

*Dr Milana Pisarić\**  
Pravni fakultet Univeziteta u Novom Sadu  
ORCID: 0000-0001-8344-3349

## OTKRIVANJE PORESKIH KRIVIČNIH DELA U REPUBLICI SRBIJI\*\*

**SAŽETAK:** Otkrivanje poreskih krivičnih dela u Srbiji u nadležnosti je Poreske uprave, a ove poslove obavlja Poreska policija. Njeno postupanje funkcionalno je povezano s poreskom kontrolom, koju sprovode poreski inspektori, budući da se tokom utvrđivanja činjenica u tom postupku može doći do saznanja da postoje osnovi sumnje da je izvršeno poresko krivično delo, nakon čega se „aktivira“ uloga Poreske policije, koja postupa u predistražnom postupku kao organ unutrašnjih poslova. Poreski inspektori i inspektori Poreske policije ovlašćeni su da preduzimaju određene mere i radnje kojima se prikupljaju obaveštenja i dokazi koji mogu biti od značaja za krivični postupak za poreska krivična dela. Postavlja se pitanje da li su njihova ovlašćenja adekvatna za efikasno otkrivanje poreskih krivičnih dela i učinilaca. Da bi se pronašao odgovor na to pitanje, u radu je analiziran pravni okvir postupanja Poreske uprave, od značaja za suzbijanje ovog oblika finansijskog kriminala. Rezultati sveobuhvatne analize jasno ukazuju na potrebu za unapređenjem domaćeg pravnog okvira, a u radu su dati određeni predlozi *de lege ferenda* za legislativnu intervenciju.

---

\* e-mail: mpisarić@pf.uns.ac.rs, docent.

\*\* Rad je primljen 31. 7. 2025, a prihvaćen je za objavljivanje 12. 10. 2025. godine.

\*\*\* Rad je nastao kao rezultat istraživanja na okvirnu temu „Otkrivanje i dokazivanje privrednog kriminala“, u okviru projekta „Suzbijanje privrednog kriminala u Republici Srbiji – stanje i perspektive“, koji finansira Pokrajinski sekretarijat za visoko obrazovanje i naučnoistraživačku delatnost.

**Ključne reči:** poreska krivična dela, Poreska uprava, poreska kontrola, Poreska policija

## UVODNA RAZMATRANJA

U Srbiji je otkrivanje poreskih krivičnih dela u nadležnosti Poreske uprave, organa uprave u sastavu Ministarstva finansija (MF),<sup>1</sup> koja je obrazovana Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji (ZPPPA, čl. 1). Poreska uprava (PU) u okviru poslova državne uprave MF ne samo da vodi postupak utvrđivanja, naplate i kontrole poreza, nego i otkriva poreska krivična dela<sup>2</sup> i prekršaje i njihove izvršioce (čl. 11, st. 1. ZPPPA).<sup>3</sup> Poslove iz

<sup>1</sup> Poreska uprava, kao organ uprave u sastavu Ministarstva finansija, obavlja stručne poslove i poslove državne uprave koji se, između ostalog, odnose na otkrivanje poreskih krivičnih dela i njihovih izvršilaca (čl. 3, st. 2. Zakona o ministarstvima). Ovakvo rešenje ne odstupa od rešenja u državama članicama EU (Thirion, E., Scherrer, A. (2017). *Member States' capacity to fight tax crimes: Ex-post impact assessment*).

<sup>2</sup> **Poreska krivična dela**, u smislu ovog zakona, su krivična dela koja „kao moguću posledicu imaju potpuno ili delimično izbegavanje plaćanja poreza, sačinjavanje ili podnošenje falsifikovanog dokumenta od značaja za oporezivanje, ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole, nedozvoljen promet akciznih proizvoda i druge nezakonite radnje koje su u vezi s izbegavanjem i pomaganjem u izbegavanju plaćanja poreza,“ a utvrđena su u ZPPPA i u drugom zakonu (čl. 135, st. 2. ZPPPA).

ZPPPA je inicijalno propisivalo pet poreskih krivičnih dela: izbegavanje plaćanja poreza, neuplaćivanje poreza po odbitku, sastavljanje ili podnošenje falsifikovanog dokumenta od značaja za oporezivanje, ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole i nedozvoljen promet akciznih proizvoda (čl. 172–176). Tokom godina prva dva krivična dela su iz sporednog prešla u osnovno krivično zakonodavstvo, odnosno njihove radnje su predviđene kao krivična dela u Krivičnom zakoniku, u grupi krivičnih dela protiv privrede, dok su u ZPPPA dodata nova krivična dela (Ilić-Popov, G. (2016). Poreska krivična dela u srpskom poreskom zakonodavstvu. *Nauka, bezbednost, policija*, 21(1), 42). U delu sedmom važećeg ZPPPA: Kaznene odredbe, Glava prva, propisana su sledeća poreska krivična dela: Poreska prevara u vezi s porezom na dodatnu vrednost (čl. 173a), Ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole (čl. 175), Nedozvoljen promet opreme za fiskalizaciju (čl. 175a), Nedozvoljen promet računovodstvenih i drugih softvera (čl. 175b), Nedozvoljen promet akciznih proizvoda (čl. 176) i Nedozvoljeno skladištenje robe (čl. 176a).

Od krivičnih dela propisanih u Krivičnom zakoniku (KZ) u poreska krivična dela prema ovim kriterijumima spadaju nesumnjivo poreska utaja (čl. 225), neuplaćivanje poreza po odbitku (čl. 226) i onemogućavanje vršenja kontrole (čl. 237), a s obzirom na „moguću posledicu“ u obzir bi mogla da dođu i druga krivična dela protiv privrede (npr. nedozvoljena trgovina), kao i neka druga krivična dela (recimo, falsifikovanje isprave i posebni slučajevi falsifikovanja isprave).

<sup>3</sup> Poreska uprava je nadležna da: 1) otkriva poreska krivična dela; 2) otkriva izvršioce poreskih krivičnih dela, i 3) preduzima zakonom propisane mere u vezi s otkrivanjem poreskih krivičnih dela i njihovih izvršilaca (čl. 160, t. 5) ZPPPA.

svoje nadležnosti PU izvršava samostalno na celokupnoj teritoriji Republike Srbije (čl. 11, st. 2. ZPPPA), preko svojih organizacionih jedinica (čl. 168, st. 1. ZPPPA). Radi izvršavanja poslova na otkrivanju i prijavljivanju<sup>4</sup> poreskih krivičnih dela i njihovih izvršilaca zakonom je predviđeno formiranje *posebne organizacione jedinice* PU, a to je **Poreska policija** (čl. 161, st. 1. ZPPPA).<sup>5</sup> Njene poslove obavljaju *inspektori Poreske policije*, ovlašćena službena lica MF, koji preduzimaju određene mere i radnje radi otkrivanja poreskih krivičnih dela i njihovih izvršilaca.<sup>6</sup>

Postupanje Poreske policije **funkcionalno je povezano s poreskom kontrolom**,<sup>7</sup> budući da se već u toku poreske kontrole mogu pojaviti indicije o protivzakonitim radnjama s elementima krivičnog dela, a da izveštaj poreskog inspektora, kome se prilažu i dokazi prikupljeni tom prilikom, po prirodi stvari, predstavlja najzastupljeniji izvor saznanja za Poresku policiju.

U narednim podnaslovima analiziraju se zakonske odredbe koje uređuju ovlašćenja poreskih inspektora i inspektora Poreske policije, posmatrane u širem nacionalnom kontekstu, kao i u svetlu Principa 3: Odgovarajuća istražna ovlašćenja, određenog u vodičima OECD o borbi protiv poreskog kriminala.<sup>8</sup> Rezultati analize ukazuju na potrebu da se u okviru strateškog pristupa

---

<sup>4</sup> Iako „prijavljivanje“ poreskih krivičnih dela i njihovih izvršilaca nije izričito navedeno u čl. 160. ZPPPA kojim se utvrđuje nadležnost Poreske uprave, prijavljivanje treba shvatiti kao jedan od poslova iz nadležnosti Poreske uprave, tj. kao *preduzimanje zakonom propisanih mera* u vezi s otkrivanjem poreskih krivičnih dela i njihovih izvršilaca, u smislu tog člana.

<sup>5</sup> Sektor Poreske policije formiran je u okviru Centrale Poreske uprave. Nadležni organ jedinice lokalne samouprave *nema prava i obaveze* Poreske uprave koje se odnose na *otkrivanje poreskih krivičnih dela*, niti na *formiranje Poreske policije* (čl. 2a, st. 2, t. 3. i 6. ZPPPA).

<sup>6</sup> Kako u pogledu ovlašćenja Poreske policije za otkrivanje poreskih krivičnih dela i učinilaca ZPPPA upućuje na „zakon“, odnosno na „zakon kojim se uređuje krivični postupak“, pojedine odredbe ZPPPA u radu se dovede u korelaciju sa Zakonom o policiji (ZP) i Zakonom o krivičnom postupku (ZKP).

<sup>7</sup> Ranije je ZPPPA *radnje u cilju otkrivanja poreskih krivičnih dela* smatrao *oblikom poreske kontrole*, da bi 2018. te radnje izdvojio iz poreske kontrole.

<sup>8</sup> U vodičima je postavljeno **deset principa za borbu protiv poreskog kriminala**: Inkriminisanje kršenja poreskih propisa (Princip 1); Delotvorna strategija suzbijanja poreskog kriminala (Princip 2); Odgovarajuća istražna ovlašćenja (Princip 3); Delotvorna ovlašćenja za privremeno i trajno oduzimanje imovine (Princip 4); Organizaciona struktura s jasno određenom nadležnošću (Princip 5); Odgovarajući resursi za istragu poreskog kriminala (Princip 6); Propisivanje poreskih krivičnih dela kao predikativnih u odnosu na pranje novca (Princip 7); Odgovarajući okvir za saradnju domaćih nadležnih organa (Princip 8); Dostupnost mehanizama za međunarodnu saradnju (Princip 9); Zaštita prava okrivljenog (Princip 10). Više o tome, v.: Turksen, U., Abukari, A. (2021). OECD's global principles and EU's tax crime measures. *Journal of Financial Crime*, 28 (2), 407.

suzbijanju poreskog kriminala u Srbiji postojeći pravni okvir ovlašćenja Poreske policije unapredi.<sup>9</sup>

## OD PORESKE KONTROLE DO PORESKE POLICIJE

U toku postupka poreske kontrole poreski inspektor: a) proverava i utvrđuje zakonitost i pravilnost ispunjavanja poreske obaveze, i b) proverava tačnost i potpunost podataka iz poreske prijave, poreskog bilansa, računovodstvenih izveštaja i drugih evidencija poreskog obveznika i usklađenost tih podataka sa zakonom, odnosno drugim propisima (čl. 123, st. 1. ZPPPA).<sup>10</sup> Da bi doneo zakonitu i pravilnu odluku, poreski inspektor utvrđuje činjenice, a ako utvrdi činjenice i okolnosti koje ukazuju na postojanje osnova sumnje da je izvršeno poresko krivično delo, ta saznanja dalje prenosi Poreskoj policiji.

### Utvrđivanje činjenica u postupku poreske kontrole

Poreski inspektor dužan je, po načelu zakonitosti, da u svakom konkretnom predmetu utvrdi potpuno činjenično stanje (čl. 4, st. 3. ZPPPA), što čini prikupljanjem i izvođenjem dokaza,<sup>11</sup> do kojih dolazi primenom **opštih**

<sup>9</sup> Više o potrebi institucionalnog prilagođavanja, v.: Kamm, A., Koch, C., Nikiforakis, N. (2021). The ghost of institutions past: History as an obstacle to fighting tax evasion? *European Economic Review*, 6; Tsingou, E. (2020). Fighting Financial Crime: Who Designs Global Governance and Who Does The Work? *Fudan Journal of the Humanities and Social Sciences*, 172–173.

<sup>10</sup> Do 2018. ZPPA je pod poreskom kontrolom izričito podrazumevao samo postupak provere i utvrđivanja zakonitosti i pravilnosti ispunjavanja poreske obaveze. Ipak, zakon je poznavao i kancelarijsku kontrolu, pod kojom je podrazumevao proveru tačnosti, potpunosti i usklađenosti podataka, upoređivanjem sa podacima iz službenih evidencija koje vodi, odnosno kojima raspolaže PU.

<sup>11</sup> Kao **dokaz** može da upotrebi poresku prijavu, poreski bilans, poslovne knjige i evidencije, računovodstvene iskaze, poslovnu dokumentaciju i druge isprave i informacije kojima raspolaže Poreska uprava, prikupljene od poreskog obveznika ili trećih lica, iskaz svedoka, nalaz veštaka, uviđaj, kao i *svako drugo sredstvo kojim se činjenice mogu utvrditi* (čl. 43, st. 2. ZPPPA). V.: Ministarstvo finansija. (2022b). Mišljenje br. 011-00-00179/2022-04 od 15. 8. 2022. god, *Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa*, LXII (7–8), 83. Primera radi, „tržišna cena udela za svrhu određivanja kapitalnog dobitka ne mora se isključivo utvrđivati na osnovu knjigovodstvene vrednosti udela, već se u svakom konkretnom slučaju utvrđuje na osnovu svih dokaznih sredstava koja su od značaja za dokazivanje činjenica relevantnih za konkretan poresko-pravni odnos“ (Ministarstvo finansija. (2020). Mišljenje br. 413-00-76/2019-04 od 29. 5. 2020. godine. *Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa*, LX (3–5), 118).

**pravila**, koji važe za utvrđivanje činjenica u poreskom postupku,<sup>12</sup> i **posebnih pravila**, propisanih za poresku kontrolu.<sup>13</sup> Za utvrđivanje činjenica veoma važna su *pravila o mestu poreske kontrole*, posebno ona za vršenje uviđaja, o čemu će biti reči. Polazeći od čl. 3. ZPPPA, pored ovlašćenja iz ZPPPA, poreski inspektor ima i ovlašćenja propisana u Zakonu o inspeksijskom nadzoru (ZIN).

ZPPPA ne samo da propisuje ovlašćenja poreskog inspektora, nego je utvrdio i **obaveze** poreskog obveznika i trećih lica,<sup>14</sup> pod pretnjom odgovornosti za posebne poreske prekršaje.<sup>15</sup> Pored toga, onemogućavanje vršenja kontrole predstavlja *krivično delo* (čl. 237. KZ).

### ***Dostavljanje isprava i dokaza na uvid i proveru***

Radi utvrđivanja činjeničnog stanja poreski inspektor može kako od poreskog obveznika, tako i od trećih lica da zahteva da mu, u roku koji odredi, dostave na uvid i proveru poslovne knjige i evidencije, računovodstvene iskaze, poslovnu dokumentaciju i *druge isprave i dokaze*<sup>16</sup> (čl. 44, st. 1. ZPPPA).<sup>17</sup> Poreskom inspektoru je ostavljeno da odluči da li će tražiti da mu se potrebne isprave dostave na uvid i proveru u službenim prostorijama, ili elektronskim putem, ili će se uvid i provera obaviti kod lica koje je dužno da ih dostavi (kod poreskog obveznika ili trećeg lica) (čl. 44, st. 2. ZPPPA).

<sup>12</sup> Opšta pravila sadržana su u Glavi trećoj, Dela drugog: Opšte o poreskom postupku i prvostepeni postupak utvrđivanja i naplate poreza (čl. 43–53. ZPPPA).

<sup>13</sup> Naime, u čl. 43, st. 3. ZPPA izričito je propisano da se utvrđivanje činjenica u postupku poreske kontrole vrši i prema odredbama čl. 117–139. (čl. 43, st. 3. ZPPPA). Radi se o odredbama sadržanim u Delu trećem: Pružanje poreskih usluga, poreska kontrola i poreska policija, u okviru Glave prve: Poreske usluge (čl. 117–117g), Glave druge: Poreska kontrola (čl. 118–129v), Glave četvrte: Mere za otklanjanje utvrđenih povreda zakona i nepravilnosti u primeni propisa (čl. 130–134a) i Glave pete: Otkrivanje poreskih krivičnih dela (čl. 135–139).

<sup>14</sup> Poreski obveznik ima pravo i dužnost da bude prisutan tokom poreske kontrole, ali i da izvršava obaveze utvrđene u ZPPPA i drugim poreskim zakonima (čl. 24, st. 1, t. 10; čl. 25, st. 1, t. 9. i 10. ZPPPA). Obaveza poreskog obveznika da **učestvuje u postupku poreske kontrole** uređena je u čl. 127. ZPPPA.

<sup>15</sup> *Posebni poreski prekršaji* su prekršaji odredaba sadržanih isključivo u ovom zakonu (čl. 176b, st. 1. ZPPPA), a propisani u čl. 179. i čl. 180. ZPPPA, u kojima je predviđeno novčano kažnjavanje za pravna lica, odgovorna lica u tom pravnom licu, preduzetnike i fizička lica koja nisu preduzetnici (Milić, I. (2022). Specifičnosti prekršajnog gonjenja prema Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Novom Sadu*, 56(2), 1082).

<sup>16</sup> Dokaz treba razumeti u smislu čl. 43, st. 2. ZPPPA.

<sup>17</sup> V.: Ministarstvo finansija. (2024). Mišljenje br. 380875 2023 10520 004 000 011 004 od 13. 6. 2024. godine. *Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa*, LXIV (6), 55.

Poreski obveznik je dužan da poreskom inspektor u njegov zahtev omogući uvid u poslovne knjige, evidencije i drugu dokumentaciju ili isprave (čl. 127, st. 2. ZPPPA).<sup>18</sup> Uvid u dokumentaciju poreski inspektor može da zahteva i *od zaposlenih kod poreskog obveznika ali i od drugih lica* (čl. 127, st. 5. ZPPPA), a lice kome je upućen takav zahtev dužno je da poreskom inspektor u učini dostupnom dokumentaciju kojom raspolaže (čl. 127, st. 7. ZPPPA).

Zakon predviđa i mogućnost uskraćivanja predočavanja isprava u pogledu taksativno navedenih lica,<sup>19</sup> propisujući shodnu primenu pravila o slučajevima i uslovima za uskraćivanje davanja informacija (čl. 47, st. 1. ZPPPA).<sup>20</sup> Međutim, kako je propisano da se sumnja koja bi proistekla iz nepostupanja poreskog obveznika može tumačiti na njegovu štetu (čl. 51, st. 3. ZPPPA), nedostavljanje isprava na uvid bi moglo predstavljati i indiciju za poresko krivično delo i povod za izveštaj koji poreski inspektor upućuje Poreskoj policiji. Takvo pravilo se jasno razlikuje od položaja osumnjičenog u krivičnom postupku, i ne bi se smelo primenjivati u postupanju Poreske policije.

Poreski inspektor je ovlašćen i da privremeno oduzme dokumentaciju i druge predmete, odnosno njihov odgovarajući deo, radi obezbeđenja dokaza, na osnovu čl. 24. ZIN, a oduzeti predmeti se mogu koristiti kao dokaz u krivičnom postupku za poreska krivična dela.

### ***Davanje informacija***

Ukoliko potrebne informacije i podaci nisu dostupni putem službenih evidencija i registara (čl. 45, st. 9. ZPPPA) poreski inspektor može ih zatražiti od određenih lica, shodno čl. 43, st. 3. ZPPPA.<sup>21</sup> Informacija se, po pravilu, daje u pisanom obliku, a samo izuzetno, usmenim putem, ako tako naredi poreski inspektor, u slučaju da informacija nije data kada je zahtevana ili je data u pisanom obliku, ali nije razjasnila činjenično stanje (čl. 45, st. 4. i 5. ZPPPA).

---

<sup>18</sup> Pored toga, poreski obveznik je obavezan da vodi propisane poslovne knjige i evidencije radi oporezivanja, kao i da podnese dokumentaciju koje zahteva poreski inspektor (čl. 25, st. 1, t. 3. i 4. ZPPPA) u skladu sa poreskim propisima.

<sup>19</sup> To su članovi porodice poreskog obveznika, u smislu zakona kojim se uređuje porez na dohodak građana; sveštenik, advokat, poreski savetnik, revizor i lekar, o onome što im je poreski obveznik poverio ili su u tom svojstvu saznali, a odnosi se na poresku obavezu poreskog obveznika, kao i njihovi pomoćnici lica, kao i lica koja učestvuju u profesionalnoj delatnosti radi pripreme za zvanje (v.: čl. 46, st. 1. i 2. ZPPPA).

<sup>20</sup> Ipak, predviđeno je jedno ograničenje, pa tako lice koje u ime poreskog obveznika čuva isprave, poslovne knjige, ostale evidencije i druge stvari, ne može da uskratiti da ih predoči, ukoliko bi i poreski obveznik bio dužan da ih predoči da ih sam čuva (čl. 47, st. 2. ZPPPA).

<sup>21</sup> Na traženje poreskog obveznika, odnosno trećeg lica, u postupku poreske kontrole poreski inspektor je dužan da zahtev dostavi u pisanom obliku (čl. 45, st. 3. ZPPPA).

Obaveza poreskog obveznika da učestvuje u postupku poreske kontrole podrazumeva i njegovu dužnost da na zahtev poreskog inspektora daje obaveštenja i izjave (čl. 127, st. 1. ZPPPA). Pored toga, poreski obveznik je obavezan da pruži informacije koje zahteva poreski inspektor, u skladu sa poreskim propisima (čl. 25, st. 1, t. 3) ZPPPA), odnosno da na zahtev i u razumnom roku koji odredi poreski inspektor pruži sve raspoložive informacije, neophodne za utvrđivanje činjeničnog stanja od značaja za oporezivanje.<sup>22</sup>

Poreski inspektor podatke može da zahteva i *od zaposlenih kod poreskog obveznika ali i od drugih lica* (čl. 127, st. 5. ZPPPA), a lice kome je upućen takav zahtev dužno je da poreskom inspektoru učini dostupnim podatke, odnosno dokumentaciju kojom raspolaže (čl. 127, st. 7. ZPPPA). Zahtev za davanje informacija može da uputi i *drugim licima*, privrednim subjektima, bankama, državnim organima i organizacijama, organima teritorijalne autonomije i lokalne samouprave (čl. 45, st. 1, u vezi sa čl. 127. ZPPPA). Međutim, zahtev upućen njima se ne odnosi samo na informacije kojima raspolažu a koje su neophodne za utvrđivanje činjeničnog stanja od značaja za oporezivanje, nego i na sve raspoložive informacije koje poreski inspektor proceni da su potrebne u postupku poreske kontrole.

Poreski obveznici i druga lica kojima je upućen zahtev za davanje informacija se u zahtevu upozoravaju na posledice uskraćivanja davanja informacija, odnosno davanja neistinitih informacija (čl. 45, st. 2. ZPPPA). Zakon predviđa i mogućnost uskraćivanja informacija, ali samo za lica koja su u određenom odnosu sa poreskim obveznikom, i to samo u pogledu informacija o činjenicama od značaja za oporezivanje (čl. 46. ZPPPA). U pogledu poreskog obveznika, propisano je da ukoliko propusti da postupi po svojoj dužnosti, pa uskrati tražene informacije poreskom inspektoru, sumnja koja bi proistekla iz takvog nepostupanja može se tumačiti na njegovu štetu (čl. 51, st. 3. ZPPPA).

Saznanja do kojih je došao primenom ovih ovlašćenja u toku poreske kontrole se preko izveštaja poreskog inspektora mogu koristiti kao dokaz – isprava – u krivičnom postupku za poresko krivično delo, što važi i za informacije koje su mu dostavljene u pisanom obliku.

### ***Veštačenje***

Kada u konkretnom slučaju poreski inspektor proceni da je to potrebno radi utvrđivanja činjenica u postupku poreske kontrole, može imenovati veštaka,<sup>23</sup> koji sastavlja nalaz u pisanom obliku, a može biti pozvan i

---

<sup>22</sup> V.: Ministarstvo finansija. (2022a). Mišljenje br. 011-00-00789/2020-04 od 4. 5. 2022. god, *Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa*, LXII(5), 18.

<sup>23</sup> PU imenuje veštaka iz reda poreskih savetnika odnosno iz reda sudskih veštaka odgovarajuće struke, po potrebi (čl. 48, st. 3. ZPPPA), a za veštaka se ne može imenovati

da usmeno obrazloži svoj nalaz, koji se svakako prilaže spisu predmeta (čl. 48, st. 1. i st. 8–10. ZPPPA).

U slučaju sumnje na poresko krivično delo, poreski inspektor dostavlja Poreskoj policiji i nalaz veštaka uz svoj izveštaj, a nalaz bi se mogao koristiti kao dokaz – isprava – u eventualnom krivičnom postupku.

### *Uviđaj i ulazak na zemljište i u prostorije*

Ukoliko je u postupku poreske kontrole za utvrđivanje ili razjašnjenje činjenica od značaja za oporezivanje potrebno neposredno opažanje poreskog inspektora, obavlja se uviđaj (čl. 49, st. 1. ZPPPA). Predmet uviđaja je stvar, prostorija ili zemljište. Poreski obveznik, po pravilu, prisustvuje uviđaju (čl. 49, st. 2. ZPPPA),<sup>24</sup> a predviđena je mogućnost za učešće veštaka (čl. 49, st. 4. ZPPPA). U zapisnik o uviđaju, koji se prilaže spisu, unose se utvrđeni nalazi, te eventualne primedbe poreskog obveznika, odnosno drugog poreskog dužnika, kao i razlozi odbijanja potpisivanja zapisnika (čl. 49, st. 3, 5–7. ZPPPA). Zapisnik o uviđaju mogao bi se koristiti kao dokaz – isprava – u krivičnom postupku za poresko krivično delo.

ZPPPA ustanovljava dužnost određenih lica – ne ograničavajući se na poreskog obveznika – da omoguće ulazak na zemljište i u prostorije za potrebe obavljanja uviđaja, ali i drugih radnji u poreskom postupku, pa i u postupku poreske kontrole (čl. 50). Pri tome, nije predviđena mogućnost isključenja/oslobođenja od ove dužnosti. Naime, držalac/vlasnik je dužan da omogući ulazak na zemljište i u prostorije radi vršenja uviđaja u skladu s odredbom čl. 125. ZPPA, a koji sadrži pravila o mestu poreske kontrole.

Kada se čl. 49. i 50. dovedu u vezu sa čl. 125. ZPPPA, dolazi se do toga da se uviđaj u okviru poreske kontrole može obaviti ne samo u **poslovnim prostorijama poreskog obveznika i službenim prostorijama PU**, nego i na drugom mestu, u zavisnosti od predmeta kontrole (čl. 125, st. 1. ZPPPA) – što bi mogle biti **poslovne prostorije trećih lica**.

To drugo mesto može da bude i **stan poreskog obveznika**, u koji poreski inspektor može da uđe i vrši pregled, ako za to dobije odobrenje suda

---

lice koje je povezano s poreskim obveznikom, u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dohodak građana, odnosno zakonom kojim se uređuje porez na dobit pravnih lica (čl. 48, st. 4. ZPPPA). Po pravilu, pre nego što imenuje određeno lice za veštaka, poreski inspektor o tome obaveštava poreskog obveznika, ali samo pod uslovom da u konkretnom slučaju ne postoji opasnost od odlaganja (čl. 48, st. 2. ZPPPA). Ukoliko takva opasnost postoji, ne bi postojala obaveza prethodnog obaveštavanja, u smislu pravila o opštem upravnom postupku, odnosno postupku upravnog nadzora.

<sup>24</sup> Izuzetno, uviđaj se obavlja bez prisustva poreskog obveznika, pod uslovom da bi odlaganje uviđaja moglo da: a) ugrozi utvrđivanje činjenica, ili b) ima za posledicu uništenje dokaza od značaja za oporezivanje (čl. 49, st. 3. ZPPPA).

(čl. 125, st. 5. ZPPPA). Upitno je da li je takva odredba usklađena sa čl. 40. Ustava RS, prema kom je odstupanje od nepovredivosti stana a protiv volje držaoca stana moguće isključivo na osnovu pismene odluke suda – a imajući u vidu da „odobrenje“ nije isto što i odluka suda u pisanom obliku. Nejasno je koji to sud daje „odobrenje“ poreskom inspektor u i kom postupku. Polazeći od čl. 3, st. 1. ZPPPA, na uviđaj u stanu poreskog obveznika ne bi se primenjivale odredbe čl. 22. ZIN koje uređuju vršenje uviđaja u stambenom prostoru, niti se „odobrenje suda“ u smislu ZPPPA može razumeti kao pisana odluka osnovnog suda, koja se na pisani predlog poreskog inspektora donosi u vanparničnom postupku. Usled toga, ostaje bojazan na koju je ukazano, a postupanje po takvoj odredbi može, primenom pravila iz čl. 16, st. 1. ZKP, za posledicu da ima nemogućnost zasnivanja sudske odluke na dokazima – ishodima takvog uviđaja.

Kada se st. 5. u čl. 125. ZPPPA dovede u vezu sa st. 1, deo odredbe „na drugom mestu, u zavisnosti od predmeta kontrole“ ne bi se mogao tumačiti kao osnov za ulazak u **stan trećeg lica** radi vršenja poreske kontrole, jer zakon izričito dozvoljava isključivo ulazak u stan poreskog obveznika. Međutim, s obzirom na to da čl. 3, st. 2. ZPPPA upućuje na primenu zakona kojim se uređuje inspekcijски nadzor ukoliko u ZPPPA nije drugačije propisano, za vršenje uviđaja u stambenom prostoru trećih lica primenjivale bi se odredbe čl. 22. ZIN.<sup>25</sup>

### Izveštavanje Poreske policije

Ako se u ovom postupku utvrdi da je poreski obveznik nepravilno izvršio obaveze iz poreskopavnog odnosa ili je propustio da ih izvrši, nalaže mu se da te nepravilnosti ili propuste otkloni (čl. 123, st. 2. ZPPPA). Ukoliko, pak, u postupku poreske kontrole poreski inspektor dođe do *saznanja da činjenice i okolnosti ukazuju na postojanje osnova sumnje* da je izvršeno

---

<sup>25</sup> ZIN detaljno uređuje vršenje uviđaja u stambenom prostoru, stvarajući osnov čak i za pretresanje stambenog prostora i stvari u njemu. Naime, ukoliko poreski inspektor namerava da radi utvrđivanja činjenica izvrši uviđaj u stambenom prostoru ili drugom prostoru sa takvom namenom, „mora da pribavi pisanu odluku nadležnog suda“ (čl. 22, st. 1. ZIN), podnošenjem pisanog predloga, propisane sadržine (čl. 22, st. 4. ZIN), kojim se može tražiti i dozvola za vršenje pretresanja stambenog prostora i stvari u njemu (čl. 22, st. 4. ZIN). Sud o ovom predlogu odlučuje u hitnom vanparničnom postupku, po pravilima parničnog postupka za obezbeđenje dokaza (čl. 22, st. 6. i 7. ZIN), pa dozvoljava vršenje uviđaja u stambenom prostoru (čl. 22, st. 13. ZIN), ako su ispunjeni propisani uslovi (čl. 22, st. 8. ZIN), a pretresanje stambenog prostora i stvari u njemu ukoliko postoji osnovana sumnja da će se pretresanjem naći predmet ili tragovi koji mogu biti značajni za postupak (čl. 22, st. 9. ZIN).

poresko krivično delo,<sup>26</sup> o tome sastavlja **izveštaj** koji, zajedno s **pribavljenim dokazima**, dostavlja nadležnom rukovodiocu PU, a koji izveštaj s dokazima prosleđuje rukovodiocu Poreske policije (čl. 136, st. 1. i 3. ZPPPA). Dalje postupanje PU zavisi od ishoda aktivnosti Poreske policije: ako bi utvrdila da činjenice i okolnosti iz izveštaja ne ukazuju na postojanje osnova sumnje da je izvršeno poresko krivično delo, o tome bi obavestila nadležnog rukovodioca PU, koji bi mogao da podnese zahtev za pokretanje prekršajnog postupka (čl. 137, st. 3. ZPPPA).

Iako se tako ne označava, izveštaj poreskog inspektora ima funkciju krivične prijave, s obzirom na to da sadrži saznanja o krivičnom delu i da predstavlja akt obaveštavanja organa nadležnog za otkrivanje krivičnog dela i učinioca, kome se prilažu i dokazi. Kao jedan od dokaza koji bi se prilagao izveštaju je *zapisnik o poreskoj kontroli*,<sup>27</sup> u koji se unose relevantne činjenice i okolnosti utvrđene preduzimanjem istražnih ovlašćenja poreskog inspektora tokom kontrole, pa i one koje ukazuju na postojanje osnova sumnje da je izvršeno poresko krivično delo. Ovaj izveštaj zapravo predstavlja polazni osnov i putokaz Poreskoj policiji u pravcu otkrivanja poreskog krivičnog dela, **prilaže se, sa svim dokazima do koje je došao poreski inspektor, krivičnoj prijavi** i mogao bi se koristiti kao isprava u krivičnom postupku.

Sastavljanje, dostavljanje i prosleđivanje izveštaja Poreskoj policiji, s dokazima, predstavlja **dužnost** poreskog inspektora, odnosno nadležnog rukovodioca PU. Međutim, dužnost obaveštavanja nadležnih organa ne postoji samo u pogledu poreskih krivičnih dela: ukoliko bi utvrdio da činjenice i okolnosti ukazuju na postojanje osnova sumnje da je izvršeno neko drugo krivično delo, za koje PU nije nadležna, poreski inspektor podnosi krivičnu prijavu nadležnom javnom tužiocu (čl. 136, st. 4. ZPPPA), prema pravilu iz čl. 280. ZKP.<sup>28</sup>

<sup>26</sup> Izvorno je ova dužnost nastupala ukoliko tokom poreske kontrole poreski inspektor utvrdi da činjenice i okolnosti ukazuju na postojanje osnova sumnje, da bi 2018. reč „utvrdi“ bila zamenjena rečima „dođe do saznanja“. Dakle, ranije je bilo potrebno da u toku postupka poreske kontrole poreski inspektor utvrdi takve činjenice i okolnosti, što je činio na osnovu dokaza, odnosno preduzimanjem dokaznih radnji – nakon izmena dovoljno je da za takve činjenice sazna, pa da ih unese u izveštaj i dostavi na proveru Poreskoj policiji.

<sup>27</sup> MF je potvrdilo da zapisnik, koji poreski inspektor sastavlja o poreskoj kontroli, a koji sadrži „opis toka i sadržine preduzete radnje i datih izjava, kao i podatak o ispravama koje su korišćene“, kao takav predstavlja **javnu ispravu** i dokaz o toku i sadržini preduzetih radnji i datih izjava, izuzev u delovima na koje je stavljena primedba (Ministarstvo finansija. (2019). Mišljenje br. 011-00-117/2019-04 od 28. 2. 2019. godine. *Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa*, LIX (3), 180).

<sup>28</sup> Ovaj član predviđa da državni i drugi organi prijavljuju krivična dela za koje se goni po službenoj dužnosti, o kojima su obaveštena ili za njih saznaju na drugi način (u toku vršenja poreske kontrole), pod uslovima predviđenim zakonom ili drugim propisom (taj zakon je upravo ZPPPA), a da u prijavi navode dokaze koji su im poznati i preduzima mere da bi se sačuvali tragovi krivičnog dela, predmeti na kojima je ili pomoću kojih je učinjeno krivično delo i drugi dokazi.

## POSTUPANJE PORESKE POLICIJE

Inspektori Poreske policije imaju određena ovlašćenja koja preduzimaju po saznanju da je učinjeno poresko krivično delo, do kog saznanja dolaze iz izveštaja poreskog inspektora o poreskoj kontroli ili na drugi način. Mere i radnje koje je inspektor ovlašćen da preduzme u cilju otkrivanja poreskih krivičnih dela i izvršilaca propisane su u čl. 135. ZPPPA.

### „Potražene“ radnje

Radi otkrivanja poreskih krivičnih dela i njihovih izvršilaca, Poreska policija je inicijalno *mogla da postupa* kao organ unutrašnjih poslova u pretkrivičnom postupku (čl. 135, st. 3. ZPPPA 2002), dok prema važećem ZPPPA *postupa* kao policija u predistražnom postupku, po pravilu i bez izuzetka, i to ili samostalno ili u saradnji sa Ministarstvom unutrašnjih poslova (čl. 135, st. 5. ZPPPA).

Poreska policija je ovlašćena da, u skladu sa zakonom, preduzima sve „potražene“ radnje, izuzev ograničenja kretanja (čl. 135, st. 3. ZPPPA). No, zakon ne pojašnjava koje su to „potražene“ radnje, niti određuje bliže o kom se zakonu radi (za razliku od narednog stava u čl. 135, u kom, u pogledu dokaznih radnji, upućuje na zakon o krivičnom postupku). Ovakvo **normiranje je neprecizno**, jer dovodi do toga da nije jasno šta znači „u skladu sa zakonom“, pa time ni koje to mere i radnje u predistražnom postupku Poreska policija može da preduzme.

*Ako se deo „u skladu sa zakonom“ odnosi na ZP*, pitanje je da li se pod „potraženim“ radnjama misli na: a) **pojedine policijske mere i radnje**, u smislu čl. 47. – recimo na policijsko opažanje, opserviranje; traganje za licima i predmetima; mere ciljane potrage; javno raspisivanje nagrade, odnosno na neke druge mere i radnje? ili na b) **pojedina policijska ovlašćenja**, u smislu čl. 64, i koja – da li se „potražene radnje“ odnose samo na prikupljanje obaveštenja, privremeno oduzimanje predmeta, pregled prostora, objekata, dokumentacije ili i na obezbeđenje i pregled mesta događaja i druga ovlašćenja? Polazeći od formulacije „izuzev ograničenja kretanja“ (čl. 135, st. 3. ZPPPA), Poreska policija svakako ne bi mogla, u smislu ZP, da zadrži lica i privremeno ograniči slobodu kretanja, da zaustavi i pregleda lica, predmete i saobraćajna sredstva (čl. 64, st. 2, st. 5. i 9), niti da preduzima policijska ovlašćenja iz čl. 47. kojima se na bilo koji način ograničava kretanje.

Prosto propisivanje u ZPPPA da Poreska policija postupa kao organ unutrašnjih poslova „u skladu sa zakonom“ deluje nedorečeno, pa bez nedvosmislenog upućivanja ostaje nejasno da li Poreska policija uopšte postupa po

ZP, odnosno koje to „potražene“ radnje je ovlašćena da preuzima u smislu tog zakona, a koji detaljno i precizno uređuje posebno policijske mere i radnje, a posebno policijska ovlašćenja. Možda je zakonopisac pod „potraženim“ radnjama mislio samo na mere i radnje koje je policija ovlašćena i dužna da preduzima u smislu ZKP? No, ukoliko je to bila intencija, onda je tako trebalo i propisati, odnosno uputiti na ZKP, kao što se čini u pogledu dokaznih radnji u čl. 135, st. 4. ZPPPA – usred takvog propusta, postojeća norma je nedovoljno jasna.

*Ako se deo „u skladu sa zakonom“ odnosi na ZKP*, pod „potraženim“ radnjama bi se radilo o **merama i radnjama** koje je u predistražnom postupku policija ovlašćena da preduzme radi ispunjenja dužnosti da se otkriju krivično delo i učinilac (čl. 286). Shodno tome, *radi otkrivanja poreskih krivičnih dela i učinilaca* tih dela, odnosno radi pronalaženja učinioca, sprečavanja sakrivanja ili bekstva učinioca ili saučesnika, otkrivanja i obezbeđivanja tragova poreskog krivičnog dela i predmeta koji mogu da posluže kao dokaz, te prikupljanja obaveštenja od koristi za krivični postupak (čl. 286, st. 1. ZKP), Poreska policija bi bila ovlašćena da:

1. traži potrebna obaveštenja od građana; izvrši potreban pregled prevoznih sredstava, putnika i prtljaga (ne i da zaustavi prevozno sredstvo, jer nije ovlašćena da ograničava slobodu kretanja); preduzima potrebne mere u vezi s utvrđivanjem istovetnosti lica i predmeta; raspiše potragu za licem i predmetima za kojima se traga; u prisustvu odgovornog lica pregleda određene objekte i prostorije državnih organa, preduzeća, radnji i drugih pravnih lica, ostvari uvid u njihovu dokumentaciju i oduzme je, po potrebi (čl. 286, st. 2. ZKP);

2. po nalogu suda, a na predlog javnog tužioca, pribavi evidenciju ostvarene telefonske komunikacije, korišćenih baznih stanica ili izvrši lociranje mesta sa kojeg se obavlja komunikacija (čl. 286, st. 3. ZKP).

Međutim, ovaj član predviđa da je policija ovlašćena da preduzima i „druge potrebne mere i radnje“ u cilju ispunjenja dužnosti iz st. 1. (čl. 286, st. 2. ZKP). Takva formulacija sama po sebi nije precizna i ostavlja prostor za faktičko preduzimanje radnji i mera koje nisu izričito propisane zakonom. Otuda nije do kraja jasno ni koje su to „druge potrebne mere i radnje“ koje bi Poreska policija mogla da preduzme, a *radi otkrivanja* poreskih krivičnih dela i učinilaca tih dela. To svakako ne bi mogle biti mere i radnje kojima se ograničava kretanje.<sup>29</sup>

<sup>29</sup> S obzirom na to da ZPPPA iz ovlašćenja na preduzimanje „potraženih“ radnji izuzima „ograničenja kretanja“ (čl. 135, st. 3. ZPPPA), Poreska policija ne bi mogla, u smislu ZKP, da: za neophodno potrebno vreme, a najduže do osam časova, ograniči kretanje na određenom prostoru, niti da zaustavi prevozna sredstva (čl. 286, st. 2. ZKP); preduzima „druge potrebne mere i radnje“ koje bi predstavljale ograničavanje kretanja (čl. 286, st. 2.

Postupajući kao policija u predistražnom postupku, odnosno organ postupka u smislu ZKP (čl. 2, st. 1, t. 14. i 15. ZKP), Poreska policija preduzima „potražene“ radnje u vezi s poreskim krivičnim delima od saznanja da je krivično delo učinjeno, pa do pokretanja krivičnog postupka. Za preduzimanje mera i radnji iz čl. 286. ZKP potrebno je da postoje osnovi sumnje da je učinjeno delo za koje se goni *ex officio* (čl. 286, st. 1) – što ZPPPA u čl. 135, st. 3. propušta da propiše u pogledu „potraženih“ radnji (dok za dokazne radnje to izričito čini u narednom stavu). Iz toga bi se moglo zaključiti da je Poreska policija ovlašćena da preduzima „potražene“ radnje u cilju otkrivanja poreskih krivičnih dela i izvršilaca i pre postojanja osnova sumnje, no, pitanje je da li je to bila intencija zakonopisca ili se radi o propustu. Osim toga, prema ZKP policija je ovlašćena da te mere i radnje preduzima u cilju ispunjenja dužnosti (čl. 286, st. 1) – ZPPA za Poresku policiju predviđa samo da je ovlašćena (ne i dužna) na preduzimanje radnji.

Iz svega navedenog, usled nedovoljne rečitosti zakonopisca, **ostaje nejasno** koja je bila njegova namera o ovim itekako važnim pitanjima, odnosno koje to „potražene“ radnje i u skladu sa kojim zakonom je Poreska policija radi otkrivanja poreskih krivičnih dela i učinilaca ovlašćena da preduzima u smislu čl. 135, st. 3. ZPPPA.

Pored toga što se takvom nedorečenošću Poreskoj policiji daju neodređena ovlašćenja, važno je napomenuti da ovaj zakon kao posebni poreski prekršaj propisuje nepostupanje po zahtevu Poreske policije u toku postupka iz čl. 135, st. 3. ZPPPA. Imajući u vidu sve rečeno, a naročito da nije sasvim jasno i precizno propisano šta je to što Poreska policija uopšte može da radi i s tim u vezi zahteva, nesporno je stvorena jedna situacija **pravne neizvesnosti** u preduzimanju „potraženih“ radnji, a koju bi trebalo otkloniti izmenama zakona.

### Dokazne radnje

Prvobitno je Poreska policija bila ovlašćena jedino da preduzme dokaznu radnju saslušanje okrivljenog, tj. mogla je da pozove i sasluša osumnjičenog. ZID ZPPPA 2005. daje Poreskoj policiji šira ovlašćenja propisujući da može, u skladu s odredbama zakona kojim se uređuje krivični postupak (prethodno je samo stajalo u skladu sa zakonom), ne samo da poziva i saslušava osumnjičenog, nego i da *pre pokretanja krivičnog postupka* izvrši pretresanje stana, poslovnih ili drugih prostorija, prevoznih sredstava i lica kada postoje osnovi sumnje da je izvršeno poresko krivično delo, i da prinudno oduzme predmeta

---

ZKP); prinudno dovede lice pozvano na informativni razgovor a koje se nije odazvalo na poziv (čl. 288); odredi zadržavanje na mestu izvršenja krivičnog dela (čl. 290 ZKP); hapsi (čl. 291); odredi zadržavanje osumnjičenog (čl. 294).

koji mogu poslužiti kao dokaz u krivičnom postupku za poreska krivična dela. Ova ovlašćenja prvobitno nije mogla da vrši samostalno, već u saradnji sa policijom, a od izmena 2015. ih preduzima ili samostalno ili u saradnji sa Ministarstvom unutrašnjih poslova.

Važeći zakon ovlašćuje Poresku policiju na preduzimanje tih nekoliko dokaznih radnji u predistražnom postupku, jasno upućujući na zakon kojim se uređuje krivični postupak (čl. 135, st. 4. ZPPPA). S obzirom na to da je **taksativno nabrojao dokazne radnje** koje Poreska policija može da preduzme, Poreska policija nije ovlašćena da preduzima druge dokazne radnje, koje inače preduzima policija u predistražnom postupku. Upućivanje u ZPPPA na odredbe zakona o krivičnom postupku ne bi se moglo smatrati (dovoljnim i valjanim) pravnim osnovom da Poreska policija vrši uviđaj, ili preduzme tajni nadzor komunikacija, i dr. – ovo upućivanje znači samo da prilikom preduzimanja izričito dozvoljenih dokaznih radnji Poreska policija postupuje u skladu s relevantnim odredbama ZKP.

S tim u vezi je važno istaknuti da se na Poresku policiju, koja postupuje kao organ unutrašnjih poslova u predistražnom postupku za poreska krivična dela, primenjuje i čl. 287. ZKP, pa se dokazi do kojih je došla, preduzimanjem dokaznih radnji koje je ovlašćena da preduzme, mogu koristiti kao dokaz u krivičnom postupku, pod uslovom da su one sprovedene u skladu ZKP. U suprotnom, važno bi pravilo iz **čl. 16, st. 1. ZKP**, odnosno dokazi koje bi Poreska policija pribavila postupajući suprotno ZKP bili bi nezakoniti dokazi. O nezakonitim dokazima bi se radilo i ako bi Poreska policija došla do njih suprotno pravilima propisanim u ZPPPA, pa i ako bi preduzimala dokazne radnje koje nije ovim zakonom ovlašćena da preduzme. Takvi dokazi se ne bi mogli koristiti u krivičnom postupku i na njima se ne bi mogle zasnivati sudske odluke (čl. 84. ZKP). Iz tog razloga bi promišljenom zakonskom intervencijom trebalo precizirati ovlašćenja Poreske policije na preduzimanje dokaznih radnji.

### ***Saslušanje osumnjičenog***

Policija u predistražnom postupku može da poziva građane radi prikupljanja obaveštenja, a tom prilikom ih ne saslušava u svojstvu okrivljenog niti ispituje u svojstvu svedoka ili veštaka, osim u slučaju iz čl. 289. ZKP (čl. 288, st. 1. i 2. ZKP). Poreska policija bi, na osnovu čl. 135, st. 3. ZPPPA, kao vid „potraženih“ radnji, mogla da poziva građane na informativni razgovor, pa i osumnjičenog, odnosno lice za koje postoje osnovi sumnje da je učinilo poresko krivično delo. Dodatno, zakonodavac je Poreskoj policiji i izričito dao ovlašćenje da osumnjičenog pozove i sasluša (čl. 135, st. 4. ZPPPA), što čini upravo u skladu sa čl. 289. ZKP. Naime, lice za koje postoje osnovi sumnje da je učinilac poreskog krivičnog dela ili prema kome preduzima radnje u predistražnom postupku, Poreska policija može pozvati samo u svojstvu

osumnjičenog, a u pozivu ga mora upozoriti da ima pravo da uzme branioca (čl. 289, st. 1. ZKP). Ako bi Poreska policija u toku prikupljanja obavještenja od građanina, koga nije pozvala u svojstvu osumnjičenog, ocenila da se to lice može smatrati osumnjičenim za poresko krivično delo, bila bi dužna da ga odmah pouči o njegovim pravima iz čl. 68, st. 1, t. 1. i 2. ZKP, kao i pravu da uzme branioca koji će prisustvovati saslušanju (čl. 289, st. 2. ZKP). U oba slučaja bi Poreska policija bila dužna da bez odlaganja obavesti nadležnog javnog tužioca, koji može sam da obavi saslušanje osumnjičenog, da prisustvuje saslušanju ili da saslušanje poveri Poreskoj policiji (čl. 289, st. 3. ZKP).

Dok izvornim tekstom zakona Poreska policija nije bila ovlašćena da osumnjičenog prinudno dovede, od ZID ZPPPA 2005. dobija i tu mogućnost. Ovlašćenje **prinudnog dovođenja** bi zbog reči „uključujući“ u čl. 135, st. 4. ZPPPA, a i teleološki tumačeno, trebalo shvatiti isključivo u vezi s pozivanjem osumnjičenog u tom svojstvu u smislu čl. 288. i 289. ZKP, a ne i u smislu čl. 196, st. 2. ZKP. Naime, ukoliko poziva osumnjičenog, pa se on na uredan poziv ne odazove, Poreska policija bi ga mogla prinudno dovesti, ali samo ukoliko je on u pozivu bio na to upozoren. Kao što je u prethodnom podnaslovu pokazano, Poreska policija van ove situacije nije ovlašćena da ograničava slobodu kretanja. Osumnjičenog koji je pozvan u tom svojstvu i građanina za koga se tokom informativnog razgovora proceni da se smatra osumnjičenim Poreska policija ne može zadržati radi saslušanja – to bi mogao da učini samo javni tužilac, u skladu sa čl. 294. ZKP.

Ako bi osumnjičeni pristao da dâ iskaz, Poreska policija bi mogla da ga sasluša, postupajući u skladu s odredbama o saslušanju okrivljenog (čl. 85–90. ZKP), a zapisnik o saslušanju bi se mogao koristiti kao dokaz u krivičnom postupku. No, ZKP postavlja jasan uslov za saslušanje osumnjičenog u policiji, što važi i za Poresku policiju, a to je da je osumnjičeni i pristanak da bude saslušan i iskaz tokom saslušanja dao *u prisustvu branioca* (čl. 289, st. 4. ZKP). U suprotnom, zapisnik bi se morao izdvojiti iz spisa predmeta (čl. 237. ZKP).

U vezi sa saslušanjem, osumnjičeni za poreska krivična dela mora da ima **branioca** u slučajevima obavezne odbrane: od prvog saslušanja – ako se postupak vodi zbog krivičnog dela za koje je propisana kazna zatvora od osam godina ili teža kazna, odnosno od lišenja slobode – ako je zadržan (čl. 74, t. 2. i 3. ZKP). Ukoliko ga osumnjičeni sam ne obezbedi, postavlja mu se branilac po službenoj dužnosti (čl. 76, st. 1. ZKP). ZPPPA od 2022. predviđa da osumnjičenom, koji nije sam obezbedio branioca, PU – Poreska policija postavlja branioca po službenoj dužnosti, ako se radi o poreskom krivičnom delu za koje je propisana kazna zatvora od osam godina ili teža kazna (čl. 16a, st. 1).<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> Od svih poreskih krivičnih dela iz ZPPPA, ova odredba bi se primenjivala samo za krivično delo poreska prevara u vezi sa porezom na dodatu vrednost, i to samo u slučaju

Pomenuta situacija odgovara slučaju obavezne odbrane iz čl. 74, t. 2. ZKP, s tim da se, s obzirom na čl. 3, st. 1. ZPPPA, primenjuju pravila iz ovog zakona, a ne pravilo iz ZKP da branioca postavlja javni tužilac (čl. 76, st. 1. ZKP). Ukoliko se predistražni postupak vodi za lakša krivična dela (za koja je propisana novčana kazna ili kazna zatvora do osam godina – a to je većina poreskih krivičnih dela), čl. 16a. ZPPPA se ne primenjuje: osumnjičenom bi branioca po službenoj dužnosti jedino mogao da postavi javni tužilac, ukoliko mu je odredio zadržavanje radi saslušanja (čl. 294. ZKP).

Deo odredbe čl. 16a, st. 1. ZPPPA, po kojoj Poreska policija postavlja branioca „prilikom saslušanja“ je **problematičan**. Prostim jezičkim tumačenjem ovog dela odredbe dolazi se do toga da se sa saslušanjem već započelo i da ono traje, pa se tokom saslušanja branilac postavlja u slučaju da ga osumnjičeni nije sam obezbedio – što bi bilo u suprotnostima s navedenim pravilima ZKP i pravima okrivljenog, ali i pravima branioca (recimo, prava da neposredno pre prvog saslušanja osumnjičenog pročitaju krivičnu prijavu, zapisnik o uviđaju i nalaz i mišljenje veštaka). Takođe, nejasno je kako bi se moglo smatrati da je ispunjen uslov da se zapisnik o saslušanju osumnjičenog može koristiti kao dokaz – da osumnjičeni svoj pristanak (što prethodi saslušanju) i svoj iskaz dâ u prisustvu branioca – kada se prema ZPPPA branilac postavlja „prilikom“, a ne pre saslušanja. U tom delu je neophodno preciziranje zakonske odredbe radi usaglašavanja sa ZKP, tim pre što je i propisano da se branilac postavlja „u skladu sa zakonikom kojim je uređen krivični postupak”.

### ***Pretresanje***

Ukoliko se deo „u skladu sa zakonom“ iz čl. 135, st. 3. ZPPPA odnosi na ZKP, Poreska policija može da preduzima mere i radnje koje je policija ovlašćena da preduzme u predistražnom postupku (čl. 286. ZKP). No, ne samo da bi Poreska policija mogla da izvrši potreban pregled prevoznih sredstava, putnika i prtljaga, kao i da u prisustvu odgovornog lica pregleda određene objekte i prostorije državnih organa, preduzeća, radnji i drugih pravnih lica, te ostvari uvid u njihovu dokumentaciju i da je, po potrebi, oduzme, nego je ovlašćena i da preduzme pretresanje. Naime, ukoliko postoje osnovi sumnje da je izvršeno poresko krivično delo, Poreska policija može, **pre nego što bude pokrenut krivični postupak**, dakle, ne i nakon tog momenta, da izvrši pretresanje stana,

---

da iznos povraćaja ili poreskog kredita, odnosno iznos poreza čije se plaćanje izbegava prelazi 15 miliona dinara (čl. 173a, st. 1. i 2. u vezi sa st. 4). Od drugih poreskih krivičnih dela, odredba bi bila relevantna u postupku za krivična dela: poreske utaje, u slučaju da iznos obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi petnaest miliona dinara (čl. 225, st. 1. u vezi sa st. 3. KZ); i neuplaćivanje poreza po odbitku, u slučaju da iznos obračunatog, a neuplaćenog poreza, odnosno doprinosa prelazi sedam miliona i petsto hiljada dinara (čl. 226, st. 1. u vezi sa st. 3. KZ).

poslovnih ili drugih prostorija, prevoznih sredstava i lica, što čini u skladu s odredbama zakona kojim se uređuje krivični postupak (čl. 135, st. 4. ZPPPA). Iz ove odredbe proizlazi da Poreska policija može da pretresa samo prostori-je, prevozna sredstva i lica, ali ne i uređaje za automatsku obradu podataka i opreme na kojoj se čuvaju ili se mogu čuvati elektronski zapisi u smislu čl. 152, st. 3. ZKP.

Kako ZPPPA jasno upućuje na ZKP, da bi se pristupilo pretresanju mora biti ispunjen materijalni uslov, a to je postojanje verovatnoće da će se pretresanjem pronaći okrivljeni, tragovi krivičnog dela ili predmeti važni za postupak za poresko krivično delo (čl. 152, st. 1. ZKP). Što se tiče formalnog uslova, zahtev za postojanjem naredba suda ZPPPA uređuje različito u zavisnosti od toga šta je predmet pretresanja.

Naime, čl. 135, st. 4. ZPPPA izričito propisuje da se pretresanje stana i drugih prostorija može **vršiti samo na osnovu naredbe suda i uz prisustvo dva svedoka**, iz čega proizlazi sledeće: a) stan i druge prostorije (pa i poslovne) mogu se pretresati isključivo ukoliko postoji naredba suda, pod pretpostavkama i po postupku u smislu čl. 155–157. ZKP, ali **ne bez prisustva svedoka** u smislu čl. 156, st. 7. u vezi sa st. 3. ZKP; b) na postupanje Poreske policije se **ne primenjuje čl. 158. ZKP**, koji propisuje slučajeve u kojima policija može izuzetno bez naredbe suda da uđe u stan i druge prostori-je i bez prisustva svedoka preduzme pretresanje stana i drugih prostorija ili lica koja se tu zateknu (npr. uz saglasnost držaoca).

Što se tiče prevoznih sredstava i lica, kako ZPPPA ne propisuje izričito da se pretresanje može vršiti samo na osnovu naredbe suda i uz prisustvo dva svedoka, primenjuju se pravila iz ZKP pa bi Poreska policija mogla da izvrši pretresanje za koje postoji naredba i **bez prisustva svedoka** u smislu čl. 156, st. 7. u vezi sa st. 3. Međutim, **pretresanje lica bez naredbe suda** i bez prisustva svedoka Poreska policija **ne bi mogla da preduzme** u smislu čl. 159. ZKP, s obzirom na to da Poreska policija niti ima ovlašćenje da lišava okri- vljenog slobode, niti da izvršava naredbu za dovođenje.

### ***Privremeno oduzimanje predmeta***

U slučaju postojanja osnova sumnje da je izvršeno poresko krivično delo Poreska policija je ovlašćena, **pre pokretanja krivičnog postupka**, da izvrši privremeno oduzimanje predmeta koji mogu poslužiti kao dokaz u kri- vičnom postupku za to delo (čl. 135, st. 4. ZPPPA), što čini u skladu sa ZKP. Nakon pokretanja postupka, Poreska policija više nema ta ovlašćenja. Iako ZPPPA upućuje na ZKP, imajući u vidu čl. 3, st. 1. ZPPPA, Poreska policija ne bi mogla da privremeno oduzme predmete koji se po Krivičnom zakoni- ku moraju oduzeti, u smislu čl. 147, st. 1. ZKP, nego **samo predmete koji mogu poslužiti kao dokaz** u krivičnom postupku, i to isključivo predmete s dokaznim potencijalom u postupku za poreska krivična dela. U predmete koje

može oduzeti Poreska policija spadaju i *uređaji za automatsku obradu podataka i oprema* na kojoj se čuvaju ili se mogu čuvati elektronski zapisi, u smislu čl. 147, st. 3. ZKP. Odredba čl. 147, st. 2, po kojoj se mogu privremeno oduzeti *sredstava koja su predmet sumnjive transakcije*, ne bi se mogla primeniti, s obzirom na to da provera računa i sumnjivih transakcija (čl. 143–146. ZKP) nije među dokaznim radnjama koje je Poreska policija ovlašćena da preduzme.

Pored toga, budući da se na pretresanje koje preduzima Poreska policija primenjuje i čl. 153. ZKP, ovlašćena je i da privremeno oduzima predmete i isprave pronađene prilikom pretresanja, a koji su u vezi sa svrhom pretresanja. Ako bi se tom prilikom pronašli predmeti koji nisu u vezi s poreskim krivičnim delom zbog koga je pretresanje preduzeto, ali ukazuju na drugo krivično delo za koje se goni po službenoj dužnosti, Poreska policija bi mogla privremeno da oduzme samo one predmete koji ukazuju na neko drugo poresko krivično delo – ne, i ukoliko bi predmeti ukazivali na krivično delo koje nije poresko krivično delo.

### Prijavljivanje poreskog krivičnog dela

Čl. 137. ZPPPA predviđa da Poreska policija sastavlja krivičnu prijavu „na osnovu prikupljenih obaveštenja“ i da u njoj navodi „dokaze za koje je saznala prilikom prikupljanja obaveštenja u skladu sa ovlašćenjima iz čl. 135, st. 3. i 4. ovog zakona, uključujući i činjenice i dokaze iz izveštaja poreskog inspektora iz čl. 136, st. 1. ovog zakona“ (čl. 137, st. 1).<sup>31</sup>

Krivičnu prijavu Poreska policija podnosi javnom tužiocu, prema opštim pravilima za utvrđivanje stvarne i mesne nadležnosti.<sup>32</sup>

U vezi s otkrivanjem poreskih krivičnih dela važno je istaknuti i pitanje nadležnosti **javnog tužilaštva**. Poreska krivična dela nisu u Strategiji istraga finansijskog kriminala 2015. bila svrstana u registar krivičnih dela

<sup>31</sup> U izvornom tekstu čl. 135, st. 1. iz 2002. bilo je predviđeno da Poreska policija prikuplja obaveštenja – ne i dokaze – a da, ukoliko tom prilikom „sazna“ za neke dokaze, njih navodi u prijavi. Ova formulacija je nastala po uzoru na tekst tada važećeg ZKP, koji se odnosi na obaveštenja prikupljena od građana tokom informativnog razgovora. Zakonskom intervencijom 2018. posle reči „prilikom prikupljanja obaveštenja“ dodate su i reči „u skladu sa ovlašćenjima iz čl. 135, st. 3. i 4. ovog zakona“. Radi se ovlašćenjima na preduzimanje „potraženih“ i pojedinih dokaznih radnji, a koja su Poreskoj policiji data još 2005. godine. Ishod je da ovaj stav, još uvek važećeg ZPPPA sadrži nelogičnost: proizlazi da Poreska policija samo prikuplja obaveštenja, ne i dokaze, a da, ukoliko tom prilikom „sazna“ za neke dokaze, njih navodi u prijavi – međutim, ne samo da prikuplja obaveštenja preduzimanjem „potraženih“, nego i preduzima pojedine dokazne radnje, čiji rezultat je dokaz. Iz tog razloga je potrebno precizirati ovu odredbu ZPPPA, u smislu da Poreska policija sastavlja krivičnu prijavu na osnovu prikupljenih obaveštenja i dokaza.

<sup>32</sup> Tako je u većini država članica EU, v.: Thirion, E., Scherrer, A. (2017). *Member States' capacity to fight tax crimes: Ex-post impact assessment*, 49–50.

protiv privrede i protiv službene dužnosti, koja bi se smatrala krivičnim delima finansijskog kriminala, i koja bi bila u nadležnosti posebnih odeljenja u višim javnim tužilaštvima i sudovima, iz razloga što se smatralo da kao lakša krivična dela protiv privrede treba da budu ostavljena u nadležnosti osnovnih javnih tužilaštava i sudova, usled čega su izostavljena iz kataloga krivičnih dela na koje se primenjuje Zakon o organizaciji i nadležnosti državnih organa u suzbijanju organizovanog kriminala, terorizma i korupcije. Drugim rečima, poreska krivična dela ne smatraju se koruptivnim delima niti delima organizovanog kriminala, bez obzira na moguće, itekako štetne posledice po Republiku Srbiju u konkretnim slučajevima. Od posebnog značaja za otkrivanje poreskih krivičnih dela i učinilaca bila bi intervencija i u ovom zakonu, tako što bi se makar krivično delo poreske utaje (čl. 225, st. 2. i 3. KZ) uvrstilo među krivična dela protiv privrede na koje se ovaj zakon primenjuje (čl. 2, t. 4), i time bilo u nadležnosti posebnih odeljenja viših javnih tužilaštava i viših sudova za suzbijanje korupcije, odnosno Javnog tužilaštva za organizovani kriminal i višeg suda pred kojim postupa u smislu čl. 3. tog zakona.

Uz krivičnu prijavu Poreska policija javnom tužiocu dostavlja i dokumentaciju, pribavljene izveštaje, izjave i druge materijale relevantne za uspešno vođenje krivičnog postupka (čl. 137, st. 1. i 4. ZPPPA). S obzirom na to da postupa kao policija u predistražnom postupku za poreska krivična dela, Poreska policija bi trebalo da uz krivičnu prijavu dostavi i predmete koje je privremeno oduzela, spise o preduzetim merama i radnjama, kao i službene beleške, u smislu čl. 288, st. 9. ZKP. Takođe, Poreska policija ne bi trebalo da u krivičnu prijavu unosi sadržinu izjava koje su pojedini građani dali prilikom prikupljanja obaveštenja, osim iskaza koji je osumnjičeni dao prilikom saslušanja (čl. 288, st. 8. ZKP). I ova pitanja bi trebalo na odgovarajući način urediti u ZPPPA.

Javni tužilac, kao rukovodilac predistražnog postupka, postupa po krivičnoj prijavi, pa i po prijavi Poreske policije o poreskom krivičnom delu, u skladu s pravilima utvrđenim u ZKP,<sup>33</sup> a ako odbaci krivičnu prijavu koju je podnela Poreska policija, obaveštava je o donošenju rešenja, kao i o razlozima za to, radilo se o poreskim ili o drugim krivičnim delima (v.: čl. 284, st. 2. ZKP).

U situaciji u kojoj Poreska policija, nakon što je podnela krivičnu prijavu, „sazna za nove činjenice, dokaze ili tragove krivičnog dela“, nastupa njena dužnost „da prikupi potrebna obaveštenja“ i izveštaj o tome, kao dopunu krivične prijave, dostavi javnom tužiocu (čl. 137 st. 5 ZPPPA, što odgovara čl. 288, st. 10. ZKP). Ova dužnost bi postojala samo ukoliko bi naknadno

---

<sup>33</sup> Izvorno je ZPPPA uređivao i postupak po krivičnoj prijavi, pa je bilo propisano da je državni tužilac dužan da je uzme u razmatranje u roku od tri dana od dana prijema, kao i da o odluci po krivičnoj prijavi obavesti rukovodioca Poreske policije u roku od osam dana od dana donošenja odluke. No, ovaj član je brisan 2014. godine.

saznala za nove činjenice, dokaze ili tragove poreskog, ne i nekog drugog krivičnog dela. U tom drugom slučaju podnosila bi krivičnu prijavu prema pravilima iz čl. 280. ZKP.

Ako Poreska policija prilikom preduzimanja „potraženih radnji“ utvrdi da „u radnjama lica nema elemenata poreskog krivičnog dela, već one predstavljaju druga kažnjiva dela“ – podnosi odgovarajuću prijavu nadležnom organu (čl. 139, st. 1. ZPPPA).<sup>34</sup> U slučaju da je Poreska policija postupala povodom izveštaja poreskog inspektora, pa utvrdi da činjenice i okolnosti, do kojih je došao tokom poreske kontrole, ipak ne ukazuju na postojanje osnova sumnje da je izvršeno poresko krivično delo (usled čega nema uslova za podnošenje krivične prijave), zakon propisuje da inspektor Poreske policije o tome obaveštava nadležnog rukovodioca Poreske uprave radi podnošenja zahteva za pokretanje prekršajnog postupka (čl. 137, st. 3. ZPPPA). Međutim, ukoliko bi Poreska policija utvrdila da u radnjama ima elemenata drugog, a ne poreskog krivičnog dela, dužnost podnošenja krivične prijave nadležnom javnom tužiocu postoji prema opštim procesnim pravilima (čl. 280. ZKP). Konačno, ako Poreska policija prilikom preduzimanja „potraženih radnji“ utvrdi činjenice i dokaze od značaja za visinu poreske obaveze, dostavlja ih organizacionom delu Poreske uprave nadležnom za poslove kontrole (čl. 139, st. 2. ZPPPA).<sup>35</sup>

## KORAK NAPRED?

U Srbiji je od 2015. u toku **reforma administrativnog poreskog sistema** u cilju stvaranja modernog, efikasnog i ekonomičnog sistema. Ovaj proces započet je donošenjem Programa transformacije Poreske uprave za period 2015–2020, koji je dopunjen Akcionim planom za period 2018–2023. U tom Programu je kao jedna od oblasti reforme bilo predviđeno i unapređenje funkcije za poreske istrage, a kroz predlog neophodnih izmena i dopuna ZPPPA i ZKP, kako bi se proširila ovlašćenja i nadležnosti za poreske istrage. Među aktivnostima za realizaciju Programa transformacije Poreske uprave za period 2021–2025. su i one koje se odnose na otkrivanje poreskih krivičnih dela, odnosno na Poresku policiju. Transformacija sistema poreske administracije u tom pravcu je bila zamišljena kroz postizanje **tri cilja do 2025:**

<sup>34</sup> Izvorno je u ZPPPA bilo propisano da je taj nadležni organ, kome je podneta odgovarajuća prijava, dužan da je uzme u razmatranje u roku od tri dana od dana prijema, kao i da o ishodu postupka po prijavi obavesti rukovodioca Poreske policije u roku od osam dana od dana donošenja odluke povodom prijave, ali su ove odredbe brisane 2014. godine.

<sup>35</sup> Do 2024. Poreska policija je činjenice i dokaze dostavljala organizacionom delu Poreske uprave gde je poreski obveznik registrovan.

1) *Efikasno obavljanje osnovnih funkcija Poreske policije*, kroz unapređenje poslovnih procesa vezanih za operativni rad i razvoj novog procesa rada koji se zasniva na operativnoj analitici (identifikovanje, utvrđivanje i rangiranje rizika) i obaveštajnom istraživanju (sistem međusobno povezanih radnji inspektora Poreske policije, usmerenih ka sistematskom prikupljanju podataka, informacija i saznanja o konkretnim poreskim krivičnim delima, učiniocima, organizovanoj kriminalnoj grupi, bezbednosno interesantnom poreskom obvezniku ili bezbednosno poreskoj pojavi i sl.).

No, da bi se ovaj cilj mogao ostvariti nije bilo dovoljno samo da se razviju nove metodologije rada, kako je navedeno u Programu, nego je bilo neophodno *stvoriti u ZPPPA odgovarajući pravni osnov*, koji bi sadržao precizno normirano ovlašćenje za preduzimanje takvih aktivnosti operativne analitike i obaveštajnog istraživanja Poreske policije, odnosno propisao uslove, način i eventualna ograničenja takvih mera i radnji, a potom ova pitanja i *bliže urediti* podzakonskim aktom – što je izostalo.

2) *Efikasno suzbijanje dela složene poreske utaje i organizovanog finansijskog kriminala u nadležnosti Poreske policije*, kroz izmene zakona, pre svega ZKP, kako bi se omogućilo da se pojedine posebne dokazne radnje mogu odrediti i u odnosu na krivično delo poreske utaje (i to, tajni nadzor komunikacije, tajno praćenje i snimanje, računarsko pretraživanje podataka i simulovani poslovi).

Do planiranih zakonodavnih intervencija nije došlo. Pored njih, osim u ZKP bilo je potrebno *planirati izmene i u ZPPPA*, kako bi se u čl. 135, st. 4. Poreskoj policiji dalo izričito ovlašćenje za preduzimanje posebnih dokaznih radnji.<sup>36</sup> Takođe, u pogledu opštih dokaznih radnji koje su izostale iz korpusa ovlašćenja Poreske policije – recimo, pretresanje uređaja za automatsku obradu podataka i uređaja i opreme na kojoj se čuvaju ili se mogu čuvati elektronski zapisi, izmene bi bile itekako smislene.<sup>37</sup>

3) *Razvijeni informacioni sistem Poreske policije*, kao deo integrisanog informacionog sistema Poreske uprave, kroz razvoj softvera za izradu sveobuhvatnog profila i automatizovano izračunavanje zbirnog indikatora rizika za poreskog obveznika, kao i integrisanje Poreske policije sa svim funkcionalnostima Poreske uprave.

Međutim, razvoj takvog informacionog sistema nužno zahteva odgovarajuće izmene u ZPPPA, kojima bi bio stvoren *pravni osnov za takvu obradu*

---

<sup>36</sup> Ovlašćenje za tajni nadzor komunikacije i tajno praćenje i snimanje postoji u nemalom broju država (OECD, 2021, 33, 37), a pored njih korisno bi bilo razmotriti i angažovanje prikriivenog islednika (OECD, 2017, 36; OECD, 2021, 38)

<sup>37</sup> OECD. (2021). *Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles*, Second Edition. Dostupno na: [https://www.oecd.org/en/publications/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles-second-edition\\_006a6512-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles-second-edition_006a6512-en.html) (pristupljeno: 7. jul 2025), 33–35.

podataka, uz prethodno uzimanje u obzir svih relevantnih odredaba Zakona o zaštiti podataka o ličnosti, kako o opštem režimu, tako i o režimu obrade podataka koju vrše nadležni organi u posebne svrhe (u koje spada i Poreska policija), a naročito u pogledu načela obrade podataka, prava lica, pravila o profilisanju, prethodnoj proceni uticaja na zaštitu podataka o ličnosti, itd.

Iako javnosti nisu dostupni izveštaji o realizaciji programa transformacije za prethodne periode, prostom analizom propisa može se uočiti da je **prava reforma izostala**,<sup>38</sup> jer nova ovlašćenja nisu data Poreskoj policiji još od 2005. godine. U susret **budućoj, temeljnoj reformi**, a radi stvaranja pravnih, strateških, administrativnih i operativnih uslova za suzbijanje poreskih krivičnih dela, bilo bi više nego nužno pažljivo **razmotriti primere dobre prakse** sadržane u dokumentima OECD-a. Prvi korak bi bila sveobuhvatna procena rizika, pretnji i ranjivosti, na osnovu koje bi se izradila strategija, kao planski dokument.<sup>39</sup> U strategiji bi se, između ostalog, predvideli zakonodavni koraci ka adekvatnom normiranju ovlašćenja Poreske policije, budući da pored „poreskog morala“,<sup>40</sup> nereagovanje, odnosno neodgovarajuće reagovanje države u pravcu suzbijanja poreskog kriminala posledično i dugotrajno utiče na stabilnost i razvoj njenog finansijskog i ekonomskog sistema.<sup>41</sup>

## ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Za otkrivanje poreskih krivičnih dela postupanje poreskog inspektora u toku **poreske kontrole** u cilju utvrđivanja činjenica je veoma značajno, jer se upravo tom prilikom može pojaviti sumnja da je izvršeno delo, a saznanja inspektora i dokazi koje je prikupio ne samo da se dostavljaju kroz izveštaj Poreskoj policiji, nego imaju i dokazni potencijal i značaj za eventualni krivični postupak.

Poreski inspektori u postupku poreske kontrole imaju širok spektar ovlašćenja, kako na osnovu ZPPPA, tako i na osnovu ZIN. Sam ZPPPA detaljno

---

<sup>38</sup> O potrebi reformisanja nadležnih organa, v.: Gottschalk, P. (2024). Investigating and prosecuting white-collar and corporate crime: Challenges and barriers for national police agencies. *Journal of Economic Criminology*, 3, 3–4.

<sup>39</sup> Chiarini, B., Marzano, E. (2019). A strategic approach for the crime of tax evasion. *Journal of Financial Crime*, 26(2), 473.

<sup>40</sup> Allam, A., Moussa, T., Abdelhady, M., Yamen, A. (2023). National culture and tax evasion: The role of the institutional environment quality. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 52, 6.

<sup>41</sup> Allam, A., Abou-El-Sood, H., Elmarzouky, M., Yamen, A. (2024). Financial development and tax evasion: International evidence from OECD and non-OECD countries. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 57.

uređuje njihovo postupanje, dajući im dobar deo ovlašćenja koja prepoznaje OECD u vodičima. Ipak, u zakonu nije ispoštovan Princip 10: Zaštita prava okrivljenog, koji je od posebnog značaja za model u kom se u okviru jedne organizacije vodi administrativni postupak i predistražni postupak, kakav je zastupljen kod nas. Takav propust može da ima negativan uticaj na prava okrivljenog, ali i na eventualni krivični postupak. Naime, izveštaj poreskog inspektora i priloženi dokazi moći će se koristiti u krivičnom postupku samo ukoliko se do njih došlo u svemu u skladu sa zakonom i Ustavom, ali i opšteprihvaćenim pravilima međunarodnog prava i potvrđenim međunarodnim ugovorima.

Što se tiče Poreske policije, zakon je tokom godina suštinski promenio njenu početnu poziciju kroz nekoliko intervencija (2005, 2014, 2015, 2018, 2024), ojačavši ulogu u otkrivanju poreskih krivičnih dela i učinilaca tih dela, kroz dva vida intervencije: propisivanjem više ovlašćenja, s jedne strane, i „osamostaljivanjem“ u odnosu na policiju, s druge. Međutim, ni ovlašćenja ni razgraničenje sa policijom nisu adekvatno normirani.

Zakonopisac na prilično neprecizan način uređuje **ovlašćenja Poreske policije**, pa nije do kraja jasno koje to „*potražene*“ radnje u cilju otkrivanja poreskih krivičnih dela i učinilaca može da preduzme, postupajući kao organ unutrašnjih poslova u predistražnom postupku. Što se tiče *dokaznih radnji*, Poreska policija ima manje ovlašćenja u poređenju sa policijom koja postupa za druga, ne-poreska krivična dela, odnosno nema sva ovlašćenja prepoznata u OECD vodičima, a koja su neophodna za efikasno suzbijanje ovog oblika finansijskog kriminala.

Imajući u vidu da su ovlašćenja Poreske policije vezana isključivo za poreska krivična dela, a da ZPPPA pod poreskim krivičnim delima, pored taksativno navedenih, podrazumeva i neka druga krivična dela koja imaju određenu posledicu (i to „*moguću*“ posledicu), a koja su predviđena u drugom zakonu, usled takve, nedovoljno precizne i neodređene odredbe, u praksi se može javiti svojevrsni sukob nadležnosti, odnosno problem u razgraničenju postupanja Poreske policije u odnosu na **policiju**, što bi trebalo predupređiti jasnijim zakonskim tekstom.

Uzimajući u obzir sve navedeno, bilo bi više nego poželjno ozbiljno se pozabaviti položajem Poreske policije, prateći međunarodne standarde. Određene zakonske intervencije su neophodne, pre svega u ZPPPA, ali i u drugim propisima. U radu je na više mesta ukazano na nelogičnosti i nedoslednosti postojećeg normativnog okvira za postupanje Poreske policije na otkrivanju poreskih krivičnih dela i učinilaca, a obrazložena razmatranja mogu poslužiti kao solidna osnova za izmene odgovarajućih zakonskih odredaba.

## LITERATURA

- Allam, A., Abou-El-Sood, H., Elmarzouky, M., Yamen, A. (2024). Financial development and tax evasion: International evidence from OECD and non-OECD countries. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 57, 1–13.
- Allam, A., Moussa, T., Abdelhady, M., Yamen, A. (2023). National culture and tax evasion: The role of the institutional environment quality. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 52, 1–38.
- Chiarini, B., Marzano, E. (2019). A strategic approach for the crime of tax evasion. *Journal of Financial Crime*, 26(2), 477–487.
- Gottschalk, P. (2024). Investigating and prosecuting white-collar and corporate crime: Challenges and barriers for national police agencies. *Journal of Economic Criminology*, 3, 1–7.
- Ilić-Popov, G. (2016). Poreska krivična dela u srpskom poreskom zakonodavstvu. *Nauka, bezbednost, policija*, 21(1), 40–56.
- Kamm, A., Koch, C., Nikiforakis, N. (2021). The ghost of institutions past: History as an obstacle to fighting tax evasion? *European Economic Review*, 132, 1–32.
- Milić, I. (2022). Specifičnosti prekršajnog gonjenja prema Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Novom Sadu*, 56(2), 1081–1096.
- Thirion, E., Scherrer, A. (2017). *Member States' capacity to fight tax crimes: Ex-post impact assessment*
- Tsingou, E. (2020). Fighting Financial Crime: Who Designs Global Governance and Who Does The Work? *Fudan Journal of the Humanities and Social Sciences*, 13, 169–179.
- Turksen, U., Abukari, A. (2021). OECD's global principles and EU's tax crime measures. *Journal of Financial Crime*, 28(2), 406–419.

### Domaći i međunarodni izvori prava

- Zakon o ministarstvima, *Službeni glasnik RS*, br. 128/20, 116/22, 92/23. – dr. zakon.
- Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Službeni glasnik RS*, br. 80/02, 84/02. – ispr., 23/03. – ispr., 70/03, 55/04, 61/05, 85/05. – dr. zakon, 62/06. – dr. zakon, 63/06. – ispr. dr. zakona, 61/07, 20/09, 72/09. – dr. zakon, 53/10, 101/11, 2/12. – ispr., 93/2012, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15. – autentično tumačenje, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21, 138/22, 94/24.
- Krivični zakonik, *Službeni glasnik RS*, br. 85/05, 88/05. – ispr., 107/05. – ispr., 72/09, 111/09, 121/12, 104/13, 108/14, 94/16, 35/19, 94/24.
- Zakonik o krivičnom postupku, *Službeni glasnik RS*, br. 72/11, 101/11, 121/12, 32/13, 45/13, 55/14, 35/19, 27/21. – odluka US, 62/21. – odluka US.
- Zakon o organizaciji i nadležnosti državnih organa u suzbijanju organizovanog kriminala, terorizma i korupcije, *Službeni glasnik RS*, br. 94/16, 87/18. – dr. zakon, 10/23.
- Zakon o policiji, *Službeni glasnik RS*, br. 6/16, 24/18, 87/18.

- Zakon o inspekcijском nadzoru, *Službeni glasnik RS*, br. 6/15, 44/18. – dr. zakon, 95/18.
- Zakon o zaštiti podataka o ličnosti, *Službeni glasnik RS*, br. 87/18.
- Strategija istraga finansijskog kriminala za period od 2015. do 2016. godine, *Službeni glasnik RS*, br. 43/15.
- Akcioni plan Programa transformacije Poreske uprave za period 2018–2023.
- Ministarstvo finansija, Poreska uprava. (2015) *Program transformacije Poreske uprave za period 2015–2020. godine*.
- Ministarstvo finansija, Poreska uprava. (2021), *Program transformacije Poreske uprave za period 2021–2025. godine*.
- Ministarstvo finansija. (2019). Mišljenje br. 011-00-117/2019-04 od 28. 2. 2019. godine. *Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa, LIX* (3), 177–180.
- Ministarstvo finansija. (2020). Mišljenje br. 413-00-76/2019-04 od 29. 5. 2020. godine. *Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa, LX* (3–5), 117–118.
- Ministarstvo finansija. (2022a). Mišljenje br. 011-00-00789/2020-04 od 4. 5. 2022. godine. *Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa, LXII* (5), 16–20.
- Ministarstvo finansija. (2022b). Mišljenje br. 011-00-00179/2022-04 od 15. 8. 2022. godine. *Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa, LXII* (7–8), 81–83.
- Ministarstvo finansija. (2024). Mišljenje br. 380875 2023 10520 004 000 011 004 od 13. 6. 2024. godine. *Bilten – službena objašnjenja i stručna mišljenja za primenu finansijskih propisa, LXIV* (6), 51–55.
- OECD. (2017). *Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles*. Dostupno na: [https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/11/fighting-tax-crime\\_c9374f32/63530cd2-en.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/11/fighting-tax-crime_c9374f32/63530cd2-en.pdf) (pristupljeno: 7. jul 2025).
- OECD. (2021). *Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles*, Second Edition. Dostupno na: [https://www.oecd.org/en/publications/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles-second-edition\\_006a6512-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles-second-edition_006a6512-en.html) (pristupljeno: 7. jul 2025).
- OECD. (2024). *Designing a National Strategy against Tax Crime*. Dostupno na: [https://www.oecd.org/en/publications/designing-a-national-strategy-against-tax-crime\\_0e451c90-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/designing-a-national-strategy-against-tax-crime_0e451c90-en.html) (pristupljeno: 7. jul 2025).
- OECD. (2025). *Designing a tax crime investigation manual*. Dostupno na: [https://www.oecd.org/en/publications/2025/06/designing-a-tax-crime-investigation-manual\\_93b9a14d.html](https://www.oecd.org/en/publications/2025/06/designing-a-tax-crime-investigation-manual_93b9a14d.html) (pristupljeno: 7. jul 2025).