбедити да се јавна средства којима располажу државни службеници и за чије су коришћење одговорни употребљавају на ефикасан и ефикасан начин. Осим тога предвиђено је да наведена лица не смеју ненаменски да троше јавни новац. У циљу превенције незаконитог и нерационалног поступања државних службеника у Републици Србији, националним законодавством је успостављена мрежа интерних и екстерних механизма од значаја за превенцију ненаменског трошења јавних средстава.

Ипак, чини се да је најзначајнији акт донет од стране Организације Уједињених нација Конвенција о борби против корупције, коју је Република Србија ратификовала 2005. године. Циљ доношења ове Конвенције био је унапређење интегритета, одговорности и правилног управљања јавним пословима и јавном имовином. Ради постизања тог циља прописана је обавеза за земље уговорнице да успоставе ефикасан систем интерне ревизије и да предузму друге мере у циљу повећања транспарентности и одговорности у управљању јавним финансијама, као и мере за очување интегритета рачуноводствене документације, података, финансијских извештаја и других докумената који се односе на јавне расходе и приходе, као и мере ради спречавања фалсификовања тих докумената.

Истом Конвенцијом прописана је и обавеза за земље уговорнице да својим националним прописима предвиде кривична дела у циљу спречавања незаконитог коришћења јавне имовине. У складу са одредбама Конвенције у Републици Србији су 2007. године донета два правилника од стране министра надлежног за послове финансија којима је успостављен систем интерних финансијских контрола у јавном сектору: Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле у јавном сектору³²⁶ и

³²⁶ „Службени гласник Републике Србије, број 82/2007“. Овај Правилник је замењен Правилником о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање и функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору („Службени гласник Републике Србије“, број: 99/2011 и 106/2013).

Правилник о заједничким критеријумима за организовање, стандардима и методолошким упутствима за поступање интерне ревизије у јавном сектору.³²⁷

Међутим, као најзначајнија одредба Конвенције може се навести одредба којом је прописана обавеза за земље уговорнице да својим националним законодавством пропишу дуг период застаревања кривичних дела у вези са корупцијом, као и могућност привременог „стављања ван снаге“ застаревања уколико је извршилац кривичног дела избегао извођење пред лице правде. Обзиром да је институцијама које обављају контролу трошења јавних средстава и поступања са државном имовином неопходан дужи период за вршење контроле и утврђивање неправилности може се десити да је у тренутку подношења кривичне пријаве против одређеног извршиоца застарелост кривичног гоњења за конкретно дело већ наступила. Стога би требало у националном законодавству Републике Србије прописати дуже рокове застарелости за фискална кривична дела, јер обично извршењу ових дела или претходе коруптивна кривична дела, а неретко се нека од њих врше и са коруптивним мотивима.

Приступањем Европској унији Република Србија ће приступити, како Уговору о Европској унији, тако и Уговору о функционисању Европске уније, али и тзв. царинској унији. У складу са тим земље чланице Уније су ослобођене плаћања царина у међусобној трговини и у обавези су да усвоје заједничку царинску тарифу у односу на земље које нису чланице Европске уније. Од тренутка приступања Европској унији више неће постојати царинско подручје Републике Србије, већ Европске уније, па је имајући у виду наведено пре приступања Европској унији неопходно изменити, како царинске прописе (Царински закон и Закон о царинској тарифи, као и подзаконске прописе донете на основу њих), тако и Кривични законик Републике Србије у делу којим је прописано, како кривично дело кријумчарење, тако и остала кривична дела која се врше кршењем царинских прописа.

³²⁷ „Службени гласник Републике Србије, број 82/2007“. Овај Правилник је замењен Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору („Службени гласник Републике Србије“, број 99/2011 и 106/2013.) Као што се може приметити оба Правилника садрже прилично дуге називе. Иако су све земље у окружењу област интерне финансијске контроле уредиле Законима о интерној финансијској контроли, у Републици Србији је ова област већ седам година уређена са два Правилника. Предвиђање обавезе упостављања интерне финансијске контроле у јавном сектору Законом којим би била уређена ова област допринело би и подизању свести државних функционера и службеника о значају система интерне финансијске контроле у јавном сектору.

Кривичноправном конвенцијом Европске уније о корупцији коју је ратификовала Република Србија прописана је обавеза земаља уговорница да својим националним прописима предвиде кривично дело рачуноводствена превара.

Обзиром да се у наредном периоду очекује приступање Републике Србије Европској унији од значаја за област кривичноправне заштите фискалног система, јесте и Конвенција о заштити финансијских интереса Европске уније којом је предвиђена обавеза земаља чланица да својим националним прописима предвиде кривична дела којим ће се штити финансијски интереси Европске уније, како у вези са трошењем средстава из буџета и фондова Европске уније, тако и кривична дела у вези са прикупљањем јавних прихода којима се финансирају њене активности.

Приступањем Европској унији земљама чланицама је омогућена сарадња и заједничка борба у превенцији пореског криминалитета, имајући у виду одредбе Директиве о административној сарадњи у области опорезивања и Уредбе о административној сарадњи у области пореза на додату вредност, а које су донете од стране Савета Европске уније.

Глава пета

ФИСКАЛНА КРИВИЧНА ДЕЛА У УПОРЕДНОМ ЗАКОНОДАВСТВУ

1. УВОД

Понашања која се санкционишу кривичним законом предствљају оно што угрожава основне вредности на којима се темељи свако друштво.³²⁸ Врста и број кривичних дела у прописима одређених земаља зависе, пре свега, од потреба конкретног друштва, тј. од економског, социјалног и културолошког окружења. Фискални систем ужива кривичноправну заштиту у свим савременим земљама, јер се путем његове заштите штите и људска права. Број ових дела у законима вероватно зависи од учесталости и карактеристика понашања којима се он угрожава. Тако је у законима одређених земаља прописан већи број кривичних дела којима се угрожава фискални систем, док је мањи број таквих дела прописан у законима других земаља.

Обзиром да се у наредном периоду очекује приступање Републике Србије Европској унији, неопходно је да Републике Србија испуни одређене услове како би постала њена пуноправна чланица. Један од услова за то је и успостављање фискалне дисциплине у јавном сектору, која се огледа, како у довољном приливу јавних прихода, тако и целисходном, законитом и економичном трошењу јавних средстава. Због тога је за одређена недозвољена понашања неопходно прописати кривичне санкције како би се превентивно утицало на могуће извршиоце фискалних кривичних дела. Осим тога, од будућих чланица Европске уније се очекује да, осим националних економских интереса, штите и економске интересе Европске уније, па је због тога у националним прописима будућих чланица неопходно предвидети нова кривична дела. На основу анализе одредби прописа других земаља могу се извести одређени закључци у вези са начином на који су

³²⁸ M. Allen, Textbook on Criminal Law, Oxford, University Press, United Kingdom, 2013. p. 4.

прописана поједина фискална кривична дела, а који би могли бити од значаја за будуће измене и допуне Кривичног законика Републике Србије. Од прописа земаља чланица Европске уније предмет упоредноправне анализе јесу прописи следећих земаља:

- 1) Републике Литваније;
- 2) Републике Летоније;
- 3) Републике Финске;
- 4) Републике Естоније;
- 5) Савезне Републике Немачке;
- 6) Републике Италије и
- 7) Републике Мађарске.

Осим прописа земаља чланица Европске уније предмет упоредноправне анализе јесу и земље западног Балкана које су некада заједно са Републиком Србијом биле чланице Социјалистичке Федеративне Републике Југославије. Неке од ових земаља се као и Република Србија још увек налазе у процесу транзиције, док су неке од њих већ постале чланице Европске уније. Стога ће се у овој упоредноправној анализи најпре поћи од прописа земаља бивших чланица Социјалистичке Федеративне Републике Југославије, а које су сада чланице Европске уније:

- 1) Републике Словеније и
- 2) Републике Хрватске.

Обзиром да су одредбе којима су прописана фискална кривична дела садржане у прописима наведених земаља већ усклађене са захтевима Европске уније, оне би могле да послуже као путоказ за измену и допуну прописа Републике Србије у вези са фискалним кривичним делима, а у циљу усаглашавања њеног националног законодавства са прописима Европске уније. Затим ће предмет упоредноправне анализе бити прописи других земаља које су некада биле чланице Социјалистичке Федеративне Републике Југославије, а које такође претендују на чланство у Европској унији. То су прописи следећих земаља:

- 1) Републике Македоније;
- 2) Босне и Херцеговине и њених ентитета:
 - 2.1. Федерације Босна и Херцеговина;
 - 2.2. Републике Српске и

2.3. Дистрикта Брчко, као и

3) Републике Црне Горе.

Након анализе одредби којима су предвиђена фискална кривична дела у прописима наведених земаља, предмет анализе биће прописи којима су ова дела предвиђена у Републици Србији, а као предлог за евентуалне измене и допуне домаћих прописа могла би да послужи решења садржана у упоредном законодавству. Наравно, при том треба имати у виду особености сваке земље, као и да врста и број кривичних дела зависе од социолошких, културолошких, политичких и економских прилика конкретне земље. То значи да решења садржана у прописима других земаља не би требало аутоматски преписивати, већ би најпре требало сагледати потребу за одређеним решењима у зависности од наведених прилика у Републици Србији.

2. ЗАКОНОДАВСТВО ЗЕМАЉА ЧЛАНИЦА ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

Предмет ове упоредноправне анализе јесу прописи земаља чланица Европске уније којима су предвиђена фискална кривична дела, а које припадају евроконтиненталном правном систему, тако да њихова решења могу уколико је то неопходно лакше да се инкорпоришу у националне прописе Републике Србије. Најпре ће се анализирати прописи земаља у којима су фискална кривична дела прописана једним законом. То су прописи следећих земаља:

- 1) Кривични законик Литваније;
- 2) Кривични закон Летоније;
- 3) Кривични законик Естоније;
- 4) Кривични законик Финске и
- 5) Кривични законик Мађарске.

Након тога предмет упоредноправне анализе биће прописи земаља у којима су фискална кривична дела прописана, како кривичним законодавством, тако и другим прописима. То је случај у Савезној Републици Немачкој и Италији.

1. Република Литванија

Кривичним закоником Републике Литваније³²⁹ прописана су фискална кривична дела којима се угрожава царински, буџетски и порески систем. Ова дела су прописана у различитим одељцима Законика. Кривична дела којима се угрожава царински систем прописана су у глави тридесет један, у групи кривичних дела против економије и законитог пословања. У оквиру исте групе прописана су и дела која се обзиром на начин извршења могу сматрати буџетским кривичним делима, док су пореска кривична дела прописана у оквиру главе тридесет два, у групи кривичних дела и прекршаја против финансија.

1.1. Царинска кривична дела

Царинска кривична дела прописана су Кривичним закоником Литваније у оквиру главе тридесет један, у групи кривичних дела против економије и законитог пословања. То су следећа кривична дела:

- 1) кријумчарење (члан 199. КЗ);
- 2) царинска превара (члан 199. (1) КЗ);
- 3) противзаконито поседовање добара која подлежу обавези плаћања акцизе (члан 199. (2) КЗ) и
- 4) незаконито пропуштање изношења добара или производа ван граница Републике Литваније (члан 200. КЗ).

³²⁹ Criminal Code of Lithuania, 26. September 2000 No VIII-1968 (As last amended on 11 February 2010 No XI-677). Овај пропис се налази на веб-страници: <http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes> (приступљено током фебруара 2014. године).

1.1.1. Кријумчарење

Кривично дело кријумчарење прописано је чланом 199. Кривичног законика Литваније. Ово дело постоји уколико неко лице преноси преко државне границе ствари које морају да буду пријављене на царини, а чија вредност прелази износ од 250 литванских литаса, а пропусти да их пријави на царини или на друге начине избегава контролу или превоз преко државне границе без одобрења или уколико на такав начин преноси културна добра или антиквитете.

Објект заштите овог кривичног дела је царински систем. Објект напада су ствари које се морају пријавити царини, културна добра или антиквитети.

Радња извршења кривичног дела је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) преношењу без пријављивања царини преко државне границе ствари које морају да буду пријављене на граници, а чија вредност прелази износ од 250 литванских литаса;
- 2) избегавању царинске контроле на друге начине;
- 3) превозу робе преко државне границе без одобрења и
- 4) преносу преко државне границе културног добра или антиквитета.

Да би постојало ово кривично дело неопходно је да се ради или о стварима чија вредност прелази 250 литванских литаса или о културним добрима или антиквитетима, која представљају добра од велике културне вредности. Ово кривично дело је бланкетног карактера, јер се за одређивање радње извршења морају користити и одредбе прописа којима је уређен царински систем.

Извршилац дела може бити свако лице, а радња извршења се предузима искључиво са умишљајем.

За извршиоца дела је прописана новчана казна или казна затвора у трајању до осам година.

Посебан облик овог дела постоји уколико лице без проласка кроз царинску контролу, на други начин или без дозволе преноси кроз границу са Републиком Литванијом, ватрено оружје, муницију, експлозив, експлозивне, радиоактивне материјале или друга борбена средства, отрове, наркотике или психотропне супстанце или персекуторе наркотика.

Радња извршења је код посебног облика кривичног дела кријумчарења одређена као преношење без дозволе преко царинске линије одређених предмета: ватреног оружја, муниције, експлозива, експлозивних, радиоактивних материјала или других борбених средстава, отрова, наркотика или психотропних супстанци или пресекутора наркотика. Битно је да се радња предузима на одређени начин: без проласка кроз царинску контролу, без дозволе или на други противправан начин.

Извршилац дела може бити било које лице. Обзиром на начин и обележја кривичног дела, ово дело се може извршити искључиво са умишљајем.

За извршиоца овог дела је прописана казна затвора од две до десет година.

Осим казне за физичка лица која изврше неко од ова два облика кривичног дела кријумчарења, истим чланом став 3. прописано је да ће се и правно лице сматрати одговорним за извршење кријумчарења уколико одговорно лице у име тог правног лица предузме неку од радњи извршења основног и посебног облика. У том случају казна ће се у складу са законским одредбама прилагодити природи извршиоца.

1.1.2. Царинска превара

Царинска превара је кривично дело прописано чланом 199. (1) Кривичног законика Републике Литваније. Ово дело постоји уколико лице из земаља које нису чланице Европске уније унесе на територију Републике Литваније ствари које морају бити пријављене на царини и чија вредност прелази износ од 250 литванских литаса или пропусти контролу коју је обавезан да прође на државној граници Републике Литваније или друге чланице Европске уније или на други начин избегава царинску контролу.

Објект заштите овог дела је царински и финансијски систем Европске уније, а објект напада су ствари које подлежу царинској пријави.

Радња извршења кривичног дела је одређена алтернативно и састоји се у :

- 1) уношењу на територију Републике Литваније са територије земље која није чланица Европске уније ствари које морају бити пријављене на царини чија вредност прелази износ од 250 литванских литаса;

- 2) пропуштању контроле коју је свако лице обавезно да прође на државној граници Републике Литваније или друге чланице Европске уније или у
- 3) избегавању царинске контроле на други начин.

Извршилац дела може бити свако лице које предузме неку од радњи извршења кривичног дела. За постојање кривичног дела од значаја је и да се ради о стварима које прелазе износ од 250 литванских литаса. Ово дело може бити извршено искључиво са умишљајем.

За извршиоца овог дела Закоником је прописана новчана казна или казна затвора до осам година.

Истим чланом тачком 2. прописано је да ће и правно лице такође бити одговорно за ово кривично дело, уколико је радња извршења предузета од одговорног лица, а у име конкретног правног лица. Наравно, санкција ће се у том случају у складу са законом прилагодити природи правног лица.

1.1.3. Противзаконито поседовање добара која подлежу обавези плаћања акцизе

Чланом 199. (2) Кривичног законика Републике Литваније прописано је кривично дело противзаконито поседовање добара која подлежу обавези плаћања акцизе. Ово дело постоји уколико лице кршећи прописе набавља, складишти или располаже добрима за које постоји обавеза плаћања акцизе, а чија вредност прелази износ од 250 литванских литаса.

Објект заштите овог кривичног дела је царински тј. фискални систем. Објект напада су добра на која се плаћа акциза.

Радња извршења овог дела одређена је алтернативно и она се може извршити предузимањем било које од следећих радњи:

- 1) набављањем или долажењем у посед на било који начин;
- 2) складиштењем и
- 3) располагањем добрима за које постоји обавеза плаћања акцизе.

За постојање кривичног дела битно је:

- а) да се ради о добрима за које је законом успостављена обавеза плаћања акцизе;
- б) да се ради о добрима чија вредност прелази износ од 250 литванских литаса и
- в) да се радња предузима противзаконито-кршењем прописа.

Извршилац дела може да буде свако лице. Дело се може извршити само са умишљајем.

За извршиоца дела је прописана новчана казна или казна затвора до седам година.

Истим чланом, тачка 2. прописано је да ће за ово кривично дело бити одговорно и правно лице, уколико је одговорно лице у њему у циљу стицања противправне имовинске користи за конкретно правно лице предузело радњу извршења кривичног дела. Санкција која се извроче правном лицу у складу са прописима прилагођена је његовој правној природи.

1.1.4. Незаконито пропуштање изношења добара или производа ван границе Републике Литваније

Чланом 200. Кривичног законика Републике Литваније прописано је кривично дело незаконитог пропуштања изношења добара или производа ван границе Републике Литваније. Ово дело постоји уколико лице незаконито пропушта да изнесе ван државне границе Републике Литваније добра или производе чија вредност прелази износ од 250 литванских литаса, а која би требало да се извезу ван границе Републике Литваније у складу са транзитном или извозном документацијом.

Објект заштите је царински систем, а објект напада су добра и производи који се извозе.

Радња извршења овог дела се састоји у незаконитом пропуштању лица да изнесе ван државне границе Републике Литваније добра или производе чија вредност прелази 250 литванских литаса и која би требало да се извезу ван границе Републике Литваније, у складу са транзитном или извозном документацијом. Да би постојало ово дело

неопходно је да се ради о добрима чија вредност прелази износ од 250 литванских литаса и која би требало да се извезу ван границе Републике Литваније у складу са транзитном или извозном документацијом.

Извршилац дела може бити свако лице. Радња се може извршити само са умишљајем.

За извршиоца је прописана казна затвора до седам година.

Истим чланом, тачка 2. прописано је да је за ово дело одговорно и правно лице уколико је радњу извршења у име правног лица предузело одговорно лице запослено у њему. Правном лицу се изриче кривична санкција у складу са његовом природом.

2.1. Буџетска кривична дела

Иако се *a priori* не могу сматрати буџетским кривичним делима, ова дела под одређеним околностима могу да буду усмерена против буџетског система. Она су као и царинска дела, прописана у оквиру главе тридесет један у групи кривичних дела против економије и законитог пословања. То су следећа дела:

- 1) коришћење кредита, позајмице или других подстицајних средстава које није у складу са сврхом или успостављеном процедуром (члан 206. КЗ) и
- 2) кредитна превара (члан 207. КЗ).

2.1.1. Коришћење кредита, позајмице или других подстицајних средстава које није у складу са сврхом или успостављеном процедуром

Чланом 206. Кривичног законика прописано је кривично дело коришћење кредита, позајмице или других подстицајних средстава које није у складу са сврхом или успостављеном процедуром. Ово дело постоји уколико неко користи кредит, позајмицу или друга подстицајна средства супротно сврси за коју су додељени или супротно успостављеној процедури.

Објект заштите овог дела је, пре свега, економија, а у зависности од пасивног субјекта то може бити и фискални систем. Објект напада су кредит, позајмица или друга подстицајна средства.

Радња извршења кривичног дела се састоји у коришћењу кредита, позајмице или других подстицајних средстава противно сврсти за коју су додељена или супротно успостављеним процедурама за њихово коришћење. Овде се ради о ненаменском трошењу буџетских средстава.

Извршилац дела може бити свако лице, укључујући и правно лице које је испунило услове и којем су додељени кредит, позајмице или друга подстицајна средства у складу са релевантним прописима, а које та средства користи супротно намени или успостављеној процедури. Кривично дело се може извршити само са умишљајем.

За извршиоца овог дела је прописана новчана казна или казна затвора до две године.

Истим чланом, тачка 2. прописан је посебан облик овог дела који постоји уколико лице након добијања кредита или позајмице не користи исти у складу са сврхом или установљеном процедуром, а одбије да врати кредит или позајмицу у одређеном року и на тај начин проузрокује велику штету кредиторима, даваоцима гаранције или другим лицима.

Да би постојао посебан облик овог дела неопходно је да лице, које ненаменски или супротно установљеној процедури користи одобрени кредит или позајмицу, одбије да их врати у одређеном року и на тај начин проузрокује велику штету кредиторима, даваоцима гаранције или другим лицима. Ово дело има двоактну радњу извршења. Она се састоји из две нужно повезане делатности. То су:

- а) незаконито коришћење кредита или позајмице и
- б) невраћање кредита или позајмице у одређеном року.

Под одређеним роком се подразумева или рок који је одређен у прописима којима су одређени услови за добијање кредита или позајмице или рок који својим правним актом дефинише давалац кредита или позајмице пре или након доделе наведених средстава.

Последица се састоји у великој штети која је нанета кредиторима, даваоцима гаранције или другим лицима. Обзиром да појам велика штета није одређен Кривичним

закоником, одређивање овог појма зависи од става судске праксе у конкретном случају. Кривично дело се може извршити само са умишљајем.

За извршиоца овог дела је прописана новчана казна, или казна затвора до две године.

Истим чланом, тачка 3. прописано је да ће за ово кривично дело одговарати и правно лице у складу са одредбама Кривичног законика Републике Летоније. Овом лицу ће се изрећи кривична санкција у складу са његовом природом.

2.1.2. Кредитна превара

Кривично дело кредитна превара, прописано је чланом 207. Кривичног законика Републике Литваније. Ово дело постоји уколико лице преваром, избегава кредитну обавезу, обавезу из зајма, субвенције, гаранције, банкарске гаранције или другу кредитну обавезу.

Објект заштите овог кривичног дела је економија, а у зависности од околности конкретног случаја то може да буде и буџетски систем. Објект напада је вишеструко одређен као: кредитна обавеза, обавеза из зајма, субвенција, гаранција, банкарска гаранција или друга кредитна обавеза.

Радња извршења кривичног дела се састоји у избегавању плаћања кредитне обавезе, обавезе из зајма, субвенције, гаранције, банкарске гаранције или друге кредитне обавезе путем преваре. Избегавање се састоји у неиспуњавању обавезе из зајма, субвенције, гаранције, банкарске гаранције или друге кредитне обавезе. Обзиром да је превара конститутивни елемент бића кривичног дела, ово дело се може извршити довођењем или одржавањем у заблуди другог лица како би оно под утицајем погрешне или непотпуне представе нешто извршило или не би извршило што је у обавези да изврши. Ово кривично дело се може извршити нпр. достављањем лажних података о тешком материјалном стању обвезника кредитне обавезе, зајма, субвенције, гаранције, банкарске гаранције или друге кредитне обавезе.

Уколико би кривично дело било извршено према државном органу као даваоцу одређене субвенције, радило би се о буџетском, тј. фискалном кривичном делу.

Извршилац дела може бити свако лице којем је додељен зајам, субвенција или кредит, које има одређену обавезу по основу гаранције или банкарске гаранције.

Дело се може извршити само са умишљајем, а за његовог учиниоца прописана је новчана казна или казна затвора до две године.

Истим чланом, тачка 2. прописано је да ће се за ово дело казнити и правно лице у складу са одредбама Кривичног законика, уколико је радњу извршења кривичног дела у име, а за рачун тог правног лица извршило његово одговорно лице.

3.1. Пореска кривична дела

У оквиру главе тридесет два, у групи кривичних дела против финансија прописана су пореска кривична дела. То су следећа дела:

- 1) избегавање плаћања пореза (члан 219. КЗ);
- 2) достављање нетачних података о приходима, профиту или имовини (члан 220. КЗ);
- 3) пропуштање подношења пореске пријаве, извештаја или другог документа (члан 221. КЗ);
- 4) нетачно евидентирање рачуноводствених података (члан 222. КЗ) и
- 5) немарно вођење рачуноводства (члан 223. КЗ).

3.1.1. Избегавање плаћања пореза

Кривично дело избегавање плаћања пореза је прописано је чланом 219. Кривичног законика Републике Литваније. Ово дело постоји уколико лице након утврђивања пореске обавезе или подношења пореског извештаја у складу са прописаном процедуром или другом документацијом пропусти да на време плати доспелу пореску обавезу обрачунату у складу са прописима и процедурама, а након што је добило опомену од стране институције овлашћене од стране државе да обавља послове који се тичу утврђивања и наплате пореза.

Објект заштите кривичног дела је порески систем, а објект напада порез.

Радња извршења овог кривичног дела се састоји у неблаговременом плаћању доспеле пореске обавезе обрачунате у складу са пореским прописима и процедурама након њеног утврђивања или након поднетог пореског извештаја, а после добијања опомене од стране институције овлашћене да у име државе обавља послове утврђивања и наплате пореза. Да би постојало ово дело неопходно је да је радња извршења предузета након утврђивања пореске обавезе или подношења пореског извештаја и после примљене опомене од стране надлежног органа.

Извршилац дела може да буде свако лице које је обезник плаћања пореза. Ово дело се може извршити само са умишљајем. За извршиоца кривичног дела прописана је новчана казна или казна затвора до четири године.

Кривични законик је прописао и тежи облик дела. Он постоји уколико лице предузме радњу извршења кривичног дела у односу на пореску обавезу која прелази износ од 500 литванских литаса. Обзиром да се у конкретном случају ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом, и износ преко 500 литванских литаса мора да буде обухваћен умишљајем извршиоца. За тежи облик дела прописана је казна затвора од две до шест година.

Уколико је предузимањем радње извршења кривичног дела извршилац избегао да плати пореску обавезу у износу који не прелази 10 литванских литаса, дело се квалификује као прекршај, а не као кривично дело. То значи да је износ преко 10 литванских литаса објективни услов инкриминисања који чини границу између пореског прекршаја и пореског кривичног дела. Извршиоцу прекршаја може се изрећи новчана казна или казна рада у јавном интересу.

Уколико је правно лице извршилац кривичног дела које је у његово име и за његов рачун извршило његово одговорно лице, казниће се на начин прописан Законом.

3.1.2. Достављање нетачних података о приходима, профиту или имовини

Кривично дело достављање нетачних података о приходима, профиту или имовини прописано је чланом 220. Кривичног законика Републике Литваније. Оно

постоји уколико лице у намери избегавања плаћања пореза даје нетачне податке о личним приходима, профиту или имовини или уколико их лице користи, а зна да се ради о нетачним подацима садржаним у пореској пријави или пореском извештају који се подносе у складу са прописима или уколико лице доставља наведене податке надлежном државном органу.

Објект заштите кривичног дела је порески систем.

Радња извршења кривичног дела је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) давању нетачних података о личним приходима, профиту или имовини;
- 2) коришћењу нетачних података о личним приходима, профиту или имовини од стране лица које зна да се ради о нетачним подацима садржаним у пореској пријави или пореском извештају и
- 3) достављању нетачних података о приходима, профиту или имовини надлежном државном органу.

Извршилац овог дела може да буде како лице које је у складу са пореским прописима Републике Литваније у обавези да надлежним органима да или достави податке о личним приходима, профиту или имовини, тако и лице запослено у органу надлежном за утврђивање и контролу испуњавања пореске обавезе, које иако зна да се ради о нетачним подацима, на основу таквих података утврди висину пореске обавезе лицу које је доставило такве податке. Обзиром да се кривично дело врши у намери избегавања плаћања пореза (под којим се подразумева и плаћање пореза у мањем износу), као и са знањем (при чему постоји висок интензитет свести) да се ради о нетачним подацима, ово кривично дело се може извршити само са директним умишљајем.

За извршиоца овог дела прописана је казна затвора до три године и обавезно изрицање мере безбедности забране запослења или ангажовања на одређеним пословима.

Уколико одређено лице предузме радњу извршења кривичног дела из члана 220. КЗ Републике Литваније у намери да избегне плаћање пореза у износу који не прелази 10 литванских литаса казниће се за прекршај. За извршиоца овог прекршаја предвиђена је новчана казна и казна рада у јавном интересу.

Истим чланом, став 3. прописано је да ће се казнити и правно лице уколико радњу извршења предузме његово одговорно лице, изузев уколико кривично дело

предузме порески службеник, обзиром да се ради о државном органу према којем се не изричу кривичне санкције.

3.1.3. Пропуштање подношења пореске пријаве, извештаја или другог документа

Кривично дело пропуштање подношења пореске пријаве, извештаја или другог документа прописано је чланом 221. Кривичног законика Републике Литваније. Ово дело постоји уколико лице пропусти да у складу са процедурама прописаним законима на време поднесе надлежним државним органима пореску пријаву или извештаје које је у обавези да достави или уколико не достави други документ у вези са подацима који се тичу личних прихода, профита или имовине након што га је надлежна институција подсетила да је његова дужност да је достави, а вредност пореске обавезе која се избегава прелази износ од 500 литванских литаса.

Објект заштите кривичног дела је порески систем.

Радња извршења кривичног дела се састоји:

- 1) у пропуштању благовременог подношења надлежним државним органима пореске пријаве или извештаја, за које је пореским прописима Републике Литваније предвиђена обавеза достављања у одређеном року и
- 2) у недостављању другог документа у вези са подацима који се тичу личних прихода, профита или имовине након добијања опомене од стране надлежне институције.

У конкретном случају се ради о омисивном кривичном делу које се предузима тзв. радњом нечињења. Да би постојало ово дело износ пореске обавезе чије се плаћање избегава мора да прелази износ од 500 литванских литаса. Овај износ представља објективни услов инкриминисања и уколико је износ пореза чије се плаћање избегава нижи од наведеног радиће се не о кривичном делу, већ о прекршају.

Извршилац дела може бити свако лице које је у складу са пореским прописима Републике Литваније у обавези да надлежним државним органима достави пореску

пријаву, извештаје или другу документацију која се тиче личних прихода, профита или имовине. Дело се може извршити само са умишљајем.

За извршиоца дела је прописана новчана казна или казна затвора до три године.

Осим одговорности физичког лица, истим чланом је прописана и могућност кажњавања правног лица, уколико је радњу извршења предузело његово одговорно лице у име и за рачун конкретног правног лица. Правном лицу ће се санкција изрећи у складу са прописима Кривичног законика Републике Литваније.

3.1.4. Нетачно евидентирање рачуноводствених података

Кривично дело нетачно евидентирање рачуноводствених података прописано је чланом 222. Кривичног законика Републике Литваније. Ово дело постоји уколико лице евидентира рачуноводствене податке супротно правним актима, прикрива, уништава или оштећује рачуноводствене документе, чини их неупотребљивим у целости или делимично или мења износ или структуру имовине, капитала или обавеза.

Иако је прописано у оквиру групе кривичних дела против финансија, заједно са пореским кривичним делима, ово кривично дело је заправо усмерено против целокупног фискалног система и оно може да представља, како пореско, тако и буџетско кривично дело, а радња извршења овог кривичног дела може да буде извршена и у намери прикривања коруптивних кривичних дела.

Објект заштите овог дела је фискални систем.

Радња извршења кривичног дела је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) евидентирању рачуноводствених података супротно правним актима;
- 2) прикривању, уништењу, оштећењу, чињењу неупотребљивим у целости или делимично рачуноводствених докумената или
- 3) измени износа или структуре имовине, капитала или обавеза.

Под евидентирањем рачуноводствених података супротно правним актима, сматра се евидентирање података у пословним књигама супротно, како законским прописима којима је уређено рачуноводство, тако и интерним рачуноводственим прописима и уговорима закљученим у име одређеног правног лица.

Прикривање, уништење, оштећење или чињење неупотребљивим у целости или делимично рачуноводствених докумената подразумева држање докумената на скривеним местима, цепање или ломљење (уколико су садржани на дискетама). Ова радња се најчешће предузима у циљу онемогућавања органа финансијске контроле да изврши увид у садржај рачуноводствене документације.

Радња се може предузети и уношењем измена у рачуноводствену документацију или евиденцију у вези са износом (уношењем мањег или већег износа) или структуре имовине (нпр. уношењем података о основним средствима која се не налазе код одређеног правног лица), капитала или обавеза (нпр. уношењем података о мањем износу дуга од постојећег дуга према добављачима).

Извршилац дела може бити само лице које је код одређеног правног лица овлашћено за вођење рачуноводствене евиденције. Дело се може извршити са умишљајем, а за извршиоца је прописана новчана казна или казна затвора до четири године.

Истим чланом, тачка 2. прописано је да ће за ово кривично дело бити одговорно и правно лице у складу са одредбама Законика, уколико радњу извршења у његово име и за његов рачун предузме његово одговорно лице.

3.1.5. Немарно вођење рачуноводства

Кривично дело немарно вођење рачуноводства прописано је чланом 223. Кривичног законика Републике Литваније. Ово дело постоји уколико лице које је овлашћено за вођење рачуноводства код одређеног правног лица пропусти да води рачуноводство у складу са правним актима или пропусти да евидентира рачуноводствени документ у року предвиђеном законом ако се на тај начин онемогући, у потпуности или делимично, обављање даље рачуноводствене активности у вези са уношењем података о износу или структури имовине, капитала или обавеза.

Објект заштите кривичног дела је законито вођење рачуноводства, а објект напада рачуноводствени документи.

Радња извршења кривичног дела се састоји у:

- 1) пропуштању вођења рачуноводства у складу са правним актима или

- 2) пропуштању евидентирања рачуноводственог документа у року прописаном законом.

Радња извршења овог кривичног дела се предузима нечињењем и стога ово дело спада у тзв. омисивна кривична дела. Како би постојало ово кривично дело неопходно да је предузимањем радње извршења наступила последица која се огледа у онемогућавању у потпуности или делимично даљег обављања рачуноводствене активности у вези са уношењем података о износу или структури имовине, капитала или обавеза.

Извршилац дела може бити само лице које је запослено у одређеном правном лицу, а које је овлашћено на основу интерног прописа или акта правног лица да обавља послове рачуноводства. Дело се може извршити само са умишљајем.

За извршиоца је прописана казна затвора до две године уз обавезно изрицање мере безбедности забране обављања одређених послова.

2. Република Летонија

Кривичним законом Републике Летоније³³⁰ прописана су царинска, буџетска и пореска кривична дела. Ова дела су прописана у оквиру главе деветнаест, у групи кривичних дела против економије.

2.1. Царинска кривична дела

Кривичним законом Републике Летоније, у глави деветнаест, у групи кривичних дела против економије прописана су следећа царинска кривична дела:

- 1) кријумчарење (члан 190. КЗ);
- 2) кријумчарење добара и супстанци које су забрањене или чији је промет регулисан посебним прописима (члан 190. 1. КЗ) и

³³⁰ Текст Кривичног закона Републике Летоније са последњим изменама од 14. марта 2013. године налази се на следећој веб-страни: <http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes> (приступљено током фебруара 2014. године).

- 3) незаконито поступање са робом и осталим добрима и имовином на царини (члан 191. КЗ).

2.1.1. Кријумчарење

Кривично дело кријумчарења прописано је чланом 190. Кривичног закона Републике Летоније. Ово дело постоји уколико лице уноси добра или друге вредности на територију Републике Летоније или их износи преко границе избегавајући царинску контролу, прикрива такву робу или друге вредности од царинске контроле, не пријави таква добра или друге вредности или користи лажне царинске или друге документе и уколико избегава царинску контролу на други незаконит начин, а уколико се извршење овог дела понавља у периоду од годину дана.

Објект заштите овог дела јесте царински систем, а објект напада су добра и друге вредности које подлежу царинској контроли.

Радња извршења дела мора да се понавља у периоду од годину дана. То значи да би постојало ово дело неопходно је да извршилац неку од алтернативно одређених радњи извршења предузме више пута у току једне године. Под радњом извршења подразумевају се следеће радње:

- 1) уношење добара или других вредности на територију Републике Летоније уз избегавање царинске контроле;
- 2) изношење добара или других вредности преко границе Републике Летоније уз избегавање царинске контроле;
- 3) прикривање робе или других вредности од царинске контроле;
- 4) непријављивање добара или других вредности царинској контроли;
- 5) коришћење лажних царинских или других докумената, као и
- 6) избегавање царинске контроле на други незаконит начин.

Извршилац дела може бити свако лице које предузме неколико пута у току годину дана неку од наведених радњи извршења. Дело се може извршити само са умишљајем, а за извршиоца овог дела предвиђена је казна затвора од три године, рад у јавном интересу или новчана казна у износу од стотину минималних месечних плата у Републици Летонији, уз могућност изрицања конфискације имовине.

Дело има три тежа облика испољавања.

Први тежи облик овог дела постоји уколико је услед предузимања радње извршења кривичног дела кријумчарење наступила штета великих размера. У конкретном случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом, која мора да буде обухваћена умишљајем извршиоца. Обзиром да појам „штета великих размера“ није дефинисан Кривичним законом одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. За овај облик дела прописана је казна затвора од три до осам година, рад у јавном интересу или новчана казна у износу од 150 минималних месечних плата у Републици Летонији уз могућност изрицања конфискације имовине.

Други тежи облик кривичног дела кријумчарење постоји уколико је дело извршено од стране групе лица³³¹, на основу претходног договора. У конкретном случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом околношћу. Овде се ради о организованом, групном вршењу кривичног дела. Ова околност такође мора да буде обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку извршења кривичног дела. За овај облик кривичног дела прописана је казна затвора од пет до десет година, рад у јавном интересу или новчана казна у износу од 200 месечних минималних зарада, као и могућност изрицања конфискације имовине.

Трећи тежи облик овог дела постоји уколико је радња извршења предузета у организованој групи. У конкретном случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом околношћу, која такође мора да буде обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку извршења кривичног дела. Под организованом групом се подразумева група од три или више лица која није формирана ради непосредног извршења кривичног дела и која не мора да има трајни карактер, нити строго формално одређене улоге својих чланова. Битно је да постоји континуитет чланства појединих лица у овој групи или развијена структура у организованом смислу.³³² Извршиоцу овог дела може се изрећи казна затвора од осам до петнаест година, уз коју се може изрећи и мера полицијског надзора у трајању од три године.

³³¹ Под групом се подразумева најмање три лица.

³³² Д. Јовашевић, Лексикон кривичног права, Оп. цит. стр. 441.

2.1.2. Кријумчарење добара и супстанци које су забрањене или чији је промет регулисан посебним прописима

Кривично дело кријумчарење добара и супстанци које су забрањене или чији је промет регулисан посебним прописима предвиђено је чланом 190.1. Кривичног закона Републике Летоније. Ово дело постоји уколико лице преноси наркотике или психотропне супстанце или друге материјале (персекуторе) за препарате или сличне супстанце, алкохол или друга алкохолна пића, као и радиоактивне или разарајуће супстанце, добра од стратешке важности или друге вредности, експлозивне материје, оружје и наоружање преко државне границе на било који незаконит начин.

Објект заштите је царински систем, а објект напада је вишеструко одређен: наркотици, психотропне супстанце, други материјали (персекутори), препарати или сличне супстанце, алкохол или друга алкохолна пића, радиоактивне или разарајуће супстанце, добра од стратешке важности или друге вредности, експлозивне материје, оружје и наоружање.

Радња извршења кривичног дела се састоји у преношењу наркотика или психотропних супстанци или других материјала (персекутора) за препарате или сличне супстанце, алкохола или других алкохолних пића, као и радиоактивних или разарајућих супстанци, добара од стратешке важности или других вредности, експлозивних материја, оружја и наоружања преко границе на било који незаконит начин. За постојање дела је битно да се радња предузима:

а) на одређеном месту (преко границе Летоније) и

б) на одређени начин-незаконито, противправно.

Извршилац дела може да буде свако лице које поступа са умишљајем.

За извршиоца дела је прописана казна затвора од десет година, рад у јавном интересу или новчана казна у износу од 100 минималних месечних плата, уз могућност изрицања конфискације имовине.

Осим основног облика, Законом су прописана и два тежа облика.

Први тежи облик дела постоји уколико је лице предузело радњу извршења у групи, а на основу претходног договора или на изузетно озбиљан начин. Под групом се

подразумева најмање три лица, а обзиром да „изузетно озбиљан начин“ није дефинисан Кривичним законом“ одређивање овог појма је препуштено судској пракси, па се под тим може подразумевати нпр. преношење добара уз употребу силе, претње, коришћењем оружја и сл. У конкретном случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом околношћу, тако да је у односу на конкретну околност неопходно да постоји умишљај извршиоца у тренутку извршења кривичног дела. За ово дело је прописана казна затвора у трајању од пет до дванаест година или новчана казна у износу од 200 минималних месечних плата, уз могућност изрицања конфискације имовине.

Други тежи облик овог дела постоји уколико лице изврши кривично дело у оквиру организоване криминалне групе. Под организованом криминалном групом се подразумева група од три или више лица која постоји одређено време и делује споразумно са циљем вршења једног или више кривичних дела ради стицања материјалне користи.³³³ И у овом случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом околношћу, која мора да буде обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења кривичног дела. За ово дело је прописана казна затвора од пет до петнаест година уз могућност изрицања конфискације имовине и мере полицијског надзора у трајању од три године.

2.1.3. Незаконито поступање са робом и осталим добрима и имовином на царини

Чланом 191. Кривичног закона Летоније прописано је кривично дело незаконито поступање са робом и осталим добрима и имовином на царини. Ово дело постоји уколико одређено лице складишти, транспортује, превози бродом или продаје добра или друге вредности које подлежу царини на царинској територији Републике Летоније без дозволе царинских власти, ако се дело понавља у периоду од годину дана.

Објект заштите овог кривичног дела је царински систем, а објект напада су добра и имовина која подлеже царинењу.

³³³ Више о томе: Д. Јовашевић, Лексикон кривичног права, Оп.цит. стр. 441.

Радња извршења овог дела одређена је алтернативно и она се састоји у:

- 1) складиштењу;
- 2) транспорту;
- 3) превозу бродом или
- 4) продаји добра или друге вредности које подлежу царини.

Битно је да се радња извршења предузима:

- а) у односу на робу, добра и вредности које подлежу царинењу;
- б) на царинској територији Републике Летоније;
- в) на одређени начин-без дозволе царинских власти и
- г) понавља у периоду од годину дана.

Извршилац дела може бити свако лице. Кривично дело може бити извршено само са умишљајем. Извршиоцу овог дела може се изрећи казна затвора од три године, рад у јавном интересу или новчана казна у износу од 100 минималних месечних плата, уз могућности изрицања конфискације имовине.

Тежи облик овог дела постоји уколико лице предузме неку од алтернативно прописаних радњи извршења основног дела у оквиру групе на основу претходног договора или уколико се ради о стварима велике вредности. Под групом се подразумевају најмање три лица. Обзиром да појам „велика вредност“ у конкретном случају није прописан Кривичним законом, одређивање овог појма је препуштено судској пракси. За извршиоца овог дела је прописана казна затвора од три до десет година, рад у јавном интересу уз могућност изрицања новчане казне у износу од 200 минималних месечних плата у Републици Летонији и изрицање конфискације имовине.

2.2. Буџетска кривична дела

У оквиру главе деветнаест, у групи кривичних дела против економије Кривичног закона Републике Летоније прописана су буџетска кривична дела:

- 1) ширење нетачних података или информација који се односе на стање фискалног система Републике Летоније (члан 194. (1) КЗ) и
- 2) преварно добијање и коришћења кредита и других зајмова (члан 210. КЗ);

2.2.1. Ширење нетачних података или информација који се односе на стање фискалног система Републике Летоније

Кривично дело ширење нетачних података или информација које се односе на стање фискалног система Републике Летоније прописано је чланом 194. (1) Кривичног закона. Ово дело постоји уколико лице свесно шири нетачне податке или информације, усменим путем или на други начин, а које се тичу фискалног система Републике Летоније.

Објект заштите је право јавности да буде обавештена о стварном стању када су у питању јавне финансије и функционисање фискалног система, обзиром да се јавна потрошња углавном финансира из јавних прихода које држави плаћају грађани.

Радња извршења кривичног дела се састоји у свесном ширењу нетачних података или информација о стању фискалног система земље. То је делатност којом се омогућава да индивидуално неодређен број лица буде упознат са стањем јавних финансија. За постојање дела је битно да се радња извршења предузима:

- а) свесно и
- б) усмено или на други сличан начин.

Извршилац дела може бити свако лице које има могућност да (најчешће путем средстава јавног информисања) погрешно информише јавност о стању фискалног система земље (нпр. нетачни подаци о јавном дугу земље). Дело се може извршити само са умишљајем.

За извршиоца дела је прописана казна затвора од две године, уз могућност изрицања условне осуде, рада у јавном интересу или новчане казне у износу од 80 минималних месечних зарада у Републици Летонији.

Дело има и два тежа облика испољавања.

Први тежи облик дела постоји уколико је предузета радња извршења у групи на основу претходног договора или уколико је предузимањем радње извршења проузрокована велика штета држави или законом заштићеним интересима и правима грађана. Под групом се подразумева више од три лица, а обзиром да појам „велика штета“ није дефинисан Кривичним законом одређивање овог појма зависи од става

судске праксе у конкретном случају. За извршиоца овог дела је прописана казна затвора у трајању од четири године, условна осуда, рад у јавном интересу или новчана казна у износу од 100 минималних месечних плата у Републици Летонији.

Други тежи облик дела постоји уколико лице предуземе радњу извршења у намери стицања противправне имовинске користи. Обзиром да се кривично дело предузима у намери стицања противправне имовинске користи, оно се може извршити искључиво са директним умишљајем. Ова намера мора да постоји у време предузимања радње извршења, али она не мора бити и остварена у сваком конкретном случају. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од осам година, уз могућност изрицања конфискације имовине и мере безбедности забране ангажовања на одређеним пословима у периоду од две до пет година.

2.2.2. Преварно добијање и коришћење кредита и других зајмова

Чланом 210. Кривичног закона Летоније прописано је кривично дело преварно добијање и коришћење кредита и других зајмова. Ово дело постоји уколико лице свесно даје лажне информације како би добило субвенције, кредите или друге зајмове или даје лажне податке током периода коришћења субвенција, кредита или других зајмова.

Објект заштите кривичног дела је економија, а уколико је кривично дело предузето у односу на субвенције које се добијају из државног буџета објект заштите је фискални систем.

Радња извршења кривичног дела се састоји у свесном давању лажних (нетачних) информација у циљу добијања субвенција, кредита или других зајмова, као и у давању лажних података у току периода коришћења одобрених субвенција, кредита или других зајмова како би се оправдало њихово наменско коришћење (нпр. информисање органа који је доделио субвенцију да се она користи за намену за коју је додељена, иако то не одговара стварном стању ствари). Овде се ради о посебном облику преваре-довођења или одржавања у заблуди надлежног органа да одобри субвенцију, кредит или зајам уопште или у већем износу или под повољнијим условима.

Извршилац дела може бити свако лице.

Дело се може ивршити само са умишљајем.

За ово дело је прописана казна затвора од две године, рад у јавном интересу или новчана казна у износу од 50 минималних месечних зарада, уз могућност изрицања мере безбедности забране обављања одређених послова у периоду од две до пет година (нпр. уколико је кривично дело извршило овлашћено лице запослено у правном лицу које је за његово име и за његов рачун на основу нетачних података добило одређену субвенцију, кредит или зајам или које је ненаменски користило наведена подстицајна средства, а које је достављало нетачне информације надлежним органима у вези са коришћењем тих средстава).

Законом су прописана и два тежа облика испољавања.

Први тежи облик дела постоји уколико је лице које је испунило законске услове за доделу субвенције, кредита или друге врсте зајма користило ова средства у сврхе које нису биле предвиђене уговором о додели кредита, субвенције или зајма. Овде се ради о ненаменском коришћењу одобрених средстава. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од четири године, рад у јавном интересу или новчана казна у износу од шездесет минималних новчаних зарада уз могућност изрицања мере забране обављања одређених послова у периоду од две до пет година.

Други тежи облик дела постоји уколико лице предузимањем радње извршења проузрокује велику штету држави, даваоцу кредита или правима и интересима других лица прописаних законом. Обзиром да појам „велика штета“ није дефинисан Кривичним законом, одређивање тог појма препуштено је судској пракси. У овом случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом. За овај облик дела прописана је казна затвора од шест година, рад у јавном интересу или новчана казна у износу од 80 минималних новчаних плата, уз могућност изрицања мере безбедности забране обављања одређених послова у периоду од две до пет година.

2.3. Пореска кривична дела

У глави деветнаест, у групи кривичних дела против економије Републике Летоније прописана су пореска кривична дела. То су следећа кривична дела:

- 1) избегавање плаћања пореза и других дажбина (члан 218. КЗ);
- 2) избегавање подношења пријаве (члан 219. КЗ) и
- 3) прикривање власништва (члан 220. КЗ).

2.3.1. Избегавање плаћања пореза и других дажбина

Кривично дело избегавање плаћања пореза и других дажбина прописано је чланом 218. Кривичног закона Републике Летоније. Ово дело постоји уколико лице избегава плаћање пореза или других дажбина или уколико прикрива или смањује приходе, профите или друге податке у вези са порезима, ако се извршење дела понавља у току године.

Објект заштите овог кривичног дела је порески систем. Објект напада су порези и друге дажбине.

Радња извршења је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) избегавању плаћања пореза или других дажбина или
- 2) прикривању или смањењу прихода, профита или других података у вези са порезима.

Избегавање плаћања пореза или других дажбина се састоји у неплаћању обавеза по доспећу у потпуности или делимично, док се под прикривањем или смањењем прихода, профита или других података у вези са порезима подразумева њихово нетачно исказивање у поднетој пореској пријави или другој документацији која се подноси надлежним органима, а у вези са утврђивањем пореза. Битан услов за постојање овог дела јесте да је радња извршења предузета више пута у току једне године.

Извршилац дела може бити свако лице које је у обавези да у складу са пореским прописима Републике Летоније плати порез или друге дажбине. У погледу кривице, ово дело се врши са умишљајем.

За извршиоца дела Законом је прописана казна затвора од три године, условна осуда, рад у јавном интересу или новчана казна у износу од 80 минималних месечних плата, уз могућност изрицања мере забране обављања одређених послова у периоду од две до пет година.

Законом су прописана и два тежа облика испољавања.

Први тежи облик дела постоји уколико је услед предузимања радње извршења проузрокован велики губитак за републички буџет или буџет јединице локалне самоуправе. Обзиром да појам „велики губитак“ није дефинисан Кривичним законом, одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. Тежи облик дела представља, заправо, кривично дело квалификовано тежом последицом која мора да буде обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења дела. За ово дело прописана је казна затвора од четири године, рад у јавном интересу, новчана казна, као и могућност изрицања конфискација имовине или мере забране вршења одређених послова у привреди уопште или одређеног посла, као и мере забране вршења службене дужности у трајању од две до пет година.

Други тежи облик дела постоји уколико лице предузимањем радње извршења дела проузрокује значајан губитак за буџет Републике или буџет јединица локалне самоуправе. И у овом случају појам „значајан губитак“ није дефинисан Кривичним законом, па одређивање наведеног појма зависи од става судске праксе у конкретном случају. Значајан губитак за буџет представља квалификовану последицу кривичног дела. За извршиоца овог облика дела прописана је казна затвора од пет до петнаест година, уз могућност конфискације имовине или изрицање мере забране вршења одређених послова у периоду од две до пет година и изрицање полицијског надзора у периоду од три године.

2.3.2. Избегавање подношења пријаве

Чланом 219. Кривичног закона Републике Летоније прописано је кривично дело избегавање подношења пријаве. Ово дело постоји уколико лице не пријави приход, имовину или извршену трансакцију или не поднесе другу пријаву финансијске природе, а на основу претходног упозорења од стране државне институције која је овлашћена да захтева подношење такве пријаве.

Објект заштите кривичног дела јесте порески систем.

Радња извршења кривичног дела се састоји:

- 1) у непријављивању прихода, имовине или извршене трансакције уопште или у одређеном року или
- 2) у неподношењу пријаве финансијске природе надлежном државном органу, а на основу претходног упозорења од стране тог органа. Битан услов за постојање овог дела јесте да приходи, имовина или извршене трансакције нису пријављене или да пријава финансијске природе надлежном државном органу није поднета након упозорења тог органа.

Извршилац дела може бити свако лице које је у складу са прописима Републике Летоније у обавези да надлежном државном органу ради утврђивања пореске обавезе достави податке о приходима, имовини или извршеним трансакцијама или које је у обавези да надлежним органима у роковима прописаним законом достави пријаву финансијске природе. Дело се може извршити само са умишљајем, а за извршиоца дела је прописана казна затвора од две године или новчана казна у износу од 60 минималних месечних плата у Републици Летонији.

Осим основног, Законом су прописана и два тежа облика испољавања.

Први тежи облик дела постоји уколико неко лице у намери избегавања плаћања обавеза доставља лажне информације садржане у пријави, а које се тичу прихода, имовине или трансакција велике вредности. У конкретном случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом околношћу, која такође мора да буде обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења кривичног дела. Појам „велика вредност“ није дефинисан Кривичним законом, па одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. За извршиоца овог тежег облика дела прописана је казна затвора од четири године, казна рада у јавном интересу или новчана казна у износу од 100 минималних месечних плата у Републици Летонији.

Други тежи облик дела постоји када неко лице не достави податке о власништву или изворе других прихода које је у обавези да достави у складу са пореским прописима Републике Летоније, а уколико је таква информација захтевана од стране надлежног државног органа у складу са прописима и да се она односи на имовину или други приход значајне вредности. Обзиром да појам значајна вредност није дефинисан Законом, садржина овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. У конкретном случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом околношћу, а

значајна вредност представља квалификовану околност која мора да буде обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења дела. За извршиоца овог тежег облика дела прописана је казна затвора од шест година или новчана казна у износу од 150 минималних месечних зарада у Републици Летонији, уз могућност изрицања конфискације имовине чије порекло није исказано у конкретној пријави.

2.3.3. Прикривање власништва

Чланом 220. Кривичног закона Летоније прописано је кривично дело прикривања власништва. Ово дело постоји уколико лице прода, сакрије или на други начин прикрије власништво над одређеном имовином ради избегавања плаћања пореза, дуга или извршења неке друге обавезе.

Објект заштите овог кривичног дела је економија, а уколико је кривично дело извршено ради избегавања плаћања пореза порески систем.

Радња извршења кривичног дела је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) продаји,
- 2) скривању или
- 3) прикривању на други начин.

За постојање овог дела је битно да се радња извршења предузима:

- а) у односу на одређене предмете и
- б) у одређеној намери (ради избегавања плаћања пореза, дуга или извршења друге обавезе).

Извршилац дела може бити свако лице. Ово дело се може извршити само са директним умишљајем који квалификује наведена намера.

За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од две године, условна осуда, рад у јавном интересу или новчана казна у износу од 40 минималних месечних плата у Републици Летонији.

3. Република Естонија

Фискална кривична дела су у Републици Естонији прописана у оквиру различитих глава Кривичног законика³³⁴. Кривично дело кредитна превара је предвиђено у глави тринаест, у групи кривичних дела против имовине, кривично дело повреда прописа у поступку јавних набавки у глави седамнаест, у групи кривичних дела против службене дужности, док су пореска и царинска кривична дела прописана у глави двадесет један, у групи економских кривичних дела.

3.1. Буџетска кривична дела

Иако се кривично дело кредитна превара може извршити и на штету других правних лица, а не само државе, ово дело је ипак сврстано у групу буџетских кривичних дела. Оно је прописано у глави тринаест, у групи кривичних дела против имовине, у члану 210., док је кривично дело повреда прописа у поступку јавних набавки прописано у глави седамнаест, у групи кривичних дела против службене дужности, у члану 300. Кривичног законика Републике Естоније.

3.1.1. Кредитна превара

Кривично дело кредитна превара прописано је чланом 210. Кривичног законика Републике Естоније. Ово дело постоји уколико лице добије кредит на преваран начин или користи кредит за супротно сврси за коју је он одобрен.

Објект заштите овог кривичног дела је имовина, а обзиром да се радња извршења предузима у односу на погодности које се добијају из јавних средстава, јавна имовина (фискални систем). Објект напада је кредит. Како се појам кредит не би

³³⁴ Текст Кривичног законика Републике Естоније са последњим изменама од 20.06.2013. године налази се на веб-страници: <http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes> (приступљено током фебруара 2014. године).

исувише уско схватио, истим чланом у ставу 1. дефинисано је шта се под кредитом подразумева. Тако се под кредитом подразумева плаћање без противчинидбе у целости или делимично из државног буџета или буџета локалне самоуправе или других јавних средстава лицу које се бави одређеном економском активношћу или порески подстицај који се даје одређеним субјектима у циљу промоције економске активности.

Радња извршења кривичног дела се састоји у:

- 1) добијању кредита на преваран начин или
- 2) коришћењу кредита супротно сврси за коју је одобрен.

Под добијањем кредита подразумева се добијање кредита на основу нетачних података на основу којих је орган који одлучује о додели кредита доведен у заблуду, а што је било од одлучујећег значаја за доделу кредита. Док се под коришћењем кредита супротно сврси подразумева коришћење погодности противно намени за коју је она додељена у складу са прописаним условима, дакле ненаменско коришћење кредита.

Извршилац дела може бити свако лице. Дело се може извршити искључиво са умишљајем.

Извршиоцу овог дела може се изрећи новчана казна или казна затвора до пет година. Истим чланом, став 2. прописано је да ће се новчаном казном казнити правно лице уколико радњу извршења овог дела у његово име и за његов рачун предузме његово одговорно лице.

3.1.2. Повреда прописа у поступку јавних набавки

Кривично дело повреда прописа у поступку јавних набавки прописано је чланом 300. Кривичног законика Естоније. Иако је ово дело прописано у оквиру групе кривичних дела против службене дужности, овим делом се штити пре свега фискални систем, али и слобода конкуренције. Ово дело постоји уколико службено лице пропише неоправдано повлашћене услове или захтеве за учеснике у позиву за тендер или на други начин изврши повреду прописа којима су уређене јавне набавке, а чиме је проузрокована штета за права или интересе другог лица или јавни интерес.

Радња извршења кривичног дела је одређена алтернативно и састоји се у:

- 1) прописивању неоправдано повлашћених услова или захтева за учеснике у позиву за тендер или
- 2) повреди прописа којима су уређене јавне набавке у Републици Естонији на други начин.

Да би постојало ово дело осим предузимања радње извршења неопходно је да је на тај начин проузрокована штета за права или интересе другог лица (мисли се на подносиоца тендерске документације) или јавни интерес (да је на тај начин општећена јавна имовина, нпр. кроз закључење штетног уговора).

Извршилац овог дела може бити искључиво службено лице које прописује услове или захтеве које морају да испуне потенцијални понуђачи. Дело се може извршити искључиво са умишљајем, а често се ово кривично дело врши у стицају са коруптивним кривичним делима (као што је кривично дело примање мита).

За извршиоца дела прописана је новчана казна или казна затвора од годину дана.

3.2. Пореска кривична дела

Пореска кривична дела су у Кривичном законнику Републике Естоније прописана у глави 21, у групи економских кривичних дела. То су следећа кривична дела:

- 1) погрешан обрачун пореза (члан 386. КЗ);
- 2) неуплаћивање пореза по одбитку (члан 389. КЗ) и
- 3) ометање рада пореских органа (члан 390. КЗ).

3.2.1. Погрешан обрачун пореза

Кривично дело погрешно обрачунат порез прописано је чланом 386. Кривичног законика Естоније. Ово дело постоји уколико лице презентује надлежним пореским органима нетачну документацију или лажне информације ради утврђивања нижег износа пореза или у намери повраћаја пореза у већем износу него што му према законским одредбама припада.

Објект заштите дела је порески систем.

Радња извршења се састоји у достављању надлежним пореским органима нетачне документације или лажне информације. То је преварна делатност којом се надлежни орган доводи у заблуду при утврђивању пореза. Ова радња се предузима у одређеној намери (у циљу утврђивања нижег износа пореске обавезе или у намери повраћаја пореза у већем износу него што одређеном лицу према законским одредбама припада). Да би постојало ово дело износ чије се плаћање предузимањем радње избегава или износ који извршењем дела намерава да се присвоји мора да прелази износ од 500.000,00 круна. То је објективни услов ове инкриминације.

Извршилац дела је свако лице које је у складу са пореским прописима Републике Естоније у обавези да надлежним пореским органима достави документацију и информације релевантне за утврђивање пореске обавезе, као и лице које у складу са одредбама закона има право на повраћај пореза. Дело се може извршити само са умишљајем.

За извршиоца овог дела прописана је новчана казна или казна затвора до три године. Уколико је извршилац овог дела правно лице (тј. уколико је у име и за рачун правног лица радњу извршења дела предузело његово одговорно лице) у складу са чланом 300. тачка 2. Кривичног законика Републике Естоније казниће се новчаном казном.

3.2.2. Неуплаћивање пореза по одбитку

Чланом 389. Кривичног законика Републике Естоније прописано је кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку. Ово дело постоји уколико лице пропусти да уплати порез по одбитку у складу са одредбама пореских прописа Републике Естоније. Да би се радило о кривичном делу, а не о прекршају, неопходно је да износ чије се уплаћивање на рачун јавних прихода избегава прелази износ од 500.000,00 круна.

Објект заштите је порески систем

Радња извршења овог дела је нечињење и састоји се у пропуштању уопште или благовремене уплате пореза по одбитку на прописани рачун јавних прихода. За

постојање дела је битно да висина на овај начин избегнутог пореза пређе законом утврђен износ од 500.000,00 круна.

Извршилац дела може бити свако лице које у складу са пореским прописима остварује право на одбитак претходног пореза. Дело се може извршити само са умишљајем.

За извршиоца овог дела прописана је новчана казна или казна затвора од три године. Истим чланом тачка 2. прописано је, да ће се за ово кривично дело новчаном казном, казнити и правно лице уколико радњу извршења кривичног дела у име, а за рачун правног лица предузме његово одговорно лице.

3.2.3. Ометање рада пореских органа

Кривично дело ометање рада пореских органа прописано је чланом 390. Кривичног законика Републике Естоније. Ово дело постоји уколико лице пропусти да поднесе захтев за повраћај пореза или не достави било коју другу информацију релевантну за рад пореских органа, пропусти да поднесе пријаву надлежном пореском органу, омета превентивне мере, достави нетачне информације или са умишљајем поднесе погрешну документацију надлежним пореским органима, као и када пропусти да достави захтевану документацију, омета вршење пореске контроле или било које друге активности пореских органа.

Објект заштите је порески систем.

Радња извршења кривичног дела је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) пропуштању подношења захтева за повраћај пореза;
- 2) недостављању било које информације релевантне за рад пореских органа;
- 3) пропуштању подношења пријаве надлежном пореском органу;
- 4) ометању превентивних мера које предузимају порески органи;
- 5) достављању нетачне информације пореском органу;
- 6) подношење погрешне документације пореском органу;
- 7) пропуштању достављања захтеване документације пореском органу;
- 8) ометању вршења пореске контроле или

9) ометању било које друге активности пореских органа.

Да би постојало ово дело, неопходно је да се радња извршења предузима у намери избегавања уврђивања, а самим тим и плаћања пореза у износу преко 500.000,00 круна. Овај износ представља објективни услов инкриминисања.

Извршилац дела може да буде било које лице које је у складу са позитивним прописима Републике Естоније порески обвезник. Обзиром да је намера конститутиван елемент, дело се може извршити само са директним умишљајем.

За извршиоца дела прописана је казна затвора од две до десет година. Истим чланом је прописано да ће се за ово дело новчаном казном казнити правно лице, уколико је неку од радњи извршења у име, а за рачун правног лица предузело његово одговорно лице.

3.3. Царинска кривична дела

Кривичним закоником Републике Естоније прописано је само једно царинско кривично дело. То је кривично дело кријумчарење. Дело је прописано у глави двадесет један, у групи економских кривичних дела, у члану 391.

3.3.1. Кријумчарење

Једино царинско кривично дело је кријумчарење. Оно је прописано заједно са пореским кривичним делима у глави двадесет један, у групи економских кривичних дела, у члану 391. Кривичног законика Републике Естоније. Дело постоји уколико лице преноси робу преко границе уз избегавање царинске контроле, уколико пропусти да пријави робу коју преноси преко границе, уколико пријави робу, али уноси нетачне податке у царинску декларацију или уколико поднесе лажну документацију, а при томе се ради о роби велике вредности. Роба велике вредности у конкретном случају представља објективни услов инкриминисања, односно разлог због којег је ово понашање прописано као кривично дело. Обзиром да појам „роба велике вредности“ није

дефинисан Кривичним закоником Естоније, одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају.

Објект заштите кривичног дела је порески систем.

Радња извршења дела је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) преношењу робе велике вредности преко границе уз избегавање царинске контроле;
- 2) пропуштању пријављивања робе велике вредности која се преноси преко границе царинским органима;
- 3) пријављивању робе велике вредности, али уношењем нетачних података у царинску декларацију или
- 4) подношењу царинским органима лажне документације за увезену робу велике вредности у намери избегавања плаћања царине.

Извршилац дела може бити свако лице. Дело се може извршити само са умишљајем. За извршиоца дела прописана је новчана казна или казна затвора од три године.

Осим основног, Кривичним закоником је прописан и тежи облик кривичног дела. Он постоји уколико је кривично дело извршено:

- 1) од стране службеног лица које користи свој положај или
- 2) од стране групе.

Службено лице је лице које обавља службену дужност у државном органу, лице које је именовано или постављено у државном органу, органу једница локалне самоуправе, лице које стално или повремено врши службену дужност у тим органима, лице којем је поверено вршење јавних овлашћења, лице које одлучује о правима обавезама или интересима физичких или правних лица или лице којем је фактички поверено вршење одређених службених дужности. У конкретном случају радило би се о лицу које је запослено на царини и које изврши кривично дело користећи свој службени положај у циљу прибављања противправне имовинске користи за себе или друго лице. Под групом се подразумева удруживање најмање три лица ради вршења кривичног дела. За појам групе не тражи се већи степен организованости већ је довољна она организованост која је по природи ствари нужна, неопходна код сваке заједнички изведене акције (у предузимању радње извршења кривичног дела) предузете од стране

више лица. Према томе код чланова групе постоји подела рада, подела улога, деоба задатака сваког појединог лица у склопу заједнички изведене активности. Појединачне активности чланова групе морају да буду координиране и синхронизоване са циљем остварења заједничког циља – извршења конкретног кривичног дела из оквира плана ради кога је група и организована.³³⁵

У овом случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом околношћу, која такође мора да буде обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку извршења кривичног дела.

За извршиоца дела прописана је казна затвора од једне до пет година.

Истим чланом, став 3. прописана је новчана казна за правно лице уколико у његово име и за његов рачун радњу извршења дела предузме његово одговорно лице. Осим кривичних санкција, истим чланом, тачка 4. прописана је могућност да се у складу са чланом 83. Кривичног законика Естоније учиниоцу дела изрекне мера безбедности одузимање предмета извршења кривичног дела.

4. Република Финска

Кривичним закоником Републике Финске³³⁶ прописана су фискална кривична дела и фискални прекршаји. Кривична дела којима се угрожава порески и буџетски систем прописана су у оквиру главе двадесет девет, у групи кривичних дела против јавних финансија, а царинска кривична дела у глави четрдесет шест, у групи кривичних дела у вези са увозом и извозом.

³³⁵ Д. Јовашевић, Лексикон кривичног права, Оп. цит. стр. 69.

³³⁶ The Criminal Code of Finland (39/1889, amendments up to 927/2012 included). Текст закона се налази на веб-страници: <http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes> (приступљено током фебруара 2014. године).

4.1. Пореска кривична дела

Кривичним закоником Републике Финске прописано је само једно пореско кривично дело. То је пореска превара. Ово дело је прописано у глави двадесет девет, у групи кривичних дела против јавних финансија, у секцији 1.

4.1.1. Пореска превара

Пореска превара постоји уколико лице надлежним пореским органима да лажне информације о чињеницама које су од значаја за утврђивање пореске обавезе, прикрива податке које се односе на повраћај пореза, а које су такође од значаја за утврђивање пореске обавезе или у намери избегавања плаћања пореза предузме друге радње које се могу окарактерисати као пореска превара (којима се порески органи доводе у заблуду у погледу одређених чињеница или околности).

Објект заштите кривичног дела је порески систем.

Радња извршења дела је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) давању лажних информација о чињеницама које су од значаја за утврђивање пореске обавезе;
- 2) прикривању података који су од значаја за утврђивање пореске обавезе, а у вези су са повраћајем пореза или у
- 3) предузимању других радњи које се могу окарактерисати као пореска превара.

Да би постојало ово кривично дело неопходно је да је радња извршења кривичног дела предузета у намери избегавања плаћања пореске обавезе.

Извршилац дела може бити свако лице које је у складу са пореским законима Републике Финске у обавези да плати одређену врсту пореза. Обзиром да је конститутивни елемент овог кривичног дела намера, кривично дело се може извршити само са директним умишљајем.

За извршиоца кривичног дела пореске преваре или покушај овог дела прописана је новчана казна или казна затвора до две године. Обзиром да није прописана посебна

казна за лише које покуша извршење кривичног дела, претпоставља се да ће се овом лицу изрећи блажа казна у оквиру казне прописане за основно кривично дело.

Тежи облик овог дела прописан је у секцији 2. Он постоји уколико је предузимањем радње кривичног дела извршилац остварио већи износ противправне имовинске користи или уколико је кривично дело извршено на посебан начин. Обзиром да појам „већи износ противправне имовинске користи“, као ни појам „посебан начин“ нису дефинисани Кривичним закоником, одређивање ових појмова зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од четири месеца до четири године.

Осим основног и тежег облика, у оквиру секције 3. прописан је и лакши облик кривичног дела пореска превара. Овај облик дела постоји уколико је услед предузимања радње извршења кривичног дела утврђен нижи износ пореске обавезе, при чему је узимајући у обзир висину утврђене обавезе и друге околности у вези са делом за државу наступила мања штета. Наведене околности зависе од става судске праксе у сваком конкретном случају. За лакши облик дела прописана је новчана казна. Осим тога, Закоником је прописана и факултативна могућност одустајања од кривичног гоњења учиниоца, уколико би новчана казна која би се могла изрећи за лакши облик кривичног дела била нижа од износа пореске обавезе чије је утврђивање, а самим тим и плаћање избегнуто предузимањем радње извршења.

4.2. Буџетска кривична дела

Буџетска кривична дела су прописана у глави двадесет девет, у групи кривичних дела против јавних финансија. То су следећа кривична дела:

- 1) субвенцијска превара (секција 5. КЗ);
- 2) субвенцијска злоупотреба (секција 7. КЗ);
- 3) рачуноводствена превара (секција 9. КЗ);
- 4) несавесно вођење рачуноводства (секција 10. КЗ) и
- 5) ревизорско кривично дело (секција 10 а. КЗ).

4.2.1. Субвенцијска превара

У оквиру секције 5. Кривичног законика Републике Финске прописано је кривично дело субвенцијска превара. Ово дело постоји уколико лице органу надлежном за одлучивање о додели субвенције даје нетачне информације од утицаја на доношење одлуке о додели субвенције или висини њеног износа или уколико се ради о другим релевантним информацијама или уколико не достави информације које се тичу измењених околности, а релевантне су за доношење одлуке у вези са испуњењем услова за добијање субвенције или у вези са износом субвенције, а у намери остваривања противправне имовинске користи за себе или друго лице.

Објект заштите је буџетски систем.

Радња извршења кривичног дела одређена је алтернативно и она се састоји у:

- 1) давању нетачних информација органу надлежном за одлучивање о додели субвенције, а које су од значаја за оцену испуњености услова за доделу субвенције или утврђивање висине износа субвенције и
- 2) недостављању релевантне информације која се тиче измењених околности, а која би имала значаја за оцену испуњености услова о додели субвенције или утврђивање износа субвенције.

Као што се може закључити радња извршења кривичног дела се може предузети, како чињењем, тако и нечињењем. За постојање овог кривичног дела неопходно је и постојање намере извршиоца да за себе или друго лице прибави противправну имовинску корист. Имајући у виду да је намера конститутиван елемент бића кривичног дела, радња се може предузети само са директним умишљајем.

Извршилац дела може бити свако лице, као и правно лице уколико његово одговорно лице у име и за рачун правног лица конкурише за доделу буџетске субвенције.

Осим кажњавања извршиоца кривичног дела, Кривичним законом је прописано и кажњавање за покушај. За извршиоца свршеног или покушаног дела прописана је новчана казна или казна затвора од две године.

У оквиру секције 6. Кривичног законика прописан је тежи облик овог дела. Дело постоји уколико је извршилац предузимањем радње извршења остварио значајан износ

имовинске користи, као и уколико је кривично дело извршено у посебним околностима. Обзиром да ни појам „значајан износ имовинске користи“, као ни појам „посебне околности“ нису дефинисани Кривичним закоником, одређивање ових појмова зависи од става судске праксе у конкретном случају. За извршиоца тежег облика дела прописана је казна затвора од четири месеца до четири године.

4.2.2. Субвенцијска злоупотреба

У оквиру секције 7. Кривичног законика Републике Финске прописано је кривично дело субвенцијска злоупотреба. Дело постоји уколико лице супротно прописаним условима одлучи да неком лицу додели субвенцију, као и уколико лице користи субвенцију на начин који је супротан прописима или противно сврси за коју је она одобрена.

Објект заштите је буџетски систем.

Радња извршења кривичног дела се састоји у:

- 1) одлучивању о додели субвенције противно прописаним условима и
- 2) коришћењу субвенције на начин који је супротан прописима или сврси за коју је она одобрена.

Извршилац дела може да буде, како лице које је у складу са прописима или правним актима овлашћено да у име државног органа донесе одлуку о додели субвенције, тако и лице које користи субвенцију на начин који је супротан прописима или сврси за коју је она одобрена (корисник субвенције). Кривично дело се може извршити само са умишљајем.

За извршиоца овог дела Закоником је прописана новчана казна или казна затвора до две године.

4.2.3. Рачуноводствена превара

У оквиру секције 9. Кривичног законика Републике Финске прописано је кривично дело рачуноводствена превара. Дело постоји уколико лице које има дужност да води књиге или његов представник или лице које извршава одлуке од стране руководства у организацији, а има дужност на основу прописа да води књиге или лице којем је поверено вођење рачуноводствених књига предузме неку од следећих радњи:

- 1) евидентира пословне трансакције или салдира рачуне у супротности са прописима којима је уређено рачуноводство;
- 2) уноси погрешне или лажне податке који се тичу новчаних износа или
- 3) уништи, прикрије или оштети рачуноводствену документацију и на тај начин онемогући добијање праве слике о финансијском резултату и пословању субјекта у којем је запослено.

Објект заштите овог дела јесу јавне финансије, а уколико се ради о државном рачуноводству и буџетски систем.

Извршилац овог дела може да буде лице које има дужност да води књиге, његов представник, лице које извршава одлуке од стране руководства у организацији, а има дужност на основу прописа да води књиге или лице којем је поверено вођење рачуноводствених књига (мисли се на лице ван организације којем је на основу уговора поверено обављање послова рачуноводства). Кривично дело се може извршити, како са умишљајем, тако и из нехата.

За ово кривично дело прописана је новчана казна или казна затвора од две године.

Осим основног дела, у оквиру секције 9(а). прописан је и тежи облик дела који постоји уколико је лице задужено за вођење пословних књига:

- 1) запоставило вођење рачуноводствених књига у потпуности или у већем обиму;
- 2) унело већи број лажних и нетачних података у рачуноводствене књиге или су оне засноване на фалсификованој документацији;
- 3) уништило у потпуности, оштетило у великом степену или великој мери рачуне или

4) сакрило рачуне.

За тежи облик дела прописана је казна затвора од четири месеца до четири године.

4.2.4. Несавесно вођење рачуноводства

У оквиру секције 10. Кривичног законика Републике Финске прописано је кривично дело несавесно вођење рачуноводства. Дело постоји уколико лице које је на основу правног акта овлашћено да води рачуноводство, представник правног лица, лице које је на основу одлуке надлежног лица у организацији правно овлашћено да води књиге или лице на које је пренето овлашћење да чува књиге услед великог немара предузме неку од следећих радњи:

- 1) несавесно у целости или делимично уноси податке о извршеним пословним трансакцијама или
- 2) уништи, сакрије или оштети рачуноводствену документацију.

Објект заштите кривичног дела јесу јавне финансије, а уколико је кривично дело извршено у вези са државним рачуноводством, објект заштите је и буџетски систем.

Кривично дело се може извршити предузимањем било које од алтернативно наведених радњи извршења. Битан елемент кривичног дела јесте да је радња извршења предузета услед великог немара извршиоца дела који може бити, како лице које је на основу правног акта овлашћено да води рачуноводство, представник правног лица, тако и лице на које је пренето овлашћење да чува пословне књиге. Ово дело се може извршити са умишљајем или из нехата. Осим тога дело се мора извршити на начин који онемогућава стварање истините слике о финансијском резултату или стању субјекта у којем је немарно вођено рачуноводство.

За извршиоца дела прописана је новчана казна или казна затвора до две године.

4.2.5. Ревизорско кривично дело

У оквиру секције 10(а). прописано је ревизорско кривично дело. Ово дело постоји уколико лице не поступи у складу са одредбама секције 15. Рачуноводственог закона број 459 из 2001. године, а које се тичу израде ревизорског извештаја.

Објект заштите кривичног дела јесу јавне финансије.

Радња извршења се састоји у нетачним састављању ревизорског извештаја супротно секцији 15. Рачуноводственог закона Републике Финске број 459 из 2001. године. Овде се ради о бланкетном кривичном делу чија је суштина фалсификовање ревизорског извештаја.

Извршилац дела може бити искључиво ревизор који је обавио конкретну ревизију. Кривично дело се може извршити само са умишљајем.

За извршиоца овог дела прописана је новчана казна или казна затвора до две године.

4.3. Царинска кривична дела

Царинска кривична дела у Републици Финској су прописана у глави четрдесет шест, у групи кривичних дела у вези са увозом и извозом. То су следећа кривична дела:

- 1) повреда прописа о увозу и извозу (секција 1. КЗ);
- 2) кријумчарење (секција 4. КЗ);
- 3) незаконита трговина увезеним добрима (секција 6. КЗ);
- 4) пропуштање подношења царинске декларације (секција 7. КЗ) и
- 5) лажно пријављивање земље порекла робе (секција 10. КЗ).

4.3.1. Повреда прописа о увозу и извозу

У оквиру секције 1. Кривичног законика Републике Финске прописано је кривично дело повреда прописа о увозу и извозу. Ово дело постоји уколико лице повреди неку од одредаба таксативно набројаних прописа:

- 1) Закона о испуњењу одређених обавеза Финске као чланице Уједињених нација и Европске уније (706/1997);
- 2) Закона о безбедној трговини са иностранством и националном економском развоју (157/1974);
- 3) Закона о замрзавању цена (717/1998);
- 4) Закона о усвајању и примени споразума о међународном енергетском програму (1682/1991);
- 5) Закона о иностраној трговинској администрацији и надзору и заштитним мерама које се примењују у одређеним ситуацијама (1521/1994), (706/1997);
- 6) Уредбе Европске уније о увозу и извозу (706/1997);
- 7) Закона о контроли извоза душло коришћене робе (562/1996) (706/1997);
- 8) Уредбе усвојене на основу чл. 60, 301 или 308. Уговора о успостављању Европске трговинске заједнице, а у вези са прекидањем или ограничењем капиталних трансфера или економских трансфера који се односе на друге земље и безбедносну полицију Европске уније (365/2002) или
- 9) подзаконских прописа који су донети на основу претходно наведених прописа.

Објект заштите је царински систем.

Извршилац дела може бити свако лице које поступи супротно одредбама претходно наведених прописа. Кривично дело се може извршити, како са умишљајем, тако и из нехата. Осим извршиоца, Закоником је прописано да ће се казнити и лице које

покуша извршење кривичног дела. За извршиоца дела прописана је новчана казна или казна затвора до две године.

Осим основног облика дела, у оквиру секције 2. је прописан и тежи облик дела. Овај облик кривичног дела постоји:

- 1) ако је радња извршења предузета у намери остваривања веће противправне имовинске користи;
- 2) уколико је дело извршено на такав начин да је његовим извршењем изазвана знатна опасност за животни стандард становника или функционисање националне економије или
- 3) уколико је повреда прописа извршена на особито тежак начин, узимајући у обзир све околности под којима је извршено кривично дело.

У првом случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом околношћу-намером прибављања веће имовинске користи која такође мора да буде обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку извршења кривичног дела. Обзиром да појам „већа противправна имовинска корист“ није дефинисан Кривичним закоником, одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају.

Такође и извршење кривичног дела на такав начин да је њим изазвана знатна опасност за животни стандард становника или за функционисање националне економије, као и повреда прописа на особито тежак начин представљају квалификаторне околности, које такође морају бити обухваћене умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења кривичног дела. Обзиром да појам „знатна опасност за животни стандард становника или функционисање националне економије“, као и „повреда прописа на особито тежак начин“ нису дефинисани Кривичним закоником, одређивање ових појмова зависи од става судске праксе у конкретном случају (предмету),

За извршиоца тежег облика дела прописана је казна затвора од четири месеца до пет година.

Осим основног и тежег облика, у оквиру секције 3. прописан је лакши облик овог дела који постоји уколико је кривично дело извршено на особито лак начин узимајући у обзир околности случаја. Имајући у виду да ни појам „особито лак начин“ није дефинисан Кривичним закоником, то је за одређивање овог појма битно да се узму у

обзир околности конкретног случаја. За извршиоца овог облика дела прописана је новачана казна.

4.3.2. Кријумчарење

Кривично дело кријумчарење прописано је у оквиру секције 4. Кривичног законика Републике Финске. Дело постоји уколико лице без адекватне дозволе или на други начин прекрши одредбе прописа којима је уређен увоз или извоз робе или покуша да увезе или извезе робу или увезе или извезе робу која је забрањена или је за њен увоз или извоз неопходна дозвола инспекције или надлежног органа.

Објект заштите је царински систем.

Радња извршења кривичног дела је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) увозу или извозу робе без адекватне дозволе (у случајевима када је она неопходна);
- 2) кршењу на други начин прописа којима је уређен увоз или извоз робе;
- 3) покушају увоза или извоза робе или
- 4) увозу или извозу робе која је забрањена или робе за чији је увоз или извоз неопходна дозвола инспекције или надлежног органа.

Извршилац дела може бити свако лице које предузме неку од наведених радњи извршења. Дело се може извршити само са умишљајем. За извршиоца овог дела прописана је новчана казна или казна затвора од две године.

Осим основног облика дела прописан је и посебан облик дела. Он постоји уколико се лице са умишљајем или услед свесног нехата не придржава одредаба Закона о ветеринарској инспекцији на граници (1192/1996) или ако покуша да увезе или превезе, користи или скрива животиње или немарно извршава своју дужност у вези са инспекцијом животиња или других добара која у складу са овим Законом подлежу инспекцији. Циљ прописивања овог облика дела није заштита фискалног система, већ здравља људи. Извршилац дела може бити свако лице које са умишљајем или свесним нехатом предузме неку од радњи извршења кривичног дела. За извршиоца овог дела прописана је новчана казна и казна затвора од две године.

У оквиру секције 5. Кривичног законика Републике Финске прописан је лакши облик кривичног дела кријумчарење. Овај облик дела постоји уколико је вредност или количина добара која је увезена, односно извезена мала или уколико су околности под којима је дело извршено прилично лаке. За ово дело прописана је новчана казна чији износ није одређен Кривичним закоником, па одређивање њеног износа зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају, а на начин и у границама прописаним Закоником. Обзиром да појам „мала вредност или количина добара“ као и „лаке околности под којима је дело извршено“ нису дефинисани Кривичним закоником, њихова садржина зависи од става суда у сваком конкретном случају.

4.3.3. Незаконита трговина увезеним добрима

У оквиру секције 6. Кривичног законика Републике Финске прописано је кривично дело незаконите трговине увезеним добрима. Ово дело постоји уколико лице сакрива, набавља или другоме преноси у својину добра увезена на начин који представља кривично дело у оквиру секција 1-5. или главе двадесет девет секције 1-3. или на други начин управља тим добрима, а уколико зна да су добра увезена на незаконит начин.

Објект заштите је царински систем.

Радња извршења кривичног дела је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) сакривању;
- 2) набављању;
- 3) преносу другом лицу у својину или
- 4) управљању на други начин.

Важно је да се радња извршења предузима у односу на добра која су увезена на начин који представља неко од кривичних дела против увоза и извоза прописано у оквиру главе двадесет девет Кривичног законика Републике Финске. Као битан елемент бића кривичног дела јесте и свест извршиоца да се ради о добрима која су увезена на незаконит начин. Извршилац дела може да буде свако лице. Радња извршења се може извршити само са директним умишљајем. За извршиоца овог дела прописана је новчана казна или казна затвора од годину дана и шест месеци.

У оквиру секције 6(а). прописан је лакши облик овог дела. Он постоји уколико лице предузме радњу извршења у односу према добрима чија је вредност ниска, као и уколико је кривично дело извршено под другим особито лаким околностима. Када постоје „добра ниске, мале вредности“ или „особито лаке околности кривичног дела“, то представља фактичко питање које судско веће решава у сваком конкретном случају.

За извршиоца лакшег облика дела прописана је новчана казна.

4.3.4. Пропуштање подношења царинске декларације

Кривично дело пропуштање подношења царинске декларације прописано је у оквиру секције 7. Кривичног законика Републике Финске. Ово дело постоји уколико лице пропусти обавезу подношења царинске декларације у складу са Царинским законом или да испуни другу обавезу или у оквиру царинске декларације да лажну информацију или да непотпуну информацију, а таква радња може да проузрокује:

- 1) пропуштање плаћања царине или плаћање нижег износа царине или њен прекомеран повраћај (у случајевима када су испуњени услови за повраћај царинског износа);
- 2) снижење царинског дуга или
- 3) увоз или извоз добра противно условима прописаним законом или подзаконским актом.

Објект заштите је царински систем.

Радња извршења је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) пропуштању обавезе подношења царинске декларације у складу са Царинским законом;
- 2) пропуштању испуњења друге царинске обавезе,
- 3) давању лажне информације у царинској декларацији или
- 4) давању непотпуне информације у царинској декларацији.

Као битан услов постојања овог дела јесте чињеница да се предузимањем било које од радњи извршења створи могућност за наступање последице у виду пропуштања утврђивања, а затим и испуњења у потпуности или делимично царинске обавезе.

Извршилац дела може да буде свако лице, а дело се може извршити са умишљајем. За извршиоца овог дела прописана је новчана казна или казна затвора од годину дана и шест месеци.

Осим основног облика, Кривичним закоником су прописани и тежи и лакши облик овог кривичног дела.

Тежи облик дела је прописан у оквиру секције 8. Кривичног законика Републике Финске. Он постоји уколико је радња извршења предузета:

- 1) у намери стицања противправне имовинске користи;
- 2) на основу претходног плана;
- 3) у оквиру организоване криминалне групе;
- 4) у оквиру делатности или
- 5) под околностима које га чине тежим.

У конкретном случају ради се о кривичном делу квалификованом тежом околности, као што су: намера стицања противправне имовинске користи, постојање претходног плана, припадност организованој криминалној групи, вршење кривичног дела у оквиру делатности и теже околности. Ове околности морају да буду обухваћене умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења. За извршиоца овог облика дела прописана је казна затвора од четири месеца до три године.

Лакши облик овог дела је прописан у оквиру секције 9. Кривичног законика. Он постоји уколико су опасност која је изазвана радњом извршења кривичног дела, противправна имовинска корист која је прибављена његовим извршењем и остале околности које су повезане са кривичним делом незнатне. Обзиром да Кривичним закоником није прописано шта се подразумева под појмом „незнатне“ околности, одређивање наведеног појма зависи од става судске праксе у конкретном случају. За извршиоца овог облика дела прописана је новчана казна.

4.3.5. Лажно пријављивање земље порекла робе

У оквиру секције 10. Кривичног законика Републике Финске прописано је кривично дело лажно пријављивање земље порекла робе. Ово дело постоји уколико лице

да лажне податке надлежним органима Финске или другом телу којем се достављају подаци о земљу порекла робе у намери да од тих органа оствари неку корист или повлашћен положај.

Објект заштите је царински систем.

Радња извршења дела се састоји у достављању нетачних (лажних) података надлежним органима Републике Финске или другим институцијама (Европске уније) у вези са земљом порекла робе, а у намери да се оствари нека корист или повлашћен положај. Под достављањем лажних података подразумева се достављање података који су нетачни тј. који не одговарају стварном стању ствари. Битно је да се радња извршења предузима у одређеној намери – да се оствари корист или повлашћени положај.

Извршилац дела може да буде свако лице. Обзиром да је намера конститутиван елемент бића кривичног дела, ово дело се може предузети само са директним умишљајем. За извршиоца овог дела прописана је новчана казна или казна затвора до две године.

У оквиру секције 13. Кривичног законика Републике Финске прописано је да ће за ово дело бити одговорно и правно лице уколико је радњу извршења у његово име и за његов рачун предузело његово одговорно лице.

У оквиру исте секције, тачки 2 прописано је да се под царинском легислативом подразумева и легислатива Европског Парламента и Савета Европе.

5. Република Мађарска

Кривичним закоником Републике Мађарске³³⁷ прописана су фискална дела којима се угрожава, како порески, тако и царински систем. Ова дела прописана су у оквиру главе седамнаест, у групи економских кривичних дела, у подгрупи кривичних дела против економских обавеза, у ужој групи финансијских кривичних дела. Од пореских кривичних дела овим Закоником прописана су следећа кривична дела:

³³⁷ Act IV of 1978 on the Criminal Code. Кривични законик Републике Мађарске, налази се на веб-страници: <http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes> (приступљено током фебруара 2014. године).

- 1) пореска превара и превара у вези са социјалним осигурањем (секција 310. КЗ);
- 2) злоупотреба акциза (секција 311. КЗ) и
- 3) незаконита трговина акцизним производима (секција 311а. КЗ).

Осим кривичних дела, у оквиру секције 311б. Кривичног законика Републике Мађарске, прописане су и кривичне санкције за лица која предузимају припремне радње у циљу извршења кривичних дела из секција 311 и 311а).

Од царинских кривичних дела у оквиру исте главе и групе, као и пореска кривична дела, али у оквиру секције 312. прописано је кривично дело кријумчарење и поседовање кријумчарених добара.

Осим претходно наведених кривичних дела у оквиру четвртог одељка, секције 314. прописано је кривично дело угрожавање финансијских интереса Европске уније.

5.1. Пореска кривична дела

Пореска кривична дела су прописана у глави седамнаест, у групи економских кривичних дела, у подгрупи кривичних дела против економских обавеза, у ужој групи финансијских кривичних дела. Од пореских кривичних дела овим Закоником прописана су следећа кривична дела:

- 1) пореска превара и превара у вези са социјалним осигурањем (секција 310. КЗ);
- 2) злоупотреба акциза (секција 311. КЗ) и
- 3) незаконита трговина акцизним производима (секција 311а. КЗ).

5.1.1. Пореска превара и превара у вези са социјалним осигурањем

Кривично дело пореска превара и превара у вези са социјалним осигурањем прописано је у секцији 310. Кривичног законика Републике Мађарске. Ово дело постоји уколико лице у намери избегавања плаћања пореза или доприноса за социјално

осигурање, доприноса за осигурање од несрећног случаја, доприноса за здравствено и пензијско осигурање, као и доприноса за приватно пензијско осигурање, даје лажне податке или прикрива податке од значаја за утврђивање пореске обавезе, доприноса за социјално осигурање, доприноса за осигурање од несрећног случаја, доприноса за здравствено и доприноса за пензијско осигурање, као и у случајевима уколико се ради о подацима од значаја за утврђивање трошкова приватног пензионог осигурања.

Објект заштите овог кривичног дела је двојак. То су: порески систем тј. јавне финансије и социјална права запослених.

Радња извршења овог дела је постављена алтернативно и састоји се у:

- 1) давању нетачних података или
- 2) прикривању података.

Да би постојало ово кривично дело, радња извршења мора да буде предузета:

- а) у односу на податке који су од значаја за утврђивање пореске обавезе, висине доприноса обавезног социјалног осигурања, висине доприноса за осигурање од несрећног случаја, висине доприноса здравственог и пензијског осигурања, висине доприноса за приватно пензионо осигурање и
- б) у намери избегавања плаћања пореза или доприноса.

Извршилац дела може да буде искључиво лице које је у складу са релевантним прописима Републике Мађарске обвезник плаћања пореза и прописаних доприноса. Обзиром да се радња извршења кривичног дела предузима у одређеној намери, ово дело се може извршити само са директним умишљајем. За извршиоца дела прописана је казна од годину дана рада у јавном интересу или новчана казна.

Осим основног, прописана су и три тежа облика кривичног дела.

Први тежи облик дела постоји уколико је износ пореза или доприноса за: обавезно социјално осигурање, инвалидско осигурање, здравствено и пензијско осигурање или приватно пензијског осигурање утврђен у знатно нижем износу као последица предузете радње. У конкретном случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од три године. Обзиром да Кривичним закоником Републике Мађарске није прописано шта се сматра „знатно нижим износом“ одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају.

Други тежи облик дела постоји уколико је износ пореза, доприноса за обавезно социјално осигурање, доприноса за инвалидско осигурање, доприноса за здравствено и пензионо осигурање, као и доприноса за приватно пензионо осигурање утврђен у значајно нижем износу. У конкретном случају се такође ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом. За овај облик дела прописана је казна затвора од једне до пет година. Обзиром да Кривичним закоником Републике Мађарске није прописано шта се сматра „значајно нижим износом пореза и доприноса“ одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају.

Трећи тежи облик дела постоји уколико је као последица основног облика утврђен изузетно нижи износ пореске обавезе или обавезе плаћања доприноса: социјалног, инвалидског, здравственог, пензијског и приватног пензионог осигурања. И овде се ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом. Обзиром да Кривичним закоником није дефинисано шта се сматра „изузетно нижим износом пореза или доприноса“, ова дефиниција зависи од става судске праксе у конкретном случају. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од две до осам година.

Истом казном као и обвезник плаћања пореза или доприноса у зависности од околности конкретног случаја може бити кажњено и лице које кршећи своју службену дужност утврди нижи износ пореза и доприноса у конкретним случајевима. Овде се ради о посебном облику кривичног дела из секције 310. Радња извршења овог дела се састоји у утврђивању нижег износа пореза и доприноса уз кршење службене дужности. Извршилац дела може бити само лице које обавља службену дужност у вези са утврђивањем пореза и доприноса. Кривично дело се може извршити само са умишљајем. Казна која се изриче овом лицу зависи од висине конкретног пореза или доприноса који је утврђен.

Осим санкција, истим чланом је прописан и обавезан основ за ослобађање од кривичне санкције извршиоца дела који спречи наступање штетне последице, пре него што је на основу његове противправне радње утврђен износ пореза и доприноса чије је утврђивање, а самим тим и плаћање намеравало да избегне предузимањем неке од радњи извршења кривичног дела.

5.1.2. Злоупотреба акциза

Кривично дело злоупотреба акциза прописано је у оквиру секције 311. Кривичног законика Републике Мађарске. Дело постоји уколико лице производи, злоупотребљава, складишти, продаје или тргује било којим производима који подлежу акцизи супротно условима прописаним Законом о акцизама, Правилником о трговини акцизним производима и другим релевантним прописима донетим на основу наведених прописа или без одобрења надлежних органа чиме проузрокује штету за буџет Републике.

Објект заштите је порески систем, а објект напада су производи који подлежу плаћању акциза.

Радња извршења овог дела одређена је алтернативно и састоји се у производњи, злоупотреби, складиштењу, продаји или трговини акцизним производима супротно условима прописаним Законом о акцизама, Правилником о трговини акцизним производима и другим релевантним прописима, донетим на основу наведених прописа или без одобрења надлежних органа. Овде се ради о бланкетном кривичном делу.

Извршилац дела је свако лице. Дело се може извршити искључиво са умишљајем. Да би постојало ово кривично дело неопходно је да наступи штетна последица која се састоји у оштећењу буџета за износ конкретног јавног прихода. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од две године, рад у јавном интересу или новчана казна.

Осим основног, Кривичним закоником Републике Мађарске, су прописана и четири тежа облика кривичног дела из секције 311.

Први тежи облик овог дела постоји уколико је као последица радње извршења наступио знатан губитак јавних прихода. Овде се ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом. Обзиром да код овог кривичног дела није прописано шта се сматра „знатним губитком јавним прихода“, одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. За извршиоца овог облика дела прописана је казна затвора од три године.

Други тежи облик дела постоји уколико је као последица основног дела наступио значајан губитак јавних прихода или уколико је кривично дело извршено у вези са пословањем извршиоца кривичног дела. У првом случају ради се о кривичном делу квалификованом тежом последицом. У другом случају ради се о кривичном делу квалификованом тежом околношћу. Појам „значајан губитак јавних прихода“ није одређен Кривичним закоником, па је дефинисање овог појма препуштено судској пракси у сваком конкретном случају. Ово кривично дело постоји и када је радња извршења предузета у вези са пословањем привредног субјекта. То значи да је за постојање овог дела неопходно да лице које нпр. обавља трговинску делатност и које има регистровано предузеће за обављање те делатности у оквиру свог редовног пословања:

- а) складишти акцизне производе или
- б) тргује акцизним производима супротно условима прописаним Законом о акцизама, Правилником о трговини акцизним производима и другим релевантним прописима или без одобрења надлежног органа.

За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од једне до пет година.

Трећи тежи облик овог дела постоји уколико је услед предузимања радње извршења дела наступила последица која се састоји у губитку јавних прихода у изузетно високом износу или уколико је кривично дело извршено у вези са обављањем делатности. Обзиром да појам „јавни приходи у изузетно високом износу“ није дефинисан Кривичним закоником, одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. Ово дело постоји и када је радња извршења предузета у вези са пословањем привредног субјекта. За извршиоца овог облика дела прописана је казна затвора од две до осам година.

Четврти тежи облик овог дела постоји уколико је као последица наступио губитак јавних прихода у значајно високом износу или уколико је кривично дело извршено у вези са обављањем делатности. Имајући у виду чињеницу да појам „значајно висок губитак јавних прихода“ није дефинисан Кривичним закоником, одређивање овог појма зависи од става судске праксе. Ово дело постоји и када је радња извршења предузета у вези са пословањем привредног субјекта. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од пет до десет година.

5.1.3. Незаконита трговина акцизним производима

Кривично дело незаконита трговина акцизним производима прописано је оквиру секције 311а. Кривичног законика Мађарске. Дело постоји уколико се лице снабдева, складишти, користи или пласира на тржиште било који производ који подлеже акцизи у намери да избегне плаћање износа акцизе.

Објект заштите је порески систем, а објект напада су производи који подлежу акцизи.

Радња извршења дела је одређена алтернативно и састоји се у снабдевању, складиштењу, коришћењу или пласирању на тржиште производа у намери да избегне плаћање износа акцизе. Конститутиван елемент овог кривичног дела је постојање намере да се избегне плаћање износа акцизе, а што одређује директан умишљај као облик кривице.

Извршилац дела може бити свако лице. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од две године, рад у јавном интересу или новчана казна.

Осим основног, прописана су и три тежа облика овог дела.

Први тежи облик дела постоји уколико лице предузме радњу извршења, и на тај начин не плати акцизу у знатном износу или уколико је дело извршено од стране лица које обавља одређену привредну делатност. У првом случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом. У другом случају ради о кривичном делу квалификованом тежом околношћу која као таква мора да буде обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења. Појам „знатан износ акцизе“ није дефинисан Кривичним закоником. Одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. Под лицем које обавља одређену привредну делатност подразумева се физичко лице које је запоселно у правном лицу или које је власник правног лица регистровано за обављање одређене привредне делатности. За извршиоца овог облика дела прописана је казна затвора од три године.

Други тежи облик дела постоји уколико је лице предузело радњу извршења која је проузроковала неутврђивање износа акцизе у значајном износу или уколико је радња

извршења предузета од стране лица које обавља одређену привредну делатност. У првом случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом. Појам „значајан износ акцизе“ није дефинисан Кривичним закоником, па одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. Под лицем које обавља одређену привредну делатност подразумева се физичко лице које је запоселно у правном лицу или које је власник правног лица регистровано за обављање одређене привредне делатности. За извршиоца овог дела је прописана казна затвора од једне до пет година.

Трећи облик овог дела постоји уколико је услед предузимања радње извршења онемогућено плаћање акцизе у изузетно значајном износу или уколико је кривично дело извршено од стране лице које се бави привредном делатношћу. У другом случају ради о квалификаторној околности која је обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења. Појам „изузетно значајан износ“ није дефинисан Кривичним закоником, па одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. Под лицем које обавља одређену привредну делатност подразумева се физичко лице које је запоселно у правном лицу или које је власник правног лица регистровано за обављање одређене привредне делатности. За извршиоца дела је прописана казна затвора од две до осам година.

5.1.4. Припремне радње за извршење кривичних дела из секција 311. и 311а.

Кривичне санкције за лица која предузимају припремне радње за извршење кривичних дела из секција 311. и 311а. Кривичног законика Мађарске, прописане су у секцији 311б. Под припремним радњама за извршење ових пореских кривичних дела подразумевају се производња, употреба, складиштење и продаја опреме, уређаја, средстава и материјала који служе за производњу добара која подлежу акцизама у складу са Законом о акцизама и посебним Правилником о тржишту акцизним производима или другим правним актима донетим на основу овог акта.

Објект заштите је порески систем, а објект напада су опрема, уређаји, средства и материјали који служе за производњу добара која подлежу акцизама.

Извршилац дела може бити било које лице. Дело се може извршити само са умишљајем. За извршиоца ових припремних радњи предвиђена је казна затвора од две године, рад у јавном интересу или новчана казна.

Тежи облик овог дела постоји уколико се извршилац у виду делатности бави извршењем овог кривичног дела или уколико је вредност материјала којим је извршено кривично дело једнака или је већа од вредности акцизе која се плаћа на конкретна добра. Обзиром да се у конкретном случају ради о квалификаторним околностима, оне морају да буду обухваћене умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње кривичног дела. За извршиоца дела је прописана казна затвора од три године.

5.2. Царинска кривична дела

Кривичним закоником Републике Мађарске прописано је само једно царинско кривично дело. То је кривично дело кријумчарење и прибављање кријумчарених добара. Ово дело је прописано у оквиру главе осамнаест, у групи економских кривичних дела, у подгрупи кривичних дела против економских обавеза, у ужој групи финансијских кривичних дела, у секцији 312.

5.2.1. Кријумчарење и прибављање кријумчарених добара

Кривично дело кријумчарење и прибављање кријумчарених добара постоји уколико лице избегава царинску контролу, пријави нетачне податке у царинској декларацији пре царинске контроле или ако прибави, прикрива или се удружи ради вршења кријумчарења у циљу стицања противправне имовинске користи од кријумчарених добара.

Објект заштите је царински систем.

Радња извршења кривичног дела је одређена алтернативно и састоји се у:

- 1) избегавању царинске контроле;

- 2) пријављивању нетачних података у царинској декларацији пре царинске контроле;
- 3) прибављању или прикривању кријумачерних добара или
- 4) удруживању ради вршења кријумчарења.

Да би постојало ово дело радња извршења мора да буде предузета у циљу стицања противправне имовинске користи. Извршилац дела може да буде било које лице. Обзиром да је намера конститутиван елеменат бића кривичног дела, радња извршења се може извршити само са директним умишљајем. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од годину дана, рад у јавном интересу или новчана кзана.

Осим основног, Кривичним закоником су прописана и три тежа облика кривичног дела.

Први тежи облик дела постоји уколико је лице предузело радњу извршења у виду бављења кријумчарењем, уколико је дело извршено у оквиру организоване криминалне групе која се бави вршењем кривичног дела кријумчарења, уколико је извршењем кривичног дела оштећен буџет у знатном износу или уколико је кривично дело извршено у односу на културна добра. Под бављењем кријумчарењем подразумева се континуирано предузимање радње кривичног дела кријумчарења ради стицања противправне имовинске користи. Под организованом криминалном групом се подразумева група од три или више лица која постоји одређено време и која делује споразумно са циљем вршења једног или више кривичних дела.³³⁸ Појам „оштећење буџета у знатном износу“ није дефинисан Кривичним закоником, па одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају, док је појам културна добра дефинисан прописима којима је уређена област културе. За извршиоца овог облика дела прописана је казна затвора од три године.

Други тежи облик дела постоји уколико је радња предузета у односу на добра знатне вредности, уколико је кривично дело извршено у виду занимања или у оквиру организоване криминалне групе за кријумчарење добара значајне вредности. Обзиром да појам „добра знатне вредности“ није дефинисан Кривичним закоником, одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. Вршење кријумчарења

³³⁸ Д. Јовашевић, Лексикон кривичног права, Оп. цит. стр. 441.

у виду заната постоји када лице изврши кривично дело кријумчарење једном или више пута, а у чијем извршењу је јасно испољена спремност да то дело понавља и да његовим вршењем остварује стални извор прихода, односно да прибавља имовинску корист. Довољно је да је лице извршило само једном кривично дело кријумчарења ако је при томе јасно испољило спремност да на тај начин остварује сталне изворе прихода. Под организованом криминалном групом се подразумева група од три или више лица која постоји одређено време и која делује споразумно са циљем вршења кривичног дела кријумчарење. За извршиоца овог облика дела прописана је казна затвора од две до пет година.

Трећи тежи облик дела постоји уколико је кривично дело извршено у односу на добро изузетно значајне вредности, уколико је кривично дело извршено у виду занимања или у оквиру криминалне групе у односу на добра изузетно значајне вредности. Појам „добро изузетно значајне вредности“ није дефинисан Кривичним закоником, па одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. Да би постојао овај облик кривичног дела неопходно је да неко лице извршило кривично дело кријумчарење једном или више пута у односу на добра изузетно значајне вредности, а у чијем извршењу је јасно испољена спремност да се то дело понавља и да се његовим вршењем остварује стални извор прихода, односно да прибавља имовинску корист. Довољно је да је лице извршило само једном кривично дело кријумчарења у односу на добра изузетно значајне вредности ако је при томе јасно испољило спремност да на тај начин остварује сталне изворе прихода. Организована криминална група је група од три или више лица која постоји одређено време и која делује споразумно са циљем вршења једном или више пута кривичног дела кријумчарења. За извршиоца овог облика дела прописана је казна затвора од две до осам година.

5.2.2. Угрожавање финансијских интереса Европске уније

У оквиру главе седамнаест, у групи економских кривичних дела, у подгрупи кривичних дела против економских обавеза, у ужој групи финансијских кривичних дела, у поглављу четири, у оквиру секције 314. Кривичног законика Републике Мађарске

прописано је кривично дело угрожавање финансијских интереса Европске уније. Ово дело постоји уколико лице угрожава финансијске интересе Европске уније тако што даје лажне изјаве, користи лажне или фалсификоване исправе, не доставља неопходне информације или доставља нетачне информације надлежним органима у намери добијања средстава из фондова Европске уније. Осим тога, ово дело постоји и уколико се средства добијена из фондова Европске уније користе супротно намени за коју су одобрена.

Објект заштите је финансијски систем Европске уније.

Радња извршења овог дела је одређена алтернативно и састоји се у:

- 1) давању лажних изјава;
- 2) коришћењу лажних или фалсификованих исправа;
- 3) недостављању неопходних информација;
- 4) достављању нетачних информација органима надлежним за доделу средстава или
- 5) коришћењу средстава добијених из фондова Европске уније супротно намени за коју су одобрена.

Последица дела се састоји у угрожавању финансијских интереса Европске уније. Да би постојало ово кривично дело радња извршења мора да се предузме у намери добијања помоћи из фондова Европске уније. Та намера мора да постоји код учиниоца у време предузимања радње извршења.

Извршилац дела може да буде свако лице. Обзиром да се радња предузима у одређеној намери, ово дело се може извршити само са директним умишљајем. За извршиоца дела је прописана казна затвора од пет година.

Уколико је извршилац кривичног дела правно лице, у складу са одредбама Кривичног законика Републике Мађарске, казна затвора прописана за извршиоца основног облика дела изрећи ће се руководиоцу конкретне институције или лицу које је запослено на пословима вршења контроле или надзора над финансијским пословањем у том правном лицу. Истом казном биће кажњено и друго лице запослено у правном лицу које је у намери остваривања противправне имовинске користи за правно лице у којем је запослено предузело радњу извршења кривичног дела, а уколико је својом контролом или надзором могло да спречи извршење дела. За лица запослена у правном лицу

прописана је казна затвора од две године, рад у јавном интересу или новчана казна, уколико су за то остварени услови прописани Кривичним закоником Републике Мађарске. У складу са тим запосленом лицу чија је дужност била да врши контролу и надзор над финансијским пословањем правног лица, а у чије име и за чији рачун је предузета радња извршења дела, биће изречена нека од наведених санкција уколико је дело извршило не својом вољом, већ поступајући у складу са наређењем свог претпостављеног.

6. Савезна Република Немачка

Фискална кривична дела су у Савезној Републици Немачкој прописана у два правна акта. Кривичним закоником СР Немачке³³⁹ прописана су буџетска кривична дела, док су споредним кривичним законодавством, тачније Фискалним закоником Немачке³⁴⁰ прописана пореска и царинска кривична дела.

6.1. Буџетска кривична дела

Кривичним закоником СР Немачке прописана је једно буџетско кривично дело. То је субвенцијска превара која је прописана у глави двадесет два, у групи кривичних дела преваре и проневере, у секцији 264. Кривичног законика СР Немачке.

³³⁹ Кривични законик Савезне Републике Немачке (Criminal Code in the version promulgated on 13 November 1998, Federal Law Gazette (Bundesgesetzblatt) I p. 3322, last amended by Article 3 of the Law of 2 October 2009, Federal Law Gazette I p. 3214. Текст Законика се налази на веб-страници: www.gesetze-im-internet.de/englisch_stgb/german_criminal_code.pdf (приступљено током фебруара 2014. године).

³⁴⁰ Fiscal Code of Germany (Federal Law Gazette [Bundesgesetzblatt] I p. 3866; 2003 I p. 61), са последњим изменама члана 9. из 2012. године (Federal Law Gazette I p. 1566) налази се на веб-страници: http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html (приступљено током фебруара 2014. године).

6.1.1. Субвенцијска превара

Кривично дело субвенцијска превара прописано је у оквиру секције 264. Кривичног законика Савезне Републике Немачке. Ово дело постоји уколико лице сачињава нетачну или непотпуну документацију у вези са чињеницама које су од значаја за добијање субвенције³⁴¹ за себе или друго лице, а коју доставља надлежним државним органима, другој институцији или лицу које је надлежно за одобрење конкретне субвенције, уколико лице у намери остварења противправне имовинске користи користи субвенцију супротно намени за коју је она одобрена, користи средства која су додељена, а чија је употреба ограничена непоштујући ограничења даваоца субвенције или поступа супротно прописима којима је дефинисано то ограничење или уколико лице не доставља благовремено на захтев даваоца субвенције тражене информације.

Објект заштите су јавне финансије, а објект напада су субвенције.

Радња извршења овог дела је одређена алтернативно и она постоји уколико лице:

- 1) сачињава нетачну или непотпуну документацију у вези са чињеницама од значаја за добијање субвенције за себе или за друго лице, а коју доставља надлежним државним органима, другој институцији или лицу које надлежно за одобрење конкретне субвенције;
- 2) користи субвенцију супротно намени за коју је она одобрена у намери остварења противправне имовинске користи;
- 3) користи додељену субвенцију чија је употреба ограничена не поштујући ограничења даваоца субвенције или поступа супротно прописима којима је дефинисано то ограничење као и

³⁴¹ У оквиру секције 263. Кривичног законика Савезне Републике Немачке дефинисан је појам субвенције. У складу са овом одредбом под субвенцијом се подразумева давање из јавних средстава у складу са федералним прописима, које се додељује јавном предузећу или другом лицу, а које је намењено за унапређење привредне активности. Осим доделе субвенције из државних (буџетских средстава), под субвенцијом се подразумевају и средства која се за исту намену додељују из фондова Европске уније. Под чињеницама које су од значаја за доделу субвенција подразумевају се чињенице тј. услови који су предвиђени посебним прописима Савезне Републике Немачке.

4) не доставља благовремено информације на захтев даваоца субвенције.

Као што се може закључити радња извршења овог кривичног дела садржи бланкетну диспозицију, а што значи да је за њено одређивање неопходно користити прописе СР Немачке којима су прописани услови, начин и поступак доделе субвенције и начин њеног коришћења. Уколико се субвенција добија из буџетских средстава, у конкретном случају се ради о буџетском кривичном делу, а извршилац овог дела може бити свако лице. Обзиром на постојање намере прибављања противправне имовинске користи, радња се предузима искључиво са директним умишљајем. За ово кривично дело прописана је казна затвора до пет година или новчана казна.

Осим основног облика дела, прописан је и тежи облик који постоји уколико се:

- 1) радња извршења предузима подношењем лажних података или фалсификоване документације у циљу добијања изузетно високог износа субвенције, а у циљу стицања противправне имовинске користи за себе или друго лице или
- 2) радња извршења предузима злоупотребом овлашћења или службене дужности.

Под подношењем лажних података подразумева се достављање података који не одговарају стварном стању, тј. података који су нетачни, док се под фалсификованом документацијом подразумева кривотворена документација, тј. лажна документација израђена ради остваривања одређене погодности, која се у конкретном случају састоји у добијању изузетно високог износа субвенције, а у циљу стицања противправне имовинске користи за себе или друго лице.

Када је у питању злоупотреба овлашћења, под њом се подразумева злоупотреба овлашћења које је одређеном лицу дато на основу закона, другог правног акта или му је поверено фактичким путем, док се под злоупотребом службене дужности подразумева коришћење положаја на којем се налази лице запослено у државном органу, лице изабрано, именовано или постављено у државном органу, органу локалне самоуправе или лице које стално или повремено врши службене дужности или функције у тим органима, као и лице којем је поверено вршење јавних овлашћења, које одлучује о правима, обавезама или интересима физичких или правних лица или о јавном интересу, као и лице којем је фактички поверено вршење поједних службених дужности или послова.

У првом случају извршилац кривичног дела може да буде свако лице, а у другом случају само овлашћено или службено лице које у одређеном органу има статус таквог лица. За извршиоца овог тежег облика дела прописана је казна затвора од шест месеци до десет година.

Осим основног и тежег облика, у оквиру секције 263. Кривичног законика прописан је и лакши облик кривичног дела субвенцијска превара, који постоји уколико лице из немара предузме неку од радњи извршења основног облика дела. Нехат као облик кривице даје овом делу лакши облик за који је прописана новчана казна или казна затвора до три године.

У оквиру исте секције прописан је и факултативан основ за ослобођење од кривичне одговорности извршиоца уколико спречи наступање штетне последице, односно доделу субвенције. Од значаја за примену овог института јесте да је извршилац добровољно предузео мере у циљу спречавања наступања штетне последице.

Уколико је кривично дело извршило лице које обавља јавну функцију, суд може да му одреди меру која се састоји у губитку права на поновно бирање на јавну функцију, док се предмети који су били употребљени или су проистекли из извршења кривичног дела обавезно одузимају.

6.2. Пореска и царинска кривична дела

У Савезној Републици Немачкој пореска и царинска кривична дела нису прописана Кривичним закоником, већ споредним кривичним законодавством. Наиме, ова дела су прописана тзв. Фискалним закоником СР Немачке. У складу са секцијом 1. овај Законик се примењује на све порезе укључујући и друга давања која су прописана немачким федералним законодавством или прописима Европске уније. Овај Законик се такође примењује и на лица која су дужна да пореске и друге фискалне обавезе врше у складу са прописима Европске уније.

Главом осам Фискалног закона СР Немачке прописана су пореска кривична дела, порески прекршаји, као и кривични и прекршајни поступак који се води према извршиоцима ових деликата. Пореска кривична дела као најштетнија понашања којима се угрожава фискални систем прописана су у оквиру првог одељка ове главе.

У оквиру секције 369. дефинисан је појам, како пореског, тако и царинског кривичног дела. У складу са тим под овим деликтима се сматрају понашања за која су прописане санкције Закоником којим је уређена пореска материја (мисли се на Фискални Законик), као и незаконит извоз, увоз или пренос добара, фалсификовање таксених марака или припремне радње за њихово фалсификовање, као и било која друга активност у вези са тим, али и саизвршилаштво и помагање у извршењу пореских кривичних дела. Обзиром да се у оквиру исте секције, став 2. наводи да би пореска кривична дела требало да буду прописана у оквиру Кривичног законика, уколико нису прописана пореским законом, може се закључити да је у конкретном случају законодавац пристао на будућу кодификацију у оквиру Кривичног законика одредби којима су прописана пореска и царинска кривична дела.

Фискалним закоником СР Немачке прописана су следећа кривична дела:

- 1) пореска утаја (секција 370. Фискалног законика);
- 2) бављење кријумчарењем и организовање мреже кријумчарења (секција 373. Фискалног законика) и
- 3) неовлашћено поседовање или продаја робе за коју није плаћен порез или друге дажбине (секција 374. Фискалног Законика).

6.2.1. Пореска утаја

Секцијом 370. Фискалног законика СР Немачке прописано је кривично дело пореска утаја. Ово дело постоји уколико лице поднесе пореским органима или другим надлежним органима нетачне или непотпуне податке од значаја за утврђивање износа пореске обавезе³⁴², као и уколико пропусти да обавести пореске органе о чињеницама које су релевантне за утврђивање пореске обавезе, а уколико је било у обавези да то

³⁴² У складу са секцијом 370. тачка 4. Фискалног законика Савезне републике Немачке сматра се да порези нису утврђени како у целости, тако и делимично, као и у случају када се пореска обавеза само привремено може утврдити или уколико је неопходно да се она поново утврди.

учини или уколико лице пропусти да употреби таксену марку или машину за таксене марке, а да је у конкретном случају било у обавези то да учини.³⁴³

Објект заштите је порески систем.

Радња извршења дела је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) подношењу пореским или другим надлежним органима нетачних или непотпуних података од значаја за утврђивање износа пореске обавезе;
- 2) пропуштању обавештавања пореских органа о чињеницама које су релевантне за утврђивање пореске обавезе, а што је лице било у обавези да учини и
- 3) пропуштању употребе таксене марке или машине за таксене марке, а што је лице било у обавези да учини.

Као што се може закључити радња извршења се може предузети, како чињењем, тако и нечињењем. Извршилац дела може бити свако лице. Ово дело се може извршити искључиво са умишљајем. За извршиоца дела прописана је казна затвора до пет година или новчана казна. Осим извршиоца, Фискалним закоником прописано је да ће се казнити и лице које покуша извршење овог дела.

Осим основног облика кривичног дела пореска утаја, у оквиру тачке 3. прописан је и тежи облик овог дела, који постоји уколико учинилац:

- 1) прикрива чињенице у вези са великим износом пореза или уколико на основу лажних података неосновано оствари пореску олакшицу³⁴⁴;
- 2) дело изврши злоупотребом службене дужности или положаја;

³⁴³ У секцији 370. тачка 5. прописано је да кривично дело пореска утаја постоји и уколико је радња извршења предузета у вези са плаћањем дажбина за робу чији је увоз, извоз или транзит забрањен. Истом секцијом, тачка 6. прописано је да кривично дело пореска утаја постоји и уколико је радња извршења предузета у односу на плаћање дажбина за добра која се увозе или извозе, а у односу на која административне мере примењује друга земља чланица Европске уније. У складу са тачком 6. кривично дело постоји и уколико је радња извршења предузета у односу на порез на додату вредност или акцизе на робу који су дефинисани чланом 3. тачка 1. Директиве Савета Европе број 92/12/ЕСС од 16. фебруара 1992. године (ОЈ L 76, стр. 1) , а за чије утврђивање и наплату су надлежни органи друге земље чланице Европске уније.

³⁴⁴ Под неоправданим добијањем пореских олакшица у складу са секцијом 320. тачка 4. Фискалног законика сматра се добијање и задржавање пореских олакшица које одређеном лицу не припадају у складу са пореским прописима.

- 3) искористи помоћ лица које обавља јавну функцију, а које злоупотребљава свој положај за извршење овог дела;
- 4) више пута прикрива чињенице или презентује лажне чињенице ради утаје пореза или неоправданог добијања пореске олакшице коришћењем фалсификованих докумената;
- 5) постане члан групе која је образована ради вршења пореских кривичних дела, а чији су чланови већ неколико пута извршили пореско кривично дело, као и
- 6) достави лажне податке надлежним пореским органима или не достави податке од значаја за утврђивање пореза на додату вредност или акцизе, а у намери избегавања плаћања пореза на додату вредност или акцизе

За извршиоца овог тежег облика дела прописана је казна затвора од шест месеци до десет година.

У оквиру секције 371. Фискалног законика прописан је факултативни основ за ослобађање од кривичне санкције. Услови за примену овог института су остварени уколико лице у случајевима прописаним у оквиру секције 370. исправи или допуни нетачне или непотпуне податке који су достављени органима надлежним за утврђивање прихода. Лице у овом случају може да буде ослобођено од кривичне санкције само уколико су наведене активности предузете пре предузимања било које радње од стране органа формалне социјалне контроле или пореске инспекције.

Тачком 3. наведене секције прописан је обавезан основ за ослобођење од казне. Услови за примену овог института су остварени уколико одређено лице, којем је износ пореске обавезе већ утврђен или уколико је одређено лице већ остварило право на пореску олакшицу која му по закону не припада, у разумном року уплати износ на име пореске обавезе или пореске олакшице коју је неосновано остварило. Обзиром да појам „разуман рок“ није дефинисан Фискалним закоником, одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају.

6.2.2. Бављење кријумчарењем и организовање мреже кријумчарења

У оквиру секције 373. Фискалног законика прописано је кривично дело бављење кријумчарењем и организовањем мреже кријумчарења. Дело постоји уколико лице избегава царинску контролу приликом увоза или извоза робе ради њене даље продаје или увози, извози или превози робу ради њене даље продаје у супротности са релевантним прописима.

Објект заштите је царински систем.

Радња извршења кривичног дела одређена је алтернативно и састоји се у:

- 1) избегавњу царинске контроле приликом увоза или извоза робе ради њене даље продаје или
- 2) увозу, извозу или превозу робе ради њене даље продаје у супротности са релевантним царинским прописима.

Ово дело може да изврши свако лице. Обзиром на начин и циљ вршења овог кривичног дела, оно се може извршити искључиво са директним умишљајем. За извршиоца дела је прописана казна затвора од шест месеци до десет година.

Лакши облик овог кривичног дела постоји уколико се ради о мање озбиљном случају. Обзиром да појам „мање озбиљан случај“ није дефинисан Фискалним закоником, одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. За извршиоца овог облика дела прописана је новчана казна или казна затвора до пет година.

У оквиру исте секције, тачки 3. прописано је да ће се казнити и лице које покуша извршење кривичног дела, али санкција за покушај није прописана.

6.2.3. Неовлашћено поседовање или продаја робе за коју није плаћен порез или друге дажбине

У оквиру секције 374. Фискалног законика прописано је кривично дело неовлашћено поседовање или продаја робе за коју није плаћен порез или друге дажбине. Ово дело постоји уколико лице купује производе или робу на коју нису плаћене акцизе

или увозне или извозне дажбине у складу са одредбама закона и тако стиче противправну имовинску корист за себе или друго лице или уколико продаје или посредује у продаји наведених производа или робе робе са циљем стицања противправне имовинске користи за себе или друго лице.

Објект заштите овог дела је фискални систем, а објект напада су производи или роба на коју нису плаћене акцизе или увозне или извозне дажбине у складу са одредбама закона.

Радња извршења је одређена алтернативно као:

- 1) куповина производа или робе на коју нису плаћене акцизе, увозне или извозне дажбине;
- 2) продаја или посредовање у продаји производа или робе на коју нису плаћене акцизе, увозне или извозне дажбине.

Ово дело се врши ради стицања противправне имовинске користи за себе или друго лице.

Да би постојало ово дело неопходно је да су предмет куповине, продаје или посредовања у продаји производи или роба на коју нису плаћене акцизе или увозне или извозне дажбине у складу са релевантним прописима. Извршилац дела може да буде свако лице. У погледу кривице дело се врши са директним умишљајем који квалификује намера прибављања противправне имовинске користи за себе или друго лице. За извршиоца дела прописана је новчана казна или казна затвора до пет година.

Уколико лице у виду делатности врши ово кривично дело или уколико дело изврши као члан групе организоване за вршење кривичних дела постојаће тежи облик овог дела. За извршиоца овог дела је прописана казна затвора од шест месеци до десет година.

Покушај овог кривичног дела је у складу са секцијом 374. тачка 3. такође кажњив.

6.2.4. Мере безбедности

У оквиру секције 375. Фискалног законика прописане су мере безбедности за извршиоце пореских и царинских кривичних дела. У складу са овом одредбом, уколико

је учиниоцу за конкретна кривична дела изречена казна затвора од најмање годину дана, суд може том лицу у складу са одредбом члана 42. тачка 2. Кривичног законика да изрекне меру безбедности забране обављања одређених послова или делатности.

Осим наведене мере безбедности прописана је и факултативна могућност изрицања мере одузимање предмета у погледу робе која је илегално увезена, извезена, која се транспортује, која је продата или која се држи ради продаје, а на коју није плаћена законом прописана дажбина. Осим тога, предвиђена је и могућност изрицања мере одузимање предмета у односу на возило које је коришћено приликом извршења кривичног дела (како би се роба увезла, извезла или транспортовала уз избегавање плаћања прописаних дажбина).

7. Република Италија

Фискална кривична дела су у италијанском праву предвиђена у два прописа. Кривична дела која се могу сматрати буџетским делима прописана су Кривичним закоником³⁴⁵, а пореска кривична дела Законом о пореским кривичним делима³⁴⁶.

7.1. Буџетска кривична дела

Буџетска кривична дела су прописана Кривичним закоником Републике Италије у оквиру главе два, у поглављу један, у групи кривичних дела против државне управе. То су следећа кривична дела:

- 1) неовлашћено добијање државних средстава (члан 326-тер. КЗ);
- 2) превара на штету државе (члан 316-бис. КЗ) и

³⁴⁵ Текст италијанског Кривичног законика (Codice penale Italiano testo coordinato ed aggiornato del Regio Decreto 19. ottobre 1930, n. 1998 von le modifiche apportarse dal Decreto Leggo dal 14. Agosto 2013. n. 93 convertito con modificazioni dala Leggo dal 15. Ottobre 2013. n. 119 налази се на веб-страници: www.altalex.com/?idnot=36653 (приступљено током фебруара 2014. године).

³⁴⁶ Закон о пореским кривичним делима, Legge sui reati tributari (Decreto legislativo 10.03.2000, n. 74 (Pubblicato sulla gazzetta Ufficiale – serie generale n. 76 del 31. marzo 2000)). Текст се налази на веб-страници: <http://www.altalex.com/index.php?idnot=56> (приступљено током фебруара 2014. године).

3) превара у јавним набавкама (члан 356. КЗ).

7.1.1. Неовлашћено добијање државних средстава

Кривично дело неовлашћено добијање државних средстава прописано је у оквиру члана 316-тер. Кривичног законика Републике Италије. Дело постоји уколико лице доставља лажне или непотупне изјаве или документа или уколико не достави податак који се од њега захтева у циљу незаконитог стицања противправне имовинске користи за себе или друго лице, коришћењем средстава из државног зајма, субвенција или других сличних погодности које додељује држава или Европска унија.

Објект заштите овог дела је како државни буџет, тако и буџет Европске уније.

Радња извршења одређена је алтернативно и она се састоји у:

- 1) достављању лажне или непотпуне исправе или документа или
- 2) недостављање података које захтевају органи који одлучују о додели државног зајма, субвенција или других погодности из државног буџета или фондова Европске уније.

Кривично дело се може извршити, како чињењем, тако и нечињењем. За постојање овог дела није релевантно да ли је корист заиста и остварена, битно је да одређено лице предузима радњу извршења у циљу стицања противправне имовинске користи за себе или друго лице од државног зајма, субвенција или других јавних давања која му по закону не припадају тј. за чије коришћење не испуњава услове. Извршилац дела може бити свако лице. Обзиром да је намера конститутиван елемент бића овог кривичног дела, радња се може предузети само са директним умишљајем.

За извршиоца дела законом је прописана казна затвора од шест месеци до три године.

7.1.2. Превара на штету државе

Кривично дело превара на штету државе је прописано у оквиру члана 316-бис. Кривичног законика Републике Италије. Дело постоји уколико лице које није запослено

у јавном сектору, субвенцију или друга финансијска средства која су добијена у циљу подстицања привредних активности или друге активности од јавног интереса, а која су додељена од стране државе или уколико се ради о средствима из донација Европске уније користи супротно намени за коју су додељена.

Објект заштите кривичног дела је буџет државе или Европске уније.

Радња извршења кривичног дела се састоји у ненаменском коришћењу средстава која су додељена из буџета државе или донација Европске уније у циљу подстицања привредних активности или других активности од јавног интереса. Лице које ненаменски користи наведена средства јесте лице које је испунило услове за доделу наведених средстава, али које та средства користи супротно намени за коју су додељена. Намена ових средстава се одређује на основу позитивноправних прописа или одлуком органа који одлучује о њиховој додели.

Извршилац овог дела може бити лице које није запослено у јавном сектору. Дело се може извршити само са умишљајем. За извршиоца дела је прописана казна затвора од шест месеци до четири године.

7.1.3. Превара у јавним набавкама

Кривично дело превара у јавним набавкама прописано је чланом 356. Кривичног законика Републике Италије. Дело постоји уколико лице изврши превару у вези са закључењем уговора у поступку јавне набавке или приликом испуњења уговорних обавеза. Под преваром се подразумева довођење у заблуду другог лица да нешто учини, не учини на штету своје или туђе имовине или да нешто трпи на штету своје имовине. Радња извршења се предузима у поступку јавне набавке вршењем преваре у вези са закључењем уговора или приликом испуњења уговорних обавеза.

Објект заштите кривичног дела је државни буџет.

Извршилац дела може бити свако лице. Дело се може предузети само са умишљајем. За извршиоца дела прописана је казна затвора од једне до пет година и новчана казна у износу од најмање 1.032. Евра, која може бити већа у зависности од

околности под којима је извршено конкретно кривично дело. Казна затвора и новчана казна се изричу кумулативно.

7.2. Пореска кривична дела

Пореска кривична дела у Италији су прописана посебним Законом о пореским кривичним делима. Ова дела одликује висок степен друштвене опасности јер је губитак до којег долази услед избегавања плаћања пореза или утаје плаћања других дажбина изузетно штетан за фискалне интересе државе.³⁴⁷ Наведеним Законом прописана су следећа кривична дела:

- 1) састављање лажне пореске пријаве (члан 2.);
- 2) онемогућавање утврђивања пореза на други начин (члан 3.);
- 3) давање лажних информација (члан 4.);
- 4) пропуштање достављања пореске пријаве (члан 5.);
- 5) издавање лажних фактура или других докумената (члан 8.);
- 6) прикривање или уништавање рачуноводствених докумената (члан 10.) и
- 7) недостављање пријаве за уплату пореза по одбитку (члан 10-бис.).

Осим наведених кривичних дела, Законом о пореским кривичним делима Републике Италије у оквиру члана 10-бис. прописане су санкције за друге радње које се не могу подвести под законски опис наведених кривичних дела, а којима се онемогућава утврђивање пореске обавезе.

7.2.1. Састављање лажне пореске пријаве

Чланом 2. Закона о пореским кривичним делима прописано је кривично дело састављање лажне пореске пријаве. Ово дело постоји уколико лице састави пореску пријаву на основу лажних фактура или других докумената о непостојећим трансакцијама у намери избегавања плаћања пореза на доходак или пореза на додатну вредност.

³⁴⁷ S. Gennai, A Traversi, I delitti tributari, profili sostanziali e processuali, Giuffrè Editore, Milano, 2011, p. 41.

Објект заштите је порески систем, а објект напада су: порез на доходак или порез на додату вредност.

Радња извршења се састоји у састављању пореске пријаве³⁴⁸ на основу лажних фактура или других докумената о непостојећим трансакцијама. Битно је да се радња предузима у намери избегавања плаћања пореза на доходак или пореза на додату вредност.

Извршилац дела може бити свако лице које је у складу са пореским прописима Републике Италије у обавези да плати порез на доходак или порез на додату вредност, а које као власник одређеног правног лица у својој евиденцији прикаже и ове чињенице поткрепи лажном документацијом да су извршене непостојеће трансакције. Обзиром на постојање намере као конститутивног обележја, дело се може извршити само са директним умишљајем.

За извршиоца дела је прописана казна затвора од годину дана и шест месеци до шест година и новчана казна.

7.2.2. Онемогућавање утврђивања пореза на други начин

Кривично дело онемогућавање утврђивања пореза на други начин прописано је чланом 3. Закона о пореским кривичним делима³⁴⁹. Дело постоји уколико лице у намери избегавања утврђивања, а самим тим и плаћања пореза на доходак или пореза на додату вредности уноси нетачне податке у рачуноводствену евиденцију или користи друга средства која могу да ометају утврђивање пореске обавезе на годишњем нивоу.

³⁴⁸ Под пореском пријавом се у смислу ове одредбе сматра годишња пореска пријава, тј. пријава која се подноси на годишњем нивоу.

³⁴⁹ У тексту су наведене и измене члана 3. 2011. године. Закон о пореским кривичним делима из 2000. године је измењен Законом број 138 из 2011. године и Законом број 148/2011. године (Decreto legge dal 13. Agosto 2011. n. 138 è pubblicato in Gazzetta Ufficiale-serie Generale-n.188 del 13. Agosto 2011. coordinato con la legge di conversione 14. Settembre 2011. n. 148 (publicato in stesa Gazzeta Ufficiale alla pagina 1) recante: „Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazioe finanziaria è per lo sviluppo“). Текст Закона из 2011. године налази се на следећој веб-страници:

http://www.consiglicomunali.anci.it/Contenuti/Allegati/testoCoordinato_DL138_Manovra-correttiva-agosto1.pdf
(приступљено током фебруара 2014. године).

Објект заштите је порески систем, а објект напада су: порез на доходак или порез на додату вредност.

Радња извршења је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) уношењу нетачних података у рачуноводствену евиденцију или
- 2) коришћењу других средстава која могу да ометају утврђивање пореске обавезе на годишњем нивоу.

Да би постојало ово дело неопходно је да се радња извршења предузима у намери избегавања утврђивања или плаћања у целини или делимично пореза на доходак или пореза на додату вредност чији износ прелази 30.000 Евра. Осим тога, укупан износ остварене противправне имовинске користи требало би да прелази више од 5% укупног износа средстава који се наводе у пријави. Износ преко 30.000 Евра, као и износ преко 5% од утврђене пореске обавезе у рачуноводственој евиденцији представљају у конкретном случају законодавни мотив инкриминисања.

Извршилац дела може бити свако лице. Обзиром да се кривично дело врши у одређеној намери избегавања утврђивања и плаћања пореза, неопходно је постојање директног умишљаја. За ово дело је прописана казна затвора од годину дана и шест месеци до шест година и новчана казна.

7.2.3. Давање лажних информација

Чланом 4. италијанског Закона о пореским кривичним делима³⁵⁰ прописано је кривично дело давање лажних информација. Дело се састоји у давању лажних информација или скривању постојања одређених обавеза како би се утврдио мањи износ пореза на доходак грађана или пореза на додату вредност.

Објект заштите је порески систем, а објект напада су: порез на доходак грађана и порез на додату вредност.

Радња извршења дела је одређена алтернативно и састоји се:

- 1) давању лажних информација или
- 2) скривању постојања одређених обавеза.

³⁵⁰ У тексту су наведена решења након измене Закона из 2011. године

Да би постојало ово дело није довољно само да је предузета нека од алтернативно одређених радњи извршења, већ и да се радња предузима у намери избегавања плаћања пореза на доходак грађана или пореза на додату вредност чији износ прелази 50.000 Евра, као и уколико износ који није плаћен прелази 10% од укупног износа који се утврђује у пореској пријави. Наведени износи представљају законодавни мотив инкриминисања.

Извршилац дела може бити свако лице. Обзиром да се кривично дело предузима у одређеној намери, за постојање дела неопходно је постојање директног умишљаја на страни извршиоца.

За ово дело прописана је казна затвора од једне до три године.

7.2.4. Пропуштање достављања пореске пријаве

У циљу заштите пореског система чланом 5. Закона о пореским кривичним делима прописано је кривично дело пропуштање подношења пријаве³⁵¹, као крајње средство за сузбијање ове незаконите радње.³⁵² Ово кривично дело спада у тзв. омисивна кривична дела, јер се његова радња састоји у пропуштању.³⁵³ Заједничко свим кривичним делима, која се састоје у избегавању подношења или достављања релевантне документације надлежним пореским органима јесте немогућност евидентирања и утврђивања пореске обавезе у потпуности или делимично.³⁵⁴

Објект заштите овог кривичног дела је порески систем.

Радња извршења дела се састоји у пропуштању тј. избегавању подношења пореске пријаве у намери избегавања утврђивања пореске обавезе или утврђивања пореске обавезе у нижем износу, а самим тим и у намери избегавања плаћања пореза. Пропуштање подношења пореске пријаве постоји уколико лице не достави пријаву уопште или у одређеном року надлежним државним органима у намери избегавања

³⁵¹ Ово кривично дело у свом називу садржи реч пропуштање - *omessa dichiarazione*.

³⁵² G .L. Soana Gianluca, *I reati tributari*, Giuffrè editore, Milano 2009. p. 193.

³⁵³ G. L. Soana Gianluca, *I reati tributari*, *Ibid.*, стр. 194.

³⁵⁴ A. Lorio, *I nuovi reati tributari*, IPSOA Gruppo Wolters Kluwer, Milano, 2012. p. 9.

утврђивања пореске обавезе или у намери утврђивања мањег износа пореза, а самим тим и избегавања плаћања пореза.

Извршилац дела може бити свако лице, које је у складу са пореским прописима обвезник подношења годишње пореске пријаве, Да би постојало ово дело износ пореза који извршилац намерава да утаји мора да прелази 30.000 Евра. Овај износ представља објективни услов инкриминисања, тј. разлог због којег је конкретно понашање прописано као кривично дело. Обзиром да је као битан услов постојања овог дела прописана намера, оно се може извршити само са директним умишљајем.

За извршиоца дела је прописана казна затвора од једне до три године и новчана казна.³⁵⁵

Закон је изричито одредио да ово дело неће постојати уколико се пореска пријава поднесе у року од деведесет дана од истека рока за достављање пореске пријаве предвиђеног пореским прописима, као ни у случају уколико се пореска пријава достави на обрасцима који су другачији од прописаних.

7.2.5. Издавање лажних фактура или других докумената

У оквиру друге главе Закона о пореским кривичним делима Републике Италије³⁵⁶ прописана су кривична дела у вези са документацијом од значаја за утврђивање пореске обавезе. Кривично дело издавање лажних фактура или друге документације прописано је чланом 8. овог Закона. Оно постоји уколико лице сачињава фактуре или другу документацију у вези са непостојећим трансакцијама у намери омогућавања другим лицима да утаје порез на доходак или порез на додату вредност.

Објект заштите је порески систем, а објект напада су: порез на доходак грађана и порез на додату вредност.

Радња извршења се састоји у сачињавању (состављању) лажне фактуре или друге документације у вези са непостојећим трансакцијама. Ове исправе могу да буду

³⁵⁵ У тексту је наведено решење садржано у Закону о пореским кривичним делима након измена Закона из 2011. године.

³⁵⁶ Наведено је решење садржано у Закону о пореским кривичним делима након измена Закона из 2011. године.

лажне у потпуности или делимично. Битно је да је радња предузета у намери омогућавања другим лицима да избегну обавезу плаћања пореске обавезе.

Извршилац дела може бити свако лице. Обзиром да се дело предузима у одређеној намери, тј. да је она конститутивни елемент бића кривичног дела, радња извршења се може предузети само са директним умишљајем.

У оквиру истог члана ставом 2. прописано је да ће се једним кривичним делом сматрати и када је лице више пута у току године другом лицу издало фактуру или другу документацију у вези са непостојећом трансакцијом у намери да му омогући да избегне плаћање пореза на доходак или пореза на додату вредност. У конкретном случају се ради о продуженом кривичном делу као облику привидног реалног стицаја.

За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од једне године и шест месеци до шест година.

Осим основног облика овог дела, ставом 3. је прописан и лакши (привилеговани) облик. Овај облик дела постоји уколико износ пореске обавезе чију утају лице које саставља фактуре или друга документа намерава да омогући другом лицу не прелази износ од 30.000 Евра. За овај облик дела прописана је казна затвора од једне до три године.

7.2.6. Прикривање или уништавање рачуноводствених докумената

Кривично дело прикривање или уништавање рачуноводствених докумената прописано је у оквиру главе два у којој су прописана кривична дела у вези са документацијом од значаја за утврђивање пореске обавезе, чланом 10. Дело постоји уколико лице у намери избегавања плаћања пореза на доходак или пореза на додату вредност сакрије или уништи у целини или делимично рачуноводствену евиденцију или другу рачуноводствену документацију коју је у обавези да чува у складу са прописима којима је уређено рачуноводство у Републици Италији.

Објект заштите је порески систем, а објект напада су: порез на доходак или порез на додату вредност.

Радња извршења дела је одређена алтернативно и састоји се у:

- 1) сакривању или
- 2) уништењу у целини или делимично.

Битно је да се радња односи на рачуноводствене евиденције или друге рачуноводствене документације које је одређено лице у обавези да чува у складу са рачуноводственим прописима. Да би постојало ово дело, неопходно је и да се радња извршења предузме у намери избегавања плаћања пореза. Обзиром да је намера конститутивни елеменат бића кривичног дела, оно се може предузети само са директним умишљајем. Извршилац дела може бити свако лице. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од шест месеци до пет година.

7.2.7. Недостављање пријаве за уплату пореза по одбитку

У оквиру главе два, у групи дела у вези са пореском документацијом, у члану 10-бис. прописано је кривично дело недостављање пријаве за уплату пореза по одбитку. Дело постоји уколико лице у намери избегавања плаћања пореза не поднесе у оквиру законом прописаних рокова годишњу пореску пријаву у вези са плаћањем пореза по одбитку.

Објект заштите је порески систем, а објект напада је порез по одбитку.

Радња извршења се састоји у недостављању надлежним пореским органима пореске пријаве уопште или у одређеном року, а у вези са утврђивањем висине пореске обавезе по одбитку претходно плаћеног пореза. Конститутивни елеменат бића овог дела је намера избегавања плаћања пореза, па се ово кривично дело може извршити само са директним умишљајем. Извршилац дела може да буде свако. За извршиоца је прописана казна затвора од шест месеци до две године.

7.2.8. Онемогућавање утврђивања пореске обавезе

У оквиру друге главе Закона о пореским кривичним делима прописане су и остале радње које нису обухваћене претходним кривичним делима, али које су усмерене на онемогућавање утврђивања пореске обавезе или наплате пореза. Остале активности

којима се онемогућава утврђивање пореске обавезе или наплата пореза јесу активности које се предузимају у намери избегавања плаћања пореза на доходак или пореза на додату вредност у укупном износу од преко 50.000 Евра, а које се предузимају фиктивним правним пословима или које су усмерене на ометање или онемогућавање поступка утврђивања пореске обавезе и наплате пореза. Под фиктивним правним пословима подразумева се закључење лажних уговора са циљем лажног приказивања одређених чињеница, како би се избегло утврђивање или наплата пореза у одређеном износу.

Објект заштите дела је порески систем.

Активности које су усмерене на ометање или онемогућавање поступка утврђивања и наплате пореза, могу бити нпр. активности којима се омета или онемогућава рад пореских инспектора на терену. Да би се ове активности могле кривичноправно санкционисати неопходно је да је износ пореза чије утврђивање и плаћање одређено лице намерава да избегне прелази износ од 50.000 Евра. Овај износ представља објективан услов инкриминисања. Обзиром да се дело предузима са конкретном намером, оно се може извршити само са директним умишљајем. Извршилац дела може бити свако лице. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од шест месеци до четири године и новчана казна.

Осим основног, Законом је прописан и лакши облик кривичног дела које постоји уколико лице предузме радњу извршења кривичног дела у намери избегавања плаћања пореза у износу до 20.000 Евра. За извршиоца овог облика дела прописана је казна затвора од једне године и шест месеци.

7.2.9. Примена кривичних санкција

У оквиру главе три Закона о пореским кривичним делима Републике Италије, прописане су заједничке одредбе које се односе на пореска кривична дела. Чланом 12. прописане су мере безбедности које могу да се изрекну извршиоцима пореских кривичних дела. То су следеће мере:

- 1) забрана вршења делатности правних лица или предузећа у периоду од шест месеци до три године;
- 2) забрана закључења уговора са јавним сектором у периоду од једне до три године;
- 3) забрана обављања послова у пореској области у трајању од једне до три године (уколико је нпр. порески службеник издао лажну документацију пореском обвезнику како би избегао плаћање пореза или како би му се смањио износ пореске обавезе);
- 4) трајна суспензија члана пореске комисије (вероватно се мисли на комисију која је надлежна за утврђивање пореске обавезе у складу са релевантним прописима и правним актима) и
- 5) објављивање пресуде у складу са одредбама Кривичног законика.

У оквиру члана 12. тачком 2-бис. прописано је да се институт условног одлагања кривичне санкције у вези са пореским кривичним делима неће применити уколико:³⁵⁷

- 1) износ пореза чије се плаћање извршењем кривичног дела избегава прелази 30% од вредности остварених прихода извршиоца кривичног дела, као и
- 2) износ утајеног пореза прелази износ од три милиона Евра.

Чланом 13. Закона о пореским кривичним делима прописана је могућност ублажавања казне за две трећине од законом прописане уз могућност ослобађања од примене додатних мера прописаних у члану 12. уколико извршилац неког од Законом прописаних пореских кривичних дела пре суђења у првом степену плати износ пореске обавезе.³⁵⁸ Имајући у виду ову одредбу, може се закључити да је законодавцу важније очување фискалног система и јавних финансија у односу на санкционисање лица које је извршило кривично дело.

³⁵⁷ Ово решење је постало саставни део Закона о пореским кривичним делима након измена из 2011. године.

³⁵⁸ У одредби је наведено решење након измена Закона број 148/2011.

3. ЗАКОНОДАВСТВО ЗЕМАЉА БИВШЕ СОЦИЈАЛИСТИЧКЕ ФЕДЕРАТИВНЕ РЕПУБЛИКЕ ЈУГОСЛАВИЈЕ

Осим Републике Србије, некада су чланице Социјалистичке Федеративне Републике Југославије биле и Република Словенија, Република Хрватска, Република Македонија, Босна и Херцеговина и Република Црна Гора. Због тога ће предмет упоредноправне анализе у овом делу најпре бити прописи Републике Словеније и Републике Хрватске које су већ чланице Европске уније, а затим прописи Републике Македоније, Босне и Херцеговине и њених ентитета и Републике Црне Горе.

1. Република Словенија

У Републици Словенији јавне финансије представљају уставну категорију. Уставом Републике Словеније³⁵⁹ у оквиру главе шест предвиђене су одредбе којима су начелно уређене јавне финансије. Према тим одредбама држава и локалне самоуправе средства за извршење својих надлежности добијају из пореза и других дажбина, а вредност своје имовине и обавеза исказују у билансима имовине. Осим тога, предвиђено је да држава законом прописује порезе, царине и друге дажбине које су грађани у обавези да плаћају држави. Осим државе, локалне самоуправе могу такође да предвиде друга давања у складу са Уставом и законом.³⁶⁰

Уставом Републике Словеније је предвиђено да сви приходи и расходи државе и локалних самоуправа за финансирање јавне потрошње морају да буду исказани у њиховим буџетима. Уколико се буџет не усвоји до првог дана од када се примењује, корисници ће се привремено финансирати у складу са претходним буџетом.³⁶¹ Државни зајам и гаранције одобравају се искључиво на основу закона.³⁶² Осим наведеног,

³⁵⁹ „Uradni list Republike Slovenije“, broj št: 33/91-I, 42/97, 66/2000 in 24/03.

³⁶⁰ Члан 146. Устава Републике Словеније. Устав Републике Словеније.

³⁶¹ Члан 148. Устава Републике Словеније.

³⁶² Члан 149. Устава Републике Словеније.

предвиђен је Рачунски суд³⁶³ као највише тело за вршење надзора над рачуноводством, државним буџетом и јавним трошењем средстава.³⁶⁴

Пореска и буџетска кривична дела предвиђена су Кривичним законом Словеније³⁶⁵ у оквиру групе кривичних дела против економије. То су следећа кривична дела:

- 1) избегавање плаћања пореза (члан 249. КЗ) и
- 2) кријумчарење (члан 250. КЗ).

1.1. Пореско кривично дело - Избегавање плаћања пореза

Кривично дело избегавање плаћања пореза прописано је чланом 249. Кривичног законика Републике Словеније. Дело постоји уколико лице у намери избегавања плаћања такси, пореза или друге прописане обавезе, било да се ради о физичком или правном лицу, или у намери стицања противправне имовиске користи за себе или друго лице неовлашћено оствари право на повраћај пореза из средстава Републике Словеније или Европске уније, као и уколико лице надлежним органима даје нетачне податке о приходима, трошковима, имовини, добрима или другим околностима релевантним за наплату пореза или других прописаних обавеза и на тај начин доведе у заблуду пореске власти надлежне за утврђивање пореске обавезе и вршење надзора над плаћањем тих обавеза. Ово дело постоји и уколико лице у намери избегавања плаћања такси, пореза или друге прописане обавезе или у намери стицања противправне имовинске користи за себе или друго лице пропусти да обавести надлежне пореске органе о стеченим приходима или другим новим околностима од значаја за утврђивање пореза или других обавеза, а уколико је рок за достављање извештаја одређен пореским прописима.

Објект заштите је порески систем, а објект напада су: таксе, порези и друге прописане обавезе.

³⁶³ Рачунски суд је врховна ревизорска институција у Републици Словенији.

³⁶⁴ Члан 150. Устава Републике Словеније.

³⁶⁵ “Uradni list Republike Slovenije, broj št: 55/2009, 66/2008, 39/2009 in 91/2011. Текст Кривичног законика Републике Словеније на енглеском језику налази се на веб-страници:

<http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes> (приступљено током фебруара 2014. године).

Радња извршења је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) неовлашћеном остваривању права на повраћај пореза из буџетских средстава Републике Словеније или Европске уније;
- 2) давању нетачних података о приходима, трошковима, имовини, добрима или другим околностима релевантим за наплату пореза или других прописаних дажбина чиме се доводе у заблуду надлежне пореске власти или
- 3) пропуштању обавештавања у прописаном року надлежних пореских органа о стеченим приходима или другим новим околностима које су од значаја за утврђивање пореза или других обавеза.

Ово дело се може извршити, како радњом чињења, тако и радњом нечињења. Да би постојало дело осим предузимања радње извршења неопходно је да је:

а) она предузета у намери избегавања плаћања такси, пореза или друге прописане обавезе или у намери стицања противправне имовинске користи за себе или друго лице и

б) порески орган који је надлежан за утврђивање пореске обавезе и вршење надзора над плаћањем пореза доведен у заблуду тј. да је поверовао да се заиста ради о истинитим чињеницама, односно да утврђене чињенице одговарају стварном стању.

Извршилац овог дела може бити свако лице. Обзиром да је намера конститутивни елемент бића овог дела, оно се може извршити само са директним умишљајем. За ово дело прописана је казна затвора од шест месеци до три године.

Осим основног, Закоником су прописани и посебан и тежи облик кривичног дела.

Посебан облик дела постоји уколико лице у намери да спречи установљење пореске обавезе на захтев надлежних пореских службеника не достави информацију коју је у обавези да достави пореским органима, не учини доступним пословне књиге и извештаје које је у складу са прописима у обавези да чува, уништи књиге или извештаје или не пружи објашњења у вези са субјектом пореске инспекције или уколико омета њен рад.

Радња извршења овог облика дела је такође одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) недостављању информације пореским органима коју је лице у обавези да достави;
- 2) чињењу недоступним пословних књига или извештаја који се чувају у складу са прописима;
- 3) уништењу књига или извештаја или
- 4) непружању објашњења у вези са субјектом пореске инспекције или
- 5) ометању рада пореске инспекције на други начин.

Радња извршења посебног облика кривичног дела се такође може предузети, како чињењем, тако и нечињењем (уздржавањем од неке радње коју је одређено лице у обавези да предузме). Битно је да се радња предузима у одређеној намери-спречавања установљена пореске обавезе. Извршилац дела може да буде свако лице. Овај облик дела се може предузети само са директним умишљајем. За извршиоца посебног облика дела прописана је казна затвора од једне до две године.

Тежи облик дела постоји ако је предузетом радњом остварена противправна имовинска корист у високом износу или је кривично дело извршено у оквиру криминалне организације. Обзиром да појам „висока имовинска корист“ није дефинисан Кривичним закоником, одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. Под организованом криминалном групом подразумева се група од три или више лица која постоји одређено време и која делује споразумно са циљем вршења једног или више кривичних дела ради стицања непосредно или посредно финансијске или друге материјалне користи.³⁶⁶ За тежи облик дела прописана је казна затвора од једне до осам година.

1.2. Царинско кривично дело - Кријумчарење

Кривично дело кријумчарење предвиђено је чланом 250. Кривичног законика Словеније. Оно постоји уколико лице превози или преноси добра високе вредности преко граничне линије Европске уније избегавајући мере царинске контроле или уколико лице превози таква добра уз употребу силе или уз претњу да ће је употребити.

³⁶⁶ Д. Јовашевић, Лексикон кривичног права, Оп. цит. стр. 441.

Објект заштите је царински систем Европске уније, чија је чланица Република Словенија.

Радња извршења се састоји у:

- 1) преносу или превозу добара високе вредности преко граничне линије Европске уније (што значи да се користи превозно средство за преношење тих добара преко граничне линије или да се добра носе са собом) избегавајући мере царинске контроле и
- 2) превозу добара високе вредности уз употребу силе или претње.

Да би постојало ово кривично дело неопходно је да се ради о добрима високе вредности. Обзиром да појам добра „високе вредности“ није дефинисан Кривичним закоником, одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком појединачном случају. Радња извршења се предузима на два начина:

- а) избегавањем мера царинске контроле (противправно) и
- б) употребом силе или претње.

Под употребом силе се подразумева употреба физичке, механичке или друге снаге како би се савладао отпор другог лица, а може се подразумевати и употреба опојних средстава или хипнозе, док се под употребом претње подразумева стављање у изглед употребе силе лицу којем се прети или њему блиском лицу или имовини. За постојање овог дела није битно да ли се добра увозе, извозе или је у питању транзит добара. Битно је да добра прелазе границу Европске уније.

Извршилац овог дела може бити свако лице, а дело се може извршити само са умишљајем. За извршиоца дела предвиђена је казна затвора до пет година и новчана казна.

Осим основног, Закоником су прописана три тежа облика кривичног дела.

Први тежи облик дела постоји уколико је радња извршења предузета преносом робе у сакривеном простору или у намери продаје или препродаје таквих добара. Под скривеним простором могу се подразумевати, како скривени делови у средствима транспорта (нпр. аутомобилу), тако и скривени делови у одећи лица које преноси таква добра. У овом случају се ради о кривичном делу квалификованом тежим околностима, које су као такве обухваћене умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења кривичног дела. Ово дело постоји и ако се роба превози у одређеној намери-

намери продаје или препродаје кријумчарене робе. Та намера мора да постоји у време предузимања радње извршења, али не мора бити остварена у сваком конкретном случају. За извршиоца дела прописана је казна затвора од једне до десет година и новчана казна.

Овај облик дела постоји и уколико службеник запослен на граничном прелазу користећи свој службени положај дозволи пренос добара на описан начин преко граничне линије Европске уније.

Други тежи облик дела постоји ако је лице предузетом радњом остварило изузетно висок износ имовинске користи за себе или друго лице или ако је дело извршено претњом по живот или здравље већег броја људи, ако је кријумчарење повезано са терористичким активностима или ако је неко лице извршило дело као члан организоване криминалне групе. Обзиром да појам „висок износ имовинске користи“ није дефинисан Кривичним закоником, одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. Исто важи и за појам „већи број људи“. Под претњом се подразумева стављање у изглед напада на живот или здравље већег броја људи, а под терористичким активностима се подразумевају активности које су повезане са кривичним делом тероризам. Организована криминална група је група од три или више лица која постоји одређено време и која делује споразумно са циљем вршења једног или више кривичних дела ради стицања непосредно или посредно финансијске или друге материјалне користи.³⁶⁷ За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од три до петнаест година и новчана казна.

Трећи тежи облик дела постоји уколико лице стекне велику материјалну корист од транспорта кријумчарених добара преко територије Европске уније користећи фалсификована документа за транспорт или уколико кривично дело изврши скривањем или складиштењем добара. Појам „велика материјална корист“ није дефинисан Кривичним закоником Републике Словеније, па одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. Под транспортом се подразумева превоз добара преко територије Европске уније, а под фалсификованим документима кривотворена, тј. лажна документа сачињена у намери да се користе као права ради стицања одређених права или погодности. Под скривањем се подразумева стављање

³⁶⁷ Више о томе: Д. Јовашевић, Лексикон кривичног права, Оп. цит. стр. 441.

добара или робе на места на којима их је тешко или немогуће уочити, док се под складиштењем подразумева трајније смештање добара на одређено место, тј. у одређеном простору. У конкретном случају се такође ради о кривичном делу квалификованом тежим околностима у односу на које је неопходно постојање умишљаја извршиоца у тренутку предузимања радње извршења кривичног дела. За овај облик кривичног дела прописана је казна затвора од три до дванаест година и новчана казна. Иста санкција ће бити примењена и у случају да је лице извршило кривично дело на описан начин на територији друге земље чланице Европске уније у којој је прописано кривично дело кријумчарење, а што је у складу са међународном обавезом превенције оваквих кривичних дела независно од места на којем је оно извршено.

Добра која су кријумчарена, тј. која се сматрају предметом извршења кривичног дела обавезно се одузимају без обзира о ком се облику кривичног дела ради.

2. Република Хрватска

Фискални систем је и у Републици Хрватској уставна категорија. Уставом³⁶⁸ се гарантује право својине, а својина представља осим права и обавезу да носиоци права својине и њихови корисници доприносе општем добру.³⁶⁹ Уставом је предвиђено да је свако лице у обавези да учествује у подмирењу јавних трошкова у складу са својим финансијским (господарским) могућностима. У складу са наведеним правним актом, порески систем се темељи на начелима једнакости и праведности.³⁷⁰ Ове одредбе садржане су оквиру главе три Устава Републике Хрватске у којој су предвиђена економска (господарска³⁷¹), социјална и културна права.

Кривична дела против фискалног система у Републици Хрватској предвиђена су у глави двадесет четири Казненог закона³⁷², у оквиру групе кривичних дела против

³⁶⁸ Устав Републике Хрватске („Narodne novine Republike Hrvatske“, број 85/2010). Текст Устава се налази на веб-страници: <http://www.sabor.hr/Default.aspx?art=1841> (приступљено током фебруара 2014. године).

³⁶⁹ Члан 48. Устава Републике Хрватске.

³⁷⁰ Члан 50. Устава Републике Хрватске.

³⁷¹ Реч господарска у Републици Хрватској има шире значање. Она означава не само привреду, већ и економију, укључујући и јавне финансије.

³⁷² „Narodne novine Republike Hrvatske“, број: 125/2011 и 144/2012. Текст закона налази се на веб-страницама:

господарства. Групни објект заштите ових дела није само привреда, већ целокупна економија, укључујући и фискални систем. Обзиром на ову чиљеницу може се закључити да је Казненим законом Хрватске издвојена посебна група кривичних дела којима се штити економија. У оквиру ове главе предвиђена су, како кривична дела којима се штити порески и царински систем, тако и кривична дела којима се штити буџетски систем.

2.1. Пореска и царинска кривична дела

Порески и царински систем, осим превентивних мера, захтевају и кривичноправну заштиту. Казненим законом Републике Хрватске предвиђена су следећа кривична дела против пореског и царинског система:

- 1) утаја пореза или царине (члан 256. КЗ) и
- 2) избегавање царинског надзора (члан 257. КЗ)

2.1.1. Утаја пореза или царине

Кривично дело утаја пореза или царине предвиђено је чланом 256. Казненог закона Републике Хрватске. Ово дело постоји уколико лице са циљем да оно или друго лице потпуно или делимично избегне плаћање пореза или царине даје нетачне или непотпуне податке о дохоцима, предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање износа пореске или царинске обавезе или уколико са истим циљем не пријави приход, предмет или друге чињенице које су од утицаја на утврђивање пореске или царинске обавезе, па због тога дође до смањења или неутврђивања пореске или царинске обавезе у износу који прелази двадесет хиљада куна.

Објект заштите овог дела јесу порески и царински систем, а објект напада чине: порези и доприноси.

http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2011_11_125_2498.html. и http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2012_12_144_3076.html (приступљено током јула 2014. године).

Радња извршења овог дела постављена је алтернативно и она се може извршити на следеће начине:

- 1) давањем нетачних или непотпуних података о дохоцима, предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање износа пореске или царинске обавезе или
- 2) непријављивањем прихода, предмета или друге чињенице који су од утицаја на утврђивање пореске или царинске обавезе у случају обавезне пријаве.

Као што се може закључити, радња извршења кривичног дела се може предузети, како чињењем, тако и нечињењем (пропуштањем). Да би постојало ово кривично дело осим намере избегавања плаћања своје или туђе пореске или царинске обавезе, неопходно је и наступање последице која се састоји у смањењу или неутврђивању пореске или царинске обавезе у износу који прелази двадесет хиљада куна. Ово дело је бланкетног карактера. Да би се применила ова инкриминација у конкретном случају мора се првенствено утврдити да ли је одговарајућим законом прописана обавеза плаћања одређених пореских давања³⁷³, односно царина.

Извршилац кривичног дела може бити свако лице. С обзиром на постојање намере као конститутивног елемента бића кривичног дела, радња извршења се може предузети само са директним умишљајем. За извршиоца овог дела предвиђена је казна затвора од шест месеци до пет година.

Осим основног, прописани су и посебан и тежи облик овог дела.

Посебан облик дела постоји уколико лице оствари пореску олакшицу или другу пореску повластицу у износу од двадесет хиљада куна супротно условима под којима је добио. И овај облик дела је бланкетног карактера, обзиром да је за одређивање радње извршења кривичног дела неопходно коришћење пореских прописа. Износ од двадесет хиљада куна у конкретном случају представља објективни услов инкриминасања, а радња извршења се састоји у ненаменском коришћењу пореске олакшице или пореске повластице. Извршилац овог дела може да буде свако лице. За извршиоца дела је прописана иста казна, као и за основно кривично дело.

³⁷³ М. Бабић, И. Марковић, Кривично право, Посебни дио, Правни факултет, Бања Лука 2009. стр. 224.

Тежи облик дела постоји уколико је услед предузимања радње извршења као последица наступило смањење јавних прихода или неутврђивање пореске обавезе великих размера. Појам великих размера није дефинисан Казненим законом, па одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. У овом случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом која мора да буде обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења дела. За извршиоца дела прописана је казна затвора од једне до десет година.

Ове одредбе се примењују и уколико је радња извршења усмерена на угрожавање финансијских интереса Европске уније.

2.1.2. Избегавање царинског надзора

Кривично дело избегавање царинског надзора предвиђено је чланом 257. Казненог закона Хрватске. Оно постоји уколико лице избегавајући мере царинског надзора пренесе преко границе робу чија су производња или промет ограничени или забрањени ако тиме није извршено неко друго кривично дело за које је прописана тежа казна.

Објект заштите је царински систем, а објект напада је роба чија је производња или промет забрањена или ограничена у Хрватској.

Радња извршења се састоји у преношењу преко границе робе чија су производња или промет ограничени или забрањени. Услов за постојање овог дела је и да његовим извршењем није извршено друго кривично дело за које је прописана тежа казна. Битно је да се радња предузима на одређени начин-избегавањем мера царинског надзора.

Извршилац дела може бити свако лице, а дело се може извршити само са умишљајем. За извршиоца је предвиђена казна затвора од шест месеци до пет година. Такође је прописано и обавезно изрицање мере безбедности одузимање предмета.

3.1. Буџетска кривична дела

Два су буџетска кривична дела прописана Казненим законом Републике Хрватске:

- 1) злоупотреба у поступку јавне набавке (члан 254. КЗ) и
- 2) субвенцијска превара (члан 258. КЗ).

3.1.1. Злоупотреба у поступку јавне набавке

Чланом 254. Казненог закона Хрватске предвиђено је кривично дело злоупотреба у поступку јавне набавке. Ово дело постоји уколико лице у поступку јавне набавке достави понуду засновану на забрањеном договору између економских субјеката који има за циљ да наручилац прихвати одређену понуду.

Објект заштите овог кривичног дела је двојак. То је, како право слободне конкуренције, тако и буџетски систем, који је угрожен уколико наручилац прихвати неповољнију понуду.

Радња извршења се састоји у достављању понуде засноване на забрањеном договору између економских субјеката (учесника у поступку јавне набавке – понуђача) који има за циљ да наручилац прихвати одређену понуду. Достављању понуде претходи забрањен договор између економских субјеката, који се може заснивати на давању поклона другој страни или обећању какве погодности, како би понудила неповољније услове од лица које претендује да буде одабрано у поступку јавне набавке. Битно је да се радња предузима у поступку јавне набавке. Извршилац дела може бити било које лице. Дело се може извршити само са умишљајем, имајући у виду да се кривично дело врши у намери да наручилац прихвати неповољнију понуду. За извршиоца дела је предвиђена казна затвора од шест месеци до пет година.

Осим основног, прописан је и тежи облик дела, који постоји уколико је услед предузете радње прибављена „знатна имовинска корист“ или уколико је проузрокована „знатна штета“. Обзиром да појам „знатна имовинска корист“ или „знатна штета“ није одређен Законом, одређивање садржине ових појмова зависи од става судске праксе у

сваком конкретном случају. Знатна имовинска корист или штета представљају квалификаторну последицу која је обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње дела. За ово дело је предвиђена казна затвора од једне до десет година.

Истим чланом, тачка 3. предвиђена је могућност факултативног ослобођења од казне уколико извршилац добровољно спечи наручиоца да прихвати понуду. У овом случају ради се о примени института добровољног одустанка.

3.1.2. Субвенцијска превара

Чланом 258. Казненог закона Републике Хрватске предвиђено је кривично дело субвенцијска превара. Оно постоји уколико лице са циљем да за себе или другога оствари државну помоћ даваоцу помоћи да нетачне или непотпуне податке о чињеницама од којих зависи доношење одлуке о давању државне помоћи или пропусти да обавести даваоца државне помоћи о променама важним за доношење одлуке о њеној додели.

Објект заштите је буџетски систем, а објект напада је државна помоћ.

Радња извршења одређена је алтернативно и она се састоји у

- 1) давању нетачних или непотпуних података о чињеницама од којих зависи доношење одлуке о давању државне помоћи или
- 2) пропуштању обавештења о променама важним за доношење одлуке о додели државне помоћи.

Кривично дело се може извршити, како радњом чињења, тако и радњом нечињења. Битно је да се она предузима:

а) према даваоцу државне помоћи и

б) у намери да се за себе или другога оствари незаконита државна помоћ. Ова намера мора да постоји на страни учиниоца у време предузимања радње, али она не мора да буде остварена у конкретном случају.

Извршилац дела може бити свако правно или физичко лице (пољопривредник, јавно предузеће). Ово дело је бланкетног карактера. Оно се може извршити само са

директним умишљајем, а за извршиоца је предвиђена казна затвора од шест месеци до пет година.

Ово дело постоји и уколико лице средства из одобрене државне помоћи користи супротно њиховој намени. У овом случају се ради о лицу које је испунило услове за доделу државне помоћи и којем је она додељена, али која средства помоћи користи супротно намени.

Тежи облик овог дела постоји уколико је извршилац предузео радњу у намери добијања државне помоћи великих размера или уколико је ненаменски користио државну помоћ великих размера. Обзиром да појам „државна помоћ великих размера“ није дефинисана Казненим законом, одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од једне до десет година.

Истим чланом, тачка 4. предвиђен је и факултативни основ ослобођења од казне. Извршилац који добровољно спречи доношење одлуке о давању државне помоћи на основу нетачних или непотпуних података или на основу пропуштања обавештавања о важним променама које могу бити од утицаја за доношење одлуке о додели државне помоћи може се ослободити од казне.

Обзиром да је Република Хрватска постала чланица Европске уније, Законом је предвиђено у истом члану, тачки 5. да се са државном помоћи изједначавају и субвенције и помоћ одобрени из средстава Европске уније. То значи да ово кривично дело постоји и уколико се ради о средствима Европске уније.

3. Република Македонија

Уставом Републике Македоније³⁷⁴ из 2005. године у оквиру главе два: „Основна права и слободе грађана“, поглавље два у коме су дефинисана економска, социјална и културна права, предвиђено је да је грађанима гарантовано право власништва и право

³⁷⁴ Текст Устава Републике Македоније се налази на следећој веб-страници: <http://www.sobranie.mk/?ItemID=A431BEE83F63594B8FE11DA66C97BEAF> (приступљено током фебруара 2014. године).

заштите имовине.³⁷⁵ Право својине у складу са Уставом подразумева, како права, тако и дужности, и мора да служи општем добру заједнице. Та дужност огледа се у обавези плаћања држави пореза, доприноса и других дажбина утврђених законом. На тај начин је предвиђено да је свако лице у обавези да плаћа порезе и друге јавне дажбине у обиму утврђеном прописима којима се утврђује плаћање пореза. На основу јавних прихода држава грађанима помаже у остварењу социјалне заштите и социјалне сигурности, а грађани Републике уживају социјалну заштиту и социјалну сигурност у складу са принципима социјалне правде. Република гарантује грађанима помоћ у случају губитка посла и предвиђа посебну заштиту за особе са инвалидитетом и њихово укључивање у друштвену заједницу. Како би се осигурало остварење тих права неопходно је да држава има довољно прихода, од којих највећи део чине порези, доприноси и друге дажбине.³⁷⁶

У циљу успостављања фискалне дисциплине неопходно је осим константног праћења извршења уредног плаћања пореза и наменског трошења буџетских средстава предвидети и кривичноправне санкције које такође представљају механизам успостављања фискалне дисциплине у јавном сектору. Због тога су у Кривичном закону Македоније³⁷⁷ фискална кривична дела предвиђена у глави двадесет пет, у групи кривичних дела против јавних финансија, платног промета и економије.

3.1. Царинско кривично дело - Кријумчарење

Кривично дело кријумчарење предвиђено је чланом 278. Кривичног законика Републике Македоније. Дело постоји уколико се лице бави у виду занимања преносом робе преко царинске линије избегавањем царинске контроле или уколико лице избегавајући царинску контролу преко царинске линије пренесе робу велике вредности.

Објект заштите је царински систем.

Радња извршења је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) бављењу преношењем робе преко царинске линије у виду занимања или

³⁷⁵ Члан 30. Устава Републике Македоније.

³⁷⁶ Члан 35. Устава Републике Македоније.

³⁷⁷ Кривичен законик на Република Македонија – општи и посебен дел („Службен весник на Република Македонија, број 37/96).

2) преношењу робе велике вредности преко царинске линије.

Да би се неко лице бавило у виду занимања преношењем робе, неопходно је да се радња извршења кривичног дела континуирано понавља. Битно је да се радња предузима на одређени начин-избегавањем мера царинске контроле. Појам „роба велике вредности“ није дефинисан Кривичним закоником. Одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. Извршилац дела може бити свако лице. Дело се може извршити само са умишљајем. За извршиоца дела је предвиђена новчана казна или казна затвора до три године.

Тежи облик овог дела постоји уколико лице организује банду, групу или друго удружење у циљу вршења кријумчарења или растура неоцарињену робу или изврши кривично дело наоружано ватреним оружјем или употребом силе или претње. У овом случају ради се о кривичном делу квалификованом посебним околностима. Посебне околности су: организовање банде, групе или другог удружења ради кријумчарења робе, растурање неоцарињене робе или вршење кривичног дела уз ношење ватреног оружја или употребу силе или претње.

Обзиром да се ради о квалификаторним околностима у односу на њих неопходно је постојање умишљаја извршиоца. Под растурањем неоцарињене робе сматра се њена даља дистрибуција до крајњих корисника. Под силом се подразумева употреба физичке или механичке снаге у циљу савладавања отпора другог лица, али и употреба омамљујућих средстава или хипнозе, док се под претњом подразумева стављање у изглед зла лицу којем се прети или њему блиском лицу или имовини. За тежи облик дела је предвиђена казна затвора од једне до пет година.

Роба која је предмет извршења овог дела и средства за њено преношење и растурање ће се обавезно одузети применом мере безбедности одузимање предмета.

3.2. Пореско кривично дело – Пореска утаја

Кривично дело пореска утаја предвиђено је чланом 279. Кривичног законика Републике Македоније. Ово дело постоји уколико лице у намери да оно или друго лице избегне у целости или делимично плаћање пореза, доприноса или других давања која је

на основу закона у обавези да плаћа, даје лажне податке о својим приходима, предметима или другим чињеницама од значаја за утврђивање износа пореских обавеза или ко у истој намери у случају обавезне пријаве не пријави приход, односно предмет или другу чињеницу од значаја за утврђивање овакве обавезе, а уколико се ради о износу обавезе велике вредности.

Објект заштите је порески систем, а објект напада су: порези, доприноси и друга давања.

Радња извршења овог дела је алтернативно одређена и она се састоји у:

- 1) давању лажних података о стеченим приходима, предметима и другим чињеницама од значаја за утврђивање износа пореске обавезе и
- 2) непријављивању прихода, предмета или других чињеница од значаја за утврђивање пореских обавеза у случају обавезне пореске пријаве.

Радња извршења кривичног дела се може предузети, како чињењем, тако и нечињењем (пропуштањем). Да би постојало кривично дело пореска утаја, неопходно је да буду испуњени и други услови:

- а) да радња дела буде предузета у намери да се избегне у целости или делимично обавеза плаћања пореза, доприноса или неког другог давања за себе или друго лице и
- б) да је обавеза која се избегава велике вредности.

Износ велике вредности представља објективни услов инкриминације. Обзиром да овај износ није дефинисан Кривичним закоником, његово утврђивање зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају.

Извршилац кривичног дела може бити свако лице. Обзиром да се дело предузима са одређеном намером која представља висок ниво свести, оно се може извршити само са директним умишљајем. За извршиоца дела прописана је казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна.

Тежи облик дела постоји уколико је износ пореске обавезе чије се плаћање избегава знатан. Појам „знатан износ обавезе“ није дефинисан Закоником, па садржина овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. У овом случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом која је обухваћена

умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења кривичног дела. За извршиоца овог дела је предвиђена казна затвора од једне до пет година и новчана казна.

4. Босна и Херцеговина

У саставу Босне и Херцеговине налазе се три ентитета: Федерација Босна и Херцеговина, Република Српска и Брчко Дистрикт³⁷⁸. Уставом је прописано да су институције Босне и Херцеговине надлежне за царинску политику, финансирање њених институција и међународних обавеза.³⁷⁹ У складу са одредбама Устава Скупштина Босне и Херцеговине усваја буџет. Федерација Босне и Херцеговине је у обавези да 2/3 остварених прихода уплати у буџет Босне и Херцеговине, а Република Српска 1/3 остварених прихода, изузев уколико другачије не утврди Скупштина.³⁸⁰ Фискална кривична дела су прописана Кривичним законом Босне и Херцеговине,³⁸¹ као и Кривичним законима њених ентитета.

³⁷⁸ Амандманом I на Устав Босне и Херцеговине прописано је да Брчко Дистрикт постоји под суверенитетом Босне и Херцеговине и да спада под надлежност наведене државе, чија је и територија. Текст Амандмана I који је објављен у „Службеном гласнику Босне и Херцеговине“, број 25/2009, налази се на веб-страници:

http://www.ccbh.ba/public/down/Amandman_I_na_Ustav_BiH_bos.pdf (приступљено током фебруара 2014. године).

³⁷⁹ Члан III Устава Босне и Херцеговине.

³⁸⁰ Члан VIII Устава Босне и Херцеговине. Текст Устава се налази на веб-страници:

http://www.ads.gov.ba/v2/attachments/1951_USTAV_BOSNE_I_HERCEGOVINE_bos.pdf (приступљено током фебруара 2014. године).

³⁸¹ „Службени гласник Босне и Херцеговине“, број: 3/2003, 32/2003, 37/2003, 54/2004, 61/2004, 30/2005, 53/2006, 55/2006, 32/2007 и 8/2010. Текст закона се налази на веб-страници:

http://www.sudbih.gov.ba/files/docs/zakoni/ba/Krivicni_zakon_BiH_-_precisceni_nezvanicni_tekst.pdf (приступљено током фебруара 2014. године).

4.1. Пореска кривична дела

Пореска кривична дела предвиђена су Кривичним законом Босне и Херцеговине у оквиру главе осамнаест, у групи кривичних дела против привреде и јединства тржишта и кривичних дела из области царина:

- 1) пореска утаја или превара (члан 210. КЗ БиХ) и
- 2) недозвољен промет акцизних производа (члан 210а. КЗ БиХ);
- 3) незаконито ускладиштење (члан 210б. КЗ БиХ) и
- 4) неплаћање пореза (члан 211. КЗ БиХ).

4.1.1. Пореска утаја или превара

Кривично дело пореска утаја или превара предвиђено је чланом 210. Кривичног закона Босне и Херцеговине. Ово дело постоји уколико лице избегне да плати давања прописана пореским законодавством Босне и Херцеговине непружањем захтеваних података или пружањем лажних података о стеченим опорезивим приходима или о другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање износа обавеза, а износ пореза чије се плаћање избегава прелази износ од 10.000 конвертибилних марака.

Објект заштите кривичног дела је порески систем.

Радња извршења се састоји у избегавању плаћања давања прописаних пореским законодавством Босне и Херцеговине. Она се предузима на одређени начин:

- а) непружањем захтеваних података или
- б) пружањем лажних података о стеченим опорезивим приходима или о другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање износа обавеза.

Битно је да је на овај начин избегнуто плаћање обавеза у висини преко 10.000 конвертибилних марака. То је објективни услов инкриминације. Извршилац дела може да буде свако лице. Дело се може извршити само са умишљајем. За извршиоца дела је предвиђена казна затвора од шест месеци до пет година.

Посебан облик дела постоји уколико лице у намери да оствари право на повраћај пореза или порески кредит по основу индиректних пореза прописаних пореским

законодавством Босне и Херцеговине достави надлежним пореским органима пријаву неистинитог садржаја са исказаним износом за повраћај или на име пореског кредита индиректног пореза који прелази износ од 10.000 конвертибилних марака. Овде је радња извршења достављање пријаве неистинитог садржаја пореским органима. Дело чине још два елемента:

а) намера да се оствари право на повраћај пореза или порески кредит по основу индиректног пореза и

б) висина од 10.000 конвертибилних марака на име повраћаја пореза или пореског кредита.

Извршилац овог дела може бити свако лице. Обзиром да је конститутивни елемент бића кривичног дела намера, ово дело се може извршити само са директним умишљајем. За извршиоца дела је предвиђена казна затвора од шест месеци до пет година.

Дело има два тежа облика испољавања.

Први тежи облик кривичног дела постоји:

- 1) уколико одређено лице избегне да плати давања прописана пореским законодавством Босне и Херцеговине непружањем захтеваних података или пружањем лажних података о својим стеченим опорезивим приходима или о другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање износа обавеза, а износ пореза чије се плаћање избегава прелази износ од 50.000 конвертибилних марака или
- 2) уколико лице у намери да оствари право на поврат или кредит по основу индиректних пореза прописаних пореским законодавством Босне и Херцеговине поднесе пореску пријаву неистинитог садржаја са исказаним износом за поврат или кредит индиректног пореза који прелази 50.000 конвертибилних марака.

За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од једне до десет година.

Други тежи облик дела постоји уколико лице предузме неку од следећих радњи:

- 1) избегне да плати обавезе прописане пореским законодавством Босне и Херцеговине непружањем захтеваних података или пружањем лажних података о својим стеченим опорезивим приходима или о другим

чињеницама које су од утицаја на утврђивање износа обавеза, а износ пореза чије се плаћање избегава прелази износ од 200.000 конвертибилних марака или

- 2) уколико лице у намери да оствари право на поврат или кредит по основу индиректних пореза прописаних пореским законодавством Босне и Херцеговине поднесе пореску пријаву неистинитог садржаја са исказаним износом за поврат или кредит индиректног пореза који прелази 200.000 конвертибилних марака.

За овај облик дела прописана је казна затвора од најмање три године.

4.1.2. Недозвољен промет акцизних производа

Кривично дело недозвољен промет акцизних производа предвиђено је чланом 210а. Кривичног закона Босне и Херцеговине. Ово дело постоји уколико лице незаконито произведе, стави у промет, односно прода или продаје производе који нису обележени контролним и порезним маркицама на начин прописан пореским законодавством Босне и Херцеговине.

Објект заштите је порески систем, а објект напада су производи који морају бити обележени контролним акцизним и порезним маркицама.

Радња извршења је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) производњи;
- 2) стављању у промет или
- 3) продаји.

За постојање овог дела је потребно испуњење следећих услова:

- а) да се радња предузима незаконито и
- б) да се радња односи на производе који нису обележени контролним и пореским маркицама на начин прописан пореским законодавством Босне и Херцеговине.

Извршилац дела може бити свако лице. Дело се може извршити само са умишљајем, а за извршиоца је предвиђена казна затвора од шест месеци до пет година. Законом је прописано и обавезно изрицање мере безбедности одузимање предмета.

4.1.3. Незаконито ускладиштење

Кривично дело незаконито ускладиштење прописано чланом 210б. Кривичног закона Босне и Херцеговине. Ово дело постоји уколико лице ускладишти робу на коју се плаћа порез на основу пореског законодавства Босне и Херцеговине у просторији која није регистрована за ту намену у складу са законом или уколико лице дозволи да се у његовој просторији ускладишти роба, а просторија није за то регистрована.

Објект заштите кривичног дела је порески систем, а објект напада је роба на коју се плаћа порез.

Радња извршења је одређена алтернативно и она постоји уколико учинилац:

- 1) ускладишти робу на коју се плаћа порез према пореском законодавству Босне и Херцеговине у просторији која нија није регистрована за ту намену у складу са законом или
- 2) дозволи да се у његовој просторији ускладишти роба на коју се плаћа порез, а просторија није за то регистрована.

Извршилац дела може бити свако лице. Дело може бити извршено само са умишљајем, а извршиоцу се може изрећи новчана казна или казна затвора до три године.

Ово дело постоји и уколико лице у просторији која је регистрована у складу са законом за ускладиштење робе ускладишти робу на коју се плаћа порез према пореском законодавству Босне и Херцеговине, а за коју не постоји прописана документација о пореклу робе и плаћеном порезу.

4.1.4. Неплаћање пореза

Кривично дело неплаћање пореза прописано је чланом 211. Кривичног закона Босне и Херцеговине. Ово дело постоји уколико лице преносом или отуђењем имовине, гашењем привредног субјекта или на други начин онемогући наплату пријављеног пореза прописаног пореским законодавством Босне и Херцеговине, а износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 50.000 конвертибилних марака.

Објект заштите кривичног дела је порески систем.

Радња извршења овог дела одређена је алтернативно и она се састоји у:

- 1) преносу или отуђењу имовине;
- 2) гашењу привредног субјекта или
- 3) онемогућавању наплате пријављеног пореза прописаног пореским законодавством Босне и Херцеговине на други начин.

Да би постојало ово дело износ обавезе чије се плаћање избегава мора да прелази 50.000 конвертиблиних марака. Овај износ представља објективни услов инкриминације, тј. разлог због којег је ово понашање предвиђено као кривично дело. Уколико је у питању мањи износ од 50.000 конвертибилних марака, радиће се о прекршају, а не о овом кривичном делу. Извршилац дела може да буде свако лице. Дело се може извршити само са умишљајем.

За извршиоца дела прописана је новчана казна или казна затвора до три године.

Дело има два тежа облика испољавања.

Први тежи облик дела постоји уколико лице преносом или отуђењем имовине, гашењем привредног субјекта или на други начин онемогући наплату пријављеног пореза прописаног пореским законодавством Босне и Херцеговине у износу који прелази 100.000 конвертибилних марака. За ово дело је прописана казна затвора од једне до десет година.

Други тежи облик дела постоји уколико лице предузимајући радњу извршења основног облика избегава плаћање пореза, чији износ прелази 200.000 конвертибилних марака. За ово дело је предвиђена казна затвора од најмање три године.

Кривичним законом је прописан и факултативни основ за ослобођење од казне уколико извршилац дела плати обавезе накнадно, а пре изрицања кривичне санкције. У конкретном случају он ће се огласити кривично одговорним, али ће се ослободити од казне.

4.2. Царинска кривична дела

Царинска кривична дела су прописана у глави осамнаест, у групи кривичних дела против привреде и јединства тржишта и кривичних дела из области царина Кривичног закона Босне и Херцеговине:

- 1) кријумчарење (члан 214. КЗ БиХ);
- 2) организовање групе људи или удружења за кријумчарење или раструрање неоцарињене робе (члан 215. КЗ БиХ) и
- 3) царинска превара (члан 216. КЗ БиХ).

4.2.1. Кријумчарење

Кривично дело кријумчарење је прописано чланом 214. Кривичног закона Босне и Херцеговине. Ово дело постоји уколико лице преко царинске линије пренесе робу веће вредности избегавајући мере царинске контроле или уколико се лице бави преношењем робе преко царинске линије.

Објект заштите кривичног дела је царински систем.

Радња извршења је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) преношењу робе веће вредности преко царинске линије уз избегавање мера царинске контроле или
- 2) бављењу преношењем робе преко царинске линије.

Обзиром да појам „роба веће вредности“ није одређен Кривичним законом, одређивање овог појма зависи од става судске праксе у конкретном случају. Под бављењем преношењем робе преко царинске линије подразумева се преношење робе у виду занимања. Да би постојало ово кривично дело неопходно је да се радња извршења предузме уз избегавање мера царинске контроле више пута.

Извршилац дела може да буде свако лице. Дело се може извршити само са умишљајем. За извршиоца дела је прописана новчана казна или казна затвора до три године.

Дело има два тежа облика испољавања.

Први тежи облик дела постоји уколико лице без одговарајућег одобрења, избегавајући мере царинске контроле преко царинске линије пренесе робу чији је увоз

или извоз забрањен, ограничен или захтева посебно одобрење или дозволу надлежног органа. Да би постојао овај облик дела неопходно је извршити, како пренос робе без одговарајућег одобрења, под којим се подразумева одобрење надлежних органа избегавајући мере царинске контроле, тако и пренос робе чији је увоз или извоз забрањен или ограничен прописима или одлуком надлежних органа или за чији је увоз или извоз неопходно посебно одобрење или дозвола надлежног органа. За извршиоца овог дела је прописана казна затвора од шест месеци до пет година.

Други тежи облик дела постоји уколико се преко царинске линије пренесу предмети, роба или супстанце који су опасни по живот или здравље људи или који представљају опасност за јавну сигурност или је кривично дело кријумчарења извршено уз употребу оружја, силе или претње. Ово дело се јавља у два случаја. Прво, када се ради о преносу преко царинске линије предмета, робе или супстанце који су опасни по живот или здравље људи или за јавну сигурност. Друго, када је радња извршења предузета на одређени начин-уз употребу оружја, силе или претње. Под оружјем се подразумева, како ватрено оружје (пиштољи, пушке, експлозивне направе), тако и хладно оружје (ножеви итд.). Под силом се подразумева употреба физичке или механичке снаге која је погодна да савлада отпор другог лица, тако и употреба омамљујућих средстава и хипнозе, а под претњом стављање у изглед зла лицу којем се прети или њему блиском лицу или имовини. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од једне до десет година.

У односу на робу, супстанце и друге предмете овог кривичног дела биће примењена мера безбедности одузимање предмета. Законом је прописано да ће се осим одузимања наведених предмета, одузети и превозно средство³⁸² чија су тајна или скривита места искоришћена за пренос кријумчарене робе или које је било намењено за извршење кривичног дела кријумчарење, али уколико је власник или корисник превозног средства знао или био дужан да зна да је превозно средство искоришћено или да ће бити искоришћено за извршење кривичног дела.

³⁸² Под превозним средством се у складу са чланом 1. тачка (27). Кривичног закона сматра свако пловило, возило или летелица, као и било које друго средство које се може користити за превоз у друмском, воденом или ваздушном саобраћају без обзира на врсту погона.

4.2.2. Организовање групе људи или удружења за кријумчарење или растурање неоцарињене робе

Кривично дело организовање групе људи или удружења за кријумчарење или растурање неоцарињене робе прописано је чланом 215. Кривичног закона Босне и Херцеговине. Овим делом су инкриминисане припремне радње као самостално кривично дело. Дело постоји уколико лице организује групу људи³⁸³ или друго удружење³⁸⁴ за организовано кријумчарење или мрежу препродаваца или посредника за продају или растурање неоцарињене робе.

Објект заштите је царински систем, а објект напада неоцарињена роба.

У конкретном случају ради се о кажњавању организатора који не мора да изврши кривично дело кријумчарења. Дело је свршено самим организовањем групе људи. Битно је да је група организована са одређеним циљем – да кријумчари робу или да се бави препродајом, посредовањем у продаји или растурањем неоцарињене робе.

Извршилац дела може да буде свако лице. Дело се може извршити само са умишљајем. За извршиоца дела је прописана казна затвора од најмање три године.

Осим санкције за организатора, Законом је прописана и казна за припадника ове групе, тј. за лице које постане њен члан. Ово лице се такође кажњава за само припадање групи или удружењу, без обзира да ли је извршило или не кривично дело кријумчарење. За припадника групе прописана је казна затвора од најмање годину дана.

4.2.3. Царинска превара

Кривично дело царинска превара прописано је чланом 216. Кривичног закона Босне и Херцеговине. Ово дело постоји уколико лице у намери да оно или друго лице

³⁸³ Под организованом групом људи се у складу са чланом 1. тачка (15). подразумева група људи која је формирана ради непосредног извршења кривичног дела и која не мора да има формално дефинисане улоге, континуитет чланства или развијену структуру.

³⁸⁴ Под удружењем се подразумева било који облик удруживања три или више лица.

избегне плаћање царине или других дажбина које се плаћају на увоз робе, а чији износ прелази 5.000 конвертиблиних марака сачини или надлежном царинском органу поднесе лажну царинску исправу, уверење или други докуменат који је лажан.

Објект заштите је царински систем, а објект напада су царинска исправа, уверење или други документ.

Радња извршења се састоји у:

- 1) сачињавању или
- 2) подношењу надлежном царинском органу лажне царинске исправе, уверења или другог лажног докумената.

У првом случају лице лично саставља у целини или делимично лажну царинску исправу, уверење или други лажни докуменат, док у другом случају није потребно да је одређено лице лично сачинило наведену документацију. Ова документација може да буде сачињена и од стране другог лица, а извршилац је лице које је поднесе надлежном царинском органу. За постојање дела неопходно је да је радња извршења предузета у намери да то или друго лице не плати износ царине или других дажбина у износу преко 5.000 конвертиблиних марака. Обзиром да се дело предузима у одређеној намери, оно се може извршити само са директним умишљајем. Извршилац дела може бити свако лице и оно ће се казнити новчаном казном или казном затвора до три године.

Законом су прописана и два тежа облика.

Први тежи облик дела постоји уколико предузимањем радње извршења износ обавезе чије се плаћање избегава прелази износ од 20.000 конвертибилних марака. У конкретном случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом у односу на коју је неопходно постојање умишљаја на страни извршиоца у тренутку предузимања радње извршења кривичног дела. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од једне до десет година.

Други тежи облик дела постоји уколико се услед предузете радње извршења избегава плаћање царине или других дажбина у износу преко 80.000 конвертибилних марака. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од најмање три године.

5. Федерација Босне и Херцеговине

Уставом Федерације Босне и Херцеговине прописано је да је доношење прописа о финансирању њених институција у надлежности Федерације, као и њена фискална политика.³⁸⁵ Истом одредбом предвиђено је да се финансирање делатности федералних власти, установа и њених институција обезбеђује кроз опорезивање, задуживање и друга средства.

Како би се заштитио фискални систем и обезбедило финансирање власти, установа и институција Федерације, неопходно је прописати и кривичноправне мере, које служе као крајње средство у успостављању фискалне дисциплине. Фискална кривична дела прописана су Кривичним законом Федерације Босне и Херцеговине.³⁸⁶ Обзиром да је царински систем у надлежности Босне и Херцеговине, Кривичним законом Федерације су прописана само пореска кривична дела и једно буџетско кривично дело.

5.1. Пореска кривична дела

Пореска кривична дела су прописана у глави двадесет три, у групи кривичних дела из области пореза. То су следећа дела:

- 1) пореска утаја (члан 273. КЗ ФБиХ);
- 2) лажна пореска исправа (члан 274. КЗ ФБиХ);
- 3) неправилно издвајање средстава правних лица (члан 275. КЗ ФБиХ);
- 4) подношење лажне пореске пријаве (члан 276. КЗ ФБиХ);
- 5) спречавање пореског службеника у обављању службене радње (члан 277. КЗ ФБиХ) и
- 6) напад на пореског службеника у обављању службене дужности (члан 278. КЗ ФБиХ).

³⁸⁵ Глава три, члан 1. Устава Федерације Босне и Херцеговине. Текст Устава се налази на веб-страници: http://www.ustavnisudfbih.ba/bs/dokumenti/ustav_precisceni_tekst.pdf (приступљено током фебруара 2014. године).

³⁸⁶ „Службене новине Федерације Босне и Херцеговине“, број: 36/2003, 37/2003, 21/2004, 69/2004, 18/2005, 42/2010 и 42/2011.

5.1.1. Пореска утаја

Кривично дело пореска утаја прописано је чланом 273. Кривичног закона Федерације Босне и Херцеговине. Ово дело постоји уколико лице за себе или другога избегне плаћање давања прописаних пореским законодавством или доприноса социјалног осигурања прописаних у Федерацији не дајући захтеване податке или дајући лажне податке о стеченом опорезивом приходу или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање износа таквих обавеза, а износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 10.000 конвертибилних марака.

Објект заштите је порески систем, а објект напада су: порези и доприноси социјалног осигурања.

Радња извршења дела се састоји у избегавању плаћања давања прописаних пореским законодавством Федерације Босне и Херцеговине или доприноса социјалног осигурања који су прописани у Федерацији на један од следећих начина:

- 1) недавањем података који се захтевају од стране надлежних органа или
- 2) давањем лажних података о стеченом опорезивом приходу или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање износа пореске обавезе или доприноса обавезног социјалног осигурања.

Да би постојало ово дело неопходно је да се на овај начин избегава плаћање пореза или доприноса обавезног социјалног осигурања у износу који прелази 10.000 конвертибилних марака који у конкретном случају представља објективни мотив инкриминације. Уколико би се радило о нижем износу, не би постојало кривично дело, већ неки од прекршаја прописан пореским законодавством.

Извршилац дела може да буде свако лице. Дело се може извршити само са умишљајем, а за извршиоца дела је прописана казна затвора од шест месеци до пет година.

Законом су прописана и два тежа облика испољавања.

Први тежи облик дела постоји уколико је лице предузимањем радње извршења дела избегло за себе или друго лице плаћање пореске обавезе или доприноса социјалног

осигурања у износу који прелази 50.000 конвертибилних марака. У овом случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од једне до десет година.

Други тежи облик дела постоји уколико је радњом извршења учинилац за себе или друго лице избегао плаћање пореске обавезе или доприноса обавезног социјалног осигурања у износу који прелази 200.000 конвертибилних марака. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од најмање три године.

5.1.2. Лажна пореска исправа

Кривично дело лажна пореска исправа³⁸⁷ прописано је чланом 274. Кривичног закона Федерације Босне и Херцеговине. Ово дело постоји уколико лице изда лажну исправу чије се подношење захтева у складу са пореским законодавством Федерације или уколико лице не изда исправу чије се издавање захтева по пореском законодавству Федерације.

Објект заштите је порески систем, а објект напада исправа коју прописује пореско законодавство.

Радња извршења је одређена алтернативно и састоји се у:

- 1) издавању лажне исправе чије се подношење захтева у складу са пореским прописима Федерације или
- 2) неиздавању исправе чије се издавање у складу са пореским законодавством Федерације захтева.

Лажна исправа је исправа неистинитог садржаја у целости или делимично. У другом случају се не ради о лажној исправи, већ о неиздавању било какве исправе која може бити истинита или лажна чије се издавање захтева у складу са пореским законодавством. Као што се може закључити дело се може извршити, како радњом чињења, тако и радњом нечињења. Извршилац дела је лице које је у обавези да у складу

³⁸⁷ Под исправом се у смислу члана 2. тачка (26). Кривичног закона Федерације Босне и Херцеговине подразумева сваки предмет који је подобан или одређен да служи као доказ какве чињенице која је од значаја за одређени правни однос.

са пореским прописима изда одређену исправу. Радња извршења се може предузети само са умишљајем. За извршиоца овог дела прописана је новчана казна и казна затвора до три године.

Тежи облик дела постоји када је радња извршења предузета у односу на већи број исправа или уколико је угрожена наплата већег износа јавног прихода. Појам „већи број исправа“ и „већи износ јавног прихода“ нису дефинисани Кривичним законом, па њихово одређивање зависи од става судксе праксе у сваком конкретном случају. Ови појмови представљају квалификаторне околности које су обухваћене умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења кривичног дела. За извршиоца овог дела прописана је новчана казна или казна затвора до три године.

5.1.3. Неправилно издвајање средстава правних лица

Кривично дело неправилно издвајање средстава правних лица прописано је чланом 275. Кривичног закона Федерације Босне и Херцеговине. Ово дело постоји уколико одговорно лице у правном лицу које је на основу пореских прописа у Федерацији одговорно за пореске обавезе одобрило издвајање средстава правног лица у друге сврхе, а не за плаћање пореске обавезе, па је на тај начин проузрокована неспособност правног лица за благовремено измирење пореске обавезе.

Објект заштите је порески систем.

Радња извршења се састоји у одобрењу издавања средстава правног лица у друге сврхе, а не за плаћање пореске обавезе. У конкретном случају ради се о некој врсти ненаменског коришћења средстава, а правно лице може да буде и било који корисник јавних средстава, укључујући и кориснике буџетских средстава. Да би постојало ово кривично дело неопходно је и проузроковање последице која се састоји у наступању неспособности правног лица за благовремено измирење пореске обавезе.

Извршилац дела може бити искључиво одговорно лице у правном лицу које је одговорно за извршење пореске обавезе тог лица. Дело се може извршити само са умишљајем, а извршилац ће се казнити новчаном казном или казном затвора до три године.

5.1.4. Подношење лажне пореске пријаве

Кривично дело подношење лажне пореске пријаве прописано је чланом 276. Кривичног закона Федерације Босне и Херцеговине. Ово дело постоји уколико лице достави надлежном пореском органу лажну пријаву или други лажни податак чије је подношење неопходно у складу са пореским законодавством Федерације.

Објект заштите је порески систем, а објект напада је пореска пријава.

Радња извршења се састоји у достављању лажне пријаве или другог лажног податка чије је достављање пореским органима неопходно у складу са пореским законодавством Федерације. Извршилац дела може да буде свако лице. Дело се може извршити само са умишљајем. За извршиоца овог дела прописана је новчана казна или казна затвора до три године.

5.1.5. Спречавање пореског службеника у обављању службене радње

Кривично дело спречавање пореског службеника у обављању службене радње прописано је чланом 277. Кривичног закона Федерације Босне и Херцеговине. Дело чини лице које силом или претњом употребе силе спречи или настоји да спречи пореског службеника у обављању његове службене дужности или ко га на исти начин присили или намерава да присили да службену функцију не обави.

Објект заштите је двојако одређен као:

- а) порески систем и
- б) законито и ефикасно обављање службене дужности.

Радња извршења се састоји у спречавању или покушају спречавања пореског службеника у обављању службене дужности или његовом присиљавању, односно покушају присиљавања да не обави службену дужност. Она се може предузети на два начина:

- а) уз употребу силе и
- б) претњом употребе силе.

Под силом се подразумева примена физичке снаге у намери савладавања отпора другог лица, као и примена омамљујућих средстава или хипнозе, док се под претњом подразумева стављање у изглед неког зла лицу којем се прети или њему блиском лицу или имовини. Да би постојало ово кривично дело неопходно је да је радња извршења предузета у намери да одређено службено лице (порески службеник) не обави своју службену радњу. Под службеним лицем се у конкретном случају подразумева службено лице пореске управе. Извршилац дела може да буде свако лице. Дело се врши са директним умишљајем који карактерише наведена намера.

За извршиоца дела је прописана казна затвора од три месеца до три године.

Тежи облик дела постоји уколико неко лице пореског службеника увреди, злостави, нанесе му лаку телесну повреду или му прети употребом оружја. Под увредом се подразумева вербално изражавање, погрдне речи упућене пореском службенику или повреда његове части или угледа на симболичан начин или другим понашањем. Злостављање значи наношење непотребних физичких или психичких патњи. Лака телесна повреда је свака повреда која се не може сматрати тешком телесном повредом. То је лако и краткотрајно нарушавање телесног интегритета или здравља другог лица. Под употребом оружја се сматра употреба ватреног (пиштољи, пушке, експлозивне направе) или употреба хладног оружја (нож). У овом случају се ради о квалификаторним околностима које морају да буду обухваћене умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења кривичног дела. За извршиоца овог дела је прописана казна затвора од шест месеци до три године.

Законом је прописана и могућност ослобођења од казне извршиоца дела уколико је био изазаван незаконитим или грубим поступањем пореског службеника.

5.1.6. Напад на пореског службеника у обављању службене дужности

Кривично дело напад на пореског службеника у обављању службене дужности прописано је чланом 278. Кривичног закона Федерације Босне и Херцеговине. Дело чини лице које нападне или озбиљно прети да ће напасти пореског службеника или особу која

пореском службенику помаже у откривању и истрази повреде пореских прописа у Федерацији.

Објект заштите кривичног дела је:

а) порески систем;

б) службена дужност и

в) живот и здравље пореског службеника или лица које му помаже у откривању и истрази повреде пореских прописа.

Радња извршења се састоји у нападу или озбиљној претњи нападом на пореског службеника или особу која му помаже у откривању и истрази повреде пореских прописа.³⁸⁸ Осим примене силе која се састоји у нападу, радња се може састојати и у озбиљној претњи нападом, чија озбиљност се мора схватити са аспекта лица којем се прети тј. пореског службеника или лица које му помаже у откривању или истрази пореских кривичних дела. Извршилац кривичног дела може да буде свако лице, али битан елемент дела је својство пасивног субјекта, тј. лица према којем се радња предузима. То обавезно мора да буде порески службеник или лице које му помаже у откривању или истрази пореских кривичних дела. Радња извршења се може предузети само са умишљајем, а за извршиоца овог дела је прописана казна затвора од три месеца до три године.

Прописана су и два тежа облика овог кривичног дела.

Први тежи облик дела постоји уколико је приликом предузимања радње извршења кривичног дела пореском службенику или лицу које му помаже нанета лака телесна повреда³⁸⁹ или уколико се овим лицима прети употребом оружја. Под лаком телесном повредом треба сматрати сваку повреду која се не може квалификовати као тешка телесна повреда. Овде се ради о лаком и краткотрајном нарушавању телесног или душевног интегритета или здравља пасивног субјекта. Под оружјем се подразумева ватрено оружје (пиштољи, пушке, експлозивне направе) и хладно оружје (нпр. нож).

³⁸⁸ Под особом која пореском службенику помаже у откривању и истрази пореских кривичних дела може се поразумевати, како лице запослено у Пореској полицији као организационој јединици Пореске управе, тако и лице запослено у органима министарства надлежног за унутрашње послове или тужилаштву.

³⁸⁹ Иако су и тешка телесна повреда и лака телесна повреда прописане као кривична дела Кривичним законом Федерације Босне и Херцеговине, њихов појам није одређен Кривичним законом, па се претпоставља да одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају, а на основу процене вештака медицинске струке.

Битно је да се ово оружје употреби према пасивном субјекту. За ово дело прописана је казна затвора од шест месеци до пет година.

Други тежи облик дела постоји уколико је предузимањем радње извршења кривичног дела извршилац теже повредио пореског службеника или лице које му помаже у отривању или спровођењу истраге. Тешка телесна повреда је квалификована последица дела и у односу на њу је неопходно постојање умишљаја извршиоца у тренутку предузимања радње. За извршиоца овог облика кривичног дела прописана је казна затвора од једне до десет година.

5.2. Буџетско кривично дело – Обмана при добијању кредита или других погодности

Кривичним законом Федерације Босне и Херцеговине није прописано ниједно дело које би се могло сматрати типичним буџетским кривичним делом. Једино се под одређеним околностима кривично дело обмана при добијању кредита или других погодности може сматрати буџетским кривичним делом. Ово дело је прописано у глави двадесет два, у групи кривичних дела против привреде, пословања и сигурности платног промета, у члану 268. Оно постоји уколико лице у намери да за себе или друго лице прибави кредит, улагачка средства, субвенцију или какву другу погодност даваоцу кредита или другој особи надлежној за одобрење погодности да неистините или непотпуне податке о имовинском стању или друге податке који су од значаја за добијање кредита или друге погодности.

Објект заштите је имовина, а уколико се ради о субвенцијама које се додељују из државног буџета, то је и буџетски систем. Објект напада дела су како кредит или друге погодности, тако и субвенције које се додељују из државног буџета.

Радња извршења се састоји у давању неистинитих или непотпуних података о имовинском стању или других података од значаја за добијање кредита или друге погодности. Ови подаци морају да се дају органу који одлучује о њиховој додели, а радња се може предузети, како у своје име, тако и у име другог лица. Да би постојало ово дело радња се мора предузети са одређеном намером, а то је добијање кредита, улагачких

средстава, субвенције или друге погодности. Уколико је кривично дело предузето од стране физичког или одговорног лица правног лица (нпр. јавног предузећа) у намери добијања субвенције из државног буџета, радиће се о буџетском кривичном делу.

Извршилац дела може да буде свако лице које предузме радњу извршења кривичног дела (како физичко лице уколико се ради о субвенцијама које се додељују нпр. пољопривредницима, тако и правно лице, нпр. уколико се ради о субвенцијама које се додељују јавном предузећу за подстицање привредне активности). Обзиром да је намера елемент бића кривичног дела, радња извршења се може предузети само са директним умишљајем. За извршиоца дела прописана је казна затвора од шест месеци до три године.

Осим основног, прописана су и два тежа и један посебан облик кривичног дела.

Први тежи облик дела постоји уколико је предузимањем радње извршења кривичног дела прибављен кредит или друге погодности у износу преко 10.000 конвертибилних марака. У овом случају је неопходно да је и наступила последица, односно да је дошло до реализовања намере, која се огледа у прибављању кредита или друге погодности у износу преко 10.000 конвертибилних марака. За овај облик дела прописана је казна затвора од једне до пет година.

Други тежи облик дела постоји уколико је услед предузимања радње извршења прибављен кредит или друга погодност у вредности која прелази износ од 50.000 конвертибилних марака. И у овом случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом, јер је износ преко 50.000 конвертибилних марака био обухваћен умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења кривичног дела. За извршиоца овог облика дела прописана је казна затвора од две до десет година.

Посебан облик дела постоји уколико лице кредит, улагачка средства, субвенцију или другу погодност искористи за другу сврху од оне за коју су му средства одобрена. У овом случају лице које извршава дело на основу ваљане документације и тачних података је добило одређену субвенцију или другу погодност, али се његова радња састоји у њеном коришћењу супротно намени која је одређена релевантним прописима или одлуком надлежног органа који је такву погодност доделио. За овај облик дела прописана је новчана казна и казна затвора до две године.

6. Република Српска

Уставом Републике Српске прописано је да Република мерама економске и социјалне политике подстиче економски развој и повећава социјално благостање грађана.³⁹⁰ У мере економске политике могу се сврстати и мере које се односе на одрживост фискалног система, па и кривичноправне мере које се предузимају у намери обезбеђивања јавних прихода и превенцији незаконитог трошења јавних средстава. Република и општина у складу са Уставом утврђују јавне приходе и јавне расходе. У складу са тим, јавним приходима се сматрају порези, таксе и други законом утврђени приходи.³⁹¹

Обавеза плаћања пореза и других дажбина у Републици Српској је општа и утврђује се према економској снази обвезника.³⁹² У складу са тим може се закључити да су јавне финансије уставна категорија и у Републици Српској.

Обзиром да је царински систем у надлежности Босне и Херцеговине, царинска кривична дела су прописана њеним Кривичним законом³⁹³

6.1. Пореска кривична дела

Пореска кривична дела су прописана у глави двадесет четири, у групи кривичних дела против привреде и платног промета Кривичног закона Републике Српске. То су следећа кривична дела:

- 1) утаја пореза и доприноса (члан 287. КЗ);
- 2) лажна пореска исправа (288. КЗ);

³⁹⁰ Члан 51. Устава Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, број: 21/92, 28/94, 8/96, 21/2002, 26/2002, 30/2002, 31/2002, 69/2002, 31/2003, 98/2003, 115/2005 и 117/2005. Текст Устава се налази на веб-страници:

http://www.narodnaskupstinars.net/upload/documents/lat/ustav_republike_srpske.pdf (приступљено током фебруара 2014. године).

³⁹¹ Члан 62. Устава Републике Српске.

³⁹² Члан 63. Устава Републике Српске.

³⁹³ „Службени гласник Републике Српске“, број: 49/2003, 108/2004, 37/2006, 70/2006, 73/2010, 1/2012 и 67/2013.

- 3) подношење лажне пореске пријаве (члан 289. КЗ);
- 4) спречавање пореског службеника у обављању службене дужности (члан 290. КЗ);
- 5) напад на пореског службеника у обављању службене дужности (члан 291. КЗ)
и
- 6) неправилно издвајање средстава правних лица (члан 292. КЗ).

6.1.1. Утаја пореза и доприноса

Кривично дело утаја пореза и доприноса предвиђено је чланом 287. Кривичног закона Републике Српске. Оно постоји уколико лице избегне плаћање пореза прописаних пореским законодавством Републике Српске или доприноса здравственог или пензијског осигурања прописаних у Републици Српској не дајући тражене податке о свом стеченом опорезивом приходу или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза, а износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 10.000 конвертибилних марака.

Објект заштите је порески систем, а објект напада су: порези и доприноси здравственог и пензијског осигурања.

Радња извршења се састоји у избегавању плаћања пореза прописаних пореским законодавством или доприноса здравственог или пензијског осигурања прописаних у Републици Српској на следеће начине:

- 1) недавањем тражених података о свом стеченом опорезивом приходу или
- 2) недавањем тражених података о другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза.

Недавање тражених података представља радњу извршења овог кривичног дела само када постоји обавеза њиховог давања. Ту се може радити о давању лажних података о стеченом опорезивом приходу или о другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање пореских обавеза или обавеза плаћања доприноса здравственог или пензијског осигурања. Лажни подаци треба да се односе на законито стечене приходе, односно предмете. Непријављивање незаконито стечених прихода или предмета према становишту судске праксе не предстаља елемент овог кривичног дела. Разлог за то је

што не постоји законска обавеза за пријављивање прихода који су стечени на незаконит начин, јер би лице у том случају указивало на себе као извршиоца кривичног дела. Давање лажних података може да се односи и на друге чињенице које су релевантне за утврђивање пореских обавеза или обавеза здравственог, односно пензијског осигурања, као што су нпр. подаци о броју чланова породице, о запослености брачног друга, о редовном школовању деце, о броју запослених за које треба да се плати допринос и слично. Уколико се ради о другим чињеницама које нису од утицаја на утврђивање висине пореске обавезе или висине доприноса здравственог или пензијског осигурања неће постојати ово кривично дело.³⁹⁴

Да би постојало ово дело износ обавезе чије се плаћање избегава треба да прелази 10.000 конвертибилних марака. Овај износ је објективни услов инкриминисања. Уколико би износ обавезе чије се плаћање избегава био испод наведеног износа, радило би се о прекршају, а не о овом кривичном делу. Извршилац дела може бити свако лице које је у обавези у складу са пореским прописима да достави податке од значаја за утврђивање пореске обавезе. Дело се може извршити само са умишљајем, а за извршиоца је предвиђена новчана казна или казна затвора до три године.

Законом су прописана и два тежа облика овог кривичног дела.

Први тежи облик дела постоји уколико лице предузима радњу извршења дела избегавајући плаћање пореза чији износ прелази 50.000 конвертибилних марака. Овај износ представља квалификаторну последицу и она мора да буде обухваћена умишљајем извршиоца. За извршиоца овог дела предвиђена је казна затвора од једне до десет година.

Други тежи облик дела постоји уколико лице предузме радњу извршења кривичног дела избегавајући плаћање пореза у износу преко 150.000 конвертибилних марака. За овај облик дела предвиђена је казна затвора од три до петнаест година.

6.1.2. Лажна пореска исправа

Кривично дело лажна пореска исправа предвиђено је чланом 288. КЗ. Ово дело постоји уколико лице изда лажну исправу која се подноси у складу са пореским

³⁹⁴ М. Бабић, И. Марковић, Кривично право, Посебни део, Оп. цит., стр. 223 и 224.

законодавством у Републици Српској или ако не изда исправу чије се издавање захтева у складу са пореским законодавством Републике Српске.

Објект заштите је порески систем, а објект напада је пореска исправа.

Радња извршења се састоји у:

- 1) издавању потпуно или делимично лажне исправе која се подноси у складу са пореским законодавством у Републици Српској или
- 2) неиздавању исправе уопште или у одређеном року чије се издавање захтева у складу са пореским законодавством Републике Српске.

Извршилац дела може бити само лице које је надлежно за издавање исправе која се подноси надлежним пореским органима у складу са пореским законодавством. Дело може бити извршено само са умишљајем. За извршиоца дела је предвиђена новчана казна или казна затвора до једне године.

Тежи облик дела постоји уколико лице изврши радњу у односу на већи број исправа, чиме буде избегнута наплата већег износа јавних прихода. Обзиром да појмови „већи број исправа“ и „већи износ јавних прихода“ нису дефинисани Кривичним законом, одређивање ових појмова зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају. Појмови „већи број исправа“ и „већи износ јавних прихода“ представљају квалификаторну околност која је обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку извршења кривичног дела. За извршиоца овог дела прописана је новчана казна или казна затвора до три године.

6.1.3. Подношење лажне пореске пријаве

Кривично дело подношење лажне пореске пријаве предвиђено је чланом 289. КЗ. Оно постоји уколико лице достави пореском органу лажну пријаву или други лажни податак чије се подношење тражи у складу са пореским законодавством Републике Српске.

Објект заштите је порески систем, а објект напада је пореска исправа.

Радња извршења је подношење лажне пореске пријаве. Она се може предузети на два начина и то:

- 1) достављањем лажне пријаве пореском органу или
- 2) достављањем другог лажног податка чије се подношење тражи на основу пореског законодавства Републике Српске.

Извршилац дела може бити само лице које је у обавези да надлежним пореским органима достави пореску пријаву или други податак у складу са пореским законодавством Републике Српске. Дело се може извршити само са умишљајем, а за извршиоца овог дела је предвиђена новчана казна или казна затвора до три године.

6.1.4. Спречавање пореског службеника у обављању службене дужности

Кривично дело спречавање пореског службеника у обављању службене дужности прописано је чланом 290. КЗ. Оно постоји уколико лице силом или претњом употребе силе спречи или настоји да спречи пореског службеника у обављању његове службене дужности или га присили да службену радњу не учини.

Објект заштите је двојако одређен као:

- а) порески систем и
- б) законито и ефикасно обављање службене дужности.

Радња извршења се састоји у:

- 1) спречавању пореског службеника у обављању његове службене дужности;
- 2) покушају спречавања пореског службеника у обављању његове службене дужности или
- 3) присиљавању пореског службеника да не изврши службену радњу.

Ова радња извршења се мора предузети на одређени начин и то:

- а) употребом силе или
- б) претњом.

Битно је да је циљ предузимања радње – намера да се порески службеник спречи у обављању његове службене дужности или присили да службену радњу не учини. Под употребом силе сматра се употреба физичке или механичке снаге, као и употреба хипнозе и омамљујућих средстава. Сила мора да буде таква да спречи отпор лица према

којем се предузима, што значи да она мора да буде неодољива. Под претњом се подразумева стављање у изглед неког зла лицу којем се прети (непосредна претња), или њему блиском лицу или имовини (посредна претња). Претња са аспекта лица којем се прети мора бити стварна, озбиљна и могућа како би лице под њеним утицајем предузело одређену радњу или одустало од предузимања одређене радње уколико се то од њега захтева.

Пасивни субјекат може бити само порески службеник, док извршилац дела може бити било које лице. Радња се предузима само са директним умишљајем, а за извршиоца дела је прописана казна затвора од три месеца до три године.

Тежи облик овог дела постоји уколико је при извршењу основног дела учинилац злостављао пореског службеника, претио му употребом оружја или му нанео телесну повреду. Под злостављањем се подразумева наношење непотребних физичких и психичких патњи, док се под претњом употребом оружја подразумева најаву употребе ватреног (пиштољи и пушке) и хладног оружја (нож). Обзиром да врста телесне повреде ког овог дела није одређена, постојање телесне повреде и њену категоризацију (лака или тешка телесна повреда) одређује суд у сваком конкретном случају на основу налаза и мишљења вештака медицинске струке. Врста повреде је од утицаја на одмеравање казне. За извршиоца овог дела је предвиђена казна затвора од шест месеци до три године.

Законом је предвиђен и факултативни основ за ослобођење од казне који ће се применити уколико је извршилац кривичног дела био изазван противзаконитим и грубим поступањем пореског службеника. Он се оглашава кривим, али се ослобађа од казне. Постојање противзаконитог и губог понашања пореског службеника оцењује суд у зависности од околности конкретног случаја.

6.1.5. Напад на пореског службеника у обављању службене дужности

Кривично дело напад на пореског службеника у обављању службене дужности предвиђено је чланом 291. КЗ. Оно постоји уколико лице нападне или озбиљно запрети да ће напасти пореског службеника или лице које му помаже у откривању и истражи повреде пореских прописа у Републици Српској.

Објект заштите је:

- а) порески систем;
- б) службена дужност и
- в) живот и здравље пореског службеника или лица које му помаже у откривању и истрази повреде пореских прописа.

Радња извршења је одређена алтернативно. Она се састоји у:

- 1) нападу или
- 2) озбиљној претњи нападом.

Битно је да се радња предузима у односу на пореског службеника или лице које му помаже у откривању или истрази повреде пореских прописа у Републици Српској. Под нападом се подразумева физички и вербални напад (увреда), док се појам озбиљне претње цени са аспекта лица којем се прети. Битно је да се њоме ставља у изглед напад на пасивног субјекта. Пасивни субјект може бити порески службеник и лице које му помаже у откривању или истрази повреде пореских прописа у Републици Српској. Лице које пореском службенику помаже у откривању и истрази повреде пореских прописа може да буде, како припадник пореске полиције као организационе јединице у саставу Пореске управе, тако и припадник обичне полиције или лице запослено у тужилаштву. Напад на пореског службеника или друго лице код овог дела или претња нападом морају да се предузму у тренутку откривања или истраге повреде пореских прописа у Републици Српској.

Извршилац дела може да буде свако лице, а кривично дело се може извршити само са умишљајем. За ово дело је предвиђена казна затвора од три месеца до три године.

Законом су прописана и два тежа облика кривичног дела.

Први тежи облик дела постоји уколико извршилац приликом предузимања радње извршења телесно повреди или прети употребом оружја пореском службенику или лицу које му помаже. Постојање и врста лаке телесне повреде се утврђују на основу налаза и мишљења вештака медицинске струке у сваком конкретном случају. Под претњом употребе оружјем подразумева се стављање у изглед употребе ватреног оружја (пиштољ, пушка, експлозивна материја) и хладног оружја (нож). За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од шест месеци до пет година.

Други тежи облик дела постоји уколико приликом предузимања радње извршења учинилац тешко телесно повреди пореског службеника или лице које му помаже. Врста телесне повреде представља тежу последицу за коју закон прописује казну затвора од једне од десет година.

6.1.6. Неправилно издвајање средстава правних лица

Кривично дело неправилно издвајање средстава правних лица предвиђено је чланом 292. КЗ. Оно постоји уколико одговорно лице у правном лицу које је на основу пореског законодавства Републике Српске лично одговорно за извршење пореске обавезе одобри издвајање средстава правног лица у друге сврхе, а не за плаћање пореске обавезе правног лица, па на тај начин проузрокује неспособност правног лица за благовремено плаћање пореске обавезе.

Објект заштите је порески систем.

Радња извршења се састоји у одобравању издвајања средстава исплате правног лица у друге сврхе, а не за плаћање пореске обавезе правног лица. Под одобравањем се подразумева потписивање одређене документације којом се одобрава издвајање средстава правног лица у одређене сврхе. Да би постојало ово кривично дело неопходно је проузроковање последице у виду наступања неспособности правног лица за благовремено плаћање пореске обавезе.

Извршилац дела може бити само одговорно лице за извршење пореске обавезе у правном лицу. То је лице чија се одговорност утврђује на основу закона или друге релевантне документације. То је најчешће директор или заменик директора предузећа, али може бити и друго лице које ова лица овласте. Дело се може извршити са умишљајем, а за извршиоца је прописана новчана казна или казна затвора до три године.

6.2. Буџетска кривична дела

У оквиру главе двадесет четри, у групи кривичних дела против привреде и платног промета прописана су два кривична дела која се могу сврстати у групу

буџетских кривичних дела. Једно дело је нетипично буџетско кривично дело које у зависности од одређених околности може да буде усмерено против буџетског система, док је објект заштите другог кривичног дела двојак:

- а) слободна конкуренција и
- б) буџетски систем.

То су следећа кривична дела:

- 1) обмана при добијању кредита или других погодности (члан 283. КЗ) и
- 2) злоупотреба у поступку јавне набавке (члан 264а. КЗ).

6.2.1. Обмана при добијању кредита или других погодности

Кривично дело обмана при добијању кредита или других погодности из члана 283. КЗ постоји уколико лице у намери да за себе или друго лице добије кредит, инвестициона средства, субвенције или какву другу погодност даваоцу кредита или субјекту надлежном за одобравање погодности да неистините или непотпуне податке о имовинском стању или друге податке од значаја за добијање кредита.

Објект заштите јесу финансије даваоца погодности, а уколико се ради о предузимању радње извршење ради добијања субвенције из државног буџета, то је буџетски систем. Објект напада су: кредит, инвестициона средства, субвенције или друге погодности.

Радња извршења се састоји у давању неистинитих или непотпуних података о имовинском стању или других података од значаја за добијање кредита или друге погодности. Да би постојало ово дело радња извршења се мора предузети у намери добијања за себе или друго лице кредита, инвестиционих средстава, субвенције или друге погодности. Ти подаци се достављају даваоцу кредита или другом субјекту надлежном за одобравање погодности.

Извршилац дела може да буде свако физичко или правно лице. Обзиром на постојање намере као конститутивног обележја бића дела, радња се може предузети само са директним умишљајем. За извршиоца дела је прописана казна затвора од шест месеци до пет година.

Законом су прописана два тежа и један посебан облик кривичног дела.

Први тежи облик дела постоји уколико лице предузимањем радње извршења добије средства у износу преко 10.000 конвертибилних марака. Овај износ представља квалификаторну последицу која мора бити обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње. За извршиоца дела прописана је казна затвора од једне до пет година.

Други тежи облик дела постоји уколико је лице предузимањем радње извршења добило средства за себе или друго лице у износу преко 50.000 конвертибилних марака. За ово дело је прописана казна затвора од две до десет година.

Посебан облик дела постоји уколико лице добијени кредит, инвестициона средства, субвенцију или другу погодност искористи за другу намену од оне за коју су одобрени. У овом случају извршилац је лице које је испунило услове за добијање ових средстава и којем су она додељена, али које средства користи супротно намени дефинисаној одређеним прописима или супротно одлуци надлежног органа. Извршилац овог облика кривичног дела може да буде физичко или правно лице (одговорно лице у правном лицу, нпр. уколико се ради о јавном предузећу које користи буџетска средства за подстицање одређене привредне активности). За извршиоца дела прописана је казна затвора од две године и новчана казна.

6.2.2. Злоупотреба у поступку јавне набавке

Кривично дело злоупотреба у поступку јавне набавке предвиђено је Кривичним законом Републике Српске након измена и допуна из 2013. године³⁹⁵. Ово дело је прописано чланом 264а. Оно постоји уколико одговорно лице у привредном друштву или другом субјекту привредног пословања које има својство правног лица или предузетник у поступку јавне набавке поднесе понуду засновану на лажним подацима или се на недозвољен начин договара са осталим понуђачима или уколико предузме друге противправне радње у намери да на тај начин утиче на доношење одлуке наручиоца у било којој фази поступка јавне набавке.

³⁹⁵ Закон о изменама и допунама Кривичног закона („Службени гласник Републике Српске“, број 67/2013).

Објект заштите је двојак. То је:

- а) слободна конкуренција и
- б) буџетски систем.

Радња извршења дела је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) подношењу понуде засноване на лажним подацима;
- 2) договарању на недозвољен начин са осталим понуђачима или
- 3) предузимањем друге противправне радње.

За извршење дела је потребно испуњење два услова. То су:

- а) предузимање радње у поступку јавне набавке и
- б) намера учиниоца да се утиче на доношење одлуке наручиоца у било којој фази поступка јавне набавке.

Под подношењем понуде засноване на лажним подацима подразумева се достављање нетачних података у обрасцу понуде или достављање лажних доказа уз понуду. Договарање на недозвољен начин са осталим понуђачима било би нпр. обећање било какве погодности понуђачима, док се под предузимањем друге противправне радње у намери да се на тај начин утиче на доношење одлуке наручиоца у било којој фази поступка јавне набавке може подразумевати давање мита одговорном лицу наручиоца.

Извршилац дела може да буде искључиво одговорно лице у привредном друштву (лице које на основу релеватних прописа или правних аката има статус одговорног лица у привредном друштву) или у другом субјекту привредног пословања које има својство правног лица или предузетник. Обзиром да је конститутиван елемент кривичног дела намера да се утиче на доношење одлуке наручиоца у поступку јавне набавке, ово дело се може извршити само са директним умишљајем. За извршиоца дела прописана је казна затвора од шест месеци до пет година.

Законом је прописан тежи облик дела који постоји уколико је радња извршења предузета у поступку јавне набавке чија вредност прелази износ од три милиона конвертибилних марака. Овај износ представља квалификаторну околност која је обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења кривичног дела. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од једне до десет година.

Законом је прописана и факултативна могућност ублажавања казне или ослобођења од казне уколико извршилац дела добровољно открије наручиоцу да се

понуда заснива на лажним подацима или недозвољеном договору са осталим понуђачима или да је предузео друге противправне радње у намери да утиче на доношење одлуке наручиоца, али пре него што наручилац донесе одлуку о избору понуде. На овај начин даје се шанса извршиоцу да спречи наступање штетних последица, како по буџет наручиоца, тако и у односу на остале понуђаче.

7. Дистрикт Брчко Босне и Херцеговине

Статутом Дистрикта Брчко³⁹⁶ начелно је уређена област јавних финансија. У надлежности Дистрикта су, како јавне финансије, тако и јавна имовина.³⁹⁷ Статутом је предвиђено и годишње усвајање буџета и његова садржина.³⁹⁸ Наведени акт је предствљао и основ за увођење врховне ревизорске институције Брчко Дистрикта - Уреда за ревизију, која врши контролу над законитим коришћењем јавних средстава.³⁹⁹ Јавне финансије су уређене највишим правним актом Дистрикта Брчко. Њихова заштита се остварује и кривичноправним мерама. Стога су Кривичним законом⁴⁰⁰ прописана фискална кривична дела у глави двадесет два, у групи кривичних дела против економије и у глави двадесет три, у групи кривичних дела из области пореза.

7.1. Пореска кривична дела

Пореска кривична дела су прописана у глави двадесет три, у групи дела из области пореза Кривичног закона Брчко Дистрикта:

³⁹⁶ “Службени гласник Дистрикта Брчко“ број: 1/2000, 24/2005, 17/2008 и 39/2009. Текст Статута се налази на веб-страници:

<http://www.skupstinabd.ba/statut/b/Statut%20Brcko%20distrikta%20BiH%20-%20precisceni%20tekst%20-10%20B.pdf> (приступљено током фебруара 2014. године)

³⁹⁷ Члан 8. став 1. тачка б.) и ц.) Статута Брчко Дистрикта.

³⁹⁸ Члан 43. Статута Брчко Дистрикта.

³⁹⁹ Члан 44. Статута Брчко Дистрикта.

⁴⁰⁰ Кривични закон Брчко Дистрикта Босне и Херцеговине („Службени гласник Брчко Дистрикта Босне и Херцеговине“, број: 10/2003, 6/2005, 21/2010 и 9/2013). Текст закона се налази на веб-страници:

<http://www.skupstinabd.ba/zakoni/2013/Krivicni%20zakon,%20preciscen%20tekst%20B.pdf> (приступљено током фебруара 2014. године).

- 1) пореска утаја (члан 267. КЗ);
- 2) неплаћање пореза (члан 267а. КЗ);
- 3) лажна пореска исправа (члан 268. КЗ);
- 4) неправилно издвајање средстава правних лица (члан 269. КЗ);
- 5) подношење лажне пореске пријаве (члан 270. КЗ);
- 6) спречавање пореског службеника у обављању службене дужности (члан 271. КЗ) и
- 7) напад на пореског службеника у обављању службене дужности (члан 272. КЗ).

7.1.1. Пореска утаја

Кривично дело пореска утаја предвиђено је чланом 267. Кривичног закона Дистrikта Брчко. Ово дело постоји уколико лице за себе или другога избегне плаћање давања прописаних пореским законодавством у Брчко Дистрикту или доприноса социјалног осигурања прописаних у Брчко Дистрикту, не дајући захтеване податке или дајући лажне податке о свом стеченом опорезивом приходу или о другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање износа таквих обавеза, а износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 10.000 конвертибилних марака.

Објект заштите је порески систем, а објект напада су пореска давања и доприноси социјалног осигурања.

Радња извршења је избегавање плаћања прописаних пореза или доприноса социјалног осигурања за себе или друго лице. Ова радња се може извршити на два начина:

- а) недавањем захтеваних података о стеченом опорезивом приходу;
- б) давањем лажних података о стеченом опорезивом приходу или
- в) давањем података о другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање износа таквих обавеза.

Да би постојало ово кривично дело неопходно је да осим радње извршења буду испуњена још два услова. Први услов јесте да предузимањем наведених радњи учинилац за себе или другога избегне плаћање давања прописаних пореским законодавством у

Брчко Дистрикту или доприноса социјалног осигурања. Осим овог услова, неопходно је да износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 10.000 конвертибилних марака. Овај износ представља објективни услов инкриминисања и основ за разликовање овог кривичног дела од прекршаја предвиђеног пореским законодавством Брчко Дистрикта.

Извршилац дела може бити свако лице које је у складу са прописима у обавези да плати износ пореза или доприноса на име социјалног осигурања за себе или друго лице. Дело се може извршити само са умишљајем, а за извршиоца је предвиђена новчана казна или казна затвора до три године.

Законом су прописана и два тежа облика дела.

Први тежи облик овог дела постоји уколико лице предузме радњу извршења, а износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 50.000 конвертибилних марака. У овом случају ради се о кривичном делу квалификованом тежом последицом. Износ преко 50.000 конвертибилних марака мора бити обухваћен умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења дела. За извршиоца овог дела је предвиђена казна затвора од једне до десет година.

Други тежи облик дела постоји уколико износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 200.000 конвертибилних марака. За извршиоца овог дела је предвиђена казна затвора од најмање три године.

7.1.2. Неплаћање пореза

Кривично дело неплаћање пореза предвиђено је чланом 267а. Кривичног закона Дистрикта Брчко. Дело постоји уколико лице преносом или отуђењем имовине, гашењем привредног субјекта или на други начин онемогући наплату пријављеног пореза прописаног пореским законодавством Брчко Дистрикта, а износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 50.000 конвертибилних марака.

Објект заштите је порески систем, а објект напада је порез.

Радња кривичног дела се састоји у:

- 1) преносу или отуђењу имовине;
- 2) гашењу привредног субјекта или

3) онемогућавању наплате пријављеног пореза прописаног пореским законодавством Брчко Дистрикта на други начин.

Да би постојало ово кривично дело неопходно је да износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 50.000 конвертибилних марака. Овај износ представља објективни услов инкриминације, тј. разлог због којег је ово понашање предвиђено као кривично дело и основ за разликовање од прекршаја предвиђеног пореским законодавством Брчко дистрикта.

Извршилац кривичног дела може бити свако лице које је у складу са пореским прописима Брчко Дистрикта у обавези да плати порез. За извршење дела неопходно је постојање умишљаја на страни извршиоца. Законом запрећена казна за ово дело је новчана казна или казна затвора до три године.

Законом су прописана и два тежа облика кривичног дела.

Први тежи облик дела постоји уколико лице предузимањем радње извршења избегава плаћање пореза у износу који прелази 100.0000 конвертибилних марака. За овај облик дела предвиђена је казна затвора од једне до десет година.

Други тежи облик дела постоји уколико лице предузимањем радње извршења избегава плаћање пореза чији износ прелази 200.000 конвертибилних марака. За ово дело предвиђена је казна затвора најмање три године.

Законом је прописан и факултативни основ за ослобођење од казне. Услов за његову примену је испуњен у случају да извршилац кривичног дела плати пријављену пореску обавезу. Обзиром на значај јавних прихода на овај начин се даје приоритет њиховом прикупљању у односу на кажњавање извршиоца кривичног дела.

7.1.3. Лажна пореска исправа

Кривично дело лажна пореска исправа предвиђено је чланом 268. Кривичног закона Дистрикта Брчко. Ово дело постоји уколико лице изда лажну исправу⁴⁰¹ чије се

⁴⁰¹ Чланом 2. тачка (23). Кривичног закона Брчко Дистрикта дефинисан је појам исправе или документа. Под исправом се у складу са овом одредбом сматра сваки предмет који је погодан или одређен да служи као доказ за неку чињеницу која је од значаја за правне односе.

подношење захтева на основу пореског законодавства Брчко Дистрикта или уколико не изда исправу чије се издавање захтева.

Објект заштите је порески систем, а објект напада је пореска исправа.

Радња извршења је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) издавању лажне исправе чије се подношење захтева у складу са пореским законодавством Брчко Дистрикта или
- 2) неиздавању исправе чије се издавање у складу са пореским законодавством Брчко Дистрикта захтева.

Као што се може закључити радња кривичног дела се може предузети, како чињењем, тако и нечињењем. Битно је да се односи на пореску исправу, која у првом случају мора да буде лажна, у потпуности или делимично.

Извршилац дела може бити лице које је на основу прописа у обавези да изда пореску исправу. За извршење дела неопходно је постојање умишљаја на страни извршиоца. За извршиоца дела је предвиђена новчана казна или казна затвора до једне године.

Тежи облик дела постоји уколико лице изврши радњу у односу на већи број исправа или уколико је извршењем дела угрожена наплата већег износа јавног прихода. Обзиром да Законом није дефинисан појам „већи број исправа“ и „већи износ јавног прихода“, одређивање ових појмова је препуштено судској пракси. Већи број исправа и већи износ јавног прихода представљају квалификаторне околности и у односу на њих неопходно је постојање умишљаја на страни извршиоца у тренутку предузимања радње извршења дела. За ово дело је прописана новчана казна или казна затвора до три године.

7.1.4. Неправилно издвајање средстава правних лица

Кривично дело неправилно издвајање средстава правних лица предвиђено је чланом 269. Кривичног закона Дистрикта Брчко. Дело постоји уколико одговорно лице у правном лицу које је у складу са пореским законодавством у Брчко Дистрикту лично одговорно за пореске обавезе правног лица, одобри издвајање средстава правног лица у

друге сврхе, а не за плаћање пореске обавезе правног лица, па тиме проузрокује неспособност правног лица за благовремено извршење пореске обавезе.

Објект заштите је порески систем.

Радња извршења се састоји у одобравању издвајања средстава правног лица у друге сврхе, а не за плаћање пореске обавезе правног лица. То значи да су средства примарно морала бити намењена за плаћање пореске обавезе, али да нису употребљена у ту намену. У овом случају се ради, заправо, о посебном облику ненаменског трошења средстава.

Извршилац дела може бити само одговорно лице у правном лицу које одлучује о располагању финансијским средствима у правном лицу. Дело се може извршити само са умишљајем, а за извршиоца дела је прописана новчана казна или казна затвора до три године.

7.1.5. Подношење лажне пореске пријаве

Кривично дело подношење лажне пореске пријаве предвиђено је чланом 270. Кривичног закона Дистрикта Брчко. Дело постоји уколико лице достави пореском органу лажну пријаву или други лажни податак чије је подношење обавезно у складу са пореским законодавством Дистрикта Брчко.

Објект заштите је порески систем, а објект напада је пореска пријава.

Радња извршења је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) достављању пореском органу лажне пријаве или
- 2) достављању пореском органу другог лажног податка чије је подношење обавезно у складу са пореским законодавством Дистрикта Брчко.

Пријава или податак могу бити лажни у потпуности или делимично. Њихово достављање надлежном органу, садржина и рокови су утврђени пореским прописима.

Извршилац дела може бити свако лице. Дело се може извршити само са умишљајем, а за ово дело је предвиђена новчана казна или казна затвора до три године.

7.1.6. Спречавање пореског службеника у обављању службене дужности

Кривично дело спречавање пореског службеника у обављању службене дужности прописано је чланом 271. Кривичног закона Дистрикта Брчко. Оно постоји уколико лице силом или претњом употребе силе спречи или настоји да спречи пореског службеника у обављању његове службене дужности или га на исти начин присили или намерава да га присили да не обави службену дужност.

Објект заштите је двојако одређен као:

- а) порески систем и
- б) законито и ефикасно обављање службене дужности.

Радња извршења је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) спречавању или покушају спречавања пореског службеника у обављању његове службене дужности или
- 2) присиљавању или покушају присиљавања пореског службеника да не обави службену дужност.

Ова радња извршења се предузима на одређен начин:

- а) силом и
- б) претњом упоребе силе.

Под силом се подразумева употреба физичке и механичке снаге или хипнозе или омамљујућих средстава, док се под претњом подразумева стављање у изглед неког зла, како лицу којем се прети (непосредна претња), тако и њему блиском лицу или имовини (посредна претња). Пасивни субјект је порески службеник, што мора бити обухваћено умишљајем учиниоца.

Извршилац дела може бити свако лице. За извршиоца дела је предвиђена казна затвора од три месеца до три године.

Тежи облик дела постоји уколико лице предузимањем радње извршења увреди, злоставља пореског службеника, нанесе му лаку телесну повреду или му прети употребом оружја. Под увредом се подразумева, пре свега, вербална увреда, упућивање речи које код пореског службеника изазивају осећај непријатности. Злостављање је

наношење непотребних психичких или физичких патњи. Наношење лаке телесне повреде је оштећење телесног интегритета или нарушавање здравља другог лица, али које је таквог интензитета да не представља опасност за живот и не доводи до неспособности за рад у дужем трајању или не оставља видљиве промене трајнијег карактера.⁴⁰² Под употребом оружја подразумева се употреба ватреног оружја (пиштољ, пушка, експлозивна направа) или хладног оружја (нпр. нож). Увреда, злостављање, лака телесна повреда и употреба оружја представљају квалификаторне околности. За извршиоца дела је предвиђена казна затвора од шест месеци до три године.

У циљу спречавања непрофесионалног понашања пореских службеника, Законом је предвиђена факултативна могућност ослобођења од казне. У складу са тим ослобођење од казне учиниоца овог дела је могуће уколико је он био изазван противзаконитим или грубим поступањем пореског службеника.

7.1.7. Напад на пореског службеника у обављању службене дужности

Кривично дело напад на пореског службеника у обављању службене дужности предвиђено је чланом 272. Кривичног закона Дистрикта Брчко. Оно постоји уколико лице нападне или озбиљно прети да ће напасти пореског службеника или особу која пореском службенику помаже у откривању и истрази повреде пореских прописа у Брчко Дистрикту.

Објект заштите кривичног дела је:

- а) порески систем;
- б) службена дужност и
- в) живот, тело и здравље пореског службеника или особе која му помаже у откривању и истрази повреде пореских прописа.

Радња извршења се састоји у нападу или озбиљној претњи да ће се напасти порески службеник или особа која му помаже у откривању и истрази повреде пореских

⁴⁰² Д. Јовашевић, Лексикон кривичног права, Оп. цит. стр. 271.

прописа. Под нападом се подразумева употреба силе, како физичке, тако и механичке силе, хипнозе или омамљујућих средстава, док се под претњом подразумева стављање у изглед неког зла, како лицу којем се прети, тако и њему блиском лицу. Обилност претње се процењује са аспекта лица којем се прети.

Извршилац дела може бити свако лице, а пасивни субјект је порески службеник или лице које му помаже у откривању и истрази повреде пореских прописа. Под лицем које помаже пореском службенику у откривању и истрази повреде пореских прописа могу се подразумевати, како припадници пореске полиције, као посебне организационе јединице Пореске управе, тако и припадници обичне полиције или лица запослена у тужилаштву. Радња може бити извршена само са умишљајем, а за извршиоца овог дела је предвиђена казна затвора од три месеца до три године.

Законом су прописана два тежа облика кривичног дела.

Први тежи облик дела постоји уколико извршилац приликом предузимања радње извршења пореског службеника или особу која му помаже у откривању и истрази повреде пореских прописа лако телесно повреди или му прети употребом оружја. Лака телесна повреда представља тежу последицу кривичног дела и уколико она наступи ради се о кривичном делу квалификованом тежом последицом. Појам лака телесна повреда није дефинисан Кривичним законом, па одређивање овог појма зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају, а на основу налаза и мишљења вештака медицинске струке. Употреба оружја представља квалификаторну околност у односу на коју је неопходно постојање умишљаја извршиоца у тренутку извршења дела. Под употребом оружја подразумева се употреба ватреног оружја (пиштољ, пушка, експлозивна направа) или употреба хладног оружја (нож). За овај тежи облик дела је прописана казна затвора од шест месеци до пет година.

Други тежи облик дела постоји уколико је услед предузимања радње извршења порески службеник или особа која му помаже тешко телесно повређена. Тешка телесна повреда представља тежу последицу, која обзиром да се ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом настаје услед нехата извршиоца дела. Обзиром да појам тешке телесне повреде није дефинисан Кривичним законом, њено одређивање зависи од става судске праксе у сваком конкретном случају, а на основу налаза и

мишљења лекара медицинске струке. За овај облик дела је прописана казна затвора од једне до десет година.

Законом је предвиђен факултативни основ за ослобођење од казне извршиоца овог дела, који је дело извршио јер је био изазван незаконитим или грубим поступањем пореског службеника или особе која пореском службенику помаже.

7.2. Буџетско кривично дело - Обмана при добијању кредита и других погодности

Кривично дело обмана при добијању кредита и других погодности прописано је чланом 262. Кривичног закона Дистрикта Брчко. Дело постоји уколико лице у циљу да за себе или другога прибави кредит, улагачка средства, субвенције или другу погодност даваоцу кредита или особи надлежној за одобравање погодности да неистините или непотпуне податке о имовинском стању или друге податке значајне за добијање кредита или друге погодности.

Објект заштите кривичног дела је имовина, а уколико се ради о субвенцијама које се додељују из државног буџета буџетски систем. Објект напада јесу: кредит, улагачка средства, субвенције или друге погодности.

Радња извршења се састоји у давању неистинитих или непотпуних података о имовинском стању или других података значајних за добијање кредита или друге погодности. Да би постојало ово дело радња мора да се предузима у циљу прибављања кредита, улагачких средстава, субвенција или друге погодности за себе или другога. Поред тога, неопходно је да се неистинити или непотпуни подаци о имовинском стању или други подаци значајни за добијање кредита или друге погодности дају даваоцу кредита или особи надлежној за одобравање погодности. Ово кривично дело слично је кривичном делу субвенцијска превара, али је радњом извршења овог дела обухваћен већи број противправних понашања. Уколико је радња извршења предузета у намери добијања субвенција, које се добијају из државних средстава (буџета), ради се о буџетском кривичном делу.

Извршилац дела може бити свако лице. То може да буде, како, физичко, тако и правно лице (одговорно лице у правном лицу), а обзиром да се радња предузима у одређеном циљу, она се може извршити само са директним умишљајем. За извршиоца дела је предвиђена казна затвора од шест месеци до три године.

Законом су прописана два тежа и један посебан облик кривичног дела.

Први тежи облик дела постоји уколико је лице извршењем кривичног дела прибавило кредит или друге погодности у вредности која прелази износ од 10.000 конвертибилних марака. Овај износ представља тежу последицу која мора бити обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења. За овај облик дела је предвиђена казна затвора од једне до пет година.

Други тежи облик дела постоји уколико је лице извршењем дела прибавило кредит или друге погодности чија вредност прелази 50.000 конвертибилних марака. За овај облик дела је прописана казна затвора од две до десет година.

Посебан облик дела постоји уколико лице добијени кредит, улагачка средства, субвенцију или другу погодност искористи у другу сврху од оне за коју су му та средства одобрена. Овде се ради о ненаменском коришћењу добијених средстава или других погодности. Извршилац дела може бити свако лице које је испунило услове за доделу кредита или какве друге погодности и којем су та средства и додељена, а које их користи супротно одобреној намени. Обзиром да је извршилац дела свестан намене за коју су опредељена добијена средства, овај облик дела се може извршити искључиво са умишљајем. За извршиоца дела је предвиђена новчана казна и казна затвора до две године.

8. Република Црна Гора

У Републици Црној Гори порези и јавне финансије представљају уставну категорију. У оквиру четвртог дела, главе која се односи на економско уређење, члану 142. Устава⁴⁰³ предвиђено је да се држава финансира из пореза, дажбина и других

⁴⁰³ Одлука о проглашењу Устава Црне Горе („Службени лист Црне Горе“, број 1/2007). Текст Устава се налази на веб-страници:

<http://www.sluzbenilist.me/PravniAktDetalji.aspx?tag=%7B70C61F26-B411-4FA2-BEF3-45A4E23C998A%7D>
(приступљено током фебруара 2014. године).

прихода. Обавеза је свакога да плаћа порезе и друге дажбине, као и да се порези и друге дажбине могу уводити само законом. Осим пореза и доприноса, уставна категорија у Црној Гори је и врховна ревизорска институција која врши ревизију законитости и успешности управљања државном имовином и обавезама, буџетима и свим финансијским пословима субјеката чији су извори финансирања јавни или настају коришћењем државне имовине.⁴⁰⁴

Фискални систем се и у Црној Гори штити кривичноправним мерама. Кривичним закоником⁴⁰⁵, у глави двадесет три, у групи кривичних дела против платног промета и привредног пословања и у глави двадесет два, у групи кривичних дела против имовине прописана су фискална кривична дела. Пореска и царинска кривична дела прописана су у оквиру прве групе, док је кривично дело неосновано добијање кредита и друге погодности, које је заправо нетипично буџетско кривично дело, прописано у глави двадесет два Кривичног законика.

8.1. Пореско кривично дело – Утаја пореза и доприноса

Пореско кривично дело је прописано у глави двадесет три, у групи кривичних дела против платног промета и привредног пословања Кривичног законика Републике Црне Горе. То је утаја пореза и доприноса (члан 264. КЗ). Дело постоји уколико лице у намери да оно или друго физичко или правно лице потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина, да лажне податке о законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза или уколико лице у истој намери, у случају обавезне пријаве, не пријави законито стечени приход, односно предмете или друге чињенице које су од утицаја на утврђивање оваквих пореза или ко у истој намери на други начин прикрива податке који се односе на утврђивање наведених обавеза, а износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 1.000 Евра.

⁴⁰⁴ Члан 144. Устава Републике Црне Горе.

⁴⁰⁵ „Службени лист Републике Црне Горе“, број: 70/2003, 13/2004, 47/2006, „Службени лист Црне Горе“, број: 40/2008, 35/2010 и 32/2011 и 40/2013.

Објект заштите је порески систем. Објект напада су: порези, доприноси и друге прописане дажбине.

Радња извршења је алтернативно постављена и она се састоји у:

- 1) давању лажних података о законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање пореских обавеза, доприноса или других прописаних дажбина;
- 2) непријављивању законито стеченог прихода, односно предмета или других чињеница које су од утицаја на утврђивање пореза у случају обавезне пријаве или
- 3) прикривању података који се односе на утврђивање пореза, доприноса или других дажбина.

Дело се може извршити, како чињењем, тако и нечињењем (пропуштањем). Да би постојало ово дело потребна је намера потпуног или делимичног избегавања плаћања пореза, доприноса или других прописаних дажбина за учиниоца или друго лице. Друго, потребно је да се радња извршења предузима у односу на законито стечене приходе и предмете. Осим тога, неопходно је да износ обавезе чије се плаћање избегава прелази хиљаду Евра. Овај износ је објективни основ инкриминације, тј. разлог због којег је ово понашање прописано као кривично дело и због којег се разликује од прекршаја прописаног пореским правом. Ово дело постоји и уколико је извршено на штету финансијских интереса Еврпске уније

Извршилац дела може бити било које лице које је порески обвезник. Дело се може извршити само са директним умишљајем који карактерише наведена намера. За извршиоца је предвиђена казна затвора до три године и новчана казна.

Закоником су прописана и два тежа облика кривичног дела.

Први тежи облик дела постоји уколико износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 10.000 Евра. Овај износ представља квалификаторну последицу која је обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења. За ово дело прописана је казна затвора од једне до шест година и новчана казна.

Други тежи облик дела постоји уколико износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 100.000 Евра. За ово дело прописана је казна затвора од једне до осам година и новчана казна.

8.2. Царинско кривично дело – Кријумчарење

Кривично дело кријумчарење прописано је у глави двадесет три, у групи кривичних дела против платног промета и привредног пословања, у члану 265. Кривичног законика Републике Црне Горе. Оно постоји уколико се лице бави преношењем робе преко царинске линије избегавајући мере царинског надзора или уколико лице избегавајући мере царинског надзора пренесе робу преко царинске линије наоружан, у групи или уз употребу силе или претње.

Без обзира на групу кривичних дела у овире које је прописано ово дело, његов објект заштите је царински систем.

Радња извршења овог дела је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) бављењу преношењем робе преко царинске линије избегавајући мере царинског надзора или
- 2) преношењу робе преко царинске линије уз ношење оружја, у групи или уз употребу силе или претње.

У првом случају битан елемент радње извршења је бављење, односно чињеница да лице често и континуирано у виду занимања преноси робу преко царинске линије избегавајући мере царинског надзора. У другом случају се роба преноси преко царинске линије на посебан начин: уз ношење наоружања, у групи или уз употребу силе или претње. Под ношењем наоружања подразумева се ношење, како ватреног, тако и хладног оружја (пиштољ, пушка, митраљез, нож итд.). Под групом се подразумевају најмање два лица. Под употребом силе подразумева се употреба физичке или механичке снаге или омамљујућих средстава (хипнозе) како би се савладао отпор лица која врше царинску контролу. Употреба претње је стављање у изглед неког зла лицу којем се прети (непосредна претња) или њему блиском лицу или имовини (посредна претња). Претња мора бити таква да са аспекта лица којем се прети буде озбиљна, стварна и могућа. Битно је за постојање дела испуњење још два услова:

- а) место предузимања радње - преко царинске линије и
- б) начин предузимања радње – избегавањем мера царинског надзора.

Извршилац дела може бити свако лице. Дело се врши са умишљајем. За ово дело предвиђена је казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна.

Закоником су прописана и два тежа облика дела.

Први тежи облик дела постоји уколико лице пренесе преко царинске линије избегавајући мере царинског надзора већу количину оружја или муниције или оружје чије је држање грађанима забрањено или другу робу чија је производња или промет ограничен или забрањен. Ово дело се разликује према врсти робе која се преноси. Обзиром да појам „већа количина оружја или муниције“ није дефинисан Кривичним закоником, одређивање овог појма је препуштено судској пракси. Држање оружја може бити забрањено, како одређеним прописима, тако и одлуком надлежног органа. Исто важи и за ограничење или забрану његове производње или промета. За постојање овог дела је битно да се ради о кријумчарењу управо ове врсте оружја што указује на бланкетни карактер дела. У овом случају се ради о кривичном делу квалификованом тежим околностим, а које су обухваћене умишљајем извршиоца у тренутку извршења кривичног дела. За ово дело је прописана казна затвора од једне до осам година и новчана казна.

Други тежи облик дела постоји уколико се лице бави продајом, растурањем или прикривањем неоцарињене робе или организује мрежу препродаваца или посредника за растурање такве робе. Ово дело се може извршити на неколико начина:

- 1) продајом – заменом робе за новац;
- 2) растурањем – чињењем робе доступном неодређеном броју лица;
- 3) прикривањем неоцарињене робе или
- 4) организовањем мреже препродаваца или посредника за растурање такве робе.

Под продајом се подразумева прелазак робе у својину другог лица уз добијање адекватне накнаде, а под растурањем чињене робе доступном већем броју лица. Прикривање у конкретном случају не значи сакривање, већ приказивање да се не ради о неоцарињеној роби. Под организацијом се подразумева удруживање тј. организовање више од два лица у циљу растурања неоцарињене робе, тј. њеног чињења доступном већем броју (ширем кругу) лица. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од једне до осам година и новчана казна.

Закоником је предвиђена обавезна примена мере безбедности одузимања предмета. Роба која је предмет извршења кривичног дела тј. кријумчарена роба за коју није плаћена царина приликом преласка царинске линије се одузима, док за одузимање превозног средства постоји једно законско ограничење. Превозно средство чија су тајна или скривита места искоришћена за пренос робе која је предмет кријумчарења или које је намењено за извршење кривичног дела кријумчарење може се одузети само ако је власник или корисник возила знао или је могао и био дужан да зна да се возило користи за кријумчарену робу и уколико вредност робе која је предмет кривичног дела прелази једну трећину вредности превозног средства у време извршења кривичног дела. Овакво одређење законодавца је оправдано, јер постоји могућност да се украдено возило искористи за извршење овог кривичног дела.

8.3. Буџетско кривично дело – Неосновано добијање и коришћење кредита и друге погодности

Кривично дело неосновано добијање и коришћење кредита и других погодности прописано је у глави двадесет два, у групи кривичних дела против имовине, у члану 245. Кривичног законика Републике Црне Горе. Оно постоји уколико лице лажно прикаже чињенице или прикрије одређене чињенице у намери да добије за себе или друго лице кредит, субвенцију или другу погодност иако за то не испуњава прописане услове.

Објект заштите кривичног дела је имовина лица које даје кредит, субвенцију или другу погодност, али може да буде и буџет уколико је радња извршења предузета ради добијања за себе или друго лице субвенције из државног буџета.

Радња извршења је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) лажном приказивању чињеница или
- 2) прикривању одређених чињеница

Да би постојало ово дело неопходно је да се радња извршења предузме у намери добијања за себе или друго лице кредита, субвенције или друге погодности уз постојање свести да лице које предузима радњу извршења не испуњава услове за њихову доделу. У овом случају се, заправо, ради о преварном понашању лица које аплицира за доделу

наведених средстава. То лице у потпуности или делимично лажно приказује чињенице или прикрива одређене чињенице у намери да орган који одлучује о додели средстава доведе у заблуду приликом доношења одлуке. Нпр. уколико се ради о додели субвенције за подстицај пољопривредне производње, ово лице може поднети надлежном органу лажне исправе којима лажно тврди да поседује одређено пољопривредно газдинство.

Извршилац дела може да буде свако лице (и физичко и одговорно лице у правном лицу). Обзиром да се радња предузима у одређеној намери – намери да се за себе или друго лице добије кредит, субвенцију или другу погодност дело се може извршити само са директним умишљајем. За извршиоца дела је прописана новчана казна или казна затвора до три године.

Посебан облик дела постоји уколико лице добијени кредит, субвенцију или другу погодност искористи за другу намену од оне за коју су наведена средства одобрена. У овом случају се ради о лицу које је испунило услове за доделу кредита, субвенције или друге погодности, али та средства искористи за другу намену од оне која је прописана или одређена одлуком органа који одлучује о њиховој додели. За овај облик дела прописана је новчана казна или казна затвора до две године. Иста санкција је прописана и за одговорно лице у привредном друштву или другом субјекту привредног пословања (нпр. јавном предузећу) уколико су кредит, субвенција или друга погодност предузимањем радње извршења прибављени за привредно друштво или други субјект привредног пословања или уколико је привредно друштво или други субјект привредног пословања ненаменски користио додељена средства.

4. ЗАКЉУЧАК

Прописима свих земаља који су били предмет упоредноправне анализе прописана су фискална кривична дела. Све земље су предвиделе пореска и царинска кривична дела, док је само мањи број земаља прописао буџетска дела.

Фискална кривична дела су у Републици Литванији прописана у оквиру различитих глава Кривичног законика. Буџетска кривична дела, тј. нетипична буџетска

дела прописана су у групи кривичних дела против економије и законитог пословања, док су царинска и пореска кривична дела прописана у групи пореских и царинских кривичних дела и прекршаја против јавних финансија.

Кривичним законом Републике Летоније фискална кривична дела су прописана у групи дела против економије. Међутим, литвански Законик садржи једно специфично решење, а то је кривично дело ширење нетачних података или информација које се односе на стање фискалног система Републике Летоније. Наиме, неретко се дешава да политичари у току изборне кампање шире нетачне информације о стању јавних финансија како би на тај начин нашкодрили политичким противницима. Такво поступање може да доведе до великих последица по економију земље, као што је нпр. повлачење страних инвестиција. Обзиром да се велики део јавне потрошње финансира из јавних прихода које плаћају грађани, сваки грађанин има право да буде објективно обавештен о стању јавних финансија своје земље, тако да је сасвим оправдан став летонског законодавца и прописивање овог кривичног дела.

Република Естонија је фискална кривична дела прописала искључиво Кривичним закоником. Од буџетских кривичних дела (неправих буџетских дела) прописано је кривично дело кредитна превара, које је сврстано у групу кривичних дела против имовине. Обзиром да се буџетски систем штити само уколико је кривично дело предузето ради добијања државних субвенција, оправдан је став естонског законодавца на основу којег је ово дело прописано у наведеној групи. Осим овог нетипичног буџетског кривичног дела, Кривичним закоником Естоније у групи кривичних дела против службене дужности прописано је дело повреда прописа у поступку јавних набавки. Ово дело постоји уколико службено лице пропише неоправдано повлашћене услове у позиву за тендер или изврши другу повреду прописа којима су уређене јавне набавке, а уколико је на тај начин проузрокована штета за права или интересе другог лица или јавни интерес. Осим тога, може се закључити да естонски Кривични законик садржи квалитетније решење у погледу законског описа бића кривичног дела у области јавне набавке. Пореска и царинска кривична дела прописана у групи економских кривичних дела.

Кривичним закоником Републике Финске фискална кривична дела су прописана у оквиру различитих група. Буџетска и пореска кривична дела су прописана у групи дела против јавних финансија, а царинска у групи кривичних дела у вези са увозом и звозом.

Слично решење садржи и Кривични законик Републике Мађарске којим су фискална кривична дела прописана у групи економских кривичних дела, у подгрупи против економских обавеза, у ужој групи финансијских кривичних дела.

За разлику од ових земаља у којима су фискална кривична дела прописана искључиво кривичним законцима, Савезна Република Немачка и Република Италија имају специфична решења. У овим земљама пореска кривична дела нису прописана кривичним законцима. Савезна Република Немачка је ова дела предвидела Фискалним закоником, где су прописана и царинска кривична дела. Кривичним закоником Савезне Републике Немачке прописано је само једно буџетско кривично дело – субвенцијска превара, које је сврстано у групу кривичних дела против службене дужности.

Пореска кривична дела су у Републици Италији прописана Законом о пореским кривичним делима, док је Кривичним закоником прописано кривично дело проневера на штету државе и средстава или фондова Европске уније, као и превара у јавним набавкама, која се састоји у превари у вези са закључењем и испуњењем уговорних обавеза, а радњу извршења овог дела предузима искључиво понуђач.

Када су у питању земље у којима су царинска и пореска кривична дела прописана у оквиру кривичних законика, може се закључити да ниједна од земаља чији су прописи били предмет упоредноправне анализе није прописала фискална кривична дела у групи дела против привреде. Међутим, нешто другачије решење је присутно у неким од земаља које су раније биле чланице Социјалистичке Федеративне Републике Југославије.

Република Словенија је фискална кривична дела којима се штите и интереси Европске уније прописала у групи кривичних дела против економије. Кривично дело кријумчарење не врши се на штету финансијских интереса Словеније, већ Европске уније, а лице које прелази границу, не прелази границу Словеније, већ Европске уније. Обзиром да је Словенија чланица Европске уније, а самим тим и царинске уније, сасвим је јасно опредељење законодавца.

Казненим законом Републике Хрватске прописана су фискална кривична дела у групи дела против gospodarства, под којим се подразумева не само привреда, већ и читав економски, укључујући и фискални систем. Од буџетских кривичних дела прописано је дело субвенцијска превара и дело злоупотреба у поступку јавне набавке.

У Републици Македонији су фискална кривична дела прописана у групи кривичних дела против јавних финансија, платног промета и економије, док прописи Босне и Херцеговине и њених ентитета садрже другачије решење.

У Босни Херцеговини, царине су у њеној надлежности, а не њених ентитета. Стога су царинска кривична дела заједно са осталим фискалним делима прописана у групи дела против привреде и јединства царинског тржишта и кривичних дела из области царина. Када су у питању царинска кривична дела, заиста се ради о групи дела из области јединства царинског тржишта и кривичним делима из области царина, док пореска кривична дела, обзиром на објект заштите не треба да буду сврстана у групу кривичних дела против привреде.

Кривичним законом Федерације Босне и Херцеговине фискална кривична дела су сврстана у различитим групама. Пореска кривична дела су прописана у групи дела из области пореза, док је буџетско кривично дело – обмана при добијању кредита или других погодности прописано у групи дела против привреде, пословања и сигурности платног промета.

У Републици Српској су фискална кривична дела (пореска и неправо буџетско дело – обмана при добијању кредита и друге погодности и дело злоупотреба у поступку јавне набавке) прописана у оквиру групе кривичних дела против привреде и платног промета. Овакво решење је спорно, обзиром да се ниједним фискалним кривичним делом прописаним Кривичним законом Републике Српске не штити, ни привреда, ни платни промет. Објект заштите фискалних кривичних дела јесте, пре свега, фискални систем, тј. јавне финансије. Кривично дело злоупотреба у поступку јавне набавке прописано је тек Законом о изменама и допунама Кривичног закона Републике Српске из 2013. године.

У Дистрикту Брчко фискална кривична дела су прописана Кривичним законом у групи дела против економије, што представља боље решење од решења садржаног у Кривичном закону Босне и Херцеговине, Федерације Босне и Херцеговине и Републике Српске.

Кривичним закоником Републике Црне Горе царинска и пореска дела су прописана у групи дела против платног промета и привредног пословања, а нетипично буџетско кривично дело – неосновано добијање кредита и друге погодности у групи кривичних дела против имовине.

Иако би кривична дела требало да буду сврстана у одређену групу на основу претежности објекта заштите, чини се да законодавац Босне и Херцеговине, Федерације Босне и Херцеговине, Републике Српске и Републике Црне Горе овај критеријум није имао на уму. Међутим, уколико се узме у обзир да су наведене земље дуго биле чланице Социјалистичке Федеративне Републике Југославије чија је чланица била и наша земља, а у којој је држава била доминантан субјект привредне активности чини се да је решење које постоји у кривичном законодавству у вези са груписањем фискалних дела, заправо, рефлексија прошлости.

Прописивање ових дела у овину нове групе кривичних дела против економије допринело да се код већег броја грађана развије свест да пореска и царинска кривична дела нису усмерена против привреде или неких привредника који су у доба кризе стекли капитал, као ни да се ова дела не врше од стране лица која су искључиво привредни субјекти, већ да се она врше на штету јавне имовине која се финансира из јавних прихода, а које су у складу са Уставом и релевантним прописима у обавези да плаћају сви грађани.

Глава шеста

ФИСКАЛНА КРИВИЧНА ДЕЛА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

1. УВОД

Један од економских критеријума за приступање Републике Србије Европској унији дефинисан у поглављу 32. Споразума о стабилизацији и придруживању јесте и успостављање финансијске одговорности у јавном сектору, тј. развој механизма за њено унапређење.⁴⁰⁶ Према Извештају Европске комисије у Републици Србији неопходно је достићи ниво финансијске одговорности и развити механизме за његово унапређење на начин којим се обезбеђује заштита финансијских интереса Европске уније, укључујући и административну сарадњу и јачање финансијске одговорности путем кривичног права (Конвенција о заштити финансијских интереса Европске уније⁴⁰⁷ и пратећи протоколи).⁴⁰⁸ Таква очекивања Европске уније у потпуности су оправдана имајући у виду ситуацију која је настала последњих година. Иако је актуелни финансијски и буџетски систем Европске уније постављен на релативно стабилним основама, оне се ипак пољуљају сваки пут када дође до проширивања чланства.⁴⁰⁹

Јавне финансије су у Републици Србији уставна категорија. Трећи део Устава⁴¹⁰ говори о економском уређењу и јавним финансијама. Чланом 91. прописано је да се средства из којих се финансирају надлежности Републике Србије, аутономне покрајине и

⁴⁰⁶ Ј. Шупут, Интерна финансијска контрола у јавном сектору, Усклађивање права Републике Србије са правним тековинама Европске Уније: приоритети, проблеми, перспективе, Институт за упоредно право, Београд, 2012. стр. 248.

⁴⁰⁷ Convention on the protection of the European Communities' financial interests, Council Act of 26 July 1995 drawing up the Convention on the protection of the European Communities financial interests (OJ C 316 of 27.11.1995), http://europa.eu/legislation_summaries/fight_against_fraud/protection_european_communitys_financial_interests/133019_en.htm

⁴⁰⁸ Ј. Шупут, Интерна финансијска контрола у јавном сектору, Оп. цит. стр. 248.

⁴⁰⁹ С. Р. Стојановић, Финансирање Европске уније, Оп. цит. стр. 32.

⁴¹⁰ „Службени гласник Републике Србије“, број 98/2006.

јединица локалне самоуправе обезбеђују из пореза и других прихода утврђених законом и да је обавеза плаћања пореза и других јавних дажбина општа и да се заснива на економској моћи обвезника. Наредним чланом је прописано да Република Србија, аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе имају буџете у којима морају да буду приказани сви приходи и расходи којима се финансирају њихове надлежности. У складу са чланом 92. Устава извршење буџета свих корисника буџетских средстава контролише Државна ревизорска институција. Наведена институција је у складу са чланом 96. највиши орган ревизије јавних средстава у Републици Србији, самостална је и за свој рад је одговорна Народној скупштина.

Фискални систем се у Републици Србији од угрожавања штити и кривичноправним мерама. Једна од особености кривичноправног система наше земље јесте постојање основног и споредног (помоћног или допунског кривичног права).⁴¹¹ Кривична дела којима се штити фискални систем у праву Републике Србије предвиђена су, како споредним законодавством (Законом о пореском поступку и пореској администрацији), тако и Кривичним закоником. Некада су сва фискална кривична била прописана искључиво споредним законодавством. Пореска дела су била прописана Законом о пореском поступку и пореској администрацији, кријумчарење је било прописано Царинским законом, а ненаменско коришћење буџетских средстава Законом о буџетском систему. Законима Републике Србије прописан је већи број пореских кривичних дела, два буџетска кривична дела и само једно царинско кривично дело које се може подвести у фискална кривична дела.

2. ПОРЕСКА КРИВИЧНА ДЕЛА

Пореска кривична дела су прописана, како Законом о пореском поступку и пореској администрацији, тако и Кривичним закоником. Последица пореских кривичних дела дефинисана Законом о пореском поступку и пореској администрацији је потпуно или делимично избегавање плаћања пореза, сачињавање или подношење фалсификованог документа од значаја за опорезивање, угрожавање наплате пореза и

⁴¹¹ Д. Јовашевић, Лексикон кривичног права, Оп. цит. стр. 224.

пореске контроле, недозвољен промет акцизних производа и друге незаконите радње које су у вези са избегавањем и помагањем у избегавању плаћања пореза. Обзиром да су пореска кривична дела прописана са два Закона, предмет анализе ће прво бити дела прописана споредним пореским законодавством.

1. Пореска кривична дела у Закону о пореском поступку и пореској администрацији

Законом о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије прописана су следећа кривична дела:

- 1) неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит (члан 173а.);
- 2) угрожавање наплате пореза и пореске контроле (члан 175.);
- 3) недозвољен промет акцизних производа (члан 176.) и
- 4) недозвољено складиштење робе (члан 176а.).

1.1. Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит

Кривично дело неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит прописано је чланом 173а. Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Ово дело постоји уколико лице у намери да оствари право на неоснован повраћај пореза или порески кредит, поднесе пореску пријаву неистинитог садржаја у којој искаже износ за повраћај пореза или порески кредит од 500.000 до 3.000.000 динара.

Објект заштите је порески систем, а објект напада су порез и порески кредит.

Радња извршења се састоји у подношењу пореске пријаве неистинитог садржаја у којој је исказан износ за повраћај пореза или порески кредит у износу од 500.000 до 3.000.000 динара. Повраћај пореза и порески кредит представљају врсту пореских олакшица које се прописују, не Законом о пореском поступку и пореској администрацији, већ посебним пореским законима, којима се уређује обавеза плаћања одређене врсте пореза, као што су Закон о порезу на доходак, Закон о порезу на добит

предузећа, Закон о порезу на имовину итд. Разлози због којих се дају ове оклакшице могу бити различити, као што су нпр. остварење одређених циљева економске или социјалне политике. Основ за повраћај пореза и порески кредит прописани су посебним пореским законима и на основу критеријума прописаних у њима утврђује се да ли лице има или нема право на повраћај плаћеног пореза или на порески кредит и у ком износу.

Радња извршења се предузима од стране лица које или нема право на повраћај пореза или порески кредит или од стране лица које има право на повраћај или порески кредит, али у износу мањем за 500.000 до 3.000.000 динара од износа исказаног за повраћај или на име пореског кредита. Извршилац дела може бити свако лице.

Обзиром на висок интензитет свести приликом предзимања радње кривичног дела, тј. постојања намере да лице оствари право на неоснован повраћај пореза или порески кредит, дело се може извршити искључиво са директним умишљајем. За ово дело прописана је казна затвора од три месеца до три године и новчана казна.

Законом су прописана и два тежа облика.

Први тежи облик дела постоји уколико је исказани износ за повраћај пореза или порески кредит преко 3.000.000 до 10.000.000 динара. Наведени износи представљају квалификаторне околности, које су обухваћене умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње кривичног дела. За извршиоца овог дела предвиђена је казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна.

Други тежи облик дела постоји уколико је исказани износ за повраћај пореза или порески кредит већи од 10.000.000 динара. Наведени износ представља квалификаторну околност и она је обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења кривичног дела. За извршиоца овог дела прописане су две казне које се изричу кумулативно - казна затвора у распону од једне до десет година и новчана казна.

Законом о пореском поступку и пореској администрацији предвиђено је и обавезно изрицање мере безбедности забране вршења позива, делатности и дужности у трајању од једне до пет година. Ова мера безбедности може се изрећи физичком лицу, предузетнику и одговорном лицу у правном лицу - пореском обвезнику уз казну затвора и новчану казну.

1.2. Угрожавање наплате пореза и пореске контроле

Чланом 175. Закона о пореском поступку и пореској администрацији предвиђено је кривично дело угрожавање наплате пореза и пореске контроле. Ово дело постоји уколико лице у намери да угрози наплату пореза који није доспео за наплату или који није утврђен, али је покренут поступак утврђивања или контроле, односно у намери угрожавања наплате пореза који је утврђен њему или другом лицу, по установљавању привремене мере за обезбеђење наплате пореза у складу са законом, односно у поступку принудне наплате или пореске контроле отуђи, сакрије, оштети, уништи или учини неупотребљивом ствар на којој је установљена привремена мера за обезбеђење наплате пореза.

Објект заштите кривичног дела је порески систем, а објект напада ствар на којој је успостављена привремена мера ради обезбеђења наплате пореза.

Радња извршења је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) отуђењу;
- 2) сакривању;
- 3) оштећењу;
- 4) уништењу или
- 5) чињењу неупотребљивом.

Битно је да се радња извршења предузима:

- а) у односу на одређени предмет, ствар на којој је установљена привремена мера за обезбеђивање наплате, односно ствар која је предмет принудне наплате пореза или пореске контроле и
- б) у одређеној намери – намери да се угрози наплата пореза.

Под отуђењем се подразумева теретни или бестеретни пренос власништва на одређеној ствари на друго лице. Пренос власништва може бити без накнаде или са накнадом (продаја, размена или поклон). Под сакривањем ствари се подразумева смештање ствари у одређену просторију или на одређено место на којем је она мање видљива, а што отежава или онемогућава њено проналажење. Оштећење ствари подразумева нарушавање супстанце конкретне ствари, а што отежава њену употребу. Уз

поправку ствари могуће је њено враћање у првобитно стање. Уништење је разарање супстанције или облика ствари физичким, хемијским или сличним начином тако да не може да служи за сврху за коју је првобитно била намењена.⁴¹² Под чињењем неупотребљивом подразумева се нарушење супстанце или дела ствари у већој мери тако да је употреба те ствари у потпуности онемогућена чак ни након накнадне поправке није могуће повратити њену првобитну намену. Битно је да се овакве делатности преузимају у вези са поступком принудне наплате пореза или у поступку пореске контроле.⁴¹³

Осим основног, Законом је прописан и посебан облик кривичног дела који постоји уколико лице даје лажне податке о чињеницама које су од значаја за спровођење принудне наплате пореза. Подаци могу бити лажни у потпуности или делимично и могу се дати у писаној форми или пак усмено на записник. Битно је да се ови подаци дају у вези са поступком принудне наплате пореза, односно у вези са поступком пореске контроле. И друго, битно је да се ове делатности предузимају у намери учиниоца да на овај начин угрози наплату утврђеног пореза, било према њему или неком другом лицу.⁴¹⁴ Под лажним подацима подразумевају се неистинити подаци, односно подаци који не одговарају стварном стању. Ово кривично дело би постојало уколико неко лице да нетачан број текућег рачуна са којег ће се извршити принудна наплата.

Извршилац дела може бити свако лице. С обзиром на постојање намере, ово дело се врши са директним умишљајем. За извршиоца и основног и посебног облика дела, предвиђена је кумулативно казна затвора до једне године и новчана казна.

1.3. Недозвољен промет акцизних производа

Кривично дело недозвољен промет акцизних производа предвиђено је чланом 176. Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Оно постоји уколико лице неовлашћено ставља у промет, односно продаје производе који се у складу са законом сматрају акцизним производима. Законом о акцизама прописано је да су акцизни

⁴¹² Ђ. Павловић, Д. Јовашевић, Збирка пореских закона Републике Србије са коментаром, Службени лист, Београд, 2004. стр. 61.

⁴¹³ Ibid.

⁴¹⁴ Ђ. Павловић, Д. Јовашевић, Збирка пореских закона Републике Србије са коментаром, Ibid., стр. 61-62.

производи деривати нафте, биогорива и биотечности, дуванске прерађевине, алкохолна пића и кафа.⁴¹⁵

Објект заштите је порески систем, а објект напада су акцизни производи.

Радња извршења је одређена алтернативно и састоји се у:

- а) неовлашћеном стављању у промет или
- б) продаји производа који се у складу са законом сматрају акцизним производима.

Под стављањем у промет подразумева се дистрибуција производа до потрошача (продаја или препродаја), док се под продајом подразумева замена или уступање производа за новац. Битно је да се радња извршења у било ком облику предузима у односу на производе који нису посебно обележени прописаним контролним акцизним маркицама у складу са законом што указује да се овде ради о бланкетном пореском кривичном делу.⁴¹⁶

Обавеза обележавања производа, односно обавеза по основу акцизе настаје када су производи произведени у Републици Србији, односно када су увезени у Републику Србију.⁴¹⁷ Обвезником по основу акцизе у складу са Законом о акцизама сматра се, како лице које производи или увози акцизне производе, купац акцизних производа одузетих у поступку контроле, односно принудне наплате, а које продаје државни орган, као и лице које је овлашћено од стране државног органа да продаје заплењене акцизне производе⁴¹⁸. За постојање дела је битно да се радња предузима на одређени начин – неовлашћено.

Извршилац дела може да буде продавац који нема дозволу за продају акцизних производа или продавац који је од стране надлежних органа овлашћен да продаје акцизне производе, али ове производе не обележава акцизним маркицама у складу са прописима. Дело се може извршити само са умишљајем, а за извршиоца је прописана казна затвора од шест месеци до пет година.

Посебан облик дела постоји уколико предузетник или одговорно лице у правном лицу које се бави производњом или увозом производа који у складу са законом морају

⁴¹⁵ Члан 2. Закона о акцизама Републике Србије.

⁴¹⁶ Ђ. Павловић, Д. Јовашевић, Збирка пореских закона Републике Србије са коментаром, Оп. цит. стр. 62.

⁴¹⁷ Члан 3. Закона о акцизама Републике Србије.

⁴¹⁸ Члан 6. Закона о акцизама Републике Србије.

бити посебно обележени контролним акцизним маркицама не предузме мере да ови производи пре стављања у промет заиста и буду обележени на прописани начин.

Радња извршења дела се састоји у нечињењу, односно уздржавању од предузимања радње којом се утиче да производи буду обележени на прописани начин – контролним акцизним маркицама. Битно је да се ова радња предузима у одређено време – пре стаљања ових производа у промет. Извршилац дела може бити искључиво предузетник или одговорно лице у правном лицу које се бави производњом или увозом акцизних производа. У погледу кривице неопходно је постојање умишљаја на страни извршиоца.

За ово дело је предвиђена казна затвора од шест месеци до три године. Чланом 176. предвиђено је и обавезно изрицање мере безбедности забране вршења позива, делатности и дужности у трајању од једне године до пет година. Поред ове мере безбедности, Законом је предвиђено и да се производи који су неовлашћено стављени у промет, као и производи који нису посебно обележени прописаним контролним акцизним маркицама одузимају, као и имовинска корист остварена кривичним делом.

1.4. Недозвољено складиштење робе

Кривично дело недозвољено складиштење робе предвиђено је чланом 176а. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.⁴¹⁹ Дело постоји уколико лице складишти, односно смешта добра или дозволи складиштење, односно смештање добара за која не поседује прописану документацију о пореклу.

⁴¹⁹ Законски опис кривичног дела недозвољено складиштење робе измењен је Законом о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник Републике Србије“, број 68/2014). Некада је ово дело постојало уколико лице складишти робу на коју се плаћа порез у просторији која није регистрована за ту намену или уколико лице дозволи да се у његовој просторији складишти роба, а просторија није за то регистрована. Након измена и допуна Закона из 2014. године битан елемент бића кривичног дела јесте непостојање документације о пореклу робе која се складишти или смешта у одређену просторију. Пре последњих измена, овај услов је био обухваћен другим обликом дела који је постојао уколико лице у просторији која је регистрована за складиштење робе, ускладишти робу на коју се плаћа порез, а за коју не постоји прописана документација о пореклу робе и плаћеном порезу. За кривично дело је предвиђена иста санкција, као и пре последње измене Закона. Осим наведених, разлика је и у томе што више није прописано обавезно изрицање мере безбедности одузимање предмета.

Објект заштите кривичног дела је порески систем, а објект напада роба на коју се плаћа порез.

Радња извршења је одређена алтернативно и може се предузети:

- 1) складиштењем;
- 2) смештањем и
- 3) допуштањем да се складиште, односно сместе добра за која се не поседује прописана документација о пореклу.

Битно је да је радња извршења предузета:

- а) у односу на робу на коју се плаћа порез и
- б) у односу на робу за коју не поседује прописану документацију о пореклу робе.

Место предузимања радње извршења јесте просторија (отворени или затворени простор).⁴²⁰ Под складиштењем се подразумева смештање робе у расутом стању или амбалажи са намером да после одређеног времена роба буде укључена у даљи транспорт, производњу, дистрибуцију или потрошњу. За разлику од складиштења, смештање је остављање робе у одређеном простору без постојања намере да она после одређеног времена буде укључена у даљи транспорт, производњу, дистрибуцију или потрошњу. Допуштање складиштења, односно смештања добара за која се не поседује прописана документација о пореклу јесте давање писане или усмене дозволе за њихово складиштење, односно смештање, односно фактичко прихватање ових радњи које предузима друго лице.

Извршилац дела може да буде лице свако лице. Облик кривице је умишљај.

За извршиоца дела прописана је казна затвора од три месеца до три године и новчана казна. Истом санкцијом казниће се и одговорно лице у правном лицу или предузетник, којем се обавезно изриче и мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности у трајању од једне до пет година.

⁴²⁰ Ђ. Павловић, Д. Јовашевић, Збирка пореских закона Републике Србије са коментаром, Оп. цит., стр. 63.

2. Пореска кривична дела у Кривичном законнику

Осим Закона о пореском поступку и пореској администрацији, пореска кривична дела су у Републици Србији прописана и Кривичним закоником, а наша земља је вероватно једина земља у којој су пореска кривична дела предвиђена у два прописа.

Пореска кривична дела су сасвим неоправдано још увек прописана у глави двадесет два, у групи кривичних дела против привреде, иако се њима угрожава, пре свега, фискални систем земље (државна благајна и имовина). Овим делима се онемогућава прикупљање јавних прихода који служе за набавку јавних добара и услуга, а тек посредно се угрожава и функционисање привреде. Пореска кривична дела су више имовинска, него кривична дела којима се угрожава привреда. Спорно је, пре свега, да ли се може говорити о заједничком објекту заштите код привредних кривичних дела или је пак, реч о више заштитних објеката, тако да се практично ради о више група кривичних дела.⁴²¹ У том смислу се може говорити да је свако дело из групе кривичних дела против привреде, и не само ова, већ и нека друга кривична дела, непосредно или посредно управљено против привреде.⁴²²

Кривичним закоником су прописана следећа пореска кривична дела:

- 1) пореска утаја (члан 229. КЗ) и
- 2) неуплаћивање пореза по одбитку (члан 229а. КЗ) и
- 3) онемогућавање вршења контроле (члан 241. КЗ).

2.1. Пореска утаја

Уставом Републике Србије прописано је да је свако дужан да плаћа порезе и друге дажбине утврђене законом. Обавеза плаћања пореза утврђује се према економској снази обвезника.⁴²³ Избегавање плаћања пореза представља делатност која се кажњава,

⁴²¹ Љ. Лазаревић, Кривично право Југославије, Посебни део, „Савремена администрација“, Београд, 1995. стр. 544.

⁴²² Љ. Лазаревић, Кривично право Југославије, Посебни део, Ibid, стр. 544.

⁴²³ Члан 91. став 2. Устава Републике Србије.

али казнене одредбе могу да се нађу у свакој области казненог законодавства, што значи да избегавање плаћања пореза може да буде и кривично дело, али исто тако, под одређеним условима и привредни преступ или прекршај.

У неким страним законодавствима ово кривично дело изузето је из кривичног законодавства и сврстано у законодавство којим се решавају питања пореза и других дажбина. Наше законодавство мењало је концепцију. Све до 2002. године кривично дело под називом пореска утаја је било прописано у члану 154. Кривичног закона Србије из 1977. године. Доношењем Закона о пореском поступку и пореској администрацији 2002. године под промењеним називом и са још неколико пореских кривичних дела, уврштено је у споредно кривично законодавство. У новом Кривичном законнику из 2005. године који је ступио на снагу 1. јануара 2006. године, дело под називом „пореска утаја“, унето је поново у основно кривично законодавство.⁴²⁴

Пореска утаја је дело *sui generis* мада га у теорији неки сматрају и као посебан случај преваре. Ипак, распрострањеније је гледиште да је ово кривично дело лакше од преваре, тј. од преварног оштећења појединаца.⁴²⁵ Оно је прописано чланом 229. Кривичног законика Републике Србије.

Дело постоји уколико лице у намери да потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина даје лажне податке о законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза или ко у истој намери у случају обавезне пријаве, не пријави законито стечени приход, односно предмете или друге чињенице које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза или ко у истој намери на други начин прикрива податке који се односе на утврђивање наведених обавеза, а износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 150.000 динара.

Објект заштите је порески систем, а објект напада су: порези, доприноси и друге прописане дажбине.

Радња извршења је одређена алтернативно и она се састоји у:

- 1) давању лажних података о законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање пореске обавезе;

⁴²⁴ З. Стојановић, О. Перић, Кривично право, Посебни део, Правна књига, Београд, 2006. стр. 197.

⁴²⁵ З. Стојановић, О. Перић, Кривично право, Посебни део, Ibid, стр. 197.

- 2) непријављивању законито стеченог прихода у случају обавезне пријаве, односно предмета или других чињеница које су од утицаја на утврђивање пореске обавезе или
- 3) прикривању података који се односе на утврђивање пореске обавезе на други начин.

Под давањем лажних података о законито стеченим приходима, предметима и другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање пореских обавеза подразумева се неистинито саопштавање података писаним или усменим путем. Уколико се подаци саопштавају писаним путем, то се може урадити путем поднете пореске пријаве или друге документације, а усменим путем се подразумева саопштавање надлежном пореском органу. Подаци могу бити лажни у потпуности или делимично. Битно је да се ради о подацима који се односе на законито стечене приходе и предмете, а не и на предмете стечене противправним делатностима.⁴²⁶

Непријављивање законито стеченог прихода, предмета или других чињеница које су од утицаја на утврђивање пореских обавеза у случају обавезне пријаве представља типичну радњу нечињења, којом такође може бити извршено ово дело. Овом радњом пропушта се обавеза одређеног лица да у прописаном року поднесе пореску пријаву. Пропуштањем рока за подношење пријаве извршава се ово дело.

Под прикривањем података који се односе на утврђивање пореских обавеза на други начин подразумева се несаопштавање или прећуткивање података или предузимање друге делатности којом се ствара могућност да надлежни државни орган не може уопште или за одређено време или у целости да сазна, да дође до сазнања за садржину података, а они су од значаја за утврђивање висине пореских обавеза.⁴²⁷

Да би постојало ово дело, неопходно је да је радња извршења предузета у намери избегавања плаћања пореза, доприноса или других прописаних дажбина за себе или друго лице. То значи да извршилац кривичног дела може да буде, како порески обвезник, тако и други порески дужник, који може да буде нпр. порески јемац који одговара за плаћање обвезниковог пореског дуга, за случај да порески обвезник тај дуг не плати о доспелости, исплатилац прихода пореском обвезнику који је дужан да обрачуна

⁴²⁶ В. Ђурђић, Д. Јовашевић, Кривично право, Посебни део, Номос, Београд, 2010. стр. 123.

⁴²⁷ В. Ђурђић, Д. Јовашевић, Кривично право, Посебни део, 2010. Ibid., стр. 125.

и по одбитку плати прописани порез на тај приход, у име и за рачун пореског обвезника на одговарајући уплатни рачун (послодавац код пореза на доходак), порески посредник који је дужан да са рачуна пореског дужника (пореског обвезника или исплатиоца) на основу његовог налога за пренос средстава обустави и по одбитку уплати утврђен порез у своје име, а за рачун пореског обвезника или исплатиоца на одговарајући уплатни рачун.

Осим намере учиниоца да предузимањем радње извршења избегне за себе или друго лице у потпуности или делимично плаћање пореза, доприноса или других прописаних обавеза, конститутивни елемент бића овог дела јесте и износ избегнуте пореске или друге обавезе у висини преко 150.000 динара. Овај износ представља објективни услов инкриминисања и уколико би се радило о мањем износу, не би постојало кривично дело пореска утаја, већ порески прекршај прописан Законом о пореском поступку и пореској администрацији. Обзиром да је намера конститутиван елемент бића кривичног дела, ово дело се може предузети само са директним умишљајем. За извршиоца дела прописана је казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна.

Законом су прописана и два тежа облика кривичног дела.

Први тежи облик дела постоји уколико износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 1.500.000 динара. У овом случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом. Износ преко 1.500.000 динара представља квалификовану последицу која је обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње извршења. За извршиоца овог облика кривичног дела прописана је казна затвора од једне до осам година и новчана казна.

Други тежи облик дела постоји уколико износ обавезе чије се плаћање избегава прелази износ од 7.500.000 динара. И у овом случају се ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од две до десет година и новчана казна.

Обзиром да се кривично дело пореска утаја може извршити достављањем лажних података, односно достављањем фалификованих исправа, може се поставити питање постојања стицаја овог дела и дела фалификовања исправе. У овом случају би се

радило о привидном реалном стицају у облику конзумпције, обзиром да би кривичним делом пореска утаја било обухваћено кривично дело фалсификовање исправе.

2.2. Неуплаћивање пореза по одбитку

Кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку прописано је чланом 229а. Кривичног законика Републике Србије. Оно постоји уколико одговорно лице у правном лицу - пореском платцу, као и предузетник – порески платац у намери да избегне плаћање пореза по одбитку, доприноса за обавезно социјално осигурање по одбитку или других прописаних дажбина, не уплати износ који је обрачунат на име пореза по одбитку, односно доприноса за обавезно социјално осигурање по одбитку, на прописани уплатни рачун јавних прихода или не уплати друге прописане дажбине.

Објект заштите је порески систем, а објект напада су: порез по одбитку, доприноси за обавезно социјално осигурање или друге прописане дажбине.

Овим кривичним делом се не пружа заштита свим порезима, већ само оним који се обрачунавају и уплаћују приликом исплате одређених прихода од стране исплатиоца тих прихода. Кривично дело има бланкетни карактер, јер се обавеза обрачунавања и плаћања пореза по одбитку уређује пореским прописима. Порезе по одбитку за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода.⁴²⁸

По одбитку од сваког појединачно оствареног прихода утврђују се и плаћају порези на следеће приходе физичких лица: а) зараде, б) приходе од ауторских и сродних права и права индустријске својине, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник; в) приходе од капитала; г) приходе од непокретности, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник; д) приходе од давања у закуп покретних ствари, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник; њ) добитке од игара на срећу; е) приходе од осигурања лица; ж) приходе спортиста и спортских стручњака и з) остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник. Порез по одбитку

⁴²⁸ Б. Чејовић, М. Кулић, Кривично право, Службени гласник, Београд, 2011. стр. 488.

обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентни обвезник од резидентног обвезника по основу дивиденди и удела у добити у правном лицу, ауторских накнада, камата, капиталних добитака и накнада по основу закупа непокретних и покретних ствари, ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено.⁴²⁹

Радња извршења се састоји у неуплаћивању износа који је обрачунат на име пореза по одбитку, односно доприноса за обавезно социјално осигурање по одбитку или других прописаних дажбина на прописани уплатни рачун јавних прихода (тј. у буџет). Да би постојало ово дело неопходно је да је радња извршења кривичног дела предузета у намери избегавања плаћања пореза по одбитку, доприноса за обавезно социјално осигурање или других прописаних дажбина. Ова намера мора да постоји на страни учиниоца у време предузимања радње извршења, али та намера и не мора да буде остварена у конкретном случају.

Извршилац дела може да буде само одговорно лице у правном лицу које је у обавези да обрачуна и по одбитку плати прописан порез на приход пореског обвезника, у име и за рачун пореског обвезника на одговарајући уплатни рачун. Обзиром да је намера конститутивни елемент радње извршења, дело се може предузети само са директним умишљајем. За извршиоца дела прописана је казна затвора до три године и новчана казна.

Закоником су прописана и два тежа облика кривичног дела.

Први тежи облик дела постоји уколико износ обрачунатог, а неуплаћеног пореза, односно доприноса обавезног социјалног осигурања или других прописаних дажбина прелази износ од 1.500.000 динара. У овом случају ради се о кривичном делу квалификованом тежом последицом. Износ преко 1.500.000 динара представља квалификовану последицу, која је обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње кривичног дела. За овај облик дела прописана је казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна.

Други тежи облик дела постоји уколико износ обрачунатог, а неуплаћеног пореза, односно доприноса обавезног социјалног осигурања или других прописаних

⁴²⁹ Б. Чејовић, М. Кулић, Кривично право, Ibid., стр. 488. и 499.

дажбина прелази 7.500.000 динара. За извршиоца овог дела је прописана казна затвора од једне до десет година и новчана казна.

2.3. Онемогућавање вршења контроле

Кривично дело онемогућавање вршења контроле прописано је чланом 241. Кривичног законика. Ово дело постоји уколико лице онемогући органу вршења контроле да изврши увид у пословне књиге или другу документацију или онемогући преглед предмета, просторија или других објеката.

Објект заштите овог дела је заправо целокупан фискални систем. Објект напада дела су пословне књиге, друга документација, просторије или други објекти који су предмет финансијске контроле.

Радња извршења се састоји у онемогућавању органа вршења контроле да изврши увид у рачуноводствену евиденцију (пословне књиге) или другу документацију или онемогућавању прегледа предмета, просторија или других објеката.

Под онемогућавање вршења контроле може се подвести велики број активности којима се спречава, омета, отежава вршење пореске⁴³⁰, царинске⁴³¹ или буџетске контроле⁴³². Те активности могу бити нпр. примена силе или претње према царинику, пореском инспектору, интерном ревизору, буџетском инспектору или државном ревизору, али и уништење, оштећење или сакривање рачуноводствене или друге документације од значаја за вршење контроле, као и закључавање просторије, сакривање предмета, уништење или оштећење предмета контроле итд.

⁴³⁰ Чланом 116. Закона о пореском поступку и пореској администрацији прописано је да Пореска управа спроводи пореску контролу, под којом се подразумева поступак провере и утврђивања законитости и правилности спровођења пореске обавезе. У складу са чланом 117. пореска контрола се може спровести као канцеларијска, теренска контрола или предзимање радњи у циљу откривања пореских кривичних дела.

⁴³¹ Под царинском контролом се у складу са чланом 5. став 1. тачка 12) подразумевају одређене радње које спроводи царински орган у вези са робом, као што су: преглед робе, контрола постојања исправности и веродостојности докумената, преглед књиговодствених и других докумената, преглед и претрес превозних средстава, преглед и претрес личног пртљага и друге робе коју лица носе са собом или на себи и спровођење службеног поступка и осталих службених радњи у циљу обезбеђивања правилне примене царинских и других прописа.

⁴³² Под буџетском контролом се подразумевају, како мере које спроводи интерна ревизија, тако и мере које спроводе буџетска инспекција и Државна ревизорска институција.

Извршилац дела може да буде свако лице.

Кривично дело се може извршити само са умишљајем.

За извршиоца кривичног дела прописана је новчана казна или казна затвора до једне године.

3. ЦАРИНСКА КРИВИЧНА ДЕЛА

Кривичним закоником Републике Србије прописано је само једно царинско кривично дело. То је кривично дело кријумчарење. Ово дело је прописано у глави двадесет два, у групи кривичних дела против привреде, у члану 230.

3.1. Кријумчарење

Кривично дело кријумчарење постоји уколико се лице бави преношењем робе преко царинске линије избегавајући мере царинског надзора или уколико лице преноси робу наоружано, у групи или уз употребу силе или претње. Ово се дело у теорији назива „контрабанда“⁴³³.

Иако је сврстано у групу кривичних дела против привреде, објект заштите је царински систем.

Кривичним закоником прописана су два основна облика кривичног дела.

Први облик дела постоји уколико се лице бави преношењем робе преко царинске линије избегавајући мере царинског надзора. Бављење преношењем неоцарињене робе, као и бављење њеном продајом, растурањем или прикривањем даје овом делу карактер колективног кривичног дела у виду занимања, што значи да извршилац кривичног дела понавља вршење наведених радњи тако да му та делатност представља занимање којим се бави. Он то најчешће ради да би тиме остварио известан приход, али за постојање овог кривичног дела није нужно постојање ове намере код

⁴³³ В. Ђурђић, Д. Јовашевић, Кривично право, Посебни део, Оп. цит. стр. 125.

извршиоца тако да је могуће да се он тиме бави и из неких других разлога. Бављење постоји без обзира колико је пута радња дела била поновљена, па то може бити и само једном ако се из свих околности дела види да извршилац има намеру да се и даље тиме бави.⁴³⁴ За постојање дела битно је испуњење још два услова:

- а) да је радња извршења предузета на одређеном месту – преко царинске линије и
- б) да је радња извршења предузета на скривен начин чиме се избегавају мере за спречавање неовлашћеног поступања са царинском робом или за обезбеђење њене истоветности док се не спроведе царински поступак.

Други облик дела постоји уколико лице преноси робу преко царинске линије избегавајући мере царинског надзора наоружано, у групи или уз употребу силе или претње. Радња извршења је преношење, превоз лично или у превозном средству, непосредно или посредно царинске робе. Битно је да се ова радња изврши на један од више законом предвиђених начина:

- 1) од стране наоружаног лица, дакле лица које је при себи у време извршења дела имало оружје, било ватрено (пиштољ, пушка, експлозивна направа), било хладно оружје (нпр. нож);
- 2) у групи, када у радњи извршења учествује три или више лица и
- 3) када је радња извршења предузета уз употребу силе или претње. Под силом се подразумева употреба физичке, механичке или друге снаге, као и употреба хипнозе или омамљујућих средстава са циљем да се онемогући друго лице да спречи преношење робе преко царинске линије. Претња је најаву, стављање у изглед зла таквом лицу да се натера страхом да не спречи преношење робе.

За постојање дела је битно испуњење још два елемента:

- а) да је радња извршења предузета на одређеном месту – преко царинске линије и
- б) да је радња извршења предузета на одређени начин – избегавајући мере за спречавање неовлашћеног поступања са царинском робом или за обезбеђење њене истоветности док се не спроведе царински поступак.

⁴³⁴ Ђ. Ђорђевић, Кривично право, Посебни део, Криминалистичко-полицијска академија, Београд, 2011. стр. 124.

Извршилац дела може да буде свако лице, а у погледу кривице потребан је умишљај. За ово дело кумулативно је прописана казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна. Уз казну се извршиоцу кривичног дела обавезно изриче и мера безбедности одузимања предмета – неоцарињене робе, али и превозног или другог средства чија су тајна или скровита места искоришћена за пренос робе или које је намењено за извршење овог кривичног дела под следећим условима:

- а) да је власник или корисник возила знао или је могао и био дужан да зна за постојање тајног или скровитог места и
- б) уколико вредност робе која је предмет кривичног дела прелази једну трећину вредности таквог средства у време извршења дела.

Тежи облик дела постоји у два случаја:

- 1) када се учинилац бави продајом, растурањем или прикривањем неоцарињене робе. Дакле, овде се ради о колективном кривичном делу из заната које се састоји у предузимању виšekратних делатности, у дужем временском периоду и на ширем простору. Ово дело постоји ако је неком од радњи извршења основног облика дела учинилац прибавио неоцарињену робу, па је потом са овим радњама – у виду заната, бављењем – учинио доступним индивидуално неодређеном броју лица и то продајом (заменом за новац), растурањем (чињењем доступном неодређеном броју лица) и прикривањем (склањањем на непознато место) и
- 2) када учинилац организује мрежу препродаваца или посредника за растурање неоцарињене робе. Ово је посебан облик организовања злочиначког удружења које је добило карактер самосталне радње извршења. Овакво удружење се ствара проналажењем, анимирањем и повезивањем више лица, на ширем простору у виду посредника или препродаваца који врше дистрибуцију неоцарињене робе до које је учинилац дошао радњом извршења претходног кривичног дела.

У оба случаја се ради о кривичном делу квалификованом тежом околношћу, које су обухваћене умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње дела. За овај облик дела је прописана казна затвора од једне до осам година и новчана казна.

4. БУЏЕТСКА КРИВИЧНА ДЕЛА

Кривичним закоником предвиђена су и два кривична дела којима се спречава незаконито и неконимчно трошење буџетских средстава. Законом о изменама и допунама Кривичног законика из 2009. године прописано је дело - ненаменско коришћење буџетских средстава, а Законом о изменама и допунама Кривичног законика из 2013. године прописано је дело - злоупотреба у вези са јавним набавкама. Осим ова два дела, Предлогом Кривичног законика било је предвиђено и дело субвенцијска превара, али ово дело које је онедавно прописано Казненим законом Републике Хрватске није прописано Кривичним закоником Србије.

Буџетска кривична дела су прописана у оквиру различитих глава Кривичног законика. Кривично дело ненаменско коришћење буџетских средстава прописано је у глави тридесет три, у групи дела против службене дужности, а кривично дело злоупотреба у вези са јавном набавком у глави двадесет два, у групи кривичних дела против привреде.

4.1. Ненаменско коришћење буџетских средстава

Буџетско кривично дело – ненаменско коришћење буџетских средстава, дуго је било део споредног кривичног законодавства.

Иако је на општи и систематичан начин уређивао јавне приходе и расходе, Закон о јавним приходима и расходима⁴³⁵ није предвиђао кривичне санкције за ненаменско трошење буџетских средстава. Наведеним Законом је било предвиђено да уколико се утврде неправилности у коришћењу средстава буџета, буџетски инспектори решењем наложе корисницима средстава да у буџет врате ненаменски утрошена, односно незаконито исплаћена средства, као и да предузму друге мере за отклањање утврђених незаконитости, односно неправилности у извршењу буџета.⁴³⁶

⁴³⁵ Службени гласник Републике Србије“, број: 76/91, 41/92-др-закон, 18/93, 22/93-испр., 37/93, 67/93, 45/94, 42/98, 54/99, 22/2001, 9/2002-др.закон, 87/2002-др.закон, 33/2004 и 135/2004-др.закон.

⁴³⁶ Члан 85. Закона о јавним приходима и расходима.

Законом о јавним приходима и расходима била је прописана једино казна за прекршај уколико наредбодавац за извршење буџета не поступи у складу са налозима из решења буџетске инспекције. Наредбодавац за извршење буџета је руководилац корисника буџетских средстава, а казна за овај прекршај износила је 10.000 динара.⁴³⁷

Тек је Законом о буџетском систему⁴³⁸ прописана кривична санкција за ненаменско трошење буџетских средстава. Наведеним Законом било је прописано да ће се новчаном казном у износу од 30.000 динара до 300.000 динара или затвором до једне године казнити за кривично дело одговорно лице корисника буџетских средстава, одговорно лице у организацији обавезног социјалног осигурања или друго одговорно лице код корисника буџетских средстава или у организацији обавезног социјалног осигурања које створи обавезе или на терет рачуна буџета одобри плаћање расхода и издатака преко износа од 1.000.000 динара у односу на износ утврђен буџетом или финансијским планом, односно преко износа средстава позајмица датих актом Владе.⁴³⁹

Радња овог дела састојала се у:

- 1) стварању обавеза преко износа од 1.000.000 динара у односу на износ утврђен буџетом или финансијским планом, односно преко износа средстава позајмица датих актом Владе или
- 2) одобрењу плаћања расхода и издатака преко износа од 1.000.000 динара у односу на износ утврђен буџетом или финансијским планом, односно преко износа средстава позајмица датих актом Владе.

Под стварањем обавеза подразумева се преузимање обавеза по основу закључења уговора или на основу посебних или појединачних правних аката. Под износом утврђеним буџетом подразумева се износ апропријације, тј. износ који је законом о буџету, одлуком о буџету или финансијским планом организације обавезног социјалног осигурања одређен за финансирање одређених активности.

Под одобрењем плаћања расхода и издатака подразумева се потписивање налога за плаћање од стране одговорног лица или другог одговорног лица корисника буџетских

⁴³⁷ Члан 85а Закона о јавним приходима и расходима.

⁴³⁸ „Службени гласник Републике Србије“, број: 9/2002, 8/2002, 61/2005-др.закон, 66/2005, 101/2005-др.закон, 62/2006 др.закон, 85/2006 и 86/2006).

⁴³⁹ Члан 74. Закона о буџетском систему.

средстава. Под одговорним лицем подразумева се руководиоца корисника буџетских средстава, а под другим одговорним лицем лице које је одговорно лице овластило за преузимање обавеза (закључењем уговора) или лице које је одговорно лице овластило на потписивање налога за плаћање средстава.

Обзиром на наведено извршилац кривичног дела мора да буде лице које поседује посебна својства тј. да се ради о одговорном лицу или другом одговорном лицу корисника буџетских средстава или организација обавезног социјалног осигурања.

Да би постојало ово кривично дело неопходно је да обавеза која је преузета, односно износ који се плаћа прелази износ од 1.000.000 динара. Овај износ представља објективни услов инкриминасања, односно разлог због којег је ово понашање предвиђено као кривично дело. Када је у питању износ који прелази износ средстава позајмица датих актом Владе ради се о превазилажењу износа јавног дуга који је одобрен у складу са актом Владе. Да би постојало кривично дело морало се радити о износу који за 1.000.000 динара прелази износ дуга који је одобрен актом Владе.

Последица овог дела је ненаменско трошење буџетских средстава у износу већем од 1.000.000 динара од износа средстава одобрених за одређене намене.

Кривично дело се могло извршити само са умишљајем. За ово дело Законом је била предвиђена новчана казна од 30.000 динара до 300.000 динара или казна затвора до једне године.

Истим чланом Закона о буџетском систему била је прописана прекршајна санкција за одговорно лице корисника буџетских средстава, односно одговорно лице у организацији обавезног социјалног осигурања или друго одговорно лице које створи обавезе или на терет рачуна буџета одобри плаћање расхода који није предвиђен у буџету. Извршилац овог кажњивог дела могло је бити само одговорно лице корисника буџетских средстава или одговорно лице у организацији обавезног социјалног осигурања. Под одговорним лицем подразумева се руководиоца ових органа или лице које он овласти. Казна за овај прекршај била је новчана у износу од 5.000 до 50.000 динара.

Као што се може закључити једина разлика између прекршаја из члана 74. Закона о буџетском систему и кривичног дела била је у износу који се ненаменски троши. Износ од 1.000.000 динара представљао је објективни услов инкриминасања, тј.

разлог због чега је ненаменско трошење буџетских средстава преко овог износа прописано као кривично дело. Исти износ и данас представља законодавни мотив инкриминисања.

Кривично дело ненаменско трошење буџетских средстава данас је предвиђено чланом 362а. Кривичног законика Републике Србије. Дело постоји уколико одговорно лице корисника буџетских средстава или одговорно лице у организацији обавезног социјалног осигурања, створи обавезе или на терет буџета одобри плаћање расхода и издатака преко износа од милион динара у односу на износ утврђен буџетом, финансијским планом или актом Владе којим се утврђује износ средстава позајмице.

Иако је ово кривично дело сврстано у групу кривичних дела против службене дужности, објект заштите је буџетски систем.

Радња извршења је одређена алтернативно и састоји се у:

- 1) стварању обавезе на терет буџета преко износа од 1.000.000 динара у односу на износ утврђен буџетом, финансијским планом или актом Владе којим се утврђује износ средстава позајмице и
- 2) одобравању плаћања расхода и издатака на терет буџета преко износа од милион динара у односу на износ утврђен буџетом.

У овом случају се ради о поступању супротно Закону о буџетском систему, Закону о буџету за конкретну буџетску годину, одлукама о буџету уколико се радња извршења предузима у односу на средства буџета локалне самоуправе или одлуци о усвајању финансијског плана уколико се ради о средствима организације обавезног социјалног осигурања, али и Закону о јавном дугу⁴⁴⁰. Ово дело је бланкетног карактера и за одређивање радње извршења неопходно је користити наведене прописе. За откривање кривичног дела ненаменског трошења буџетских средстава неопходно је познавање закона и других прописа којима се уређује планирање, извршење и контрола трошења буџетских средстава (Закон о буџетском систему, Закона о буџету, Уредбе о буџетском рачуноводству, Закона о јавном дугу, Одлуке о буџету локалне самоуправе).⁴⁴¹

Под стварањем обавезе подразумева се закључење правног посла, нпр. закључење уговора за набавку добара у износу који прелази 1.000.000 динара од износа

⁴⁴⁰ „Службени гласник Републике Србије“, број: 61/2005, 107/2009 и 78/2011.

⁴⁴¹ Ј. Шупут, Интерна финансијска контрола у превенцији кривичног дела ненаменског трошења буџетских средстава, Наука, безбедност, полиција, Криминалистичко-полицијска академија, Београд, 2012, стр. 155.

који је одобрен за конкретну намену. Може се десити да законом, одлуком о буџету или одлуком о усвајању финансијског плана организација за обавезно социјално осигурање није ни предвиђен износ за намену за коју су средства искоришћена, а да би постојало кривично дело неопходно је да је нпр. закључен уговор у износу преко 1.000.000 динара. Иста радња може се предузети и у односу на износ позајмице. Радња извршења кривичног дела може да се предузме и у поступку јавне набавке уколико усвојеним буџетом није био опредељен износ за набавку конкретних добара или услуга. И у овом случају се мора радити о износу који прелази 1.000.000 динара од износа опредељеног буџетом за набавку робе или услуга. Законом о буџетском систему је прописано да обавезе које предузму директни и индиректни корисници буџетских средстава морају да одговарају средствима која су им одобрена⁴⁴² од стране надлежних скупштина које усвајају њихове буџете.

Под одобравањем плаћања расхода и издатака на терет буџета преко износа од 1.000.000 динара у односу на износ утврђен буџетом, подразумева се потписивање налога за плаћање од стране одговорног лица корисника буџетских средстава или организација обавезног социјалног осигурања.

Да би постојало кривично дело није неопходно да је радња дела предузета у намери стицања противправне имовинске користи, нити да је таква корист стечена. Битно је само наступање последице, које се састоји у оштећењу буџета за 1.000.000 динара.

Уколико се средства не би користила за намену за коју су опредељена у буџету, већ за другу намену и износу мањем од 1.000.000 динара постојао би прекршај из члана 103. став 1. тачка 1). Закона о буџетском систему за који је предвиђена новчана казна. Износ од 1.000.000 динара је објективни услов инкриминисања (разлог због чега је ненаменско трошење буџетских средстава предвиђено као кривично дело) и мора да буде обухваћено умишљајем извршиоца. Управо је тај износ од 1.000.000 динара основ за разликовање прекршаја из члана 103. Закона о буџетском систему од кривичног дела предвиђеног Кривичним закоником.⁴⁴³

⁴⁴² Члан 54. Закона о буџетском систему Републике Србије.

⁴⁴³ Ј. Шупут, Интерна финансијска контрола у превенцији кривичног дела ненаменског тошења буџетских средстава, Оп. цит., стр. 156.

Обзиром да је налогодавац за извршење буџета руководиолац корисника јавних средстава, извршилац дела може да буде само руководиолац, који је уједно и одговорно лице корисника буџетских средстава или организације обавезног социјалног осигурања у смислу Кривичног законика.

Дело се врши са умишљајем.

За извршиоца дела предвиђена је новчана казна или затвор до једне године.

4.2. Злоупотреба у вези са јавном набавком

Јавне (државне, владине) набавке подразумевају набавку добара, услуга и (грађевинских) радова, широк круг јавноправних субјеката који их одобравају и значајна јавна средства којима се финансирају. Оне обухватају, од најједноставнијих куповина канцеларијског материјала, до прибављања најмодерније компјутерске опреме, изградње најсложенијих објеката и пружања услуга. Влада и други државни органи и организације су традиционално велики купци роба, али у новије време и продавци роба.⁴⁴⁴ Уређен систем јавних набавки обезбеђује услове за слободну и недискриминаторску конкурентску борбу између понуђача као учесника у тендерском, односно поступку јавне набавке, чиме се остварује рационално и економично коришћење јавних средстава.⁴⁴⁵

Постоје два основна облика недозвољеног понашања која резултирају повредом принципа конкурентности у тендерском поступку. У првом случају као субјекти се јављају наручилац и понуђач (ретко више њих), а основни метод је прописивање тендерских услова и критеријума који објективно резултирају минимизацијом, односно елиминацијом других понуђача из поступка. Други модел се односи на ситуацију међусобног договора понуђача о начину учешћа и исходу поступка који по својој правној природи представља вид рестриктивног, картелног споразума.⁴⁴⁶

⁴⁴⁴ Љ. Дабић, Б. Ненадић, В. Ђурић, Јавне набавке у упоредном законодавству, Институт за упоредно право, Београд, 2003. стр. 7.

⁴⁴⁵ С. Данковић Степановић, Заштита ефективне конкуренције у поступцима јавних набавки у: Правни живот, број 11, том III, Удружење правника Србије, Београд, 2013. стр. 299.

⁴⁴⁶ А. Ezgachi: „EU Competition Law, Oxford, 2010, р. 110, наведено према С. Данковић Степановић, Заштита ефективне конкуренције у поступцима јавних набавки, Ibid., стр. 300.

Законом о јавним набавкама Републике Србије⁴⁴⁷ прописано је да је недозвољено поступање наручиоца свако поступање које за циљ или последицу има онемогућавање било ког понуђача да узме учешће у поступку јавне набавке, пре свега, несавесним прописивањем и коришћењем дискриминаторских услова тендера, као и злоупотребом својих овлашћења у преговарачком поступку. Случај договореног и недозвољеног стипулисања тендерских критеријума као мерила која се користе за вредновање, упоређивање и најзад оцењивање понуда који воде ограничењу, односно елиминисању конкуренције на страни понуђача у којима се као главни актер јавља наручилац, санкционишу се у домену коруптивног деловања.⁴⁴⁸

Повреда начела конкуретности у поступку јавне набавке остварује се кроз договор наручиоца и понуђача и представља коруптивну делатност, док се усаглашено понашање понуђача, као вид картелног споразума квалификује као повреда конкуренције и даље санкционише у складу са одредбама Закона о заштити конкуренције („Службени гласник Републике Србије“, број 51/2009 и 95/2013).⁴⁴⁹ Када је у питању договор између два понуђача могле би се применити одредбе члана 232. Кривичног законика којима је прописано кривично дело злоупотреба монополистичког положаја.⁴⁵⁰

Злоупотреба у вези са јавном набавком представља ново кривично дело прописано у члану 234а. Кривичног законика које је постало део кривичног законодавства након доношења Закона о изменама и допунама Кривичног Законика из 2013. године⁴⁵¹. Оно постоји уколико одговорно лице у предузећу или другом субјекту привредног пословања које има својство правног лица или предузетник који у вези са јавном набавком поднесе понуду засновану на лажним подацима или се на недозвољен

⁴⁴⁷ „Службени гласник Републике Србије“, број 124/2013.

⁴⁴⁸ С. Данковић Степановић, Заштита ефективне конкуренције у поступцима јавних набавки, Оп. цит. стр. 301

⁴⁴⁹ С. Данковић Степановић, Заштита ефективне конкуренције у поступцима јавних набавки, Ibid., стр. 306.

⁴⁵⁰ Кривично дело злоупотреба монополистичког положаја постоји уколико одговорно лице у предузећу или другом субјекту привредног пословања које има својство правног лица или предузетник који злоупотребом монополистичког или доминантног положаја на тржишту или закључивањем монополистичког споразума изазове поремећај на тржишту или тај субјект доведе у повлашћен положај у односу на друге, тако да оствари имовинску корист за тај субјект или за други субјект или нанесе штету другим субјектима привредног пословања, потрошачима или корисницима услуга. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна.

⁴⁵¹ „Службени гласник Републике Србије“, број 104/2013.

начин договара са осталим понуђачима или предузме друге противправне радње у намери да се тиме утиче на доношење одлука наручиоца јавне набавке.

Објект заштите овог кривичног дела је двојак. То је:

- а) слобода конкуренције, као битно обележје тржишне привреде и
- б) буџетски систем.

Радња извршења је одређена алтернативно. Она постоји уколико одговорно лице у предузећу или другом субјекту привредног пословања које има својство правног лица или предузетник у вези са јавном набавком:

- 1) поднесе понуду засновану на лажним подацима;
- 2) договара се са осталим понуђачима на недозвољен начин или
- 3) предузме друге противправне радње у намери да се тиме утиче на доношење одлука наручиоца јавне набавке.

Битно је да се нека од алтернативно предвиђених радњи извршења предузме од стране одговорног лица у предузећу или другом субјекту привредног пословања које има својство предузећа или од стране предузетника.

Обзиром да се радња предузима у намери утицања на доношењу одлуке наручиоца у поступку јавне набавке, дело се може извршити само са директним умишљајем. За извршиоца дела је предвиђена казна затвора од шест месеци до пет година.

Посебан облик дела постоји уколико одговорно или службено лице у наручиоцу јавне набавке искористи свој положај или овлашћење, прекорачи границе свог овлашћења или не врши своје дужности и тако крши закон или друге прописе о јавним набавкама и тим проузрокује штету јавним средствима.

Радња извршења је кршење закона. Она се може предузети на законом одређен начин:

- а) искоришћавањем положаја или овлашћења;
- б) прекорачењем границе свог овлашћења или
- в) невршењем своје дужности.

Овде се ради о бланкетном делу којим се повређују прописи о јавним набавкама

Битан услов је да се на ове начине проузрокује штета јавним средствима. Извршилац посебног облика дела може бити само одговорно или службено лице у

наручиоцу јавне набавке. Овај облик дела може се извршити само са умишљајем. За извршиоца дела је прописана казна затвора од шест месеци до пет година.

Тежи облик дела постоји уколико је радња извршена у вези са јавном набавком чија вредност прелази износ од сто педесет милиона динара. У овом случају ради се о кривичном делу квалификованом тежом околношћу, која мора да буде обухваћена умишљајем извршиоца кривичног дела у тренутку предузимања радње извршења дела. За извршиоца овог дела предвиђена је казна затвора од једне до десет година.

Законом је предвиђена примена института добровољног одустанка. Уколико извршилац дела добровољно открије да се понуда заснива на лажним подацима или на недозвољеном договору са осталим понуђачима или да је предузео друге противправне радње у намери да утиче на доношење одлука наручиоца пре него што он донесе одлуку о избору понуде, може се ослободити од казне. Овде се ради о факултативној могућности за ослобођење од казне, која зависи искључиво од става суда у конкретном случају.

5. ПРИМЕНА КРИВИЧНИХ САНКЦИЈА

За учиниоце фискалних кривичних дела у кривичном законодавству Србије су прописане казне затвора и новчане казне (без одређивања посебног минимума и максимума) алтернативно или кумулативно. Но, поред казни учиниоцима ових дела се може, а када то закон изричито пропише, и мора изрећи једна или више мера безбедности.

Мере безбедности су прописане у глави шест Кривичног законика Републике Србије. У складу са овим одредбама оне се изричу у циљу отклањања стања или услова који могу да буду од утицаја да учинилац убудуће не врши кривична дела.⁴⁵² Дејство ових мера је специјално превентивно, а што значи да оне делују у односу на одређеног извршиоца да убудуће не врши кривична дела. Опасност даљег вршења кривичног дела није дефинисана Закоником, већ зависи од процене суда у конкретном случају, а

⁴⁵² Члан 78. Кривичног законика Републике Србије.

околности које би се могле узети у обзир биле би нпр. начин и учесталост вршења конкретног кривичног дела од стране извршиоца.

Извршиоцима фискалних кривичних дела могу се изрећи две мере безбедности.

То су:

- 1) забрана вршења позива, делатности и дужности (члан 85. КЗ) и
- 2) одузимање предмета (члан 87. КЗ).

Када су у питању фискална кривична дела прописана Кривичним закоником ни у једном случају није одређено обавезно изрицање мере забрана вршења позива, делатности и дужности, те стога њена примена зависи од процене суда у сваком конкретном случају. Суд може учиниоцу кривичног дела да забрани вршење одређеног позива, делатности, свих или неких дужности везаних за располагање, коришћење, управљање или руковање туђом имовином или за чување те имовине, ако се оправдано може сматрати да би његово даље вршење такве делатности било опасно. Суд пресудом којом изриче казну, одређује и трајање мере безбедности, које не може да буде краће од једне године, нити дуже од десет година, рачунајући од дана правноснажности одлуке.

Законом о пореском поступку и пореској администрацији прописано је обавезно изрицање мере безбедности забрана вршења позива, делатности и дужности код следећих кривичних дела: неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит, надозвољен промет акцизних производа и недозвољено складиштење робе. Осим наведене мере безбедности, чланом 176. Закона о пореском поступку и пореској администрацији прописано је да се извршиоцу дела недозвољен промет акцизних производа изриче и мера безбедности обавезно одузимање предмета, као и мера одузимање имовинске користи остварене кривичним делом.

Мера безбедности одузимања предмета може да се одреди у погледу предмета који је био намењен или употребљен за извршење кривичног дела или који је настао извршењем кривичног дела када постоји опасност да ће се одређени предмет поново употебити за извршење кривичног дела или када је ради заштите безбедности или из моралних разлога одузимање предмета неопходно.⁴⁵³ Обавезна примена ове мере безбедности прописана је одредбама Закона о пореском поступку и пореској администрацији којим су прописана пореска кривична дела, док Кривичним закоником у

⁴⁵³ Члан 87. Кривичног законика Републике Србије.

оквиру одредби којима су прописана пореска кривична дела није прописано обавезно изрицање ове мере безбедности, већ њена примена зависи од става суда у сваком конкретном случају.

Обавезно изрицање мере безбедности одузимање предмета једино је прописано за извршиоца кривичног дела кријумчарење. Извршиоцу овог дела се обавезно изриче мера безбедности одузимање предмета – неоцарињене робе, али и превозног или другог средства чија су тајна или скровита места искоришћена за пренос робе или које је намењено за извршење овог кривичног дела под следећим условима:

- а) да је власник или корисник возила знао или је могао и био дужан да зна за постојање тајног или скровитог места и
- б) уколико вредност робе која је предмет кривичног дела прелази једну трећину вредности таквог средства у време извршења дела.

Осим мера безбедности забрана вршења позива, делатности и дужности и одузимање предмета, извршиоцима фискалних кривичних дела може се изрећи и мера одузимање имовинске користи прибављене кривичним делом. Ова мера је прописана чланом 91. Кривичног законика Републике Србије и она се састоји у одузимању од извршиоца дела новца, предмета од вредности и сваке друге имовинске користи прибављене кривичним делом. Одузимање имовинске користи се може сматрати посебном кривичноправном мером која се примењује према извршиоцу кривичног дела. Ипак, не може се отети утиску да ова мера и даље има највише сличности са мерама безбедности (са одузимањем предмета, на пример). Одузимање имовинске користи има свој основ у ставу који је општеприхваћен у кривичном праву: нико не може задржати имовинску користи прибављену кривичним делом.⁴⁵⁴

Према томе, ова мера има за циљ да спречи било какво богаћење које се заснива на извршењу кривичног дела, што је, већ само по себи, недозвољена радња.⁴⁵⁵ У случају да није могуће одузимање новца, предмета од вредности или друге имовинске користи, учинилац ће се обавезати да преда у замену другу имовинску корист која одговара вредности имовине прибављене извршењем кривичног дела или проистекле из кривичног дела или да плати износ који одговара прибављеној имовинској користи.

⁴⁵⁴ Члан 91. став 1. Кривичног законика.

⁴⁵⁵ Б. Чејовић, М. Кулић, Кривично право, Оп. цит. стр. 379.

Кривичним закоником је прописано и да ће се имовинска корист прибављена кривичним делом одузети и од правног или физичког лица на које је пренесена без накнаде или уз накнаду која очигледно не одговара стварној вредности. Она ће се одузети и уколико је извршењем кривичног дела прибављена за друго лице.⁴⁵⁶

6. ЗАКЉУЧАК

Фискална кривична дела су саставни део свих савремених кривичноправних система који кроз прописивање кривичне одговорности и кривичних санкција за учиниоце противправних понашања покушавају да заштите најзначајнија друштвена добра и вредности. На то указује и чињеница да се државе свим расположивим средствима морају супротстављати начинима и облицима угрожавања њених основа, при чему сигурно фискални систем представља економску основу или стуб сваке државне организације.⁴⁵⁷

Фискална кривична дела су у Републици Србији предвиђена у два прописа – Законом о пореском поступку и пореској администрацији и Кривичним закоником. У конкретном случају ради се о пореским кривичним делима, која су и у неким другим земљама – Савезна Република Немачка и Република Италија прописана споредним законодавством, али искључиво једним прописом.

Прописима Републике Србије предвиђена су следећа фискална кривична дела: неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит, угрожавање наплате пореза и пореске контроле, недозвољен промет акцизних производа, недозвољено складиштење робе, пореска утаја, неуплаћивање пореза по одбитку, онемогућавање вршења контроле, кријумчарење, ненаменско коришћење буџетских средстава и злоупотреба у вези са јавном набавком.

Пореска кривична дела: неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит, угрожавање наплате пореза и пореске контроле, недозвољен промет

⁴⁵⁶ Члан 92. Кривичног законика.

⁴⁵⁷ D. Weber, Tax Avoidance and the EU Treaty Freedoms. Hague, 2005. p. 56-72., наведено према Јовашевић Д., Пореска утаја у упоредном кривичном законодавству у: Страни правни живот, број 2, Институт за упоредно право, Београд, 2009. стр. 163.

акцизних производа и недозвољено складиштење робе прописана су Законом о пореском поступку и пореској администрацији. Међутим, нису сва пореска кривична дела прописана овим законом. Кривична дела пореска утаја и неуплаћивање пореза по одбитку прописана су Кривичним закоником. Овим Законом прописано је само једно царинско кривично дело – кријумчарење. Буџетска кривична дела прописана су такође Кривичним закоником. То су кривична дела: ненаменско коришћење буџетских средстава и злоупотреба у вези са јавном набавком.

Пореска кривична дела су једино у Републици Србији предвиђена у два прописа – Законом о пореском поступку и пореској администрацији и Кривичним закоником. Такво решење може да допринесе правној несигурности. Стога је квалитетније решење да сва пореска кривична дела буду предвиђена у једном пропису.

Кривично дело пореска утаја је неопходно изменити у наредном периоду, обзиром да наша земља има статус кандидата за чланство у Европској унији и да је потребно да у фази предприступних преговора усклади своје прописе са правним тековинама Европске уније, који су садржани у њеним правним документима. Приход Европске уније јесте и одређени проценат од пореза на додату вредност који се прикупља на територији земаља чланица. Конвенцијом о заштити финансијских интереса Европске уније је предвиђена обавеза за земље чланице да пропишу кривична дела којима ће се обезбедити несметан прилив средстава у буџет Европске уније, као и санкције за саучеснике и лица која покушају извршење таквих кривичних дела, али и лица која доносе одређене одлуке или врше контролу у правним лицима, али не у смислу одредби прописа којима је предвиђена одговорност правних лица за кривична дела. Конвенцијом је прописана обавеза за земље чланице да пропишу кривично дело које ће обухватати давање лажних, нетачних или непотпуних извештаја или докумената, који имају за последицу недовољан прилив средстава у буџет Европске уније или буџете којима се управља у име Европске уније или уколико не доставе одређену информацију, а постоји обавеза њеног достављања и под условом да се последица такве радње састоји у недовољном приливу прихода у буџет Уније или буџет којим се управље у име Уније.⁴⁵⁸

⁴⁵⁸ Члан 2. тачка 1. подтачка б). и члан 3. Конвенције о заштити финансијских интереса Европске уније.

Обзиром да Конвенцијом о заштити финансијских интереса Европске уније није прописано постојање намере избегавања потпуног или делимичног плаћања пореза, неопходно је ускладити кривично дело пореска утаја са Конвенцијом тако да конститутиван елемент бића кривичног дела не буде више постојање наведене намере. Кривично дело на штету прихода Европске уније постоји без обзира на намеру лица које је предузело радњу извршења. Конвенцијом о заштити финансијских интереса Европске уније прописана је обавеза кривичноправног санкционисања и лица које покуша извршење дела на штету прихода Европске уније. Ово питање се решава применом општег дела Кривичног законика. Чланом 30. КЗ Србије прописано је да ће за покушај бити одговорно лице које са умишљајем започне извршење кривичног дела за које се по закону може изрећи казна затвора од пет година или тежа казна, а за покушај другог дела само када је изричито прописано кажњавање за покушај. Стога се чини да је у том делу неопходно прописати виши казнени распон за извршиоца кривичног дела или допунити одредбу новим ставом којим ће бити прописано да ће за ово дело бити одговорно и лице које покуша извршење кривичног дела пореска утаја.

У складу са чланом 2. став 2. Конвенције кривично дело пореска утаја постоји уколико износ средстава чије се плаћање избегава прелази износ од 4.000 Евра, тако да је у наредном периоду неопходно ускладити и износ који је потребан да би се кривичним делом пореска утаја заштитили и финансијски интереси Европске уније. Имајући у виду одредбе Конвенције мањи износ прихода требало би да буде прекршајноправно санкционисан. Осим тога члан 229. Кривичног законика требало би допунити новим ставом којим би било прописано да ће дело постојати и уколико се врши на штету буџета Европске уније или буџета којим се управља у име Европске уније.

Осим пореске утаје, кривичним делом којим се онемогућава уплата средстава у буџет сматра се и неуплаћивање царина, које представљају искључиви приход буџета Европске уније. Стога би било неопходно у члану 112. Кривичног законика Републике Србије прописати да се под другим дажбинама сматрају и царине.

У Споразуму о стабилизацији и придруживању⁴⁵⁹, у поглављу које се односи на „Политике сарадње“, важно место заузима члан 100. којим се предвиђа да ће Србија успоставити сарадњу у области опорезивања, укључујући мере усмерене ка даљој реформи фискалног система и реструктурирању пореске управе ради ефективније наплате јавних прихода и борбе против пореске утаје и штетне пореске конкуренције.⁴⁶⁰ Сарадња ће такође укључити побољшање транспарентности и размену информација са државама чланицама ради олакшавања извршења мера које спречавају пореску превару, утају пореза и избегавање пореза. Србија ће комплетирати мрежу билатералних споразума са државама чланицама на основу OECD Модела споразума о размени информација у пореским стварима.⁴⁶¹ Модел пореског споразума урађен је у циљу контролисања штетне праксе (утаје пореза итд.). Пореским споразумом дефинише се предмет размене информација на начин да након ратификације овог документа стране уговорнице могу предвидети обавезе по основу овог Споразума у својим пореским законима.⁴⁶²

Законски опис царинског кривичног дела – кријумчарење требало би изменити, обзиром да је конститутиван елемент његовог бића преношење робе преко царинске линије, а у складу са чланом 3. Царинског закона Републике Србије под царинским подручјем се сматра царинско подручје Републике Србије које обухвата и територијалне воде Републике Србије, као и ваздушни простор изнад Републике Србије, које је ограничено царинском линијом која је истоветна са границом Републике Србије. Осим измене одредбе Кривичног законика, обзиром да се ради о бланкетном кривичном делу, биће неопходно изменити и Царински закон Републике Србије.

⁴⁵⁹ Споразум о стабилизацији и придруживању, Службени гласник Републике Србије, број 83/2008. Садржај Споразума о стабилизацији и придруживању обухвата бројне области између којих и финансијску помоћ и сарадњу.

⁴⁶⁰ Х. Хрустић, Усклађивање Закона о акцизама Србије са ЕУ Директивама о акцизама, Актуелна питања савременог законодавства, XIX Будвански правнички дани, Зборник радова са Саветовања правника 12-16. јун 2011. Будва 2011. стр. 331.

⁴⁶¹ Х. Хрустић, Хармонизација пореског законодавства у вези са разменом информација, Актуелна питања савременог законодавства, XVII Будвански правнички дани, Зборник радова са Саветовања правника 8-12. јун 2009. Будва, 2009. стр. 293.

⁴⁶² Х. Хрустић, Хармонизација пореског законодавства у вези са разменом информација, Ibid., стр. 301. и 302.

Према одредбама члана 9. Уговора о оснивању Европске заједнице, Заједница се заснива на царинској унији која се односи на целокупну робну размену и обухвата забрану царина на увоз и извоз између држава чланица и свих дажбина које имају исто дејство, као и увођење заједничке царинске тарифе у њиховим односима према трећим државама. У правном смислу то подразумева троструку обавезу државу чланица.⁴⁶³ Прво, да се свој роби која је произведена у једној држави чланици омогући да слободно циркулише у свим државама чланицама без плаћања царинских дажбина. Друго, да се за сву робу која је произведена изван Заједнице (пореклом из трећих држава) приликом увоза у било коју државу чланицу наплаћују царинске дажбине по истој стопи у складу са заједничком царинском тарифом. Треће, да се роби која је легитимно увезена из трећих држава у било коју државу чланицу обезбеди слободан промет (кретање) у свим државама чланицама без наплаћивања царина и дажбина које имају еквивалентно дејство. Осим овога, остваривање начела слободе промета робе подразумева и обавезу држава чланица да укину квантитативна ограничења и мере истог дејства, као и дискриминаторне и заштитне унутрашње порезе.⁴⁶⁴

То значи да се роба више неће преносити преко границе Републике Србије, већ Европске уније, која постоји само према трећим земљама које нису њене чланице. Стога би требало изменити одредбе Царинског закона, али и Кривичног законика, којим је прописано кривично дело кријумчарење, али и друга кривична дела која се врше преносом робе или преласком лица преко царинске линије.

Европски савет је 1. марта 2012. године одобрио Републици Србији статус кандидата за чланство у Европској унији чиме је отворено ново поглавље у процесу приступања Србије Европској унији. Обзиром да се Србија тренутно налази у фази преговора о приступању Европској унији, потребно је приступити измени прописа, па и кривичноправних прописа. Имајући у виду да већ у овом тренутку Република Србија може да користи средства из фондова Европске уније, неопходно је изменити и кривично дело неосновано добијање и коришћење кредита и друге погодности, а што је у складу са Конвенцијом о заштити финансијских интереса Европске уније.⁴⁶⁵

⁴⁶³ F. Burrows, *Free Movement in European Community Law*, Oxford, 1987. p.3.

⁴⁶⁴ Р. Вукадиновић, *Право Европске Уније*, Институт за међународну политику и привреду, Београд, 1996. стр. 84.

⁴⁶⁵ Члан 2. тачка 1. подтачка а). Конвенције о заштити финансијских интереса Европске уније.

Осим тога, неопходно је прописати строжу казну за кривично дело ненаменско коришћење буџетских средстава. Такође, требало би размислити, не само у вези са овим кривичним делом, већ и евентуално другим фискалним кривичним делима, да ли је неопходно прописати дужи рок застаревања, имајући у виду одредбе Међународне конвенције о борби против корупције, као и време које је потребно органима неформалне социјалне контроле: интерној ревизији, буџетској инспекцији, Државној ревизорској институцији или пореским органима да открију постојање фискалних кривичних дела, а имајући у виду прописе на основу којих они врше своје надлежности.

Иако је законодавац настојао да прописивањем кривичног дела злоупотреба у вези са јавном набавком заштити слободу конкуренције у складу са стандардима Европске уније, ово дело не би требало да буде прописано Кривичним закоником, те би стога требало прихватити решење *de lege ferenda*, имајући у виду чињеницу да се свака од прописаних радња извршења овог кривичног дела може подвести под друга дела прописана Кривичним закоником Републике Србије (давање мита, примање мита, превара, злоупотреба службеног положаја).

Фискални систем би требало схватити као систем јавних прихода и расхода, те је стога оправдано предвидети пореска, царинска и буџетска кривична дела у оквиру посебне групе – кривичних дела против економије. Иако је Кривичноправном конвенцијом Европске уније о корупцији прописана обавеза прописивања кривичног дела рачуноводствена превара, прописивање овог дела није неопходно у нашем законодавству обзиром је чланом 208. Кривичног законика, већ прописано кривично дело превара које постоји уколико лице у намери да себи или другом прибави противправну имовинску корист доведе друго лице лажним приказивањем или прикривањем чињеница у заблуду или га одржава у заблуди и на тај начин га наведе да учини или не учини нешто на штету своје или туђе имовине. Обзиром да би рачуноводствена превара подразумевала лажно приказивање чињеница у рачуноводственој евиденцији или прикривање релевантних чињеница, радња извршења би могла да буде обухваћена постојећим кривичним делом превара.

Глава седма

ПРЕВЕНЦИЈА ФИСКАЛНИХ КРИВИЧНИХ ДЕЛА

1. УВОД

Џереми Бентам (1748-1832.) је сматрао да је сиромаштво један од основних узрока криминалитета и да је због тога неопходно предузимати превентивне мере. Он се залагао за систем социјалних мера. Болесне друштвене прилике су према његовом мишљењу биле један од основних узрока криминалитета.⁴⁶⁶

Иако се често говори о измени Кривичног законика у погледу поштравања казни прописаних за фискална кривична дела, може се рећи да то није увек довољно, нарочито не уколико се ништа не предузима да њихови извршиоци буду благовремено откривени и кажњени. Аверзија према ризику потенцијалних преступника удаљава оптималну казну од максималне, будући да је релативна ефикасност одвраћања услед повећања вероватноће правноснажне осуђујуће пресуде већа од одговарајуће ефикасности повећања казне. Што је већа аверзија према ризику, већа је разлика између оптималне и максималне запрећене казне.⁴⁶⁷

Ако се без предрасуда анализира друштвена стварност, запажа се да стварно застрашујуће дејство не потиче из санкције предвиђене законом, чак ни из ефективно примењене санкције, него из државне интервенције која наступа одмах после извршеног дела. Оно што може улисти страх већини потенцијалних преступника, то је покретање поступка гоњења који их приморава да пред судским органима положе рачуна о свом

⁴⁶⁶ Љ. Радуловић, Криминална политика (Политика сузбијања криминалитета), Савет пројекта: Конституисање Србије као правне државе и Центар за публикације Правног факултета Универзитета у Београду, Београд, 1999. стр. 60.

⁴⁶⁷ Б. Беговић: Економска теорија генералне превенције: основна питања, *Crimen*, Правни факултет универзитета у Београду и Институт за упоредно право из Београда, Београд, 2010. стр. 63.

понашању.⁴⁶⁸ То значи да није довољно да само законом буде прописана оптимална казна за кажњавање извршилаца кривичних дела која спадају у криминалитет белог оковратника, већ и да постоји велика вероватноћа да ће та кривична дела бити откривена.

Превентивне мере које делују на широком плану треба да буду интегрални део стратегије друштвеног напретка и у том смислу обухваћене развојним пројектима и плановима којима државе усмеравају токове економског, политичког, културног и у најширем смислу схваћено, социјалног развоја. Такав приступ подржава и ОУН с обзиром да се готово без изузетка савремене државе суочавају са чињеницом да растући криминалитет озбиљно угрожава економске и друге базичне елементе друштвене структуре.⁴⁶⁹ Борба против криминалитета која се готово у целини заснивала на репресији временом је давала све слабије резултате и криминална политика се постепено све више окреће ванкривичноправним средствима и методима.⁴⁷⁰ Криминална политика укључује и политику превенције и политику репресије.⁴⁷¹

Осим деловања након извршеног кривичног дела, друштво предузима и бројне мере у различитим областима које су уперене на спречавање да до криминалног понашања дође, мере *ante delictum*. Обзиром да је криминална политика најуже интегрисана у укупну социјалну политику која се води у одређеном друштву може се рећи да је за спречавање фискалних кривичних дела од изузетног значаја постојање и деловање различитих механизма контроле финансијског пословања институција у јавном сектору, али и пореске инспекције и пореске полиције чије су надлежности дефинисане Законом о пореском поступку и пореској администрацији.

Основни смисао или општа сврха кривичних санкција је у свим казним законодавствима увек била иста, без обзира на различитости у самом дефинисању те сврхе. Задатак казненог законодавства је да заштити од угрожавања и повређивања оне

⁴⁶⁸ М. Ancel Нова друштвена одбрана (покрет хуманистичке криминалне политике), (превели Јовичић М. и Лазаревић Љ.), Институт за упоредно право, Београд, 1963. стр. 76.

⁴⁶⁹ Љ. Радуловић, Криминална политика (Политика сузбијања криминалитета), Оп. цит., стр. 20.

⁴⁷⁰ Ibid.

⁴⁷¹ Љ. Радуловић, Криминална политика (Политика сузбијања криминалитета), Ibid., стр. 18.

вредности које саме по себи и за себе не могу да се заштите, јер као такве нису прихваћене као своје у вредносном систему сваког појединца једне заједнице.⁴⁷²

Ако запрећеност санкцијама за било коју врсту преступа није адекватна или, бар, ако није у балансу са очекиваном добити криминалца, онда сама санкција нема ефекта у заштити неке вредности.⁴⁷³ Претња је, иначе, познато средство спречавања и присиљавања и често је употребљавана у васпитању људи, односно, у њиховој социјализацији. Међутим, претња или запрећена санкција није сврсисходна ако се не примењује, како је то познато свима који се сузбијањем нежељених понашања баве, па је то проблем свих закона и законодаваца у свету.⁴⁷⁴

2. УЛОГА ПОРЕСКЕ УПРАВЕ У ПРЕВЕНЦИЈИ ПОРЕСКИХ КРИВИЧНИХ ДЕЛА

Законом о пореском поступку и пореској администрацији уређен је поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода, права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника, пореска кривична дела и прекршаји.

Под пореском контролом се сматра поступак провере и утврђивања законитости и правилности испуњавања пореске обавезе коју врши Пореска управа у складу са Законом. Уколико се у поступку пореске контроле утврде неправилности или пропусти у извршавању обавеза из порескоправног односа, пореском обвезнику се налаже да их отклони.⁴⁷⁵ Наравно, ово долази у обзир уколико се не ради о постојању пореског кривичног дела.

Пореска управа обавља три врсте контроле.⁴⁷⁶ То су:

⁴⁷² З. Николић, Смисао и сврсисходност запрећених санкција у превенцији криминалитета – очекивана ефикасност и реалност, Казнено законодавство и превенција криминалитета, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2008. стр. 104.

⁴⁷³ З. Николић, Смисао и сврсисходност запрећених санкција у превенцији криминалитета – очекивана ефикасност и реалност, Ibid., стр. 111

⁴⁷⁴ З. Николић, Смисао и сврсисходност запрећених санкција у превенцији криминалитета – очекивана ефикасност и реалност, Ibid., стр. 104.

⁴⁷⁵ Члан 116. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

⁴⁷⁶ Члан 117. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

- 1) канцеларијска контрола;
- 2) теренска контрола и
- 3) радње у циљу откривања пореских кривичних дела.

Пореска контрола се врши на основу годишњег плана, односно ванредног плана, који доноси директор Пореске управе на основу оцене пореског значаја и пореског ризика пореског обвезника. Приликом састављања овог плана обавезно се има у виду и процена утицаја пореске контроле на ефикасност наплате пореза у одређеним делатностима. Уколико дође до поремећаја у промету на тржишту или постоје индиције да је повећан обим нелегалне трговине, пореска контрола се врши на основу ванредног плана контроле који доноси министар надлежан за послове финансија.⁴⁷⁷

Под канцеларијском контролом подразумевају се радње којима Пореска управа проверава тачност, потпуност и усклађеност са законом, односно другим прописом података исказаних у пореској пријави, пореском билансу, рачуноводственим извештајима и другим евиденцијама пореског обвезника, упоређивањем са подацима из пореског рачуноводства и других службених евиденција које води, односно којима располаже Пореска управа. Ову контролу врши, у просторијама Пореске управе, порески инспектор, изузев радње контроле пријема и обраде пореске пријаве и других извештаја, које врше службеници Пореске управе који су одређени за те послове.⁴⁷⁸ Циљ предузимања ових радњи није утврђивање постојања кривичних дела, већ провера математичке тачности, формалне исправности и потпуности пореске пријаве и других извештаја које порески обвезник у складу са законом доставља Пореској управи.

Уколико у поступку обраде пореске пријаве и других извештаја утврди да су формално неисправни, погрешно попуњени, непотпуни, односно да постоји математичка грешка, порески инспектор ће закључком наложити пореском обвезнику да, у року од три дана, отклони грешке, односно допуни пријаву или друге извештаје. У случају да порески обвезник не поступи по закључку пореског инспектора, сматра се да пореска пријава, односно други извештај нису поднети Пореској управи.⁴⁷⁹ Порески обвезник је у обавези да на позив Пореске управе, непосредно или преко пореског пуномоћника,

⁴⁷⁷ Члан 118. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

⁴⁷⁸ Члан 119. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

⁴⁷⁹ Члан 120. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

учествује у даљем поступку канцеларијске контроле и да пружи тражена објашњења и документацију у року који одреди Пореска управа.⁴⁸⁰

Ако се у поступку канцеларијске контроле утврди постојање неправилности у вези података који су од значаја за утврђивање висине пореске обавезе, порески инспектор је дужан да сачини записник о контроли. Порески обвезник има право да у року од пет дана од дана пријема записника о канцеларијској контроли поднесе примедбе на тај записник. Порески инспектор је у обавези да размотри достављене примедбе у року од пет дана од дана њиховог пријема и да сачини допуну записника. На основу записника или допунског записника, Пореска управа доноси решење о утврђивању пореза у року од шездесет дана од његовог достављања.⁴⁸¹

Под теренском контролом се подразумева скуп радњи којима Пореска управа проверава законитост у раду и правилности испуњења пореских обавеза од стране пореских обвезника. Ова контрола се обавља од стране пореског инспектора на основу налога за контролу.⁴⁸² Теренска контрола се врши у пословним просторијама пореског обвезника или на другом месту у зависности од предмета контроле. Порески обвезник је у обавези, да уколико се теренска контрола врши у његовим пословним просторијама, обезбеди одговарајуће место за рад пореског инспектора. Уколико не постоји адекватан простор, уз пристанак пореског обвезника, контрола се може обавити и у његовим стамбеним просторијама, односно на другом месту које одреди Пореска управа.⁴⁸³ Порески обвезник је дужан да учествује у утврђивању чињеничног стања и да даје обавештења и изјаве на захтев пореског инспектора.⁴⁸⁴

Уколико порески инспектор у поступку пореске контроле утврди да чињенице и околности указују на постојање основа сумње да је извршено пореско кривично дело у обавези је да о томе састави извештај и да га, заједно са прибављеним доказима, одмах достави надлежном руководиоцу Пореске управе. Надлежни руководилац Пореске управе је у обавези да у року од двадесет четири часа од пријема извештаја пореског инспектора, исти са доказима проследи руководиоцу Пореске полиције. У случају да

⁴⁸⁰ Члан 121. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

⁴⁸¹ Члан 122. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

⁴⁸² Члан 123. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

⁴⁸³ Члан 125. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

⁴⁸⁴ Члан 127. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

инспектор у поступку пореске контроле утврди да чињенице и околности указују на постојање основа сумње да је извршено кривично дело из других области или прекршај за који Пореска управа није надлежна. Пореска управа подноси кривичну, односно прекршајну пријаву надлежном државном органу.⁴⁸⁵

Пореска полиција на основу прикупљених обавештења саставља кривичну пријаву, у којој наводи доказе за које је сазнала приликом прикупљања обавештења и подноси је јавном тужиоцу. Уз кривичну пријаву достављају се и документација, прибављени извештаји, изјаве и други материјали који су релевантни за успешно вођење поступка. Уколико Пореска полиција, после подношења кривичне пријаве, сазна за нове чињенице, доказе или трагове кривичног дела, дужна је да прикупи потребна обавештења и извештај о томе достави као допуну кривичне пријаве, јавном тужиоцу. Пореска полиција је у обавези да у кривичном поступку сарађује са судом и тужилаштвом.⁴⁸⁶

Према подацима Пореске управе, пореска полиција је у периоду од 1.1.2009. до 31.12.2013. године поднела 8468 кривичних пријава, а због неплаћања пореза држава је у овом периоду оштећена за 64.598.658.586,65 динара.⁴⁸⁷

3. УЛОГА УПРАВЕ ЦАРИНА У ПРЕВЕНЦИЈИ ЦАРИНСКИХ КРИВИЧНИХ ДЕЛА

У складу са Царинским законом царински органи могу да предузимају све мере царинске контроле које сматрају неопходним. Те мере подразумевају преглед робе, узимање узорака, проверу података наведених у декларацији, као и проверу веродостојности докумената, преглед рачуна и других евиденција привредних субјеката, преглед превозних средстава, путничког пртљага и друге робе коју лица носе са собом или на себи, као и спровођење службених испитивања и других сличних радњи.⁴⁸⁸

⁴⁸⁵ Члан 136. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

⁴⁸⁶ Члан 137. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

⁴⁸⁷ Податак је наведен према Допису Министарства финансија, Пореске управе, Сектора пореске полиције, Београд, број 031-5/2014-11 од 6.02.2014. године. Подаци су достављени на писани захтев аутора од 3.2.2014. године.

⁴⁸⁸ Члан 2. ст. 1 и 2. Царинског закона Републике Србије.

Царинска контрола, осим насумичних провера, првенствено треба да се врши на основу анализе ризика, уз употребу електронске обраде података, у циљу утврђивања и процене ризика, као и у циљу развоја неопходних заштитних мера на основу критеријума утврђених на националном и, где је то могуће, међународном нивоу.⁴⁸⁹

У циљу сузбијања царинских кривичних дела царински органи развијају и примењују заједнички оквир управљања ризиком, на основу размене информација о ризику и анализи ризика између царинских служби, у циљу утврђивања, између осталог, критеријума за процену заједничког ризика, мера заштите и приоритетних области контроле.⁴⁹⁰ Може се десити да и други надлежни органи над истом робом спровode контролу. У том случају ће царински орган у сарадњи са тим органима настојати да се та контрола врши где год је то могуће, у исто време и на истом месту као и царинска контрола („јединствени шалтер“) уз координирајућу улогу царинског органа. У оквиру контрола царински и наведени органи могу, када је то неопходно у циљу смањења ризика и борбе против превара, да размењују податке у вези са увозом, извозом, транзитом, преносом, складиштењем и крајњом употребом робе када је то неопходно, као и податке у вези са присуством стране робе.⁴⁹¹

Царинским законом је прописана обавеза за лица која учествују или која су у вези са прометом робе. Ова лица су дужна да царинском органу, на његов захтев, ставе на располагање исправе и податке у било ком облику да се налазе и пруже сваку другу помоћ неопходну за примену царинских прописа.⁴⁹² Такође, Царинским законом је прописана обавеза лица која учествују или су у вези са прометом робе и која су дужна да воде књиговодствену евиденцију у складу са законом да ту евиденцију, исправе и остала средства за чување података воде на такав начин да су права и обавезе датог лица у вези са извозом и увозом робе, као и подаци о увозним и извозним дажбинама у сваком тренутку јасни и прецизни.⁴⁹³ Лица која су у складу са царинским прописима у обавези да воде евиденцију, морају да је воде на такав начин да обезбеде приступ подацима о извозним, увозним и осталим дажбина, као и да обезбеде приступ осталој евиденцији.

⁴⁸⁹ Члан 2. став 3. Царинског закона Републике Србије.

⁴⁹⁰ Члан 2. став 4. Царинског закона Републике Србије.

⁴⁹¹ Члан 2. ст. 6 и 7. Царинског закона Републике Србије.

⁴⁹² Члан 23. Царинског закона Републике Србије.

⁴⁹³ Члан 24. став 1. Царинског закона Републике Србије.

У складу са Царинским законом царинске исправе се сматрају евиденцијом.⁴⁹⁴ Евиденција се води, организује и чува тако да је доступна царинском органу ради контроле. Лица која су задужена за вођење евиденције дужна су да обезбеде неопходну помоћ царинском органу, као и неопходан увид у структуру, организацију и начин рада рачуноводственог система лица која су у обавези да воде рачуноводствену евиденцију у складу са одредбама Царинског закона.⁴⁹⁵

У циљу спречавања кријумчарења Царинским законом су прописане обавезе других државних органа у вези са царинском робом. У складу са тим одредбама државни органи (судови, инспекцијски органи, органи унутрашњих послова и други) дужни су да најближем царинском органу пријаве робу и превозна средства која се код њих налазе, која су привремено задржавана или коначно одузета, а постоји основана сумња да се ради о роби над којом није спроведен царински поступак.⁴⁹⁶ Царински надзор и контрола се у складу са Царинским законом обављају у односу на робу која се уноси у царинско подручје Републике Србије од момента њеног уноса.⁴⁹⁷

4. УЛОГА ОРГАНА ФИНАНСИЈСКЕ КОНТРОЛЕ У ПРЕВЕНЦИЈИ БУЏЕТСКИХ КРИВИЧНИХ ДЕЛА

У циљу успостављања финансијске дисциплине у јавном сектору Републике Србије на основу Закона о буџетском систему успостављени су механизми интерне и екстерне контроле трошења буџетских средстава. Механизми интерне финансијске контроле треба да представљају први ниво контроле. Стога ће најпре бити указано на њихове надлежности у поступку контроле трошења буџетских средстава на нивоу корисника јавних средстава⁴⁹⁸ код којег су успостављени. Под интерном финансијском

⁴⁹⁴ Члан 24. ст. 3 и 4. Царинског закона Републике Србије.

⁴⁹⁵ Члан 24. став 5. Царинског закона Републике Србије.

⁴⁹⁶ Члан 29. став 1. Царинског закона Републике Србије.

⁴⁹⁷ Члан 62. став 1. Царинског закона Републике Србије.

⁴⁹⁸ Под корисницима јавних средстава у складу са Законом о буџетском систему Републике Србије подразумевају се директни и индиректни корисници буџетских средстава, организације обавезног социјалног осигурања и јавна предузећа основана од стране Републике Србије, односно аутономне

контролом у јавном сектору у складу са Законом о буџетском систему подразумева се финансијско управљање и контрола и интерна ревизија.⁴⁹⁹ Естерна финансијска контрола подразумева активности два органа усмерена на контролу законитог, ефикасног и економичног трошења буџетских средстава – буџетске инспекције и врховне ревизорске институције.

4.1. Улога финансијског управљања и контроле

Финансијско управљање и контрола уређени су Правилником о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору.⁵⁰⁰ У складу са наведеним правилом под финансијским управљањем и контролом подразумева се систем политика, процедура и активности које успоставља, одржава и редовно ажурира руководилац корисника јавних средстава, а којим се управљајући ризицима обезбеђује уверавање у разумној мери да ће се циљеви корисника јавних средстава остварити на правилан, економичан, ефикасан и ефективан начин кроз пословање у складу са прописима, интерним актима и уговорима, као и кроз потпуност, реалност и интегритет финансијских и пословних извештаја, добро финансијско управљање и заштиту средстава и података.

У складу са овим Правилником руководилац корисника јавних средстава успоставља финансијско управљање и контролу и одговара за одржавање и редовно ажурирање мера које се предузимају у циљу адекватног финансијског управљања и контроле. Руководиоци унутрашњих организационих јединица корисника јавних

покрајине, општине, града и града Београда, правна лица основана од стране тих јавних предузећа, односно правна лица над којима Република Србија, односно локална власт има директну или индиректну контролу над више од 50% капитала или више од 50% гласова у управном одбору, као и друга лица у којима јавна средства чине више од 50% прихода.

⁴⁹⁹ Члан 60. став 1. тач. 1) и 2). Закона о буџетском систему Републике Србије. Иако је у оквиру истог члана, тачки 3). прописано да се под интерном финансијском контролом у јавном сектору подразумева и Централна јединица за хармонизацију Министарства финансија, овај став је логички неприхватљив, обзиром да је њена улога обука запослених у јавном сектору у области финансијског управљања и контроле, обука и стручно усавршавање интерних ревизора и координација финансијског управљања и контроле и интерне ревизије у јавном сектору.

⁵⁰⁰ „Служеби гласник Републике Србије“, број: 99/2011 и 106/2013.

средстава нису одговорни за успостављање финансијског управљања и контроле, али су у складу са Правилником одговорни руководиоцу корисника јавних средстава за активности финансијског управљања и контроле које се успостављају у организационим јединицама којима руководе.⁵⁰¹ Иако Правилником није изричито прописано, руководилац корисника јавних средстава би требао у сваком тренутку да има увид у функционисање система финансијског управљања и контроле на свим нивоима корисника којим руководи.

Под финансијским управљањем не треба подразумевати искључиво управљање јавним финансијама, већ све активности које имају ефекат на финансијско пословање. Тако се под финансијским управљањем може подразумевати и одлучивање о додели уговора у поступку јавних набавки, као и контрола извршења закључених уговора, односно све активности које претходе трошењу јавних (буџетских) средстава. Адекватно финансијско управљање је, заправо, доношење одлука од стране овлашћених лица код корисника јавних средстава на начин којим се обезбеђује законито, економично, ефикасно и ефективно пословање. Под законитим пословањем се подразумева пословање у складу са прописима, интерним актима и уговорима, а што опет утиче на реалност и интегритет финансијских и пословних извештаја. Финансијско управљање спроводе сви руководиоци и запослени у одређеној институцији у јавном сектору. Руководиоци на нижем нивоу у оквиру институције (руководиоци одељења, одсека или сектора) доносе одређене одлуке које би требало да обезбеде да финансијско управљање буде адекватно.

Законом о буџетском систему предвиђено је да је управљачка одговорност обавеза руководиоца свих нивоа код корисника јавних средстава да све послове обављају законито, поштујући принципе економичности, ефективности, ефикасности и транспарентности, као и да за своје одлуке, поступке и резултате одговарају ономе ко их је именовао или им пренео одговорност.⁵⁰² На исти начин управљачка одговорност је дефинисана Правилником о изменама и допунама Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о

⁵⁰¹ Члан 12. Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору.

⁵⁰² Члан 2. став 1. тачка 51а). Закона о буџетском систему Републике Србије.

систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору.⁵⁰³ Контролама у оквиру одређене институције обезбеђује се одговорно управљање институцијом у складу са одредбама наведених правних аката.

Имајући у виду чињеницу да руководилац не може у свако доба да говори запосленима шта треба и на који начин да раде, неопходно је да руководилац институције у јавном сектору (руководилац корисника буџетских средстава) донесе интерне правилнике или писане процедуре у којима ће бити описане активности (по корацима) које су запослени у обавези да предузму нпр. у поступку кретања (достављања на књижење рачуноводствене документације). То нпр. може да буде процедура у којој је описано ко контролише да ли је испостављена фактура за посао који је извршен у складу са уговором, затим да ли износ назначен у фактури одговара вредности обављеног посла или испоручене робе, да ли фактура садржи све елементе неопходне за њену рачуноводствену евиденцију, затим у процедури је неопходно одредити да лица која обављају наведене активности својим потписом потврде њену исправност.

Исто тако, неопходно је интерном процедуром предвидети рок за поступање, нпр. исправку фактуре, контакт са лицем које је доставило у случају њене неисправности. Наравно, није неопходно за све пословне активности донети интерне правилнике или успоставити писане процедуре, већ само у областима тј. у вези са пословним активностима у вези са којима постоји највећа могућност грешке или пропуста. Стога би интерне акте и писане процедуре требало успоставити и у вези са праћењем закључења и реализације уговора закључених након спроведеног поступка јавне набавке. Интерне акте доноси руководилац одређене институције. Са писаним процедурама је неопходно да се усагласе руководиоци организационих јединица у оквиру институције у којој ће се оне спроводити, док је на крају неопходно да писану процедуру одобри руководилац корисника јавних средстава својим потписом.

Обзиром да писане процедуре не садрже императивне одредбе, јер оне заправо и нису правни акти, намеће се питање да ли је могуће обезбедити њихово поштовање. Правилником о дисциплинском поступку донетом на нивоу институције у јавном сектору

⁵⁰³ Члан 1. Правилника о изменама и допунама Правилника о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања у јавном сектору („Службени гласник Републике Србије“, број 106/2013).

могуће је предвидети да је непоштовање писаних процедура дисциплинска повреда, па у складу са одредбама законских и подзаконских аката према лицу које не поштује писане процедуре покренути дисциплински поступак. Исто тако, уколико се ради о грешкама у области достављања и уопште поступања са рачуноводственом документацијом према лицима која не поступају у складу са Уредбом о буџетском рачуноводству могуће је применити одредбе којима су прописани прекршаји.

Имајући у виду да је за извршење буџета одговоран руководилац корисника јавних средстава, у његовом је интересу да успостави финансијско управљање и контролу у организацији којом руководи. Активности које се спроводе на нивоу корисника јавних средстава могу да се одразе на извршење буџета, а самим тим и да допринесу прекршајној и кривичној одговорности руководиоца корисника јавних средстава. Међутим, начин на који је прописано успостављање финансијског управљања и контроле код корисника јавних средстава има и одређене недостатке. Први је што не постоји закон којим је предвиђена обавеза успостављања финансијског управљања и контроле и којим је уређена ова област као што је то случај у Македонији или Црној Гори.⁵⁰⁴ Осим тога, чак и када би ова област била уређена и даље Правилником, требало би да наведени акт садржи императивну одредбу којом би била прописана обавеза успостављања финансијског управљања и контроле у јавном сектору, али и обавезна едукација руководиоца на свим нивоима корисника јавних средстава, не само у погледу успостављања, већ и унапређења финансијског управљања и контроле у кориснику јавних средстава у којем обављају своје функције.

Држава и политика не могу постојати без моралне основе. Етичка слика јавних службеника произилази из слике самог друштва. Сматра се да, историјски гледано, етика почиње са религијом. Још је Сократ сматрао да су морални закони „неписани закони Богова“, а у старој Кини истицана је потреба правилног управљања бирањем часних и способних јавних службеника. Квалитет персонала сваког административног организма

⁵⁰⁴ Више о томе: Ј. Шупут, Усаглашеност прописа који уређују интерну ревизију са међународним стандардима у: Добра управа и интерна ревизија, Удружење овлашћених интерних ревизора у јавном сектору и Институт за упоредно право, Београд 2012, стр. 96-110.

не може се замислити без високог нивоа службеничке етике.⁵⁰⁵ Етичко понашање и одлуке одражавају ефективно и ефикасно коришћење ресурса и омогућавају Влади да очува права појединаца, помажући онима, којима ће то највише користити.⁵⁰⁶ Образовање и обука појединаца у питањима етике јача њихову способност да се суоче са етичким дилемама и да донесу одговарајуће одлуке. Програм етичке обуке упозорава запослене на врсте понашања које треба избегавати. Такође их упознаје са начином на који се од њих захтева да поступају у складу са законима и другим прописима.⁵⁰⁷

Како је усвојена Међународна конвенција о борби против корупције чији је саставни део Етички кодекс јавних службеника, требало би да је са овим кодексом упознат сваки запослени у јавном сектору, а новим функционерима би требало достављати његов текст приликом ступања на функцију. Стога је неопходно да јавни функционери буду људи високих етичких, моралних и стручних вредности. Само такве особе су у стању да ефикасно, економично и ефективно управљају јавним финансијама, а самим тим и да успоставе адекватну финансијско управљање и контролу у кориснику јавних средстава у којем обављају своју функцију.

Од великог значаја за праћење, ажурирање и предузимање мера за побољшање система за финансијско управљање и контролу су и препоруке интерне ревизије, које нису правно обавезујуће, али би требало да имају утицај на квалитет и законитост рада руководиоца и запослених у корисницима јавних средстава.⁵⁰⁸

4.2. Улога интерне ревизије

Могућност остваривања контроле над законитошћу извршења буџета од стране независне ревизије за сваку државу је једно од суштинских питања. Успостављање

⁵⁰⁵ Н. М. Томић, Обука јавних службеника у Србији у: Јавна управа, елементи стратегије реформе државне управе у Србији, Удружење за јавну управу Србије у сарадњи са Саветом за државну управу Владе Србије број 2., Београд, 2003. стр. 146.

⁵⁰⁶ Н. М. Томић, Обука јавних службеника у Србији, Ibid., стр. 146.

⁵⁰⁷ Н. М. Томић, Обука јавних службеника у Србији, Ibid., стр. 147.

⁵⁰⁸ Ј. Шупут, Интерна финансијска контрола у превенцији кривичног дела ненаменског трошења буџетских средстава у: Наука, безбедност, полиција, број 1, Криминалистично полицијска академија, Београд, 2012. стр. 153 и 154.

доброг и ефикасног механизма накнадне контроле трошења буџетских средстава је најбољи начин за превентивно деловање на најодговорније функционере.⁵⁰⁹

Интерна ревизија у Републици Србији је успостављена на основу Закона о буџетском систему,⁵¹⁰ а уређена Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање интерне ревизије у јавном сектору.⁵¹¹ Под интерном ревизијом се подразумева саветодавна активност која постоји са циљем доприноса унапређењу пословања организације, помоћи организацији да оствари своје циљеве тако што систематично и дисциплиновано процењује и вреднује управљање ризицима, контроле и управљање организацијом.

Циљ интерне ревизије је провера адекватности и ефикасности система управљања и контроле у односу на усклађеност пословања са законима, интерним актима и уговорима, као и поузданост и потпуност финансијских и других информација. Под испитивањем правилности (законитости) од стране интерне ревизије подразумева се утврђивање да ли се поштују закони и други прописи који се односе на јавне расходе и јавне приходе и преузете финансијске обавезе, као и примену прописа који се односе на управљање имовином и економским пословима. Налаз и мишљење ревизора садржани су у ревизорском извештају који треба да буде упутство за даље поступање субјекта ревизије. Уколико интерни ревизор примети да постоји могућност извршења кривичног дела у субјекту ревизије дужан је да обавести одговорно лице субјекта ревизије у циљу превенције његовог извршења.⁵¹²

Интерни ревизор је такође у обавези да, уколико примети у току поступка ревизије да је одговорно лице извршило кривично дело о томе, обавести руководиоца интерне ревизије (а уколико се ради о једном интерном ревизору, он је у обавези сам да обавести руководиоца органа у којем је успостављена интерна ревизија), који је у обавези да одмах обавести руководиоца органа којем припада јединица за интерну ревизију. Уколико он не предузме неопходне мере, руководилац јединице за интерну ревизију је у могућности да о томе обавести надзорни или ревизорски одбор ако је такав

⁵⁰⁹ З. Лончар, Правна питања поступака ревизије државног буџета у: Актуелна питања савременог законодавства, Савез удружења правника Србије и Републике Српске, Београд, 2011. стр. 543.

⁵¹⁰ Чл. 80 и 82. Закона о буџетском систему Републике Србије.

⁵¹¹ „Службени гласник Републике Србије“, број: 99/2011 и 106/2013.

⁵¹² Ј. Шупут, Интерна финансијска контрола у превенцији кривичног дела ненаменског трошења буџетских средстава, Ibid., стр. 162.

основан. Како би квалитетно обављала свој посао, интерна ревизија треба да буде независна и објективна у свом раду.

Интерни ревизори у поступку вршења ревизије имају право на неограничен приступ руководиоцима, запосленима и средствима субјеката ревизије који су у вези са спровођењем ревизије. Они имају и право приступа свим информацијама, укључујући и поверљиве, поштујући њихов одобрени ниво поверљивости, као и приступ свим расположивим документима и евиденцијама у субјекту ревизије потребним за спровођење ревизије, право да захтевају од одговорних лица све неопходне податке, прегледе, мишљења, документе или неку другу информацију у вези ревизије. Руководилац јединице за интерну ревизију је у обавези да сарађује и координира рад са екстерном ревизијом.⁵¹³

До извршења кривичног дела може доћи и услед неквалитетне интерне контроле и лоше обављене интерне ревизије, па је од великог значаја за спречавање те могућности константно стручно усавршавање запослених и интерних ревизора. Због тога би, у складу са планом стручне едукације, руководиоци у оквиру којих су основане посебне јединице за интерну ревизију требало да омогуће реализацију тих планова у зависности од расположивих новчаних средстава.⁵¹⁴

4.3. Улога буџетске инспекције

Институција буџетске контроле у Републици Србији датира још из XIX века. Наиме, у Србији је 1. јула 1829. године донет Закон о Главној контроли којим је било уређено питање контроле државног буџета, као и више подзаконских аката који су пратили спровођење овог Закона. Главна контрола је до 1868. године била одговорна Државном савету који је био врховни законодавни одбор, али је у себи обједињавао и

⁵¹³ Ј. Шупут, Интерна финансијска контрола у превенцији кривичног дела ненаменског трошења буџетских средстава, Оп. цит., стр. 161.

⁵¹⁴ Ibid.

одређене судске функције. Од 1868. године она је била под патронатом Владе, а чланови овог тела су постављани као и други државни чиновници.⁵¹⁵

Савремена буџетска контрола подразумева систем који чини скуп мера, поступака и метода контроле са циљем да се обезбеди заштита од незаконитог и нерационалног трошења буџетских средстава, односно да се буџетска потрошња усклади са усвојеном буџетском политиком и циљевима економске политике. Да би се спречила инфлација, дефицит у буџету и остварила финансијска стабилност, јавни приходи се морају рационално и ефикасно трошити у складу са усвојеном буџетском политиком, што условљава да контрола над јавним расходима буде стручна, професионална и независна.⁵¹⁶

Законом о буџетском систему уређена је надлежност буџетске инспекције у контроли трошења буџетских средстава.⁵¹⁷ Према овом Закону буџетска контрола се врши у: директним и индиректним корисницима буџетских средстава, организацијама за обавезно социјално осигурање, јавним предузећима основаним од стране Републике Србије, правним лицима основаним од стране тих јавних предузећа, правним лицима над којима Република Србија има директну или индиректну контролу над више од 50% капитала или више од 50% гласова у управном одбору, као и над другим правним лицима у којима јавна средства чине више од 50% укупног прихода, аутономним покрајинама и јединицама локалне самоуправе, јавним предузећима над којима локална власт има директну или индиректну контролу над више од 50% капитала или више од 50% гласова у управном одбору, као и над другим правним лицима у којима јавна средства чине више од 50% укупног прихода, правним лицима и другим субјектима којима су директно или индиректно дозначена буџетска средства за одређену намену, правним лицима и другим субјектима који су учесници у послу који је предмет контроле и субјектима који користе буџетска средства по основу задуживања, субвенција, остале државне помоћи у било ком облику, донација, дотација и друго.

⁵¹⁵ Наведено према: Н. Тошовић, Буџетска контрола, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2013. стр. 55.

⁵¹⁶ М. Анђелковић, Буџетско право, Правни факултет Ниш, Ниш, 2010. стр. 88.

⁵¹⁷ Члан 84. Закона о буџетском систему Републике Србије.

Буџетска инспекција се у складу са Законом о буџетском систему оснива и на нивоу територијалне аутономије и локалне самоуправе. Послове буџетске инспекције обављају буџетски инспектори на републичком, покрајинском и нивоу локалне самоуправе. Функција буџетске инспекције, службе за буџетску инспекцију аутономне покрајине и службе за буџетску инспекцију јединице локалне самоуправе јесте контрола примене закона у области материјално-финансијског пословања и законитог коришћења средстава корисника буџетских средстава, организација, предузећа, правних лица и других субјеката који се финансирају из јавних средстава.

Уредбом о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције⁵¹⁸ уређени су начин рада, овлашћења и обележја буџетске инспекције, као и правна заштита у поступку инспекције. Буџетска инспекција врши контролу пословних књига, извештаја, евиденција и друге документације код корисника јавних средстава са циљем да утврди да ли су средства наменски и законито коришћена. Она има право увида у документацију о послу који је предмет контроле и код других правних лица, учесника у том послу.⁵¹⁹

Након извршене контроле буџетски инспектори састављају записник. Међутим, они су у обавези да пре достављања записника са налазом упознају одговорна лица у органу или организацији код које је извршена контрола. Уколико се у поступку контроле утврде незаконитости или неправилности у записнику се наводи у чему се оне састоје, докази на основу којих су оне утврђене, предлажу мере и одређују рокови за њихово отклањање. Орган или организација код које је вршена контрола може да уложи примедбе на налаз из записника у року од осам дана од дана његовог достављања. Уколико буџетски инспектор утврди да су примедбе основане сачиниће допуну записника коју доставља органу или организацији у року од 15 дана од дана пријема примедба, а уколико су примедбе неосноване он је у обавези да о томе писмено обавести орган или организацију. Они су у обавези да у року одређеном у записнику обавесте буџетског инспектора о поступању по предложеним мерама и приложе доказе о томе. Након добијања тог обавештења буџетски инспектор врши контролу извршења предложених мера и о томе саставља службену белешку.⁵²⁰

⁵¹⁸ „Службени гласник Републике Србије“, број: 10/2004 и 84/2007.

⁵¹⁹ Члан 3. Уредбе о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције.

⁵²⁰ Члан 9. Уредбе о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције.

У случају да орган или организација код којих је обављена буџетска контрола не поступи у складу са наложеним мерама, буџетски инспектор доноси решење којим налаже мере и одређује рок за отклањање утврђених незаконитости. Ово решење се доноси у року од петнаест дана од истека рока за извршење наложених мера. Против решења може се изјавити жалба министру надлежном за послове финансија (уколико се ради о корисницима јавних средстава Републике Србије) или надлежном извршном органу локалне власти (уколико се ради о корисницима буџетских средстава јединица локалне самоуправе). У складу са Уредбом надлежни орган је у обавези да о жалби одлучи у року од 30 дана од њеног пријема. Одлука о жалби је коначна у управном поступку.⁵²¹

Буџетска инспекција за разлику од интерне ревизије има управноправна овлашћења која се састоје у доношењу решења као управног акта. Међутим, иако постоји велика могућност да у поступку вршења контроле пословних књига, извештаја, евиденција и друге документације код корисника јавних средстава пронађе доказе који указују на постојање одређеног кривичног дела, Уредбом о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције није прописана обавеза пријављивања кривичних дела надлежним органима. Начин подношења кривичне пријаве предвиђен је Закоником о кривичном поступку. У складу са овим Закоником државни и други органи, правна и физичка лица пријављују кривична дела за која се гони по службеној дужности, а о којима су обавештена или су за њих сазнала на други начин, под условима предвиђеним законом или другим прописом.⁵²²

То значи да су државни органи у обавези да пријаве кривична дела за која се гони по службеној дужности, а за која су сазнала приликом вршења својих овлашћења. Кривична пријава се подноси надлежном јавном тужиоцу, писмено, усмено или другим средством.⁵²³ Кривичним закоником Републике Србије, у главни тридесет, у групи кривичних дела против правосуђа, у члану 332. прописано је дело непријављивање кривичног дела и учиниоца. У складу са овом одредбом службено или одговорно лице ће се казнити казном затвора од шест месеци до пет година уколико свесно пропусти да

⁵²¹ Члан 10. Уредбе о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције.

⁵²² Члан 280. Законика о кривичном поступку („Службени гласник Републике Србије“, број: 72/2011, 101/2011, 121/2012, 32/2013, 45/2013 и 55/2014).

⁵²³ Члан 281. Законика о кривичном поступку.

пријави кривично дело за које је сазнало у вршењу своје дужности, ако се за то дело по закону може изрећи пет година затвора или тежа казна.

4.4. Улога Државне ревизорске институције

Одговорност извршне власти парламенту за трошење буџетских средстава кључни је елемент савремених демократских система. Извршна власт је дужна да полаже рачуне за управљање финансијским средствима пореских обвезника, како парламенту, тако и широј јавности. Парламент, као главно тело репрезентативне демократије, има дужност и обавезу да у име грађана одобрава, како наметање прихода, тако и да врши контролу буџетске потрошње, како би осигурао закониту и сврсисходну употребу јавних средстава.⁵²⁴

Екстерна ревизија буџетских средстава коју врше врховне ревизорске институције, попут Државне ревизорске институције Републике Србије, представља важан механизам контроле потрошње јавног новца. Врховне ревизорске институције (Supreme Audit Institutions) представљају професионална и независна тела која врше ревизију законитости и сврсисходности јавне потрошње. Оне чине неизоставни део система институционалне контроле извршења буџета.⁵²⁵

Објављивањем извештаја о извршеним ревизијама на својој веб-страници Државна ревизорска институција доприноси повећању транспарентности трошења буџетских средстава, а достављањем извештаја о извршеним ревизијама републичкој скупштини и скупштини локалне самоуправе доприноси успостављању ефикасне контроле извршења буџета од стране законодавне власти. Обзиром да је њен рад усмерен и на примену прописа којима је уређено трошење јавних средстава (Закон о јавним набавкама) својим радом доприноси контроли реализације јавних набавки. Осим тога,

⁵²⁴ А. Рабреновић, В. Ћорић Ерић, Улога Народне скупштине у примени препорука екстерне ревизије у: Усклађивање права Републике Србије са правним тековинама ЕУ, приоритети, проблеми, перспективе (приредиле А. Рабреновић и Ј. Ћеранић, Институт за упорено право, Београд, 2012. стр. 282.

⁵²⁵ А. Рабреновић и В. Ћорић Ерић, Улога Народне скупштине у примени препорука екстерне ревизије, Ibid., стр. 282.

она истом циљу доприноси и кроз оцену рада интерне ревизије и интерне контроле у јавном сектору, који су први ниво контроле трошења буџетских средстава.

Обзиром да је за откривање фискалних кривичних дела најчешће потребно познавање прописа из области јавних финансија, неретко је да се за таква дела сазнаје захваљујући управо раду интерне и екстерне ревизије. Нарочито је од значаја рад Државне ревизорске институције, која је у складу са Законом о Државној ревизорској институцији и својим Пословником у обавези да поднесе кривичну пријаву уколико утврди постојање основа сумње да је у субјекту ревизије извршено кривично дело.

Пријављивање кривичних дела и њихових учинилаца Закон очекује из више извора: од грађана, државних органа, предузећа и органа унутрашњих послова. Ово разликовање чини се не толико због особености самог подносиоца пријаве колико због степена обавезности који важи за подношење кривичне пријаве. Заједничко за све три категорије субјеката је, што је логично, пријављивање кривичних дела која се гоне по службеној дужности. Међутим, оно у чему постоји разлика између наведених субјеката не огледа се само у карактеру обавезе пријављивања кривичних дела за која су сазнали, већ и у предмету те обавезе, као и у радњама које поједини од њих морају извршити поред пријављивања.⁵²⁶ Кривична пријава представља акт којим се надлежни орган информише о чињеници да је извршено одређено кривично дело,⁵²⁷ а када су у питању буџетска и друга кривична дела против службене дужности у погледу откривања ових дела, а самим тим и подношења кривичних пријава највише се очекује од независне институције као што је врховна ревизорска институција.

Закон о Државној ревизорској институцији⁵²⁸ предвиђа да је она у обавези да без одлагања поднесе кривичну пријаву надлежном органу, ако у поступку ревизије открије материјално значајне радње које указују на постојање елемената кривичног дела. У складу са истим Законом установљена је обавеза органа формалне социјалне контроле да о својим одлукама обавесте Државну ревизорску институцију. Пословником Државне ревизорске институције предвиђена је обавеза сваког државног ревизора, да уколико у поступку вршења ревизије утврди да постоје основи сумње који указују на постојање

⁵²⁶ З. Јекић, Кривично процесно право, Димитрије Давидовић-Смедерево, Београд, 1998. стр. 260.

⁵²⁷ З. Јекић, Кривично процесно право, Ibid., стр. 263.

⁵²⁸ Члан 41. Закона о државној ревизорској институцији („Службени гласник Републике Србије“, број: 101/2005, 54/2007 и 36/2010).

кривичног дела, то пријави Генералном државном ревизору (председнику Савета тј. председнику руководећег органа институције), који обавља функцију главног државног ревизора и представља институцију у јавности. Он је у обавези да без одлагања уколико закључи да докази које му је поднео државни ревизор у довољној мери указују на постојање основа сумње да је извршено кривично дело поднесе кривичну пријаву надлежним органима.⁵²⁹

Иако је и буџетска инспекција у складу са Законом овлашћена да поднесе кривичну пријаву уколико уочи незаконитости у пословању корисника буџетских средстава, њена надлежност је ограничена само на један сегмент пословања органа и организација у јавном сектору - материјално финансијско пословање. Ревизија Државне ревизорске институције односи се на шире пословање истих органа, тако да она у свом раду може да открије већи број различитих кривичних дела, а не само фискалних дела. Њен посао није истрага и она се не упушта у утврђивање постојања основане сумње у вези са извршењем кривичног дела. Обавеза Државне ревизорске институције исцрпљује се у подношењу кривичне пријаве уколико је утврдила на основу доказа прикупљених у поступку ревизије да постоје околности које указују на извршење кривичног дела.

До доказа који садрже основе сумње о извршењу фискалних кривичних дела врховна ревизорска институција најчешће долази приликом вршења своје ревизионе активности, која се обавља увидом ревизора у рачуноводствену и осталу документацију релевантну за пословање субјекта ревизије. У складу са Законом о Државној ревизорској институцији субјект ревизије је у обавези да ревизорима стави на располагање све тражене податке и документа, укључујући и поверљиве податке и документа који су неопходни за планирање и извршење ревизије. Субјект ревизије је дужан да тражене податке доставља Институцији не само приликом ревизије, већ и у току године, у складу са динамиком која је утврђена у плану ревизије и роковима које одреди овлашћено лице врховне ревизорске институције. У складу са Законом субјект ревизије, тј. овлашћена лица у субјекту ревизије у обавези су да Државној ревизорској институцији или овлашћеном лицу омогуће увид у документа поверљивог карактера или документа која представљају пословну тајну у складу са Законом.

⁵²⁹ Члан 34. Пословника Државне Ревизорске институције Републике Србије („Службени гласник Републике Србије“, број 9/2009).

На захтев ревизора субјект ревизије је дужан да преда овлашћеном лицу Државне ревизорске институције и копију базе података. Како би се ревизија обавила квалитетно, а ревизори припремили за обављање посла неопходно је да се пре почетка ревизије упознају са пословањем субјекта у којем ће вршити ревизије. У том циљу врховна ревизорска институција може и пре почетка ревизије да захтева од корисника јавних средстава сва обавештења која се сматрају неопходним, књиговодствену документацију, податке и другу документацију, као и да обави друга испитивања, која су потребна за планирање или извођење ревизије. Ревизија се у складу са Законом и Пословником Државне ревизорске институције врши на основу годишњег програма ревизије који доноси Савет Државне ревизорске институције пре истека текуће календарске године за наредну календарску годину. Тај програм се одлуком Савета може у току године изменити или допунити.

Као што је већ поменуто, предмет рада Државне ревизорске институције није откривање кривичних дела, већ у складу са чланом 9. Закона о Државној ревизорској институцији: уверавање да су примања и издаци у складу са прописима о буџетском систему (Законом о буџетском систему, Уредбом о буџетском рачуноводству, Законом о буџету, одлукама о буџету за конкретну годину), као и прописима о јавним приходима и расходима (Закон о пореском поступку и пореској администрацији, Закон о јавним набавкама и др.), уверавање да су финансијски извештаји, финансијске трансакције, обрачуни, анализе и друге евиденције и информације субјекта ревизије тачни и ажурни, уверавање да субјект ревизије послује у складу са законом и осталим прописима, као и датим овлашћењима, сврсисходност располагања јавним средствима у целости или у одређеном делу, функционисање интерних контрола, интерне ревизије и рачуноводствених и финансијских поступака у субјекту ревизије, анализа аката⁵³⁰ или радњи субјекта ревизије које производе или могу да произведу финансијске ефекте на примања и издатке корисника јавних средстава и имовину државе, задуживање и давање гаранција у складу са Законом о јавном дугу, као и на сврсисходност употребе средстава којима располаже субјект ревизије, правилност рада органа руковођења, управљања и

⁵³⁰ Закон о Државној ревизорској институцији у члану 9. став 3. дефинише акте као акте прописане законом (решења, закључци, одлуке), али и рачуноводствене исказе и извештаје које су корисници јавних средстава (субјекти ревизије) у обавези да саставе на захтев Државне ревизорске институције.

других одговорних лица надлежних за планирање, извршење и надзор пословања корисника јавних средстава, као и друга овалшћења предвиђена посебним законима.

Према подацима Државне ревизорске институције Републике Србије од 2010. до 2014. године ова институција је надлежним тужилаштвима против одговорних лица у субјектима ревизије поднела 62 кривичне пријаве за следећа кривична дела:⁵³¹

- 1) ненаменско коришћење буџетских средстава – (члан 262а. КЗ) – 54 кривичне пријаве;
- 2) несавестан рад у служби – (члан 361. КЗ) – 2 кривичне пријаве;
- 3) злоупотреба службеног положаја – (члан 359. КЗ) – 2 кривичне пријаве;
- 4) фалсификовање службене исправе – (члан 359. КЗ) – 2 кривичне пријаве;
- 5) несавестан рад у привредном пословању – (члан 234. КЗ) – 1 кривична пријава и
- 6) противзаконита наплата и исплата – (члан 262. КЗ) – 1 кривична пријава.

Као што се може закључити на основу података врховне ревизорске институције Републике Србије, највећи број кривичних пријава поднет је против одговорних лица у субјектима ревизије због извршења кривичног дела ненаменско трошење буџетских средстава. Остала кривична дела као што су: несавестан рад у служби, злоупотреба службеног положаја и фалсификовање службене исправе најчешће се врше у стицају са овим кривичним делом. Међутим, обзиром да ова Институција не располаже информацијама о одлукама надлежних тужилаштава у вези са поднетим кривичним пријавама може се закључити да не постоји адекватна сарадња органа формалне социјалне контроле са Државном ревизорском институцијом, иако је обавеза њеног обавештавања о поступању са поднетим кривичним пријавама прописана Законом о Државној ревизорској институцији. Обавештавање Државне ревизорске институције, тј. достављање одлука о кривичној пријави овој Институцији може да допринесе унапређењу њеног рада, али и већем поверењу јавности у рад правосудних органа, обзиром да је јавност у великој мери заинтересована за информисање о начину трошења јавних средстава.

⁵³¹ Подаци су на ауторов захтев од 20.01.2014. године достављени Дописом Државне ревизорске институције Републике Србије број: 037-127/2014-01 од 27. 01.2014. године.

Предмет ревизије може бити текуће, протекло, али и планирано пословање корисника јавних средстава у складу са Законом о Државној ревизорској институцији. Истим Законом предвиђени су и следећи субјекти ревизије: директни и индиректни корисници буџетских средстава Републике Србије, директни и индиректни корисници буџетских средстава територијалне аутономије и директни и индиректни корисници буџетских средстава локалне самоуправе у складу са прописима којима је уређен буџетски систем и систем јавних прихода и расхода, организације обавезног социјалног осигурања, буџетски фондови основани посебним законом или подзаконским актом, Народна банка Србије у делу који се односи на коришћење јавних средстава и на пословање са државним буџетом, јавна предузећа, привредна друштва и друга правна лица које је основао директни, односно индиректни корисник јавних средстава, правна лица код којих директни или индиректни корисници буџетских средстава имају учешће у управљању, односно у капиталу, правна лица која примају од Републике Србије, територијалне аутономије или локалне власти дотације и друга бесповратна давања или гаранције, субјекти који се баве прихватањем, чувањем, издавањем и коришћењем јавних резерви, политичке странке у складу са законом којим се уређује финансирање политичких странака, корисници средстава Европске уније, донација и помоћи међународних организација, страних влада и невладиних организација, уговорна страна у вези са извршењем међународних уговора, споразума, конвенција и осталих међународних аката, када је то одређено међународним актом и када то одреди овлашћени орган и други субјекти који користе средства и имовину под контролом и на располагању Републике, територијалних аутономија, локалних власти или организација обавезног социјалног осигурања. У складу са Законом Државна ревизорска институција може да врши ревизију и код правних лица која послују са наведеним субјектима ревизије и то само у погледу њиховог пословања са субјектима ревизије, а што је од великог значаја за превенцију коруптивних кривичних дела.

Од Државне ревизорске институције се очекује да ће својим независним, непристрасним и објективним радом у складу са међународним стандардима ревизије врховних ревизорских институција (ISSAI⁵³²) успети да открије неправилности и незаконитости у раду руководства органа и организација у јавном сектору. Од интерне

⁵³² Скраћеница за International Standards of Supreme Audit Institutions.

ревизије, интерне контроле и осталих запослених тешко се може очекивати (имајући у виду да су за свој рад директно одговорни руководству) да ће органима формалне социјалне контроле пријавити да је њихов претпостављени извршио кривично дело.

Државна ревизорска институција је у складу са ревизорским стандардима Међународне ревизорске институције (INTOSAI⁵³³) независна у свом раду и за свој рад је у складу са Законом о Државној ревизорској институцији Републике Србије одговорна искључиво Народној скупштини, којој доставља годишњи извештај о свом раду. Независност је гарантована и начином избора руководства врховне ревизорске институције (Савета) чијег председника, потпредседника и чланове бира и разрешава Народна скупштина Републике Србије.

Рад Државне ревизорске институције је јаван. У складу са прописима којима је уређен њен рад то се постиже подношењем годишњих и посебних извештаја о раду у току године Народној скупштини, подношењем извештаја о ревизији завршног рачуна Републике Србије, извештаја о финансијском пословању организација обавезног социјалног осигурања и консолидованих извештаја Републике Србије, конференцијама за штампу и другим начином обраћања јавности путем средстава јавног информисања, издавањем саопштења за јавност, као и објављивањем извештаја на сајту институције.

Делатност Државне ревизорске институције треба разликовати од форензичког рачуноводства или форензичке ревизије. Форензичко рачуноводство је нова грана рачуноводства која постоји у циљу откривања и тумачења, како појединачних околности и чињеница, тако и њихове међусобне повезаности из којих произилазе околности које указују на постојање кривичног дела. Такође, делатност ове Институције треба разликовати од форензичке ревизије коју обављају, углавном, приватне ревизорске куће, а која се врши у циљу ревизије финансијских извештаја на основу рачуноводствених и

⁵³³ Скраћеница од International Organization of Supreme Audit institutions. Циљ постојања наведене организације је институционализација и успостављање оквира за рад врховних ревизорских институција, промоција знања, усавршавање државних ревизора у циљу унапређења професионалних капацитета. У складу са својим мотом: „Experientia mutua omnibus prodest“, размена искуства између чланица Међународне организације врховних ревизорских институција доприноси унапређењу њиховог рада и гарантује константан напредак у области ревизије. Наведена организација је независна, невладина организација. То је невладина организација са специјалним саветодавним статусом при Економско-социјалном Савету Уједињених Нација. Међународна организација врховних ревизорских институција основана је 1953. године. Тренутно ова организација има 190 пуноправних и четири придружене чланице.

ревизорских вештина, а ради откривања кривичних дела и обављања вештачења за судске потребе.

Задатак Државне ревизорске институције је усмерен на Законом наведене циљеве, а уколико се приликом обављања ревизије уоче одређене неправилности које указују на постојање кривичног дела, она је дужна да о тим околностима, заједно са релевантним доказима, обавести надлежне државне органе. Форензичко рачуноводство и форензичка ревизија се користе у истрази, тј. у току преткривичног поступка, док је улога Државне ревизорске институције од значаја пре покретања истраге, а докази које она прикупи у току ревизије од великог су значаја за само покретање истраге. Државна ревизорска институција би требало да допринесе и јачању политичке одговорности, а својим извештајима јавности докаже ко је прави кривиац за ненаменско трошење „новца пореских обвезника“.

5. ЗАКЉУЧАК

Када су у питању пореска кривична дела, од великог значаја за њихову превенцију јесте ефикасан и законит рад Пореске управе, која спроводи мере пореске контроле. У њеном саставу је Пореска полиција која је надлежна за откривање и процесуирање пореских кривичних дела. Када је у питању кривично дело кријумчарење, од великог значаја за превенцију и процесуирање овог дела јесте рад царинских органа, чија је организација и надлежност прописана Царинским законом. За превенцију буџетских кривичних дела од великог значаја су механизми интерне и екстерне финансијске контроле. За разлику од буџетске инспекције која је успостављена знатно пре осталих механизма финансијске контроле, Државна ревизорска институција је формирана тек 2005. године, а механизми интерне финансијске контроле, оличени у финансијском управљању и контроли и интерној ревизији 2007. године.

Финансијско управљање и контрола и интерна ревизија као сегменти интерне финансијске контроле у јавном сектору треба да представљају први степен контроле трошења јавних средстава. Од начина на који је успостављена интерна финансијска контрола зависи и законитост и ефективност рада институција јавног сектора, а самим

тим и руководиоца који обављају функције у тим институцијама. Иако правилницима којима је уређено финансијско управљање, контрола и интерна ревизија у јавном сектору није изричито прописана обавеза подношења кривичне пријаве у случају да руководиоци који управљају јавним финансијама или запослени који спроводе мере финансијске контроле, али ни интерни ревизори који у свом раду примете да постоје основи сумње о постојању кривичног дела које је извршило неко од запослених лица или руководиоца корисника јавних средстава, ова обавеза је успостављена Закоником о кривичном поступку⁵³⁴.

Овим Закоником је прописано да су државни и други органи, правна и физичка лица у обавези да пријаве кривична дела која се гоне по службеној дужности, о којима су обавештена или за која сазнају на други начин.⁵³⁵ Непријављивање кривичног дела представља кривично дело у складу са одредбама Кривичног законика.⁵³⁶ Подносилац пријаве је у обавези да наведе све доказе који су му познати и да предузме мере како би се они сачували. Веома је значајна улога Државне ревизорске институције у стварању и унапређењу превентивног окружења против корупције, укључујући и јачање финансијског система управљања, процену система интерне контроле, као и за утврђивање и исправљање недостатака и слабости у систему.⁵³⁷

Неки аутори сматрају да је једна од главних критика која се може упутити екстерној ревизији уопште, та што њена мишљења и препоруке „стижу“ касно када се новац потроши и када се више ништа не може урадити у погледу превенције. Но, можемо се сложити да ревизија има превентивну функцију у смислу давања препорука, мишљења и упутстава и у одређеном временском периоду може да обесхрабри немарно

⁵³⁴ “Службени гласник Републике Србије“, број: 72/2011, 101/2011, 121/2012, 32/2013 и 45/2013.

⁵³⁵ Члан 280. Законика о кривичном поступку Републике Србије.

⁵³⁶ Кривичним закоником Републике Србије у глави тридесет, у групи дела против правосуђа, чланом 332. прописано је дело непријављивање кривичног дела и учиниоца. Истим чланом став 2. прописано је да ће за ово дело бити одговорно лице које свесно пропусти да пријави кривично дело за које је сазнало у вршењу своје дужности ако се за то дело у складу са Кривичним закоником може изрећи казна затвора од пет година или тежа казна. Извршилац овог дела може се казнити казном затвора од шест месеци до пет година.

⁵³⁷ М. Матић, Врховне ревизорске институције и борба против корупције у: Борба против корупције, искуства и поређења, Институт за упоредно право, Београд, 2013. стр. 126.

понашање.⁵³⁸ Када је у питању интерна финансијска контрола, њу би требало схватити као контролни механизам који користи руководиоцу јавних средстава, док су облици екстерне финансијске контроле механизам који користи целом друштву.

⁵³⁸ E. L. Normathon, *The Accountability and Audit of Governments - A Comparative Study*, Manchester University Press, 1964. p. 83.

Глава осма

ФИСКАЛНА КРИВИЧНА ДЕЛА У ПРАКСИ

1. АНАЛИЗА СТАВОВА КОРИСНИКА БУЏЕТСКИХ СРЕДСТАВА

У циљу провере претпоставки у вези са фискалним кривичним делима, аутор је спровео истраживање код корисника буџетских средстава на републичком нивоу и нивоу локалне самоуправе. У испитивању је учествовало преко сто тридесет лица запослених у институцијама корисника буџетских средстава на нивоу Републике и локалне самоуправе. Упитник се састојао од осам питања затвореног типа. Циљ овог испитивања био је да се сазна како запослени у корисницима буџетских средстава, а нарочито у финансијским службама схватају шта је заштитни објект пореских и буџетских кривичних дела, како би се евентуално могла потврдити претпоставка да наведена дела треба да буду прописана у оквиру посебне групе кривичних дела против економије.

Једно од питања било је и којим су законима прописана пореска кривична дела, да ли је прописано кривично дело којим се санкционише поступање супротно Закону о јавним набавкама, као и да ли је онемогућавање вршења ревизије прописано као кривично дело, да би се предложила евентуална измена Кривичног законика. Упитник је био анониман и испитаници су замољени да попуне упитник у року од пет минута, како би се избегла могућност да запослени у међувремену провере на који начин је конкретна материја уређена релевантним прописима, а самим тим и нарушио циљ овог истраживања.

Прво питање на које су испитаници требали да дају одговор било је: Да ли ненаменско коришћење буџетских средстава представља:

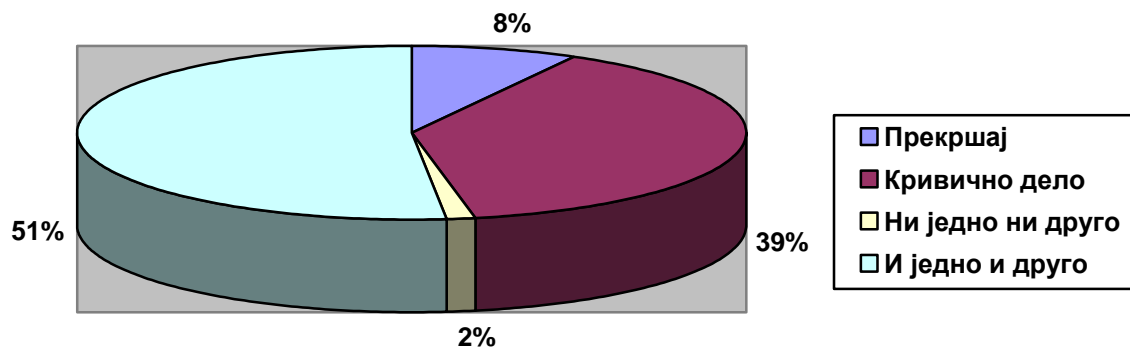
- 1) прекршај;
- 2) кривично дело;
- 3) ни једно ни друго или

- 4) и прекршај и кривично дело у зависности од износа ненаменски потрошених буџетских средстава?

Циљ овог питања јесте утврђивање познавања прописа од стране лица која су у могућности да својим понашањем изврше прекршај или кривично дело ненаменско коришћење буџетских средстава. Уколико би број одговора „ни једно ни друго“ био исувише чест у предметном упитнику, могло би се закључити да је запосленима код корисника буџетских средстава на финансијским пословима неопходна едукација, јер узрок вршења буџетских кривичних дела може бити и незнање. Уколико би одговор испитаника био „прекршај или кривично дело“, такође би било неопходно предложити едукацију запослених, обзиром да је разлика између прекршаја и кривичног дела ненаменско коришћење буџетских средстава само у износу који представља објективни услов инкриминисања. Ово питање је нарочито од значаја, обзиром да је кривично дело ненаменско коришћење буџетских средстава донедавно било прописано Законом о буџетском систему тј. споредним кривичним законодавством.

На прво питање десет (10) испитаника је одговорило да ненаменско коришћење буџетских средстава представља прекршај, четрдесет девет (49) испитаника је одговорило да представља кривично дело, два (2) испитаника су одговорила да ненаменско коришћење буџетских средстава није ни прекршај ни кривично дело, а шездесет пет (65) испитаника је одговорило да је ненаменско коришћење буџетских средстава и прекршај и кривично дело у зависности од износа ненаменски искоришћених буџетских средстава.

Ненаменско коришћење буџетских средстава представља:			
Прекршај	Кривично дело	Ни једно ни друго	И једно и друго у зависности од износа ненаменски потрошених буџетских средстава
10	49	2	65



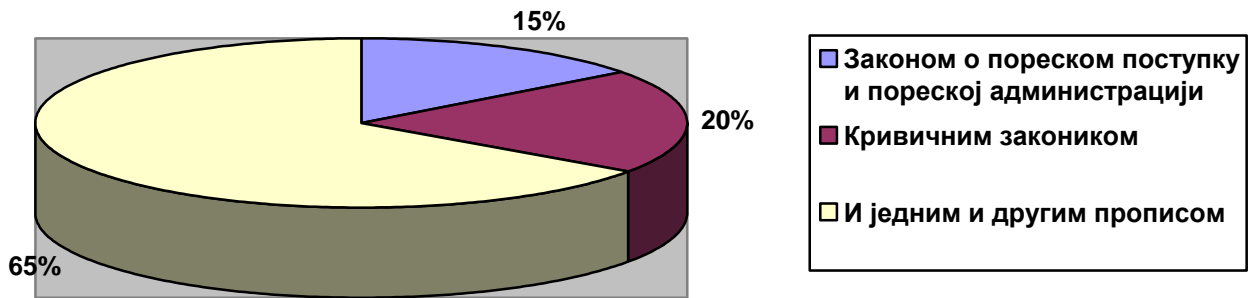
Друго питање које је постављено испитаницима било је којим су прописом предвиђена пореска кривична дела? Понуђени одговори били су:

- 1) Законом о пореском поступку и пореској администрацији;
- 2) Кривичним закоником и
- 3) Законом о пореском поступку и пореској администрацији и Кривичним закоником.

Уколико би највише одговора на ово питање било „Законом о пореском поступку и пореској администрацији“ или „Кривичним закоником“, закључак би био да је неопходно организовати едукацију запослених, а пореска кривична дела изузети из Закона о пореском поступку и пореској администрацији и прописати само Кривичним закоником.

На друго питање двадесет три (23) испитаника је одговорило да су пореска кривична дела прописана искључиво Законом о пореском поступку и пореској администрацији, тридесет (30) одговора да су пореска кривична дела прописана искључиво Кривичним закоником, а седамдест три (73) испитаника да су пореска кривична дела прописана и Законом о пореском поступку и пореској администрацији и Кривичним закоником.

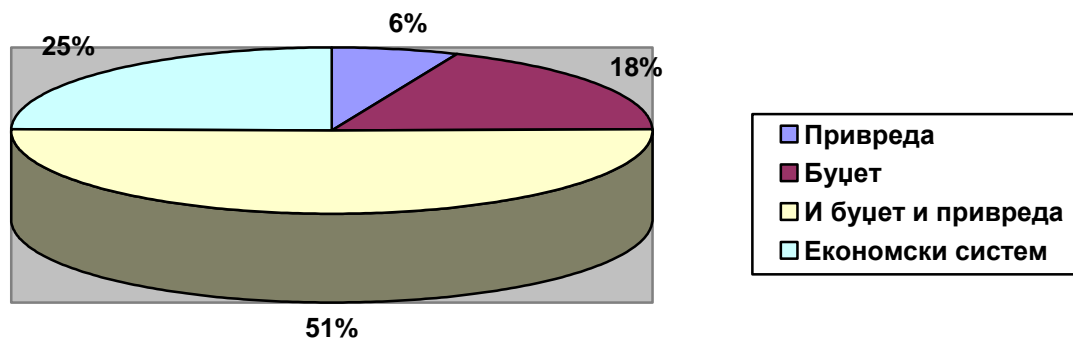
Пореска кривична дела предвиђена су:		
Законом о пореском поступку и пореској администрацији	Кривичним закоником	И Законом о пореском поступку и пореској администрацији и Кривичним закоником
23	30	73



Следеће постављено питање било је: Да ли се пореским кривичним делима штити привреда, буџет (јавни приходи) и једно и друго или економски систем? Уколико би већи број одговора био „буџет (јавни приходи)“, „и једно и друго“ или „економски систем“, испитаници би потврдили полазни став аутора, да је пореска кривична дела неопходно прописати у оквиру посебне групе кривичних дела. Највећи број одговора да се пореским кривичним делима штити економски систем, ишао би у прилог претпоставци да је ова дела неопходно систематизовати у нову групу кривичних дела против економије или економског система.

На треће питање осам (8) испитаника је одговорило да се пореским кривичним делима штити искључиво привреда, двадесет три (23) испитаника је одговорило да се пореским кривичним делима штити искључиво буџет, шездесет четири испитаника (64) да се пореским кривичним делима штити и буџет и привреда, а тридесет један (31) испитаник да се пореским кривичним делима штити економски систем.

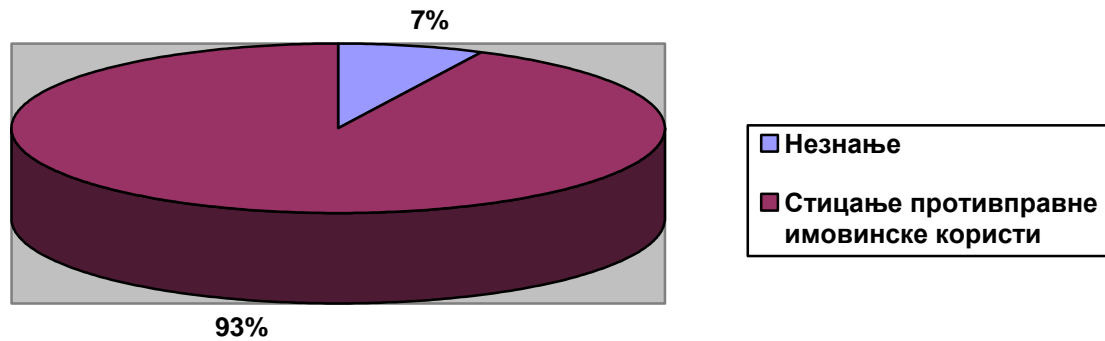
Пореским кривичним делима штити се:			
Привреда	Буџет	И буџет и привреда	Економски систем
8	23	64	31



Одговор на питање: Шта је разлог извршења фискалних кривичних дела - незнање или стицање противправне имовинске користи, био би од значаја за стварање слике о томе на који начин грађани, који такође могу бити потенцијални извршиоци ових кривичних дела схватају узрок њиховог вршења, тј. да ли је то незнање или стицање противправне имовинске користи. Обзиром да узрок ових дела може бити и једно и друго, одговор да је разлог вршења фискалних кривичних дела најчешће стицање противправне имовинске користи допринео би закључку да ставове јавног мњења у великој мери, када су у питању и фискална кривична дела, обликује сензационалистички начин медијског извештавања.

На ово питање девет испитаника (9) је одговорило да је разлог вршења фискалних кривичних дела искључиво незнање тј. непознавање прописа, а сто седамнаест (117) испитаника да је искључиви разлог вршења фискалних кривичних дела стицање противправне имовинске користи.

Најчешћи разлог вршења фискалних кривичних дела је:	
Незнање	Стицање противправне имовинске користи
9	117



Обзиром да је злоупотреба у вези са јавним набавкама постало кривично дело тек 2013. године, у циљу доношења закључка у којој мери запослени у институцијама јавног сектора прате измене Кривичног законика постављено је питање: Да ли ово противправно понашање представља:

- 1) кривично дело,
- 2) прекршај или
- 3) још увек није предвиђено, ни као прекршај, ни као кривично дело?

Уколико би већи број испитаника дао одговор да ово дело „још увек није предвиђено, ни као прекршај, ни као кривично дело“ или да је „ово понашање само прекршај“, било би неопходно предложити едукацију запослених код корисника буџетских средстава обзиром да и они могу бити потенцијални извршиоци овог дела.

На ово питање сто (100) испитаника је одговорило да злоупотреба у вези са јавним набавкама представља кривично дело, четрнаест (14) испитаника је одговорило да је злоупотреба у вези са јавним набавкама прекршај, а дванаест (12) испитаника да злоупотреба у вези са јавним набавкама представља понашање које још увек није прописано, ни као прекршај, ни као кривично дело.

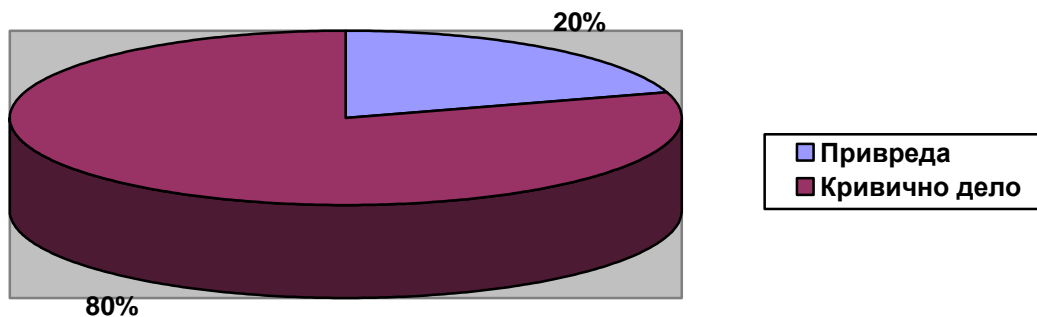
Злоупотреба у вези са јавним набавкама представља:		
Кривично дело	Прекршај	Ни прекршај, ни кривично дело
100	14	12

Обзиром да је злоупотреба у вези са јавним набавкама кривично дело које је прописано у оквиру групе кривичних дела против привреде, аутор је оправдано испитаницима поставио питање: Да ли се овим делом штити привреда или буџет?

Уколико би већи број испитаника одговорио „да се овим кривичним делом штити буџет“, одговор би ишао у прилог претпоставци да ово дело ипак представља буџетско, а не привредно дело, те да га је неопходно издвојити као и остала фискална дела у посебну групу кривичних дела, обзиром да јавне набавке представљају тзв. „расходовну страну буџета“.

На ово питање двадест пет (25) испитаника је одговорило да се кривичним делом злоупотреба у вези са јавним набавкама штити привреда, деведесет девет (99) испитаника је одговорило да се кривичним делом злоупотреба у вези са јавним набавкама штити буџет, а два испитаника да се кривичним делом злоупотреба у вези са јавним набавкама штити и привреда и буџет.

Кривичним делом злоупотреба у вези са јавним набавкама штити се:	
Привреда	Буџет
25	99



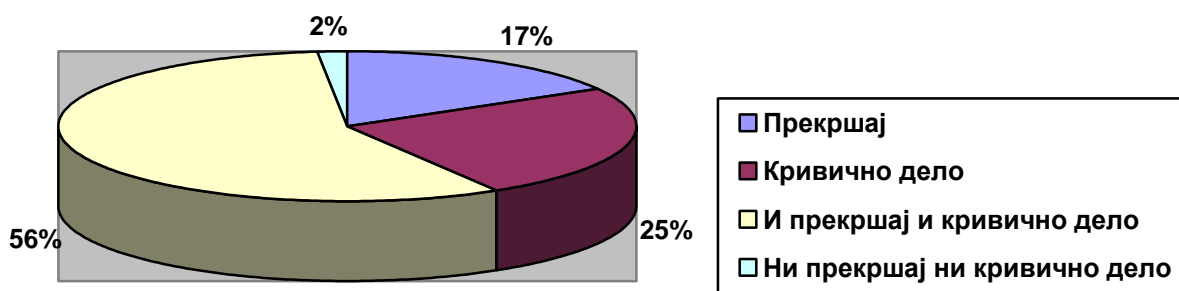
Кривично дело онемогућавање вршења финансијске контроле прописано је у групи кривичних дела против привреде. Испитаницима је постављено питање: Да ли је онемогућавање вршења контроле представља:

- 1) прекршај или
- 2) кривично дело?

Уколико би одговор већине испитаника био „прекршај“, требало би предложити едукацију испитаника, обзиром да и ометање пореског инспектора у раду и онемогућавање вршења финансијске контроле представљају кривично дело. Ометање пореског инспектора у раду је кривично дело прописано Законом о пореском поступку и пореској администрацији, а онемогућавање вршења финансијске контроле је кривично дело у Кривичном закону.

На ово питање двадест један (21) испитаник је одговорио да онемогућавање вршења финансијске контроле представља прекршај, тридесет један (31) испитаник је одговорио да онемогућавање вршења финансијске контроле представља кривично дело, седамесет два (72) испитаника су одговорила да ово дело представља и прекршај и кривично дело у зависности од тежине предузете радње, а два испитаника (2) су одговорила да онемогућавање вршења финансијске контроле не представља, ни прекршај, ни кривично дело.

Онемогућавање вршења финансијске контроле представља:			
Прекршај	Кривично дело	И прекршај и кривично дело	Ни прекршај ни кривично дело
21	31	72	2



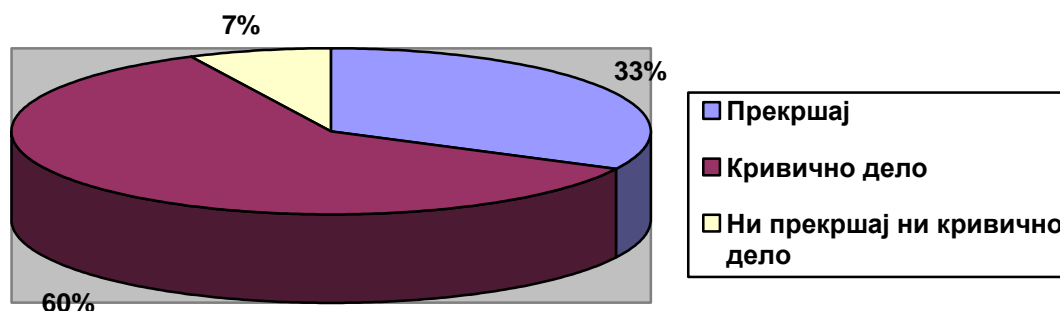
Следеће постављено питање је: Да ли је онемогућавање вршења ревизије:

- 1) прекршај;
- 2) кривично дело или
- 3) ни једно ни друго?

Уколико би одговор већине испитаника био „да је онемогућавање вршења ревизије прекршај“ или „ни једно, ни друго“ дело требало би предложити едукацију запослених лица код корисника буџетских средстава, обзиром да се кривичним делом онемогућавања вршења финансијске контроле санкционише и онемогућавање вршења ревизије. Ово кривично дело је прописано у оквиру групе кривичних дела против привреде. Осим тога, овакав став испитаника би такође ишао у прилог тврдњи да би нека кривична дела против привреде требало прописати заједно са буџетским кривичним делима у оквиру посебне главе Кривичног законика.

На ово питање четрдесет један (41) испитаник је одговорио да онемогућавање вршења ревизије представља прекршај, седамдесет шест (76) испитаника је одговорило да онемогућавање вршења ревизије представља кривично дело, а девет (9) испитаника је дало одговор да онемогућавање вршења ревизије не представља ни прекршај ни кривично дело.

Онемогућавање вршења ревизије представља:		
Прекршај	Кривично дело	Ни прекршај, ни кривично дело
41	76	9



Код деветог питања дата је могућност испитаницима да предложе кривичноправно санкционисање одређеног понашања или декриминализацију одређеног

понашања, уколико сматрају да би то било неопходно. У поступку овог испитивања свега неколико испитаника дало је своје сугестије.

Једна од сугестија била је да се кривичноправно санкционише склапање штетних уговора по буџет од стране одговорних лица корисника буџетских средстава. Друга сугестија се односила на решење *de lege ferenda* кривичног дела злоупотреба у вези са јавним набавкама.

Одговор на постављено питање, а што је било изненађујуће било је да испитаник не познаје довољно Кривични законик да би уочио шта евентуално њиме није обухваћено као кажњиво понашање. Није неопходно познавање Кривичног законика да би се предложило које понашање би требало њиме санкционисати. Теже је спознати шта Кривичним закоником није обухваћено, него шта би требало да буде обухваћено. Осим тога, теже је дати одговор на питање шта не би требало да буде обухваћено Кривичним закоником, што захтева озбиљну и дуготрајну анализу његових одредаба.

Дата сугестија у вези са понашањима која би требало санкционисати Кривичним закоником била је да се кривичноправно санкционише и лажно исказивање биланса, како биланса стања, тако и биланса успеха, али и исплата зарада радницима из дивиденде, што не би представљало фискално кривично дело, за разлику од првог понуђеног одговора. Осим наведених одговора, који се односе на понашања која би требало да буду кривичноправно санкционисана, било је и сугестија да би требало драстично поштрити санкције за противправна понашања која не представљају, ни прекршаје, ни кривична дела, али и да би понашања која представљају прекршаје, а која су усмерена против фискалног система требало кривичноправно санкционисати због штете која се држави наноси њиховим извршењем.

Један од предлога био је да се због учесталости извршења и тежине откривања извршиоца поштри казна за кривично дело пореска утаја. Један од испитаника је предложио да би требало „драстично поштрити“ казне за кривична дела, јер се само на тај начин може смањити њихов број и боље заштитити буџетски и порески систем од понашања која му штете. Један од одговора сведочи о томе да неки испитаници нису ни свесни шта је фискални систем, обзиром да је једна од сугестија у вези са евентуалним прописивањем кривичних дела којима би се боље заштитио фискални систем била да би требало кривичноправно санкционисати сукоб интереса и непотизам.

Уколико би се занемарила могућност да су се приликом попуњавања упитника запослени међусобно консултовали или преписивали одговоре, могло би се закључити да већи број запослених лица у институцијама које су корисници буџетских средстава који су учествовали у овом истражвању познаје прописе којима су предвиђена фискална кривична дела. Велики број запослених пореска кривична дела не доживљава као дела којима се штити привреда, већ и буџет и привреда. Њима се непосредно штити искључиво буџет, а посредно и привреда, тако да овај став запослених у јавном сектору иде у прилог предлогу да се ова кривична дела заједно са буџетским кривичним делима пропишу у оквиру посебне групе дела против економије. Велики број испитаника (100 од 130) сматра да је разлог вршења фискалних кривичних дела стицање противправне имовинске користи. Можда ово јесте узрок вршења наведених кривичних дела у највећем броју случајева, али је исто тако њихов узрок и незнање. Нпр. за постојање кривичног дела ненаменско трошење буџетских средстава није неопходно да је радњом извршења остварена противправна имовинска корист, довољно је да су средства у одређеном износу ненаменски потрошена.

Иако је интенција законодавца била да се прописивањем кривичног дела злоупотреба у вези са јавном набавком заштити слобода конкуренције у складу са стандардима Европске уније, ово дело представља у већој мери буџетско дело имајући у виду став испитаника, барем имајући у виду законски опис радње кривичног дела. Ова чињеница такође иде у прилог тврдњи да пореска, царинска и буџетска кривична дела треба да буду прописана у групи дела против економије, као што је то случај у већини других земаља.

Осим једног предлога *de lege ferenda* кривичног дела злоупотреба у вези са јавним набавкама, остали предлози у вези са прописивањем нових кривичних дела немају већи практичан значај, а што је и логично обзиром да у спроведеном испитавању нису учествовали искључиво дипломирани правници, већ и запослени других струка.

2. ОБИМ, ДИНАМИКА И СТРУКТУРА ФИСКАЛНИХ КРИВИЧНИХ ДЕЛА

На овом месту ће бити указано на учесталост појавног испољавања фискалних кривичних дела у структури укупно извршених кривичних дела према подацима Републичког завода за статистику Републике Србије у периоду од 2006. до 2012. године. Осим учесталости испољавања кривичних дела против привреде и кривичних дела против службене дужности у која спадају фискална кривична дела према укупно извршеном броју кривичних дела, биће указано и на однос фискалних кривичних дела у односу на укупан број извршених дела из наведених група, али и на учесталост појављивања одређених фискалних кривичних дела у односу на број укупно извршених фискалних кривичних дела.

Најпре ће бити анализиран укупан број пријављених кривичних дела за наведени период, затим број пријављених лица према начину сазнања за извршено дело, број оптужених лица за фискална кривична дела у односу на укупан број кривичних дела и број кривичних дела против привреде и службене дужности за дати период и број осуђених лица за фискална кривична дела. Осим табеларног приказа ових података, лакши преглед учесталости појавног испољавања фискалних кривичних дела омогућавају и графикони, који се налазе испод сваке приказане табеле.

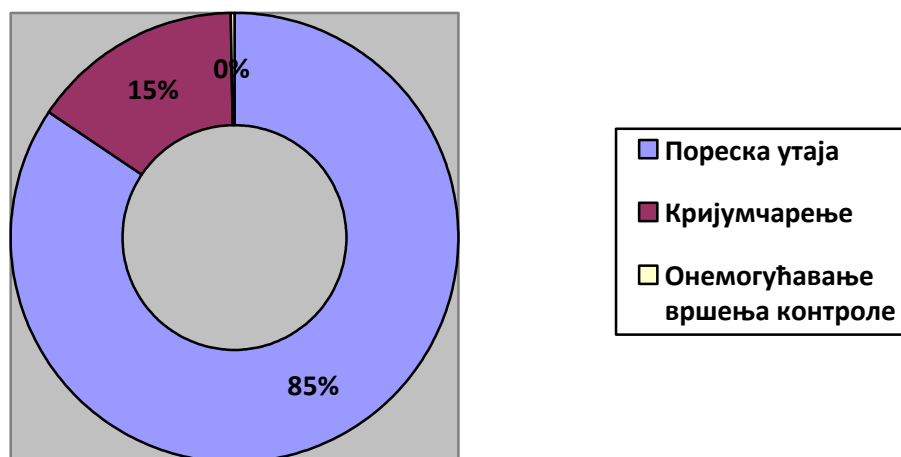
Табела 1. Динамика пријављених фискалних кривичних дела у Републици Србији у периоду 2006-2012. године

Кривично дело	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Укупан број извршених кривичних дела	105701	98702	101723	100026	74279	88207	

Укупан број извршених кривичних дела против привреде	2868	2663	3099	3131	2479	2957	
Неуплаћивање пореза по одбитку	/	/	/	/	48	105	
Пореска утаја	615	695	940	1092	658	938	
Кријумчарење	112	182	249	252	414	241	
Онемогућавање вршења контроле	2	5	7	4	/	/	
Укупан број извршених кривичних дела против службене дужности	/	/	/	/	3209	3798	
Ненаменско коришћење буџетских средстава	/	/	/	/	3	/	5

Табела 2. Пријављена фискална дела у 2006. години

Врста дела	Број пријављених дела
Сва кривична дела	105701
Кривична дела против привреде	2868
Пореска утаја	615
Кријумчарење	112
Онемогућавање вршења контроле	2



Према Билтену Републичког завода за статистику у 2006. години⁵³⁹ пријављено је укупно 105701 кривичних дела, од чега је 2868 пријављених дела из групе кривичних дела против привреде. Од укупног броја регистрованих кривичних дела против привреде, у 2006. години регистровано је укупно 729 фискалних кривичних дела, а што чини 20% од укупног броја извршених дела из групе кривичних дела против привреде, а 1% у

⁵³⁹ Билтен Републичког завода за статистику Републике Србије Пунолетни учиниоци кривичних дела, пријаве, оптужења и осуде у 2006. години број 490, Београд, 2009. Налази се на веб-страници: <http://podz.stat.gov.rs/ObjavljenePublikacije/G2009/pdf/G20095400.pdf> (приступљено током децембра 2013. године).

односу на укупан број кривичних дела регистрованих од стране надлежних органа у 2006. години. Од укупног броја пријављених фискалних кривичних дела, 615 дела је пореска утаја, 112 кријумчарење, а само 2 кривична дела су онемогућавање вршења контроле. Највећи број пријављених фискалних кривичних дела јесте кривично дело пореске утаје које чини 85% од укупног броја фискалних кривичних дела, 15% чини кривично дело кријумчарење, а 0% од укупног броја пријављених фискалних дела чини кривично дело онемогућавање вршења контроле.

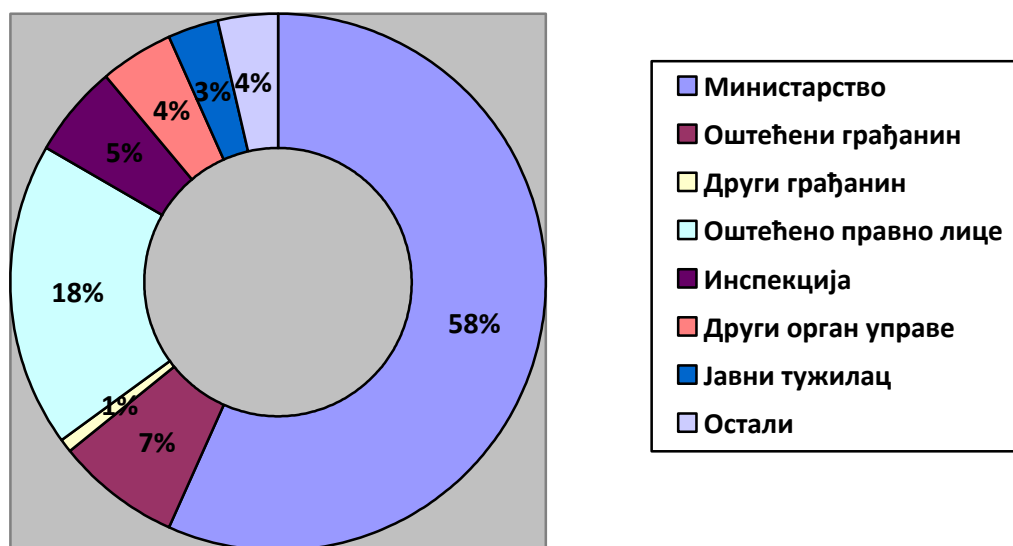
Обзиром да су у овом периоду од фискалних кривичних дела вршена искључиво кривична дела која спадају у групу кривичних дела против привреде, у овој табели су приказани само подаци за ову групу кривичних дела. Кривично дело ненаменско трошење буџетских средстава у овом периоду је било прописано споредним кривичним законодавством-Законом о буџетском систему. Кривично дело злоупотреба у јавним набавкама прописано је тек изменама Кривичног законика из 2012. године, па због тога подаци за ова дела нису приказани у табели.

У следећој табели приказан је број пријављених кривичних дела током 2006. године према начину сазнања надлежних органа за извршено кривично дело. Начини и извори сазнања да је кривично дело извршено или да је индивидуално одређено лице такво дело извршило, разноврсни су и у пракси релативно бројни. Уобичајено је да се за кривично дело сазнаје на основу: 1) делатности органа унутрашњих послова; 2) делатности предузећа и других асоцијација грађана; 3) делатности других државних органа; 4) пријаве оштећеног, који може (мада и не мора) да буде жртва кривичног дела; 5) пријаве грађана (сведока); 6) анонимне и псеудонимне пријаве); 7) самопријављивања или 8) јавног поговарања.⁵⁴⁰ Обзиром да надлежни органи за извршена кривична дела могу сазнати и путем пријаве разних државних органа, полазна претпоставка за анализу података јесте активност државних, органа, а самим тим и органа интерне и екстерне финансијске контроле у превенцији фискалних кривичних дела.

⁵⁴⁰ Ж. Алексић, М. Шкулић, Криминалистика, Правни факултет Универзитета у Београду, Службени гласник, Београд, 2009. стр. 45.

Табела 3: Пријављена кривична дела према начину сазнања за кривично дело у 2006. години

Укупан број пријављених кривичних дела против привреде у 2006. години	2868
Непосредна кривична пријава	1029
Пријава упућена Министарству унутрашњих послова	1839
Оштећени грађани	208
Други грађанин	25
Оштећено предузеће или организација	519
Инспекција	150
Министарство унутрашњих послова	1590
Други орган управе	124
Непосредно сазнање јавног тужиоца	86
Остали	104



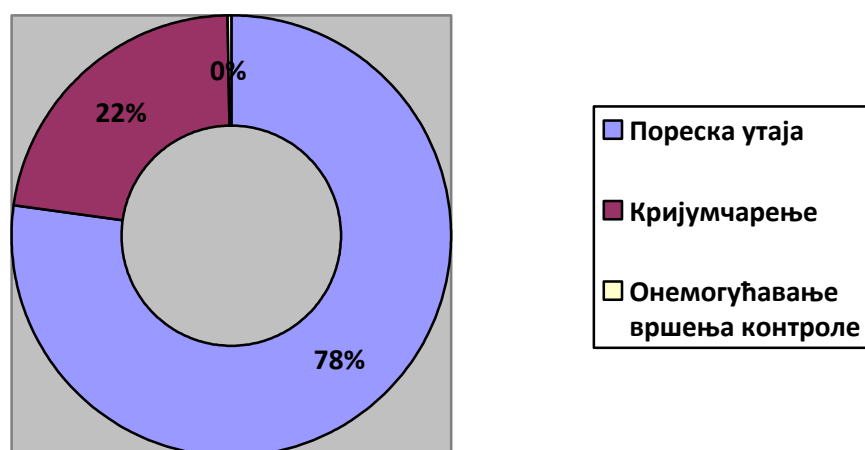
Укупан број пријављених фискалних кривичних дела у 2006. години према расположивим подацима Републичког завода за статистику Републике Србије био је 2868 (искључиво кривична дела из групе кривичних дела против привреде). За 58% ових дела, тужилаштво је сазнало на основу пријаве Министарства унутрашњих послова, за 18% од стране оштећених предузећа и других организација, за 7% на основу пријаве оштећених грађана, у 5% случајева на основу пријаве инспекцијских органа, у 4% случајева на основу кривичне пријаве других органа управе, такође у 4% случајева на основу пријаве других физичких и правних лица који не припадају наведеним категоријама, у 3% случајева од укупног броја пријављених кривичних дела против привреде, дело је регистровано захваљујући непосредном сазнању тужиоца, а у 1% случајева на основу пријаве других грађана који нису непосредно оштећени извршењем кривичног дела.

Ови подаци су релативно поуздани у односу на фискална кривична дела, обзиром да су обухваћена сва кривична дела која спадају у групу кривичних дела против привреде. Имајући у виду да су фискална кривична дела тзв. „кривична дела без жртве“, иако њихове последице погађају све грађане у великој мери, може се закључити да код ових кривичних дела вероватно не постоји категорија лица оштећеног кривичним делом које је пријавило извршење ових дела. Нпр. када су у питању кривично дело пореска утаја или кријумчарење, оштећени су држава и грађани. У овим случајевима лица која пријављују таква дела најчешће су инспекција или надлежан орган управе.

Обзиром да су у табели приказани подаци који се односе на сва кривична дела из групе кривичних дела против привреде, па и фискална кривична дела која су регистрована од стране надлежних органа у 2006. години, није могуће утврдити учешће државних органа у подношењу кривичних пријава надлежним органима због извршених кривичних дела, а нарочито не од стране Пореске управе, Државне ревизорске институције, буџетске инспекције, интерне ревизије и државних органа који су у обавези да успоставе финансијско управљање и контролу.

Табела 4. Оптужена лица према врсти кривичног дела у 2006. години

Врста дела	Број оптужених лица
Сва кривична дела	55369
Кривична дела против привреде	2290
Пореска утаја	190
Кријумчарење	55
Онемогућавање вршења контроле	1

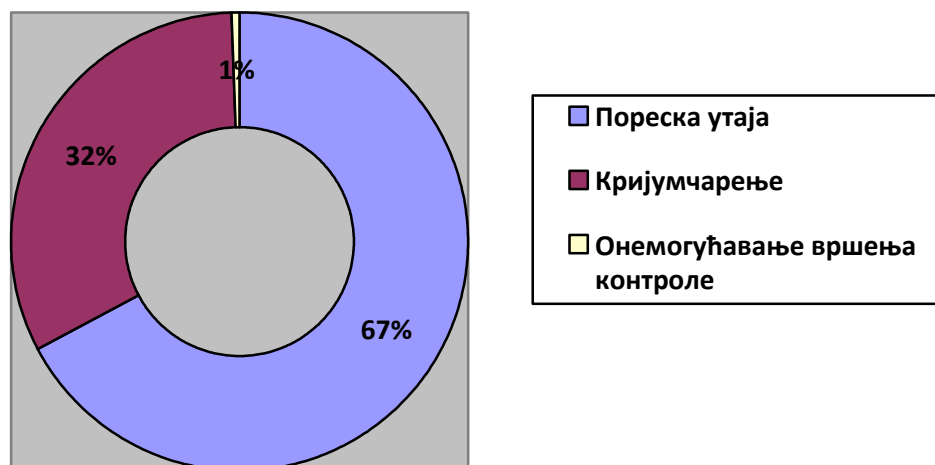


Током 2006. године у Републици Србији је оптужено укупно 55369 лица. За кривична дела против привреде оптужено је укупно 2290 лица, а за фискална кривична

дела 246 лица. У односу на укупан број оптужених лица у 2006. години оптужено је 0% за фискална кривична дела, док је у односу на кривична дела против привреде оптужено 10% лица. У односу на укупан број фискалних кривични дела извршених у 2006. години, највећи број регистрованих дела чини пореска утаја и то 78%, затим следи кријумчарење са 22%. На последњем месту је кривично дело онемогућавања вршења контроле, обзиром да је у 2006. години пријављено само једно кривично дело ове врсте.

Табела 5. Осуђена пунолетна лица према врсти кривичног дела у 2006. години

Врста дела	Број осуђених лица
Сва кривична дела	41422
Кривична дела против привреде	1464
Пореска утаја	102
Кријумчарење	49
Онемогућавање вршења контроле	1



Према подацима из Статистичког билтена Републичког завода за статистику Републике Србије у 2006. години осуђено је укупно 41422 лица, од чега су 1462 лица

осуђена за кривична дела против привреде, а 152 лица за фискална кривична дела. У односу на укупан број осуђених лица у овој години 0% чине лица осуђена за фискална кривична дела, док је у односу на укупан број осуђених лица за дела против привреде 9%. Када су у питању фискална дела, обзиром да буџетска кривична дела нису у то време била прописана Кривичним закоником, забележене су осуде само за два пореска и једно царинско кривично дело. Од пореских кривичних дела то су пореска утаја, за коју је у 2006. години осуђено 102 лица, односно 67% од укупног броја осуђених лица за фискална кривична дела и онемогућавање вршења контроле за коју је осуђено само једно лице, односно 0,01% од укупног броја лица осуђених за фискална кривична дела. За кријумчарење је у 2006. години осуђено 49 лица, што чини 32% осуђених лица за извршење фискалних кривичних дела.

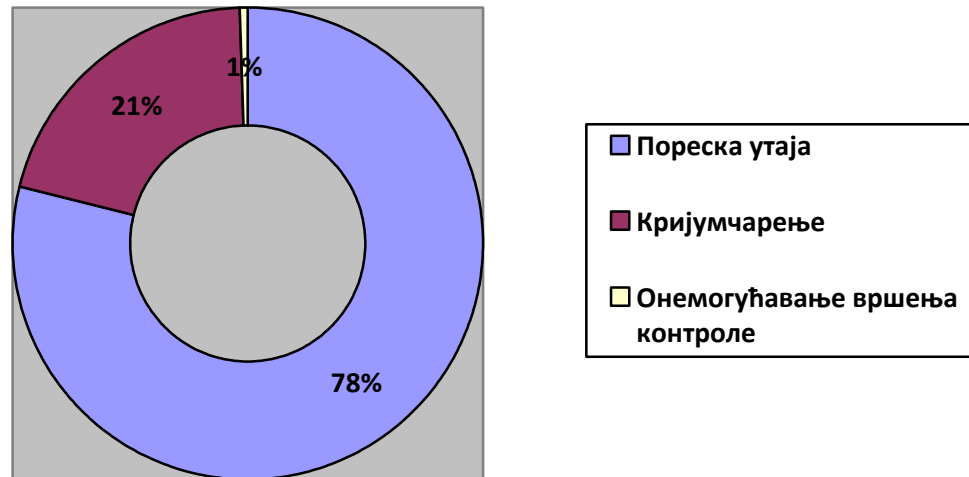
Друга пореска кривична дела су у овом периоду била део споредног кривичног законодавства, обзиром да су прописана Законом о пореском поступку и пореској администрацији. У статистичким билтенима се ова дела наводе само као „кривична дела из других закона“, односно представљају део збирних података о осуђеним лицима за сва кривична дела која су прописана допунским кривичним законодавством. Стога није могуће детаљно приказати обим, динамику и структуру ове врсте фискалних кривичних дела.

Табела 1.1. Пријављена фискална дела у 2007. години⁵⁴¹

Врста дела	Број пријављених дела
Сва кривична дела	98702
Кривична дела против привреде	2663

⁵⁴¹ Сви подаци о пријављеним кривичним делима, оптуженим и осуђеним лицима у 2007. години налазе се у Билтену: Пунолетни учиниоци кривичних дела, пријаве, оптужења и осуде, 2007. број 502, Републички завод за статистику, Београд, 2009, а који се налази на веб-страни: <http://webrzs.stat.gov.rs/WebSite/respository/documents/00/00/08/05/SBPravosudje502.pdf> (приступљено током децембра 2013. године).

Пореска утаја	695
Кријумчарење	182
Онемогућавање вршења контроле	5

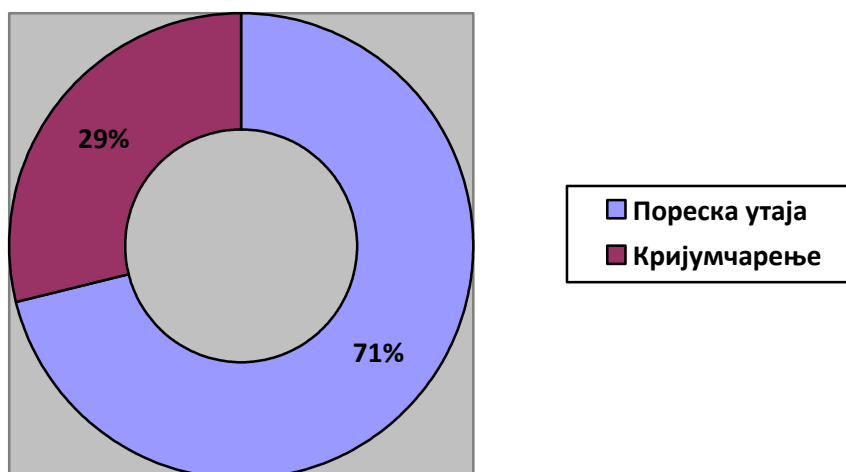


Према подацима Републичког завода за статистику Републике Србије у 2007. години регистрована су искључиво фискална кривична дела која су прописана у оквиру кривичних дела против привреде. Ове године укупан број пријављених кривичних дела био је 98702, број кривичних дела против привреде 2663, од чега је пријављено 695 фискалних кривичних дела. У односу на укупан број кривичних дела пријављених у 2007. години, 1% чине фискална кривична дела, док у односу на укупан број пријављених кривичних дела против привреде 25% чине фискална кривична дела.

У односу на пријављена фискална кривична дела 78% чини кривично дело пореске утаје, 21% чини кријумчарење и 1% чини кривично дело онемогућавање вршења контроле. Обзиром да је кривично дело ненаменско трошење буџетских средстава у овом периоду било прописано споредним кривичним законодавством, а да кривично дело злоупотреба у вези са јавним набавкама још увек није било прописано, ова дела нису регистрована од стране надлежних органа. Исто тако, овом евиденцијом нису обухваћена ни пореска кривична дела прописана споредним кривичним законодавством.

Табела 2.1. Број оптужених лица у 2007. години

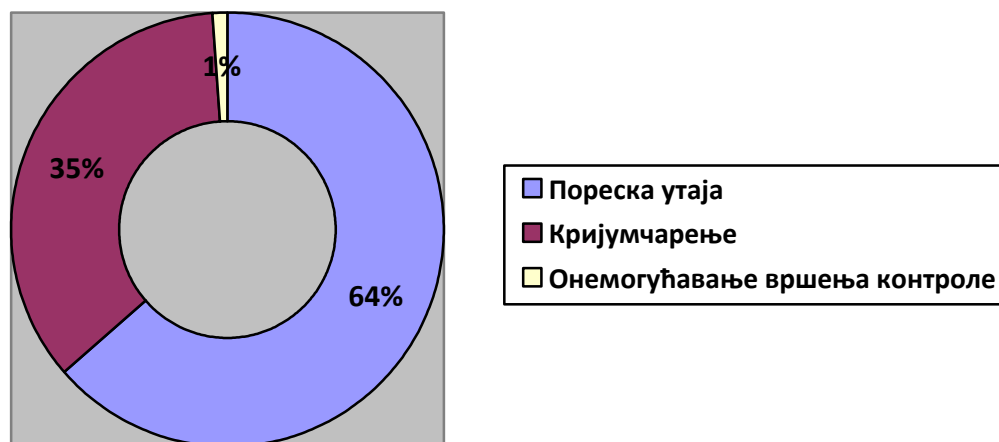
Врста дела	Број оптужених лица
Сва кривична дела	48903
Кривична дела против привреде	1649
Пореска утаја	284
Кријумчарење	115



Током 2007. године укупан број оптужених лица био је 48903 лица, док је за дела против привреде оптужено 1649 лица, а 399 лица за фискална кривична дела. У односу на укупан број оптужених лица у наведеној години, 1% су лица оптужена за фискална кривична дела, док у је у односу на укупан број оптужених лица за кривична дела против привреде 19% лица оптужено за фискална кривична дела. На основу података из Билтена Републичког завода за статистику Републике Србије о броју пријављених, оптужених и осуђених лица за кривична дела у 2007. години може се закључити да је 71% оптужених лица извршило кривично дело пореска утаја, док је 29% лица оптужено за кривично дело кријумчарење.

Табела 3.1. Број осуда за извршена фискална кривична дела у 2007. години

Врста дела	Број осуђених лица
Сва кривична дела	38694
Кривична дела против привреде	1161
Пореска утаја	193
Кријумчарење	107
Онемогућавање вршења контроле	3

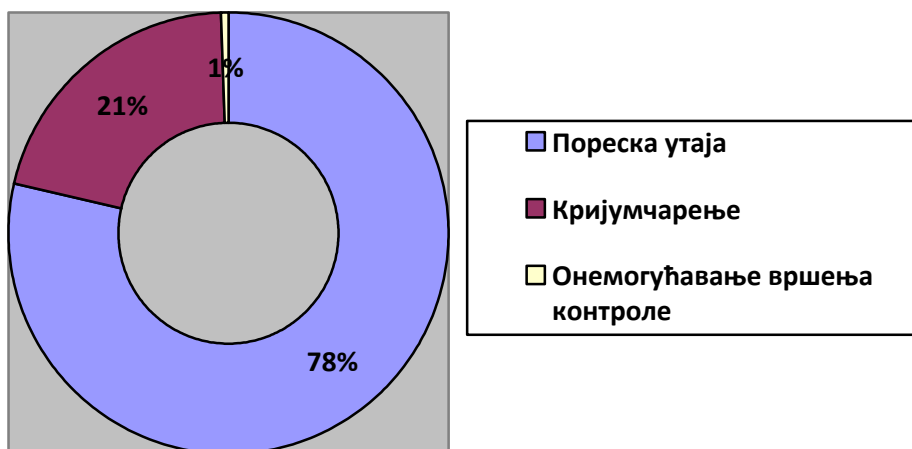


Током 2007. године за кривична дела у Републици Србији је осуђено укупно 38.684 лица, од чега за кривична дела против привреде 1161 лице, а за фискална кривична дела 303. лица. У односу на укупан број лица осуђених за кривична дела у наведеној години 1% су лица осуђена за фискална кривична дела, док је у односу на укупан број осуђених лица за дела против привреде 21% осуђених за фискална кривична дела. За кривично дело пореска утаја осуђено је 193 лица, односно 64%, а за кривично дело кријумчарење 107 лица, односно 35% од укупног броја осуђених лица за фискална

кривична дела. За онемогућавање вршења контроле осуђена су само 3 лица, односно 1% од укупног броја извршених фискалних кривичних дела.

Табела 1.2. Пријављена фискална кривична дела у 2008. години⁵⁴²

Врста дела	Број пријављених дела
Сва кривична дела	101723
Кривична дела против привреде	3099
Пореска утаја	940
Кријумчарење	249
Онемогућавање вршења контроле	7



Током 2008. године од стране надлежних органа регистровано је укупно 101723 кривична дела, од чега су 3099 кривична дела против привреде, а од којих су 1.196

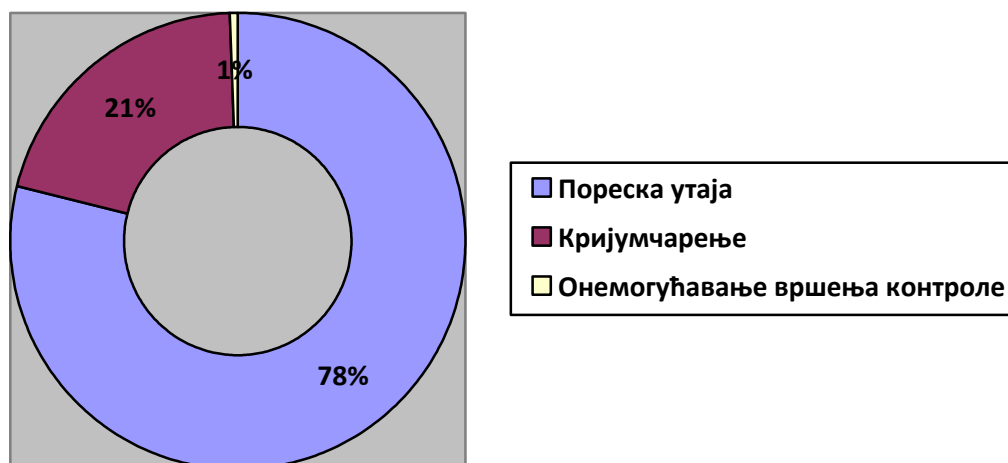
⁵⁴² Подаци о пријављеним делима, оптужбама и осудама за фискална кривична дела у 2008. години садржани су у Билтену Пунолетни учиниоци кривичних дела, пријаве, оптужења и осуде, 2008. број 514, Републички завод за статистику Републике Србије, Београд, 2010. који се налази на веб-страни: <http://webrzs.stat.gov.rs/Web.Site/respository/documents/00/00/08/02/SBPunoletni5142008.pdf> (приступљено током децембра 2013. године).

фискална кривична дела. Од укупног броја регистрованих дела 1% чине фискална кривична дела, а у односу на кривична дела против привреде, 28% су фискална кривична дела.

У 2008. години у Републици Србији регистровано је 940 пријављених дела пореске утаје, што представља 78% од укупног броја регистрованих фискалних дела. Кривично дело кријумчарење пријављено је 249 пута, што представља 21% од укупног броја пријављених фискалних кривичних дела и 7 кривичних дела онемогућавања вршења контроле што представља 1% укупно извршених кривичних дела у тој години. И у овој години није регистровано ниједно буџетско кривично дело, обзиром да је кривично дело ненаменско трошење буџетских средстава у том периоду било прописано споредним кривичним законодавством. Осим тога, у статистичким подацима није могуће пронаћи број регистрованих кривичних дела из Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

Табела 2.2. Број оптужења за фискална кривична дела у 2008. години

Врста дела	Број оптужених лица
Сва кривична дела	53035
Кривична дела против привреде	1838
Пореска утаја	410
Кријумчарење	107
Онемогућавање вршења контроле	3

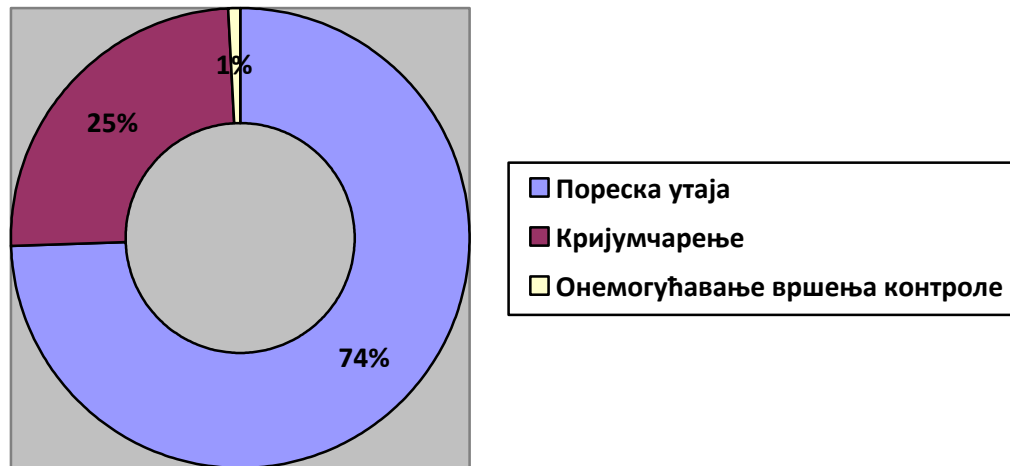


Током 2008. године у Републици Србији је оптужено укупно 53035 лица, од чега 1838 лица за дела против привреде, док је 520 лица оптужено за фискална кривична дела. У односу на укупан број оптужених лица 1% лица оптужено је за фискална кривична дела, док је у односу на дела против привреде 22% лица оптужено за фискална кривична дела. Према подацима Републичког завода за статистику Републике Србије у 2008. години број оптужених лица за кривично дело пореске утаје износио је 410, односно 78% оптужења за фискална дела. За кривично дело кријумчарење оптужено је 107 лица, односно 21% и за кривично дело онемогућавање вршења контроле 3 лица, односно 0,01% укупних оптужења за фискална кривична дела у 2008. години. У овој години такође, није било оптужења за буџетска кривична дела из истих разлога, као и у претходним годинама.

Табела 3.2. Број осуда за извршена фискална кривична дела у 2008. години

Врста дела	Број осуда
Сва кривична дела	42138
Кривична дела против привреде	1287
Пореска утаја	270

Кријумчарење	90
Онемогућавање вршења контроле	3



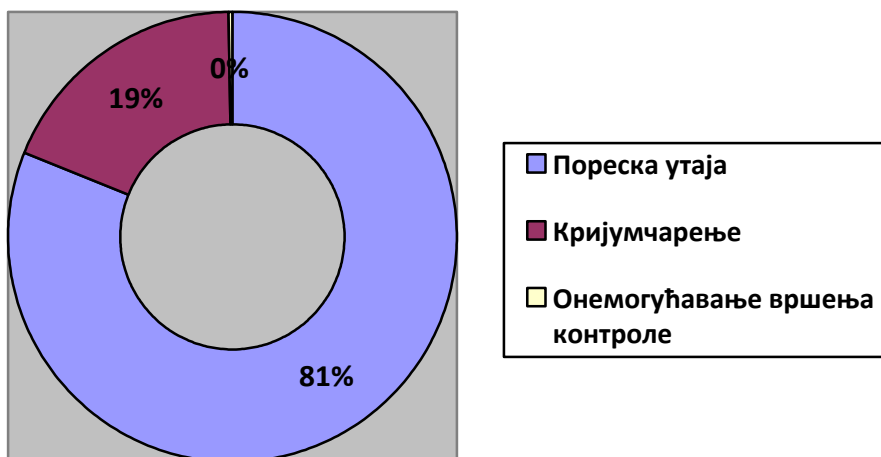
У 2008. години у Републици Србији укупан број осуда за кривична дела био је 42138, од чега је број осуда за кривична дела против привреде у која спадају и фискална кривична дела био 1287, где су 363 лица осуђена за фискална кривична дела. У односу на укупан број осуђених лица у 2008. години, 1% лица осуђено је за фискална кривична дела, док је у односу на дела против привреде 22% лица осуђено за фискална кривична дела. За кривично дело пореска утаја у току 2008. године било је 270 осуда, односно 74% од укупног броја осуда за фискална кривична дела, за кривично дело кријумчарење било је 90 осуда, што представља 25% од укупног броја осуда, а за онемогућавање вршења контроле 3 осуде, односно 1% од укупног броја осуда за фискална кривична дела.

У 2008. години није регистрована ниједна осуда за друга фискална кривична дела прописана Кривичним закоником. Могуће је да су у овом периоду извршена и кривична дела прописана споредним кривичним законодавством, али су она категорисана у групу дела која су прописана посебним законима. У статистичким билтенима није могуће утврдити структуру тих дела, јер је евидентиран само њихов укупан износ, тако да је у 2008. години забележено укупно 103 осуде за кривична дела прописана посебним законима, али се не зна тачан удео фискалних кривичних дела.

Од укупног броја кривичних дела регистрованих у 2008. години 32 дела су извршена у стицају са другим делима.

Табела 1.3. Пријављена кривична дела у 2009. години⁵⁴³

Врста дела	Број пријављених дела
Сва кривична дела	100026
Кривична дела против привреде	3131
Пореска утаја	1092
Кријумчарење	252
Онемогућавање вршења контроле	4

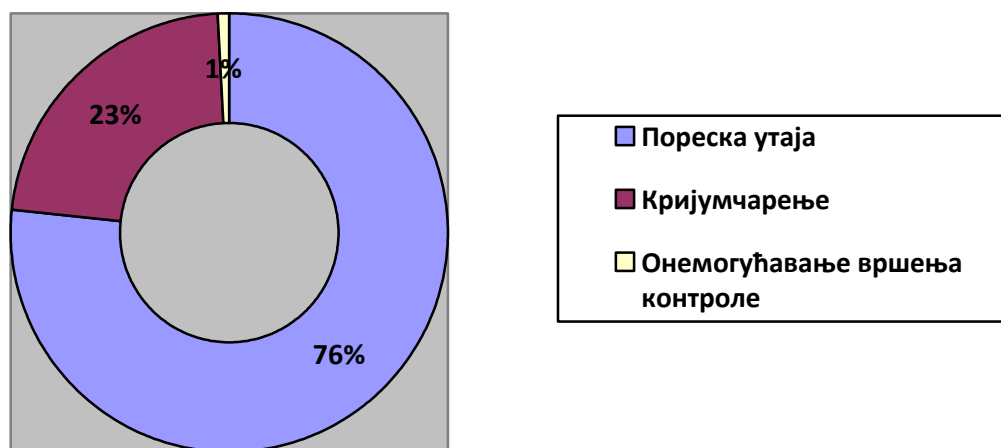


⁵⁴³ Подаци о пријављеним фискалним кривичним делима, оптужбама и осудама за ова дела налазе се у Билтену: Пунолетни учиниоци кривичних дела, пријаве, оптужења и осуде 2009. број 529, Републичког завода за статистику Републике Србије, Београд, 2010. а који се налази на веб-страни: http://webrzs.stat.gov.rs/WebSite/respository/documents/00/0020/29/SB_529_Punoletni_ucinioci_KD.pdf. (приступљено током децембра 2013. године).

Током 2009. године надлежним органима пријављено је укупно 100026 кривичних дела, од чега 3131 кривично дело против привреде међу којима су 1348 фискална кривична дела. У односу на укупан број регистрованих кривичних дела, 1% су фискална кривична дела, док је у односу на укупан број дела против привреде 30% фискалних кривичних дела. Од фискалних кривичних дела пријављена су 1092 кривична дела пореске утаје, односно 81%, 252 кривична дела кријумчарења, што представља 19% и четири кривична дела онемогућавања вршења контроле што представља 0% од укупног броја пријављених фискалних кривичних дела у 2009. години

Табела 2.3. Број оптужења за фискална кривична дела у 2009. години

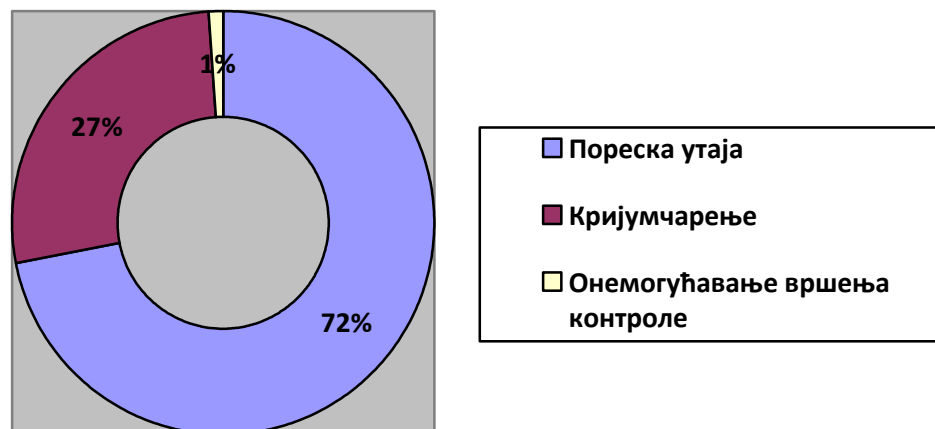
Врста дела	Број оптужених лица
Сва кривична дела	50404
Кривична дела против привреде	1702
Пореска утаја	438
Кријумчарење	129
Онемогућавање вршења контроле	4



Током 2009. године оптужено је укупно 50404 лица, од чега је 1702 лица оптужено за дела против привреде, а 571 лице је оптужено за фискална кривична дела. У односу на укупан број оптужених лица у наведеној години, 1% су лица оптужена за фискална кривична дела, а у односу на укупан број оптужених за дела против привреде 25% чине лица оптужена за фискална кривична дела. У 2009. години евидентирано је 438 оптужби за кривично дело пореска утаја односно 76%, 129 оптужби за кривично дело кријумчарење, односно 23% и 4 оптужбе за кривично дело онемогућавање вршења контроле, односно 0,01% од укупног броја оптужби за фискална кривична дела.

Табела 3.3. Број осуда за фискална кривична дела у 2009. години

Врста дела	Број осуда
Сва кривична дела	40880
Кривична дела против привреде	1228
Пореска утаја	293
Кријумчарење	111
Онемогућавање вршења контроле	4

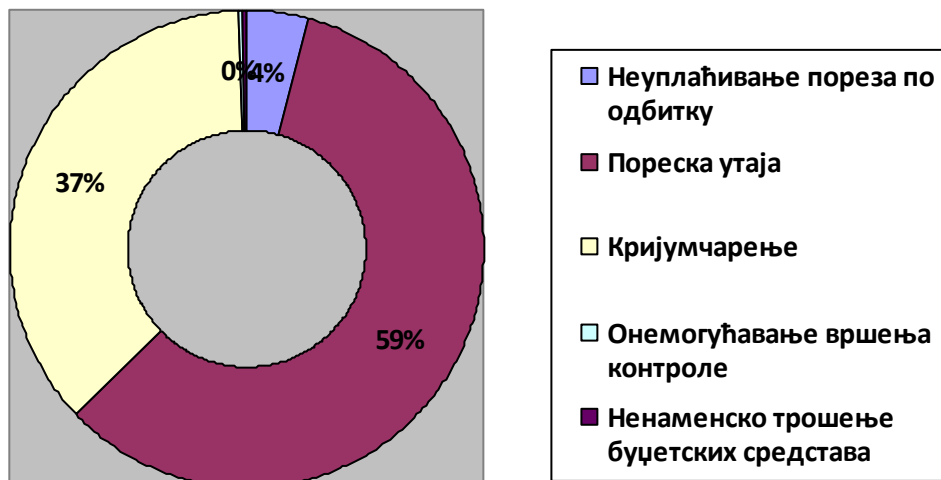


Током 2009. године у Републици Србији је осуђено 40.880 лица, од чега је 1228 лица осуђено за дела против привреде, док је 408 лица осуђено за фискална кривична дела. У односу на укупан број осуђених лица, 1% су лица осуђена за фискална кривична дела, док у односу на број осуђених лица за дела против привреде 25% су лица осуђена за фискална кривична дела. Исте године 293 лица је осуђено за кривично дело пореска утаја, што представља 72%. За кривично дело кријумчарење било је 111 осуда, што представља 27% од укупног броја осуда за фискална кривична дела, а за кривично дело онемогућавање вршења контроле су биле 4 осуде, што представља 1% укупног броја осуда за фискална кривична дела.

Табела 1.4. Број пријављених фискалних кривичних дела у 2010. години⁵⁴⁴

Врста дела	Број пријављених дела
Сва кривична дела	74279
Кривична дела против привреде	2479
Неуплаћивање пореза по одбитку	48
Пореска утаја	658
Кријумчарење	414
Онемогућавање вршења контроле	2
Кривична дела против службене дужности	3209
Ненаменско трошење буџетских средстава	3

⁵⁴⁴ Подаци о броју пријављених, оптужених и осуђених пунолетних извршилаца кривичних дела у Републици Србији у 2010. години налазе се у Билтену: Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2010. пријаве, оптужења и осуде, Републичког завода за статистику Републике Србије, број 546, Београд, 2011. године, а који се налази на веб страници: http://webrzs.stat.gov.rs/WebSite/respository/documents/00/00/55/23/SB_546_Punoletni_ucinioci_KD.pdf (приступљено током децембра 2013. године).



У 2010. години надлежним органима пријављено је укупно 74279 кривичних дела, од чега су 2479 кривична дела против привреде, а 3209 кривична дела против службене дужности. Од укупног броја регистрованих кривичних дела против привреде, 1.122 дела су фискална кривична дела. Као што се може закључити у евиденцији Републичког завода за статистику, први пут је регистровано да су пријављена три кривична дела ненаменско коришћење буџетских средстава, које такође спада у фискална кривична дела. Обзиром да су надлежним органима у наведеној години пријављена, како фискална дела из групе кривичних дела против привреде, тако и кривично дело из групе кривичних дела против службене дужности неопходно је нагласити да у односу на укупан број пријављених кривичних дела у 2010. години 1% чине фискална кривична дела.

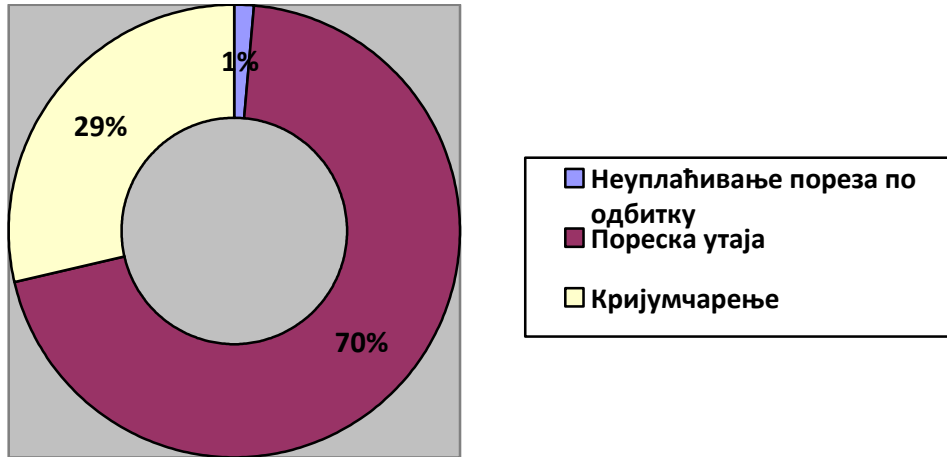
У овој години регистровано је 48 кривичних дела неуплаћивање пореза по одбитку, 658 кривичних дела пореске утаје, 414 кривичних дела кријумчарења и два кривична дела онемогућавања вршења контроле. Обзиром да је 2009. године део основног кривичног законодавства постало кривично дело ненаменско трошење буџетских средстава, у Статистичком билтену за 2010. годину налази се и податак да су у овој години пријављена 3 кривична дела ненаменског трошења буџетских средстава. У односу на укупан број фискалних кривичних дела пријављених у овој години, 59% чини кривично дело пореска утаја, 37% кривично дело кријумчарење, 4% кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку, а 0% чине кривична дела онемогућавање вршења

контроле и ненаменско трошење буџетских средстава. Иако се кривично дело ненаменско трошење буџетских средстава у посматраном периоду појављује први пут у статистичком билтену, не значи да извршење овог дела није било присутно и у ранијем периоду.

Табела 2.4. Број оптужених лица за фискална кривична дела у 2010. години

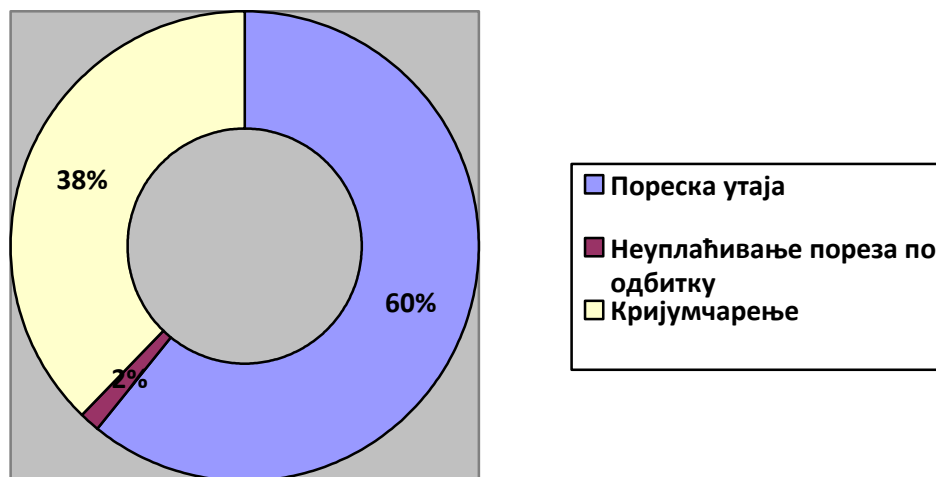
Врста дела	Број оптужених лица
Сва кривична дела	27860
Кривична дела против привреде	901
Неуплаћивање пореза по одбитку	4
Пореска утаја	208
Кријумчарење	85

Током 2010. године у Републици Србији је оптужено укупно 27.860 лица, од чега је 901 лице оптужено за дела против привреде, а 297 лица за фискална кривична дела. У односу на укупан број оптужених, 1% лица оптужено је за фискална кривична дела, док је у односу на укупан број оптужених лица за дела против привреде 25% лица оптужено за фискална кривична дела. Од укупног броја оптужених лица за фискална кривична дела, 208 оптужених, односно 70% су лица оптужена за кривично дело пореска утаја, у 85 случајева, односно 25% су лица оптужена за кривично дело кријумчарење, док су само 4 лица, односно 1% од укупног броја оптужених лица за фискална кривична дела оптужена за кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку.



Табела 3.4. Број осуда за фискална кривична дела у 2010. години

Врста дела	Број осуда
Сва кривична дела	21681
Кривична дела против привреде	589
Неуплаћивање пореза по одбитку	3
Пореска утаја	119
Кријумчарење	74



Према подацима евидентираним у Билтену Републичког завода за статистику у 2010. години осуђено је укупно 21681 лица, од чега је 589 осуђених за дела против привреде. У овој години регистроване су искључиво осуде за фискална кривична дела из групе кривичних дела против привреде. Укупан број осуђених лица за ова кривична дела износио је 196. У односу на укупан број осуђених лица, 1% су лица осуђена за фискална кривична дела, док је у односу на укупан број осуђених за дела против привреде 25% лица осуђено за фискална кривична дела. Од укупног броја осуђених за фискална кривична дела, 119 лица, односно 60% су осуђена за кривично дело пореска утаја. У овој години забележна су 3 случаја осуде због кривичног дела неуплаћивање пореза по одбитку, а што представља 2% од укупног броја регистрованих фискалних кривичних дела. За кривично дело кријумчарење осуђена су 74 лица, што представља 38% од укупног броја осуђених лица за фискална кривична дела.

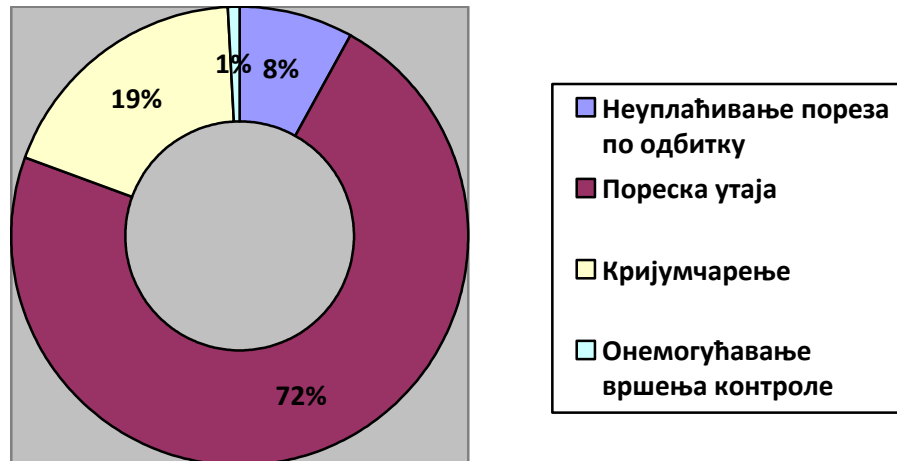
Табела 1.5. Број пријављених фискалних кривичних дела у 2011. години⁵⁴⁵

Врста дела	Број пријављених дела
Сва кривична дела	88207
Кривична дела против привреде	2957
Неуплаћивање пореза по одбитку	105
Пореска утаја	938
Кријумчарење	241
Онемогућавање вршења контроле	11

⁵⁴⁵ Подаци о броју пријављених, оптужених и осуђених пунолетних извршилаца кривичних дела у Републици Србији у 2010. години налазе се у Билтену: Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2010, пријаве, оптужења и осуде, Републичког завода за статистику Републике Србије, број 546, Београд, 2011. године, а који се налази на веб страници:

http://webrzs.stat.gov.rs/WebSite/respository/documents/00/00/55/23/SB_546_Punoletni_ucinioci_KD.pdf

(приступљено током децембра 2013. године).

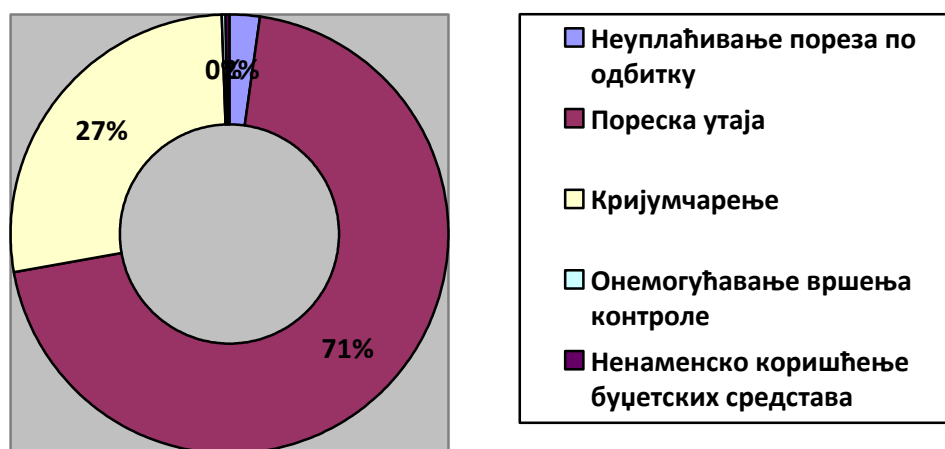


Према подацима садржаним у Билтену Републичког завода за статистику, у 2011. години регистровано је укупно 88207 кривичних дела, од чега је 2957 дела против привреде, где је 1.295 регистрованих фискалних кривичних дела. У односу на укупан број регистрованих кривичних дела, 1% су фискална кривична дела, док у односу на укупан број регистрованих кривичних дела против привреде 30% чине фискална кривична дела. Од укупног броја регистрованих фискалних кривичних дела 938, односно 72% су кривична дела пореска утаја, 241, односно 19% кривична дела кријумчарење, 105, односно 8% кривична дела неуплаћивање пореза по одбитку, а 11, односно 1% од укупног броја регистрованих фискалних кривичних дела чине кривична дела онемогућавање вршења контроле.

Табела 2.5. Оптужена пунолетна лица у 2011. години

Врста дела	Број оптужених лица
Сва кривична дела	39439
Кривична дела против привреде	1499
Неуплаћивање пореза по одбитку	15
Пореска утаја	449

Кријумчарење	176
Онемогућавање вршења контроле	2
Кривична дела против службене дужности	1263
Ненаменско коришћење буџетских средстава	1

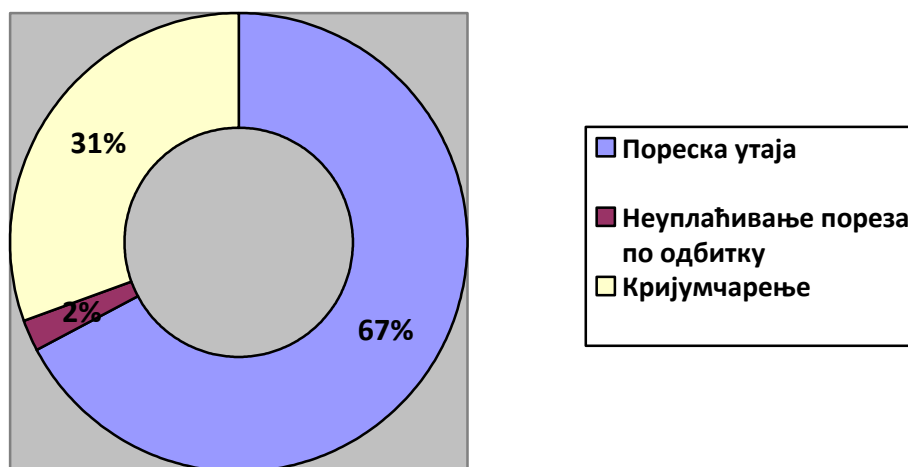


У 2011. години према подацима из Билтена Републичког завода за статистику регистровано је укупно 39439 оптужених лица за кривична дела, од чега је 1499 лица оптужено за кривична дела против привреде, а 1263 лица за дела против службене дужности. Укупан број оптужених лица за фискална кривична дела износио је 643. У односу на укупан број оптужених лица, 1% су лица оптужена за фискална кривична дела. Од укупног броја оптужених лица за фискална кривична дела, 15 лица је оптужено за кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку, а што представља 2% од укупног броја оптужених лица за фискална кривична дела, 449 лица за кривично дело пореска утаја, а што представља 71% од укупног броја оптужених лица за фискална кривична дела, 176 лица оптужено је за кривично дело кријумчарење, што представља 27% од укупног броја оптужених лица за фискална кривична дела, 2 лица су оптужена за кривично дело онемогућавање вршења контроле, што представља 0% у односу на укупан број оптужених лица за фискална кривична дела, док је једно лице оптужено за кривично дело

ненаменско трошење буџетских средстава, што такође представља 0% у односу на укупан број лица оптужених за фискална кривична дела..

Табела 3.5. Осуђена пунолетна лица у 2011. години

Врста дела	Број осуда
Сва кривична дела	30807
Кривична дела против привреде	999
Пореска утаја	262
Неуплаћивање пореза по одбитку	9
Кријумчарење	119



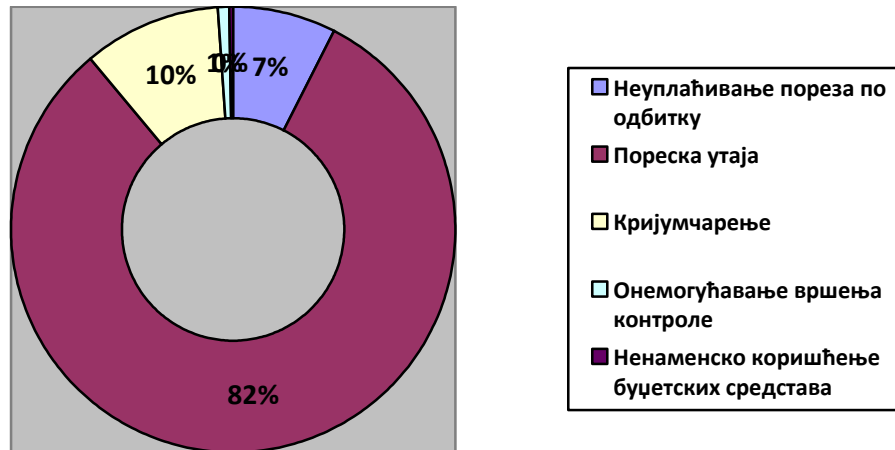
Током 2011. године осуђено је укупно 30807 лица, од чега је 999 лица осуђено за дела против привреде, а 390 лица за фискална кривична дела. Од укупног броја лица осуђених за фискална кривична дела, 262, односно 67% чине лица осуђена за кривична дела пореска утаја, 9, односно 2% од укупног броја осуђених јесу лица осуђена за

кривична дела неуплаћивање пореза по одбитку, а 119, односно 31% јесу лица осуђена за кривична дела кријумчарење.

Табела 1.6. Број пријављених фискалних кривичних дела у 2012. години⁵⁴⁶

Врста дела	Број пријављених дела
Сва кривична дела	92879
Кривична дела против привреде	3221
Неуплаћивање пореза по одбитку	103
Пореска утаја	1132
Кријумчарење	141
Онемогућавање вршења контроле	9
Кривична дела против службене дужности	3516
Ненаменско коришћење буџетских средстава	5

⁵⁴⁶ Подаци о броју пријављених, оптужених и осуђених пунолетних извршилаца кривичних дела у Републици Србији у 2012. години налазе се у Билтену: Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији, 2012, пријаве, оптужења и осуде, Републичког завода за статистику Републике Србије, број 576, Београд, 2012. године, а који се налази на веб страници: http://webrzs.stat.gov.rs/WebSite/respository/documents/00/01/24/91/SB_576_Punoletni_ucinioci_KD2012.pdf (приступљено током јануара 2014. године).

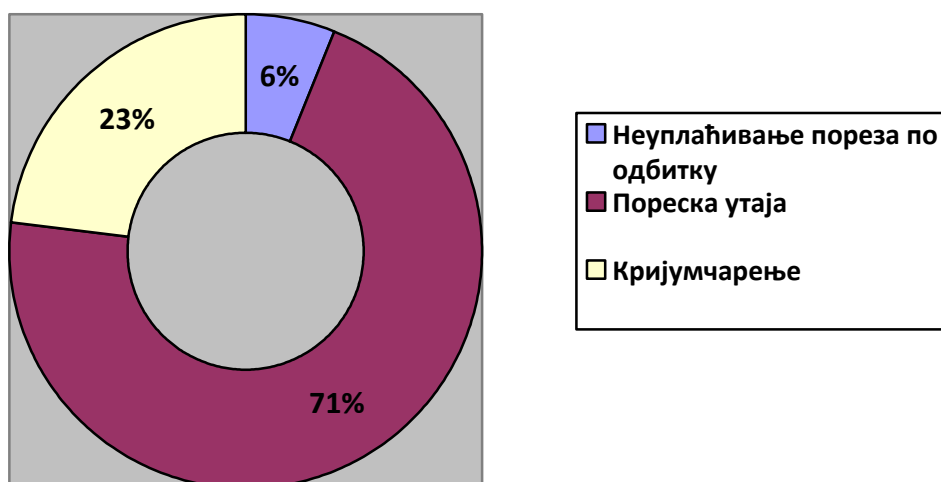


Током 2012. године у Републици Србији је регистровано укупно 92879 кривичних дела, од чега 3221 кривичних дела против привреде, а 3516 кривичних дела против службене дужности. Од укупног броја регистрованих кривичних дела, 1.390 јесу фискална кривична дела, при чему су 1385 фискална дела из групе кривичних дела против привреде, док је 5 дела из групе кривичних дела против службене дужности. У односу на укупан број регистрованих кривичних дела 1% чине фискална кривична дела.

У овом периоду регистрована су 103 кривична дела неуплаћивање пореза по одбитку, што представља 7% од укупног броја регистрованих фискалних кривичних дела, у 1132 случаја регистровано је кривично дело пореска утаја, што представља 82% од укупног броја регистрованих фискалних кривичних дела, док је пријављено 141 кривично дело кријумчарења, што представља 10% од укупног броја регистрованих фискалних кривичних дела. У истом периоду регистровано је 9 извршених кривичних дела онемогућавање вршења контроле, што представља 1% од укупног броја регистрованих фискалних кривичних дела и 5 кривичних дела ненаменско коришћење буџетских средстава, што представља 0% од укупног броја регистрованих фискалних кривичних дела, које је истовремено и једино фискално кривично дело из групе кривичних дела против службене дужности.

Табела 2.6. Оптужена пунолетна лица у 2012. години

Врста дела	Број оптужених лица
Сва кривична дела	43591
Кривична дела против привреде	1589
Неуплаћивање пореза по одбитку	44
Пореска утаја	499
Кријумчарење	164

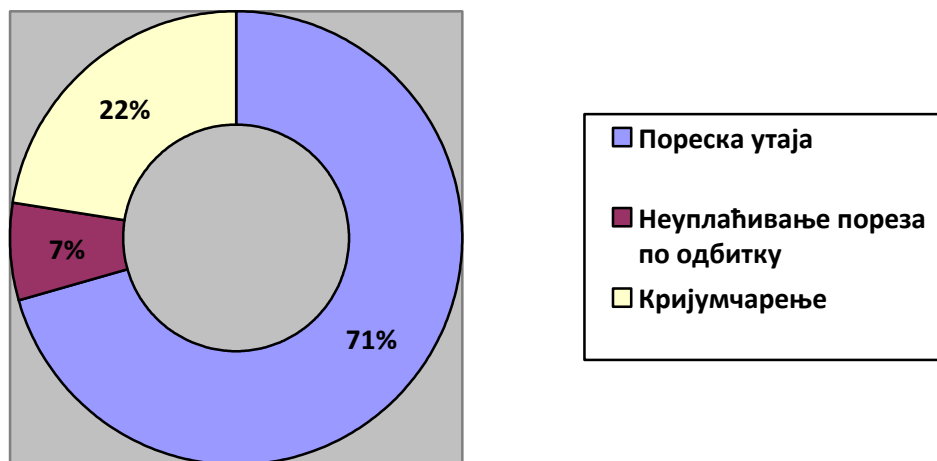


Према подацима садржаним у Билтену Републичког завода за статистику у 2012. години оптужено је укупно 43591 лице, од чега је 1589 лица оптужено за дела против привреде, где спада и 707 лица која су оптужена за фискална кривична дела. У односу на укупан број оптужених лица, 2% су лица оптужена за фискална кривична дела, док у односу на укупан број оптужених лица за кривична дела против привреде 31% чине фискална кривична дела. Од укупног броја лица оптужених за фискална кривична дела 44, односно 6% од укупног броја оптужених лица за фискална кривична дела јесу лица оптужена за кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку, 499 лица, односно 71%

укупног броја оптужених лица за фискална кривична дела су оптужени за кривично дело пореска утаја, док су 162, односно 23% од укупног броја лица оптужена за кривично дело кријумчарења. Као што се може закључити у овој години ниједно лице није оптужено за кривично дело ненаменско трошење буџетских средстава.

Табела 3.6. Осуђена пунолетна лица у 2012. години

Врста дела	Број осуда
Сва кривична дела	33017
Кривична дела против привреде	2695
Пореска утаја	246
Неуплаћивање пореза по одбитку	24
Кријумчарење	78



Према подацима садржаним у Билтену Републичког завода за статистику у 2012. години осуђено је укупно 33017 лица, а 2695 лица је осуђено за дела против привреде. У

овој години забележене су осуде искључиво за фискална дела која припадају овој групи кривичних дела. Током 2012. године 348 лица је осуђено за фискална кривична дела. У односу на укупан број осуђених лица, 1% су лица осуђена за фискална кривична дела, док у односу на укупан број осуђених лица за дела против привреде, 11% чине лица осуђена за фискална кривична дела. Од укупног броја осуђених за фискална кривична дела, 246, односно 71% чине осуђена лица за кривична дела пореске утаје, 24, односно 7% чине осуђена лица за кривична дела неуплаћивање пореза по одбитку, а 78, односно 22% чине осуђена лица за кривично дело кријумчарење. Као што се може закључити у 2012. години није било осуђених за кривично дело ненаменско коришћење буџетских средстава.

3. КАЗНЕНА ПОЛИТИКА СУДОВА ЗА ФИСКАЛНА КРИВИЧНА ДЕЛА

Предмет анализе у овом делу је казнена политика судова за фискална кривична дела. Полазна основа анализе јесу подаци садржани у статистичким билтенима Републичког завода за статистику Републике Србије за 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 и 2012. годину. Најпре ће бити анализирани изречене казне затвора према казненом распону, а затим однос броја изречене казне затвора за конкретну годину према новчаној казни⁵⁴⁷ и другим кривичним санкцијама (условна осуда⁵⁴⁸). Наравно у овом делу ће

⁵⁴⁷ У складу са чланом 44. став 2. Кривичног законика Републике Србије, новчана казна се може изрећи и као главна и као споредна казна. Чланом 48. овог Законика прописано је да се за сва дела извршена из користољубља у која спадају и фискална кривична дела, новчана казна може изрећи као споредна и када није прописана законом. Она се изриче као споредна казна и када је законом прописано да ће се учинилац казнити казном затвора или новчаном казном, а суд као главну казну извршиоцу дела изрекне казну затвора.

⁵⁴⁸ Условна осуда је заједно са судском опоменом предвиђена у глави пет Кривичног законика Републике Србије. Њена сврха је у складу са чланом 64. став 2. да се према учиниоцу лакшег кривичног дела не примењује казна када се може очекивати да ће упозорење уз претњу казне (условна осуда) довољно утицати на учиниоца да више не врши кривична дела. Она није казна, већ као и судска опомена мера упозорења. Она се у складу са чланом 65. Кривичног законика изриче тако што суд извршиоцу кривичног дела утврди казну и истовремено одреди да се она неће извршити, ако осуђени за време које је одредио суд, а које не може бити краће од једне нити дуже од пет година (време проверавања) не учини ново кривично дело. Уколико је изречена и мера одузимања имовинске користи прибављене кривичним делом или обавеза накнаде имовинске штете, или нека друга обавеза прописана Кривичним закоником, суд може да одреди да ће се условна осуда опозвати уколико осуђени у одређеном року не врати имовинску корист прибављену

посебно бити анализиран и број изречених мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности, одузимање предмета, али и мере одузимање имовинске користи за сваку конкретну годину. Такође, треба напоменути да је од 2006. године у статистичким билтенима садржан само број изречених мера безбедности према групи кривичних дела, али не и за свако појединачно дело.

Табела 1.7. Осуђена пунолетна лица према врсти кривичног дела и трајању казне затвора у 2006. години⁵⁴⁹

Дужина казне затвора изречене за фискална кривична дела у 2006. години									
Дужина казне	Од 3 до 5 година	Од 2 до 3 године	Од 1 до 2 године	Од 6 до 12 месеци	Од 3 до 6 месеци	Од 2 до 3 месеца	Од 1 до 2 месеца	До 30 дана	Укупно
Пореска утаја					8	3		1	12
Кријум.		1			7	2			9
Онем. вршења конт.									

Према подацима Републичког завода за статистику Републике Србије у 2006. години осуђени су извршиоци само три фискална кривична дела: пореска утаја,

извршењем дела или не испуни неку другу обавезу. Рок за испуњење тих обавеза суд утврђује у року у оквиру одређеног времена проверавања. Истим чланом, став 3. прописано је да ће се извршити мере безбедности уколико су изречене уз условну осуду. Услови за изрицање условне осуде прописани су чланом 66. Кривичног законика. У складу са тим условна осуда се може изрећи када је учиниоцу кривичног дела утврђена казна затвора у трајању мањем од две године. За кривична дела за која се може изрећи казна затвора у трајању од десет година или тежа казна не може се изрећи условна осуда. Истим чланом, став 4. прописано је да при одлучивању да ли ће изрећи условну осуду, суд води рачуна о сврси ове мере, посебно узимајући у обзир личност учиниоца дела, његов ранији живот, понашање после извршеног кривичног дела, степен кривице и друге околности под којима је дело извршено.

⁵⁴⁹ Подаци о осуђеним лицима према врсти кривичних дела и изреченој санкцији у Републици Србији у 2006. години налазе се у Билтену: Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији 2006. пријаве, оптужења и осуде, Републички завод за статистику Републике Србије, број 490, Београд, 2009. године, а који се налази на веб-страници:

<http://podz.stat.gov.rs/ObjavljenePublikacije/G2009/pdf/G20095490.pdf>. (приступљено током јула 2014. године).

кријумчарење и онемогућавање вршења контроле. За кривично дело пореска утаја на казну затвора је осуђено укупно дванаест лица, за кривично дело кријумчарење 9 лица, а извршиоцима кривичног дела онемоућавање вршења контроле није изречена ниједна казна затвора у току 2006. године. За основни облик кривичног дела пореска утаја чланом 229. Кривичног законика прописана је казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна. У току 2006. године извршиоцима овог дела изречено је 8 казни затвора у распону од три до шест месеци, 3 казне затвора у распону од два до три месеца и једна казна затвора у распону до тридесет дана. Извршиоцима кривичног дела кријумчарење за које је чланом 230. Кривичног законика прописана казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна изречена је једна казна затвора у распону од две до три године, 7 казни затвора у распону од три до шест месеци и 2 казне затвора у распону од два до три месеца. За кривично дело онемогућавање вршења контроле за које је чланом 241. Кривичног законика прописана новчана казна или казна затвора до једне године није изречена ниједна казна затвора у току 2006. године.

Табела 2.7. Број изречених новчаних казни као главне казне, условних осуда и новчаних казни као споредне казне у 2006. години

Врста кривичног дела	Изречена новчана казна	Изречена условна осуда	Изречена новчана казна као споредна казна
Пореска утаја	12	78	53
Кријумчарење		31	14
Онемогућавање вршења контроле		1	

Током 2006. године за фискална кривична дела изрицане су и новчана казна и условна осуда. Обзиром да се новчана казна може изрећи самостално или као споредна санкција, у овом делу је анализирано колико пута је новчана казна за одређено кривично дело изречена као самостална казна, а колико пута као споредна санкција.

За кривично дело пореска утаја 12 пута је изречена новчана казна као самостална санкција, 78 пута условна осуда, а 53 пута новчана казна као споредна казна. Када је у питању кривично дело кријумчарење, у току 2006. године није изречена ниједна новчана казна као самостална казна, 31 пут је изречена условна осуда, а 14 пута новчана казна као споредна санкција. Код кривичног дела онемогућавање вршења контроле забележено је да је само у једном случају изречена условна осуда. Имајући у виду наведене податке може се закључити да је суд у великом броју случајева за фискална кривична дела изрицао условну осуду. За пореску утају је у истом броју случајева као и казна затвора, изречена новчана казна као самостална санкција, док је у највећем броју случајева, чак 78 пута изречена условна осуда. Слично је и са кривичним делом кријумчарење. За ово кривично дело је само 9 пута изречена казна затвора, а чак у 31 случају условна осуда, док је за кривично дело онемогућавање вршења контроле изречена само једна условна осуда, али не и казна затвора и новчана казна.

Табела 3.7. Изречене мере безбедности и мера одузимања имовинске користи у 2006. години

Изречене мере безбедности у 2006. години и мера одузимања имовинске користи			
Врста кривичног дела	Забрана вршења позива делатности и дужности	Одузимање предмета	Одузимање имовинске користи
Пореска утаја	5	1	1
Кријумчарење		18	5

Обзиром да се за фискална кривична дела могу изрећи мере безбедности забрана вршења позива, делатности и дужности и одузимање предмета, али и мера одузимања имовинске користи, у овом делу је приказан број случајева у којима је за ова дела изречена једна од наведених мера. Према подацима Републичког завода за статистику Републике Србије, током 2006. године за кривично дело пореска утаја мера безбедности забрана вршења позива, делатности и дужности изречена је у 5 случајева, мера безбедности одузимања предмета једном, као и мера одузимања имовинске користи. За

кривично дело кријумчарење, током 2006. године изречена је само мера безбедности одузимање предмета. Ова мера је изречена 18 пута, а мера одузимање имовинске користи 5 пута.

Табела 4.7. Врсте изречених санкција према кривичним делима у 2006. години

Врста кривичног дела	Казна затвора	Новчана казна	Условна осуда
Пореска утаја	12	12	78
Кријумчарење	9		31
Онемогућавање вршења контроле			1

У овој табели је приказан однос изречених кривичних санкција према врсти и кривичном делу за које су изречене. Као што се може видети, током 2006. године, највише је изречена условна осуда. Ова адмонитивна санкција је за фискална кривична дела изречена укупно 110 пута. За кривично дело пореска утаја изречена је 78 пута, за кријумчарење 31 пут, а за дело онемогућавање вршења контроле једном. Имајући у виду наведено, али и чињеницу да се ова дела врше искључиво са умишљајем, може се закључити да је казнена политика судова у 2006. години, када су у питању фискална кривична дела, била прилично блага.

Табела 1.8. Осуђена пунолетна лица према врсти кривичног дела и трајању казне затвора у 2007. години⁵⁵⁰

⁵⁵⁰ Подаци о осуђеним лицима према врсти кривичних дела и изреченој санкцији у Републици Србији у 2007. години налазе се у Билтену: Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији 2007. пријаве, оптужења и осуде, Републички завод за статистику Републике Србије, број 502, Београд, 2009. године, а који се налази на веб-страници:

<http://webrzs.stat.gov.rs/WebSite/respository/documents/00/00/08/05SBpravosudje502.pdf>. (приступљено током јула 2014. године)

Дужина казне затвора изречене за фискална кривична дела у 2007. години									
Дужина казне	Од 5 до 10 година	Од 3 до 5 година	Од 2 до 3 године	Од 1 до 2 године	Од 6 до 12 месеци	Од 3 до 6 месеци	Од 2 до 3 месеца	До 2 мес.	Укупно
Пореска утаја				2	10	12	2	3	29
Кријум.				1		6	2	3	12
Онем. вршења конт.									

Према подацима Републичког завода за статистику Републике Србије, током 2007. године извршиоцима кривичног дела пореска утаја казна затвора је изречена укупно 29 пута и то: 2 пута је изречена казна затвора у распону од једне до две године, 10 пута је изречена казна затвора у распону од шест до дванаест месеци, 12 пута је изречена казна затвора у распону од три до шест месеци, 2 пута је изречена казна затвора у распону од два до три месеца и 3 пута је изречена казна затвора до два месеца. За кривично дело кријумчарење у току 2007. године 12 пута је изречена казна затвора и то: једанпут у распону од једне до две године, 6 пута у распону од три до шест месеци, 2 пута у распону од два до три месеца и 3 пута у трајању до два месеца. За кривично дело онемогућавање вршења контроле у 2007. години није изречена ниједна казна затвора.

Табела 2.8. Број изречених новчаних казни као главне казне, условних осуда и новчаних казни као споредне казне у 2007. години

Врста кривичног дела	Изречена новчана казна	Изречена условна осуда	Изречена новчана казна као споредна казна
Пореска утаја	18	146	95

Кријумчарење		95	67
Онемогућавање вршења контроле		2	

У току 2007. године новчана казна је као главна казна изречена у 18 случајева и то само извршиоцима кривичног дела пореска утаја. Условна осуда је за фискална кривична дела изречена укупно 243 пута и то: за кривично дело пореска утаја 146 пута, за кријумчарење 95 пута и за онемогућавање вршења контроле 2 пута. Новчана казна је као споредна казна изречена укупно 162 пута и то: 95 пута извршиоцима кривичног дела пореска утаја и 67 пута извршиоцима кривичног дела кријумчарење. Као што се може закључити и у току 2007. године за фискална кривична дела је у највећем броју случајева изрицана условна осуда.

Табела 3.8. Изречене мере безбедности и мера одузимања имовинске користи у 2007.

години

Изречене мере безбедности за кривична дела против привреде у 2007. години		
Забрана вршења позива делатности и дужности	Одузимање предмета	Одузимање имовинске користи
6	259	39

После 2006. године у статистичким подацима приказане су изречене мере безбедности и остале мере само према групама кривичних дела. Обзиром да су у току 2007. године, према подацима Републичког завода за статистику осуђени само извршиоци фискалних кривичних дела против привреде у табели су приказани подаци који се односе на ова кривична дела. Током 2007. године мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности извршиоцима кривичних дела против привреде изречена је 6 пута, одузимање предмета 259 пута, а мера одузимање имовинске користи 39 пута. Из ових података није могуће утврдити учесталост изрицања ових мера учиниоцима фискалних кривичних дела.

Табела 4.8. Врсте изречених санкција према кривичним делима у 2007. години:

Врста кривичног дела	Казна затвора	Новчана казна	Условна осуда
Пореска утаја	29	18	146
Кријумчарење	12		95
Онемогућавање вршења контроле			2

У табели је приказан број изречених кривичних санкција према њиховој врсти и делу за које су изречене. Током 2007. године за кривично дело пореска утаја изречено је 29 казни затвора, 18 новчаних казни и 146 условних осуда. За кривично дело кријумчарење изречено је 12 казни затвора, 18 новчаних казни и 95 условних осуда, а за онемогућавање вршења контроле само 2 условне осуде. Имајући у виду да је и током 2007. године у највећем броју случајева изречена условна осуда, нарочито када су у питању кривична дела пореска утаја и кријумчарење, може се закључити да је казнена политика судова у односу на учиноце фискалних кривичних дела и у овом периоду била веома блага. Нарочито уколико се има у виду чињеница да су у питању кривична дела која се предузимају са директним умишљајем и која за последицу имају онемогућавање прилива средстава у буџет.

Табела 1.9. Осуђена пунолетна лица према врсти кривичног дела и трајању казне затвора у 2008. години⁵⁵¹

⁵⁵¹ Подаци о осуђеним лицима према врсти кривичних дела и изреченој санкцији у Републици Србији у 2008. години налазе се у Билтену: Пунолетни учиноци кривичних дела у Републици Србији 2008. пријаве, оптужења и осуде, Републички завод за статистику Републике Србије, број 514, Београд, 2012. године, а који се налази на веб-страници: <http://webrzs.stat.gov.rs/WebSite/respository/documents/00/00/08/02/SBPunoletni514.pdf>. (приступљено током јула 2014. године).

Дужина казне затвора изречене за фискална кривична дела у 2008. години									
Дужина казне	Од 5 до 10 година	Од 3 до 5 година	Од 2 до 3 године	Од 1 до 2 године	Од 6 до 12 месеци	Од 3 до 6 месеци	Од 2 до 3 месеца	До 2 мес.	Укупно
Пореска утаја			1	9	9	11	6	2	38
Кријум.				1	2	8		1	12
Онем. вршења конт.									

Према подацима Републичког завода за статистику Републике Србије током 2008. године за кривично дело пореска утаја изречено је укупно 38 казни затвора и то: једна казна затвора у распону од две до три године, 9 казни затвора од једне до две године, 9 казни затвора од шест до дванаест месеци, 11 казни затвора од три до шест месеци, 6 казни затвора од два до три месеца и 2 казне затвора до два месеца. За кривично дело кријумчарење у наведеном периоду изречено је 12 казни затвора и то: једна казна затвора у распону од једне до две године, 2 казне затвора у распону од шест до дванаест месеци, 8 казни затвора у распону од три до шест месеци и једна казна затвора до два месеца. За кривично дело онемогућавање вршења контроле у току 2008. године није изречена ниједна казна затвора.

Табела 2.9. Број изречених новчаних казни као главне казне, условних осуда и новчаних казни као споредне казне у 2008. години

Врста кривичног дела	Изречена новчана казна	Изречена условна осуда	Изречена новчана казна као споредна казна
Пореска утаја	28	213	144
Кријумчарење		78	62
Онемогућавање вршења контроле	1	2	

За фискална кривична дела су током 2008. године изрицане и новчане казне и условне осуде. За дело пореска утаја новчана казна је као главна казна изречена 28 пута, а као споредна 144 пута. За кријумчарење је новчана казна изречена само 62 пута као споредна казна, а за кривично дело онемогућавање вршења контроле једном и то само као главна казна. И током 2008. године извршиоцима фискалних кривичних дела изречен је велики број условних осуда. За ова дела изречене су укупно 293 условне осуде и то: 213 за кривично дело пореска утаја, 78 за кријумчарење и 2 условне осуде за кривично дело онемогућавање вршења контроле.

Табела 3.9. Изречене мере безбедности и мера одузимања имовинске користи у 2008. години

Изречене мере безбедности за кривична дела против привреде у 2008. години		
Забрана вршења позива делатности и дужности	Одузимање предмета	Одузимање имовинске користи
10	224	64

Обзиром да су током 2008. године, као и у претходним годинама одуђени искључиво извршиоци фискалних кривичних дела која спадају у групу дела против привреде, у табели је приказан број изречених мера безбедности и мере одузимање имовинске користи за ова дела. Током 2008. године мера безбедности забрана вршења позива, делатности и дужности извршиоцима кривичних дела против привреде изречена је 10 пута, одузимање предмета 224 пута, а мера одузимање имовинске користи 64. пута.

Табела 4.9. Врсте изречених санкција према кривичним делима у 2008. години

Врста кривичног дела	Казна затвора	Новчана казна	Условна осуда
Пореска утаја	38	28	213
Кријумчарење	12		78
Онемогућавање вршења контроле		1	2

У табели је приказан број изречених казни затвора, новчаних казни и условних осуда за фискална кривична дела у току 2008. године. Током овог периода изречено је укупно 293 условних осуда и то: 213 извршиоцима кривичног дела пореска утаја, 78 за кривично дело кријумчарење и 2 условне осуде за кривично дело онемогућавање вршења контроле. Новчана казна као самостална санкција је изречена 29 пута и то: 28 пута извршиоцима кривичног дела пореска утаја и један пут извршиоцу кривичног дела онемогућавање вршења контроле. Казна затвора је изречена укупно 50 пута и то: 38 пута извршиоцима кривичног дела пореска утаја и 12 пута извршиоцима кривичног дела кријумчарење. Као што се може закључити и током 2008. године извршиоцима фискалних кривичних дела у највећем броју случајева изрицана је условна осуда, а што указује на веома благу казнену политику судова према учиниоцима ових дела, обзиром на чињеницу да се ова дела врше искључиво са директним умишљајем и да кривична дела пореска утаја и кријумчарење осим основног имају и теже облике за које је забрањена строжа казна него за основни облик ових дела.

Табела 1.10. Осуђена пунолетна лица према врсти кривичног дела и трајању казне затвора у 2009. години⁵⁵²

Дужина казне затвора изречене за фискална кривична дела у 2009. години									
Дужина казне	Од 5 до 10 година	Од 3 до 5 година	Од 2 до 3 године	Од 1 до 2 године	Од 6 до 12 месеци	Од 3 до 6 месеци	Од 2 до 3 месеца	До 2 мес.	Укупно
Пореска			2	9	15	14	8	1	49

⁵⁵² Подаци о осуђеним лицима према врсти кривичних дела и изреченој санкцији у Републици Србији у 2009. години налазе се у Билтену: Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији 2009. пријаве, оптужења и осуде, Републички завод за статистику Републике Србије, број 529, Београд, 2010. године, а који се налази на веб-страници: <http://pod2.stat.gov.rs/WebSite/ObjavljenePublikacije/G2010/pdf/G20105529.pdf> (приступљено током јула 2014. године).

утаја									
Кријум.				2	4	6	2	8	22
Онем. вршења конт.									

У току 2009. године према подацима Републичког завода за статистику Републике Србије за фискална кривична дела изречена је укупно 71 казна затвора. За кривично дело пореска утаја изречено је укупно 49 казни затвора и то: 2 у распону од две до три године, 9 у распону од једне до две године, 15 у распону од шест до дванаест месеци, 14 у распону од три до шест месеци, 8 у распону од два до три месеца и једна до два месеца. За кривично дело кријумчарење изречене су укупно 22 казне затвора и то: 2 у распону од једне до две године, 4 у распону од шест до дванаест месеци, 6 у распону од три до шест месеци, 2 у распону од два до три месеца и 8 у распону до два месеца.

Табела 2.10. Број изречених новчаних казни као главне казне, условних осуда и новчаних казни као споредне казне у 2009. години

Врста кривичног дела	Изречена новчана казна	Изречена условна осуда	Изречена новчана казна као споредна казна
Пореска утаја	33	210	174
Кријумчарење		89	86
Онемогућавање вршења контроле	3	1	

Према подацима Републичког завода за статистику у току 2009. године изречено је укупно 36 новчаних казни и то: за кривично дело пореска утаја 33 новчане казне и за кривично дело онемогућавање вршења контроле 3 новчане казне. Као и претходних година и у овом периоду је забележен велики број изречених условних осуда. Током 2009. године изречено је укупно 300 условних осуда и то: 210 за кривично дело пореска

утаја, 89 за кријумчарење и једна условна осуда за дело онемогућавање вршења контроле. Новчана казна је у овом периоду изрицана и као споредна казна у 260 случајева и то: 174 пута за кривично дело пореска утаја и 86 пута за кривично дело кријумчарење.

Табела 3.10. Изречене мере безбедности и мера одузимања имовинске користи у 2009. години

Изречене мере безбедности за кривична дела против привреде у 2009. години		
Забрана вршења позива делатности и дужности	Одузимање предмета	Одузимање имовинске користи
7	237	80

Током 2009. године за кривична дела против привреде у која спадају и фискална кривична дела за која су према подацима Републичког завода за статистику изрицане осуде у овој години, 7 пута је изречена мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности, 237 пута одузимање предмета и 80 пута мера одузимање имовинске користи.

Табела 4.10. Врсте изречених санкција према кривичним делима у 2009. години

Врста кривичног дела	Казна затвора	Новчана казна	Условна осуда
Пореска утаја	49	33	210
Кријумчарење	22		89
Онемогућавање вршења контроле		3	1

Током 2009. године за фискална кривична дела изречена је укупно 71 казна затвора, од чега је 49 казни затвора изречено за кривично дело пореска утаја, а 22 казне за кријумчарење. Новчане казне су изречене 36 пута и то: 33 пута за кривично дело

пореска утаја и 3 пута за дело онемогућавање вршења контроле. За фискална кривична дела су током 2009. године у највећем броју случајева изрицане условне осуде. Ова санкција је изречена за фискална кривична дела 300 пута, од чега је: 210 пута изречена за кривично дело пореска утаја, 89 пута за кријумчарење и једном за онемогућавање вршења контроле. Као и у претходним годинама и у току ове године је у највећем броју случајева за фискална кривична дела изречена условна осуда, а што указује на благу казнену политику судова према учиниоцима фискалних кривичних дела у посматраном периоду.

Табела 1.11. Осуђена пунолетна лица према врсти кривичног дела и трајању казне затвора у 2010. години⁵⁵³

Дужина казне затвора изречене за фискална кривична дела у 2010. години									
Дужина казне	Од 5 до 10 година	Од 3 до 5 година	Од 2 до 3 године	Од 1 до 2 године	Од 6 до 12 месеци	Од 3 до 6 месеци	Од 2 до 3 месеца	До 2 мес.	Укупно
Пореска утаја			1	4	3	6	3		17
Кријум.			1			2		1	4
Неупл. пореза по одбитку					1				1

Према подацима Републичког завода за статистику Републике Србије у току 2010. године за кривично дело пореска утаја изречено је укупно 17 казни затвора и то:

⁵⁵³ Подаци о осуђеним лицима према врсти кривичних дела и изреченој санкцији у Републици Србији у 2010. години налазе се у Билтену: Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији 2010. пријаве, оптужења и осуде, Републички завод за статистику Републике Србије, број 546, Београд, 2011. године, а који се налази на веб-страници: <http://pod2.stat.gov.rs/WebSite/ObjavljenePublikacije/G2011/pdf/G20115546.pdf> (приступљено током јула 2014. године).

једна казна у распону од две до три године, 4 у распону од једне до две године, 3 у распону од шест до дванаест месеци, 6 у распону од три до шест месеци и 3 у распону од два до три месеца. За кривично дело кријумчарење у току 2010. године изречене су 4 казне затвора и то: једна у распону од две до три године, 2 у распону од три до шест месеци и једна до два месеца. За кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку изречена је једна казна затвора у распону од шест до дванаест месеци.

Табела 2.11. Број изречених новчаних казни као главне казне, условних осуда и новчаних казни као споредне казне у 2010. години

Врста кривичног дела	Изречена новчана казна	Изречена условна осуда	Изречена новчана казна као споредна казна
Пореска утаја	8	94	63
Кријумчарење	1	69	54
Неупл. пореза по одбитку	2		

Током 2010. године новчана казна је као самостална санкција изречена 11 пута и то: 8 пута извршиоцима кривичног дела пореска утаја, једном за кривично дело кријумчарење и 2 пута за кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку. Условна осуда је изречена укупно 163 пута и то: за кривично дело пореска утаја 94 пута и за кријумчарење 69 пута. Новчана казна је као споредна казна изречена у току 2010. године 117 пута и то: 63 пута извршиоцима кривичног дела пореска утаја и 54 пута за кривично дело кријумчарење.

Табела 3.11. Изречене мере безбедности и мера одузимања имовинске користи у 2010. години

Изречене мере безбедности за кривична дела против привреде у 2010. години		
Забрана вршења позива делатности и дужности	Одузимање предмета	Одузимање имовинске користи
6	116	10

Према подацима Републичког завода за статистику у 2010. години изречене су кривичне санкције само извршиоцима фискалних кривичних дела, која су прописана у групи дела против привреде. У току овог периода мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности извршиоцима кривичних дела против привреде изречена је 6 пута, одузимање предмета 116 пута, а мера одузимање имовинске користи 10 пута.

Табела 4.11. Врсте изречених санкција према кривичним делима у 2010. години

Врста кривичног дела	Казна затвора	Новчана казна	Условна осуда
Пореска утаја	17	8	94
Кријумчарење	4	1	69
Неупл. пореза по одбитку	1	2	

Током 2010. године за фискална кривична дела изречене су 22 казне затвора, 11 новчаних казни и 163 условне осуде. За кривично дело пореска утаја изречено је 17 казни затвора, 8 новчаних казни и 94 условне осуде. За кривично дело кријумчарење изречене су 4 казне затвора, 1 новчана казна и 69 условних осуда. За кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку изречена је једна казна затвора и две новчане казне. Као што се може закључити и током 2010. године извршиоцима фискалних кривичних дела је у највећем броју случајева изречена условна осуда.

Табела 1.12. Осуђена пунолетна лица према врсти кривичног дела и трајању казне затвора у 2011. години⁵⁵⁴

Дужина казне затвора изречене за фискална кривична дела у 2011. години									
Дужина казне	Од 5 до 10 година	Од 3 до 5 година	Од 2 до 3 године	Од 1 до 2 године	Од 6 до 12 месеци	Од 3 до 6 месеци	Од 2 до 3 месеца	До 2 мес.	Укупно
Пореска утаја			2	8	8	6	7		31
Кријум.					3	2	7	7	19
Неупл. пореза по одбитку							1		1

Према подацима Републичког завода за статистику Републике Србије, током 2011. године извршиоцима кривичног дела пореска утаја казна затвора је изречена укупно 31 пут и то: 2 пута у трајању од две до три године, 8 пута у распону од једне до две године, 8 пута у распону од шест до дванаест месеци, 6 пута у распону од три до шест месеци и 7 пута у распону од два до три месеца. Извршиоцима кривичног дела кријумчарење казна затвора је изречена укупно 19 пута и то: 3 пута у распону од шест до дванаест месеци, 2 пута у распону од три до шест месеци, 7 пута у распону од два до три месеца и 7 пута до два месеца. За кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку у 2011. години изречена је једна казна затвора.

⁵⁵⁴ Подаци о осуђеним лицима према врсти кривичних дела и изреченој санкцији у Републици Србији у 2011. години налазе се у Билтену: Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији 2011. пријаве, оптужења и осуде, Републички завод за статистику Републике Србије, број 558, Београд, 2012. године, а који се налази на веб-страници: <http://pod2.stat.gov.rs/WebSite/ObjavljenePublikacije/G2012/pdf/G20125558.pdf> (приступљено током јула 2014. године).

Табела 2.12. Број изречених новчаних казни као главне казне, условних осуда и новчаних казни као споредне казне у 2011. години

Врста кривичног дела	Изречена новчана казна	Изречена условна осуда	Изречена новчана казна као споредна казна
Пореска утаја	16	212	183
Кријумчарење	3	97	85
Неупл. пореза по одбитку	1		8

У току 2011. године за фискална кривична дела је изречена новчана казна укупно 20 пута и то: за кривично дело пореска утаја 16 пута, кријумчарење 3 пута, а за неуплаћивање пореза по одбитку једна новчана казна. У току ове године као и у претходном периоду новчана казна је изрицана као споредна казна и то 183 пута за кривично дело пореска утаја, 85 пута за кријумчарење и 8 пута за неуплаћивање пореза по одбитку. Када је у питању условна осуда, она је изречена за фискална кривична дела у току 2011. године укупно 309 пута и то: 212 пута за кривично дело пореска утаја и 97 пута извршиоцима кривичног дела кријумчарење.

Табела 3.12. Изречене мере безбедности и мера одузимања имовинске користи у 2011. години

Изречене мере безбедности за кривична дела против привреде у 2011. години		
Забрана вршења позива делатности и дужности	Одузимање предмета	Одузимање имовинске користи
23	211	46

Фискална кривична дела чији су извршиоци према подацима Републичког завода за статистику Републике Србије осуђени у току 2011. године припадају групи дела против привреде. За ова дела је у току 2011. године 23 пута изречена мера безбедности

забрана вршења позива, делатности и дужности, 211 пута одузимање предмета и 46 пута мера одузимање имовинске користи.

Табела 4.12. Врсте изречених санкција према кривичним делима у 2011. години

Врста кривичног дела	Казна затвора	Новчана казна	Условна осуда
Пореска утаја	32	16	212
Кријумчарење	19	3	97
Неупл. пореза по одбитку	1	1	

Према подацима Републичког завода за статистику у 2011. години извршиоцима фискалних кривичних дела изречене су укупно 52 казне затвора, од чега су 32 казне изречене за кривично дело пореска утаја, 19 за кријумчарење и једна казна затвора за кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку. Новчана казна је извршиоцима фискалних кривичних дела у току 2011. године изречена укупно 20 пута и то: 16 пута извршиоцима кривичног дела пореска утаја, 3 пута извршиоцима кривичног дела кријумчарење и једном за кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку. Условна осуда је као и претходним годинама изречена у највећем броју случајева. У току 2011. године она је изречена укупно 309 пута, од чега је 212 пута изречена извршиоцима кривичног дела пореска утаја, а 97 пута извршиоцима кривичног дела кријумчарење. Имајући у виду наведену чињеницу, може се закључити да је казнена политика судова према извршиоцима фискалних кривичних дела и у 2011. години била прилично блага.

Табела 1.13. Осуђена пунолетна лица према врсти кривичног дела и трајању казне затвора у 2012. години⁵⁵⁵

⁵⁵⁵ Подаци о осуђеним лицима према врсти кривичних дела и изреченој санкцији у Републици Србији у 2012. години налазе се у Билтену: Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији 2012. пријаве, оптужења и осуде, Републички завод за статистику Републике Србије, број 576, Београд, 2013. године, а који се налази на веб-страници:

Дужина казне затвора изречене за фискална кривична дела у 2012. години									
Дужина казне	Од 5 до 10 година	Од 3 до 5 година	Од 2 до 3 године	Од 1 до 2 године	Од 6 до 12 месеци	Од 3 до 6 месеци	Од 2 до 3 месеца	До 2 мес.	Укупно
Пореска утаја		2		10	11	15	6		44
Кријум.						1	4	1	6
Неупл. пореза по одбитку						1			1

Према подацима Републичког завода за статистику у 2012. години за кривично дело пореска утаја казна затвора је изречена укупно 44 пута и то: за кривично дело пореска утаја 2 пута у распону од три до пет година, 10 пута у распону од једне до две године, 11 пута у распону од шест до дванаест месеци, 15 пута у распону од три до шест месеци и 6 пута у распону од два до три месеца. За кривично дело кријумчарење казна затвора је изречена укупно 6 пута и то: један пут у распону од три до шест месеци, 4 пута у распону од два до три месеца и један пут до два месеца. За кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку у току 2012. године казна затвора је изречена само једном.

Табела 2.13. Број изречених новчаних казни као главне казне, условних осуда и новчаних казни као споредне казне у 2012. Години

<http://pod2.stat.gov.rs/WebSite/ObjavljenePublikacije/G2013/pdf/G20135576.pdf> (приступљено током јула 2014. године).

Врста кривичног дела	Изречена новчана казна	Изречена условна осуда	Изречена новчана казна као споредна казна
Пореска утаја	8	193	151
Кријумчарење	4	68	57
Неупл. пореза по одбитку		77	12

У току 2012. године новчана казна је изречена укупно 12 пута и то: 8 пута извршиоцима кривичног дела пореска утаја и 4 пута извршиоцима кривичног дела кријумчарење. Условна осуда је изречена укупно 338 пута и то: 193 пута за кривично дело пореска утаја, 68 пута за кријумчарење и 77 пута за кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку. Новчана казна је као споредна казна у току 2012. године изречена укупно 220 пута и то: за кривично дело пореска утаја 151 пут, за кријумчарење 57 пута и за кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку 12 пута. На основу података Републичког завода за статистику из 2012. године може се закључити да је условна осуда извршиоцима фискалних кривичних дела изречена у највећем броју случајева.

Табела 3.13. Изречене мере безбедности и мера одузимања имовинске користи у 2012. години:

Изречене мере безбедности за кривична дела против привреде у 2012. години		
Забрана вршења позива делатности и дужности	Одузимање предмета	Одузимање имовинске користи
40	155	42

Према подацима Републичког завода за статистику у 2012. години су осуђени искључиво извршиоци фискалних кривичних дела која су прописана у групи кривичних дела против привреде. За ова дела је у наведеном периоду мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности изречена 40 пута, одузимање предмета 155 пута, а мера одузимање имовинске користи 42 пута.

Табела 4.13. Врсте изречених санкција према кривичним делима у 2012. години

Врста кривичног дела	Казна затвора	Новчана казна	Условна осуда
Пореска утаја	44	8	193
Кријумчарење	6	4	68
Неупл. пореза по одбитку	1		77

Према подацима Републичког завода за статистику Републике Србије казна затвора је извршиоцима фискалних кривичних дела изречена укупно 51 пут и то: за кривично дело пореска утаја 44 пута, кријумчарење 6 пута и неуплаћивање пореза по одбитку један пут. Новчана казна је у току 2012. године изречена укупно 12 пута и то: 8 пута извршиоцима кривичног дела пореска утаја и 4 пута извршиоцима кривичног дела кријумчарење. Условна осуда је у току 2012. године изречена укупно 338 пута и то: 193 пута за кривично дело пореска утаја, 68 пута за кријумчарење и 77 пута за кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку.

Као што се може закључити у периоду од 2006-2012. године извршиоцима фискалних кривичних дела је у највећем броју случајева изречена условна осуда. Чини се да је казнена политика судова у периоду који је био предмет ове анализе била прилично блага.

4. ФИСКАЛНА КРИВИЧНА ДЕЛА У СУДСКОЈ ПРАКСИ

1. Увод

За разлику од буџетских кривичних дела код којих према подацима Републичког завода за статистику Србије постоји регистрована само једна пресуда и то за кривично дело ненаменско коришћење буџетских средстава, у судској пракси се може наћи велики број пресуда којима се осуђују лица због пореских кривичних дела. Обзиром да радња

извршења пореских кривичних дела може бити предузета на различите начине у овом делу је укратко приказан садржај појединих пресуда којима се лица осуђују за кривична дела пореске утаје, неуплаћивање пореза по одбитку и недозвољено складиштење робе.⁵⁵⁶

Обзиром да је најтипичније пореско кривично дело пореска утаја у овој анализи се полази од пресуда за ово кривично дело.

2. Пресуде у вези са кривичним делом пореска утаја

2.1. Пресуда Основног суда у Прокупљу

Пресудом Основног суда у Прокупљу 2К.бр.807/2010 од 22.03.2011. године изречена је условна осуда и новчана казна лицу које је у току 2007. године као власник и директор приватног предузећа у стању урачунљивости, са умишљајем, у намери да делимично избегне плаћање пореза, дало лажне податке о чињеницама које су од утицаја на утврђивање пореских обавеза, а ради избегавања пореске обавезе у износу од 2.062.859,96 динара, на тај начин што је Пореској управи поднело лажну пореску пријаву за период од 1.07.2007. године до 30.09.2007. године, у којој је унело неистините податке, тако што је приказало износ претходно плаћеног пореза на додату вредност од 2.253.047,00 динара, уместо износа од 2.260,00 динара, и на тај начин искористило први наведени износ као одбитну ставку приликом обрачуна пореза на додату вредност, окончану ситуацију о промету добара и извршења грађевинских услуга од стране грађевинског предузећа, иако је по истом правном послу као основ за одбитак претходно плаћеног пореза искористило рачун из 2007. године за порески период од 1.1.2007. године до 31.03.2007. године, као и три окончане ситуације од стране другог предузећа иако радови због којих је закључен уговор са тим предузећем нису изведени. Суд је закључио да је обзиром на начин извршења кривичног дела окривљени био свестан

⁵⁵⁶ Пресуде су на захтев аутора од 3.2.2014. године достављене Дописом Министарства финансија, Пореске управе, Сектора пореске полиције, Београд, број 031-5/2014-11 од 6.2.2014. године.

забрањености дела и да је хтео његово извршење и да је на тај начин извршио кривично дело пореска утаја прописано чланом 229. став 2. Кривичног законика.

У образложењу ове пресуде наводи се да је извршењем кривичног дела окривљени проузроковао штету друштвеној заједници у износу од 29.075,00 динара, а да је давањем лажних података створио услове да не плати на име пореза 2.062.858,95. динара, а што је и потврђено налазом вештака економске струке. Суд је истакао да за оглашавање кривим овог лица за кривично дело пореска утаја није од значаја чињеница да у конкретном случају није дошло до неплаћања пореза у износу већем од 150.000,00 динара, већ да је битна намера окривљеног која је била усмерена на избегавање плаћања пореза у износу преко 150.000,00 динара.

Иако је бранилац окривљеног истакао да није доказана намера окривљеног да потпуно или делимично избегне плаћање пореских обавеза, јер се из налаза вештака економске струке закључује да окривљени има право на коришћење пореског кредита, али да није тражио повраћај тих средстава, као и да је извршио прекњижавање тих обавеза, и да износ од 29.075,00 динара не представља „квалификаторну околност“ да би се радило о кривичном делу, већ да је реч о прекршају, суд је правилно одлучио да окривљеног огласи кривим за кривично дело пореске утаје у конкретном случају.

Иако се одбрана окривљеног позива на постојање „квалификаторних“ околности како би понашање извршиоца представљало кривично дело, а не прекршај, за постојање кривичног дела није неопходно постојање квалификаторних околности, већ је износ који прелази преко 150.000,00 динара законодавни мотив инкриминисања. Квалификаторна околност је битна чињеница за утврђивање постојања тежег облика кривичног дела, али не и за постојање кривичног дела у конкретном случају.

У свом образложењу суд је навео да је у складу са одредбом члана 229. став 2. Кривичног законика Републике Србије („Службени гласник Републике Србије, број 85/2005) који је био на снази у време извршења кривичног дела које се окривљеном ставља на терет, прописано да ће се лице које у намери да потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина, даје лажне податке о законито стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање пореске обавезе, или ко у истој намери, у случају обавезне пријаве, не пријави законито стечени приход, односно предмете или друге чињенице које

су од утицаја на утврђивање тих обавеза, или ко у истој намери на други начин прикрива податке који се односе на утврђивање пореза, а износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 1.500.000,00 динара, казнити затвором од једне до пет година и новчаном казном.

Полазећи од утврђеног чињеничног стања и законске квалификације кривичног дела пореске утаје суд је правилно утврдио да је окривљени у конкретном случају извршио ово кривично дело, и да за постојање кривичног дела није неопходно да је учинилац успео у својој намери и избегао плаћање пореза, обзиром да дело постоји када је код извршиоца постојала намера избегавања плаћања пореза приликом извршења кривичног дела, па да из тога разлога није обавезно наступање штетне последице. Осим тога, чињеница да је окривљени након обављене теренске контроле измирио пореске обавезе није од утицаја.

На постојање намере, а самим тим и директног умишљаја за извршење кривичног дела пореска утаја указује и чињеница да је окривљени свесно кршио прописе приликом пословања своје фирме. То наводи на закључак да је приликом извршења кривичног дела код окривљеног постојала свест о противправности и хтење да се изврши кривично дело пореска утаја. Обзиром да је окривљени у току трајања поступка измирио пореску обавезу, суд није изрекао меру обавезне уплате износа неплаћеног пореза у буџет Републике Србије.

2.2. Пресуда Основног суда у Смедереву

Пресудом Основног суда у Смедереву 6К број 1040/2010 од 23.08.2011. године изречена је условна осуда и новчана казна лицу које је у периоду од 1.1.2008. године до 30.06.2008. из Смедеревске Паланке, а које је било запослено у рачуноводству самосталне трговинске радње у стању урачунљивости, у намери да потпуно избегне плаћање пореза на доходак грађана није пријавило чињенице и податке који су од утицаја на утврђивање обавеза, а износ обавезе чије је плаћање избегло прелази износ од 150.000,00 динара, обзиром да је поступало свесно и хтело извршење кривичног дела пореске утаје.

У наведеном периоду супруга окривљеног која је била регистрована као власник самосталне трговинске радње подизала је новац са рачуна радње у укупном износу од 1.235.000,00 динара и наведени новац исплаћивала лично свом супругу, док је окривљени од ове суме исплатио својој супрузи зараду у износу од 58.524,00 динара, док је за преостали износ новца у својој пословној документацији-благајничком дневнику приказао уплату благајни по основу признаница, као и исплате готовог новца за текуће материјалне трошкове по основу налога благајни, али без пратеће валидне документације у вези основа и намене, а при томе наведени новац није ни уплаћивао у благајну радње, већ је целокупан износ од 1.176.476,00 динара задржао за себе и на износ који представља приход физичког лица на који се обрачунава и плаћа порез на доходак – порез на друге приходе у складу са чланом 85. Закона о порезу на доходак грађана, није обрачунао, нити уплатио порез и на тај начин поступио супротно чл. 99 и 101. а у вези са чл. 85, 86 и 87. Закона о порезу на доходак грађана, па је на тај начин у 2008. години избегао плаћање пореза у укупном износу од 224.091 динара и за тај износ оштетио буџет Републике Србије, а при томе је био свестан забрањености свога дела. На овај начин окривљени је извршио кривично дело пореске утаје из члана 229. став 1. Кривичног законика Републике Србије.

За разлику од пресуде суда у Прокупљу, Основни суд у Смедереву правилно наводи да је извршењем кривичног дела пореска утаја у конкретном случају оштећен буџет Републике Србије, јер се ради о јавном приходу, који служи за покривање јавних расхода дефинисаних Законом о буџетском систему. Имајући у виду наведено суд је у конкретном случају обавезао окривљено лице да у складу са чланом 206. Законика о кривичном поступку на име постављеног имовинскоправног захтева у буџет Републике Србије уплати износ од 224.091,00 динара на име неуплаћеног пореза, обзиром да је у току кривичног поступка законски заступник Републике Србије од 14.03.2011. године истакао одштетни захтев у наведеном износу.

2.3. Пресуда Четвртог општинског суда у Београду

Пресудом Четвртог општинског суда у Београду V-К број 1173/2005 од 28.03.2006. године за кривично дело пореска утаја из члана 229. став 3. а у вези са ставом 1. Кривичног законика Републике Србије осуђено је лице које је у периоду од 01.01.2003. до 14.03.2004. године као оснивач, власник, директор и лице овлашћено за заступање приватног предузећа у намери да потпуно или делимично избегне плаћање пореза на промет производа није пријавило законито стечени приход, као ни чињенице од значаја за утврђивање пореске обавезе, а износ пореске обавезе чије је плаћање избегнуто прелазило је износ од 7.500.000,00 динара, тако што је као директор предузећа извршило набавку и продају производа који служе за крајњу потрошњу у вредности од 628.547.369,00 динара, а да за тај промет производа није водило пословне књиге, као и да Пореској управи није поднело пореску пријаву, нити је на тај промет производа обрачунало и платило порез на промет по стопи од 20%, тако да је на тај начин избегло плаћање пореза на промет производа у износу од 125.709.473,00 динара.

Обзиром да се радило о високој суми неплаћеног пореза ово лице је осуђено на затворску казну у трајању од четири године, као и на новчану казну у износу од 100.000,00 динара. Осим наведених казни, овом лицу је изречена и мера безбедности забране вршења одређене делатности-обављања функције одговорног лица овлашћеног за заступање привредних субјеката у привредном пословању у трајању од пет година.

Суд је у конкретном случају ценећи чињенично стање закључио да су се у радњама које је предузео окривљени стекла битна обележја бића кривичног дела пореска утаја из члана 229. став 3. а у вези са ставом 1. Кривичног законика Републике Србије, јер је окривљени у намери да потпуно избегне плаћање пореза на промет производа непријављивањем законито стеченог прихода, као и чињеница од значаја за утврђивање пореске обавезе избегао плаћање пореза на промет производа у укупном износу од 125.709.473,00 динара. На основу тога окривљени је оглашен кривим за извршено кривично дело, јер је у време извршења дела био свестан свих околности из којих произилазе битна обележја кривичног дела и дело је хтео као своје, а све у намери да избегне плаћање пореза на промет. Намера окривљеног је произилазила из свих

околности везаних за начин пословања предузећа, а он је био свестан да је такво поступање забрањено.

Суд је оценио да се у конкретном случају сврха кажњавања може постићи само изрицањем казне затвора у трајању од четири године уз коју је окривљеном у конкретном случају изрекао и новчану казну у износу од 100.000,00 динара. У конкретном поступку суд није закључио да на страни окривљеног постоје олакшавајуће околности, док је од отежавајућих околности узео у обзир чињеницу да је окривљени осуђиван више пута на казну затвора, а што указује на склоност окривљеног ка вршењу кривичних дела. Приликом одмеравања казне суд је узео у обзир и чињеницу да окривљени није осуђиван до тада за кривична дела против привреде, а посебно је ценио и степен угрожавања заштићеног добра који се огледа кроз значајан износ утајене пореске обавезе. На основу члана 79. став 1. тачка 5. а у вези са чланом 85. Кривичног законика Републике Србије, суд је окривљеном изрекао и меру безбедности забране вршења одређене делатности обављања функције одговорног лица овлашћеног за заступање привредних субјеката у привредном пословању у трајању од пет година. Обзиром да је суд окривљеног огласио кривим за кривично дело пореска утаја из члана 229. став 3. а у вези са ставом 1. Кривичног законика, обзиром на утврђене околности извршења кривичног дела изрицање ове мере безбедности се у конкретном случају чини оправданим и неопходним.

Иако је Закон о порезу на додату вредност донет 2004. године, суд је правилно оценио да се у конкретном случају ради о порезу на промет, који је био уређен Законом о порезу на промет („Службени гласник Републике Србије број 22/2001, 73/2001, 80/2002 и 70/2003), имајући у виду одредбе члана 66. Закона о порезу на додату вредност којим је прописано да се на обавезе обрачунавања и плаћања пореза на промет производа и услуга које су настале до 31. децембра 2004. године примењује Закон о порезу на промет.

2.4. Пресуда Основног суда у Ваљеву

Пресудом Основног суда у Ваљеву К број 433/2010 од 7.06.2011. године оглашено је кривим и осуђено на казну затвора у трајању од годину дана и шест месеци, као и новчану казну у износу од 100.000,00 динара лице које је у временском периоду од

21.03.2007. до 14.05.2007. године као одговорно лице и директор приватног предузећа, способно да схвати значај свог дела и да управља својим поступцима, у намери да попутно избегне плаћање пореза у износу од 2.192.851, 90 динара прикрило податке који се односе на утврђивање пореских обавеза, тако што је као директор предузећа приказивало да је извршило откуп обле хрстовине у количини од 351.41 м³, рена у количини од 4.000 килограма и ораха у колични од 2.609 килограма, у укупној вредности од 9.524.641,50 динара.

На име откупа окривљени је сачинио откупне листове, оверило печатом предузећа чији је директор, а листове потписало именом произвођача тих производа, а које као произвођач није регистровано као обвезник пореза на доходак грађана на катастарски приход, и које не поседује шуму, а при том је у својој пословној документацији лажно приказао да је откупљену робу продао другом предузећу чији је такође директор, о чему су састављена три уговора о асигнацији са тим предузећем и друга два предузећа. Након тога окривљени је све пољопривредне производе које је откупио у пословној документацији приказао да је продао непознатом лицу на кванташкој пијаци и да на тај начин није пријавио и обрачунао порез у складу са чл. 3, 81, 85, 99 и 101. Закона о порезу на доходак грађана, а који је био дужан да утврди у тренутку исплате у складу са наведеним члановима. На тај начин окривљени је избегао плаћање пореза на остале приходе грађана у износу од 1.824.701,90 динара, а такође није обрачунао ни порез на додату вредност у износу од 368.150.00 динара, а што укупно износи 2.192.851,90 динара, а да је при томе био свестан забрањености свог поступања.

Суд је казну окривљеном изрекао имајући у виду општу сврху кажњавања прописану Кривичним закоником и све околности од утицаја на доношење одлуке. Као отежавајућу околност у пресуди, суд је навео чињеницу што је окривљени у време извршења кривичог дела био осуђиван два пута, а као олакшавајућу околност то што је ожењен и отац троје деце. Као околност приликом изрицања казне суд је узео у обзир и висину укупно неплаћеног пореза, и обзиром да је за конкретно кривично дело прописана казна затвора од једне до пет година и новчана казна, суд је закључио да је казна затвора у трајању од једне године и шест месеци, као и новчана казна у износу од 100.000,00 динара одговарајућа извршеном кривичном делу и степену угрожавања

заштићеног добра, као и да је довољна да утиче на окривљеног да убудуће не врши кривична дела и да ће се истовремено њом постићи и сврха генералне превенције.

Окривљеном у конкретном случају није изречена мера безбедности забране обављања позива, делатности и дужности. Обзиром да у конкретном случају заступник Републике Србије није истакао имовинскоправни захтев, осуђени конкретном пресудом није обавезан да износ неплаћеног пораза уплати у буџет Републике Србије.

Иако се у конкретном случају ради о продуженом кривичном делу пореска утаја, суд ову околност није узео у обзир. Наиме, чланом 61. Кривичног законика Републике Србије дефинисано је продужено кривично дело. Према тој дефиницији продужено кривично дело постоји уколико неко лице изврши више истих или истоврсних кривичних дела у временској повезаности која представљају целину због постојања најмање две од следећих околности: истоветност оштећеног, истоврсност предмета дела, коришћење исте ситуације или истог трајног односа, јединство места или простора извршења дела или јединствени умишљај учиноца. Обзиром да је у ставу 5. истог члана прописано да уколико продужено кривично дело обухвата дела чије је битно обележје одређени износ, сматра се да је продуженим кривичним делом остварен збир износа остварених појединачним делима уколико је то обухваћено јединственим умишљајем учиноца.

Иако се у случају постојања кривичног дела пореска утаја ради о тзв. привидном реалном стицају код којег се узима да је учињено само једно кривично дело, ипак је ову околност требало узети у обзир приликом изрицања казне. Суд је правилно утврдио да се ради о једном кривичном делу пореска утаја, у образложењу се наводи да је приликом изрицања казне узет у обзир и износ утајеног пореза, али је обзиром да је једном радњом од стране окривљеног у истом временском периоду извршено продужено кривично дело пореске утаје ову околност требало узети у обзир приликом изрицања казне, што би се у конкретном случају одразило и на њену висину.

2.5. Пресуда Основног суда у Кикинди

Пресудом Основног суда у Кикинди број 1К.427/2011 од 24.08.2011. године оглашено је кривим и изречена је условна осуда и новчана казна у износу од 40.000,00

динара за продужено кривично дело пореска утаја из члана 229. став 1. а у вези са чланом 61. Кривичног законика Републике Србије, лицу које је као власник приватне радње способно да схвати значај свога дела и управља својим поступцима, у намери да избегне плаћање пореза прикрило чињенице које су биле од утицаја за утврђивање пореза, а плаћање пореза које је избегнуто прелазило је износ од 844.814,94 динара, иако је било свесно да је његово дело забрањено.

Наиме, ово лице је приликом узимања у закуп теретних возила од физичких лица и плаћања трошкова набавке, поправке и сервисирања закупљених возила са пословног рачуна радње поступило супротно члану 82. Закона о порезу на доходак грађана и у пореским пријавама није исказало порезе на приходе од давања у закуп покретних ствари на нето основицу од 1.286.859,21 динара, на коју је порез износио 245.116,07 динара. Исто лице је приликом исплате са рачуна радње у укупном износу од 663.000,00 динара, трошкова које су направила лица која нису запослена код исплатиоца поступало супротно члан 85. став 1. тачка 13. Закона о порезу на доходак грађана и у пореским пријавама није исказало прописане порезе на износ исплаћених трошкова у укупном износу од 126.285,69 динара.

Приликом подношења пореске пријаве на име пореза на додату вредност окривљени није евидентирао извршена улагања у моторна возила, улагања разног грађевинског материјала и галантерије у објекат, који су власништво физичког лица, као ни податке о извршеним авансним уплатама, у укупном износу од 1.671.859,21 динар, а за који износ није обрачунало и уплатило у складу са чланом 37. став 1. тачка 4. и чланом 49. Закона о порезу на додату вредност, а при чему је порез на промет услуга износио 290.362,56 динара.

Исто лице је у временском периоду од 1.1.2008. до 31.12.2009. године као власник радње способно да схвати значај свога дела и да управља својим поступцима у намери да избегне плаћање пореза, приликом подношења пореских пријава надлежној Пореској управи поступајући у супротности са чл. 29. и 28. Закона о порезу на додату вредност, у више наврата дало лажне податке о чињеницама које су биле од утицаја на утврђивање пореске обавезе, тако што је умањило пореску обавезу за укупан износ претходно плаћеног пореза од 183.050,62 динара, а на основу којег се ослобађа пореске обавезе радња. На овај одбитак окривљени није имао право, па је на тај начин избегао

плаћање пореза на додату вредност у износу од 183.050,62 динара, при чему је био свестан свога дела и хтео његово извршење, а био је и свестан да је његово дело забрањено.

Обзиром да је извршилац у урачунљивом стању и са умишљајем, свестан забрањености свога дела, у намери да избегне плаћање пореза, прикрио чињенице и дао лажне податке о чињеницама које су од утицаја за утврђивање пореске обавезе, а износ обавеза чије се плаћање избегава прелази износ од 150.000,00 динара суд је изрекао условну осуду и новчану казну због продуженог кривичног дела пореска утаја из члана 229. став 1. а у вези са чланом 61. Кривичног законика Републике Србије.

Обзиром да је извршилац у конкретном случају извршио више кривичних дела пореске утаје у временској повезаности која представљају целину због истоветности оштећеног, истоврсности предмета, коришћења исте ситуације, јединства места и простора извршења, али и јединственог умишљаја, суд је правилно закључио да се у конкретном случају ради о тзв. продуженом кривичном делу пореска утаја.

2.6. Пресуда Окружног суда у Сомбору

У пракси нису ретки случајеви да извршиоци пореских кривичних дела врше кривична дела у стицају. Пресудом Окружног суда у Сомбору број Кж. 362/2009 од 10. 09.2009. године уважена је жалба Општинског јавног тужиоца у Кули и преиначена пресуда Општинског суда у Кули број К.318/2008 од 24. фебруара 2008. године у погледу одлуке о кривичној санкцији, тако што је окривљеном уместо условне осуде којом је утврђена јединствена казна затвора у трајању од четири месеца која се неће извршити уколико окривљени у време од једне године не учини друго кривично дело због извршења кривичног дела неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит из члана 173.а став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији за које је утврђена казна затвора у трајању од три месеца и за извршење кривичног дела пореске утаје из члана 229. став 1. Кривичног законика за које је утврђена казна затвора у трајању од три месеца и применом чл. 4, 42, 45, 54, 56, 57 и 60. Кривичног законика, окривљени је осуђен на јединствену казну затвора у трајању од четири месеца.

Пресуда првостепеног суда је остала непреиначена у делу којим је окривљеном изречена јединствена новчана казна у износу од 30.000,00 динара и у делу којим је првостепени суд на основу члана 173а. став 3. Закона о пореском поступку и пореској администрацији окривљеном изрекао меру безбедности забране вршења позива, делатности и дужности у периоду од годину дана.

Окривљени је као одговорно лице у својству директора и оснивача приватног предузећа у намери да оствари право на неоснован повраћај пореза и порески кредит 2006. године поднео пореске пријаве неистинитог садржаја, тако што је на основу привидног правног посла са два предузећа, као добављачима роба и услуга, прибавило рачуне издате од тих предузећа и на основу тога у пословним књигама предузећа евидентирало промет у укупном износу од 5.723.907,46 динара, иако наведена набавка добара и услуга није извршена, док је порез на додату вредност у износу од 874.511,39 динара у пореским пријавама пореза на додату вредност приказао као претходни порез са правом на одбитак, чиме је поступио супротно одредбама чл. 27, 28, и 37. став 1. тачка 4. Закона о порезу на додату вредност.

Радња извршења кривичног дела се састојала у подношењу пореске пријаве неистинитог садржаја, тако да је кривично дело пореска утаја довршено самим предузимањем радње извршења. Према томе, за постојање овог кривичног дела није од утицаја да је окривљени и успео у својој намери, тако да штетна последица и не мора да наступи. Стога је правно ирелевантно што је порез на додату вредност наплаћен у поступку принудне наплате, те стога ова чињеница није ни била од значаја за утврђивање постојања кривичног дела.

Како је утврђено да је окривљени у намери да оствари право на неосновани повраћај пореза поднео пореске пријаве неистинитог садржаја, правилан је закључак суда да су у радњи окривљеног остварена законска обележја бића кривичног дела неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит из члана 173а. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Другостепени суд је имајући у виду тежину извршених кривичних дела и сврху кажњавања сматрао да се у конкретном случају не може очекивати да ће сама претња казном затвора без њеног извршења довољно утицати на учиниоца да више не врши кривична дела и да је ради кривичноправне заштите неопходно кажњавање окривљеног, због чега је уважен

жалбени предлог Општинског јавног тужиоца у Кули да се преиначи побијана пресуда и окривљеном уместо условне осуде изрекне казна затвора.

3. Пресуде у вези са кривичним делом неуплаћивање пореза по одбитку

Највећи број судских пресуда када су у питању пореска кривична дела управо се односи на дело пореске утаје. То се може закључити, не само на основу анализе судских пресуда, већ и на основу статистичких података, према којима је од свих фискалних кривичних дела највећи број регистрованих дела кривично дело пореска утаја. Када је у питању број извршених фискалних кривичних дела, одмах након кривичног дела пореске утаје, друго место заузима кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку, које је заједно са кривичним делом пореске утаје некада било прописано Законом о пореском поступку и пореској администрацији, док данас ова два кривична дела представљају пореска дела која су прописана Кривичним закоником.

3.1. Пресуда Основног суда у Зрењанину

Пресудом Основног суда у Зрењанину број 1К 324/2012 од 9.07.2012. године оглашено је кривим лице и изречена му је условна осуда и новчана казна у износу од 20.000 динара за кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку из члана 229а. став 1. Кривичног законика Републике Србије. Окривљени у конкретном случају у временском периоду од 22.08.2008. до 20.01.2010. године као одговорно лице, директор у правном лицу, у стању у којем је могао да схвати значај свога дела и да управља својим поступцима, а у намери да не плати порез, није наложио, нити извршио уплату на прописани уплатни рачун јавних прихода износ обрачунатог пореза по одбитку на зараде, у моменту исплате зараде запосленима у предузећу и то на исплаћене нето зараде за тридесет шест радника, обрачунате за период 2004 и 2005. године и за разлику зарада за 2006., 2007. и 2008. годину, као и на исплаћену нето зараду једном раднику путем компензације међусобних потраживања – продајом трактора и плуга у укупном износу од

5.088.982,52 динара, а противно одредбама члана 101. у вези са чланом 99. став 1. тачка 1. Закона о порезу на доходак грађана.

На тај начин окривљени није на рачун јавних прихода уплатио износ који је обрачунат на име пореза по одбитку на име пореза на зараде у укупном износу од 977.700,08 динара, при чему је био свестан забрањености свога дела и при чему је хтео његово извршење. Осим условне осуде и новчане казне, суд је извршиоцу дела изрекао и забрану вршења дужности директора у трајању од једне године након правноснажности пресуде. Иако је бранилац окривљеног истицао да на страни окривљеног није било намере да се порез не плати, суд је на основу доказа правилно заузео став да су неосновани наводи браниоца.

3.2. Пресуда Основног суда у Сомбору

Пресудом Основног суда у Сомбору број 1К. 1310/2010 од 20.04.2012. године оглашено је кривим и осуђено на условну осуду и новчану казну због извршења продуженог кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку из члана 229а. став 2. у вези са ставом 1. Кривичног законика, а у складу са чланом 61. Кривичног законика лице које као директор акционарског друштва пореском платцу у временском периоду од 14.07.2006. до 19.12.2007. године, способно да схвати значај свога дела и да управља својим поступцима, у намери да не плати порез, није уплатило на уплатни рачун јавних прихода износ који је обрачунат на име пореза по одбитку, а које је било свесно свог дела и хтело његово извршење, тако што је запосленим радницима извршило исплату нето зараде за месеце јун, јул, август, септембар, октобар, новембар и децембар 2006. године и за месеце јануар, фебруар, март, април, мај, јун, јул, август и септембар 2007. године у укупном износу од 20.644.695,85 динара, и то уплатом нето зарада са пословног раучна предузећа на текуће рачуне радника код пословних банака, исплатом у виду вредносних бонова и путем уговора о асигнацији, а да при том није издало налог за уплату пореза по одбитку и то у укупном износу од 3.129.046,36 динара, а било је свесно да је његово дело забрањено.

Исто лице у својству директора конкретног акционарског друштва пореском платцу у временском периоду од 16.01.2008. до 19.02.2010. године, способно да схвати

значај свога дела и да управља својим поступцима у намери да не плати порез, није уплатило на прописани уплатни рачун јавних прихода износ који је обрачунат на име пореза по одбитку, а било је свесно свога дела и хтело његово извршење, тако што је запосленим радницима извршило исплату нето зарада за октобар, новембар и децембар месец 2007. године, за јануар, фебруар, март, април, мај, јун, јул, август и септембар месец 2007. године, као и за јануар, фебруар март, април, мај, јун, јул, август и септембар месец 2008. године и за јануар, март и април месец 2009. године и за јануар месец 2010. године, путем закључених уговора о асигнацији са више правних лица у укупном износу од 16.334.414,77 динара, а да при томе није издало налог за уплату пореза по одбитку и то у укупном износу од 1.491.183,61 динара, иако је било дужно да у моменту исплате нето зарада изврши и уплату обрачунатог пореза по одбитку, а било је свесно да је његово дело забрањено.

Осим условне осуде и новчане казне окривљеном лицу је изречена и мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности у вези са коришћењем, управљањем или руковођењем туђом имовином, као и чувањем те имовине у трајању од годину дана. У конкретном случају суд је правилно утврдио да се ради о продуженом кривичном делу, тј. о две радње кривичног дела јер је у питању више истих кривичних дела, која су временски повезана, а извршена од стране истог учиниоца, а такође постоји истоврсност оштећеног, истоврсност предмета дела и коришћена је иста ситуација, место и простор.

4. Пресуде у вези са кривичним делом недозвољено складиштење робе

За разлику од кривичних дела пореска утаја и неуплаћивање пореза по одбитку која су прописана Кривичним закоником, кривично дело недозвољено складиштење робе прописано је тзв. споредним кривичним законодавством, тј. чланом 176а. Закона о пореском поступку и пореској администрацији. У пресудама Основног суда у Лесковцу које су предмет анализе осуђена су лица због извршења овог кривичног дела.

4.1. Пресуде Основног суда у Лесковцу

Пресудом Основног суда у Лесковцу 1К.бр.1409/2011 од 18.11.2011. године изречена је условна осуда, новчана казна и мера безбедности забрана вршења делатности лицу које је 2010. године у свом регистрованом малопродајном објекту у Лесковцу, у просторији регистрованој за складиштење робе ускладиштило разноврсну робу на коју се плаћа порез, за коју није поседовало прописану документацију о пореклу робе и за коју није постојала прописана документација о плаћеном порезу, у складу са чланом 25. тач. 4, 5 и 6. и чланом 36. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, а при чему је могло да схвати значај свог дела и да управља својим поступцима, на тај начин што је у наведеном малопродајном објекту ускладиштило текстилну робу у вредности од 71.000 динара, за коју није поседовало отпремнице – рачуне о набавци робе, нити је исту евидентирало кроз књиговодствену документацију продајног места, а што је утврђено у току теренске контроле инспектора Пореске управе, при чему је било свесно свога дела, хтело његово извршење и било свесно да је његово дело забрањено.

Иако се у конкретном случају радило о лицу које је држављанин Народне Републике Кине и које је у прилог својој одбрани навело да се три године бави трговачком делатношћу и да му није било познато да такву робу не може да држи у својој радњи, ове наводе суд није прихватио и у прилог томе у образложењу је навео да су неосновани наводи окривљеног лица, јер се ово лице бавило 3 године истом делатношћу, као и да је за сву осталу ускладиштену робу имало прописану документацију.

Иако је суд осудио окривљеног за кривично дело недозвољено складиштење робе, и иако је јасно да ово лице није било у правној заблуди, обзиром да је велики број пореских кривичних дела прописан управо споредним кривичним законодавством, тј. Законом о пореском поступку и пореској администрацији, може се претпоставити да неки страни држављани могу да изврше пореско кривично дело, управо због несвесности о противправности свога дела, јер су у већини земаља пореска кривична дела прописана искључиво једним Законом. Ова чињеница би такође ишла у прилог томе, да сва пореска кривична дела у наредном периоду буду прописана кривичним законодавством. У конкретном случају суд није изрекао меру безбедности одузимања предмета, јер је роба,

која је била предмет извршења конкретног кривичног дела одузета решењем Пореске управе у току пореске контроле.

Другом пресудом Основног суда у Лесковцу 4.К.бр. 506/2011 од 30.05.2011. године изречена је условна осуда, новчана казна, мера безбедности забране вршења самосталне делатности и мера безбедности одузимања предмета лицу које је такође држављанин Народне Републике Кине. То лице је у току 2011. године као власник самосталне трговинске радње у Лесковцу у просторији регистрованој за складиштење робе ускладиштило робу на коју се плаћа порез, а за коју није постојала прописана документација о пореклу робе и плаћаном порезу, а при чему је могло да схвати значај свог дела и да управља својим поступцима, на тај начин што је у малопродајном објекту ускладиштило текстилну робу у укупној вредности 40.850,00 динара за коју није постојала веродостојна документација о пореклу робе, отпремница, рачун о набавци робе, нити је био извршен обрачун малопродајне цене, нити је то било евидентирано у трговачкој књизи и пословним књигама предузећа окривљеног лица. На основу свих расположивих доказа суд је закључио да је окривљено лице у конкретном случају било свесно свога дела, хтело његово извршење и било свесно да је његово дело забрањено.

5. ЗАКЉУЧАК

Као што се може закључити суд у складу са Закоником о кривичном поступку и у случају пореских кривичних дела, иако је оштећен буџет Републике Србије не изриче аутоматски имовинскоправни захтев, тј. не налаже без истакнутог имовинскоправног захтева уплату износа пореза на прописани рачун буџета. Могућност постављања имовинскоправног захтева је једно од најширих овлашћења оштећеног. Једини услов састоји се, што је и логично, у томе да је извршењем кривичног дела причињена штета, не само за пасивног субјекта, већ и друге субјекте.⁵⁵⁷ Активност суда до које долази после подношења предлога односи се на извиђање околности које су од важности за

⁵⁵⁷ З. Жекић, Кривично процесно право, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2003. стр. 116.

утврђивање имовинскоправног захтева оштећеног и испитивање окривљеног о чињеницама које су наведене у предлогу.⁵⁵⁸

Обзиром да се као заступник Републике Србије појављује Републичко јавно правобранилаштво, а као заступних јединица локалне самоуправе, правобранилаштва на локалном нивоу тешко је у свим случајевима остварити адекватну сарадњу између пореске управе или пореске полиције која би о подношењу пореске пријаве због извршеног пореског кривичног дела била благовремено обавештена. Закоником о кривичном поступку, у оквиру главе тринаест садржане су одредбе које се односе на имовинскоправни захтев лица које је оштећено кривичним делом. Имовинскоправни захтев је захтев који је настао услед извршења кривичног дела или противправног дела које је по закону одређено као кривично дело. У складу са овом одредбом о њему се одлучује на предлог овлашћених лица у кривичном поступку, ако се тиме не би одуговлачио поступак. Он се може односити на накнаду штете, повраћај ствари или поништај одређеног правног посла.⁵⁵⁹

Као овлашћени подносилац имовинскоправног захтева у кривичном поступку може се појавити лице које је овлашћено да такав захтев оствари у парничном поступку. Ово лице је у обавези да означи свој захтев и поднесе доказе. Уколико је услед кривичног или противправног дела које је у закону одређено као кривично дело оштећена јавна својина, орган који је законом или другим прописом овлашћен да се стара о заштити те својине може да учествује у поступку у складу са овлашћењима која има на основу закона, односно другог прописа.⁵⁶⁰ Имовинскоправни захтев се може поднети најкасније до завршетка гласног претреса пред првостепеним судом. Уколико овлашћено лице не поднесе имовинскоправни захтев до подизања оптужбе, надлежни суд ће га обавестити да захтев може да поднесе до завршетка главног претреса. Уколико је услед кривичног дела или противправног дела које је у закону прописано као кривично дело оштећена јавна својина, а имовинскоправни захтев није поднет, суд ће о томе обавестити

⁵⁵⁸ З. Јекић, Кривично процесно право, Ibid, стр. 118. Обавеза предузимања ова активности од стране суда садржана је у члану 256. Законика о кривичном поступку Републике Србије („Службени гласник Републике Србије“, број 72/2011, 101/2011, 121/2012, 32/2013 и 45/2013).

⁵⁵⁹ Дефиниција је садржана у члану 252. Кривичног законика Републике Србије.

⁵⁶⁰ Члан 253. Кривичног законика.

органа који су овлашћени да се старају о заштити те својине на основу овлашћења која имају на основу закона, односно другог прописа.⁵⁶¹

Обзиром да се о имовинскоправним интересима Републике и локалних самоуправа старају на основу Закона о Републичком јавном правобранилаштву и одлука скупштина локалне заједнице надлежна правобранилаштва, а да порески поступак и пореске пријаве воде надлежне организационе јединице Пореске управе, тешко да се може очекивати да ће се имовинскоправни захтев благовремено истицати у сваком конкретном случају. Може се закључити да би на основу одредаба закона надлежна правобранилаштва требало да буду благовремено обавештена о сваком конкретном случају у којем се ради о извршеном пореском кривичном делу од стране надлежних пореских органа, а уколико то није случај да би надлежни судови требало да достављају обавештења надлежним правобранилаштвима да је покретнут поступак због неуплаћивања пореза који представља јавни приход Републике или јединице локалне самоуправе. Овакав поступак би суду одузимао доста времена и вероватно би услед њега дошло до многих пропуста.

Законом о кривичном поступку би требало прописати да, када су у питању јавни приходи прописани Законом о буџетском систему и релевантним пореским прописима, није неопходно да лице које је овлашћено да се стара о јавној имовини поднесе имовинскоправни захтев. Докази да је оштећен буџет већ постоје у кривичном поступку који се воде против извршилаца пореских кривичних дела. Ти докази достављају се подношењем кривичне пријаве и прикупљају у самом поступку, те због тога није неопходно да подносилац имовинскоправног захтева презентује посебне доказе којим би оправдао свој имовинскоправни захтев у конкретном случају. Овде се ради о јавноправном односу, односу грађана према држави који је прописан Законом, а не о приватноправном облигационом односу који је уређен уговором.

Циљ прописивања пореских кривичних дела је заштита јавних прихода, заштита фискалног, па и буџетског система. Због тога није неопходно да јавна правобранилаштва у конкретним случајевима подносе суду имовинскоправне захтеве и да се њихово подношење пропусти због евентуалне лоше сарадње надлежних органа, већ би требало да се измени одредба Законика о кривичном поступку према којој ће се у случају да је

⁵⁶¹ Члан 254. Кривичног законика.

услед извршења фискалних, а не само пореских кривичних дела, већ и кривичног дела кријумчарења, ненаменског трошења буџетских средстава, злоупотребе у вези са јавном набавком, али и других кривичних дела за које кривичне пријаве подносе на основу закона надлежни орган пропише да није неопходно у кривичном поступку истицати посебан имовинскоправни захтев, уколико се докаже да се у конкретном случају ради о кривичном делу којим је оштећен буџет.

Као што се може закључити судови су у својим пресудама изрицали и мере безбедности лицима која су оглашена кривим због извршења пореског кривичног дела. Мере безбедности које се у складу са законом изричу извршиоцима ових дела јесу забрана вршења позива делатности и дужности и одузимање предмета. Мере безбедности представљају средство заштите друштва од криминалитета, које суд изриче учиниоцу кривичног дела због његовог опасног стања, у случајевима и под условима предвиђеним у закону.⁵⁶² Учиниоцу кривичног дела суд може да изрекне једну или више мера безбедности, али само када постоје услови за њихово изрицање прописани у Законику.⁵⁶³ Циљ изрицања мере безбедности забраане вршења позива, делатности и дужности јесте спречавање даљег вршења кривичних дела која су извршена у вези са вршењем позива, делатности и дужности.

Битно је да се кривична дела врше злоупотребом позива, делатности или дужности. Суд учиниоцу може забранити вршење одређеног позива, делатности или свих или неких дужности у вези са располагањем, коришћењем, управљањем или руковањем туђом имовином или у вези са чувањем те имовине уколико се оправдано може сматрати да би његово даље вршење такве делатности било опасно. Дужности везане за туђу имовину су оне дужности које су везане за располагање, коришћење, управљање или руковање туђом имовином или за чување те имовине. У свим наведеним случајевима битно је да је учинилац у време извршења кривичног дела вршио одређени позив, самосталну дужност или делатност везану за туђу имовину.

Суд у својој пресуди одређује трајање ове мере, које не може да буде краће од једне нити дуже од десет година, рачунајући од дана правноснажности одлуке. У вези са пореским кривичним делима из конкретних пресуда види се да се углавном радило о

⁵⁶² Б.Чејовић, М. Кулић, Кривично право, Оп. цит. стр. 364

⁵⁶³ Б.Чејовић, М. Кулић, Кривично право, Ibid., стр. 368.

роби која је набављена ради даље продаје, а не о туђој роби, али уколико се порез, обзиром да представља јавни приход, схвати као туђа имовина, онда би дошло у обзир изрицање ове мере безбедности у зависности од постојања опасности од даљег вршења кривичних дела злоупотребом позива, делатности или дужности.

Када је у питању друга мера безбедности одузимање предмета, њена примена је оправдана када су у питању пореска кривична дела, али само уколико је предмет био намењен или употребљен за извршење кривичног дела или уколико је настао извршењем кривичног дела. Обзиром на специфичности пореских кривичних дела, најчешће ће бити случај да је предмет био употребљен за извршење кривичног дела. Одузимање предмета се врши у циљу спречавања извршиоца да и даље врши кривична дела. У односу на предмете који се одузимају и извршено кривично дело мора да постоји узрочна веза, односно да се без тих предмета кривично дело није могло извршити или да су ти предмети настали извршењем кривичног дела. Ова мера је факултативне природе. Али постоје и случајеви када је код конкретног кривичног дела изричито прописана обавеза одузимања предмета. Обавезно изрицање мере одузимање предмета прописано је чланом 176. Закона о пореском поступку и администрацији за кривично дело недозвољен промет акцизних производа.

ЗАКЉУЧАК

Обзиром да се велики део јавне потрошње финансира од дажбина које плаћају грађани и правна лица сасвим је оправдана заинтересованост грађана за информисањем у вези са трошењем буџетских средстава, као и опредељење законодавца да се одређена понашања којима се спречава прилив јавних прихода, као и понашања којима се буџетска средства ненаменски и незаконито троше пропишу као прекршаји или кривична дела. Ономогућавање прилива финансијских средстава у буџет кроз избегавање плаћања пореза и других дажбина може да онемогући „производњу“ јавних добара, док ненаменско и незаконито трошење може да допринесе буџетском дефициту, а самим тим и неуравнотежењу буџета, а што се негативно одражава, како на привреду, тако и на социјални статус грађана.

Сиромаштво може да подстакне извршење других кривичних дела. Став Европске Комисије је да би јачање финансијске одговорности требало да се развија и кроз кривично право, али не ширењем инкриминација, већ применом кривичног права у случајевима у којима је то неопходно. Јавни сектор прибавља финансијска средства из тржишног сектора прерасподелом националног дохотка. Што је већа јавна потрошња државе, мање средстава остаје привреди за пословање и инвестирање.

Јавне финансије због свог значаја представљају уставну категорију. Обавеза плаћања пореза и осталих дажбина прописана је Уставом Републике Србије. Обзиром да јавна потрошња мора да буде законита и рационална овим правним актом је прописано да извршење буџета на свим нивоима власти, како републичкој, тако и локалној контролише, Државна ревизорска институција. Осим тога, Уставом је прописано да је у надлежности Републике Србије обављање контроле законитости располагања средствима правних лица, финансијска ревизија јавних средстава, финансирање остваривања права и дужности Републике и порески систем.

Фискални систем се може посматрати искључиво као јединство пореског, царинског и буџетског система, а фискална одговорност државе као одговорност, како за обезбеђивање јавних прихода, која се огледа у њиховом благовременом прикупљању, тако и као одговорност за законито и рационално располагање јавним средствима.

Међународним стандардима гарантована су економска и социјална људска права. У складу са њима сваки човек има право на достојанствен живот и минимални животни стандард, као и на социјалну и здравствену заштиту. Држава гарантује остварење тих права, а њихов квалитет зависи од материјалног богатства државе. Управо због тога, од значаја за сваку државу јесте очување њеног фискалног система и спечавање понашања којима се он угрожава.

Одређена понашања физичких и правних лица којима се угрожава фискални систем представљају фискалне деликте, под којима се подразумевају, како фискални прекршаји, тако и фискална кривична дела. Фискални прекршаји су у Републици Србији прописани законима којима се уређује одређена област. Порески прекршаји су прописани пореским законима, царински прописима којима је уређен царински систем, а буџетски прописима којима је уређен буџетски систем. Фискална кривична дела су скуп пореских, царинских и буџетских кривичних дела која су прописана основним и споредним кривичним законодавством. То су најтеже и најопасније повреде фискалних прописа којима се наносе штетне последице фискалном систему земље. Постоје три врсте фискалних кривичних дела. То су: 1) пореска; 2) царинска и 3) буџетска кривична дела. Пореска кривична дела су кривична дела којима се угрожава порески систем, царинска кривична дела су дела којима се угрожава царински систем, а буџетска кривична дела су дела којима се угрожава буџетски систем.

Пореска кривична дела су прописана, како Законом о пореском поступку и пореској администрацији, тако и Кривичним закоником, што доприноси додатној правној несигурности. Од пореских кривичних дела, Законом о пореском поступку и пореској администрацији су прописана четири кривична дела. То су следећа дела: 1) неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит (члан 173а.); 2) угрожавање наплате пореза и пореске контроле (члан 175.); 3) недозвољен промет акцизних производа (члан 176.) и 4) недозвољено складиштење робе (члан 176а.).

Кривично дело неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит има основни и два тежа облика. Основни облик постоји уколико лице поднесе пријаву неистинитог садржаја у којој је исказан износ за повраћај пореза или пореског кредита од 500.000 до 3.000.000 динара у намери да оствари право на неоснован повраћај пореза или пореског кредита. Имајући у виду намеру као конститутивни елемент бића

кривичног дела, ово дело се може извршити само са директним умишљајем. За ово дело је прописана казна затвора од три месеца до три године и новчана казна. Први тежи облик дела постоји уколико лице поднесе пријаву неистинитог садржаја у којој је исказан износ за повраћај пореза или пореског кредита од 3.000.000 до 10.000.000 динара у намери да оствари право на неоснован повраћај пореза или пореског кредита. Ово дело се може извршити искључиво са директним умишљајем, а за извршиоца је прописана казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна. Други тежи облик дела постоји уколико је исказани износ за повраћај пореза или порески кредит већи од 10.000.000 динара. Ово дело се такође може извршити само са директним умишљајем, а за извршиоца дела је прописана казна затвора од једне до десет година и новчана казна. Тежи облици се од основног облика дела неосновано исказивање износа за повраћај пореза и пореског кредита разликују само у висини исказаних износа за повраћај. Ови износи представљају квалификаторне околности, које су обуваћене умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње дела. Осим казне, за ово дело је прописано и обавезно изрицање мере безбедности забране вршења позива, делатности и дужности у трајању од једне до пет година.

Кривично дело угрожавање наплате пореза и пореске контроле има два облика. Први облик дела постоји уколико лице у намери да угрози наплату пореза који није доспео за наплату или који није утврђен, али је покренут поступак утврђивања или контроле, односно у намери угрожавања наплате пореза који је утврђен њему или другом лицу, по установљавању привремене мере за обезбеђење наплате или пореске контроле отуђи, сакрије, оштети, уништи или учини неупотребљивом ствар на којој је установљена привремена мера за обезбеђење наплате пореза. Други облик дела постоји уколико лице даје лажне податке о чињеницама које су од значаја за спровођење принудне наплате пореза. Обзиром на постојање намере, ово дело се може извршити искључиво са директним умишљајем. За извршиоца дела је прописана казна затвора до једне године и новчана казна.

Дело недозвољен промет акцизних производа има два облика – основни и посебан. Основни облик дела постоји уколико лице неовлашћено ставља у промет, односно продаје производе који се у складу са законом сматрају акцизним производима. Дело се може извршити само са умишљајем, а за извршиоца је прописана казна затвора

од шест месеци до пет година. Посебан облик дела постоји уколико предузетник или одговорно лице у правном лицу које се бави производњом или увозом производа који у складу са законом морају бити посебно обележени контролним акцизним маркицама не предузме мере да ови производи пре стављања у промет заиста и буду обележени на прописани начин. За разлику од основног облика дела чији извршилац може бити свако лице, извршилац посебног облика дела може бити искључиво предузетник или одговорно лице у правном лицу које се бави производњом или увозом акцизних производа. Ово дело се може извршити искључиво са умишљајем, а за извршиоца је прописана казна затвора од шест месеци до три године. Законом о пореском поступку и пореској администрацији је прописано обавезно изрицање мере безбедности одузимања предмета тј. производа који су неовлашћено стављени у промет, као и производа који нису посебно обележени прописаним контролним акцизним маркицама. Осим ове мере безбедности, Законом је прописано и обавезно изрицање мере одузимање имовинске користи остварене кривичним делом.

Кривично дело недозвољено складиштење робе постоји уколико лице недозвољено складишти, односно смешта добра или дозволи складиштење, односно смештање добара за која не поседује прописану документацију о пореклу. Оно се може извршити само са умишљајем, а за извршиоца је прописана казна затвора од три месеца до три године и новчана казна. Истом санкцијом казниће се и одговорно лице у правном лицу или предузетник којем се обавезно изриче и мера безбедности забране вршења позива делатности и дужности у трајању од једне до пет година.

Законом о пореском поступку и пореској администрацији прописане су новчана казна и казна затвора за следећа кривична дела: неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит, угрожавање наплате пореза и пореске контроле и недозвољено складиштење робе. За кривично дело недозвољен промет акцизних производа прописана је само казна затвора. Осим казне, за неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит и кривично дело недозвољено складиштење робе прописано је и обавезно изрицање мере безбедности забране вршења позива, делатности и дужности. У складу са Законом о пореском поступку и пореској администрацији, мера безбедности одузимање предмета обавезно се изриче извршиоцима кривичног дела недозвољен промет акцизних производа. Обавезно

изрицање мере обавезно одузимање имовинске користи прописано је једино за кривично дело недозвољен промет акцизних производа. Наравно, то не значи да се извршиоцима кривичних дела за која није прописано обавезно изрицање мере безбедности или мере одузимања имовинске користи не могу изрећи ове мере. У тим случајевима њихово изрицање зависи од става суда у сваком конкретном случају који се заснива на одредбама Кривичног законика којима су прописане ове мере.

Кривичним закоником Републике Србије у глави двадесет два, у групи кривичних дела против привреде прописана су три пореска кривична дела: пореска утаја (члан 229.); 2) неуплаћивање пореза по одбитку (члан 229а.) и 3) онемогућавање вршења контроле (члан 241.). За разлику од прва два наведена дела, којима се искључиво штити порески систем, под законски опис кривичног дела онемогућавање вршења контроле могу се подвести и друга понашања којима се угрожава, како царинска, тако и контрола законитог и рационалног трошења буџетских средстава.

Кривично дело пореска утаја има основни и два тежа облика.

Основни облик кривичног дела постоји уколико лице у намери да потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина даје лажне податке о законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама које су од значаја за утврђивање оваквих обавеза или уколико лице у истој намери у случају обавезне пријаве не пријави законито стечени приход, односно предмете или друге чињенице које су од утицаја за утврђивање оваквих обавеза или уколико лице у истој намери прикрива податке који се односе на утврђивање наведених обавеза, а износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 150.000 динара. Овај износ представља објективни услов инкриминисања. Обзиром на постојање намере као конститутивног елемента кривичног дела, оно се може извршити искључиво са директним умишљајем. За извршиоца дела је прописана казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна. Осим основног, Кривичним закоником су прописана и два тежа облика дела, која се од основног дела разликују само у износу обавезе чије се плаћање избегава. Први тежи облик дела постоји уколико износ обавезе чије се плаћање избегава прелази износ од 1.500.000 динара. За извршиоца овог дела је прописана казна затвора од једне до осам година и новчана казна. Други тежи облик дела постоји уколико износ обавезе чије се

плаћање избегава прелази износ од 7.500.000 динара. За извршиоца овог дела је прописана казна затвора од две до десет година и новчана казна.

Кривичним закоником није прописано обавезно изрицање мере безбедности извршиоцу кривичног дела пореска утаја. Њено изрицање зависи од става суда у сваком конкретном случају. Извршиоцу овог дела могу се изрећи мере безбедности: забрана вршења позива, делатности и дужности и одузимање предмета, а уколико је извршењем кривичног дела остварило противправну имовинску користи и мера одузимања имовинске користи прибављене извршењем кривичног дела.

Кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку има основни и два тежа облика. Основни облик дела постоји уколико одговорно лице у правном лицу – пореском платцу или предузећу избегне плаћање пореза по одбитку, доприноса за обавезно социјално осигурање или других прописаних дажбина не уплати износ обавезе на име пореза по одбитку, односно прописа за обавезно социјално осигурање по одбитку на прописан уплатни рачун јавних расхода или не уплати друге прописане дажбине. Дело се може извршити само са директним умишљајем, а за извршиоца дела је прописана казна затвора до три године и новчана казна. Први тежи облик дела постоји уколико износ обрачунатог, а неуплаћеног пореза прелази износ од 1.500.000 динара. Овај износ представља квалификовану последицу дела за које је прописана казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна. Други тежи облик дела постоји уколико износ обрачунатог, а неуплаћеног пореза, односно доприноса прелази износ од 7.500.000 динара. За извршиоца дела је прописана казна затвора од једне до десет година и новчана казна. Кривичним закоником није прописано обавезно изрицање мере безбедности извршиоцу кривичног дела неуплаћивање пореза по одбитку. Њено изрицање такође зависи од процене суда у сваком конкретном случају. Извршиоцу овог дела се такође могу изрећи мера безбедности: забране вршења позива, делатности и дужности и одузимање предмета. Уколико је извршењем кривичног дела прибављена противправна имовинска корист за себе или друго лице, извршиоцу дела се може изрећи и мера одузимања имовинске користи.

Онемогућавање вршења контроле је прописано у глави двадест два, у групи кривичних дела против привреде, у члану 241. Кривичног законика. Дело постоји уколико лице онемогући органу вршења контроле увид у рачуноводствену евиденцију

(пословне књиге) или другу документацију или онемогући преглед предмета, просторија или других објеката. Обзиром да се под финансијском контролом подразумева не само контрола Пореске управе, већ и царинских органа, интерна финансијска контрола и буџетска контрола, објект заштите овог дела је фискални систем. Објект напада су рачуноводствена евиденција (пословне књиге) или друга документација, предмети, просторије или други објекти у које се врши увид ради обављања финансијске контроле од стране надлежних органа. За извршиоца дела је прописана новчана казна или казна затвора до једне године.

Од царинских кривичних дела у глави двадесет два, такође у групи кривичних дела против привреде, у члану 230. Кривичног законика прописано је кривично дело кријумчарење. То је једино царинско кривично дело које је прописано кривичним законодавством Републике Србије. Ово дело има основни и тежи облик. Основни облик дела постоји уколико се лице бави преношењем робе преко царинске линије избегавајући мере царинског надзора или уколико лице преноси робу наоружано, у групи или уз употребу силе или претње. Дело се може извршити само са умишљајем. За извршиоца дела је прописана казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна. Осим казне, Закоником је прописано и обавезно изрицање мере безбедности одузимање предмета – неоцарињене робе и превозног или другог средства чија су тајна или скривита места искоришћена за пренос робе или које је намењено за извршење кривичног дела под условом:

- а) да је власник или корисник возила знао или је могао и био дужан да зна за постојање тајног и скривитог места и
- б) уколико вредност робе која је предмет кривичног дела прелази једну трећину вредности таквог средства у време извршења дела.

Тежи облик дела постоји у следећим случајевима:

- 1) када се учинилац бави продајом, растурањем или прикривањем неоцарињене робе или
- 2) када учинилац организује мрежу препродаваца или посредника за растурање неоцарињене робе.

У оба случаја се ради о кривичном делу квалификованом тежом околношћу. За ово дело је прописана казна затвора од једне до осам година и новчана казна. И у овом

случају се обавезно изриче мера безбедности одузимања предмета – неоцарињене робе или превозног и другог средства чија су тајна или скровита места искоришћена за пренос робе или које је намењено извршењу кривичног дела. Мера безбедности се изриче под истим условима као и извршиоцу основног облика дела. Иако Кривичним закоником није прописано обавезно изрицање мере одузимање имовинске користи, суд може да изрекне ову меру уколико је извршењем дела прибављена противправна имовинска корист.

У оквиру исте групе дела, у члану 234. прописано је и кривично дело злоупотреба у вези са јавном набавком. Објект заштите овог кривичног дела је двојак, њиме се штити како слобода конкуренције, што оправдава његово сврставање у групу кривичних дела против привреде, али и буџетски систем, за који многи грађани сматрају да је превалентнији објект заштите овог кривичног дела. Ово дело има основни и тежи облик. Основни облик дела постоји уколико одговорно лице у предузећу или другом субјекту привредног пословања које има својство правног лица или предузетник у вези са јавном набавком поднесе понуду засновану на лажним подацима, уколико се договара са осталим понуђачима на недозвољен начин или уколико предузме друге противправне радње у намери да тиме утиче на доношење одлуке наручиоца јавне набавке. Извршилац дела може да буде искључиво одговорно лице у предузећу или другом субјекту привредног пословања или предузетник. Обзиром да се радња преузима са одређеном намером, ово дело се може извршити искључиво са директним умишљајем. За извршиоца дела је прописана казна затвора од шест месеци до пет година.

Тежи облик дела постоји уколико је радња извршена у вези са јавном набавком чија вредност прелази износ од 150.000.000 динара. У овом случају ради се о кривичном делу квалификованом тежом околношћу, која мора да буде обухваћена умишљајем извршиоца у тренутку предузимања радње дела. За извршиоца је прописана казна затвора од једне до десет година. Кривичним закоником је предвиђена и примена института добровољног одустања у случају да извршилац добровољно открије да се понуда заснива на лажним подацима или на недозвољеном договору са осталим понуђачима или да је предузео друге противправне радње у намери да утиче на доношење одлука наручиоца пре него што он донесе одлуку о избору понуде. Тада се извршилац може ослободити од казне. У овом случају се ради о факултативној могућности за ослобођење од казне, која зависи искључиво од става суда у конкретном

случају. Иако Кривичним закоником није предвиђено обавезно изрицање мере безбедности забране вршења позива, делатности и дужности, ова мера би се могла изрећи извршиоцу кривичног дела злоупотреба у вези са јавном набавком у зависности од околности конкретног случаја. Исто важи и за меру одузимања имовинске користи.

Кривично дело ненаменско коришћење буџетских средстава, прописано је једино кривичним законодавством Републике Србије. Дело је прописано у глави тридесет три, у групи кривичних дела против службене дужности, у члану 362а. Објект заштите дела је буџетски систем, а објект напада буџетска средства или средства позајмице. Оно постоји уколико одговорно лице корисника буџетских средстава или одговорно лице у организацији обавезног социјалног осигурања створи обавезе или на терет буџета одобри плаћање расхода и издатака преко износа од 1.000.000 динара у односу на износ утврђен буџетом, финансијским планом или актом Владе којим се утврђује износ средстава позајмице. Извршилац дела може да буде искључиво одговорно лице корисника буџетских средстава или организације обавезног социјалног осигурања. Дело се може извршити са умишљајем, а за извршиоца је прописана новчана казна или казна затвора до једне године. Ово дело је прво било прописано споредним кривичним законодавством, тј. Законом о јавним приходима и расходима, а део основног кривичног законодавства је постало тек након измена и допуна Кривичног законика из 2009. године.

Кривичним закоником Републике Србије прописана су и друга кривична дела која у зависности од околности могу штетити државном буџету. То су неправна фискална кривична дела: неосновано добијање кредита и друге погодности (члан 209.), оштећење туђе ствари (члан 212.), несавестан рад у служби (члан 361.), проневера (члан 364.) и проузроковање стечаја (члан 235.).

Потреба заштите фискалног система кроз прописивање фискалних кривичних дела јавила се веома рано. У Републици Србији је још у време Душановог законика била прописана казна за понашање које данас представља кривично дело пореске утаје, а за које је била прописана казна затвора или заточења. Ова казна је имала карактер принудне мере јер је она изрицана, не како би се дужник санкционисао због неизвршења обавезе, већ како би се принудио на њено испуњење. Пре Првог светског рата кривично дело пореска утаја је било прописано Законом о непосредном порезу Србије из 1884. године. За ово дело је такође била прописана новчана казна. У наведеном периоду било је

прописано само једно царинско кривично дело – кријумчарење и то Царинским законом из 1899. године, а који је измењен Законом о изменама и допунама из 1904. године. За ово дело је такође била прописана новчана казна. Међутим, Царински закон је садржао једну специфичну одредбу. Истрагу и одлуку о кривици у вези са постојањем кривичног дела кријумчарење нису водили и доносили правосудни, већ управни органи. За то су у складу са Законом биле надлежне царинарнице.

Фискална кривична дела су и у периоду између два светска рата још увек била део споредног кривичног законодавства. Кривично дело пореска утаја је било прописано Законом о порезу на пословни промет из 1922. године и Законом о непосредним порезима из 1928. године. За ово дело су оба Закона прописивала новчану казну. Пореска кривична дела су и након Другог светског рата била прописана споредним законодавством. Пореска утаја је била прописана Законом о порезима из 1946. године, којим је за ово дело такође била прописана новчана казна. Тек након доношења Кривичног законика из 1951. године кривично дело пореска утаја постаје део основног кривичног законодавства. За кривично дело пореска утаја се сада може изрећи, како новчана казна, тако и казна затвора.

Царинска кривична дела су такође, дуго била део споредног кривичног законодавства. Некад, а и сада, како споредним, тако и основним кривичним законодавством прописано је само једно царинско кривично дело – кријумчарење.

За разлику од пореских и царинских кривичних дела, буџетска кривична дела су новијег датума. Прописивање ових дела било је условљено новим друштвеним приликама. Кривично дело ненаменско коришћење буџетских средстава било је прописано споредним кривичним законодавством. Најпре Законом о јавним приходима и расходима из 1991. године, а затим све до 2009. године Законом о буџетском систему. Најновије буџетско кривично дело, којим се не штити само буџетски систем, већ и привреда кроз заштиту права конкуренције је злоупотреба у вези са јавном набавком. Ово дело је прописано Кривичним закоником 2013. године. За разлику од периода када су за фискална кривична дела биле прописане искључиво новчане казне, за ова дела су данас осим наведених санкција прописане и казне затвора уз које се могу изрећи и мере безбедности прописане Кривичним закоником.

У свим земљама чија су фискална кривична дела била предмет упоредноправне анализе у овом раду пореска кривична дела су прописана или Кривичним закоником или споредним кривичним законодавством као што је то случај у Савезној Републици Немачкој – Фискалним законом или Републици Италији – Законом о пореским кривичним делима, али не и неким другим прописом. Законско решење које постоји у нашој пракси може да доведе до правне несигурности, нарочито уколико су у питању страни држављани који тек почињу да обављају привредну делатност или који по неком другом основу постану обвезници плаћања пореза у нашој земљи.

У Републици Литванији царинска и пореска кривична дела прописана су у групи кривичних дела и прекршаја против јавних финансија, а буџетска у групи дела против економије и законитог пословања. Кривичним закоником Републике Литваније прописано је десет фискалних кривичних дела. Од тога четири су царинска кривична дела: кријумчарење (члан 199.), царинска превара (члан 199 (1).), противзаконито поседовање добара која подлежу обавези плаћања акцизе (члан 199 (2).) и незаконит извоз добара или производа ван границе Републике Литваније (члан 200.). Обзиром да је Република Литванија чланица Европске уније њеним кривичним делима се штите и финансијски интереси ове Заједнице, а што се јасно види из законског описа кривичног дела царинска превара. Ово дело постоји уколико лице из земаља које нису чланице Европске уније унесе на територију Литваније ствари које морају бити пријављене на царини и чија вредност прелази износ од 250 литванских литаса или пропусти контролу коју је у обавези да прође на државној граници Републике Литваније или друге чланице Европске уније или на други начин избегне царинску контролу. За ово дело је прописана новчана казна и казна затвора до осам година.

Кривичним закоником су прописана следећа буџетска кривична дела: ненаменско коришћење кредита, позајмице и других подстицајних средстава (члан 206.) и кредитна превара (члан 207.). Истим Закоником предвиђена су следећа пореска кривична дела: избегавање плаћања пореза (члан 219 (2).), пропуштање подношења пореске пријаве, извештаја или другог документа (члан 221.), нетачно евидентирање рачуноводствених података (члан 222.) и немарно вођење рачуноводства (члан 223.). Кривично дело избегавање плаћања пореза је специфично у односу на друга пореска кривична дела. Ово дело се не врши пре, већ након утврђивања пореске обавезе. У

складу са тим оно постоји уколико лице након утврђивања пореске обавезе или подношења пореског извештаја у складу са релевантним прописима и процедурама пропусти да на време плати доспелу пореску обавезу обрачунату у складу са донетим прописима и утврђеним процедурама, а након што је добило опомену од стране надлежног органа. Ово дело има основни и тежи облик. За основни облик дела прописана је новчана казна и казна затвора до четири године. Тежи облик дела постоји уколико је услед извршења кривичног дела избегнуто плаћање утврђене пореске обавезе у износу од 500 литванских литаса. За ово дело је прописана казна затвора од две до шест година.

Слично решење садржи и Кривични закон Републике Летоније, којим су фискална кривична дела прописана у групи кривичних дела против економије. Овим Законом прописана су следећа царинска кривина дела: кријумчарење (члан 190.), кријумчарење добара и супстанци које су забрањене или чији је промет регулисан посебним прописима (члан 190.1.) и незаконито поступање са робом и осталим добрима и имовином на царини (члан 191.). Од буџетских кривичних дела прописана су следећа дела: ширење нетачних података или информација које се односе на стање фискалног система Републике Летоније (члан 194.(1).) и преварно добијање и коришћење кредита и других зајмова (члан 210.).

Кривично дело ширење нетачних података или информација које се односе на стање фискалног система Републике Летоније је специфично кривично дело, које не предвиђају законодавства других земаља чији су прописи били предмет анализе у овом раду. Дело постоји уколико лице свесно шири нетачне податке или информације усменим путем или на други начин, а које се тичу фискалног система Републике Летоније. За извршиоца је прописана казна затвора од две године, уз могућности изрицања условне осуде, рад у јавном интересу и новчана казна од 80 минималних зарада у Републици Летонији. Осим основног, Законом су прописана и два тежа облика дела. Први тежи облик дела постоји уколико је радња предузета на основу претходног договора или уколико је извршењем дела нанета велика штета држави или законом заштићеним интересима и правима грађана. За ово дело је прописана казна затвора од четири године, могућност изрицања условне осуде, рад у јавном интересу и новчана казна од 100 минималних месечних зарада у Републици Летонији. Други тежи облик дела постоји уколико је радња извршена у намери стицања противправне имовинске користи.

За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од осам година, мера конфискације имовине и мера безбедности забране ангажовања на одређеним пословима у трајању од две до пет година. Имајући у виду чињеницу да се у току изборне кампање често износе неистине у вези са стањем фискалног система једне земље и да као последица оваквог понашања може наступити велика штета за фисклани систем (губљење страних инвестиција, негативан утицај на привредне активности), али и повреда права грађана да буду објективно информисани, прописивање оваквог кривичног дела је сасвим оправдано.

Осим царинских и буџетских, Кривичним законом Летоније су прописана и три пореска кривична дела: избегавање плаћања пореза и других дажбина (члан 218.), избегавање подношења пријаве (члан 219.) и прикривање власништва (члан 220.).

У Републици Естонији пореска и царинска кривична дела су прописана у групи економских кривичних дела, а кривично дело повреда прописа у поступку јавне набавке у групи кривичних дела против службене дужности. Од пореских кривичних дела прописана су три дела. То су: погрешно обрачунат порез (члан 386.), неуплаћивање пореза по одбитку (члан 389.) и ометање рада пореских органа (члан 390.). Кривичним закоником Естоније прописано је само једно царинско кривично дело – кријумчарење, чланом 391. Када су у питању буџетска дела, Кривичним закоником Естоније су прописана два дела: кредитна превара (члан 210.) и повреда прописа у поступку јавних набавки (члан 300.).

Република Естонија спада у мали број земаља који је прописао као кривично дело понашања којима се крше прописи који уређују област јавних набавки. Кривично дело повреда прописа у поступку јавних набавки постоји уколико службено лице наручиоца пропише неоправдано повољније услове или захтеве за учеснике у позиву за тендер или на други начин изврши повреду прописа којима су уређене јавне набавке, а чиме је проузрокована штета за права или интересе других лица или јавни интерес. Као што се може закључити, и у овом случају као и праву Републике Србије, објект заштите кривичног дела је двојак. То су: привреда, односно право конкуренције, али и буџетски систем. За извршиоца дела је прописана новчана казна или казна затвора од годину дана.

Кривичним закоником Републике Финске, пореска и буџетска кривична дела су прописана у групи кривичних дела против јавних финансија, а царинска у групи дела у

вези са увозом и извозом. Закоником је прописано само једно пореско кривично дело – пореска превара (секција 1.) и већи број буџетских и царинских кривичних дела. Од буџетских су прописана следећа кривична дела: субвенцијска превара (секција 5.), субвенцијска злоупотреба (секција 7.), рачуноводствена превара (секција 9.), несавесно вођење рачуноводства (секција 10.) и ревизорско кривично дело (секција 10 (а)).

Република Финска спада у мањи број земаља које су прописале кривично дело рачуноводствена превара. Ово дело постоји уколико лице којем је поверено вођење рачуноводствених књига: у супротности са прописима којима је уређено рачуноводство занемарује евидентирање пословних трансакција или салдирање рачуна; уноси погрешне или лажне податке који се тичу новчаног износа или уништи, прикрије или оштети рачуноводствену документацију и на тај начин онемогући добијање праве слике о финансијском резултату и пословању субјекта у којем је запослено. За извршиоца дела је прописана новчана казна или казна затвора од две године. Осим основног облика Закоником је прописан и тежи облик (секција 9а.). Он постоји уколико извршилац основног облика дела: у потпуности или у већем обиму запостави вођење рачуноводствених књига; у рачуноводствене књиге унесе већи број лажних и нетачних података или податке засноване на фалсификованим документима или уколико је рачуне уништило или сакрило у потпуности, великом степену или великој мери. За извршиоца овог дела прописана је казна затвора од четири месеца до четири године.

Једино је Кривичним закоником Републике Финске прописано ревизорско кривично дело, које је бланкетног карактера. Ово дело постоји уколико лице не поступи у складу са чланом 15. Рачуноводственог закона број 459 из 2001. године. Дело се састоји у фалсификовању ревизорског извештаја од стране овлашћеног ревизора. За ово дело је прописана новчана казна или казна затвора до две године. Од царинских кривичних дела прописана су следећа дела: повреда прописа о увозу и извозу (секција 1.), кријумчарење (секција 4.), незаконита трговина увезеним добрима (секција 6.), пропуштање подношења царинске декларације (секција 7.) и лажно пријављивање земље порекла робе (секција 10.).

Кривичним делом повреда прописа о извозу и увозу штите се и финансијски интереси Европске уније јер дело постоји и у случају повреде прописа Европске уније. Осим извршиоца за ово дело се санкционише и лице које покуша његово извршење. За

њега је прописана новчана казна или казна затвора до две године. Осим основног, прописан је и тежи облик дела који постоји уколико лице предузме радњу извршења у намери остварења веће противправне имовинске користи или на такав начин да је његовим извршењем изазавана опасност за животни стандард становника или функционисање националне економије. Овај облик постоји и уколико је повреда прописа извршена на особито тежак начин, узимајући у обзир све околности под којима је извршено дело. За извршиоца дела је прописана казна затвора од четири месеца до пет година. Осим основног и тежег, прописан је и лакши облик дела који постоји уколико је кривично дело извршено на особито лак начин узимајући у обзир све околности конкретног случаја. За извршиоца је прописана новчана казна. Осим кривичног дела повреда прописа о увозу и извозу, финансијски интереси Европске уније штите се и кривичним делом лажно пријављивање порекла робе. Ово дело постоји уколико неко лице доставља нетачне (лажне податке) надлежним органима Републике Финске или институцијама Европске уније у вези са земљом порекла робе у намери да се од тих институција оствари нека имовинска корист или привилегован положај. За ово дело је прописана новчана казна или казна затвора до пет година.

Фискална кривична дела су у Републици Мађарској прописана у групи економских кривичних дела, подгрупи против економије, ужој групи финансијска кривична дела. Од пореских кривичних дела прописана су следећа дела: пореска превара и превара у вези са социјалним осигурањем (секција 310.), злоупотреба акциза (секција 311.) и незаконита продаја производа који подлежу акцизама (члан 311 а.). Од царинских кривичних дела прописано је кријумчарење и прибављање кријумчарених добара (секција 312.). Заштита финансијских интереса Европске уније у Републици Мађарској пружа се предвиђањем посебног кривичног дела.

У групи финансијских кривичних дела, у поглављу четири, у секцији 314. предвиђено је дело угрожавање финансијских интереса Европске уније. Ово дело постоји уколико лице угрожава финансијске интересе Европске уније тако што даје лажне изјаве, користи лажне или фалсификоване исправе, не доставља неопходне информације или доставља нетачне информације надлежним органима у намери добијања средстава из фондова Европске уније. Дело постоји и уколико се средства добијена из фондова Европске уније користе супротно намени за коју су одобрена. За ово дело је прописана

казна затвора од пет година. Правно лице тј. руководиоца институције или лице запослено на пословима контроле или надзора над финансијским пословањем у правном лицу које је у намери остваривања противправне имовинске користи за правно лице у којем је запослено предузело радњу кривичног дела или које не спречи извршење дела које је предузимањем мера контроле могло да спречи казниће се казном затвора од две године, радом у јавном интересу или новчаном казном. Иста казна је прописана и за лице чија је дужност била да врши контролу и надзор над финансијским пословањем правног лица, а у чије име и за чији рачун је предузело радњу извршења кривичног дела.

У Савезној Републици Немачкој су фискална кривична дела прописана у два прописа: Кривичном закону и Фискалном закону. Кривичним законом је прописано једно буџетско кривично дело-субвенцијска превара, у глави двадесет два, у групи кривичних дела преваре и проневере, у секцији 264. Пореска и царинска кривична дела су прописана у глави осам, Фискалног закона. То су следећа дела: пореска утаја (секција 370.), бављење кријумчарењем и организовањем мреже за кријумчарење (секција 373.) и неовлашћено поседовање или продаја робе за коју није плаћен порез или друге дажбине (секција 374.). У Немачкој је прописано једно буџетско, једно пореско и два царинска кривична дела.

Фискална кривична дела су у Републици Италији такође предвиђена у два прописа. Буџетска дела су прописана у Кривичном закону, у глави два, у поглављу један, у групи кривичних дела против државне управе. Кривично дело неовлашћено добијање државних средстава прописано је чланом 316-тер., превара на штету државе чланом 316-бис., а превара у вези са јавном набавком чланом 356. Заштита финансијских интереса Европске уније пружа се наведеним буџетским кривичним делима, обзиром да је наглашено да кривична дела неовлашћено добијање државних средстава и превара на штету државе постоје и када је радња извршења дела предузета у односу на средства која додељује Европска унија.

Као и у праву Републике Србије, Кривични законик Италије прописује кривично дело у вези са јавном набавком. Дело превара у јавним набавкама је прописано у групи дела против државне управе. Превара у јавним набавкама постоји уколико лице изврши превару у вези са закључењем уговора у поступку јавне набавке или приликом испуњења уговорних обавеза. За ово дело је прописана казна затвора од једне до пет година и

новчана казна у износу од најмање 1.032 Евра, која може бити већа у зависности од околности под којима је извршено конкретно кривично дело.

Пореска кривична дела су у Републици Италији прописана Законом о пореским кривичним делима. То су следећа дела: састављање лажне пореске пријаве (члан 2.), онемогућавање утврђивања пореза на други начин (члан 3.), давање лажних информација (члан 4.), пропуштање достављања пореске пријаве (члан 5.), издавање лажних фактура или других докумената (члан 8.), прикривање или уништавање рачуноводствених докумената (члан 10.) и недостављање пријаве за уплату пореза по одбитку (члан 10-бис.). Овим Законом је прописан велики број допунских санкција које се могу изрећи извршиоцима пореских кривичних дела. То су: забрана вршења делатности правних лица или предузећа у периоду од шест месеци до три године, забрана закључења уговора са јавним сектором у периоду од једне до три године, забрана обављања послова у пореској области у трајању од једне до три године, трајна суспензија члана пореске комисије и објављивање пресуде у складу са одредбама Кривичног законика. Као и Немачкој и у Италији су фискална кривична дела предвиђена у два прописа. Буџетска дела су предвиђена Кривичним закоником, а пореска Законом о пореским кривичним делима. Међутим, за разлику од Републике Србије, пореска кривична дела су и у Италији предвиђена искључиво једним прописом-Законом о пореским кривичним делима, а што не нарушава начело правне сигурности.

Република Словенија је фискална кривична дела прописала у Кривичном закоником, у групи кривичних дела против економије. Овим прописом предвиђено је кривично дело избегавање плаћања пореза (члан 249.) и кријумчарење (члан 250.). Кривичним делом избегавање плаћања пореза штите се и финансијски интереси Европске уније. Дело постоји уколико лице у намери избегавања плаћања такси, пореза или друге прописане обавезе, било да се ради о физичком или правном лицу, или у намери стицања противправне имовинске користи за себе или друго лице неовлашћено оствари право на повраћај пореза из средстава Републике Словеније или Европске уније, или уколико лице надлежним органима даје нетачне податке о приходима, трошковима, имовини, добрима или другим околностима релевантним за наплату пореза или других прописаних обавеза и на тај начин доведе у заблуду пореске власти надлежне за утврђивање пореске обавезе и вршење надзора над плаћањем тих обавеза. Дело постоји и

уколико лице у намери избегавања плаћања такси, пореза или друге прописане обавезе или у намери стицања противправне имовинске користи за себе или друго лице пропусти да обавести надлежне пореске органе о стеченим приходима или другим околностима од значаја за утврђивање пореза или других обавеза, а уколико је рок за достављање извештаја одређен пореским прописима. За ово дело је прописана казна затвора од шест месеци до три године.

Осим основног, прописани су и посебан и тежи облик дела. Посебан облик дела постоји уколико неко лице у намери да спречи установљење пореске обавезе на захтев надлежних пореских службеника не достави информацију коју је у обавези да достави пореским органима, не учини доступним пословне књиге и извештаје које је у складу са прописима у обавези да чува, уништи књиге или извештаје или не пружи објашњења у вези са субјектом пореске инспекције или уколико омета њен рад. За ово дело је прописана казна затвора од једне до две године. Тежи облик дела постоји уколико је извршењем дела остварена противправна имовинска корист у високом износу или уколико је дело извршено у оквиру криминалне организације. За овај облик дела је прописана казна затвора од једне до осам година.

Кривичноправна заштита финансијских интереса Европске уније остварује се и кривичним делом кријумчарење. Ово дело постоји уколико лице превози или преноси добра високе вредности преко граничне линије Европске уније избегавајући мере царинске контроле или уколико лице превози таква добра уз употребу силе или претњу да ће је употребити. За ово дело је прописана казна затвора до пет година и новчана казна. Осим основног, прописана су и три тежа облика дела. Први тежи облик дела постоји уколико је радња извршења предузета преносом робе у скривеном простору или у намери продаје или препродаје таквих добара. За ово дело је прописана казна затвора од једне до десет година и новчана казна. Ово дело постоји и уколико службеник запослен на граничном прелазу користећи свој службени положај дозволи пренос добара на описан начин преко граничне линије Европске уније. Други тежи облик дела постоји уколико је лице предузетом радњом остварило изузетно висок износ имовинске користи за себе или за друго лице, ако је дело извршено претњом за живот или здравље већег броја људи, ако је кријумчарење повезано са терористичким активностима или ако је лице извршило дело као члан организоване криминалне групе. За ово дело је прописана

казна затвора од три до петнаест година и новчана казна. Трећи тежи облик дела постоји уколико лице стекне велику материјалну корист од транспорта кријумчарених добара преко територије Европске уније користећи фалсификована документа за транспорт или уколико дело изврши сакривањем или складиштењем добара. За ово дело је прописана казна затвора од три до дванаест година и новчана казна. Иста санкција ће се применити и у случају да је лице извршило кривично дело на исти начин на територији друге земље чланице Европске уније у којој је прописано кривично дело кријумчарење, а што је у складу са међународном обавезом превенције оваквих кривичних дела, назависно од места на којем је оно извршено. Кривичним закоником је прописано обавезно изрицање мере безбедности одузимање предмета.

Као што се може закључити заштита финансијских интереса Европске уније садржана је у законском опису, како пореског, тако и царинског кривичног дела. За разлику од прописа неких других земаља, као што је Република Мађарска, Кривичним закоником Словеније је прописано пореско кривично дело којим се штите, како порески систем Словеније, тако и финансијски интереси Европске уније, обзиром да одређени проценат пореза на додату вредност који се убира на територији земаља чланица представља приход Европске уније. Приступањем Европској унији кривичним делом кријумчарење не штите се више финансијски интереси државе која ово дело прописује, већ финансијски интереси Европске уније, обзиром да се приступањем њој приступа и царинској унији, као и обзиром на чињеницу да царине представљају њен искључиви приход. Стога би законски опис кривичног дела кријумчарење прописаног чланом 250. Кривичног законика Републике Словеније могао да послужи као основ за измену законског описа кривичног дела кријумчарење које је прописано чланом 230. Кривичног законика Републике Србије.

Република Хрватска је фискална кривична дела прописала Казненим законом, у групи дела против господарства. Овим Законом предвиђено су следећа фискална кривична дела: утаја пореза и царине (члан 256.), избегавање царинског надзора (члан 257.), злоупотреба у поступку јавне набавке (члан 254.) и субвенцијска превара (члан 258.). Кривичним делом утаја пореза и царине пружа се кривичноправна заштита и финансијским интересима Европске уније. Дело постоји уколико лице са циљем да оно или друго лице потпуно или делимично избегне плаћање пореза или царине даје нетачне

или непотпуне податке о дохотцима, предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање износа пореске или царинске обавезе или уколико са истим циљем не пријави приход, предмет или друге чињенице које су од утицаја на утврђивање пореске или царинске обавезе, па због тога дође до смањења или неутврђивања пореске или царинске обавезе у износу који прелази двадесет хиљада куна. За ово дело је прописана казна затвора од шест месеци до пет година. Осим основног, Законом су прописани и посебан и тежи облик дела. Посебан облик дела постоји уколико лице оствари пореску олакшицу или другу пореску повластицу у износу од двадест хиљада куна супротно условима под којима ју је добио. За ово дело је прописана иста казна као и за извршиоца основног облика дела. Тежи облик дела постоји уколико је услед предузимања радње извршења као последица наступило смањење јавних прихода или неутврђивање пореске обавезе великих размера. За ово дело је прописана казна затвора од једне до десет година.

Како би се нагласило да се овим делом штите и финансијски интереси Европске уније, законодавац је у истом члану предвидео да се исте одредбе примењују и уколико је радња дела усмерена на угрожавање финансијских интереса Европске уније. Имајући у виду чињеницу да је Република Хрватска 2013. године постала чланица Европске уније, кривичним делом избегавање царинског надзора штите се финансијски интереси наведене заједнице. Кривичним делом субвенцијска превара такође се штите и финансијски интереси Европске уније. Дело постоји уколико лице са циљем да за себе или другога оствари државну помоћ даваоцу помоћи да нетачне или непотпуне податке о чињеницама од којих зависи доношење одлуке о давању државне помоћи или пропусти да обавести даваоца државне помоћи о променама важним за доношење одлуке о њеној додели. За ово дело је прописана казна затвора од шест месеци до пет година. Осим наведеног, ово дело постоји и уколико лице средства из одобрене државне помоћи користи супротно њиховој намени. Тежи облик дела постоји уколико је извршилац предузео радњу извршења у намери добијања државне помоћи великих размера или уколико је ненаменски користио државну помоћ великих размера. За ово дело је прописана казна затвора од једне до десет година.

Имајући у виду значај финансијских средстава, законодавац је финансијске интересе ставио испред кажњавања извршиоца, обзиром да је предвидео факултативни

основ за ослобођење од казне. Извршилац који добровољно спречи доношење одлуке о давању државне помоћи на основу нетачних или непотпуних података или на основу пропуштања обавештења о важним променама које могу бити од утицаја на доношење одлуке о додели државне помоћи може се ослободити од казне. Како би се нагласило да се овим делом штите и финансијски интереси Европске уније, законодавац је у истом члану, тачки 5. прописао да се са државном помоћи изједначавају и субвенције и помоћ одобрени из средстава Европске уније. Као и у Републици Словенији, и у Хрватској је заштита финансијских интереса пружена не кроз прописивање нових, већ изменом постојећих фискалних кривичних дела.

У Републици Македонији фискална кривична дела су прописана у групи дела против јавних финансија, платног промета и економије. Кривичним закоником Републике Македоније прописана су следећа фискална кривична дела: царинско кривично дело – кријумчарење (члан 278.) и пореско кривично дело – пореска утаја (члан 279.).

Босна и Херцеговина је царинска кривична дела прописала Кривичним законом у групи дела против јединства царинског тржишта и кривичних дела из области царина, а друга фискална дела у групи дела против привредног пословања и сигурности платног промета. Кривичним законом Босне и Херцеговине предвиђена су следећа пореска кривична дела: пореска утаја (члан 210.), недозвољен промет акцизних производа (члан 210а.), незаконито ускладиштење робе (члан 210б.) и неплаћање пореза (члан 211.). Осим пореских, прописана су и следећа царинска кривична дела: кријумчарење (члан 214.), организовање групе људи или удружења за кријумчарење или растурање неоцарињене робе (члан 215.) и царинска превара (члан 216.).

Као специфично решење издваја се кривично дело неплаћање пореза, које се врши након пријављивања пореске обавезе. Ово дело постоји уколико лице преносом или отуђењем имовине, гашењем привредног субјекта или на други начин онемогући наплату пријављеног пореза прописаног пореским законодавством Босне и Херцеговине, а износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 50.000 конвертибилних марака. За ово дело је прописана новчана казна или казна затвора до три године. Осим основног, прописана су и два тежа облика. Први тежи облик дела постоји уколико лице преносом или отуђењем имовине, гашењем привредног субјекта или на други начин онемогући

наплату пријављеног пореза прописаног пореским законодавством Босне и Херцеговине у износу који прелази 100.000 конвертибилних марака. За ово дело је прописана казна затвора од једне до десет година. Кривичним законом је прописан и други тежи облик дела који постоји уколико лице предузимајући радњу извршења основног облика дела избегне плаћање обавезе чији износ прелази 200.000 конвертибилних марака. За ово дело је прописана казна затвора најмање три године.

Обзиром да је прилив новца у буџет битнији од кажњавања извршиоца, законодавац је предвидео и факултативни основ за ослобођење од казне, који постоји уколико извршилац дела плати обавезе накнадно, а пре изрицања кривичне санкције. У конкретном случају он се оглашава кривично одговорним, али се ослобађа од казне. Осим овог дела, особеност решења садржаних у Кривичном закону Босне и Херцеговине огледа се и у томе што је као посебно кривично дело, чланом 215. прописано организовање групе људи или удружења за кријумчарење или растурање неопарињене робе. Обзиром да су царине у надлежности Босне и Херцеговине, кривично дело кријумчарење није прописано Кривичним законима њених ентитета, већ само овим Кривичним законом.

У Федерацији Босна и Херцеговина пореска кривична дела прописана су Кривичним законом у групи кривичних дела из области пореза. То су следећа дела: пореска утаја (члан 273.), лажна пореска исправа (члан 274.), неправилно издвајање средстава правних лица (члан 275.), подношење лажне пореске пријаве (члан 276.), спречавање пореског службеника у обављању службене дужности (члан 277.) и напад на пореског службеника у обављању службене дужности (члан 278.).

Као специфично решење издвајају се два кривична дела: неправилно издвајање средстава правних лица и кривично дело напад на пореског службеника у обављању службене дужности. Кривично дело неправилно издвајање средстава правних лица постоји ако одговорно лице у правном лицу које је на основу пореских прописа одговорно за плаћање пореске обавезе одобрило издвајање средстава правног лица у друге сврхе, а не за плаћање пореске обавезе, па је на тај начин проузрокована неспособност правног лица за благовремено измирење пореске обавезе. За ово дело је прописана новчана казна или казна затвора до три године. Специфично решење представља и кривично дело напад на пореског службеника у обављању службене

дужности. Ово дело постоји када лице нападне не само пореског службеника, већ и особу која му помаже у откривању и истраживању повреде пореских прописа у Федерацији. То може бити службено лице пореске полиције, припадник министарства унутрашњих послова или лице запослено у надлежном тужилаштву. За основни облик дела превиђена је казна затвора од три месеца до три године. Осим основног, Законом су прописана и два тежа облика. Први тежи облик дела постоји ако је предузимањем радње извршења нанета лака телесна повреда службеном лицу или лицу које му помаже или уколико се тим лицима претило употребом оружја. За ово дело прописана је казна затвора од шест месеци до пет година. Други тежи облик дела постоји уколико лице услед предузимања радње извршења теже повреди пореског службеника или лице које му помаже у откривању или спровођењу истраге.

Кривичним законом Федерације Босна и Херцеговина прописано је само једно буџетско кривично дело – обмана при добијању кредита или других погодности. Ово дело је прописано у групи кривичних дела против привредног пословања и сигурности платног промета и члану 268.

У Републици Српској фискална кривична дела су прописана у Кривичном закону, у групи кривичних дела против привреде и платног промета. Овим Законом прописана су следећа кривична дела: утаја пореза и доприноса (члан 287.), лажна пореска исправа (члан 288.), подношење лажне пореске пријаве (члан 289.), спречавање пореског службеника у обављању службене дужности (члан 290.), напад на пореског службеника у обављању службене дужности (члан 291) и неправилно издвајање средстава правног лица (члан 292.). Кривичним законом Републике Српске прописана су иста кривична дела, као и Кривичним законом Федерације Босна и Херцеговина. Буџетска кривична дела су такође прописана у групи дела против привреде и платног промета. То су следећа кривична дела: обмана при добијању кредита или других погодности (члан 283.) и злоупотреба у поступку јавне набавке (члан 264а.).

У Дистрикту Брчко Босне и Херцеговине Кривичним законом, у групи кривичних дела против економије прописана су следећа пореска кривична дела: пореска утаја (члан 267.), неплаћање пореза (члан 272а.), лажна пореска исправа (члан 268.), неправилно издвајање средстава правних лица (члан 269.), подношење лажне пореске пријаве (члан 270.), спречавање пореског службеника у обављању службене радње (члан

271.) и напад на пореског службеника у обављању службене дужности (члан 272.). Од буџетских кривичних дела прописано је једно дело - обмана при добијању кредита и других погодности, чланом 262. Кривичног закона. Као што се може закључити кривичним законима ентитета Босне и Херцеговине прописана су иста кривична дела. Једино је Кривичним законом Републике Српске прописано дело злоупотреба у вези са јавном набавком.

Слично решење садржи и Кривични законик Републике Црне Горе којим су фискална кривична дела прописана у групи дела против платног промета и привредног пословања и групи дела против имовине. У групи дела против платног промета и привредног пословања прописана су следећа фискална дела: утаја пореза и доприноса (члан 264.) и кријумчарење (члан 265.). Кривично дело неосновано добијање и коришћење кредита и других погодности прописано је у групи дела против имовине, у члану 245. Кривичног законика Црне Горе.

Као што се може закључити у неким земљама је прописан већи, а у другима мањи број фискалних кривичних дела. Таква решења диктирају друштвене прилике у одређеној земљи. Као позитивно решење могло би да се наведе сврставање фискалних кривичних дела у одређене групе дела. Литванија је ова дела сврстала у групу кривичних дела и прекршаја против јавних финансија, Летонија у оквиру групе кривичних дела против економије, Естонија је пореска и царинска кривична дела прописала у групи пореских и царинских дела, а кривично дело повреде прописа у поступку јавне набавке у групи дела против службене дужности. Финска је пореска и и буџетска дела прописала у групи дела против јавних финансија, а царинска у групи дела у вези са увозом и извозом. Мађарска је ова дела прописала у групи економских кривичних дела, подгрупи против економије, у ужој групи финансијска кривична дела.

У Савезној Републици Немачкој фискална кривична дела су предвиђена у два прописа. Иако су пореска и царинска кривична дела прописана споредним – Фискалним законом, за разлику од решења у нашој земљи она нису прописана са више закона. Исти је случај и са кривичним законодавством Италије у којој су буџетска дела прописана Кривичним закоником, а пореска Законом о пореским кривичним делима. Иако би фискална кривична дела била прописана споредним кривичним законодавством у једној земљи, она би требала да буду искључиво предвиђена једним законом. Разлог за то је

правна сигурност, која је од посебног значаја нарочито када су у питању кривичноправне одредбе.

Република Словенија је фискална кривична дела такође прописала у групи дела против економије. У оквиру истоимене групе прописана су фискална дела и у Кривичном закону Дистрикта Брчко Босне и Херцеговине. У Републици Хрватској ова дела су прописана у групи дела против gospodarства. У Македонији су фискална кривична дела прописана у групи дела против јавних финансија, платног промета и економије. У Босни и Херцеговини су пореска кривична дела прописана у посебној групи кривичних дела из области царина, а пореска и царинска у групи дела против привреде и сигурности платног промета. У Федерацији Босне и Херцеговине је такође прихваћено делимично квалитетно решење: пореска дела су прописана у групи дела из области пореза, а буџетска у групи дела против привреде и платног промета.

Као што се може закључити велики број земаља није прописао фискална кривична дела у групи дела против привреде, јер се њима не угрожава непосредно привреда, већ пре свега јавне финансије, тј. фискални систем. Због тога би Република Србија у наредном периоду требало да фискална кривична дела пропише у групи дела против економије. Назив ове групе дела против националне економије не би био оправдан, обзиром да је кривичним делима којима се штити фискални систем, неопходно заштити и економске интересе Европске уније, имајући у виду чињеницу да се Република Србија налази у фази преговора о приступању овој регионалној организацији. Чак ни назив групе – фискална кривична дела не би био оправдан, јер уколико би кривично дело злоупотреба у вези са јавном набавком остало део кривичног законодавства, ово дело се не би могло сврстати у другу групу, изузев у групу дела против економије.

Имајући у виду чињеницу да је наша земља у обавези да пре приступања Европској унији усклади своје национално законодавство са правним тековинама Заједнице садржаним у њеним правним актима, неопходно је Кривичним закоником прописати и кривична дела којима се штите финансијски интереси Европске уније у складу са Конвенцијом о заштити финансијских интереса Европске уније. Обзиром да је Кривичним закоником Републике Србије прописан довољан број кривичних дела којима је могуће уз измене и допуне заштитити финансијске интересе Европске уније, најприхватљивије решење би било да се у Републици Србији, као и Хрватској измене

кривична дела: пореска утаја, кријумчарење и неосновано добијање и коришћење кредита и друге погодности.

Имајући у виду чињеницу да је чланом 2. став 2. Конвенције о заштити финансијских интереса Европске уније прописано да основ за кривично дело спречавање прилива средстава у буџет Европске уније постоји једино уколико износ чије се плаћање избегава прелази 4.000 Евра, као и чињеницу да за постојање дела није неопходно постојање намере, потребно је изменити кривично дело пореска утаја, тако што ће се осим подизања новчаног износа од 150.000 динара на износ преко 4.000 Евра избрисати и намера као конститутивни елемент бића кривичног дела. Можда би се могло поставити питање због чега баш овакво решење, уместо прописивања новог кривичног дела. Наиме, порески приходи се иначе убирају на територији држава чланица. Стога би било квалитетније решење да се једним кривичним делом пореска утаја пружи заштита, како фискалном систему државе у којој се порези убирају, тако и финансијским интересима Европске уније којој припада одређени проценат пореза на додату вредности који се прикупља на територији држава чланица.

Обзиром да је Уговором о приступању и Уговором о функционисању Европске уније прописано постојање тзв. царинске уније и да ће Република Србија приступањем Европској унији заправо приступити царинској унији, неопходно је изменити законски опис радње извршења кривичног дела кријумчарење или Царински закон, обзиром да се у њему царинска линија идентификује са границом Републике Србије. Слободно кретање робе, капитала и услуга постоји само између земаља чланица Европске уније, док се у односу на треће земље примењују царинске мере и наплаћују царине. У конкретном случају то значи да уколико је роба већ оцарињена на једном граничном прелазу Европске уније, није неопходно њено царињење у другој земљи чланици. Због тога ће осим измене Кривичног законика бити неопходна и измена одредби царинских прописа и прилагођавање чланству у Европској унији, тако што ће се уместо граница Републике Србије у прописима означити граница Европске уније. Имајући у виду чињеницу да и царина представља приход Европске уније, а да се кривичним делом кријумчарење такође спречава прилив прихода у буџет Уније, неопходно је у складу са чланом 2. став 2. Конвенције о заштити финансијских интереса Европске уније прописати да кривично

дело кријумчарење постоји уколико износ царине чије се плаћање избегава прелази износ од 4.000 Евра.

Имајући у виду да је Конвенцијом о заштити финансијских интереса Европске уније прописана обавеза за земље чланице да заштите финансијске интересе Европске уније од ненаменског добијања и коришћења њених буџетских средстава неопходно је да се у наредном периоду дода нови став у члану 209. Кривичног законика којим ће бити прописано да ће дело ненаменско добијање и коришћење кредита и друге погодности постојати и уколико се оно врши на штету финансијских интереса Европске уније.

Велики утицај на развој кривичноправне заштите фискалног система имају не само прописи Европске уније, већ и Организације Уједињених нација. Међутим, већи број прописа којима се уређује ова област донет је под покровитељством Европске уније. Разлог за то је успостављање финансијске дисциплине у земљама чланицама Уније, а што омогућава и несметано функционисање ове регионалне заједнице. Велики значај за превенцију фискалног криминалитета имају међународни стандарди ОУН садржани у Бечкој декларацији о криминалитету и кривичном правосуђу из 2001. године, Декларацији о борби против корупције из 1997. године и Конвенцији Уједињених нација против корупције из 2003. године.

Бечком Декларацијом о криминалитету и кривичном правосуђу наглашено је да економски криминалитет, у који спада и фискални криминалитет, треба да представља главне елементе стратегије у борби против организованог криминалитета и да свака земља треба да предузме мере у циљу спречавања узрока и откривања фактора ризика. Те мере се огледају у примени социјалних, економских, образовних и правосудних политика. У овом документу наглашена је и потреба доношења националних стратегија. У складу са тим наша земља је донела Националну стратегију борбе против корупције.

Декларацијом о борби против корупције Организације Уједињених нација наглашава се потреба међународне сарадње у циљу унапређења система државне управе, јачања одговорности државних службеника и успостављања транспарентности њеног рада. Саставни део ове Декларације је и Међународни кодекс понашања државних службеника. Од посебног значаја за превенцију фискалних кривичних дела јесте први део овог Кодекса којим је прописано да су државни службеници у обавези да штите интегритет институције у којој раде, а у складу са прописима и пословним политикама.

Стога је неопходно обезбедити да се јавна средства којима располажу државни службеници и за чије су коришћење одговорни употребљавају на ефикасан и ефикасан начин. Осим тога предвиђено је да наведена лица не смеју ненаменски да троше јавни новац. У циљу превенције незаконитог и нерационалног поступања државних службеника у Републици Србији, националним законодавством је успостављена мрежа интерних и екстерних механизма од значаја за превенцију ненаменског трошења јавних средстава.

Чини се да је најзначајнији акт донет од стране Организације Уједињених нација Конвенција о борби против корупције, коју је Република Србија ратификовала 2005. године. Циљ доношења ове Конвенције био је унапређење интегритета, одговорности и правилног управљања јавним пословима и јавном имовином. Ради постизања тог циља прописана је обавеза за земље уговорнице да успоставе ефикасан систем интерне ревизије и да предузму друге мере у циљу повећања транспарентности и одговорности у управљању јавним финансијама, као и мере за очување интегритета рачуноводствене документације, података, финансијских извештаја и других докумената који се односе на јавне расходе и приходе, као и мере ради спречавања фалсификовања тих докумената. Истом Конвенцијом прописана је и обавеза за земље уговорнице да својим националним прописима предвиде кривична дела у циљу спречавања незаконитог коришћења јавне имовине.

У складу са одредбама Конвенције у Републици Србији су 2007. године донета два правилника од стране министра надлежног за послове финансија којима је успостављен систем интерних финансијских контрола у јавном сектору – Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле у јавном сектору и Правилник о заједничким критеријумима за организовање, стандардима и методолошким упутствима за поступање интерне ревизије у јавном сектору.

Међутим, као најзначајнија одредба Конвенције може се навести одредба којом је прописана обавеза за земље уговорнице да својим националним законодавством пропишу дуг период застаревања кривичних дела у вези са корупцијом, као и могућност привременог „стављања ван снаге“ застаревања уколико је извршилац кривичног дела избегао извођење пред лице правде. Обзиром да је институцијама које обављају контролу

трошења јавних средстава и поступања са државном имовином неопходан дужи период за вршење контроле и утврђивање неправилности може се десити да је у тренутку подношења кривичне пријаве против одређеног извршиоца застарелост кривичног гоњења за конкретно дело већ наступила. Стога би требало у националном законодавству Републике Србије прописати дуже рокове застарелости за фискална кривична дела, јер обично извршењу ових дела или претходе коруптивна кривична дела, а неретко се нека од њих врше и са коруптивним мотивима.

Кривичноправном конвенцијом Европске уније о корупцији коју је ратификовала Република Србија прописана је обавеза земаља уговорница да својим националним прописима предвиде кривично дело рачуноводствена превара. Иако је овом Конвенцијом предвиђена обавеза прописивања наведеног кривичног дела, у случају Републике Србије то није неопходно, обзиром да би се активности рачуновођа у циљу прикривања или извршења коруптивних кривичних дела сводиле углавном на лажно приказивање или прикривање чињеница, а што би се могло подвести под законски опис кривичног дела превара које постоји уколико неко лице доведе у заблуду друго лице ради предузимања одређених активности на штету своје или туђе имовине.

Обзиром да се у наредном периоду очекује приступање Републике Србије Европској унији од значаја за област кривичноправне заштите фискалног система, јесте и Конвенција о заштити финансијских интереса Европске уније којом је предвиђена обавеза земаља чланица да својим националним прописима предвиде кривична дела којим ће се штитити финансијски интереси Европске уније, како у вези са трошењем средстава из буџета и фондова Европске уније, тако и кривична дела у вези са прикупљањем јавних прихода којима се финансирају њене активности. Имајући у виду да су Кривичним закоником Републике Србије већ предвиђена кривична дела која могу да пруже заштиту финансијским интересима Уније, у наредном периоду је неопходно само изменити и допунити кривична дела пореска утаја, кријумчарење и неосновано коришћење кредита и друге погодности.

Приступањем Европској унији земљама чланицама је омогућена сарадња и заједничка борба у превенцији пореског криминалитета, имајући у виду одредбе Директиве о административној сарадњи у области опорезивања и Уредбе о

административној сарадњи у области пореза на додату вредност, а које су донете од стране Савета Европске уније.

Међутим, осим наведеног у наредном периоду је неопходно извршити још неке измене у вези кривичних дела којима се штити фискални систем.

Када су у питању буџетска кривична дела, конкретно кривично дело ненаменско коришћење буџетских средстава може се закључити да је Кривичним закоником прописана веома блага санкција за извршиоце овог кривичног дела. Наиме Кривичним закоником за извршиоца овог дела прописана је новчана казна или казна затвора до годину дана. Разлог за то је вероватно чињеница да је некада ово дело било прописано споредним кривичним законодавством, тачније Законом о буџетском систему, па је ово дело у потпуности преписано из споредног законодавства. Међутим, дело постоји и када одговорно лице у кориснику јавних средстава троши буџетска средства у много вишем износу од 1.500.000 динара, те је стога овако блага казна, која кривично дело ненаменско коришћење буџетских средстава сврстава у „багателни криминалитет“ неоправдана. Осим наведеног, то се одражава и на рок застарелости кривичног дела, обзиром да за ово дело застарелост кривичног гоњења наступа протеклом две године од његовог извршења. Уколико се има у виду чињеница да контролу трошења буџетских средстава обављају буџетска инспекција и врховна ревизорска инстутција и да се за извршење овог дела сазна на основу њихових пријава, а да је њима потребан дужи рок за обављање финансијске контроле, као и да они врше контролу и за претходне буџетске године, а не само за текућу, може се догодити да застарелост кривичног гоњења овог дела наступи и пре него што оно буде откривено.

Када је у питању кривично дело злоупотреба у вези са јавном набавком, неопходно је прихватити решење *de lege ferenda*. На основу пажљиве анализе члана 234. Кривичног законика Републике Србије којим је прописано ово кривично дело може се закључити да се законски опис овог дела подударно са законским описом неких других кривичних дела као што су: давање мита, примање мита, злоупотреба службеног положаја и несавестан рад у служби. Имајући у виду наведено могу се јавити проблеми у пракси у вези са подвођењем одређеног понашања под законски опис конкретног кривичног дела. Чини се да је прописивање овог кривичног дела више било одраз политичког момента, него стварне потребе. Уколико би се наставило са оваквом праксом

проширивања инкриминација могло би се догодити да се појаве и друга кривична дела која ће се односити само на одређену област пословања, нпр. злоупотреба у поступку заснивања радног односа итд.

Осим наведеног требало би изменити назив кривичног дела пореска утаја, који је реликт прошлости. Пригоднији назив за ово дело било би избегавље плаћања пореза или пореска превара, обзиром да се радња извршења предузима довођењем у заблуду пореског органа лажним приказивањем или прикривањем чињеница.

У раду је спроведено истраживање путем упитника са затвореним питањима који су подељени запосленима код корисника буџетских средстава на нивоу Републике Србије и јединица локалне самоуправе. Упитник је био анониман, а циљ спровођења оваквог истраживања био је да се сазна какав однос имају запослени у корисницима буџетских средстава према фискалним кривичним делима, имајући у виду чињеницу да се њихов рад финансира из буџета, а да ова дела наносе велику штету државном буџету. Упитник је попунило сто тридесет запослених лица код корисника буџетских средстава. Велики број испитаника, чак 51% зна да је ненамесно коришћење буџетских средстава и прекршај и кривично дело у зависности од износа ненаменски искоришћених средстава. Највећи број испитаника, чак 65% зна да су пореска кривична дела прописана у Закону о пореском поступку и пореској администрацији и Кривичном законнику. Када је у питању заштитни објект пореских кривичних дела, 51% испитаника се изјаснио да се овим делима штити не само привреда, већ и буџет, а што иде у прилог тврдњи да је ова дела неопходно прописати у оквиру нове групе дела. Највећи број испитаника, чак 93% сматра да је најчешћи разлог вршења фискалних кривичних дела стицање противправне имовинске користи, а не непознавање прописа.

Иако је истраживање спроведено само неколико месеци након измена Кривичног законика из 2013. године којим је прописано кривично дело злоупотреба у вези са јавном набавком, од 130 испитаника, 100 је дало одговор да је злоупотреба у вези са јавном набавком кривично дело, а не прекршај. То иде у прилог чињеници да су запослени у јавном сектору у великој мери упознати са одредбама којима се пружа заштита фискалном систему од недозвољених понашања, тј. да добро знају која понашања представљају фискални прекршај, а која кривично дело. Иако онемогућавање вршења ревизије није прописано као кривично дело, већ може да се подведе под законски опис

дела онемогућавање вршења контроле, чак је 60% испитаника одговорило да је онемогућавање вршења ревизије кривично дело. Највећи број испитаника 56% сматра да је онемогућавање вршења контроле и прекршај и кривично дело, иако је ово понашање само кривично дело прописано Кривичним закоником. То значи да испитаници сматрају да онемогућавање вршења контроле и ревизије представља понашање које заслужује кривичноправну санкцију.

У последњем питању дата је могућност испитаницима да предложе које понашање према њиховом мишљењу заслужује кривичноправно санкционисање. Своје предлоге од 130, дала су само 4 испитаника. Једна од сугестија је била да се кривичноправно санкционише склапање штетних уговора по буџет од стране одговорних лица корисника буџетских средстава. Друга сугестија се оправдано односила на решење *de lege ferenda* кривичног дела злоупотреба у вези са јавном набавком. Један од одговора је био да испитаник не познаје довољно Кривични законик да би уочио шта евентуално њиме није обухваћено као кажњиво понашање. Једна од сугестија била је и да се кривичноправно санкционише лажно исказивање биланса, како биланса стања, тако и биланса успеха. Осим ових сугестија, било је и сугестија да би требало драстично поштити санкције за противправна понашања која не представљају, ни прекршаје, ни кривична дела, као што је непотизам и сукоб интереса, али и да би понашања која представљају прекршаје, а која су усмерена против фискалног система требало кривичноправно санкционисати због штете која се држави наноси њиховим извршењем.

Један од предлога био је да се због учесталости и тежине откривања извршилаца поштри казна за кривично дело пореска утаја. Осим тога, било је предлога и да би требало „драстично поштити“ казне за фискална кривична дела јер се само на тај начин може смањити њихов број и боље заштитити буџетски и порески систем од понашања која му штете. Међутим, није неопходно поштити санкције за понашања којима се штети фискални систем, већ унапредити превентивне мере и омогућити благовремено откривање ових дела и процесуирање њихових извршилаца, јер веће превентивно дејство за потенцијалне извршиоце фискалних кривичних дела има страх од кривичног гоњења од саме казне која је прописана законом. Наравно, у томе велику улогу имају механизми финансијске контроле: Пореска управа, Управа царина, интерна финансијска контрола, буџетска инспекција и Државна ревизорска институција.

Према подацима Републичког завода за статистику Републике Србије у вези са обимом, динамиком и структуром фискалних кривичних дела у периоду од 2006-2012. године може се закључити да су од свих фискалних дела у највећем броју случајева вршена кривична дела из групе дела против привреде: пореска утаја, неуплаћивање пореза по одбитку, онемогућавање вршења контроле и кријумчарење. Од тога је у највећем броју случајева вршено кривично дело пореска утаја. Када су у питању буџетска кривична дела, током 2011. године за дело ненаменско коришћење буџетских средстава оптужено је само једно лице, а у току 2012. године пријављена су два лица. Међутим, према подацима Државне ревизорске институције у периоду од 2010. године до 27.1.2014. године поднете су укупно 54 кривичне пријаве за ово кривично дело. Наравно, треба имати у виду чињеницу да су у раду обрађени подаци Републичког завода за статистику само за период од 2011-2012. године, па је могуће да су остале кривичне пријаве поднете накнадно после 2012. године. Осим тога разлог ове разлике може бити и застарелост кривичног гоњења, обзиром да је за кривично дело ненаменско коришћење буџетских средстава прописана новчана казна и казна затвора до годину дана, а да је у складу са Кривичним закоником рок застарелости кривичног гоњења за ово дело две године. Обзиром да је кривично дело злоупотреба у вези са јавном набавком прописано тек Законом о изменама и допунама Кривичног законика из 2013. године, логично је што према подацима Републичког завода за статистику за период од 2006-2012. године није забележено ниједно кривично дело злоупотреба у вези са јавном набавком.

Осим обима, динамике и структуре фискалних кривичних дела у периоду од 2006-2012. године у раду је анализирана и казнена политика судова у Републици Србији за наведени период према подацима Републичког завода за статистику. У овом периоду забележено је да су кривичне санкције изречене само за фискална кривична дела која спадају у групу дела против привреде: пореска утаја, неуплаћивање пореза по одбитку, онемогућавање вршења контроле и кријумчарење. На основу ових података може се закључити да је у периоду од 2006-2012. године извршиоцима фискалних кривичних дела у највећем броју случајева изрицана условна осуда. У току 2006. године извршиоцима фискалних кривичних дела новчана казна као главна казна изречена је 12, а као споредна казна 67 пута. Казна затвора је изречена 21 пут, а условна осуда чак 110 пута. Током 2007. године новчана казна је као главна казна изречена 18, а као споредна

казна 162 пута. Казна затвора је изречена 41 пут, а условна осуда 243 пута. И током 2008. године извршиоцима фискалних кривичних дела је у највећем броју случајева изречена условна осуда. Новчана казна је као главна казна изречена 29, а као споредна казна 206 пута. Казна затвора је изречена 50, а условна осуда чак 293 пута. У току 2009. године извршиоцима фискалних кривичних дела новчана казна је као главна казна изречена 36, а као споредна 260 пута. Казна затвора је изречена 71 пут, а условна осуда 300 пута. Током 2010. године извршиоцима фискалних кривичних дела новчана казна је као главна казна изречена 11, а као споредна 117 пута. Казна затвора је изречена 22, а условна осуда 163 пута. И у наредне две године извршиоцима фискалних кривичних дела у највећем броју случајева изрицана је условна осуда. Током 2011. године новчана казна је као главна казна изречена 20, а као споредна казна 276 пута. Казна затвора је изречена 52, а условна осуда 309 пута. Извршиоцима фискалних кривичних дела највећи број условних осуда изречен је у току 2012. године. Новчана казна као главна казна изречена је 12, а као споредна казна 220 пута. Казна затвора је изречена 51 пут, а условна осуда 338 пута.

Када су у питању изречене мере безбедности и мера одузимања имовинске користи, једино се на основу података Републичког завода за статистику за 2006. годину може видети колико пута је која мера безбедности изречена за одређено кривично дело. У наредним годинама може се видети једино колико пута је мера безбедности или мера одузимања имовинске користи изречена за одређене групе кривичних дела. У складу са тим у 2006. години мера безбедности забрана вршења позива, делатности и дужности изречена је 5 пута извршиоцима кривичног дела пореска утаја, одузимање предмета је изречено један пут, као и мера одузимања имовинске користи. За кривично дело кријумчарење 18 пута је изречена мера безбедности одузимање предмета, а 5 пута мера одузимања имовинске користи. Обзиром да је према подацима Републичког завода за статистику у периоду од 2006-2012. године у великом броју случајева извршиоцима фискалних кривичних дела изрицана условна осуда могло би се закључити да је казнена политика судова према учиниоцима ових дела у посматраном периоду била прилично блага. Међутим, конкретне закључке могуће је донети тек након анализе судских пресуда.

Анализа судских пресуда у случајевима пореских кривичних дела, указује да судови у складу са Закоником о кривичном поступку и у случају пореских кривичних

дела, иако је оштећен буџет Републике Србије, не досуђују аутоматски имовинскоправни захтев, односно не налажу аутоматски уплату износа пореза на уплатни рачун јавних прихода, већ то чине једино на захтев оштећеног, односно конкретног јавног правобранилаштва (уколико се ради о приходу буџета Републике Србије, републичког, а у колико се ради о приходу буџета јединица локалне самоуправе надлежних правобранилаштва на локалном ниову). Активност суда до које долази после достављања имовинскоправног захтева односи се на извиђање околности које су од важности за утврђивање имовинскоправног захтева оштећеног.

Имајући у виду одредбе Законика о кривичном поступку сасвим је оправдан став судова који имовинскоправни захтев, односно налагање обештећења буџета изричу тек на основу постављеног имовинскоправног захтева од стране надлежног правобранилаштва. Међутим, тешко се може очекивати да ће у се у свим случајевима када су у питању фискална кривична дела благовремено истаћи имовинскоправни захтев. Највећи проблем јесте адекватна сарадња надлежних органа. Такав поступак би одузимао и доста времена. Стога би требало изменити одредбе Законика о кривичном поступку тако да се пропише могућност аутоматског досуђивања имовинскоправног захтева у износу неуплаћеног пореза или царина или у износу ненаменски или нерационално потрошених буџетских средстава.

Докази да су извршена ова дела, а самим тим и докази о оштећењу буџета, достављају се суду већ подношењем пријаве од стране надлежних органа, пореске полиције, органа царинске контроле, буџетске инспекције или Државне ревизорске институције. Међутим, уколико би се радило о неком другом противправном понашању којим је оштећена јавна имовина, као што је кривично дело оштећење или уништење туђе ствари, било би оправдано да имовинскоправни захтев уз неопходне доказе суду достави у складу са одредбама Законика о кривичном поступку надлежно јавно правобранилаштво, које је овлашћено да се стара о имовини Републике Србије или јединице локалне самоуправе.

Осим кривичноправних мера, за превенцију понашања којима се угрожава фискални систем од значаја је и редовно обављање контрола од стране надлежних органа – пореске управе, царинских органа, буџетске инспекције, Државне ревизорске

институције, али и предузимање интерних финансијских контрола код корисника јавних средстава.

Порески инспектори спроводе мере пореске контроле којима се утврђује законитост у вези са испуњењем пореске обавезе. Од великог значаја је и рад Пореске полиције као њене организационе јединице, која је надлежна за откривање и даље процесуирање пореских кривичних дела. Према подацима Пореске полиције у периоду од 1.1.2009. године до 31.12.2013. године поднето је укупно 8468 кривичних пријава за пореска кривична дела, а чиме је буџет Републике Србије оштећен за 64.598.658.586,65 динара. Благовремено откривање извршилаца пореских кривичних дела превентивно утиче на извршиоце ових дела, те је стога од великог значаја рад пореских инспектора на пољу превенције ових дела, али и њихово континуирано усавршавање, обзиром да повећање пореске стопе представља могућност за вршење пореских кривичних дела.

На основу анализе судских пресуда, чини се да се пореске контроле углавном врше у односу на субјекте привредног пословања. Обзиром да су физичка лица такође обвезници плаћања пореза, требало би у већој мери, тј. чешће спроводити контролу плаћања пореске обавезе од стране ових лица.

Од великог значаја за превенцију буџетских кривичних дела јесте и рад органа екстерне и интерне буџетске контроле. Под органима екстерне контроле трошења буџетских средстава подразумевају се буџетска инспекција и Државна ревизорска институција. За разлику од Државне ревизорске институције која је на основу Закона о Државној ревизорској институцији и Пословника о раду у обавези да поднесе кривичну пријаву надлежним органима уколико постоје основи сумње да је радњом корисника јавних средстава извршено кривично дело којим се наноси штета буџетском систему, буџетски инспектори немају овакво овлашћење ни на основу Закона о буџетском систему, ни на основу Уредбе Владе којом су уређене њене надлежности. Међутим, обавеза пријављивања кривичног дела које се гони по службеној дужности прописана је за све државне органе и институције Законом о буџетском систему.

Наравно, надлежност буџетске инспекције није примарно откривање буџетских кривичних дела, већ утврђивање законитости трошења буџетских средстава. Како би овај орган могао да препозна основе сумње који упућују на постојање кривичних дела којима се наноси штета буџетском систему, неопходна је континуирана едукација запослених

лица, који су углавном економске струке. Наравно, треба имати у виду да за разлику од механизма интерне финансијске контроле делатност буџетске инспекције и Државне ревизорске институције није саветодавна. Од свих механизма буџетске контроле једино буџетска инспекција има управна овлашћења. Она може да доноси решења којима корисницима код којих је спровела контролу може да наложи предузимање одређених мера у циљу отклањања уочених неправилности у раду.

Када су у питању мере интерне финансијске контроле сваки руководиолац корисника јавних средстава би требало да зна да се оне предузимају у његовом интересу, обзиром да је он одговоран за законито, рационално и наменско коришћење јавних средстава.

У циљу повећања фискалне одговорности у јавном сектору требало би организовати континуирану едукацију запослених и руководиолаца, имајући у виду да се фискална кривична дела могу вршити, како из користољубивих мотива, тако и због недовољног познавања прописа. Финансијско управљање и контрола није посебан орган и за њено обављање није неопходно запослити нова лица у институцијама јавног сектора. То је скуп мера (писани правилници и процедуре) којима се омогућава благовремена контрола законитости, ефикасности, економичности и ефикасности пословања институција у јавном сектору. Контролу квалитета тј. адекватности финансијског управљања и контроле врше интерни ревизори, који би требало својим саветима да допринесу унапређењу тог система. Њихова примарна активност није откривање кривичних дела, већ саветодавна активност у вези са законитим и ефикасним трошењем буџетских средстава. Обзиром да су финансијско управљање и контрола и интерна ревизија две нераздвојне компоненте интерне финансијске контроле од великог значаја за рад корисника буџетских средстава неопходно је, као у земљама у окружењу, ову област уредити Законом о интерној финансијској контроли, као што је то случај у Хрватској, Македонији и Црној Гори. На такав начин би финансијско управљање и контрола били успостављени код већег броја корисника јавних средстава, а што би у већој мери допринело законитом, ефикасном и ефикасном трошењу јавних средстава.

ЛИТЕРАТУРА

Монографије и уџбеници:

- Алексић Д., Паовић Јекнић Г., Финансије и финансијско право, Универзитет Црне Горе, Подгорица, 2001.
- Алексић Ж., Шкулић М., Криминалистика, Правни факултет Универзитета у Београду, Службени гласник, Београд, 2009.
- Allen M., Textbook on Criminal Law, University Press, Oxford, United Kingdom, 2013.
- Allorio E., Diritto processuale tributario, Giuffre editore Milano, 1942.
- Amigioni F., Caglio A., Budget, EGEA, Milano, 2012.
- Анђелковић М., Буџетско право, Правни факултет, Ниш, 2010.
- Анђелковић М., Јовашевић Д., Избегавање плаћања пореза, фискални и кривично-правни аспект, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, Ниш, 2006.
- Antolisei F., Manuale di diritto penale, parte speciale, Milano, Giuffre editore, 2008.
- Ansel M., Нова друштвена одбрана (покрет хуманистичке криминалне политике), (превели М. Јовичић и Љ. Лазаревић), Институт за упоредно право, Београд, 1963.
- Asworth A., Principles of Criminal Law, University Press, Oxford, 2009.
- Atkinson P., Noord P., Managing Public Expenditure: Some Emerging Policy Issues and a Framework for Analyses, OECD, Paris, 2001.
- Бабић М., Марковић И., Кривично право, Посебни дио, Правни факултет Бања Лука, Бања Лука, 2009.
- Барух И. (ур.), Правни лексикон, Савремена администрација, Београд, 1964.
- Basso E., Viglione A., I reati tributari, Profili sostanziali è processuali, G. Giappicheli, Torino, 2013.
- Бингулац З., Вучићевић С., Ристић Ж., Буџетска економија, АБЦ, Београд, 1994.

- Bird R., Fiscal Flows, Fiscal Balance and Fiscal Sustainability, Georgia State University, Andrew Young School of Policy Studies, International Studies Program, Atlanta, Georgia, USA, 2003.
- Brümerhoff D., Јавне финансије, МАТЕ, Загреб, 2000.
- Бубало Ђ., Душанов законик, Завод за уџбенике, Београд, 2010.
- Burrows F., Free Movement in European Community Law, Clarendon Press, Oxford, 1987.
- Vajdenfeld V., Vesels V., Европа од А до Ш, Приручник за европску интеграцију, Савезна централа за политичко образовање, Фондација Конрад Аденауер, Београд, 2003.
- Вујаклија М., Лексикон страних речи и израза, Просвета, Београд, 1970.
- Вукадин Е., Основе економске политике, Правни факултет, Београд, 1991.
- Вукадин Е., Економска политика. Теорија и примена, Досије, Београд, 1999.
- Вукадиновић Р., Право Европске Уније, Институт за међународну политику и привреду, Београд, 1996.
- Вукадиновић Р., Основни појмови о институцијама и правном поретку Европске уније, Комисија Савезне владе за хармонизацију правном система СРЈ са регулативом Европске уније, Институт за међународну политику и привреду, Београд, 1998.
- Вуковић М., Пореска утаја у полицијској и судској пракси, “Службени гласник“, Београд, 2009.
- Gennai S., Traversi A., I delitti tributari, profili sostanziali e processuali, Giuffre Editore, Milano, 2011.
- Giannini, A. D., Istituzioni di diritto tributario, Mvltà Pavcis, AG, Milano, 1974.
- Giannini, A. D., I concetti fondamentali dei diritto tributario, Unione tipografico, Torino, 1956.
- Giorgetti A., L´evasione tributaria, UTET, Torino, 1964.
- Горчић Ј., Анђелковић М., Јавне финансије, финансијско право и економија јавног сектора, Ниш, 2005.
- Дабић Љ., Ненадић Б., Ђурић В., Јавне набавке у упоредном законодавству, Институт за упоредно право, Београд, 2003.

- Димитријевић В., Пауновић М., у сарадњи са В. Ђерић, Људска права, Београдски центар за људска права, Досије, Београд, 1997.
- Димитријевић П., Прекршајно право, Општи део, Службени гласник и Савет за државну управу Владе Републике Србије, Београд, 2001.
- Delpino L., Diritto penale, Parte speciale, Simone, Napoli, 2014.
- Душанов законик, Закон благоверног Цара Стефана, бистрички препис, Етхос, Београд, 2002.
- Ђорђевић Ђ., Кривично право, Посебни део, Криминалистичко-полицијска академија, Београд, 2011.
- Ђорђевић М., Ђорђевић Ђ., Кривично право са основама привреднопреступног и прекршајног права, ProJuris, Београд, 2012.
- Ђурић Ж., Јовашевић Д., Ракић М., Корупција изазов демократији, Институт за политичке студије, Београд, 2007.
- Ђурђић В., Јовашевић Д., Кривично право, Посебни део, Номос, Београд, 2010.
- Живановић Т., Основи кривичног права Краљевине Југославије, Општи део, књига 2, Издавачка књижарница Геце Кона, Београд, 1937.
- Закон о непосредном порезу од 14. јуна 1884. године са изменама и допунама до 29. јуна 1907. године, Закони о порезима, Геца Кон, Београд, 1920.
- Златарић Б., Кривично право, Опћи дио, Први свезак, Информатор, Загреб, 1972.
- Илић Попов Г., Пореско право Европске уније, Службени гласник, Београд, 2004.
- Илић Попов Г., Павловић Ђ., Лексикон јавних финансија, Завод за унапређење и рентабилност пословања, Београд, 2003.
- Јашић З., Буџет и привредни развој, Народне новине, Загреб, 1980.
- Јекић З., Кривично процесно право, Димитрије Даавидовић-Смедерево, Београд, 1998.
- Јекић З., Кривично процесно право, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2003.
- Јелчић Б., Наука о финансијама и финансијско право, Народне новине, Загреб, 1990.

- Јеринић Д., Јеринић Д., Царински систем Србије и основни институти, Београдска пословна школа, Висока школа струковних студија, Београд, 2010.
- Jefferson M., Criminal Law, Longman/Pearson, Harlow, 2014.
- Јовановић М., Ристић Ж., Крстић Б., Живковић А., Монетарни и фискални менаџмент, Економски факултет, Ниш, 2001.
- Јовановић С., О држави, основи једне правне терорије, Геца Кон, Београд, 1922.
- Јовашевић Д., Гламочлија Гајић М., Пореска утаја, облици испољавања и мере сузбијања, БеоСинг, Београд, 2008.
- Јовашевић Д., Коментар Кривичног закона Републике Србије са судском праксом, Номос, Београд, 2003.
- Јовашевић Д., Кривично право, Општи део, Номос, Београд, 2006.
- Јовашевић Д., Кривично право, Општи део, Номос, Београд, 2010.
- Јовашевић Д., Лексикон кривичног права, Службени гласник, Београд, 2006.
- Кавран Д., Јавна управа, реформа, тренинг, ефикасност, Савет за државну управу Владе Републике Србије, Удружење за јавну управу Србије, Факултет организационих наука, Центар за јавну управу у сарадњи са Фондом за подизање капацитета Програма за развој Уједињених Нација у Србији и Црној Гори, Београд, 2003.
- Камбовски В., Казнено право, Општи дел, Култура, Скопје, 2005.
- Клајн И., Шипка М., Велики речник страних речи и израза, Прометеј, Нови Сад, 2007.
- Константиновић Вилић С., Николић Ристановић В., Костић М., Криминологија, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, Ниш, 2012.
- Кркљуш Љ., Правна историја српског народа, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2013.
- Куртовић А., Томашевић Г., Основе казног права и поступка, Правни факултет Свеучилишта у Сплиту, Сплит, 2002.
- Лабус М., Основи економије, Југословенска књига, Београд, 1997.

- Лазаревић Љ., Кривично право Југославије, Посебни део, Савремена администрација, Београд, 1995.
- Лилић С., Димитријевић П., Марковић М., Управно право, Савремена администрација, Београд, 2004.
- Ловчевић Ј., Институције јавних финансија, Службени лист СФРЈ, Београд, 1991.
- Lorio A., I nuovi reati tributari, IPSOA Gruppo Wolters Kluwer, Milano, 2012.
- Макијавели Н., Владалац, Моно і Манјана, Београд, 2009.
- Марјановић Г., Македонско кривично право, Општи дел, Просветно дело, Скопље, 1998.
- Марковић Р., Уставно право, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2013.
- Montesquieu S., О духу закона, Завод за уџбенике, Београд, 2011.
- Мрвић Петровић Н., Кривично право, Општи и посебни део, Правни факултет Универзитета УНИОН у Београду и Службени гласник, Београд, 2006.
- Никетић Г., Казнени законик и кривични судски поступак, Издавачко и књижарско предузеће Геца Кон, Београд, 1924.
- Normathon E. L., The Accountability and Audit of Governments - A Comparative Study, Manchester University Press, 1964.
- Новоселец П., Опћи дио казног права, Свеучилиште у Загребу, Загреб, 2004.
- Павишић Б., Грозданић В., Веић П., Коментар Казног закона, Загреб, 2007.
- Павишић Б., Деган В., Казнено право Вијећа Еуропе, Загреб, 2005.
- Павлица Ј., Друштвени односи објект кривичноправне заштите, Нова просвета, Београд, 1987.
- Павловић Ђ., Јовашевић Д., Збирка пореских закона Републике Србије са коментаром, Службени лист Србије и Црне Горе, Београд, 2004.
- Паовић Јекнић Г. Буџетско право, Правни факултет Универзитета Црне Горе, Подгорица, 2007.
- Паовић Јекнић Г., Буџетска контрола: југословенско и италијанско право, Универзитет Црне Горе, Подгорица, 2000.

- Пауновић М., Кривокапић Б., Крстић И., Основи међународних људских права, Мегатренд универзитет, Београд, 2007.
- Петаковић Р., Царински закон са судском праксом и регистром појмова, Пословни биро, Београд, 1991.
- Петровић Б., Јовашевић Д., Кривично/Казнено право Босне и Херцеговине, Опћи дио, Правни факултет Универзитета у Сарајеву, Сарајево, 2005.
- Pollari N., Elementi di contabilita pubblica, contabilita di Stato e degli enti pubblici, Edizioni Laurus Robuffo, Roma, 1996.
- Поповић Д., Економски ефекти посредних пореза, Центар за публикације Правног факултета Универзитета у Београду, Београд, 1983.
- Поповић Д., Наука о порезима и пореско право, Савремена администрација, Београд, 1997.
- Поповић Д., Пореско право, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2012.
- Рабреновић А., Financial accountability as a condition for EU membership, Институт за упоредно право, Београд, 2009.
- Радовановић М., Ђорђевић М., Кривично право, Посебни део, Савремена администрација, Београд, 1973.
- Радовановић М., Ђорђевић М., Кривично право, Посебни део, Савремена администрација, Београд, 1976.
- Радуловић Љ., Криминална политика (Политика сузбијања криминалитета), Савет пројекта Конституисање Србије као правне државе и Центар за публикације Правног факултета Универзитета у Београду, Београд, 1999.
- Раичевић Б., Јавне финансије, Економски факултет, Београд, 2005.
- Рачић О., Уједињене нације и људска права, Људска права-пет деценија од усвајања опште декларације о правима човека, Међународна политика, Службени лист СРЈ, Правни факултет и Факултет политичких наука, Београд, 1998.
- Rosen H., Gayewr T., Јавне финансије, Економски факултет, Београд, 2009.
- Салзер О., Повијест народа Југодлавије (до 1526), Школска књига, Загреб, 1960.

- Sever I., Javne financije, razvoj, osnovne teorije, analiza, Sveučilište u Rijeci, Ekonomski fakultet Rijeka, Rijeka, 1995.
- Soana Gianluca G.L., I reati tributari, Giuffre editore, Milano, 2009.
- Соловјев А., Законодавство Стефана Душана цара Срба и Грка, Књиге српског научног друштва, књига друга, Скопље, 1928.
- Станковић О., Орлић М., Стварно право, Номос, Београд, 1996.
- Stiglitz E. J., Економија јавног сектора, Економски факултет, Београд, 2004.
- Стојановић З., Кривично право, Правна књига, Општи део, Београд, 2010.
- Стојановић З., Перић О., Кривично право, Посебни део, Правна књига, Београд, 2006.
- Стојановић Р., Спољна политика Европске уније, Досије, Београд, 1998.
- Стојановић С., Заједница прихода у пореском систему Србије, Желнид, Београд, 2002.
- Стојановић Р. С., Финансирање Европске уније, Службени гласник, Београд, 2008.
- Таховић Ј., Коментар Кривичног законика, Савремена администрација, Београд, 1957.
- Таховић Ј., Кривично право, Посебни део, Београд, Научна књига, Издавачко предузеће Народне Републике Србије, 1947.
- Тарановски Т., Историја српског права у Немањинској држави, Лирика, Београд, 2002.
- Тићар В., Uvod v korporacijsko davčno pravo, Institut za javno upravo pri Pravni fakulteti v Ljubljani, Љубљана, 2001.
- Тошовић Н., Буџетска контрола, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2013.
- Царински закон, Царинска управа Министарства финансија Краљевине Србије, Београд, 1917.
- Contrino A., Tesauro F., Codice tributario, studio, EGEA, Milano, 2014.
- Corasaniti G., Diritto tributario delle attività finanziarie, EGEA, Milano, 2012.
- Timone C., Elementi di diritto penale, Parte generale e speciale, Simone, Napoli, 2004.

- Тодоровић М., Наука о финансијама, књига два, Буџет, Геца Кон, Београд, 1933.
- Тркља М., Финансијско право, Друга књига (Буџет и други финансијски инструменти), Нови сад, 1998.
- Франк С., Теорија казненог права, Опћи дио, Школска књига, Загреб, 1995.
- Heaton K., Criminal Law, Textbook, Oxford University Press, New York, 2004.
- Hensel A., Diritto tributario, Mvlta Pavecis AG, Milano, 1956.
- Хобс Т., Левијатан или материја, облик и власт државе црквене и грађанске, Правни факултет Унивезитета у Београду, Центар за издаваштво и информисање, Београд, 2011.
- Хоровић С., Кривично право, Посебни дио, Мостар, 2003.
- Хрустић Х., Фискални федерализам у свету и наша искуства, Привредни преглед, Београд, 2002.
- Чејовић Б., Кривично право, Општи део, Досије, Београд, 2007.
- Чејовић Б., Кулић М., Кривично право, Службени гласник, Београд, 2011.
- Чубински М., Научни и практични коментар Кривичног законика Краљевине Југославије од 27 јануара 1929. године, Издавачка књижарница Геце Кона, Београд, 1933.
- Шаркић С., Средњовековно српско право, Матица српска, Нови Сад, 1995.
- Шимовић Ј., Шимовић Х., Фискални сустав и фискална политика Европске уније, Правни факултет, Загреб, 2006.
- Шћекић М., Микић М., Порески закони са коментаром, важнијим расписима и потребним обрасцима из праксе, Графички уметнички завод „Планета“, Београд, 1933.
- Williams G., Textbook of Criminal Law, Steven & Sons, London, 1978.
- White F., Hollingsworth K., Audit, Accountability and Government, Clarendon Press, Oxford, 1999.

Зборници и часописи:

- Беговић Б., Економска теорија генералне превенције: основна питања, Crimen, број 1/2010, Београд, 2010.
- Воск М., Позитивна специјална превенција и нове тенденције у криминалној политици, са посебним освртом на Feindstrafrecht, Crimen, број 2/2010, Београд, 2010.
- Вучковић Б., Порески криминалитет у: Правни живот, број 10/2013, тематски број Право и достојанство, Удружење правника Србије, Београд, 2013.
- Дамјановић К., Споредно (допунско) кривично законодавство, Југословенска ревија за криминологију и кривично право, број 3/1993, Београд, 1993.
- Данковић Степановић С., Заштита ефективне конкуренције у поступцима јавних набавки, Правни живот, број 11/2013, Удружење правника Србије, Београд, 2013.
- Ерић Д., Стошић И., Developement of the European financial system: Challenges for the Balkan countries integration process, у: European integration process in Western Balkan countries, Faculty of Economics of the University of Coimbra, Coimbra, 2012.
- Јовашевић Д., Пореска утаја у упоредном кривичном законодавству, Страни правни живот, број 2/2009, Институт за упоредно право, Београд, 2009.
- Камбовски В., Међународни стандарди о људским правима – „трећа димензија казненог права“, у: Примена међународних кривичних стандарда у националним законодавствима, Удружење за међународно кривично право и „ИНТЕРМЕХ“, Београд, 2004.
- Кулић М., Милошевић Г., Порески криминалитет, Ревиија за криминологију и кривично право, број 3/2010, Београд, 2010.
- Матић М., Врховне ревизорске институције и борба против корупције у: Борба против корупције, искуства и поређења, Институт за упоредно право, Београд, 2013.
- Митровић М. М., Структура политичког деловања и криминалитет у српском друштву, Стање криминалитета у Србији и Правна средства реаговања-III део,

- (приредио Игњатовић Ђ.), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2009.
- Мрвић Петровић Н., Царине у: Хармонизација домаћег законодавства са правом Европске уније, царине, акцизе, финансијске услуге, Институт за упоредно право, Београд, 2004.
 - Николић З., Смисао и сврсисходност запрећених санкција у превенцији криминалитета – очекивана ефикасност и реалност, Казнено законодавство и превенција криминалитета, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2008.
 - Поповић Д., Илић Попов Г., Екстерна димензија секундарног права Европске уније о директним порезима, Анали Правног факултета у Београду, број 1/2012, Београд, 2012.
 - Рабреновић А., Ћорић Ерић В., Улога Народне скупштине у примени препорука екстерне ревизије у: Усклађивање права Републике Србије са правним тековинама ЕУ, приоритети, проблеми, перспективе (приредиле А. Рабреновић и Ј. Ћеранић, Институт за упоредно право, Београд, 2012.
 - Рељановић М., Ивановић З., Европска канцеларија за борбу против финансијских престапа (ОЛАФ), Борба против корупције искуства и поређења, приредио Ј. Ћирић, Институт за упоредно право, Београд, 2013.
 - Стојановић З., Проблеми сузбијања криминалитета у Југославији, Југословенска ревија за криминологију и кривично право, број 3/1993, Београд, 1993.
 - Текијашки А., Установљење функције Екстерне ревизије у јавном сектору у: Усклађивање права Републике Србије са правним тековинама Европске уније, приоритети, проблеми, перспективе, (приредиле А. Рабреновић и Ј. Ћеранић, Институт за упоредно право, Београд, 2012.
 - Томић М. Н., Обука јавних службеника у Србији у: Јавна управа, елементи стратегије реформе државне управе у Србији, број 2/2003, Удружење за јавну управу Србије у сарадњи са Саветом за државну управу Владе Србије, Београд, 2003.

- Хрустић Х., Неусклађеност система пореских прекршаја у Србији, Правни живот, број 11/2013, тематски број Право и достојанство, Удружење правника Србије, Београд, 2013.
- Хрустић Х., Усклађивање Закона о акцизама Србије са ЕУ Директивама о акцизама, Актуелна питања савременог законодавства, XIX Будвански правнички дани, Зборник радова са Саветовања правника 12-16. јун 2011. Будва, 2011.
- Хрустић Х., Хармонизација законодавства Републике Србије са правом Европске уније (III), Хармонизација пореског система Србије са ЕУ пореским директивама, Институт за међународну политику и привреду, Београд, 2012.
- Хрустић Х., Хармонизација пореског законодавства у вези са разменом информација, Актуелна питања савременог законодавства, XVII Будвански правнички дани, Зборник радова са Саветовања правника 8-12. јун 2009. Будва 2009.
- Цетинић М., Институт застарелости у Кривичном закону Србије са предлогом *de lege ferenda*, Бранич, број 2/2006, Београд, 2006.
- Шкулић М., Начело законитости у кривичном праву, Анали Правног факултета Универзитета у Београду, број 1/2010, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2010.
- Шкулић М., Општа криминалистичка правила сузбијања привредног криминалитета, Ревизија за криминологију и кривично право, број 3/2010, Српско удружење за кривичноправну теорију и праксу, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2010.
- Шупут Ј., Интерна финансијска контрола у јавном сектору, Усклађивање права Републике Србије са правним тековинама Европске Уније: приоритети, проблеми, перспективе, Институт за упоредно право, Београд, 2012.
- Шупут Ј., Интерна финансијска контрола у превенцији кривичног дела ненаменског трошења буџетских средстава, Наука, безбедност, полиција, број 1/2012, Београд, 2012.
- Шупут Ј., Усаглашеност прописа који уређују интерну ревизију са међународним стандардима, Добра управа и интерна ревизија, Институт за

упоредно право, Удружење овлашћених интерних ревизора Србије у јавном сектор, Београд, 2012.

- Шупут Ј., Хармонизација националног законодавства Републике Србије са Конвенцијом о заштити финансијских интереса Европске уније, Европско законодавство, број 47-48/2014, Београд, 2014.

Коришћени прописи:

- Уставни закон за спровођење Устава Републике Србије („Службени гласник Републике Србије“, број 98/2006).
- Устав Републике Словеније („Uradni list Republike Slovenije“, broj št 33/91-I, 42/97, 66/2000 in 24/2003).
- Устав Републике Хрватске („Narodne novine Republike Hrvatske“, broj 85/2010).
- Устав Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, број 21/92, 28/94, 8/96, 21/2002, 26/2002, 30/2002, 31/2002, 69/2002, 31/2003, 98/2003, 115/2005 и 117/2005).
- Одлука о проглашењу Устава Црне Горе („Службени лист Црне Горе“, број 1/2007).
- Статут Дистрикта Брчко („Службени гласник Дистрикта Брчко“ број, 1/2000, 24/2005, 17/2008 и 39/2009).
- Кривични законик Републике Србије („Службени гласник Републике Србије“, број 85/2005, 88/2005-испр., 107/2005-испр., 72/2009, 111/2009, 121/2012 104/2013 и 108/2014).
- Criminal Code of Lithuania, 26. Semptember 2000 No VIII-1968 (As last amended on 11 February 2010 No XI-677).
- The Criminal Code of Finland (39/1889, amendments up to 927/2012 included).
- Кривични законик Словеније („Uradni list Republike Slovenije“, broj št. 55/2008, 66/2008, 39/2009 in 91/2011).

- Codice penale Italiano testo coordinato ed aggiornato del Regio Decreto 19. Ottobre 1930, n. 1998 von le modifiche apportarse dal Decreto Leggo dal 14. Agosto 2013. n. 93 convertito con modificazioni dala Leggo dal 15. Ottobre 2013. n. 119.
- Кривични законик Савезне Републике Немачке (Criminal Code in the version promulgated on 13. November 1998, Federal Law Gazette (Bundesgesetzblatt) I p. 3322, last amended by Article 3 of the Law of 2 October 2009, Federal Law Gazette I p. 3214.
- Кривичен законик на Република Македонија – општи и посебен дел („Службен весник на Република Македонија“, број 37/96).
- Кривични закон Босне и Херцеговине („Службени гласник Босне и Херцеговине“, број 3/2003, 32/2003, 37/2003, 54/2004, 61/2004, 30/2005, 53/2006, 55/2006, 32/2007 и 8/2010).
- Кривични закон Федерације Босне и Херцеговине („Службене новине Федерације Босне и Херцеговине“, број 36/2003, 37/2003, 21/2004, 69/2004, 18/2005, 42/2010 и 42/2011).
- Кривични закон Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, број 49/2003, 108/2004, 37/2006, 70/2006, 73/2010, 1/2012 и 67/2013).
- Кривични закон Брчко Дистрикта Босне и Херцеговине („Службени гласник Брчко Дистрикта Босне и Херцеговине“, број 10/2003, 6/2005, 21/2010 и 9/2013).
- Кривични законик Републике Црне Горе (“Службени лист Републике Црне Горе“, број 70/2003, 13/2004, 47/2006, „Службени лист Црне Горе“, број 40/2008, 35/2010 и 32/2011 и 40/2013).
- Fiscal Code of Germany (Federal Law Gazette [Bundesgesetzblatt] I p. 3866; 2003 I p. 61), са последњим изменама члана 9. из 2012. године (Federal Law Gazette I p. 1566).
- Legge sui reati tributari (Decreto legislativo 10.03.2000, n. 74 (Publicato sulla gazzetta Ufficiale – serie generale n. 76 del 31. marzo 2000).
- Закон о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник Републике Србије“, број 80/2002, 84/2002-испр., 23/2003-испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005-др. закон, 62/2006-др. закон, 63/2006-испр. др.

- закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009-др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012-испр., 47/2013, 108/2013, 68/2014 и 105/2014).
- Закон о јавном дугу („Службени гласник Републике Србије“, број 61/2005, 107/2009 и 78/2011).
 - Закон о порезу на имовину („Службени гласник Републике Србије“, број 26/2001, „Службени лист Савезне Републике Југославије“, број 42/2002-одлука Савезног уставног суда и „Службени гласник Републике Србије“, број 80/2002, 80/2002-др. закон, 135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011, 57/2012-одлука Уставног суда и 47/2013 и 68/2014-др. закон).
 - Закон о порезу на добит правних лица („Службени гласник Републике Србије“, број 24/2001, 80/2002, 80/2002-др. закон, 135/2004, 62/2006, 65/2006-испр., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011-одлука Уставног суда, 7/2012-усклађени динарски износи, 93/2012, 114/2012-одлука Уставног суда, 8/2013-усклађени динарски износи, 47/2013, 48/2013-испр., 108/2013, 6/2014-усклађени динарски износи и 68/2014-др. закон).
 - Закон о порезу на доходак грађана („Службени гласник Републике Србије“, број 84/2004, 86/2004-испр., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014-усклађени динарски износи, 57/2014 и 68/2014-др. закон).
 - Закон о порезу на додату вредност („Службени гласник Републике Србије“, број 22/2001, 73/2001, 80/2002, 43/2003, 72/2003, 43/2004, 55/2004, 135/2004, 46/2005, 101/2005. др. закон, 61/2007, 5/2009, 31/2009, 101/2010, 43/2011, 101/2011, 6/2012-усклађен динарски износ, 43/2012-одлука, 76/2012-одлука, 93/2012, 119/2012, 8/2013-усклађени динарски износи, 47/2013, 4/2014-усклађени динарски износи и 68/2014-др. закон).
 - Закон о акцизама („Службени гласник Републике Србије“, број 22/2001, 73/2001, 80/2002, 43/2003, 72/2003, 43/2004, 55/2004, 135/2004, 46/2005, 101/2005. др. закон, 61/2007, 5/2009, 31/2009, 101/2010, 43/2011, 101/2011, 6/2012-усклађен динарски износ, 43/2012-одлука, 76/2012-одлука, 93/2012, 119/2012, 8/2013-усклађени динарски износи, 47/2013, 4/2014-усклађени динарски износи и 68/2014-др. закон).

- Царински закон („Службени гласник Републике Србије“, број 18/2010 и 111/2012).
- Закон о буџетском систему „Службени гласник Републике Србије“, број 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013-испр. и 108/2013).
- Закон о царинској тарифи („Службени гласник Републике Србије“, број 62/2005, 61/2007 и 5/2009).
- Закон о пензијском и инвалидском осигурању („Службени гласник Републике Србије“, број 34/2003, 64/2004 – одлука УСРС, 84/2004 – др. закон, 85/2005, 101/2005 – др. закон, 63/2006 – одлука УСРС, 5/2009, 107/2009, 101/2010, 93/2012, 61/2013 и 108/2013).
- Закон о здравственом осигурању („Службени гласник Републике Србије“, број 107/2005, 109/2005 – испр., 57/2011, 110/2012 - одлука Уставног суда и 119/2012.)
- Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник Републике Србије“, број 84/2004, 61/2005, 62/2006, 5/2009, 52/2011, 101/2011, 7/2012 – усклађени динарски износи, 8/2013 – усклађени динарски износи, 47/2013, 108/2013 и 6/2014 – усклађени динарски износи)
- Закон о запошљавању и осигурању за случај незапослености („Службени гласник Републике Србије“, број 36/2009 и 188/2010).
- Закон о потврђивању ревидиране Европске социјалне повеље („Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори“, број 42/2009).
- Закон о прекршајима Републике Србије (Службени гласник Републике Србије“, број 65/2013).
- Закон о културним добрима Републике Србије („Службени гласник Републике Србије“, број 71/94, 52/2011-др. закони и 99/2011-др. закони).
- Закон о јавним предузећима („Службени гласник Републике Србије“, број 119/2012 и 116/2013 - аутентично тумачење).
- Царински закон Социјалистичке Федеративне Републике Југославије („Службени лист Социјалистичке Федеративне Републике Југославије“, број

10/1976, 36/1979, 52/1979, 12/1982, 61/1962, 7/1984, 25/1985, 38/1986, 28/1988, 40/1989, 70/1989 и 21/1990).

- Закон о јавним приходима и расходима („Службени гласник Републике Србије“, број 76/91, 41/92-др.закон, 18/93, 22/93-испр., 37/93, 67/93, 45/94, 42/98, 54/99, 22/2001, 9/2002-др.закон, 87/2002-др.закон, 33/2004 и 135/2004-др.закон).
- Закон о буџетском систему („Службени гласник Републике Србије“, број 9/2002, 8/2002, 61/2005-др.закон, 66/2005, 101/2005-др.закон, 62/2006-др.закон, 85/2006 и 86/2006).
- Закон о ратификацији Конвенције Уједињених нација против корупције („Службени лист Србије и Црне Горе - Међународни уговори“, број 12/2005).
- Закон о јавном дугу („Службени гласник Републике Србије“, број 61/2005, 107/2009 и 78/2011).
- Закон о јавним набавкама Републике Србије („Службени гласник Републике Србије“, број 124/2013).
- Закон о заштити конкуренције („Службени гласник Републике Србије“, број 51/2009 и 95/2013).
- Споразум о стабилизацији и придруживању, („Службени гласник Републике Србије“, број 83/2008).
- Закон о државној ревизорској институцији („Службени гласник Републике Србије“, број 101/2005, 54/2007 и 36/2010).
- Законик о кривичном поступку Републике Србије („Службени гласник Републике Србије“, број 72/2011, 101/2011, 121/2012, 32/2013 и 45/2013).
- Наредба о списку директних и индиректних корисника средстава буџета Републике Србије, односно буџета локалне власти, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање, као и других корисника јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора („Службени гласник Републике Србије“, број 103/2010).
- Пословник Државне Ревизорске институције Републике Србије („Службени гласник Републике Србије“, број 9/2009).

- Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање интерне ревизије у јавном сектору („Службени гласник Републике Србије“, број 82/2007).
- Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање и функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору („Службени гласник Републике Србије“, број 99/2011 и 106/2013).
- Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање интерне ревизије у јавном сектору („Службени гласник Републике Србије“, број 82/2007).
- Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору („Службени гласник Републике Србије“, број 99/2011 и 106/2013).
- Уредба о буџетском рачуноводству („Службени гласник Републике Србије“, број 125/2003 и 12/2006).

Документа међународних организација:

- Treaty of the European Union – Consolidated version 2013, Official Journal C 326 од 26. 10. 2012.
- Treaty on the functioning of the European Union – Consolidated version 2012, Official Journal, OJ C 326 од 26.10.2012.
- Кривичноправна конвенција Европске уније о корупцији („Службени лист Савезне Републике Југославије-Међународни уговори“, број 2/2002 и „Службени лист Србије и Црне Горе-Међународни уговори“, број 18/2005).
- Convention on the protection of the European Communities` financial interestr (Official Journal C 316 of 27.11.1995.).

- The Protocol on the Interpretation by way of preliminary rulings, by the Court of Justice of the European Communities of the Convention on the protection of the European Communities` financial intetests (Official Journal C 151 of 20.5.1997.).
- The Protocol to the Convention on the protection European Communities` financial intetests (Official Journal C 313 od 23.10.1996.).
- The Second Protocol of the Convention on the protection of the European Communities` financial interests (Official Journal C 221 of 19.7.1997.).
- Council directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/ECC (Official Journal of the European Union L 54/1 од 11.3.2011).
- Council Regulation (EC) No 1798/2003 of 7 Ocotober 2003 on administrative cooperation on the field of value added tax and repealing Regulation (ECC) No 218/92 (Official Journal L 264, 15/10/2003).
- Council Regulation (EU) No 904/2010 of 7 October 2010 on administration cooperation and combating fraud in the field of value added tax (Official Journal of the European Union L268/1 од 13.10.2010.).

Интернет извори:

- http://www.undoc.org/pdf/crime/a_res_55/res5559e.pdf (приступљено током фебруара 2014. године).
- <http://www.un.org/documents/ga/res/51a/51r191.htm> (приступљено током фебруара 2014. године).
- <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:326:FULL:EN:F> (приступљено током фебруара 2014. године).
- <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri> (приступљено током фебруара 2014. године).
- <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?un=OJ:L:2011:064:0001:0012:En.PDF> (приступљено током фебруара 2014. године).
- <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003R1798:EN:HTM> (приступљено током фебруара 2014. године).

- <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:268:0001:0018:EN:PDF> (приступљено током фебруара 2014. године).
- http://www.eurofisc.eu/how_it_works/ (приступљено током фебруара 2014. године).
- <http://legislationline.org/documents/section/criminal-codes> (приступљено током фебруара 2014. године).
- www.gesetze-im-internet.de/englisch_stgb/german_criminal_code.pdf (приступљено током фебруара 2014. године).
- http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html (приступљено током фебруара 2014. године).
- www.altalex.com/?idnot=36653 (приступљено током фебруара 2014. године).
- <http://www.altalex.com/index.php?idnot=56> (приступљено током фебруара 2014. године).
- http://www.consiglicomunali.anci.it/Contenuti/Allegati/testoCoordinato_DL138_Ma novra-correttiva-agosto1.pdf (приступљено током фебруара 2014. године).
- <http://www.sabor.hr/Default.aspx?art=1841> (приступљено током фебруара 2014. године).
- <http://www.sobranie.mk/?ItemID=A431BEE83F63594B8FE11DA66C97BEAF> (приступљено током фебруара 2014. године).
- http://www.ccbh.ba/public/down/Amandman_I_na_Ustav_BiH_bos.pdf (приступљено током фебруара 2014. године).
- http://www.ads.gov.ba/v2/attachments/1951_USTAV_BOSNE_I_HERCEGOVINE_bos.pdf (приступљено током фебруара 2014. године).
- http://www.sudbih.gov.ba/files/docs/zakoni/ba/Krivicni_zakon_BiH_-_precisceni_nezvanicni_tekst.pdf (приступљено током фебруара 2014. године).
- http://www.ustavnisudfbih.ba/bs/dokumenti/ustav_precisceni_tekst.pdf (приступљено током фебруара 2014. године).
- <http://www.skupstinabd.ba/statut/b/Statut%20Brcko%20distrikta%20BiH%20-%20precisceni%20tekst%202-10%20B.pdf> (приступљено током фебруара 2014. године).

- <http://www.skupstinabd.ba/zakoni/2013/Krivicni%20zakon,%20preciscen%20tekst%20B.pdf> (приступљено током фебруара 2014. године).
- <http://www.sluzbenilist.me/PravniAktDetalji.aspx?tag=%7B70C61F26-B411-4FA2-BEF3-45A4E23C998A%7D> (приступљено током фебруара 2014. године).
- <http://podz.stat.gov.rs/ObjavljenePublikacije/G2009/pdf/G20095400.pdf> (приступљено током децембра 2013. године).
- <http://webrzs.stat.gov.rs/WebSite/respository/documents/00/00/08/05/SBPravosudje502.pdf> (приступљено током децембра 2013. године).
- <http://webrzs.stat.gov.rs/Web.Site/respository/documents/00/00/08/02/SBPunoletni5142008.pdf> (приступљено током децембра 2013. године).
- http://webrzs.stat.gov.rs/WebSite/respository/documents/00/0020/29/SB_529_Punoletni_ucinioci_KD.pdf. (приступљено током децембра 2013. године).
- http://webrzs.stat.gov.rs/WebSite/respository/doocuments/00/00/55/23/SB_546_Punoletni_ucinioci_KD.pdf (приступљено током децембра 2013. године).
- http://webrzs.stat.gov.rs/WebSite/respository/doocuments/00/00/55/23/SB_546_Punoletni_ucinioci_KD.pdf (приступљено током децембра 2013. године).
- http://webrzs.stat.gov.rs/WebSite/respository/doocuments/00/01/24/91/SB_576_Punoletni_ucinioci_KD2012.pdf (приступљено током јануара 2014. године).

Остали извори:

- Допис Министарства финансија, Пореске управе, Сектора пореске полиције, Београд, број 031-5/2014-11 од 6.02.2014.
- Допис Државне ревизорске институције Републике Србије, број 037-127/2014-01 од 27. 01.2014.
- Пресуда Основног суда у Прокупљу 2К.бр.807/2010 од 22.03.2011.
- Пресуда Основног суда у Смедереву 6К број 1040/2010 од 23.08.2011.
- Пресуда Четвртог општинског суда у Београду V-К број 1173/2005 од 28.03.2006.
- Пресуда Основног суда у Ваљевоу К број 433/2010 од 7.06.2011.

- Пресуда Основног суда у Кикинди број 1К.427/2011 од 24.08.2011.
- Пресуда Окружног суда у Сомбору број Кж. 362/2009 од 10. 09.2009.
- Пресуда Основног суда у Зрењанину број 1К 324/2012 од 9.07.2012.
- Пресуда Основног суда у Сомбору број 1К. 1310/2010 од 20.04.2012.
- Пресуда Основног суда у Лесковцу 1К.бр.1409/2011 од 18.11.2011.
- Пресуда Основног суда у Лесковцу 4.К.бр. 506/2011 од 30.05.2011.

Биографија

Јелена Шупут је рођена 11.09.1981. године у Зворнику, Републици Босни и Херцеговини. Правни факултет Универзитета у Београду, правосудни смер завршила је 2006. године. На кривичноправној групи предмета у току основних студија имала је просек 9,20. Мастер студије на истом факултету, на кривичноправном смеру завршила је 2007. године одбравивши мастер рад чија је тема била „Медији и криминалитет“.

Од 2006. до 2007. године радила је као Секретар Антидопинг агенције Републике Србије. Од 2007. до 2013. године радила је у Градској управи града Београда као интерни ревизор и као самостални стручни сарадник у Агенцији за инвестиције и становање. Од новембра 2013. године, као и сада запослена је у Институту за упоредно право као истраживач сарадник.

Почев од 2011. до 2013. године радила је као спољни сарадник новинско издавачког предузећа „Образовни информатор“. Ангажована је као спољни сарадник компаније „Параграф“, а радила је и као координатор на пројектима Европске уније на тему контроле трошења буџетских средстава.

Аутор је неколико научних радова из области кривичног права и јавних финансија, превода са италијанског језика који је објављен у званичном уџбенику за докторске студије Правног факултета Универзитета у Београду-„Методологија истраживања криминалитета“, као и превода са енглеског језика који су објављени у књизи „Теорије у криминологији“.

Председник је Скупштине, као и један од оснивача и шеф одбора за стручно усавршавање чланова Удружења овлашћених интерних ревизора Србије у јавном сектору. Поседује European Computer Drive Licence (Европску компјутерску возачку дозволу). Говори енглески и италијански, а служи се руским језиком.



Прилог 1.

ИЗЈАВА О АУТОРСТВУ

Изјављујем да је докторска дисертација, под насловом

ФИСКАЛНА КРИВИЧНА ДЕЛА

- резултат сопственог истраживачког рада,
- да предложена дисертација, ни у целини, ни у деловима, није била предложена за добијање било које дипломе, према студијским програмима других високошколских установа,
- да су резултати коректно наведени и
- да нисам кршио/ла ауторска права, нити злоупотребио/ла интелектуалну својину других лица.

у Нишу, 25.12.2014. ГОДИНЕ

Аутор дисертације:

ЈЕЛЕНА ШКИЋ

Потпис докторанда:

Јелена Шкић



Прилог 2.

**ИЗЈАВА О ИСЛОВЕТНОСТИ ШТАМПАНЕ И ЕЛЕКТРОНСКЕ ВЕРЗИЈЕ ДОКТОРСКЕ
ДИСЕРТАЦИЈЕ**

Име и презиме аутора:

ЈЕЛЕНА ШУДУТ

Студијски програм:

ДОКТОРСКЕ АКАДЕМСКЕ СТУДИЈЕ ПРАВА

Наслов рада:

ФИСКАЛНА КРИВИЧНА ДЕЛА

Ментор:

ПРОФ. ДР. ДРАСАН ТОВАШЕВИЋ

Изјављујем да је штампана верзија моје докторске дисертације истоветна електронској верзији, коју сам предао/ла за уношење у **Дигитални репозиторијум Универзитета у Нишу**.

Дозвољавам да се објаве моји лични подаци, који су у вези са добијањем академског звања доктора наука, као што су име и презиме, година и место рођења и датум одбране рада, и то у каталогу Библиотеке, Дигиталном репозиторијуму Универзитета у Нишу, као и у публикацијама Универзитета у Нишу.

У Нишу, 25. 12. 2014. ГОДИНЕ

Аутор дисертације:

ЈЕЛЕНА ШУДУТ

Потпис докторанда:

Јелена Шудут



Прилог 3.

ИЗЈАВА О КОРИШЋЕЊУ

Овлашћујем Универзитетску библиотеку „Никола Тесла“ да, у Дигитални репозиторијум Универзитета у Нишу, унесе моју докторску дисертацију, под насловом:

ФИСКАЛНА КРИВИЧНА ДЕЛА

која је моје ауторско дело.

Дисертацију са свим прилозима предао/ла сам у електронском формату, погодном за трајно архивирање.

Моју докторску дисертацију, унету у Дигитални репозиторијум Универзитета у Нишу, могу користити сви који поштују одредбе садржане у одабраном типу лиценце Креативне заједнице (Creative Commons), за коју сам се одлучио/ла.

1. Ауторство
2. Ауторство - некомерцијално
3. Ауторство - некомерцијално - без прераде
4. Ауторство - некомерцијално - делити под истим условима
5. Ауторство - без прераде
6. Ауторство - делити под истим условима

(Молимо да подвучете само једну од шест понуђених лиценци; кратак опис лиценци је у наставку текста).

У Нишу, 25.12.2014. ГОДИНЕ

Аутор дисертације:

ЧЕЛЕНА Ж. ШУЛУТ

Потпис докторанда:

Челена Шулут