

## PORESKI DELIKTI U ZAKONODAVSTVU SAVEZNE REPUBLIKE NEMAČKE\*\*\*

### Sažetak

Uspostavljanjem adekvatnih mera zaštite fiskalnog sistema na nivou zemalja članica Evropske unije istovremeno se štite i njeni finansijski interesi. Ta zaštita podrazumeva i propisivanje poreskih delikata. Međutim, iako su navedeni delikti veoma dugo prisutni u nacionalnom zakonodavstvu, njihov zakonski opis je zbog prilagođavanja praktičnim potrebama često podložan izmenama. Poreski prekršaji su uglavnom propisani poreskim zakonima, dok su krivična dela u nekim zemljama propisana osnovnim, a u nekim sporednim krivičnim zakonodavstvom. Osnovnim krivičnim zakonodavstvom predviđena su u zemljama članicama bivše Socijalističke Federativne Republike Jugoslavije (osim Republike Srbije), dok italijansko i nemačko zakonodavstvo sadrže specifična rešenja. U Italiji su poreska krivična dela propisana Zakonom o poreskim krivičnim delima, a u Saveznoj Republici Nemačkoj Fiskalnim zakonikom, koji je u stvari opšti podzakonski akt donet na federalnom nivou.

S obzirom na to da je nemačko zakonodavstvo imalo veliki uticaj na razvoj kaznenog prava Republike Srbije, u radu se bavimo uporednom analizom odredaba kojima su propisani poreski delikti u Saveznoj Republici Nemačkoj. Cilj takve analize je davanje preporuka za moguće unapređenje nacionalnog zakonodavstva Republike Srbije.

**Ključne reči:** poreski delikti, prekršaji, krivična dela, nemačko zakonodavstvo.

### 1. Uvod

Propisivanjem poreskih delikata štiti se fiskalni sistem jedne zemlje. Ako je to zemlja koja je država članica Evropske unije, time se istovremeno štite i njeni finansijski interesi. Poreski prekršaji propisani su odredbama pravnih propisa kojima je uređena poreska materija, dok postoje različiti pristupi kada je u pitanju propisivanje poreskih krivičnih dela. Ona su u nekim zemljama propisana osnovnim, a u nekim sporednim

---

\* Doktor nauka, naučni saradnik, Institut za uporedno pravo, Beograd, Srbija, e-mail: j.kostic@iup.rs

\*\* Doktor nauka, redovni profesor, Pravni fakultet za privredu i pravosuđe Univerziteta „Privredna akademija“, Novi Sad, Srbija, e-mail: zoran.pav@hotmail.com

\*\*\* Tekst je rezultat rada na projektu Instituta za uporedno pravo „Srpsko i evropsko pravo – upoređivanje i usaglašavanje“ (evidencioni broj 179031) koji finansira Ministarstvo prosvete, nauke i tehnološkog razvoja.

krivičnim zakonodavstvom. Osnovnim krivičnim zakonodavstvom su predviđena u bivšim državama članicama Socijalističke Federativne Republike Jugoslavije (osim Republike Srbije). Italijansko zakonodavstvo sadrži specifično rešenje. Poreska krivična dela propisana su posebnim propisom – Zakonom o poreskim krivičnim delima (Legge sui reati tributari) (Kostić, 2016, pp. 135-154). U Saveznoj Republici Nemačkoj ona su zajedno sa poreskim prekršajima propisana tzv. Fiskalnim zakonikom iz 1976 (u izmenjenoj verziji od 2002. godine) (Abgabenordnung - AO).<sup>1</sup> Za razliku od nemačkog primera, rešenje prihvaćeno u Republici Srbiji može da doprinese pravnoj nesigurnosti. Poreska krivična dela su propisana Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji i Krivičnim zakonikom.

Zakonski opis poreskih prekršaja i poreskih krivičnih dela je veoma sličan. Zbog toga se postavlja pitanje pronalaženja adekvatnog kriterijuma za razgraničenje poreskih prekršaja od poreskih krivičnih dela. U tom kontekstu se kao kriterijum najčešće koristi objektivni uslov inkriminacije, što je prisutno i u zakonodavstvu Republike Srbije. Adekvatno razgraničenje omogućava poštovanje principa *ne bis in idem* (Bovan, 2014, pp. 62-74; Mrvić Petrović, 2014, pp. 27-39). Kada su u pitanju poreska krivična dela, problem u praksi predstavlja i postojanje namere kao konstitutivnog obeležja dela, čije postojanje često nije jednostavno dokazati u praksi. Osim toga u praksi se postavlja i pitanje da li poreska utaja može da se odnosi na utaju bilo kog prihoda ili samo zakonito stečenog. U tom smislu ograničenje na isključivo zakonito stečene prihode takođe otežava dokazivanje postojanja krivičnog dela.<sup>2</sup>

Zakonodavstvom Republike Srbije propisan je veoma veliki broj kako poreskih krivičnih dela tako i prekršaja. Prilikom definisanja koja ponašanja je potrebno sankcionisati treba imati u vidu da to budu samo ona ponašanja koja je neophodno sprečiti ne samo da bi se obezbedili osnovni uslovi potrebni za život u zajednici već i uslovi neophodni za njen razvoj (Antolisei, 2008, pp. 7-8). Međutim, krivične sankcije bi trebalo da budu propisane samo za ona ponašanja koja predstavljaju veliku društvenu opasnost. Uprkos tome primetno je da se poslednjih godina sve više povećava broj ekonomskih krivičnih dela (Antolisei, 2008, p. 8).

Nemačka pravna tradicija je izvršila veliki uticaj na kazneno zakonodavstvo Republike Srbije. Primetan je sličan način propisivanja bića krivičnih dela, ali i podela delikata na krivična dela, prekršaje i privredne prestupe. Imajući u vidu navedeno, kao i činjenicu da je nemačko zakonodavstvo usklađeno sa pravnim standardima Evropske unije u oblasti zaštite kako svojih tako i njenih finansijskih interesa, predmet analize u ovom radu jesu odredbe nemačkog zakonodavstva kojima su propisani poreski delikti, a čijim se propisivanjem štiti kako nacionalni tako i budžet Evropske unije.

<sup>1</sup> Poreska krivična dela su u Nemačkoj u stvari propisana podzakonskim aktom (nem. *Abgabenordnung*) koji je donet 1977. godine na saveznom nivou. Razlog zbog kojeg je navedena materija uređena opštim podzakonskim aktom je tradicionalna sistematika koja je bila prihvaćena u trenutku njegovog donošenja. S obzirom na to da se njim uređuje i materijalnoppravna i procesnoppravna oblast, on ima značaj osnovnog poreskog zakona, te se u radu naziva Fiskalnim zakonikom, kako je to uobičajeno i u Nemačkoj.

<sup>2</sup> To je npr. predstavljalo problem u praksi pre donošenja Zakona o izmenama i dopunama Krivičnog zakonika Republike Srbije iz 2016. godine (*Službeni glasnik RS*, br. 94/2016) kojim je izmenjen zakonski opis krivičnog dela poreska utaja, tako da zakonito stečeni prihod nije više konstitutivno obeležje bića krivičnog dela.

## **2. Poreska i carinska krivična dela u nemačkom zakonodavstvu**

Sve države su oduvek nastojale da propišu krivična dela kojima se sankcioniše plaćanje poreza i drugih dažbina, kao i davanje lažnih podataka od značaja za utvrđivanje poreske obaveze (Vučković, 2013, p. 5). Zbog toga danas krivičnopravne sankcije za takva ponašanja postoje u svim savremenim zakonodavstvima.

Krivičnim pravom treba da budu propisane sankcije isključivo za najteže oblike kršenja poreskih odredaba bez obzira da li su one sadržane u osnovnom ili sporednom krivičnom zakonodavstvu. Poreski propisi imaju uticaj na krivično zakonodavstvo čak i onda kada su poreska krivična dela propisana u osnovnom zakonodavstvu, s obzirom na to da se radi o blanketnim delima, čija se dispozicija upotpunjuje prema poreskim propisima. Na primer da bi se utvrdilo da li je određeno krivično delo poreska utaja, neophodno je utvrditi da li takva obaveza ima karakter poreza, doprinosa ili drugih dažbina. Zbog toga je neophodno prilikom definisanja elemenata bića poreskih krivičnih dela tumačiti i norme poreskog prava kojima je definisana obaveza koja predstavlja porez, doprinos ili dažbine (takse i naknade) (Popović, 2012, p. 26). Jednostavnije pravno-tehničko rešenje jeste da su poreska krivična dela, zajedno sa drugim deliktima, propisani u sporednom (poreskom) zakonodavstvu, kao što je učinjeno u Saveznoj Republici Nemačkoj.

Fiskalnim zakonikom Nemačke propisana su poreska i carinska krivična dela. To su sledeća dela: izbegavanje plaćanja poreza, nezakonit uvoz, izvoz ili tranzit dobara, bavljenje krijumčarenjem, krijumčarenje robe uz primenu sile i organizovanje krijumčarenja, prijem, držanje, prodaja i korišćenje dobara koja su bila upotrebljena za izvršenje poreskih krivičnih dela. Navedenim zakonom propisan je i poseban rok zastarelosti krivičnog gonjenja za određena dela, s obzirom na osobenost i složenost obeležja tih krivičnih dela, ali i vreme koje je potrebno za otkrivanje i prikupljanje dokaza protiv njihovih izvršilaca.

Zakonski opis krivičnog dela izbegavanje plaćanja poreza ne propisuje novčani iznos kao objektivni uslov inkriminacije. Radnja izvršenja je postavljena alternativno, a kaznom do pet godina zatvora ili novčanom kaznom može biti kažnjen poreski obveznik koji dovede u zabludu poreske ili druge nadležne organe dostavljanjem nepotpunih ili netačnih podataka koji su od značaja za utvrđivanje poreza ili visine poreske obaveze. Istom kaznom kazniće se i lice koje propusti da informiše poreske vlasti o činjenicama koje su od značaja za utvrđivanje poreske obaveze ili koje ne koristi akcizne markice ili mašinu za obeležavanje proizvoda tim markicama, a bilo je u obavezi da to uradi. Isto krivično delo postoji i ukoliko neko lice nezakonito ostvari poresku olakšicu i na taj način stekne protivpravnu imovinsku korist za sebe ili za drugo lice. Kao što se može zaključiti, namera nije konstitutivno obeležje osnovnog oblika bića krivičnog dela izbegavanje plaćanja poreza. Ona je obeležje bića težeg (kvalifikovanog) oblika. Iz toga proizilazi zaključak da je olakšano dokazivanje postojanja krivičnog dela, jer se smatra da je ono dovršeno kada je izvršilac sa umišljajem preduzeo neku od alternativno propisanih radnji izvršenja i kada je nastupila posledica (kada je državni organ doveden

u zabludu ili kada je učinilac za sebe ili drugo lice stekao protivpravnu imovinsku korist). Dakle, dovoljno je da je izvršilac prilikom preuzimanja radnje postupao sa eventualnim umišljajem (da je mogao biti svestan mogućnosti nastanka dela i da je na to pristao). Ukoliko bi iz nehata propustio da dostavi potpune podatke od značaja za utvrđivanje poreske obaveze ili da obavesti nadležne organe o određenim činjenicama od značaja za njeno uvrđivanje, izvršilac bi bio odgovoran za prekršaj.

Pored osnovnog oblika postoji i teži oblik dela propisan u okviru člana 370 AO ukoliko su u pitanju posebno teški slučajevi. Tada je za izvršioca dela propisana kazna zatvora u rasponu od šest meseci do deset godina. Pod tim slučajevima podrazumevaju se sledeće situacije: kada neko lice namerno umanjuje iznos poreske obaveze u velikom iznosu ili neopravdano ostvari poreske olakšice, kada je neko lice zloupotrebilo svoj autoritet ili položaj javnog funkcionera (kako na nacionalnom nivou tako i na nivou Evropske unije) ili ukoliko neko lice krivično delo izvrši uz pomoć tih lica koja na taj način zloupotrebljavaju svoja ovlašćenja. Isto krivično delo postoji i ukoliko neko lice kontinuirano umanjuje iznos poreza ili neopravdano ostvaruje poreske olakšice pomoću netačnih ili falsifikovanih dokumenata, ukoliko je član grupe oformljene radi vršenja poreskih krivičnih dela i na taj način neopravdano umanja iznos poreza na dodatu vrednost ili akcize ili na taj način neopravdano ostvaruje poreske olakšice u vezi sa plaćanjem poreza na dodatu vrednost ili akcize, ukoliko za izvršenje dela koristi treće zemlje nad kojima direktno ili indirektno može da se ostvari kontrola (čl. 370). Kao što se može zaključiti, delo težim čine okolnosti pod kojima je ono izvršeno, ali i visina ostvarene protivpravne koristi i utajenog poreza. Osim toga posebna pažnja se posvećuje zaštiti finansijskih interesa Evropske unije imajući u vidu da deo poreza na dodatu vrednost koji se ubira na teritoriji država članica predstavlja prihod budžeta Unije (Kostić, 2018, pp. 28-29).

Na zaključak da se krivično delo izbegavanje plaćanja poreza može izvršiti isključivo sa umišljajem upućuje i odredba kojom je propisan institut dobrovoljnog odustanka od izvršenja krivičnog dela, a što se odražava i na kažnjavanje lica koje je preduzelo sve neophodne mere da ne dođe do njegovog izvršenja. Stoga ukoliko poreski obveznik bez obzira kojoj vrsti poreske obaveze da podleže, ispravi netačne podatke dostavljene poreskim vlastima, dopuni nepotpune podatke koji su dostavljeni nadležnim poreskim organima ili im naknadno dostavi podatke koje je prethodno propustio da da, neće biti kažnjen za poresko krivično delo. Međutim, primena instituta dobrovoljnog odustanka zahteva i ispunjenje dodatnih uslova. Stoga informacije i podaci koji se dostavljaju mogu da se odnose isključivo na poreska krivična dela čije je izvršenje započeto u poslednjih deset godina. Osim toga, potrebno je da izvršilac koji započne izvršenje ili lice koje u njegovo ime podnosi prijavu poreza pre dostavljanja naknadnih informacija i podataka nadležnim organima nije znalo da je započeta poreska kontrola ili da je pokrenut prekršajni ili krivični postupak prema njemu. Jedan od uslova je i da jedno od započetih krivičnih dela (ukoliko se radi o sticaju) nije u potpunosti ili delimično otkriveno u vreme ispravke, dopune ili naknadnog dostavljanja podataka, a izvršilac je to znao ili mogao da zna imajući u vidu sve okolnosti konkretnog

slučaja. Osim toga, neophodno je da iznos poreske obaveze koji nije utvrđen ili iznos poreske olakšice koju je nameravalo određeno lice da iskoristi za sebe ili drugo lice ne prelazi iznos od 25.000 evra, odnosno da se takvo postupanje ne odnosi na teži oblik krivičnog dela izbegavanje plaćanja poreza (čl. 371). Institut dobrovoljnog odustanka u konkretnom slučaju daje mogućnost izvršiocu osnovnog oblika krivičnog dela da se blagovremeno pokaje i odustane od daljeg izvršenja. Na taj način daje se prvenstvo interesima države i Evropske unije. To takođe predstavlja mehanizam koji je adekvatan za odvracanje potencijalnih izvršilaca od izvršenja krivičnog dela. Navedeni institut se primenjuje počev od 1919. godine i utiče na jačanje poreske discipline (Mrvić Petrović, 2018, p. 123). Teoretičari ističu pozitivnu stranu navedenog instituta naročito u vezi sa poreskim krivičnim delima, kao i prevarama u vezi sa zloupotrebama subvencija, kredita ili investicionih fondova (Mrvić Petrović, 2018, p. 123, Ceffinatto, 2017, p. 61). U našem zakonodavstvu bi primena instituta stvarnog kajanja bila od posebnog značaja kod krivičnog dela poreska utaja. Zbog toga smatramo da je kvalitetnije rešenje da se to delo propiše sporednim krivičnim zakonodavstvom, a u okviru odredbe kojom bi bila predviđena i mogućnost primene navedenog instituta pod sličnim uslovima koji su propisani nemačkim zakonodavstvom.

Kao posebno krivično delo u Fiskalnom zakoniku propisan je i nezakonit uvoz, izvoz ili tranzit dobara. Delo postoji ukoliko neko lice uvozi, izvozi ili transportuje dobra tako što krši zabranu nelegalnog uvoza, izvoza ili transporta dobara. Ukoliko izvršilac ne podleže novčanoj kazni predviđenoj drugim propisom, može se kazniti istom kaznom koja je propisana za izvršioca krivičnog dela izbegavanje plaćanja poreza (čl. 372 AO).

Bavljenje krijumčarenjem u vidu profesije, uz upotrebu sile ili organizovanje krijumčarenja je krivično delo kojim se štite carine kao deo javnih finansija. Ono postoji ukoliko neko lice izbegava obavezu uvoza i izvoza baveći se time u vidu profesionalne delatnosti ili ukoliko nezakonito uvozi, izvozi ili transportuje dobra na komercijalnoj osnovi u suprotnosti sa propisima koji uređuju poslovanje na tržištu. Za izvršioca dela propisana je kazna zatvora od šest do deset godina, a za lakši oblik kazna zatvora do pet godina ili novčana kazna. Kazna zatvora u istom rasponu propisana je i za lice koje, izbegavajući plaćanje uvoznih ili izvoznih carina, nelegalno uvozi, izvozi ili transportuje robu, a delo izvrši uz upotrebu vatrenog oružja, kao i za lice koje izbegava plaćanje uvoznih ili izvoznih carina ili nelegalno uvozi, izvozi ili transportuje robu, a sa sobom nosi neki drugi alat ili sredstvo pogodno za sprečavanje ili savladavanje otpora drugog lica uz upotrebu sile ili uz pretnju da će primeniti silu. Ista kazna je propisana i za lice koje kao član organizovane grupe formirane u cilju izbegavanja plaćanja uvoznih ili izvoznih dažbina nezakonito uvozi, izvozi ili prevozi robu. Pokušaj krivičnog dela je takođe kažnjiv (čl. 372 i 373 AO).

Imajući u vidu da su carinske dažbine prihod Evropske unije koji pripada njenom budžetu, sasvim je opravdano što su pored poreskih krivičnih dela nemačkim Fiskalnim zakonikom propisana i carinska krivična dela. Prodaja dobara iskorišćenih za izvršenje poreskih krivičnih dela predstavlja carinsko krivično delo, koje čini onaj ko prodaje bilo koje dobro u vezi sa čijim pribavljanjem ili prometom nisu plaćeni porezi ili

druge dažbine propisane zakonom. Radnja izvršenja se sastoji ne samo u prodaji već i u pomaganju prilikom prodaje tih dobara u nameri da se na taj način pribavi protivpravna imovinska korist za sebe ili za neko drugo lice. Za osnovni oblik dela propisana je kazna do pet godina zatvora ili novčana kazna. Ukoliko je krivično delo određeno lice izvršilo kao pripadnik organizovane kriminalne grupe ili u cilju bavljenja prodajom takvih dobara, smatraće se da su ostvareni elementi bića težeg oblika dela. Za to delo je propisana kazna zatvora od šest meseci do deset godina. Prema odredbama Fiskalnog zakonika kazniče se i lice koje pokušava izvršenje navedenog krivičnog dela, a propisana je i mogućnost primene instituta dobrovoljnog odustanka pod istim uslovima koji su propisani u vezi sa krivičnim delom izbegavanje plaćanja poreza. Kazna od godinu dana zatvora propisana je i za lica koja podstrekavaju na izvršenje nekog od poreskih krivičnih dela ili ukoliko pomažu nekom licu u njihovom izvršenju. Pretpostavljamo da je značaj zaštitnog objekta uslovio da se radnje saučesništva propišu kao samostalne izvršilačke radnje. Osim toga, na takvo rešenje je verovatno uticala i teorija ekstremne odgovornosti saučesnika prema kojoj podstrekač ili pomagač ne mogu biti odgovorni ukoliko nema krivice neposrednog izvršioca krivičnog dela.

Fiskalnim zakonikom je predviđena i mogućnost izricanja izvršiocu krivičnog dela uz kaznu mere zabrana obavljanja službene dužnosti ili izbora na javnu funkciju u skladu sa odredbama Krivičnog zakonika. Kao obaveznu meru bezbednosti Zakonik propisuje obavezno oduzimanje predmeta (robe ili transportnih sredstava) koji su korišćeni ili su proistekli iz izvršenja krivičnog dela takođe u skladu sa odredbama Krivičnog zakonika (čl. 374). Poređenja radi, Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji Republike Srbije predviđena je takođe obavezna primena mera bezbednosti u okviru odredaba kojima su predviđena poreska krivična dela. Obavezna primena mere bezbednosti zabrane vršenja poziva delatnosti i dužnosti u trajanju od jedne do pet godina propisana je za sledeća krivična dela: nezakonito iskazivanje iznosa za povraćaj poreza i poreski kredit, nedozvoljen promet akciznih proizvoda, nedozvoljeno skladištenje robe (čl. 173a, 176 i 176a). Međutim, iako nije izričito propisana obaveza izricanja navedene mere kod krivičnih dela propisanih Krivičnim zakonikom, ona se takođe može primeniti u skladu sa njegovim odredbama. Obavezno oduzimanje predmeta propisano je za krivično delo nedozvoljen promet akciznih proizvoda (čl. 176). Međutim, kao i u prethodnom slučaju u zavisnosti od procene okolnosti slučaja od strane nadležnog suda moguće je primeniti meru bezbednosti oduzimanja predmeta i u vezi sa ostalim poreskim krivičnim delima propisanim zakonodavstvom Republike Srbije.

Kao što se može zaključiti, nemačko zakonodavstvo propisuje manji broj poreskih krivičnih dela u odnosu na zakonodavstvo Republike Srbije. Krivičnim zakonikom Srbije propisana su tri, a Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji čak četiri krivična dela. Fiskalnim zakonikom Nemačke propisana su četiri krivična dela, s tim što se na taj način naglašava i fiskalni karakter krivičnog dela krijumčarenja.

Specifičnost nemačkog zakonodavstva kojim su propisana poreska krivična dela ogleda se i u propisivanju posebnog roka zastarelosti, tako da rok zastarelosti za teže oblike poreskih krivičnih dela iznosi deset godina. Prekid tog roka nastupa kada se

podigne optužnica ili kada poreski organ započne istragu u cilju prikupljanja dokaza u vezi sa postojanjem poreskog krivičnog dela (čl. 376).

### **3. Poreski prekršaji u nemačkom zakonodavstvu**

Poreski prekršaji su prema Fiskalnom zakoniku Savezne Republike Nemačke delikti za koje je propisana novčana kazna. Odredbe Zakona o prekršajima primenjuju se na poreske prekršaje ukoliko nešto drugo nije propisano Fiskalnim zakonikom kao posebnim propisom (čl. 377). Imajući u vidu da su prekršaji i krivična dela propisani istim zakonom, čini se da je u tom slučaju upoznavanje sa poreskim deliktima jednostavnije nego kada su oni propisani različitim zakonima. Zbog toga deluje kao kvalitetnije rešenje propisivanje poreskih krivičnih dela poreskim propisom, tj. sporednim krivičnim zakonodavstvom.

Ukoliko kod izvršioca nije postojao umišljaj usmeren na izvršenje krivičnog dela izbegavanje plaćanja poreza, već je delo izvršeno iz nehata, postojaće prekršaj za koji se izvršiocu može izreći novčana kazna u iznosu do 50.000 evra. I u tom slučaju je takođe propisana mogućnost primene instituta dobrovoljnog odustanka, a što uslovljava i mogućnost odustajanja od kazne. U skladu s tim, ukoliko izvršilac prekršaja u razumnom roku plati iznos poreske obaveze, može biti oslobođen kazne za prekršaj. Naravno, neophodno je da budu ostvareni isti uslovi koji se zahtevaju za primenu instituta dobrovoljnog odustanka u odnosu na lice koje je preduzelo radnju izvršenja poreskog krivičnog dela (čl. 378).

Lakši oblik krivičnog dela izbegavanja plaćanja poreza koji je predviđen kao poreski prekršaj predstavlja i ukoliko neko lice namerno ili nenamerno izdaje dokumente čiji je sadržaj netačan, ukoliko se dokumenta o nepostojećem prometu izdaju uz naknadu, ukoliko lice ne vodi evidenciju ili evidentira netačne činjenice, transakcije ili ih ne evidentira, kao i kada ne evidentira poslovne aktivnosti koje moraju da budu računovodstveno ili na drugi način evidentirane, ili ne koristi informacioni sistem radi izdavanja dokumenata ili vođenja evidencije ili ga koristi na pogrešan način. Isto delo postoji i ukoliko ne zaštiti taj sistem, ukoliko ga zaštiti na pogrešan način, kao i ukoliko reklamira ili u promet i komercijalne svrhe stavi softver koji onemogućava utvrđivanje poreza ili omogućava neosnovano ostvarivanje poreske olakšice. Prekršaj čini i onaj ko navedene radnje preduzima u odnosu na dažbine u vezi sa uvozom ili izvozom koje se plaćaju u drugoj državi članici Evropske unije, kao i kada se radi o naplati poreza na dodatnu vrednost na teritoriji druge članice Evropske unije (čl. 379). Kada se ima u vidu struktura prihoda budžeta Evropske unije, navedenim odredbama, kao i kada su u pitanju poreska krivična dela, štite se njeni finansijski interesi.

Osim navedenih radnji, prema Fiskalnom zakoniku Nemačke prekršaj predstavlja i ugrožavanje naplate poreza po odbitku, kao i kada neko lice sa umišljajem ili iz nehata propusti da u potpunosti ili na vreme prijavi svoju obavezu u vezi sa plaćanjem poreza po odbitku ili propusti da dostavi poreskim vlastima podatke od značaja za utvrđivanje

visine poreza, a koje je bilo u obavezi da dostavi (čl. 380). Ugrožavanje naplate akciza takođe predstavlja prekršaj u nemačkom zakonodavstvu. Pod njim se podrazumeva aktivnost kojom određeno lice sa umišljajem ili iz nehata prekrši odredbe zakona kojim je regulisana oblast utvrđivanja ili naplate akciza ili odredbe podzakonskih aktata koji su doneti na osnovu njih, a u vezi sa obavezama koje se odnose na pripremu, a kasnije i sam postupak poreske kontrole (čl. 381). Neovlašćen povraćaj poreza ili rabata predviđen je kao prekršaj koji čini lice koje, suprotno zakonskim odredbama, neosnovano zahteva povraćaj poreza ili rabata (čl. 383).

Osim što sadrži manji broj poreskih krivičnih dela nego propisi Republike Srbije, Fiskalni zakonik Savezne Republike Nemačke propisuje i manji broj prekršaja. Kao pozitivan primer takođe se može navesti i propisivanje mogućnosti primene instituta dobrovoljnog odustanka u okviru odredbe kojom je propisan poreski prekršaj, a u vezi sa lakšim oblicima krivičnog dela izbegavanje plaćanja poreza koji predstavljaju osnov za prekršajnu odgovornost. Na taj način daje se mogućnost izvršiocu da se pokaje i da dugovani iznos uplati na propisani račun budžeta kako se prema njemu ne bi primenila prekršajna sankcija. U tom slučaju bi mu osim naloga da određeni novčani iznos uplati u državni budžet bila izrečena i novčana kazna, što bi za njega predstavljalo dodatno finansijsko opterećenje.

#### **4. Specifičnosti krivičnog postupka za poreska krivična dela**

U okviru trećeg poglavlja Fiskalnog zakonika Savezne Republike Nemačke propisane su odredbe kojima se uređuje krivični postupak protiv izvršilaca poreskih krivičnih dela. Ukoliko nešto nije posebno definisano njegovim odredbama, na krivični postupak koji se vodi protiv izvršilaca poreskih krivičnih dela primenjuju se odredbe zakona kojima je uređen krivični postupak i organizacija sudova.

Ukoliko postoji osnovana sumnja da je izvršeno poresko krivično delo, poreski organ ima obavezu da istraži sve činjenice konkretnog slučaja. Pod pojmom poreski organ, podrazumevaju se glavna carinska uprava, poreska uprava, Federalna poreska uprava ili niže organizacione jedinice navedenih uprava. Poreske vlasti treba da sprovede istragu u granicama odredaba Fiskalnog zakonika ukoliko se radi isključivo o poreskom krivičnom delu ili ukoliko je određeno lice izvršilo poresko krivično delo u sticaju sa nekim drugim delom. U tom slučaju se njihova istraga ograničava isključivo na poresko krivično delo. Poreski organ može predati krivičnu prijavu javnom tužilaštvu u bilo kom trenutku ukoliko smatra da je to neophodno (čl. 386).

Fiskalnim zakonikom je uređena i nadležnost sudova u postupcima protiv izvršilaca poreskih krivičnih dela. Nadležni sud u skladu sa zakonom kojim se uređuju nadležnost i organizacija sudova nadležan je i u poreskom postupku u skladu sa zakonima koji postoje na nivou države. Međutim, Zakon predviđa mogućnost da Vlada prenese nadležnost drugim sudovima. Krivični postupak za poreska krivična dela prema Fiskalnom zakoniku može da se vodi samo pred posebnim odeljenjima nadležnih



sudova. Nadležnost je ista i kada je istom radnjom izvršeno i neko drugo krivično delo (čl. 391). Takva specijalizacija sudova nije predviđena propisima Republike Srbije. Jedinu specijalizaciju se odnosi na postupanje u postupcima za krivična dela korupcije i krivična dela organizovanog kriminala. Međutim, u postupcima protiv izvršilaca poreskih krivičnih dela ne primenjuju se odredbe Zakona o organizaciji i nadležnosti državnih organa u suzbijanju organizovanog kriminala, terorizma i korupcije. Imajući u vidu složenost načina izvršenja poreskih krivičnih dela može se reći da nemačko zakonodavstvo sadrži kvalitetnije rešenje. Specijalizacija pravosudnih organa je neophodna u vezi sa svim krivičnim delima ekonomskog karaktera. Stoga bi u narednom periodu trebalo razmisliti o eventualnoj izmeni navedenog propisa. Takođe treba imati u vidu da se poreska dela mogu izvršiti u sticaju s nekim drugim ekonomskim krivičnim delima, ali i tipičnim krivičnim delima korupcije, kao što je npr. davanje mita.

Prema Fiskalnom zakoniku nalazi koje organ javnih prihoda pribavi u toku postupka istrage, kao što su privatna korespondencija, postovi ili snimci telekomunikacija, ukoliko su prikupljeni u skladu sa odredbama Zakonika o krivičnom postupku mogu se koristiti kao dokazi u krivičnom postupku. Nalazi do kojih je došlo javno tužilaštvo u toku redovne krivične istrage, a ne samo onda kada su pribavljeni istragom poreskih organa ili drugih organa javnih prihoda, takođe se mogu kasnije koristiti u postupku oporezivanja (čl. 393). Navedeno rešenje je kvalitetno jer je reč o specifičnoj materiji. Za otkrivanje i prikupljanje dokaza u vezi s postojanjem poreskih krivičnih dela neophodna su posebna znanja, a često i višegodišnje iskustvo. Zakonodavac osnovano polazi od pretpostavke da upravo zaposleni u poreskim organima imaju ta znanja i iskustvo, kada im dopušta da preduzimaju radnje finansijskih istraga.

Krivični postupak se smatra da je pokrenut čim nadležni organ javnih prihoda, policija, tužilaštvo ili sudija u krivičnom postupku preduzme određenu meru prema osumnjičenom licu. Preduzimanje mere i vreme njenog preduzimanja unose se u zapisnik bez odlaganja, a osumnjičeno lice mora da bude obavešteno o pokretanju krivičnog postupka (čl. 397).

Prema odredbama Fiskalnog zakonika, do krivičnog gonjenja izvršioca poreskog krivičnog dela neće doći ukoliko to lice plati poreze i kamatu na neplaćenu poresku obavezu u skladu sa odredbama Fiskalnog zakonika. Krivično gonjenje može da izbegne lice koje Upravi za trezor uplati iznos od 10% od iznosa izbegnute poreske obaveze, ukoliko ona ne prelazi 100.000 evra, 15% ukoliko ona prelazi 100.000 evra, ali ne prelazi 1.000.000 evra ili 20% ukoliko vrednost obaveze koja se izbegava prelazi 1.000.000 evra. Uprkos tome postupak se može nastaviti jedino ukoliko je određeno lice imalo informacije da je protiv njega pokrenut krivični postupak u trenutku uplate navedenih iznosa na propisani račun javnih prihoda (čl. 398a AO). Na taj način daje se primat izmirenju neplaćene poreske obaveze u odnosu na kažnjavanje izvršioca. To svakako može da deluje preventivno na potencijalne izvršioce, ali i daje mogućnost licima koja su već izvršila krivično delo da se pokaju zbog njegovog izvršenja i da izmirenjem obaveze uz plaćanje propisane kamate izbegnu krivičnu sankciju.

Kada istragu u krivičnom postupku sprovodi poreski organ, on vodi istragu nezavisno u skladu sa odredbama Fiskalnog zakonika i ima ista prava i obaveze kao i javni tužilac u postupku istrage. Ukoliko organ prihoda vodi istragu za više organa, on ima sva prava i obaveze koje imaju ti organi i pravo da istraži sve činjenice i naredi oduzimanje, hitnu prodaju predmeta, pretraživanje, inspekcije i druge mere u skladu s propisima koji važe u krivičnom postupku, a koje preduzima javno tužilaštvo (čl. 399 AO). Kada organ istrage pribavi dovoljno dokaza za pokretanje postupka, on se može obratiti sudu sa zahtevom za sprovođenje skraćenog postupka, kada nije neophodno održavanje glavnog pretresa, a ukoliko to nije slučaj, poreski organ može da dostavi prikupljene dokaze s predmetom nadležnoj kancelariji javnog tužioca (čl. 400). Cilj propisivanja takve odredbe bio je brže i efikasnije dokazivanje poreskih krivičnih dela. Zakonodavac je polazio od pretpostavke da poreski organi imaju neophodna znanja i iskustvo kako bi ne samo prepoznali osnove sumnje u pogledu postojanja krivičnih dela već i kako bi pribavili relevantne dokaze od značaja za donošenje odluke u krivičnom postupku. Pravosudnim organima je često potrebna podrška stručnih lica kako u pogledu pribavljanja tako i u pogledu tumačenja računovodstveno-finansijske dokumentacije. To je u Republici Srbiji prevaziđeno uspostavljanjem finansijskih forenzičara i uvođenjem službenika za vezu. Prema odredbama Zakona o organizaciji i nadležnosti državnih organa u suzbijanju organizovanog kriminala, terorizma i korupcije, Poreska uprava – poreska policija ima obavezu da odredi bar jednog službenika za vezu u cilju ostvarivanja saradnje i efikasnijeg dostavljanja podataka Tužilaštvu za organizovani kriminal i posebnim odeljenjima viših javnih tužilaštava za suzbijanje korupcije u cilju krivičnog gonjenja za krivična dela propisana navedenim zakonom. Međutim, među njima nisu poreska krivična dela. Imajući u vidu složenost načina izvršenja poreskih krivičnih dela, kao i njihovu povezanost s nekim drugim krivičnim delima, smatramo da bi trebalo da i ona budu obuhvaćena navedenim zakonom. Na taj način obezbedila bi se adekvatna saradnja nadležnih javnih tužilaštava i pravosudnih organa sa Poreskom upravom, što bi bilo od značaja za prikupljanje dokaza i unapređenje efikasnosti krivičnog postupka.

U slučaju da je javno tužilaštvo sprovelo istragu u vezi sa poreskim krivičnim delima, poreski organ koji bi inače bio nadležan za njeno sprovođenje ima pravo da učestvuje u postupku istrage, a samim tim i da blagovremeno bude obavešten o vremenu i mestu preduzimanja istražnih radnji. Predstavniku organa javnih prihoda je dozvoljeno na osnovu Fiskalnog zakonika da postavlja pitanja okrivljenim svedocima i veštacima. Odredbe se primenjuju i na postupak glavnog pretresa pred sudom na kojem poreski službenik takođe ima pravo da prisustvuje. Ukoliko javno tužilaštvo smatra da treba da se obustavi postupak, ono će svakako obavestiti nadležni organ javnih prihoda, koji bi imao prava da inače vodi istražni postupak (čl. 403). Učešće poreskog organa u istražnom postupku omogućava blagovremeno prikupljanje dokaza i informacija relevantnih za krivični postupak, a samim tim i donošenje presude u razumnom roku. U takvim situacijama on istupa sa pozicije zaštitnika imovinskopravnih interesa Savezne Republike Nemačke.

## 5. Zaključak

Poreski delikti su u nemačkom zakonodavstvu propisani Fiskalnim zakonikom. Osim što sadrži manje poreskih delikata nego što su propisana srpskim zakonodavstvom, Fiskalni zakonik Savezne Republike Nemačke sadrži niz specifičnosti. Kao kvalitetno rešenje može se navesti propisivanje instituta dobrovoljnog odustanka od izvršenja krivičnog dela, što predstavlja osnov za oslobođenje od kazne u okviru odredaba kojima je predviđeno krivično delo izbegavanje plaćanja poreza i njegov lakši oblik koji predstavlja poreski prekršaj. Na taj način se jasno stavlja do znanja potencijalnim izvršiocima dela da se neće odustati od naplate poreza, ali da svaki dobrovoljni odustanak i uplata određenog iznosa predstavlja osnov za oslobođenje od kazne. Međutim, svaki poreski obveznik (i učinilac poreskog prekršaja ili krivičnog dela) zbog neizmirenja poreske obaveze u propisanim rokovima mora za taj period da plati tarifno uvećane iznose poreske obaveze (one se uvećavaju procentualno prema iznosu neizmirene poreske obaveze).

Kvalitetno rešenje predstavlja i posebne odredbe koje se odnose na krivični postupak, odnosno na posebnu ulogu poreskih organa u fazi istrage, ali i nadležnost posebnih specijalizovanih pravosudnih organa. Takvo rešenje ne postoji u zakonodavstvu Republike Srbije. Pre četiri godine je donet Zakon kojim se uređuje organizacija i nadležnost državnih organa u postupku protiv organizovanog kriminala, terorizma, korupcije i drugih posebno teških krivičnih dela. Njim je propisana obaveza Poreske uprave – Poreske policije da delegiranjem službenika za vezu iz reda svojih zaposlenih uspostavi bližu saradnju s javnim tužilaštvom u cilju unapređenja postupka dokazivanja krivičnih dela za koja su prema odredbama navedenog zakona nadležna posebna odeljenja viših javnih tužilaštava i viših sudova za borbu protiv korupcije. Međutim, u njihovoj nadležnosti nisu poreska krivična dela, pa se saradnja poreskih organa sa nadležnim javnim tužilaštvima ne odnosi na poreska krivična dela. S obzirom na to da se navedena dela mogu izvršiti na veoma složen način i da njihovo dokazivanje zahteva posebna znanja i veštine, smatramo da bi saradnja navedenih institucija bila od velikog značaja za prikupljanje relevantnih dokaza. Zbog toga smatramo da je u narednom periodu neophodno izmeniti Zakon o organizaciji i nadležnosti državnih organa u suzbijanju organizovanog kriminala, terorizma i korupcije, tako što bi se njegove odredbe primenjivale i na poreska krivična dela. To bi bilo posebno opravdano u vezi s krivičnim delom poreska utaja, jer je objektivni uslov inkriminisanja nakon poslednjih izmena i dopuna Krivičnog zakonika iz 2019. godine izmenjen, tako da on sada iznosi 1.000.000 dinara. Na taj način bi se mogla izvršiti specijalizacija javnih tužilaštava i sudova za postupanje u predmetima protiv izvršilaca poreskih krivičnih dela. Međutim, imajući u vidu sve složenije načine izvršenja poreskih krivičnih dela, neophodna je ne samo specijalizacija nadležnih organa već i njihova kontinuirana edukacija i profesionalno usavršavanje.

Za razliku od rešenja u zakonodavstvu Savezne Republike Nemačke, u Republici Srbiji dva zakona propisuju poreska krivična dela, što doprinosi pravnoj nesigurnosti. Zbog toga smatramo da bi poreska krivična dela trebalo da budu predviđena isključivo jednim zakonom. Osim toga, imajući u vidu zaključke iznete u ovom radu, smatramo

da je kvalitetnije rešenje da poreska krivična dela budu propisana sporednim krivičnim zakonodavstvom, tj. Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji. Naravno, pri tome treba voditi računa o kaznenim rasponima i mogućnosti dokazivanja elemenata bića krivičnih dela.

### Literatura

- Antolisei, F. 2008. *Manuale di diritto penale, parte speciale*. Milano: Giuffrè editore.
- Bovan, S. 2014. Metodski potencijali hermeneutičkog pragmatizma u razumevanju i primeni načela *ne bis in idem*. *Crimen*, 1, pp. 62-74.
- Ceffinato, T. 2017. *Vollendngsumkehr und Wiedergumachung*. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Kostić, J. 2016. Tax crimes in Italian legislation. *Strani pravni život*, 4, pp. 135-154.
- Kostić, J. 2018. *Krivičnopravna zaštita finansijskih interesa Evropske unije*. Beograd: Institut za uporedno pravo.
- Mrvić Petrović, N. 2014. Poštovanje načela *ne bis in idem* pri suđenju za slične prekršaje i krivična dela. *Nauka, bezbednost, policija, Žurnal za kriminalistiku i pravo*, 1, pp. 27-39.
- Mrvić Petrović, N. 2018. Značaj naknadnog izvršenja poreske obaveze na kažnjavanje za poreske delikte. U: Kostić, J. & Stevanović, A. (ur.) *Finansijski kriminalitet*. Beograd: Institut za uporedno pravo i Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, pp. 119-128.
- Popović, D. 2012. *Poresko pravo*, osmo izdanje. Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.
- Vučković, B. 2013. Poreski kriminalitet. *Pravni život*, 57(10), pp. 5-16.

### Pravni izvori

- Abgabenordnung [Fiskalni zakonik SR Nemačke], 2002. *Bundesgesetzblatt - BGBl. I* S. 3866; 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2875). Tekst na engleskom jeziku dostupan na: [https://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_ao/index.html](https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/index.html) (12. 2. 2020).
- Krivični zakonik, *Službeni glasnik RS*, br. 85/2005, 88/2005-ispr., 107/2005-ispr., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016 i 35/2019.
- Legge sui reati tributari, 2000. Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74 sui reati tributari, aggiornato al Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, 24. Aprile 2017 e il 7. giugno 2019.
- Zakon o organizaciji i nadležnosti državnih organa u suzbijanju organizovanog kriminala, terorizma i korupcije, *Službeni glasnik RS*, br. 94/2016 i 87/2018 - dr. zakon.
- Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Službeni glasnik RS*, br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr.zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr.zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - ispr., 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018 i 86/2019.

**Jelena Ž. Kostić, PhD**

Research Fellow

Institute of Comparative Law, Belgrade, Serbia

e-mail: *j.kostic@iup.rs*

**Zoran S. Pavlović, PhD**

Full Professor

Faculty of Law for Commerce and Judiciary, Novi Sad, Serbia

e-mail: *zoran.pav@hotmail.com*

## **TAX OFFENSES IN LEGISLATION OF THE FEDERAL REPUBLIC OF GERMANY**

### Summary

Establishing appropriate measures to protect the fiscal system at the level of EU Member States also includes the protection of the EU financial interests. That protection also means the prescription of tax offenses. These offenses are prescribed by national legislation of all States. Sometimes it is necessary to adjust their legal description with EU legal standards and to the practical requests. Tax misdemeanours are prescribed in all countries by tax law, but tax crimes in some countries are prescribed by primary and in some others by secondary criminal legislation. In former Member States of the Socialist Federal Republic of Yugoslavia (excluding the Republic of Serbia) tax crimes are prescribed by primary criminal legislation, while Italian and German legislation contain specific solutions. In Italy tax crimes are prescribed by the Law on tax offenses, and in the Federal Republic of Germany by Fiscal Code.

Bearing in mind that the German legislation had a major impact on the development of the criminal law of the Republic of Serbia, in this paper we analyse the provisions that prescribe tax offences in the Federal Republic of Germany. The objective of such analysis is to provide recommendations for possible improvement of the national legislation of the Republic of Serbia.

**Keywords:** tax offenses, misdemeanour, criminal offenses, the German legislation.

**Primljeno:** 25.2.2020.

**Prihvaćeno:** 9.3.2020.