

Доц. др Ђорђе Мариловић, доцент
В. асс. Љубана Сладић, ма, виши асистент

Правни факултет Универзитета у Источном Сарајеву

КРИВИЧНОПРАВНА ТЕРМИНОЛОГИЈА У ПОРЕСКОМ ПРАВУ – СЛУЧАЈНОСТ, ГРЕШКА ИЛИ НЕОПХОДНОСТ?

Сажетак: Пореско право доживљава значајне промјене условљене потребом да се спријечи пореска евазија и други штетни облици понашања пореских обвезника и уопште пореских дужника. У међународној равни, присутни су велики напори да се спријечи ерозија пореске основице и премјештање добити. У домаћим законодавствима, с друге стране, присутно је проширивање одговорности за избјегавање плаћања пореза, увођење секундарне пореске обавезе и других института који не само да повећавају круг пореских дужника, него и потенцијално уводе објективну одговорност и друге институте кривичног права у пореско право. Предмет анализе у овом раду јесу управо одабрани институти домаћег пореског права који су подударни или слични појединим институтима кривичног и уопште казненог права. Основна хипотеза рада је тврдња да је међусобни утицај кривичног и пореског права обостран и кључан за поштовање начела праведности, јединства правног система, законитости и уставности. Помоћне хипотезе су: 1. неправилно и непотпуно увођење термина, а нарочито појмова, из кривичног и казненог права у пореско право може изазвати низ проблема, и то већ од израде и доношења прописа, преко правног тумачења, све до доношења и извршења пореских аката, што може неповољно утицати на законитост и уставност таквих аката; 2. правне норме којима су прописана бланкетна кривична дјела у вези са порезима садржане су како у одредбама кривичног, тако и пореског законодавства. Основ за анализу су порески систем Републике Српске и други порески системи у региону и упоредном праву. Проучавање је у највећем дијелу спроведено кроз анализу научне књижевности и ставова теорије о односу кривичног и пореског права, и затим кроз догматички метод. Поређење овако уочених налаза довело је до главног закључка истраживања, а то је потреба за строгим разликовањем кривичноправне и порескоправне терминологије и појмовне равни, уз пуно уважавање системског приступа савременим проблемима обје наведене правне области и уз поштовање начела праведности, јединства правног система, законитости и уставности.

Кључне ријечи: пореско право, кривично право, термин, појам, тумачење, одговорност.



1. Увод

Аутори у овом раду полазе од основне хипотезе да је међусобни утицај кривичног и пореског права обостран и кључан за поштовање начела праведности, јединства правног система, законитости и уставности. На путу испитивања основне хипотезе, у раду су анализирани посебне хипотезе: 1. неправилно и непотпуно увођење термина, а нарочито појмова, из кривичног и казненог права у пореско право може изазвати низ проблема, и то већ од израде и доношења прописа, преко правног тумачења, све до доношења и извршења пореских аката, што може неповољно утицати на законитост и уставност таквих аката; и 2. правне норме којима су прописана бланкетна кривична дјела у вези са порезима садржане су како у одредбама кривичног, тако и пореског законодавства.

Истраживање је прво спроведено у оквирима домаће научне теорије, тачније у дијелу теорије који објашњава однос између кривичног и пореског права. Овај однос сагледан је у оба смјера, како у погледу утицаја пореског права на кривично право, тако и у погледу утицаја кривичног права на пореско право. Главно упориште приликом истраживања било је још и проучавање одабраног позитивног права, у правном систему Републике Српске. Препознати су проблеми који су заједнички за већину права у окружењу, а основна хипотеза је потврђена. Институт секундарне пореске обавезе анализиран је као својеврсна студија случаја, у оквиру чега је илустровано мноштво потенцијалних проблема. На крају, од позитивистичког приступа и препознавања проблема, аутори су у закључку прешли на нормативистички приступ сагледавању проблема, понудивши правце за рјешавање уочених проблема *de lege ferenda*.

2. Уопште о односу кривичног и пореског права

Уобичајено се у садржају уџбеника посвећених кривичном праву, међу уводним тематским цјелинама, обрађује и његово мјесто у правном систему, а у оквиру кога се анализира и однос са другим гранама права. При томе се, углавном, наводи и анализира посебност односа са уставним и грађанским правом¹ а од стране појединих аутора обрађује се чак и однос са управним, привредним и радним правом.² Такође, заједно са тим областима, подвргава се анализи и однос са другим научним дисциплинама, попут криминалистике, криминологије, пенологије и других.³ И без извршеног увида у анализе које се баве поменути односом и указивањем везе између ових правних области односно научних дисциплина, може се наслутити каква врста повезаности постоји између њих. Међутим, ријетко се или готово никако не проучава однос кривичног⁴ и пореског права. Ово вјероватно

¹ Зоран Стојановић, *Кривично право општи део*, Београд, 2014, 8–12.

² Милош Бабић, Иванка Марковић, *Кривично право општи део*, Бања Лука, 2019, 26–32.

³ *Ibid.*, 35–39.

⁴ Овдје се мисли на однос са кривичним материјалним и кривичним процесним правом, а под појмом казненог права у ширем смислу се, за потребе овог рада, подразумеју још и прекршајно право.

из разлога што већ на први поглед не постоје заједничке карактеристике између поменутих области.

У уџбеницима пореског права, и уопште финансијског права, стање је нешто другачије, будући да порескоправни писци по правилу помињу однос пореског или финансијског права са кривичним правом. У најобимнијим обрадама овог односа, наводи се питање бланкетних кривичних дјела, као и значај пореског права за примјену закона који је блажи за учиниоца у кривичном праву.⁵ Поред очигледног значаја пореског права за тумачење појмова који улазе у биће кривичних дјела попут утаје пореза и доприноса, указано је и на значај тумачења пореских прописа како би се могло утврдити да ли је закон блажи за учиниоца.⁶

Опорезивање у складу са пореским начелима не би требало да нарушава порески извор, тј. не би требало да угрози будућност наплате пореза. Другим ријечима, пореска власт не би требало да уводи реалне порезе на имовину, поготово не по пореским стопама које се ближе конфискаторним стопама. Примјер конфискаторне пореске стопе била би стопа од 100%, али некада сличан или исти ефекат имају и нешто мање, а и даље високе, пореске стопе (нпр. 75, 80 или 90%).

Пореска теорија јасно препознаје да конфискација није мјера пореске политике, него мјера казнене политике.⁷ У таквим случајевима, пореско право само је заклон или параван за испуњавање циљева који уопште нису претежно порески циљеви, него казнени или уопште политички циљеви. На примјер, Законом о утврђивању поријекла имовине и посебном порезу на имовину суштински се постиже овакав циљ, будући да је стопа посебног пореза на имовину чак 75%.⁸ Основни циљеви доношења овог закона били су начелно исти као и приликом доношења сличног закона у Србији.⁹ Поред бројних проблема и нејасноћа које се поводом оваквог пореског облика могу анализирати у оквирима пореског права, за однос пореског и кривичног права значајан је циљ увођења оваквог посебног пореза. Из чињенице да у основни предмет ова два закона спада посебан порез на имовину за коју физичко лице не може да докаже начин стицања,¹⁰ односно посебан порез на увећање имовине за коју физичко лице не може да докаже да је стекло на законит начин,¹¹ произлази закључак да циљ није фискалне природе, него екстрафискалне, и да се налази у сфери превенције непожељног поступања – посебним порезом требало би да буде остварена генерална превенција коруптивних активности. На ову везу указује и посебно уређен однос између поступка утврђивања и наплате посебног пореза према кривичном поступку.¹²

⁵ Дејан Поповић, *Пореско право*, Београд, 2021, 34.

⁶ *Ibid.*

⁷ Božidar Jelčić, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Zagreb, 1998, 134, 146.

⁸ Закон о утврђивању поријекла имовине и посебном порезу на имовину, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 15/22, чл. 16.

⁹ Закон о утврђивању порекла имовине и посебном порезу, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 18/20 и 18/21.

¹⁰ Закон о утврђивању поријекла имовине и посебном порезу на имовину, чл. 1.

¹¹ Закон о утврђивању порекла имовине и посебном порезу, чл. 1.

¹² „Ако је у кривичном поступку правноснажном пресудом утврђена имовинска корист прибављена кривичним делом, али и плаћен посебан порез према овом закону, суд

У теорији је с правом постављено питање оправданости остварења циљева кривичног права у оквиру пореског законодавства,¹³ али је ово сликовит примјер могућности да циљеви који су по правилу својствени кривичном праву, као што је то генерална превенција, буду обухваћени пореским правом. На сличан начин могао би се сагледавати још и једнократни порез на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности, који је у праву Србије уведен 2001. године.¹⁴

За однос пореског и кривичног права (и уопште казненог права) значајно је још најмање неколико питања, попут казнене политике и извршења казни, тачније, новчаних казни, као и наплате судских такса и трошкова кривичног поступка. Порез није казна и не треба да буде казна. Међутим, заједничко за новчане казне, судске таксе и порезе је то што су све то јавни приходи и дио су пореског система Републике Српске.¹⁵ Суд у кривичном поступку наређује принудно извршење новчаних казни,¹⁶ али у надлежности Пореске управе је спровођење принудне наплате трошкова кривичног поступка,¹⁷ као и принудне наплате новчаних казни и трошкова прекршајног поступка.¹⁸

Пореска амнестија је „акт државе којим се неодређен број особа које су утајиле порез ослобађа од гоњења, потпуно или дјеломично ослобађа од извршења казне, замјењује изречена казна блажом или се укидају правне посљедице осуде“.¹⁹ Иако се амнестија у области опорезивања може односити и на ослобођење од плаћања пореског дуга, ипак се најчешће односи само на кривични поступак и поступак извршења санкција, а не умањује износ пореског дуга него евентуално само споредних давања, попут камата и трошкова у пореском поступку.²⁰ Иако пореска амнестија може изазвати нежељене посљедице, као што је губитак повјерења становништва у способност државе да успјешно спроводи пореску контролу и принудну наплату, што даље врло неповољно дјелује на порески морал

урачунава износ плаћеног посебног пореза у имовинску корист прибављену кривичним делом“, Закон о утврђивању порекла имовине и посебном порезу, чл. 19.

¹³ Лука Батуран, Горан Милошевић, „Посебан порез на незаконито стечену имовину“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 4/2020, 1468–1469.

¹⁴ Вид. Закон о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 36/01, 18/02 – СУС и 72/11 – УС.

¹⁵ Закон о пореском систему Републике Српске, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 62/17, чл. 7 тач. 1 и тач. 2 подтач. 28.

¹⁶ Кривични законик Републике Српске – КЗРС, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 64/17, 104/18 – одлука УС, 15/21, 89/21, 73/23, и 105/24 – одлука УС, чл. 50 ст. 2.

¹⁷ Закон о извршном поступку, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 59/03, 85/03, 64/05, 118/07, 29/10, 57/12, 67/13, 98/14, 5/17 – одлука УС, 58/18 – рјешење УСБиХ и 66/18, чл. 3а.

¹⁸ Закон о прекршајима Републике Српске – ЗОПРС, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 63/14, 36/15 – одлука УС, 110/16, 100/17, 19/21 – одлука УС и 90/23, чл. 231, ст. 3.

¹⁹ Božidar Jelčić, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Zagreb, 1998, 200.

²⁰ Вид. Christian Koch, Cornelius Müller, “Tax amnesties and the insurance effect: An experimental study”, *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 108/2024.

и будућу пореску дисциплину, ипак су примјетни и примјери врло успјешно дате пореске амнестије, као нпр. у Италији.²¹

За крај овог општег приказа односа између кривичног и пореског права, поменућемо правне посљедице осуде. Постојање правних посљедица осуде односно раније осуђиваности, или чињеница вођења кривичног поступка против лица, у области пореског права могу представљати сметњу за стицање звања порески савјетник, или препреку напредовању или се уопште може цијенити као битна околност за уређење радноправног статуса у пореским органима.²²

Однос пореског и кривичног права много је богатији, а њихова међусобна условљеност много већа него што је то видљиво на први поглед. У сваком случају, веза је много шира и садржајнија него што се то уобичајено представља у уџбеничкој литератури. Основну сличност у развоју и природи кривичног и пореског права, па самим тим и извор многих сличности у институтима и појмовима оба права, видимо у ограничавању појединца – кривично право кажњава тако што ограничава слободу или имовину лица, а пореско право финансира државу и јавне потребе тако што ограничава имовину лица. У овом поједностављивању не треба да заборавимо све услове и поступке неопходне да би дошло до кажњавања или до наплате пореза, али сама природа ограничења која могу бити наметнута појединцу у оквирима кривичног и пореског права је таква да захтјева значајне гаранције да ће права појединца бити увијек заштићена.

3. Савремени проблеми – кривичноправни појмови и терминологија у пореском праву

Језик у правним актима и прописима требало би да је недвосмислен и уједначен. Због тога, један израз (термин) требало би да служи означавању само једног појма.²³ Правилима за израду закона и других прописа Републике Српске прописана су два изузетно важна начела, односно правила, и то:

- „начело једнообразности и међусобне усклађености прописа, чије норме треба да одражавају складну, јединствену, јасну, прецизну, сажету и логичну цјелину,“ као и

²¹ Вид. Nataša Žunić Kovačević, Stjepan Gadžo, „Porezna amnestija kao instrument porezne politike“, *Društvena istraživanja*, 1/2017, 104.

²² Нпр. вид. Правилник о начину и условима за стицање звања порески савјетник, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 15/18 и 90/18, чл. 5, 19 и 21;

Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. законик, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – Аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21, 138/22 и 94/24, чл. члан 169љ.

²³ „Одредбе прописа пишу се у нормативном облику, прецизним, јасним и сажетим стилом, без сувишних ријечи и на начин који искључује сваку двосмисленост.“ Правила за израду закона и других прописа Републике Српске, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 24/14, чл. 83.

- правило да се „у прописима досљедно користи јединствена терминологија, односно термини са већ утврђеним правним значењем“.²⁴

Читајући Закон о пореском поступку Републике Српске²⁵ стиче се утисак да су поједини појмови, па чак и одредбе преузете у цјелости или дјелимично из позитивноправних текстова КЗРС, Закона о кривичном поступку²⁶ или, пак, ЗОПРС. Тако, нпр. у глави II ЗППРС посвећеној начелима пореског поступка, предвиђајући начело законитости, прописано је да је пореска управа „дужна да утврђује све чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке, посвећујући једнаку пажњу свим чињеницама и околностима, како онима које терете пореског обвезника, тако и онима које му иду у корист“.²⁷ Ова законска норма умногоме подсећа на норму из ЗКПРС, којом је предвиђена иста таква обавеза за суд, јавног тужиоца и друге органе у кривичном поступку. Наиме, у том законском пропису предвиђено је да су суд, јавни тужилац и други органи који учествују у кривичном поступку дужни да са једнаком пажњом испитују и утврђују чињенице које терете осумњиченог односно оптуженог, али и оне које му иду у корист.²⁸ Компарацијом ове пореске и кривичне одредбе стиче се утисак да порески дужник има исти статус у пореском поступку какав има осумњичени односно оптужени у кривичном поступку. Ова законска одредба само је прва у низу одредаба која указује на тијесну везу, а могло би се рећи, и прожимање кривичне и пореске области.

Надаље се и у норми ЗППРС која одређује временско важење пореских прописа то врши на сличан начин као што се чини у КЗРС за временско важење кривичног законодавства. Тако, према ЗППРС „пореска обавеза утврђује се на основу прописа који су били на снази у вријеме њеног настанка, осим, ако је, у складу са уставом и законом, за поједине одредбе закона предвиђено да имају повратно дејство“.²⁹ С друге стране, КЗРС регулише временско важење кривичног законодавства одређујући да ће се на учиниоца примјенити закон који је важио у вријеме извршења кривичног дјела³⁰ па и у том погледу постоји сличност са поменутом одредбом ЗППРС. Међутим, кривичним правом предвиђа се и обавеза ретроактивне примјене закона³¹ уколико је нови закон блажи за учиниоца, што значи да закон може имати повратно дејство. У том погледу, могућност примјене новог закона са повратним односно ретроактивним дејством заједничка је и за пореску област и област кривичног права, али се разлика огледа у томе што се у

²⁴ Правила за израду закона и других прописа Републике Српске, чл. 4 ст. 2 и чл. 84 тач. 1.

²⁵ Закон о пореском поступку – ЗППРС, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 78/20, 37/22.

²⁶ Закон о кривичном поступку – ЗКПРС, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 53/12, 91/17, 66/18, 15/21.

²⁷ ЗППРС, чл. 5, ст. 3.

²⁸ ЗКП РС, чл. 14, ст. 2.

²⁹ ЗППРС, чл. 6.

³⁰ КЗ РС, чл. 9.

³¹ У овом случају, примјена повољнијег закона је прописана као обавеза, а не као могућност.

пореској области дозвољава да само поједине одредбе имају повратно дејство, уз друге услове, док се у кривичном праву, при упоређивању који је закон блажи за учиниоца, а ради примјене повољнијег прописа, мора узети у обзир текст кривичног законика у цјелини.³²

Иако је савремена тенденција да кривичним законом или закоником буду прописана сва кривична дјела, како би се избјегле неусаглашености, ипак су присутни примјери прописивања кривичних дјела и у некривичним законима. Пореским законом може бити прописано биће кривичног дјела, као што је то учињено на примјер у Србији, за поједина пореска кривична дјела.³³ Приликом упоређивања који је закон блажи за учиниоца, а ради примјене повољнијег прописа, морали би бити узети у обзир и такви закони. Штавише, ако је неки порез укинут, а лице није извршило своје пореске обавезе из времена док је порез био на снази, може доћи до ситуације да је, услед обавезне примјене закона повољнијег за учиниоца, лице ослобођено од кривичне одговорности за неплаћени порез, а истовремено да је и даље дужно да плати порез са свим припадајућим обавезама (камата, евентуално трошкови принудне наплате).

Уколико је, на примјер, ранијим пореским законом било прописано опорезивање одређеног предмета опорезивања, па самим тим и одговарајућа пореска обавеза за пореског обвезника или друге пореске дужнике, а потом је новим пореским законом прописано пореско ослобођење, за утврђивање постојања кривичног дјела требало би узети у обзир нови порески закон.³⁴ Тачније, у оваквим околностима, требало би ретроактивно примијенити закон повољнији за учиниоца. Иако је то у овом случају порески закон, због природе бланкетних кривичних дјела требало би тумачити на најшири начин појам кривичног закона, будући да је правна норма о кривичном дјелу садржана како у одредбама кривичног законодавства, тако и у одредбама пореског законодавства. Подсјетимо, правна норма, која обухвата претпоставку диспозиције, диспозицију, претпоставку санкције и санкцију, не мора бити (и по правилу није) обухваћена једном правном одредбом (језичким изразом у одговарајућем формалном извору права). Пуноћа разумијевања шта је повољније за учиниоца кривичног дјела може се постићи само ако се у сагледавању правне норме узме у обзир и тумачи цјелина правних одредаба које се односе на дату правну норму, а то су одредбе кривичног законодавства, али и пореског законодавства.

Веза између пореске и казнене области видљива је и из порескоправне одредбе којом се предвиђају надлежности пореске управе, а од којих су неке и: откривање и спречавање извршавања кривичних дјела и пореских прекршаја у

³² Законски текст се мора посматрати у цјелини јер, нпр. није дозвољено примјенити одредбу новог закона из његовог посебног дијела као блажу, а одредбу општег дијела из ранијег закона. Вид. Зоран Стојановић, *Коментар Кривичног законика*, Београд 2022, 50.

³³ Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник Републике Србије*, 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. законик, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – Аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21, 138/22, и 94/24, чл. 173а, 175–176а.

³⁴ Вид. Дејан Поповић, *Пореско право*, Београд, 2021, 34.

оквиру надлежности (и подношење извјештаја јавном тужилаштву) као и изрицање заштитних мјера и санкција за пореске прекршаје.³⁵ Према овако одређеној надлежности, пореска управа се приближава улози полицијских органа, јавног тужиоца и суда у кривичном односно прекршајном поступку. Сваки од поменутих органа има утврђени опис послова које обавља ради откривања и спречавања кривичних дјела, као и изрицања одређених санкција. Међутим, важно је истаћи да јавни тужилац и суд, као правосудни органи, врше само неке од тих активности. Тако, јавни тужилац, заједно са полицијским органима, ради на откривању кривичних дјела, а са друге стране орган који изриче кривичне санкције је суд. Од свих ових органа, чини се да је пореска управа, у погледу послова који су јој дати у надлежност најближа полицијским органима јер су они ти који предузимају активности ради откривања и спречавања извршења казnenих деликата, а, уз то, додуше, само у прекршајном поступку, имају право да изричу и одређене санкције.³⁶

Сличност пореске и кривичне области огледа се и у одређивању круга стручних лица која се могу јавити као браниоци односно пуномоћници у поступку. Наиме, у пореском поступку као пуномоћник се на првом мјесту наводи адвокат (и за правно и за физичко лице), а потом низ других лица, у погледу којих је основни критеријум пословна или приватна повезаност са тим лицем.³⁷ И у кривичном поступку, бранилац окривљеног може бити само адвокат док у прекршајном поступку, адвоката у улози браниоца, може замијенити и стручни сарадник.³⁸ Међутим, поређења ради, у парничном поступку се у улози стручног, правнички образованог пуномоћника може наћи, не само адвокат, већ и дипломирани правник са положеним правосудним испитом – стручни сарадник, али и адвокатски приправник.³⁹ Све ово наводи на закључак да само у кривичном поступку бранилац може бити искључиво адвокат, а да исто важи и за порески поступак (гдје постоји и шири круг лица, међу којима могу бити и она која нису правничког усмјерења) док се у прекршајном и парничном поступку у тој улози могу јавити, поред адвоката, стручни сарадници и адвокатски приправници. И по овом правилу која се тиче стручне одбране односно заступања, увиђа се сличност ове двије правне сфере.

Посебно интересантном чини се порескоправна норма која предвиђа да „ако се уредно позвано лице не одазове позиву, а свој изостанак не оправда или ако се не може уредно извршити достављање позива због избјегавања пријема, пореска управа, уз асистенцију полицијских службеника, врши његово довођење“.⁴⁰ Оваква мјера подсјећа на једну од мјера за обезбјеђење присуства окривљеног у кривичном

³⁵ ЗППРС, чл. 12, ст. 8 и 10.

³⁶ У питању је поступање овлашћених органа поводом издавања прекршајног налога. Више о томе: Станко Бејатовић, *Основи прекршајног права (материјални, процесни и извршни аспект)*, Београд, 2018, 203–208.

³⁷ ЗППРС, чл. 22.

³⁸ ЗОПРС, чл. 126, ст. 1.

³⁹ Закон о парничном поступку, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 58/03, 85/03, 74/05, 63/07, 105/08 – одлука УС, 45/09 – одлука УС, 49/09, 61/13, 109/21 – одлука УС, 27/24, чл. 301, 306.

⁴⁰ ЗППРС, чл. 23, ст. 7.

и прекршајном поступку, а то је довођење. Наиме, у прекршајном поступку „ако се уредно позвани окривљени не одазове позиву, а свој изостанак не оправда или ако се није могло извршити уредно достављање позива, а из околности очигледно произлази да окривљени избјегава пријем позива, суд може наредити његово довођење.“⁴¹ Такође, иста мјера предвиђена је и у ЗКПРС⁴², а може је одредити, путем издавања наредбе, суд, а изузетно и тужилац, ако уредно позвани оптужени не дође, а свој изостанак не оправда или ако се није могло извршити уредно достављање позива, а из околности очигледно произлази да оптужени избјегава пријем позива. Једина разлика је та што наредбу за довођење и у кривичном и у прекршајном поступку извршава судска полиција, а не, као у ЗППРС, полицијски службеници, односно припадници Министарства унутрашњих послова. С тим у вези, може се поставити и питање на који начин је регулисан међусобни однос пореске управе и полицијских органа у погледу таквог довођења те да ли ће тим поводом бити издата наредба полицијском органу од стране пореске управе или нека врста замолнице. На овом мјесту важно је истаћи да је оваква мјера непозната другим поступцима, попут, примјера ради, парничном у коме се, према лицу, које има својство странке у поступку, а које се не одазива на позиве суда ради саслушања не могу примијенити никакве мјере или пак могу настати одређене процесне посљедице⁴³ али се, у сваком случају, не може наредити његово довођење.

3. Студија случаја – секундарна пореска обавеза

Чланом 44 ЗППРС предвиђа се секундарна пореска обавеза и одређује круг лица која су одговорна за такву обавезу. Већ на први поглед, тако одређен широк круг субјеката наводи на закључак да је интенција законописца била да, по сваку цијену, пронађе оно лице које ће, у крајњој линији, извршити пореску обавезу примарног пореског дужника. Прописујући одговорност бројних лица, законописац се користио поприлично широким и обимним формулацијама, често и правним стандардима, а посебно занимљивим чини се употреба кривичноправних израза.

Употреба кривичноправних израза у пореском законодавству требало би да буде усклађена са већ наведеним Правилима за израду закона и других прописа Републике Српске, тј. са начелима једнообразности, међусобне усклађености прописа, као и досљедног коришћења јединственом терминологијом. Зависно од тога да је законодавац поштовао наведена начела може се утврђивати какав је однос између кривичне одговорности и пореске одговорности, тј. пореско-прекршајне одговорности и одговорности за пореску обавезу.

3.1. Кривичноправна терминологија у порескоправним одредбама о секундарној пореској обавези

⁴¹ ЗОПРС, чл. 168.

⁴² ЗКПРС, чл. 183.

⁴³ Закон о парничном поступку, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 58/03, 85/03, 74/05, 63/07, 105/08 – одлука УС, 45/09 – одлука УС, 49/09, 61/13, 109/21 – одлука УС, 27/24, чл. 167 и 218.

У ставу 1 члана 44 ЗППРС наведено је лице које поступа *свјесно* или *без дужне пажње* док се у ставу 4 и 5 наводи непоступање са *дужном пажњом*, што се своди на њено одсуство, као у ставу 1. У питању су појмови који се у казненоправној области доводе у вези са субјективним односом учиниоца према учињеном дјелу односно кривицом. Прије свега, важно је истаћи да у кривичном праву структура кривице обухвата три елемента: урачунљивост, умишљај или нехат и свијест о противправности. У погледу облика кривице, важно је направити дистинкцију између умишљаја, који може бити директни и евентуални и нехата, који може бити свјесни и несвјесни.

Надаље, битно је нагласити да елемент свијести постоји код умишљаја (и директног и евентуалног) и свјесног нехата, али код ових облика кривице, поред елемента свијести, постоји и елемент воље. Тако, директни умишљај постоји када је лице свјесно извршења кривичног дјела и то хоће док евентуални умишљај постоји када је лице свјесно да може да учини кривично дјело па на то пристаје. Свјесни нехат постоји када је лице свјесно да може да изврши кривично дјело, али олако држи да до тога неће доћи или да ће то моћи да спријечи. Међутим, елемент свијести се не спомиње у посматраној одредби ЗППРС.

Међу свим облицима кривице у казненом праву, једино елемента свијести нема код несвјесног нехата, али се код њега кривица успоставља на основу дужности (*дужне пажње*, која се изричито спомиње и у ЗППРС) и могућности да се предвиди извршење кривичног дјела односно наступање посљедице. Прецизније, код овог облика кривице пресудно је да се утврди да ли је учинилац *могао* и био *дужан* да се другачије понаша и тако избјегне извршење кривичног дјела.⁴⁴ То значи да и овај облик кривице обухвата у себи два елемента, који нису, као код претходних облика кривице, свијест и воља већ су то објективни и субјективни елементи. Објективни елемент односи се на *дужност* предвиђања посљедице, а субјективни на *могућност* предвиђања. С обзиром на то да се у ЗППРС изричито наводи стандард *дужне пажње*, утврђивање садржине овог стандарда би, бар у кривичном праву, подразумијевало да се установи шта би се у конкретном случају очекивало од просјечног грађанина како би се избјегло извршење кривичног дјела.⁴⁵

Узимајући све ово у обзир, а имајући у виду све елементе које ЗППРС захтијева код лица из става 1 (као и 5 и 6) члана 44 намеће се закључак да ће то лице бити одговорно ако је било свјесно или поступало без дужне пажње, при чему се не захтијева елемент воље (у односу на директни и евентуални умишљај, односно свјесни нехат) нити елемент могућности предвиђања посљедице (у смислу несвјесног нехата). То надаље значи да ће та лица одговарати према пореским прописима чак и онда када не би одговарали по прописима кривичног права што имплицира да је одговорност ових лица у пореској области шира, а може се рећи и објективнија (јер не тражи испуњеност свих компоненти кривице) у односу на кривичноправну одговорност.

⁴⁴ Зоран Стојановић, (2022), 161.

⁴⁵ Постоји и учење о индивидуалној повреди дужне пажње. Више о томе: Игор Вуковић, *Кривично право – општи део*, Београд 2021, 226.

У ставу 2 истог члана наводи се лице које при вођењу послова *злоупотребљава своја овлашћења*, што за последицу има немогућност плаћања пореза тог лица или неког другог лица. Суштински је ријеч о одговорном лицу, које путем оваквог поступања може да оствари и обиљежја кривичног дјела „Злоупотреба службеног положаја или овлашћења“ из члана 315 КЗРС.⁴⁶ Наиме, то кривично дјело чини лице (службено или одговорно) које искориштавањем свог службеног положаја или овлашћења (и другим радњама) прибави себи или другоме неку корист, другоме нанесе штету (под коју може да се подведе поменута последица у виду немогућности плаћања пореза, али и штета коју трпи буџет због таквог неплаћања), или теже повриједи права другог.

Чак и уколико не дође до остварења овог кривичног дјела, може доћи до остварења обиљежја другог кривичног дјела, попут „Злоупотреба положаја одговорног лица“ које је предвиђено чланом 249 КЗРС.⁴⁷ У питању је кривично дјело које чини одговорно лице које искориштавањем свог положаја или овлашћења, прекорачењем граница свог овлашћења или невршењем своје дужности прибави себи или другом лицу противправну имовинску корист или другом нанесе имовинску штету, и то само уколико тиме нису остварена обиљежја неког другог кривичног дјела. На основу тога, а у вези са прописаном секундарном обавезом, требало би претходно утврдити да ли је одређено лице злоупотребило своја овлашћења, а потом да ли се може сматрати одговорним за секундарну пореску обавезу.

С тим у вези, нејасно је да ли ће се поменута злоупотреба овлашћења утврђивати у кривичном поступку поводом конкретних кривичних дјела, која у свом законском опису садрже такву злоупотребу или ће пореска управа имати овлашћење да сама утврђује да ли је или није дошло до злоупотребе. Уколико би се прихватило прво становиште, а које је по нашем мишљењу и једино исправно, пореска управа би требало да сачека правоснажно окончање кривичног поступка који је вођен против лица коме се ставља на терет поменуто кривично дјело, које у свом законском опису обухвата злоупотребу овлашћења. У том случају би се злоупотреба овлашћења јавила као својеврсно претходно питање у пореском поступку. Међутим, тумачењем посматране порескоправне одредбе чини се да је интенција законодавца била да утврђивање евентуалне злоупотребе овлашћења стави у надлежност пореској управи, што сматрамо погрешним. Пореска управа нема и не смије да има улогу какву има суд у кривичном поступку и стога би питање да ли постоји злоупотреба овлашћења или не требало да буде посматрана као претходно питање у том пореском поступку, с тим што за разлику од кривичног поступка гдје суд има могућност да претходно питање и сам ријеши за потребе

⁴⁶ У питању је опште кривично дјело против службене дужности и стога оно има супсидијарни карактер у односу на остала кривична дјела из ове групе. То, заправо, значи да ће бити ријеч о овом кривичном дјелу само уколико се дјеловање службеног односно одговорног лица не квалификовати као неко од посебних кривичних дјела из исте групе. Више о томе: Милош Бабић, Иванка Марковић, *Кривично право посебни дио*, Бања Лука 2018, 267–269.

⁴⁷ Ово кривично дјело је систематизовано у групу кривичних дјела против привреде и платног промета.

конкретног кривичног предмета⁴⁸ ту могућност не би требало дати пореској управи у пореском поступку. Стога би, у случају да се у пореском поступку као претходно питање јави оно које се тиче злоупотребе овлашћења, у контексту поменутих кривичних дјела у чијем законском опису се такве злоупотребе налазе, пореска управа увијек требала да застане са поступком док се правоснажно не оконча кривични поступак. Само у случају да је кривични поступак правоснажно окончан осуђујућом пресудом за неко од горе поменутих кривичних дјела, може се тврдити да је неко злоупотребио своја овлашћења, а што је услов за наметање секундарне пореске обавезе таквом лицу.

Надаље, ставом 3 члана 44 ЗППРС предвиђено је да је лице одговорно јер *доприноси* или *помаже* што у кривичноправном смислу представљају радње саучесништва и то помагања, а у случају *значајног доприноса* могло би се радити и о саизвршилаштву. Иако ЗППРС не одређује *значајним* сам допринос лица које одговара за секундарну пореску обавезу, ипак смо осјетили потребу да се на овом мјесту осврнемо на институт саизвршилаштва у кривичном праву. Наиме, саизвршилаштво постоји када више лица заједнички изврше кривично дјело или пак неком другом радњом *значајно* допринесу извршењу дјела.⁴⁹ Уколико би се прихватило овакво схватање да мора постојати значајан односно битан допринос, из угла пореских прописа би то значило да и примарни и секундарни порески дужник, у ствари, представљају саизвршиоце у радњама избјегавања плаћања пореза.

Са друге стране, лице које *доприноси*⁵⁰ или *помаже*, у ствари, објема радњама које су наведене, остварује понашање које одговара у кривичноправном смислу помагању као облику саучесништва. КЗРС чак наводи најтипичније радње помагања и то: давање савјета или упутстава како да се изврши кривично дјело, стављање учиниоцу на располагање средстава за извршење кривичног дјела, стварање услова или отклањање препрека за извршење кривичног дјела, као и унапријед обећано прикривање кривичног дјела, учиниоца, средстава којима је извршено кривично дјело, трагова кривичног дјела или предмета прибављених извршењем кривичног дјела.⁵¹ За разлику од саизвршилаштва гдје мора да постоји значајан допринос, код помагања допринос нема неку нарочиту криминалну тежину.⁵² Међутим, уколико допринос од обичног прерасте у значајан односно битан, и помагање ће да прерасте у саизвршилаштво.⁵³ За разлику од саизвршилаштва код кога се сваки саизвршилац кажњава прописаном казном за кривично дјело, помагачу се може изрећи и казна прописана за дато кривично дјело, али му се она може и ублажити. На основу претходно истакнутог, уз покушај

⁴⁸ Више о поступању суда поводом претходног питања у кривичном поступку, вид. Миодраг Н. Симовић, Владимир М. Симовић, Младенка Говедарица, *Кривично процесно право – увод и општи дио*, Бихаћ, 2021, 170–171.

⁴⁹ КЗРС, чл. 37.

⁵⁰ У питању је обични допринос који је, у ствари, радња помагања. Вид. Зоран Стојановић, (2022), 202.

⁵¹ КЗРС, чл. 39, ст. 2

⁵² Игор Вуковић, 411.

⁵³ *Ibid.*, 412.

да се успостави паралела између пореске и кривичне одговорности, можемо поставити питање да ли би и у односу на лице одговорно за секундарну пореску обавезу требало предвидјети могућност да се ова обавеза ублажи, тачније смањи, као што се то у кривичном праву чини помагачу у погледу кажњавања.

Присуство овако неодређене терминологије не само да, по нашем схватању, представља кршење одредаба Правила за израду закона и других прописа Републике Српске, него и Устава Републике Српске. Уставни суд Републике Српске поставио је у својим одлукама стандарде заштите од арбитрарног одлучивања и превеликих дискреционих овлашћења пореских органа, као и потребе да законским одредбама буде јасно и предвидљиво утврђен правни основ одговорности лица у пореским стварима – правна норма треба да буде јасна, прецизна, доступна адресатима и за њих предвидљива, тј. таква да они могу стварно и конкретно знати своја права и обавезе, како би у складу са њима могли поступати.⁵⁴ Сматрамо да неодређеност бројних овдје анализираних израза у пореском праву представља кршење овако постављених стандарда Уставног суда, и самим тим кршење Устава Републике Српске.

3.2. Однос између кривичне одговорности и пореске одговорности поводом остварења чињеница прописаних одредбама о секундарној пореској обавези

Уколико сва горе поменута лица заиста својим радњама остварују и обиљежја одређених кривичних дјела (а што смо већ и истакли) онда можемо поставити још и питање какав је однос њихове кривичне одговорности и одговорности по основу секундарне пореске обавезе. Да ли би кривична одговорност требало да искључује одговорност по основу секундарне пореске обавезе или би, пак, требало да егзистирају независно једна од друге? Уколико би кривична одговорност „поништавала“ секундарну пореску обавезу, онда би можда поједини учиниоци прижељкивали да буду оглашени кривим јер би им лакше пало да им се изрекне казна затвора у одређеном трајању (која је прописана за кривична дјела из ове области, додуше, кумулативно са новчаном казном) него да сами плате износ пореског дуга са свим припадајућим трошковима и каматама које није исплатио примарни порески дужник.

Са друге стране, уколико ове двије врсте одговорности не искључују једна другу, онда може доћи до ситуације, која се већ на први поглед чини неправичном по конкретно лице, а то је да лице буде санкционисано (новчаном казном) за кривично дјело, а да се и даље сматра одговорним за секундарну пореску обавезу и дужним за дати порески дуг заједно са припадајућим трошковима и каматама. У том случају би лице због, условно речено, једног понашања одговарало по два основа и по та два основа било дужно да исплати два новчана износа, један у виду прописане односно изречене новчане казне у кривичном поступку, а други износ на

⁵⁴ Вид.: Одлука Уставног суда Републике Српске У-30/16 од 30. јануара 2019. године – Одлука У-30/16, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 11/19; Одлука Уставног суда Републике Српске У-43/18 од 25. априла 2019. године – Одлука У-43/18, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 38/19.

име секундарне пореске обавезе у пореском поступку. Ова дилема чини се посебно занимљивом уколико се има у виду да се плаћање и једног и другог новчаног износа врши у корист буџета, тј. Трезора.

Чак, могао би се јавити и трећи основ плаћање или одузимање имовине, а то је одузимање имовинске користи у кривичном поступку као мјера *sui generis*. На примјер, по узору на право Србије, Законом о утврђивању поријекла имовине и посебном порезу на имовину изричито прописано је: „Ако је у кривичном поступку правноснажном пресудом утврђена имовинска корист прибављена кривичним делом, али и плаћен посебан порез према овом закону, суд урачунава износ плаћеног посебног пореза у имовинску корист прибављену кривичним делом“.⁵⁵ У погледу секундарне пореске обавезе, оваква могућност није прописана. С обзиром на тешкоће, или немогућност, у примјени аналогije у пореском праву (што је још једна сличност са кривичним правом), врло је упитно да ли би се могло извести правно тумачење по којем износ плаћеног пореза на основу утврђене секундарне пореске обавезе треба урачунати у имовинску корист прибављену кривичним делом. Извођење оваквог тумачења додатно би отежала чињеница да лице одговорно за секундарну пореску обавезу својим радњама углавном не би увећавало своју имовину, него имовину (примарног) пореског обвезника. То отвара још једно питање – да ли је могуће да обвезник по основу секундарне пореске обавезе оствари регресни захтјев према примарном обвезнику, умјесто којег је платио порез.⁵⁶

Ако заједно посматрамо три могућности – да једно лице буде одговорно за секундарну пореску обавезу, да буде осуђено за кривично дјело и да му буде одузета имовинска корист, можемо поставити питање (не)поштовања начела *ne bis in idem* у случају двоструке одговорности (кривичне и пореске) једног лица за исто понашање јер би заиста постојала одговорност истог лица за исто понашање по два различита основа (једна за кривично дјело, а друга за секундарну пореску обавезу). Поменуто начело се у кривичном поступку ограничава на забрану двоструког кажњавања за исто кривично дјело.⁵⁷ У том смислу, мора се признати да секундарна пореска обавеза прописана ЗППРС и не представља кривично дјело па самим тим нема ни повреде начела *ne bis in idem*. Штавише, одговорност за секундарну пореску обавезу не представља ни прекршај, па не може бити ријечи о примјени схватања Европског суда за људска права, заснованим на тзв. *Engel* критеријумима, о томе да „формално (законско) разликовање између прекршаја и кривичног дела није довољно да се закључи да нема нарушавања принципа да нико не може бити гоњен ни кањен за кривично дело за које је правноснажном пресудом

⁵⁵ Закон о утврђивању поријекла имовине и посебном порезу на имовину, чл. 19 ст. 1. Ова одредба примјењује се и у поступцима који се воде на основу закона којим се уређује поступак одузимања имовине која је проистекла извршењем кривичног дјела.

⁵⁶ За преглед практичних и теоријских питања која произлазе из правне природе секундарне пореске обавезе, вид. Ђорђе Мариловић, „Секундарна и секундарна секундарна пореска обавеза у пореском праву Републике Српске“, *Зборник радова „Изазови правном систему“* (ур. С. Стјепановић, Р. В. Лукић, Д. Ћеранић), Источно Сарајево, 2021, стр. 180–202.

⁵⁷ Милан Шкулић, *Кривично процесно право*, Београд 2020, 62.

ослобођен или осуђен.⁵⁸ Чак и да јесте ријеч о прекршајној одговорности, извјесна релативизација *Engel* критеријума кроз касније *A and B* критеријуме додатно би отежала примјену начела *ne bis in idem*.⁵⁹ Међутим, неспорно је да лице за једно исто понашање може одговарати по два основа и платити два новчана износа, од којих је један означен као новчана казна, а други као порески дуг, а оба се исплаћују истом „буџетском повјериоцу“, а да то, чак и на први поглед, није правично.

Сматрамо да смо, конкретним навођењем примјера из ЗППРС, доказали врло значајно присуство терминологије која изворно припада области кривичног односно казног права. Такође, показали смо да поједини порески закони изричито прописују одговорност за порески дуг кроз порескоправно релевантне чињенице чију законитост обвезник не може доказати, што *implicite* указује на незаконитост таквих чињеница. Указали смо још и на могућност заштите циљева казнене политике кроз пореско законодавство. Све ово у збиру даје аргументе за становиште да би се, у одговарајућим случајевима, могло тврдити да одговорност за секундарну пореску обавезу и одговорност за посебан порез на имовину имају „кривичну“ природу, због чега би се даље могло тврдити да је у таквим случајевима повријеђено начело *ne bis in idem*, а у смислу праксе Европског суда за људска права.

4. Закључак

На основу свега изложеног, намеће се закључак да итекако постоји јака повезаност између пореског и кривичног права. Ова веза у одређеним сегментима толико је доминантна да се просто стиче утисак да је порески поступак, по својој природи, својеврсни кривични или казни поступак. Иако преузимање и инкорпорисање кривичноправних института, или барем израза, у пореску област, може имати и своје предности, извјесно је да ипак може изазвати и штетне посљедице. Прије свега, уколико се сви ови истакнути појмови у пореском поступку посматрају из угла кривичног права и на начин који је претходно представљен, чини се да би порески орган имао изузетно сложен и тежак задатак при њиховом утврђивању – порески орган утврђивао би чињенице које се иначе утврђују у кривичном поступку. Овај закључак намеће се сам по себи уколико се имају у виду све фазе кривичног поступка, посебно значај доказног поступка и временски период који је потребан кривичном суду да оконча поступак. Наравно, све ово иначе у кривичном поступку слиједи након што би кривични суд претходно утврдио све релевантне чињенице (укључујући, између осталих, и оне које се тичу елемента свијести, поступања без дужне пажње, радњи саизвршилаштва и помагања, што би требало да утврди и порески орган) па сматрамо да, уз дужно поштовање пореским органима, порески орган не би имао ни времена ни начина, а

⁵⁸ Дејан Поповић, *Пореско право*, Београд, 2021, 35.

⁵⁹ За однос пореског права и кривичног процесног права, за преглед схватања теорије и праксе Европског суда за људска права у погледу примјене начела *ne bis in idem*, а нарочито у случајевима *Engel and others v. Netherlands*, *Glantz v. Finland* и *A and B v. Norway*, вид. Дејан Поповић, *Пореско право*, Београд, 2021, 35–36.

ни капацитета да приступи ваљаном утврђивању свих ових чињеница у пореском поступку. Уосталом, то се не може ни очекивати од пореских органа, будући да је сложеност њихових надлежности, какве су биле прије увођења овдје анализираних института кривичног права у пореско законодавство, већ толико велика да је чак и тада доводила до крајње оптерећености људских и материјалних ресурса ових органа.

Сматрамо да смо извршеном анализом потврдили помоћне хипотезе овог рада, а истовремено и основну хипотезу рада да је међусобни утицај кривичног и пореског права обостран и кључан за поштовање начела праведности, јединства правног система, па самим тим и законитости и уставности. Ови закључци надовезују се и надопуњују са ранијим истраживањем појма и правне природе секундарне пореске обавезе у пореском праву Републике Српске.

Предлажемо да се, *de lege ferenda*, изврши темељна анализа позитивног пореског права и препознају изрази који нису довољно одређени, а нарочито изрази који имају кривичноправни или уопште казненоправни контекст, попут оних које смо у овом раду приказали, како би била досљедно спроведена начела једнообразности и међусобне усклађености прописа, као и досљедног коришћења јединственом терминологијом у правном систему. Предлажемо да се изричито нормира однос између различитих видова одговорности у пореском и кривичном праву. Овдје не прејудуцирамо садржину конкретних одредаба, али би у сваком случају изричито нормирање могло помоћи бољем тумачењу и примјени права.

На концу, иако је главни циљ већине анализа и приказа позитивног права да се пружи заштита појединцу, грађанину, анализа спроведена у овом раду има још један циљ који сматрамо посебно важним, а то је да се једнако заштите и органи који спроводе прописе, будући да на њихова већ оптерећена плећа пада и додатни терет тумачења израза које ни теорија, са свим својим ресурсима, није сасвим растумачила. Овај рад није критика правне праксе, па чак ни законодавца који својим радом покушава да заштити фискални и порески систем од свакако присутних злоупотреба – он је позив и упозорење да се избјегну замке неодређености, да се заштити уставност и јединство правног поретка.

ЛИТЕРАТУРА

Књиге и чланци:

1. Božidar Jelčić, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Zagreb, 1998;
2. Дејан Поповић, *Пореско право*, Београд, 2021;
3. Ђорђе Мариловић, „Секундарна и секундарна секундарна пореска обавеза у пореском праву Републике Српске“, *Зборник радова „Изазови правном систему“* (ур. С. Стјепановић, Р. В. Лукић, Д. Ћеранић), Источно Сарајево, 2021;
4. Зоран Стојановић, *Коментар Кривичног законика*, Београд, 2022;

5. Зоран Стојановић, *Кривично право општи део*, Београд, 2014;
6. Игор Вуковић, *Кривично право – општи део*, Београд 2021;
7. Лука Батуран, Горан Милошевић, „Посебан порез на незаконито стечену имовину“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 4/2020;
8. Милан Шкулић, *Кривично процесно право*, Београд 2020;
9. Милош Бабић, Иванка Марковић, *Кривично право општи дио*, Бања Лука, 2019;
10. Милош Бабић, Иванка Марковић, *Кривично право посебни дио*, Бања Лука 2018;
11. Миодраг Н. Симовић, Владимир М. Симовић, Младенка Говедарица, *Кривично процесно право – увод и општи дио*, Бихаћ, 2021;
12. Nataša Žunić Kovačević, Stjepan Gadžo, „Porezna amnestija kao instrument porezne politike“, *Društvena istraživanja*, 1/2017;
13. Станко Бејатовић, *Основи прекршајног права (материјални, процесни и извршни аспект)*, Београд, 2018;
14. Christian Koch, Cornelius Müller, “Tax amnesties and the insurance effect: An experimental study”, *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 108/2024.

Правни извори:

1. Закон о извршном поступку, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 59/03, 85/03, 64/05, 118/07, 29/10, 57/12, 67/13, 98/14, 5/17 – одлука УС, 58/18 – рјешење УСБиХ и 66/18;
2. Закон о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 36/01, 18/02 – СУС и 72/11 – УС;
3. Закон о кривичном поступку – ЗКПРС, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 53/12, 91/17, 66/18, 15/21;
4. Закон о парничном поступку, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 58/03, 85/03, 74/05, 63/07, 105/08 – одлука УС, 45/09 – одлука УС, 49/09, 61/13, 109/21 – одлука УС, 27/24;
5. Закон о парничном поступку, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 58/03, 85/03, 74/05, 63/07, 105/08 – одлука УС, 45/09 – одлука УС, 49/09, 61/13, 109/21 – одлука УС, 27/24;
6. Закон о пореском поступку – ЗППРС, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 78/20, 37/22;
7. Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. законик, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – Аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21, 138/22 и 94/24;

8. Закон о пореском систему Републике Српске, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 62/17;

9. Закон о прекршајима Републике Српске – ЗОПРС, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 63/14, 36/15 – одлука УС, 110/16, 100/17, 19/21 – одлука УС и 90/23;

10. Закон о утврђивању порекла имовине и посебном порезу, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 18/20 и 18/21;

11. Закон о утврђивању поријекла имовине и посебном порезу на имовину, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 15/22;

12. Кривични законик Републике Српске – КЗРС, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 64/17, 104/18 – одлука УС, 15/21, 89/21, 73/23, и 105/24 – одлука УС;

13. Одлука Уставног суда Републике Српске У-30/16 од 30. јануара 2019. године – Одлука У-30/16, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 11/19;

14. Одлука Уставног суда Републике Српске У-43/18 од 25. априла 2019. године – Одлука У-43/18, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 38/19;

15. Правила за израду закона и других прописа Републике Српске, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 24/14;

16. Правилник о начину и условима за стицање звања порески савјетник, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 15/18 и 90/18.

Assistant Professor Đorđe Marilović, LL.D.
Senior Assistant Ljubana Sladić, LL.M.

Faculty of Law, University of East Sarajevo

CRIMINAL TERMINOLOGY IN TAX LAW - ACCIDENT, MISTAKE OR NECESSITY?

Summary: Tax law is experiencing significant changes due to the need to prevent tax evasion and other harmful forms of behavior of taxpayers. Internationally, there are major efforts to prevent tax base erosion and profit shifting. In domestic legislation, on the other hand, there is an expansion of liability for tax evasion, the introduction of secondary tax liability and other institutes that not only increase the basis for becoming the taxpayer, but also potentially introduce objective liability and other institutes of criminal law into tax law. The subject of analysis in this paper is precisely selected institutes of domestic tax law that are consistent with or similar to certain institutes of criminal law in a wider sense. The basic hypothesis of the work is the assertion that the mutual influence of criminal and tax law is mutual and crucial for respecting the principles of fairness, the unity of the legal system, legality and constitutionality. The auxiliary hypotheses are: 1. improper and incomplete introduction of terms, and especially concepts, from criminal and penal law into tax law can cause a number of problems, starting from the drafting and adoption of regulations, through legal interpretation, all the way to the adoption and implementation of tax regulation, which may adversely affect the legality and constitutionality of such acts; 2. the legal norms that prescribe blanket reference to offenses in connection with taxes are contained both in the provisions of criminal and tax legislation. The basis for the analysis is the tax system of the Republic of Srpska and other tax systems in the region and comparative law. The study was mostly conducted through the analysis of scientific literature and theoretical positions on the relationship between criminal and tax law, and then through the dogmatic method. The comparison of the findings observed in this way led to the main conclusion of the research, which is the need for a strict distinction between the terminological and conceptual levels of criminal law and tax law, with full respect for the systemic approach to the contemporary problems of both mentioned legal areas and with respect for the principles of justice, unity of the legal system, legality and constitutionality.

Key words: tax law, criminal law, term, concept, interpretation, responsibility.