

Гордана Илић Појов
Правни факултет, Универзитет у Београду

МИЊА ЂОКИЋ
ПОРЕСКИ ДЕЛИКТИ У СРПСКОМ ПРАВУ
Београд: ЈП Службени гласник, 2023.

У издању ЈП Службени гласник недавно је изашла из штампе монографија *Порески деликти у српском праву* адвоката др Миње Ђокића. Реч је о књизи која представља ауторову докторску дисертацију, одбрањену *cum laude* на Правном факултету Универзитета у Београду.

Објављивањем ове монографије ЈП Службени гласник је обогатио свој издавачки опус књигом у којој су на целовит и свеобухватан начин обрађена пореска кривична дела и порески прекршаји, које је аутор оправдано подвео под шири појам „порески деликти“. То је прва књига у домаћој научној литератури у којој се систематским приступом, јасним, разумљивим и лепим стилем, синтетички анализирају деликтна понашања која имају за предмет јединствени групни објекат заштите, односно јавне приходе у буџету Републике Србије. Будући да су радње извршења пореских деликата бланкетног карактера, аутор их сагледава кроз призму пореског права, јер само повреда пореског материјалног права конституише противправност дела пореског обвезника. Мултидисциплинаран приступ који аутор примењује у књизи показује његово знање и

умешност да обједини материју казног, пореског и управног права, што овој монографији даје нарочит квалитет.

Књига *Порески деликџии у српском љраву*, поред Уводних и Закључних разматрања, садржи пет поглавља, која су даље организована у уже целине. У првом поглављу аутор указује на различите облике избегавања плаћања пореза, истичући да сваки облик пореске евазије доводи до пореске уштеде, али не подразумева и деликтно понашање. Тако, уколико порески обвезник испуни законске услове за пореско ослобођење он законито и легитимно остварује пореску уштеду, али ако различитим техникама агресивног пореског планирања изиграва циљ ради којег је закон донет он, иако се креће у оквирима прописа, нелегитимно (порески) поступа. Ђокић отуда испитује где је та суптилна граница до које законито а нелегитимно минимизовање пореза остаје ван домашаја казнонеправних прописа, односно када нелегитимна евазија постаје незаконита пореска евазија. У другом поглављу се даје јасно разграничење између кривичних дела и прекршаја који за групни објекат заштите имају фискус. У српском праву пореска кривична дела нису на систематичан начин обухваћена једним законом: Кривичним закоником су, у оквиру кривичних дела против привреде, прописане пореска утаја и неуплаћивање пореза по одбитку, док Закон о пореском поступку и пореској администрацији прописује пореску превару у вези са порезом на додату вредност, угрожавање наплате пореза и пореске контроле, недозвољени промет акцизних производа и недозвољено складиштење робе. Ђокић сматра да би убудуће требало одустати од постојеће дихотомије нормирања пореских кривичних дела те чини предлог да се *de lege ferenda* сва пореска кривична дела уреде секундарним кривичним законодавством, то јест Законом о пореском поступку и пореској администрацији, наглашавајући потребу примене пореског права у казним поступцима који за предмет имају пореска кривична дела. У трећем поглављу је аналитички детаљно обрађено свако пореско кривично дело из примарног и секундарног кривичног законодавства, радње извршења су подвргнуте критичком преиспитивању, уз указивање на њихове специфичности, анализирана је правна природа објективног услова инкриминације, испитивани су објективни разлози и разлог савесности код утврђивања намере извршиоца. Аутор, такође, није пропустио да у својој монографији анализира саизвршилаштво у пореским кривичним делима, подстрекавање на извршење пореских кривичних дела, као и радње помагања у извршењу пореских кривичних дела обављањем делатности пореског саветовања или пореског заступања. Посебна вредност књиге *Порески деликџии у српском љраву* огледа се у томе што Ђокић своју анализу поткрепљује међународном судском

праксом и добро одабраним примерима из досадашње праксе српских судова, закључујући да се у српској јуриспруденцији особеностима пореске материје у казним поступцима посвећује недовољна пажња.

Применом исте методологије коју је користио приликом анализе пореских кривичних дела, Миња Ђокић је у четвртом поглављу наставио истраживање деликата против фискаса анализом пореских прекршаја. Зависно од тога да ли је реч о повреди одредби процесног пореског закона – Закона о пореском поступку и пореској администрацији или материјалног пореског закона, разликују се општи порески прекршаји правних лица и предузетника и посебни порески прекршаји. Анализирајући и опште и посебне пореске прекршаје и све њихове облике, аутор указује на одређене недоречености законодавца у формулацијама, на понављања и преклапања истих радњи извршења код различитих пореских прекршаја те предлаже измене не само да би се обезбедила боља заштита јавних прихода, него и да би се отклониле неке постојеће нелогичности и успоставила већа кохерентност у области пореских прекршаја против фискаса.

Пето поглавље је посвећено материјалним и процесним специфичностима пореских деликата и могућем стицају пореског кривичног дела са неким другим кривичним делима, до којег може доћи због бланкетне диспозиције пореских деликата. Поред тога, анализирано је начело *ne bis in idem* („забрана двоструке угрожености“) у области пореских деликата. Ђокић испитује примену тог начела у односу порески прекршај – пореско кривично дело, односно какве су правне последице окончања прекршајног или кривичног поступка на могућност поновног вођења поступка против истог лица поводом исте пореске ствари. Оцењујући примењивост начела *ne bis in idem* у српском пореском поступку, он указује да се забрана двоструке угрожености може, такође, применити и на однос порески управни поступак – порески деликт. Пажња је посвећена и радњама које може да предузме Пореска полиција, која је посебан организациони део Пореске управе, са циљем откривања пореских деликата и њихових учинилаца и, у том смислу, указано је на проблем доказивања битних елемената који одређују деликте у области опорезивања.

Сумирајући своје опсежно истраживање, аутор закључује да би *de lege ferenda* требало избегавати инкриминације које као битно обележје имају пропуштање у плаћању пореза и доприноса јер наплата свих фискалитета треба ефикасно да се спроводи у пореском поступку. Такође, он је установио да систем српских процесних правила и Устав Републике Србије пружају заштиту од двоструког прогона и осуде за исто дело, али Закон о прекршајима допушта примену начела *ne bis in idem* у односу

на претходно вођени кривични поступак само под претпоставком да је реч о осуђујућој пресуди. Ваља поменути и Ђокићев закључак да се на случајеве када су се порески обвезници приликом доношења пословних одлука ослањали на савете пореског адвоката или саветника, а затим су окривљени за пореско кривично дело или порески прекршај, не може применити институт неотклоњиве правне, односно стварне заблуде. Анализирајући досадашњу праксу српских судова, Ђокић закључује да комплексне и сложене структуре трансакција које порески обвезници осмишљавају како би избегли плаћање пореза захтевају да јавни тужиоци и судије, али и адвокати, који поступају у пореским предметима довољно добро познају пореске прописе да би могли да утврде да ли је реч о нелегитимној или незаконитој пореској евазији, односно да би били у стању да правилно сагледају чињенично стање конкретног пореског случаја те избегну евентуалну погрешну квалификацију дела (нпр. у пракси се дешава да органи поступка не разликују пореску утају од неуплаћивања пореза по одбитку). Према његовом мишљењу, неопходно је успоставити много бољу сарадњу између Пореске управе, и посебно Пореске полиције, и Тужилаштва за организовани криминал и других релевантних државних органа.

Резултати Ђокићевог истраживања предочени у овој књизи могу допринети бољем разумевању примене пореског материјалног права у кривичним и прекршајним поступцима поводом пореских деликата. Он сматра да стање позитивног српског законодавства у области пореских деликата нема задовољавајући ефекат на специјалну и генералну превенцију код учинилаца и формулише своје предлоге измена кривичног и пореског законодавства *de lege ferenda*, указујући на потенцијалне (или могуће) правце даљег унапређивања српских прописа који уређују кривична дела и прекршаје у области опорезивања, са циљем заштите јавних прихода неопходних за функционисање државе, али и заштите пореских обвезника од неоправданих правних последица.