

KRIVIČNO DELO ODAVANJA SLUŽBENE TAJNE U SRPSKOM PORESKOM PRAVU

Gordana Ilić-Popov*

Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu

Sažetak: Službena lica u državnim organima i organizacijama moraju zakonito i efikasno da obavljaju radnje u okviru svojih službenih i javnih ovlašćenja. Postupanje protivno pravilima službe, kršenje ili zloupotreba službenih ovlašćenja nanose štetu drugim licima i krše njihova ustavom zajemčena prava. Autor se u ovom radu bavi obavezom čuvanja službene tajne u poreskom postupku, analizirajući je kroz načelo sadržano u poreskom zakonodavstvu Republike Srbije, kao i kroz krivično delo odavanja službene tajne iz čl. 369 Krivičnog zakonika. Autor ukazuje da su službena lica, i kada im prestane to svojstvo, kao i druga lica u poreskom, poreskoprekršajnom i sudskom postupku u obavezi da čuvaju podatke i dokumenta koji su okarakterisani kao službena tajna. U radu se ukazuje na posledice (sankcije) povrede službene tajne i ciljeve zaštite u poreskom pravu. Analizom su obuhvaćeni i različiti slučajevi u srpskom poreskom zakonodavstvu kada, saopštavanjem nekog podatka ili omogućavanjem uvida u određena dokumenta poreskog obveznika, službena tajna nije povređena.

Ključne reči: odavanje službene tajne, poreska informacija, poreska načela, poreski postupak, službena tajna.

Uvod

Demokratsko društvo i vladavina prava nalažu da se određene informacije, pa tako i poreske, ne mogu neovlašćeno predočavati javnosti. U Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji je otuda ustanovljeno načelo čuvanja službene

* Redovni profesor, gordana@ius.bg.ac.rs

tajne u poreskom postupku.² Ono je detaljno regulisano ovim opštim poreskim zakonom, i to tako što uređuje: šta sve predstavlja službenu tajnu u poreskom postupku, na koja se sva lica odnosi dužnost čuvanja službene tajne u poreskom postupku i do kada ona traje, u kojim postupcima postoji obaveza čuvanja službene tajne, šta predstavlja povredu ovog načela, kao i u kojim slučajevima načelo čuvanja službene tajne nije povređeno.

1. Šta predstavlja službenu tajnu u poreskom postupku?

Pod tajnom uopšte, bilo da je ona službena, poslovna, profesionalna (advokatska, lekarska i sl.), državna, vojna ili lična podrazumeva se podatak koji je poznat i koji sme da bude poznat samo određenom broju lica. U pravnoj teoriji tajna se definiše uz pomoć dva elementa: faktičkog i normativnog. Faktički element se ogleda u tome što je podatak poznat samo određenom krugu lica, dok normativni element podrazumeva određene (društvene) pravne norme koje zabranjuju i štite iznošenje podataka izvan tog kruga lica.³

U srpskom krivičnom zakonodavstvu prihvaćen je formalno-materijalni pojam službene tajne.⁴ Naime, službenom tajnom se smatraju podaci ili dokumenta koji su zakonom, drugim propisom ili odlukom nadležnog organa proglašeni službenom tajnom (formalni element) i čije je odavanje imalo ili moglo imati štetne posledice za službu (materijalni element).

Službenom tajnom u poreskom postupku se smatra svaki dokument, informacija, podatak ili druga činjenica o poreskom obvezniku do kojih su došla službena, ali i sva druga lica u poreskom, poreskoprekršajnom ili sudskom postupku (npr. podatak o bračnom statusu poreskog obveznika, broju lica koje izdržava, visini njegove zarade i drugih primanja, stanju na bankovnom računu, imovini kojom raspolaže itd.). Podaci o tehničkim pronalascima i patentima (npr. rešenje nekog tehničkog problema, različiti podaci i stručna saznanja do kojih obveznik dolazi tokom istraživanja, a eksperimentalne provere na prototipu i sl. dok svoj izum ne dovede do potpune funkcionalnosti i dr.), kao i svi drugi podaci o tehnološkim postupcima koje primenjuje poreski obveznik, do kojih su službena i druga lica koja učestvuju u poreskom postupku došla u poreskom, poreskoprekršajnom ili sudskom postupku, smatraju se, takođe, službenom tajnom.

Obaveza čuvanja službene tajne ne odnosi se samo na podatke o poreskom obvezniku za koje se saznalo, odnosno dokumente do kojih se došlo tokom poreskog, već i tokom poreskoprekršajnog, kao i sudskog postupka. Primera radi, do takvih informacija i drugih relevantnih činjenica vezanih za poreskog obveznika može da se dođe u krivičnom postupku koji se vodi povodom nekog

2 Službeni glasnik RS, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13 i 108/13, čl. 7.

3 Lekarska tajna – Lekarska komora Srbije, dostupno na: <http://www.lks.org.rs/Storage/Global/Documents/Prezentacije> (1. 2. 2014)

4 Z. Stojanović, *Komentar Krivičnog zakonika*, Službeni glasnik, Beograd, 2012, str. 967.

krivičnog dela protiv privrede (npr. poreska utaja,⁵ zloupotreba ovlašćenja u privredi⁶ i dr.) ili krivičnog dela protiv pravnog saobraćaja (falsifikovanje isprave⁷), pa čak i kod krivičnih dela protiv braka i porodice (npr. u postupku za krivično delo nedavanja izdržavanja⁸ može da se otkrije da poreski obveznik ima vanbračno dete).

Imajući u vidu šta se podrazumeva pod službenom tajnom u poreskom pravu, možemo zaključiti da načelo čuvanja službene tajne u poreskom postupku ima višestruki cilj zaštite, i to: ličnog integriteta poreskog obveznika, profesionalnog integriteta poreskog obveznika, tehnološkog procesa poreskog obveznika, ali i javnog interesa Republike Srbije. Ovi interesi pretežu nad interesom za pristup informacijama od javnog značaja koje predstavljaju službenu tajnu, zbog čijeg odavanja bi mogle da nastupe teške pravne ili druge posledice po interese zaštićene zakonom.⁹ Nije sporno da se ovim načelom štiti privatnost i interesi poreskog obveznika, ali moglo bi se nametnuti pitanje u čemu se ogleda zaštita javnog interesa države. Pošto je za utvrđivanje poreske obaveze poreskog obveznika neophodno da on dostavi tačne, potpune i verodostojne informacije o svojim prihodima, dohotku, dobiti i imovini,¹⁰ ukoliko bi opravdano sumnjao da će one biti na neki način zloupotrebene ili otkrivene neovlašćenim licima, obveznik bi mogao da se uzdrži od njihovog dostavljanja, čak svesno znajući da time čini poreski prekršaj, zbog kojeg će da bude sankcionisan, procenjujući da je to za njega u datom trenutku manja šteta nego da se npr. otkrije neki njegov još uvek nezaštićeni tehnološki pronalazak na kojem je godinama radio. Takvom njegovom odlukom i postupanjem država trpi gubitak javnih prihoda, kroz evaziju poreza, ili, u najmanju ruku, nadležnom državnom (poreskom) organu biva značajno otežano da pravilno utvrdi tačan iznos dugovanog poreza, čime je ugrožena efikasnost poreskog postupka.

2. Lica koja su dužna da čuvaju službenu tajnu u poreskom postupku

Prema poreskim propisima obavezu čuvanja službene tajne imaju, da ponovimo, službena, ali i sva druga lica u poreskom, poreskoprekršajnom ili sudskom postupku. Službenim licem Poreske uprave smatra se direktor Poreske uprave, poreski inspektor, inspektor Poreske policije i poreski izvršitelj.¹¹ Druga lica koja učestvuju u poreskom, poreskoprekršajnom ili sudskom postupku koja su, isto tako, dužna da čuvaju službenu tajnu u vezi sa podacima o poreskom obvezniku su, na primer, zaposleni u Poreskoj upravi koji nemaju status službenog lica (npr.

5 *Službeni glasnik RS*, br. 85/05, 88/05, 107/05, 72/09, 111/09, 121/12 i 104/13, čl. 229.

6 *Ibidem*, čl. 238.

7 *Ibidem*, čl. 355.

8 *Ibidem*, čl. 195.

9 *Službeni glasnik RS*, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13 i 108/13, čl. 7, st. 2.

10 M. Kulić; M. Minić, Načela poreskog postupka kao posebnog upravnog postupka, *Žurnal za kriminalistiku i pravo*, br. 1/2011, Beograd, str. 6.

11 *Službeni glasnik RS*, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13 i 108/13, čl. 162, st. 3.

sekretarice, daktilografii, ostalo pomoćno i tehničko osoblje), lica koja učestvuju u upravnom sporu, lica zaposlena u fondovima socijalnog osiguranja, Zavodu za intelektualnu svojinu, drugim državnim organima i organizacijama i dr. Ova lica ne smeju da koriste poverljive poreske informacije u cilju pribavljanja materijalne ili nematerijalne koristi za sebe.¹² Obaveza čuvanja službene tajne, bez obzira o kojoj od ove dve kategorije lica je reč, nastavlja da postoji i kada tim licima prestane radni odnos (npr. penzionišu se, promene poslodavca i dr.), ili svojstvo (npr. istekom roka za koji su postavljeni na određenu funkciju ili razrešenjem sa dužnosti) u kojem su došli do saznanja o dokumentima, činjenicama, odnosno podacima koji su, sa stanovišta poreskog prava, okarakterisani kao službena tajna.

3. Razgraničenje službene od profesionalne i poslovne tajne u poreskom postupku

Određena lica zakonom imaju pravo da se uzdrže od davanja informacija o činjenicama koje su od značaja za oporezivanje. Naime, neka lica imaju profesionalne veze sa poreskim obveznikom (advokat, poreski savetnik, revizor, agent osiguranja, psiholog, lekar, sveštenik i dr., kao i pomoćnici ovih lica, poput advokatskih pripravnika, medicinskog osoblja i dr.) i zbog toga u poreskom postupku mogu da uskrate informacije o onome što su u vršenju svoje profesionalne delatnosti saznali ili što im je poreski obveznik poverio, a odnosi se na njegovu poresku obavezu.¹³ U srpskom poreskom zakonodavstvu predviđeno je da o pravu na uskraćivanje ovih informacija odlučuju sama ova lica, te da ona mogu (ali ne moraju) da uskrate informacije vezane za poreskog obveznika.¹⁴ To, drugim rečima, znači da, gledano sa stanovišta poreskih propisa, oni mogu da odluče da neku poresku informaciju saopšte poreskom organu. Advokat bi tako mogao da poreskom organu dostavi informaciju da njegov klijent ne uplaćuje porez na zarade i pripadajuće doprinose za svoje saradnike u kancelariji koji su radno angažovani. Ovde se, međutim, postavlja pitanje profesionalne tajne, čija je zaštita regulisana ne samo opštim zakonskim pravilima, već i posebnim zakonom kojim se uređuje određena profesija, profesionalnim pravilima strukovnih udruženja, odnosno komora (advokatske, lekarske komore i dr.), kao i normama krivičnog zakonodavstva. Sem toga, odavanje profesionalne tajne povlači za sobom disciplinsku odgovornost (uključujući i Sud časti), kao i građansku, pa i krivičnu odgovornost.

U tom smislu, Zakon o advokaturi obavezuje advokata na čuvanje advokatske tajne, odnosno advokat je dužan da, u skladu sa statutom advokatske komore i kodeksom, čuva kao profesionalnu tajnu sve što mu je stranka poverila ili što je u predmetu u kome pruža pravnu pomoć na drugi način saznao ili pribavio, u pripremi, tokom i po prestanku zastupanja.¹⁵ Povreda dužnosti čuvanja advokatske

12 Kodeks poslovne etike, *Službeni glasnik RS*, br. 1/06, čl. 43.

13 *Službeni glasnik RS*, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13 i 108/13, čl. 46, st. 1, tač. 2) i st. 2.

14 *Ibidem*, čl. 46, st. 1 i 3.

15 *Službeni glasnik RS*, br. 31/11 i 24/12, čl. 20.

tajne smatra se težom povredom dužnosti advokata i ugleda advokature,¹⁶ za koju se može izreći novčana kazna ili brisanje iz imenika advokata.¹⁷

Povrh toga, krivičnim zakonodavstvom je propisano da ukoliko advokat, lekar ili drugo lice neovlašćeno otkrije tajnu koju je saznalo u vršenju svog poziva on snosi krivičnu odgovornost za krivično delo neovlašćenog otkrivanja tajne, za koje je zaprećena novčana kazna ili kazna zatvora do jedne godine.¹⁸ Međutim, ako advokat, lekar ili drugo lice otkrije tajnu u opštem interesu (npr. da bi obelodanio utaju poreza koju je učinio poreski obveznik, ili njegovu nameru da izvrši krijumčarenje i dr.) neće se kazniti za krivično delo protiv sloboda i prava čoveka i građanina, tj. krivično delo neovlašćenog otkrivanja tajne, pošto je u pitanju interes koji je po svojoj prirodi pretežniji od interesa čuvanja tajne.¹⁹

Interesantno je, takođe, spomenuti i obavezu čuvanja profesionalne tajne od strane poreskih savetnika. Uporedna analiza²⁰ pokazuje da u situaciji kada poreski savetnik posumnja u verodostojnost određene isprave koju mu je klijent (poreski obveznik) dostavio, on ima obavezu da na to upozori obveznika, a može i da raskine ugovor o poreskom savetovanju ukoliko klijent sa njim ne saraduje na način koji osigurava ispunjenje preuzetih ugovornih obaveza poreskog savetnika.²¹ Poreski savetnik ima, dakle, obavezu da štiti prava i opravdane zahteve poreskog obveznika, ali u okvirima zakonskih propisa i vlastitog uverenja. Štaviše, poreski savetnik snosi krivičnu odgovornost za propuste koji spadaju u poresku utaju, odnosno pomaganje ili prikriivanje utaje poreza.

U situaciji kada neko lice (bilo da je advokat, poreski savetnik ili drugo lice) neovlašćeno drugom saopšti, preda ili na drugi način učini dostupnim podatke koji predstavljaju poslovnu tajnu preduzeća ili drugog privrednog subjekta (podaci i dokumenta koji su zakonom ili drugim odgovarajućim propisom proglašeni poslovnom tajnom, čije bi odavanje prouzrokovalo štetne posledice za preduzeće),²² smatra se da je učinio krivično delo odavanja poslovne tajne.²³ Sankcija zaprećena izvršiocu ovog krivičnog dela je kazna zatvora od šest meseci do pet godina, a za kvalifikovani oblik zatvor od dve do deset godina i novčana kazna. Pošto to nije predmet našeg rada, ovom prilikom ćemo samo ukazati da je potrebno jasno razgraničiti profesionalnu od poslovne tajne, odnosno krivično delo neovlašćenog otkrivanja tajne od krivičnog dela odavanja poslovne tajne.²⁴

16 *Ibidem*, čl. 75, st. 3.

17 *Ibidem*, čl. 77, st. 4.

18 *Službeni glasnik RS*, br. 85/05, 88/05, 107/05, 72/09, 111/09, 121/12 i 104/13, čl. 141, st. 1.

19 *Ibidem*, čl. 141, st. 2.

20 U Srbiji još uvek nije donet Zakon o poreskim savetnicima, iako zakonski osnov za uređenje delatnosti poreskog savetovanja postoji u čl. 17 ZPPPA još od 2002. godine.

21 Upor. npr. hrvatski Zakon o poreznom savjetništvu, *Narodne novine*, br. 127/2000, čl. 22, st. 6.

22 Odavanje poslovnih tajni (*Insider Trading*), *Magazin o korupciji*, Centar za menadžment, Beograd, maj 2004, str. 2–3.

23 *Službeni glasnik RS*, br. 85/05, 88/05, 107/05, 72/09, 111/09, 121/12 i 104/13, čl. 141, čl. 240.

24 M. Milošević, Neovlašćeno otkrivanje tajne, *Žurnal za kriminalistiku i pravo*, Beograd, br. 2/2010, str. 4–5.

4. Povreda obaveze čuvanja službene tajne, posledice i sankcije

Povreda službene tajne je učinjena ukoliko se dokumenti, činjenice ili podaci o poreskom obvezniku, povodom poreske stvari, koji predstavljaju službenu tajnu, neovlašćeno koriste, saopšte, objave ili na drugi način učine dostupnim od strane službenog lica.²⁵ Takođe, i u situaciji kada službeno lice pribavlja takve podatke u nameri da ih preda nepozvanom licu smatra se da je učinio povredu službene tajne. To, zapravo, znači da nije neophodno da se drugo lice stvarno upozna sa podacima koji predstavljaju službenu tajnu, već je dovoljno da je takva namera postojala kod službenog lica. Navedene radnje povrede službene tajne inkriminisane su u srpskom krivičnom zakonodavstvu kao krivično delo odavanja službene tajne.²⁶ Reč je o krivičnom delu protiv službene dužnosti, koje pomenutim radnjama čini službeno lice i onda kada mu je prestalo to svojstvo. To ukazuje da kao izvršilac ovog krivičnog dela ne mora da se javi samo službeno lice, već i lice koje više nema svojstvo službenog lica, ali je tajnu koju je neovlašćeno saopštilo nepozvanom licu ranije saznalo u vršenju službene dužnosti ili u vezi sa tom službom.²⁷

Iako ovo delo spada u grupu krivičnih dela protiv službene dužnosti, kod kojih je opšti objekt krivičnopravne zaštite pravilno i zakonito vršenje službene dužnosti i drugih dužnosti koje se vrše u okviru javnih ovlašćenja, ovim krivičnim delom se povređuju ili ugrožavaju i druge društvene vrednosti. Naime, prevashodni cilj izvršilaca ovog dela nije da nezakonito vrše službenu dužnost, odnosno da nezakonito koriste ili vrše službena ili javna ovlašćenja, već da ovakvim svojim radnjama ostvare neki drugi nedozvoljeni cilj.²⁸ Taj cilj se najčešće ogleda u pribavljanju protivpravne koristi (imovinske ili neimovinske) za sebe ili drugog, prouzrokovanju štete (materijalne ili nematerijalne) drugom licu ili povredi prava drugog lica. Prema tome, moglo bi se zaključiti da se zloupotreba službene dužnosti kod krivičnog dela odavanja službene tajne javlja samo kao sredstvo da se ostvari neki drugi nezakoniti cilj.²⁹

Za ovo krivično delo propisana je kazna zatvora od šest meseci do pet godina, osim ukoliko se utvrdi da je delo učinjeno iz nehata,³⁰ kada je propisana kazna zatvora do tri godine. Sporno je da li nehatni oblik ovog krivičnog dela postoji i u onim situacijama kada se podaci i dokumenta koji predstavljaju službenu tajnu ne obezbede (ne osiguraju) na odgovarajući način, odnosno kada se drže na mestu gde mogu da budu dostupni nepozvanim licima (npr. umesto da fajl o poreskom obvezniku, sa svim relevantnim dokumentima u kojima su, između ostalih, i poverljivi podaci, drži u ormanu, poreski službenik ga ostavlja na svom

25 *Službeni glasnik RS*, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13 i 108/13, čl. 7, st. 5.

26 *Službeni glasnik RS*, br. 85/05, 88/05, 107/05, 72/09, 111/09, 121/12 i 104/13, čl. 369.

27 D. Jovašević, *Službena krivična dela – odgovornost i kažnjivost*, objavljeno u: *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Nišu*, LXIII, Niš, 2012, str. 47.

28 N. Mrvić-Petrović, *Krivično pravo*, Beograd, 2005, str. 350.

29 Z. Stojanović; O. Perić, *Krivično pravo. Posebni deo*, Beograd, 2000, str. 340-341.

30 Kada je reč o krivičnim delima protiv službene dužnosti, samo u slučaju izvršenja krivičnog dela odavanja službene tajne Krivični zakonik dozvoljava mogućnost da učinilac pri preduzimanju radnje izvršenja, pored umišljaja, može da postupa i sa nehatom, kao oblikom krivice.

radnom stolu, tako da je dostupan svim licima koja uđu u njegovu kancelariju).³¹ Za kvalifikovan oblik ovog krivičnog dela, odnosno ako je delo učinjeno iz koristoljublja, za učinioca je propisana oštrija sankcija, tj. kazna zatvora od jedne do osam godina.³² Podaci ili dokumenta koji imaju za cilj prikriivanje učinjenog krivičnog dela za koje se po zakonu može izreći zatvor od pet godina ili teža kazna ne smatraju se službenom tajnom, te njihovo saopštavanje ne povlači za sobom krivičnu odgovornost.³³

Moguća je, takođe, i imovinska posledica povrede službene tajne u poreskom postupku. Pošto je jedno od osnovnih zakonskih prava poreskog obveznika da se o njemu prikupljeni podaci u poreskom postupku od strane Poreske uprave čuvaju kao službena tajna i koriste, odnosno čine dostupnim drugim licima, odnosno organima ili organizacijama, tako da službena tajna ne bude povređena,³⁴ ukoliko do povrede ipak dođe radnjom službenog lica, poreski obveznik ima pravo na sudsku zaštitu, te može tražiti naknadu štete (materijalne ili nematerijalne) koju je time pretrpeo. Ako sud utvrdi da je ovo njegovo pravo povređeno, šteta i sudski troškovi se naknađuju iz sredstava budžeta Republike Srbije,³⁵ što nas opet vraća na raniji zaključak da se povredom službene tajne narušava i finansijski interes države. Moglo bi se postaviti pitanje refundiranja isplaćene naknade štete od službenog lica koje je tu povredu prouzrokovalo.

5. Slučajevi kada službena tajna nije povređena u poreskom postupku

Postoje određeni podaci koje službena i druga lica saznaju tokom postupka utvrđivanja, naplate i kontrole poreza, ali se njihovim otkrivanjem ili saopštavanjem ne narušava privatnost poreskog obveznika, niti se smatra da je povređena službena tajna.³⁶ Primera radi, podatak o poreskom identifikacionom broju poreskog obveznika nije poverljiv, već, naprotiv, Poreska uprava mora u akta koja dostavlja organizacijama obaveznog socijalnog osiguranja, drugim državnim organima i organizacijama, organima teritorijalne autonomije, organima lokalne samouprave i dr. da unese njegov jedinstveni broj kojim ga identifikuje kao poreskog obveznika, bilo da je u pitanju pravno lice, preduzetnik ili fizičko lice.³⁷

Takođe, u slučajevima kada se neki poreski podatak ne može jasno i izričito vezati za konkretnog poreskog obveznika, on se ne smatra poverljivim, jer njegovim objavljivanjem ne može da se nanese šteta poreskom obvezniku. Bitno je, prema tome, da lice na koje se podaci odnose ne bude određeno niti određivo.³⁸ Na primer, neće se objaviti puno lično ime i prezime lica koje je ostvarilo dobitak

31 Z. Stojanović, N. Delić, *Krivično pravo: Posebni deo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd, 2013, str. 346.

32 *Službeni glasnik RS*, br. 85/05, 88/05, 107/05, 72/09, 111/09, 121/12 i 104/13, čl. 369, st. 1, 2 i 3.

33 *Ibidem*, čl. 369, st. 5.

34 *Službeni glasnik RS*, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13 i 108/13, čl. 24, st. 4.

35 *Ibidem*, čl. 24, st. 3.

36 *Ibidem*, čl. 7, st. 6.

37 *Ibidem*, čl. 26, st. 12.

38 Upor.: *Službeni glasnik RS*, br. 97/08, 104/09, 68/12 – Odluka Ustavnog suda i 107/12, čl. 8, tač. 4.

od igara na sreću i time postalo obveznik tog poreza (već samo inicijali), čime se predupređuju eventualni problemi koje bi to lice moglo da ima (uključujući i provalu u stan, ucene, otmicu i sl.). U sredstvima javnog informisanja se, po pravilu, svake godine objavljuje podatak o najvišem ostvarenom dohotku za prethodnu poresku godinu, uz navođenje profesije kojom se bavi lice koje je taj dohodak ostvarilo. Iako se ne navodi ime i prezime tog obveznika, pa čak ni njegovi inicijali, ovakvo odstupanje od načela čuvanja službene tajne u poreskom postupku je delikatno, jer bi se u nekim slučajevima ipak mogao otkriti identitet poreskog obveznika. Zbog toga bi ovakav podatak trebalo objavljivati samo u tzv. sigurnim situacijama.³⁹ Ilustracije radi, ako se radi o advokatu iz Beograda u kojem ima hiljade advokata, takva informacija ne može da ukaže na konkretno lice. Međutim, ako je poreski obveznik preduzetnik u nekoj jedinici lokalne samouprave (npr. manjoj opštini), ne bi bilo teško otkriti o kome je reč.

Ako se poreski obveznik saglasio da neki podatak o njemu, ili o činjenicama koje su vezane za utvrđivanje njegove poreske obaveze, bude saopšten, odnosno objavljen, nisu povređena njegova lična prava. Da bi se sprečile eventualne zloupotrebe, neophodno je da obveznik da pismenu saglasnost za objavljivanje konkretnog podatka. Na primer, ukoliko želi da otkloni neke neistine koje u javnosti postoje o njemu (npr. da ima poreski dug prema državi, da ima neprijavljene nepokretnosti i dr.), on može da pismeno zahteva da se u sredstvima štampe ili na neki drugi način objave određeni podaci koji demantuju te lažne tvrdnje. Međutim, čak i kada lice nije dalo svoj pismeni pristanak da se neki podatak saopšti ili na drugi način učini dostupnim javnosti, organ vlasti to može učiniti ukoliko to nalaže javni interes (nacionalna ili javna bezbednost), ili u cilju sprečavanja, otkrivanja, istrage i gonjenja za krivična dela, odnosno ako to nalažu ekonomski i finansijski interesi zemlje, zaštita zdravlja, zaštita prava i sloboda i dr.⁴⁰ No, ako službeno ili drugo lice iznosi ili pronosi podatke iz ličnog ili porodičnog života nekog lica (pa tako i poreskog obveznika), koji mogu da štete njegovoj časti i ugledu, ono može da bude gonjeno, po privatnoj tužbi oštećenog lica, za krivično delo iznošenja ličnih i porodičnih prilika, za koje je zaprećena novčana kazna ili kazna zatvora do šest meseci.⁴¹

Ukoliko se određeni dokument, činjenica ili podatak iznose tokom poreskog, poreskoprekršajnog ili sudskog postupka, ili se koriste od strane nadležnog organa u postupku otkrivanja krivičnih dela ili prekršaja očigledno je da tada nije u pitanju njihovo neovlašćeno objavljivanje, s obzirom na razloge i svrhu njihovog iznošenja u okviru pomenutih postupaka pred nadležnim upravnim ili sudskim organima.⁴² Međutim, to ne važi u slučaju kada se podatak saopštava u svrhu različitu od one za koju je određena, ili ako svrha iznošenja određenog podatka nije jasno određena, odnosno ako je izmenjena, nedozvoljena ili je već ostvarena.⁴³

39 D. Popović, *Komentar Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji*, CEKOS IN, Beograd 2003, str. 16.

40 *Službeni glasnik RS*, br. 97/08, 104/09, 68/12 - Odluka Ustavnog suda i 107/12, čl. 13.

41 *Službeni glasnik RS*, br. 85/05, 88/05, 107/05, 72/09, 111/09, 121/12 i 104/13, čl. 172 i 177, st. 1.

42 *Službeni glasnik RS*, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13 i 108/13, čl. 7, st. 6, tač. 3) i 5).

43 *Službeni glasnik RS*, br. 97/08, 104/09, 68/12 - Odluka Ustavnog suda i 107/12, čl. 8, tač. 2 i 3.

Takođe, institut međunarodne pravne pomoći u poreskim stvarima podrazumeva da se određeni dokument, činjenica, odnosno podatak mogu dostaviti ovlašćenom licu poreskog organa strane države u postupku razmene informacija,⁴⁴ s tim da inostrani poreski organ ima obavezu da se prema takvim podacima odnosi kao prema službenoj tajni, te ih ne sme dalje neovlašćeno objavljivati, niti saopštavati drugim licima.

Službeno lice u Poreskoj upravi ima zakonsko pravo da poreskom jemcu omogući uvid u podatke o poreskom obvezniku, koji su bitni za regulisanje obaveza koje proističu iz njegovog odnosa koji ima prema poreskom obvezniku.⁴⁵ Razlog je potpuno jasan: u slučajevima kada je zakonom predviđeno jemstvo⁴⁶ poreski organ se obraća jemcu za naplatu obveznikovog poreskog duga ako on to nije učinio o dospelosti.

Podaci u vezi sa postojanjem i iznosom poreskog duga poreskih obveznika se od 2012. godine ne smatraju službenom tajnom, već se javno objavljuju.⁴⁷ Poreska uprava ima obavezu da kvartalno na svojoj internet strani objavi obaveštenje o poreskom dugu najvećih poreskih dužnika, navodeći njihovo lično, odnosno poslovno ime (firmu), PIB i ukupan iznos poreskog duga.⁴⁸ Prema odredbi čl. 8 Zakona o slobodnom pristupu informacijama od javnog značaja,⁴⁹ pravo na slobodan pristup informacijama može se izuzetno u nekom konkretnom slučaju podvrgnut ograničenjima propisanim zakonom, ukoliko je to neophodno radi zaštite od ozbiljne povrede pretežnijeg interesa zasnovanog na ustavu ili zakonu. U poreskom pravu bi to značilo da Poreska uprava treba da primenjuje test javnog

44 *Službeni glasnik RS*, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13 i 108/13, čl. 157.

45 *Ibidem*, čl. 7, st. 7.

46 U srpskom poreskom sistemu supsidijarno jemstvo je predviđeno za poklonodavca u slučaju poreza na poklon (čl. 42 Zakona o porezima na imovinu – ZPI, *Službeni glasnik RS*, br. 26/01, 45/02, *Službeni list SRJ*, br. 42/02, *Službeni glasnik RS*, br. 80/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 i 47/13), kupca nepokretnosti kod poreza na prenos apsolutnih prava (čl. 42 ZPI), kao i za punoletne članove domaćinstva poreskog obveznika (preduzetnika) koji su sa njim živeli u istom domaćinstvu u momentu nastanka poreske obaveze za porez na prihode od samostalne delatnosti (čl. 157, st. 2 Zakona o porezu na dohodak građana, *Službeni glasnik RS*, br. 24/01, 80/02, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13 i 108/13).

47 Poreska uprava Republike Srbije je najpre objavila spisak sa po 100 najvećih poreskih dužnika u svakoj kategoriji obveznika (preduzeća, preduzetnici, građani), a zatim ga postepeno proširivala (po 300, a zatim po 500 najvećih dužnika u kategoriji obveznika pravnih lica i preduzetnika, izostavljajući sa liste, po nalogu Poverenika za informacije od javnog značaja, poreske obveznike-fizička lica). S druge strane, Uprava javnih prihoda grada Beograda objavljuje spiskove 1.000 najvećih dužnika po osnovu izvornih javnih prihoda iz svoje nadležnosti (porez na imovinu, lokalne komunalne takse, naknada za korišćenje građevinskog zemljišta), po kategorijama poreskih obveznika – pravna lica, preduzetnici i fizička lica. Vid.: Lokalna poreska administracija – Beograd, Spiskovi najvećih dužnika, dostupno na: <https://lpa.beograd.gov.rs/lpa/news#a2> (1.03.2014.). To ukazuje na neusaglašenost u postupanju centralnog i lokalnog poreskog organa.

48 *Službeni glasnik RS*, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13 i 108/13, čl. 7, st. 7. Upor.: G. Ilić-Popov; S. Kostić, Serbia National Report, in: *Tax Secrecy and Tax Transparency – The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Part 2 (eds. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch et al.), Peter Lang GmbH, Internationaler Verlag der Wissenschaften, Frankfurt, 2013, pp. 945, 962.

49 Zakon o slobodnom pristupu informacijama od javnog značaja – Zakon o slobodnom pristupu informacijama, „*Službeni glasnik RS*“, br. 120/04, 54/07, 104/09 i 36/10.

interesa, kako bi u određenoj situaciji bila u stanju da odmeri pretežnost javnog interesa u odnosu na neki drugi, ali legitimni interes,⁵⁰ kao i da podnese ubedljive dokaze o tome da bi pristup takvim informacijama o poreskom obvezniku realno izazvao teške pravne ili druge posledice po taj drugi interes (npr. da dokaže da ti interesi prevazilaze interes javnosti da zna poreska dugovanja svih lica). Značaj informacija o dugovanjima poreskih obveznika (pravnih lica) i preduzetnika po osnovu neplaćenih poreza, doprinosa za obavezno socijalno osiguranje i drugih fiskalnih dažbina treba analizirati sa stanovišta javnog interesa i posledica po društvo za slučaj neplaćanja dospelih poreskih dugovanja (npr. u kojoj meri su oštetili budžet države time što nisu plaćali dugovane poreze). Kada su, pak, u pitanju informacije o poreskim dugovanjima obveznika (fizičkih lica) kojima se zadire u privatnost, njih treba ceniti sa aspekta ispunjenosti uslova za primenu izuzetaka iz čl. 14, tač. 1–3) Zakona o slobodnom pristupu informacijama. Naime, ostvarivanje prava na pristup informacijama od javnog značaja nije moguće ako bi time bilo povređeno pravo na privatnost ili pravo na ugled, osim ako je lice na to pristalo, odnosno ako se radi o ličnosti, pojavi ili događaju od interesa za javnost, a naročito ako se radi o nosiocu državne i političke funkcije i ako je informacija važna s obzirom na funkciju koju to lice vrši, kao i ako se radi o licu koje je svojim ponašanjem, naročito u vezi sa privatnim životom, dalo povoda za traženje informacije.

Pretpostavljamo da je intencija zakonodavca bila da se predviđenom zakonskom obavezom javnog objavljivanja podataka o ukupnim poreskim dugovanjima obveznika i, u tom smislu, odstupanja od načela čuvanja službene tajne u poreskom postupku, poveća finansijska disciplina u zemlji i podsticajno deluje na poreske obveznike da ubuduće blagovremeno izmiruju svoje dospele poreske obaveze, i time poveća naplata poreskih dugova. Međutim, mogli bismo se zapitati koja je onda svrha od objavljivanja iznosa poreskih dugova pravnih lica koja više nisu aktivna, već se nalaze u postupku restrukturiranja ili u postupku stečaja, pa kod njih nije moguće sprovesti prinudnu naplatu. Ilustracije radi, kada je prvi put objavljena lista najvećih poreskih dužnika na listi od 100 preduzeća, čak njih 87 je bilo u stečaju, restrukturiranju ili je obrisano iz Registra privrednih subjekata, dok je svega 13 preduzeća i dalje aktivno poslovalo.⁵¹ Takođe, postavlja se pitanje zaštite pravne sigurnosti ukoliko se na javno objavljenom spisku poreskih dužnika nađu pravna lica ili preduzetnici koji su izmirili svoj poreski dug ili čiji je poreski dug ugašen zbog zastarelosti, a Poreska uprava ih je uvrstila na listu, jer raspolaže neažurnom, nepotpunom i nepreciznom dokumentacijom. Iako načelo čuvanja službene tajne nije narušeno, takvim svojim postupanjem poreski organ je ugrozio neka druga načela poreskog postupka, kao što su načelo zakonitosti i načelo postupanja u dobroj veri,⁵² pošto je svoju odluku zasnovao na činjenicama koje ne odgovaraju stvarnom stanju i idu na štetu poreskom obvezniku. Postupanje u dobroj veri (*bona*

50 Službeni glasnik RS, br. 120/04, 54/07, 104/09 i 36/10, čl. 9 i 14. Upor.: *Primena Zakona o slobodnom pristupu informacijama od javnog značaja: Izveštaj o monitoringu*, Fond za otvoreno društvo, Beograd, 2006, str. 7.

51 Poreska uprava i naličje objavljivanja spiska najvećih dužnika, *Biznis i finansije*, dostupno na: <http://bif.rs/2012/01/poreska-uprava-i-nalicje-objavljivanja-spiska-najvecih-duznika/> (25. 2. 2014.)

52 *Službeni glasnik RS*, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13 i 108/13, čl. 4 i 8.

fides) stranaka u poreskom postupku (ne samo poreskih obveznika, već i Poreske uprave) podrazumeva kako dobru nameru, tako i savesnost, koji su ovde ozbiljno dovodeni u pitanje.⁵³ Da li će u takvoj situaciji lice kojem je takvim postupkom poreskog organa narušen ugled moći da računa na mehanizme pravne države, traži pred sudom naknadu štete, pa i tužbom pokrene krivično gonjenje za krivično delo protiv časti i ugleda, ili će, u najboljem slučaju, dobiti javno izvinjenje od Poreske uprave da je došlo do greške?

Zaključak

U svakom demokratskom društvu, u cilju zaštite osnovnih ljudskih prava i pravne sigurnosti, postoje određene informacije i dokumenta, koji su izuzeti iz uvida i saopštavanja drugim licima. Tajnost, pri tome, mora da proiziđe iz prirode i sadržine informacije, odnosno dokumenta. U tom smislu, moraju da se obezbede odgovarajući sistemi kontrole, jer je moguće da se izvesni podaci i informacije podvode pod kategoriju službene tajne, kako bi se na taj način zaštitili lični interesi pojedinaca (npr. političara). Mora da se obezbedi javnost i odgovornost rada državnih organa, i spreči eventualna zloupotreba službene tajne. U Republici Srbiji brojni zakonski propisi u sebi sadrže odredbe o čuvanju tajne (državne, vojne, službene, profesionalne, poslovne i dr.), ali je prilično teško da se odredi koji to podatak u sebi sadrži npr. službenu tajnu. U poreskom pravu taj problem je minimizovan, pošto službene tajne u poreskom postupku nisu predmet odluka donetih na osnovu zakona, koje bi mogle da otvore prostor za podvođenje različitih informacija pod pojam službene tajne. Značajno je osigurati i zaštititi prava poreskog obveznika, pre svega u domenu njegove privatne sfere, kao i obezbediti da rad državnih (poreskih) organa bude transparentan, poreski postupak efikasan, a primena zakonskih pravila nediskriminatorna prema različitim poreskim obveznicima.

Literatura

1. Ilić-Popov, G; Kostić S; Serbia National Report, in: M. Lang; P. Pistone; J. Schuch *et al.* (eds); *Tax Secrecy and Tax Transparency – The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Part 2, Peter Lang GmbH, Internationaler Verlag der Wissenschaften, Frankfurt, 2013.
2. Jovašević, D; Službena krivična dela – odgovornost i kažnjivost, objavljeno u: *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Nišu*, LXIII, Niš, 2012.
3. Kijanović, M; Poreski postupak i poreska administracija, *Računovodstvena praksa*, Beograd, 2007.
4. Kulić, M; Minić M; Načela poreskog postupka kao posebnog upravnog postupka, *Žurnal za kriminalistiku i pravo*, br. 1/2011, Kriminalističko-policijska akademija, Beograd.

53 M. Kijanović, Poreski postupak i poreska administracija, *Računovodstvena praksa*, Beograd, 2007, str. 274–275.

5. Milošević, M; Neovlašćeno otkrivanje tajne, *Žurnal za kriminalistiku i pravo*, br. 2/2010, Kriminalističko-policijska akademija, Beograd.
6. Mrvić-Petrović, N; *Krivično pravo*, Beograd, 2005.
7. Odavanje poslovnih tajni (Insider Trading), *Magazin o korupciji*, Centar za menadžment, Beograd, maj 2004.
8. Popović, D; *Komentar Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji*, CEKOS IN, Beograd, 2003.
9. *Primena Zakona o slobodnom pristupu informacijama od javnog značaja: Izveštaj o monitoringu*, Fond za otvoreno društvo, Beograd, 2006.
10. Stojanović, Z; *Komentar Krivičnog zakonika*, Službeni glasnik, Beograd, 2012.
11. Stojanović, Z; Delić, N; *Krivično pravo: Posebni deo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd, 2013.
12. Stojanović, Z; Perić, O; *Krivično pravo. Posebni deo*, Beograd, 2000.
13. *Kodeks poslovne etike*, „Službeni glasnik RS“, br. 1/06.
14. *Krivični zakonik*, „Službeni glasnik RS“, br. 85/05, 88/05, 107/05, 72/09, 111/09, 121/12 i 104/13.
15. *Zakon o advokaturi*, „Službeni glasnik RS“, br. 31/11 i 24/12.
16. *Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji*, „Službeni glasnik RS“, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13 i 108/13.
17. *Zakon o porezima na imovinu*, „Službeni glasnik RS“, br. 26/01, 45/02, „Službeni list SRJ“, br. 42/02, „Službeni glasnik RS“, br. 80/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 i 47/13.
18. *Zakon o poreznom savjetništvu*, „Narodne novine“, br. 127/2000.
19. *Zakon o porezu na dohodak građana*, „Službeni glasnik RS“, br. 24/01, 80/02, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13 i 108/13.
20. *Zakon o slobodnom pristupu informacijama od javnog značaja*, „Službeni glasnik RS“, br. 120/04, 54/07, 104/09 i 36/10.
21. *Zakon o zaštiti podataka o ličnosti*, „Službeni glasnik RS“, br. 97/08, 104/09, 68/12 - Odluka Ustavnog suda i 107/12.
22. Lekarska tajna – Lekarska komora Srbije, dostupno na: <http://www.lks.org/rs/Storage/Global/Documents/Prezentacije/>.
23. Lokalna poreska administracija – Beograd, Spiskovi najvećih dužnika, dostupno na: <https://lpa.beograd.gov.rs/lpa/news#a2>.
24. Poreska uprava i naličje objavljivanja spiska najvećih dužnika, *Biznis i finansije*, dostupno na: <http://bif.rs/2012/01/poreska-uprava-i-nalicje-objavljivanja-spiska-najvecih-duznika/>.

CRIMINAL OFFENCE OF DISCLOSING OFFICIAL SECRET IN SERBIAN TAX LAW

Gordana Ilic-Popov

Faculty of Law, University of Belgrade

Summary: Officials in state agencies and organizations must perform its activities, legally and effectively, within their official and public authorities. Acting contrary to the rules of service, violation or abuse of official authorities harm other persons and violate their rights guaranteed by the Constitution. In this paper the author deals with the obligation to keep the official secret in the tax procedure. Official secret in the tax law is not only a document, information or data about the taxpayer, but also information on technological inventions, patents and technological procedures and methods applied by the taxpayer, reached by the officials. The author analyzes the relevant principle in the tax legislation of the Republic of Serbia, as well as the Art. 369 of the Criminal Law related to the criminal offence of disclosure of official secret. She points out that the officials, as well as other persons in the tax, tax-infringement or judicial proceedings must keep data, information, records and documents which have been characterized as an official secret. By confidentiality of these information and documents not only the personal and professional integrity of the taxpayer are protected, but also the public interest of the Republic of Serbia. The author notes that certain people, because of their professional relationship with the taxpayer (e.g. a lawyer, a tax consultant, an auditor, an insurance agent, a psychologist, a doctor, a priest), may refrain from providing information which are relevant for tax assessment. However, this is a professional, not the official secret. The sanctions for the criminal offence of disclosing official secret are examined in the paper, too. In addition to the criminal sanction (imprisonment of six months to five years), the taxpayer is also entitled to the legal protection and may claim the compensation of damage (pecuniary and non-pecuniary). The analysis also includes the different cases in the Serbian tax legislation when the official secrecy is not violated by announcing information or allowing access to certain documents of the taxpayer. For example, data on the tax identification number of the taxpayer is not confidential; information which cannot be explicitly linked to a particular taxpayer; if the taxpayer agrees in written that some information about him can be disclosed or published; the Internal Service has an obligation to announce at its website the list of the largest tax debtors in the country, on a quarterly basis, etc.

Keywords: disclosure of official secret, official secret, tax information, tax principle, tax procedure.