

УДК 343.359.2:[616.98:578.834(497.11)]

CERIF: S110, S130, S141

DOI: 10.5937/AnalPFB2003139D

Миња Ђокић, мастер *

Илија Рилаковић, мастер **

ПОРЕСКИ ПРЕКРШАЈИ ИЗ УРЕДБЕ О ФИСКАЛНИМ ПОГОДНОСТИМА И ДИРЕКТНИМ ДАВАЊИМА У ЦИЉУ УБЛАЖАВАЊА ЕКОНОМСКИХ ПОСЛЕДИЦА ПАНДЕМИЈЕ COVID-19

Предмет анализе су порески прекршаји којима се инкриминишу злоупотреба и накнадни губитак права на фискалне погодности и директна новчана давања. Ти прекршаји су предвиђени уредбом, којом су прописане и поменуте погодности. Аутори испитују постојање законског основа за прописивање пореских прекршаја подзаконским актима. У чланку се истиче да се порески прекршаји, као и порези, могу предвидети само законом. Због тога се намеће питање уставности и законитости одредаба подзаконског акта који прописује пореске прекршаје. Бавимо се анализом бића пореских прекршаја и указујемо на проблеме с којима се судови могу сусрести. Сматрамо да дефиниција пореских прекршаја које испитујемо имплицира могућност објективне одговорности. Указујемо да о правима пореских обвезника на фискалне погодности и директна новчана давања не одлучују они сами већ да им та права даје држава од које они добијају те погодности. Сматрамо да у случају накнадног губитка права није примерено применити казненоравне механизме већ је довољно покренути принудну наплату у пореском поступку.

Кључне речи: *Порески прекршаји. – Уредба. – Фискалне погодности. – Директна давања. – Ne bis in idem.*

* Адвокат; студент докторских студија, Правни факултет Универзитета у Београду, tinja.djokic@mts.rs.

** Адвокат, i.rilakovic@gmail.com.

1. УВОДНА РАЗМАТРАЊА

Заразна болест COVID-19 изазвала је глобалну пандемију, за чије је спречавање било неопходно предузети драстичне мере, од затварања државних граница до малопродајних објеката. Негативне ефекте тих мера на привреду није могла да избегне ни Република Србија. Због тога је Влада Републике Србије одлучила да економске последице пандемије покуша да ублажи доношењем мера чији је циљ да помогну целокупној привреди.

Предмет наше анализе је порески пропис, односно уредба којом се дефинишу посебне погодности у вези с порезом на доходак грађана, порезом на добит правних лица, доприносима за обавезно социјално осигурање, али и финансијским давањима привредним субјектима, са циљем да се ублаже негативни ефекти заразне болести COVID-19.¹ Уредбом је прописано која лица могу да користе фискалне погодности и директна давања, садржај тих погодности и услови коришћења, као и поступање у случају губитка права на коришћење мера. Уредбом су уведена и два прекршаја за привредне субјекте који користе фискалне погодности и директна давања противно одредбама Уредбе, са циљем спречавања злоупотребе мера из Уредбе. Стога је предмет нашег рада, осим нормативне анализе тих прекршаја, и питање могућности увођења пореских прекршаја уредбом.

1.1. Уопштено о фискалним погодностима и директним давањима

Будући да казнене одредбе из Уредбе треба да одврате привредне субјекте од злоупотребе фискалних погодности и директних давања, сматрамо да је неопходно дефинисати те две категорије.

Наиме, Уредбом су директна давања из буџета привредним субјектима у приватном сектору² дефинисана као уплата бесповрат-

¹ Уредба о фискалним погодностима и директним давањима привредним субјектима у приватном сектору и новчаној помоћи грађанима у циљу ублажавања економских последица насталих услед болести COVID-19 – Уредба, *Службени гласник РС* 54/20 и 60/20. Уредбом су регулисани и ПДВ третман промета добара и услуга без накнаде за здравствене сврхе и исплата из буџета једнократне новчане помоћи свим пунолетним грађанима Републике Србије, али они нису предмет наше анализе. Имајући у виду да је одговор на ширење заразе у Србији било доношење Одлуке о проглашењу ванредног стања (*Службени гласник РС* 29/20), сет прописа (уредаба) којима је установљен регулаторни оквир за помоћ српској привреди донела је Влада РС, уз супотпис председника Републике. Чл. 1 Одлуке.

² Према чл. 2, ст. 2, тач. 1 Уредбе привредни субјекти у приватном сектору су сви привредни субјекти који нису обухваћени Списком корисника јавних средстава утврђеним у складу са Правилником о списку корисника јавних средстава (*Службени гласник РС* 93/19), и то: (1) резидентна правна лица у смислу закона којим се уређује опорезивање добити правних лица; (2) резидентни предузетници

них новчаних средстава привредним субјектима, која могу да се користе искључиво за исплате зарада и накнада зарада запосленима.

С друге стране, Уредбом су одређене фискалне погодности као: 1) одлагање доспелости за плаћање одређених јавних прихода који у складу с одговарајућим пореским законима доспевају за плаћање у периоду од 1. априла до 30. јуна 2020. године, а изузетно до 31. јула 2020. године за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање на исплаћену зараду за месец јун 2020. године, исплаћену у складу са прописима којима се уређује рад и 2) одлагање плаћања наведене групе јавних прихода.³ Дакле, фискалним погодностима из Уредбе нису обухваћени сви јавни приходи већ само они за које је Влада РС проценила да представљају највеће фискално оптерећење због динамике њиховог доспевања, односно настанка обавезе њиховог плаћања. Конкретније, то су порез на доходак грађана, доприноси за обавезно социјално осигурање⁴ и порез на добит правних лица.⁵

(предузетници, предузетници паушалци, предузетници пољопривредници и предузетници друга лица, у смислу закона којим се уређује порез на доходак грађана) и (3) огранци и представништва страних правних лица. Међутим, према чл. 4, ст. 5 и чл. 10, ст. 6. Уредбе, поједине категорије великих правних лица ускраћене су за право на директна давања и фискалне погодности, и то банке из чл. 2, ст. 1 Закона о банкама (*Службени гласник РС* 107/05 ... 14/15), друштва за осигурање и друштва за реосигурање из чл. 3 Закона о осигурању (*Службени гласник РС* 139/14), друштва за управљање добровољним пензијским фондовима из чл. 3, тач. 1), Закона о добровољним пензијским фондовима и пензијским плановима (*Службени гласник РС* 85/05 и 31/11), даваоци финансијског лизинга из чл. 10 Закона о финансијском лизингу (*Службени гласник РС* 55/03 ... 99/11 – др. закон), као и платне институције и институције електронског новца из чл. 2, ст. 1, тач. 35) и 36) Закона о платним услугама (*Службени гласник РС* 139/14 и 44/18).

³ Уредба, чл. 2, ст. 1, тач. 2.

⁴ Уредбом се фискалне погодности признају за следеће јавне приходе: (1) порез на доходак грађана на зараде и накнаде зарада и доприноси за обавезно социјално осигурање на зараде и накнаде зарада, као и порез и доприноси на личну зараду предузетника и предузетника пољопривредника, за март, април и мај 2020. године, односно по избору пореског обвезника за април, мај и јун 2020. године за оне пореске обвезнике који су исплате зарада и накнада зараде, као и личне зараде предузетника и предузетника пољопривредника за март 2020. године делимично или у целини извршили до дана ступања на снагу ове уредбе; (2) аконтације пореза на приход од самосталне делатности за март, април и мај 2020. године за предузетнике и предузетнике пољопривреднике који су се определили за исплату личне зараде и предузетнике друга лица; (3) аконтације пореза и доприноса на приход од самосталне делатности за март, април и мај 2020. године за предузетнике и предузетнике пољопривреднике који се нису определили за исплату личне зараде, као и аконтације пореза и доприноса на приход од самосталне делатности за март, април и мај 2020. године за предузетнике паушалце.

⁵ Аконтације пореза на добит правних лица за март, април и мај 2020. године, односно за обвезнике са пословном годином различитом од календарске, аконтација пореза на добит правних лица које доспевају 15. априла, 15. маја и 15. јуна 2020. године.

Фискалне погодности из Уредбе имају сличности са одлагањем плаћања дуваног пореза из општег режима Закона о пореском поступку и пореској администрацији.⁶ Међутим, кључна разлика у односу на правила за одлагање плаћања дуваног пореза из чл. 73 ЗПППА јесте то што коришћење фискалних погодности из Уредбе није условљено доказивањем да постоји непримерено велико оптерећење или битна економска штета нити достављањем инструмената обезбеђења наплате пореског дуга.⁷ Осим тога, уместо образложеног захтева⁸, привредни субјекти (порески обвезници) који се одреде да користе фискалне погодности и директна давања из Уредбе подносе појединачну пореску пријаву о обрачунатим порезима и доприносима,⁹ а у њој као датум доспелости плаћања тих јавних прихода наводе 4. јануар 2021. године.¹⁰ Из таквог начина пријављивања произлази да привредни субјекти не могу да бирају између фискалних погодности и директних давања већ се оне могу користити само кумулативно. Важно је напоменути да велики део привредних субјеката (на пример, предузетници паушалци)¹¹ нема обавезу да подноси појединачну пореску пријаву ни у редовним околностима, па ће им фискалне погодности и директна давања бити одобрена по аутоматизму. Указујемо на то да је обавеза подношења појединачне пореске пријаве веома значајна за радње извршења прекршаја које анализирамо.

1.2. Услови за коришћење фискалних погодности и директних давања

Уредбом је установљен само један услов за коришћење фискалних погодности и директних давања – да почев од 15. марта 2020. године па до дана ступања на снагу Уредбе привредни субјекти нису смањивали број запослених више од 10%. У тај број се не убрајају

⁶ Закон о пореском поступку и пореској администрацији – ЗПППА, *Службени гласник РС* 80/2002 ... 86/2019.

⁷ Уредба о ближим условима за плаћања пореског дуга, *Службени гласник* 53/2003, 61/2004 и 71/2005, чл. 2 и 3; ЗПППА, чл. 74; Министарство финансија РС, мишљење бр. 07–00–00052/2019–04, 27.5.2019, *Paragraf Lex*.

⁸ ЗПППА, чл. 73, ст. 1.

⁹ Образац ППП-ПД који је прописан Правилником о пореској пријави за порез по одбитку, *Службени гласник РС* 74/13 ... 96/19.

¹⁰ Уредба, чл. 4, ст. 2. Додатно је прецизирано да се Образац ППП-ПД подноси за приходе из радног односа посебно од Обрасца ППП-ПД за приходе ван радног односа, тако да се на једном Обрасцу ППП-ПД не исказују заједно приходи из радног односа и приходи ван радног односа.

¹¹ Иако термин „предузетник паушалац“ није адекватан, порески законодавац га користи. Вид. Закон о порезу на доходак грађана, *Службени гласник РС* 24/2001 ... 5/2020 – усклађени дин. изн., чл. 32, ст. 2.

запослени који су са привредним субјектом у приватном сектору закључили уговор о раду на одређено време пре 15. марта 2020. године, а трајање тог уговора истиче у периоду од 15. марта 2020. године па до дана ступања на снагу Уредбе.¹² Привредни субјекти који су (ис)користили фискалне погодности и директна давања изгубиће их у целини уколико у периоду од 15. марта 2020. године па до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања смање број запослених више од 10%.¹³ Последица губитка права на фискалне погодности и директна давања огледа се у томе што ће они који су их користили морати да плате с каматом јавне приходе чије је плаћање претходно одложено, односно да врате с каматом средства која су примили на име директних давања.

1.3. Проблем примене пореских прекршаја из Уредбе

Анализа Уредбе која се ослања на нормативистички и систематски приступ указује на то да постоје најмање три основна проблема. Наиме, јавља се недоумица о дозвољености предвиђања пореских прекршаја Уредбом јер одредбама ЗПППА није допуштено делегирање овлашћења за прописивање пореских прекршаја на подзаконски акт. Иако је 29. априла 2020. године Народна скупштина усвојила закон¹⁴ о потврђивању уредаба које је Влада уз супотпис председника Републике донела за време ванредног стања, тим законом Уредба није постала закон већ је само извршена „конвалидација“ подзаконских аката који су донети током ванредног стања. Осим тога, посебним законом је прописано да одредбе Уредбе настављају да важе до ступања на снагу одговарајућих закона.¹⁵ Стога најпре испитујемо однос општег режима Закона о прекршајима¹⁶ и ЗПППА и место Уредбе у односу на та два закона. Осим уставноправног положаја Уредбе, радње извршења прекршаја могу представљати

¹² Уредба, чл. 3. Уредба је ступила на снагу 10. априла 2020. године.

¹³ Уредба, чл. 12. Из наведених 10% искључени су запослени који су с привредним субјектом закључили уговор о раду на одређено време пре 15. марта 2020. године за период који се завршава од 15. марта 2020. године до истека рока од три месеца од последње исплате директних давања. Примера ради, запослени који је с привредним друштвом закључио уговор на одређено време 1. марта 2020. године, који истиче 1. јуна 2020. године, неће се квалификовати за смањење броја запослених за потребе примене Уредбе.

¹⁴ Закон о потврђивању уредаба које је Влада уз супотпис председника Републике донела за време ванредног стања, *Службени гласник РС* 62/2020.

¹⁵ Чл. 3, ст. 1, тач. 6. Закон о важењу уредаба које је Влада уз супотпис председника Републике донела за време ванредног стања и које је Народна скупштина потврдила, *Службени гласник РС* 65/2020.

¹⁶ Закон о прекршајима – ЗоП, *Службени гласник РС* 65/13 ... 91/2019 – др. закон.

проблем због начина на који су оне одређене, што може угрозити правну сигурност обвезника. Примећујемо да постоје карактеристике пореских прекршаја због којих се може поставити питање повреде начела законитости. Прво, предвиђање пореских прекршаја Уредбом искључује примену *sui generis* материјалноправног института из ЗПППА. Друго, прописивање прекршајне санкције, сагледане заједно са правним последицама губитка права на фискалне погодности и директна новчана давања, може довести до повреде принципа забране двоструке угрожености (*ne bis in idem*). Такође, указујемо на то да се у јуриспруденцији Европског суда за људска права (ЕСЉП) примена недовољно одређене норме сматра повредом права из Европске конвенције за заштиту људских права и основних слобода.¹⁷ Покушаћемо и да антиципирамо последице које у пракси може да узрокује примена казних одредаба Уредбе.

2. (НЕ)МОГУЋНОСТ ПРОПИСИВАЊА ПОРЕСКИХ ПРЕКРШАЈА ПОДЗАКОНСКИМ АКТИМА

Општа дефиниција прекршаја је садржана у ЗоП.¹⁸ Према тој дефиницији, прекршај је противправно дело које је законом или другим прописом надлежног органа одређено као прекршај и за које је прописана прекршајна санкција. На тај начин српски законодавац је применио традиционалну објективну концепцију прекршаја, што значи да су два кључна појма прекршајног права прекршај и прекршајна одговорност (Вуковић 2016, 38). Употребом синтагме „другим прописом“ законодавац је оставио могућност да противправно дело буде одређено и подзаконским актом. Затим, законодавац је дефинисао да се прекршаји могу прописати законом или уредбом, односно одлуком скупштине аутономне покрајине, скупштине општине, скупштине града и скупштине града Београда.¹⁹ Противправност подразумева да је пропис прекршен, а да у исто време не постоји неки од основа који оправдава вршење прекршаја.²⁰

У прекршајном законодавству Србије сусрећемо се с три номотехничка модела за прописивање прекршаја. Према првом моделу, у материјалним одредбама прописа предвиђа се правило понашања, а у казним одредбама истог прописа санкција за кршење мате-

¹⁷ Европска конвенција за заштиту људских права и основних слобода – ЕКЉП, *Службени лист СЦГ – Међународни уговори* 9/2003, 5/2005 и 7/2005 – испр. и *Службени гласник РС – Међународни уговори* 12/2010 и 10/2015.

¹⁸ ЗоП, чл. 2.

¹⁹ ЗоП, чл. 4.

²⁰ ЗоП, чл. 13, 14 и 15. То су нужна одбрана, крајња нужда и неодољива сила.

ријалноправних одредаба.²¹ Други начин је да се у оквиру казних одредаба прописује противправно понашање и одређује санкција.²² Према трећем приступу, законодавац, предвиђајући прекршај у једном пропису, упућује на друге прописе којима је уређена одређена материја (Јеличић 2018, 153).

2.1. Одређивање пореских прекршаја

Порески законодавац користи трећи номотехнички приступ. Порески прекршаји имају бланкетну диспозицију, којом се одређено чињење или нечињење инкриминише, а затим се суд упућује на одговарајући порески закон чије материјалне одредбе учинилац крши. Казнене одредбе којима се инкриминише повреда пореских прописа налазе се у посебном одељку ЗПППА.²³ Порескоправна доктрина указује на то да је групни објекат заштите (јавни приходи, односно фискус) разлог да се одређени деликт дефинише као порески прекршај или пореско кривично дело (Илић Попов 2016, 54). У иностраној литератури заступа се став да се порески деликти (који подразумевају кривична дела и прекршаје) сврставају у ширу категорију казних дела, познату као „криминалитет белих крагни“ (енг. *white collar crime*). Поједини аутори користе и еуфемистичку синтагму да опишу пореске деликте када кажу да је то криминалитет „бељи од белих крагни“ (McBarnet 1991, 323). Други, пак, заступају категоричан став да је реч о превари, односно свесном кршењу пореског материјалног права како би обвезник „платио мање пореза тако што чини превару према пореској управи“ (Cozian 1991, 103).²⁴

За дефинисање неког понашања пореског обвезника српски порески законодавац је као порески прекршај узео заштиту јавних прихода као *diferentia specifica*, те је другу главу седмог дела ЗПППА назвао „Порески прекршаји“. Међутим, ти прекршаји се одређују уже у односу на општу дефиницију прекршаја из ЗоП. Порески прекршаји су прекршаји одредаба садржаних у пореским законима.²⁵ Зависно од тога да ли је реч о повреди одредаба ЗПППА или неког другог материјалног пореског закона, порески прекршаји се класификују као општи порески прекршаји правних лица и предузетника и посебни порески прекршаји. Наиме, порески законода-

²¹ Пример за такав нормативни приступ може се наћи у Закону о безбедности саобраћаја на путевима, *Службени гласник РС* 41/2009 ... 23/2019.

²² Законодавац је заузео описани приступ у Закону о јавном реду и миру, *Службени гласник РС* 6/2016 и 24/2018.

²³ ЗПППА, чл. 176б–181.

²⁴ Сматрамо да је обмана Пореске управе вододелница која одређује понашање пореског обвезника као порески деликт (прекршај или кривично дело).

²⁵ ЗПППА, чл. 176б.

вац је изричит у томе да се порески прекршаји прописују у ЗПППА и у другим пореским законима, односно да не постоји могућност да порески прекршај буде уређен подзаконским актом. Категоричност пореског законодавца долази до изражаја ако се узме у обзир однос ЗПППА према другим законима. Јер, ако је другим законом (ЗоП) питање из области коју уређује ЗПППА (то јест прописивање пореских прекршаја) уређено на другачији начин, примењују се одредбе ЗПППА.²⁶ Примећујемо да порески законодавац предвиђа приоритетну примену ЗПППА на сва питања која су уређена у ЗПППА, ако их други прописи уређују другачије. Намеће се питање да ли је, ипак, могуће да порески прекршај буде предвиђен правним актом ниже правне снаге од закона, односно уредбом. То питање има два аспекта: прво, да ли је одредба ЗПППА која не дозвољава делегацију овлашћења за увођење пореских прекршаја у складу са принципом јединства правног поретка и, друго, да ли уредбом може да се предвиди порески прекршај, имајући у виду „инфериорну правну снагу“ уредбе у односу на закон. Одговор на постављено питање захтева да ставимо у однос ЗПППА са ЗоП-ом, а затим да анализирамо „правни капацитет“ Уредбе.

2.2. Однос ЗПППА са ЗоП-ом и „правни капацитет“ уредбе за прописивање пореских прекршаја

Иако су ЗПППА и ЗоП закони, њима се другачије уређује питање делегације нормирања прекршаја. ЗПППА не допушта да порески прекршаји буду уређени подзаконским актима, док ЗоП предвиђа да је прекршаје *en général* могуће предвидети и подзаконским актима. Правни поредак је јединствен, па би неуједначен приступ прописивању прекршаја угрозио правну сигурност и начело законитости.²⁷

Према ставу Уставног суда, јединство правног поретка подразумева међусобну усклађеност свих правних прописа у правном систему Републике Србије, што начелно искључује могућност да се законом којим се уређује једна правна област могу мењати, односно допуњавати поједина законска решења садржана у закону којим се уређује друга правна област.²⁸ Међутим, доктрина, али и уставносудска пракса, познају категорију „системског закона“, која подразумева „закон који на целовит начин уређује једну област правног поретка“ (Прица 2018, 116). Ако анализирамо ЗПППА, можемо закључити да

²⁶ ЗПППА, чл. 3, ст. 1.

²⁷ Устав, чл. 4, ст. 1.

²⁸ Уставни суд, одлука IУз-225/2005 од 19. априла 2012, база судске праксе Уставног суда, <http://www.ustavni.sud.rs/page/jurisprudence/35/>, 21. април 2020.

су њиме на свеобухватан начин уређени поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода, права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји.²⁹ Доктринарни разлози који подржавају ту свеобухватност ослањају се на специфичности пореског права као што су: 1) заштита права обвезника; 2) правна сигурност у пореском поступку; 3) карактеристике пореских норми у одвраћању од чињења пореских деликата услед кршења пореских прописа; 4) предвиђање санкција којима се постиже специјална и генерална превенција у порескоправном контексту (Gordon 1996, 18). У том смислу се ЗПППА свакако може сматрати системским законом јер садржи све наведено, при чему настоји да задржи својеврсни „монопол“ на прописивање пореских прекршаја предвиђањем да пореске прекршаје може увести само порески закон.

Примећујемо и да постоји разлика у дикцији ЗоП, односно ЗПППА. Прекршајни законодавац користи потенцијал када дефинише акте којима прекршај може да се предвиди, а порески законодавац се, употребом изричите формулације, опредељује за једну од могућности које су прописане у ЗоП (предвиђање прекршаја законом). Зато ЗПППА нити мења нити допуњује ЗоП већ користи опцију да се порески прекршаји дефинишу законима, искључујући могућност делегације таквог овлашћења на подзаконске акте. *Ratio legis* пореског законодавца може се објаснити чињеницом да се јавни приходи утврђују законом, па казненоправна заштита јавних прихода треба такође да буде прописана законом.³⁰ Тиме се постиже правна сигурност и заштита од волунтаризма, будући да се кривична дела и кривичне санкције одређују законом.³¹

У порескоправној науци истиче се став да је за добро функционисање пореског система битно доследно спровођење пореске регулативе (Анђелковић 2003, 191–225). Сматрамо да ту доследност, између осталог, треба исказати уважавањем поменутих специфичности пореског права због којих су порези и порески прекршаји законске категорије.

²⁹ ЗПППА, чл. 1, ст. 1.

³⁰ Устав, чл. 91, ст. 1.

³¹ Исто ограничење важи и за прекршаје који се због строгости предвиђене казне могу поистоветити са кривичним делима. Вид. ECHR – case 1828/06, 28. 6. 2018, *G.I.E.M S.R.L. and others v. Italy*, пара. 211. Новчана казна која за правно лице има посебан минимум од 500000 динара, односно 250000 динара, а за предузетника 100000 динара, односно 50000 динара, као и новчана казна за одговорно лице у правном лицу у распону од 50000 динара до 100000 динара, односно од 25000 динара до 50000 динара, испуњава тај услов строгости (енг. *severity*).

3. АНАЛИЗА ПОРЕСКИХ ПРЕКРШАЈА

Прекршај из чл. 17, ст. 1 Уредбе чини привредни субјекат у приватном сектору који: 1) оствари право на директна давања иако на то нема право; 2) ненаменски користи средства или 3) изгуби право на директна давања и не врати износ примљених директних давања у целини, заједно с припадајућом каматом, до покретања поступка контроле. Прекршилац ће бити кажњен новчаном казном од 30% до 70% примљених директних давања, а не мање од 500.000 динара за правно лице, односно 100.000 динара за предузетника. За одговорно лице у правном лицу прописана је новчана казна у распону од 50.000 до 100.000 динара.

Прекршај из чл. 18, ст. 1 Уредбе чини привредни субјекат у приватном сектору који: 1) оствари право на одлагање плаћања јавних прихода иако на то нема право или 2) изгуби право на одлагање плаћања прихода и не плати их у целини, заједно са припадајућом каматом, до покретања поступка контроле. Прекршилац се кажњава новчаном казном од 20% до 50% износа одложених јавних прихода, а не мање од 250.000 динара за правно лице, односно 50.000 динара за предузетника. Одговорно лице кажњава се новчаном казном у износу од 25.000 до 50.000 динара.

Начелно, реч је о комисијним прекршајима, односно о прекршајима који се врше чињењем (Мрвић Петровић 2006, 65), а имају три, односно две, алтернативно постављене радње извршења. У наставку ћемо детаљно анализирати ко може да буде учинилац прекршаја, време извршења прекршаја и радњу извршења прекршаја.³²

3.1. Учиниолац прекршаја

Учиниолац прекршаја из чл. 17 и 18 Уредбе јесте лице које је бенефицијар фискалних погодности, директних новчаних давања и корисник права на одлагање плаћања јавних прихода, који се сматра привредним субјектом у приватном сектору. Дефиниција привредног субјекта састоји се из два дела. Први је дат у чл. 2, ст. 1, тач. 1 Уредбе и о њему је већ било речи, док се други део налази у другим (пореским) законима. Наиме, чл. 2, ст. 1, тач. 1, алинеја 1 Уредбе упућује на „резидентна правна лица“ у смислу закона којим се уређује порез на добит правних лица, односно упућује на пореске обвезнике из чл. 1 Закона о порезу на добит правних лица.³³ Прецизнији је чл. 2,

³² Према ЗоП, и место извршења прекршаја је битан елемент, али сматрамо да код прекршаја из Уредбе место извршења није спорно питање, па се зато њиме нећемо детаљније бавити.

³³ Закон о порезу на добит правних лица – ЗПДПЛ, *Службени гласник РС* 25/01 ... 86/19. Порески обвезник пореза на добит правних лица јесте привредно друштво, односно предузеће, односно друго правно лице које је основано ради обављања де-

ст. 1, тач. 1, алинеја 2 Уредбе будући да наглашава да је реч о „резидентним предузетницима“ на начин на који су они одређени у чл. 32 Закона о порезу на доходак грађана.³⁴

За разлику од прве две алинеје, чл. 2, ст. 1, тач. 1, алинеја 3 Уредбе, приликом дефинисања привредног субјекта не ослања се на посебне пореске законе већ предвиђа да се привредним субјектом сматрају огранци и представништва страних правних лица. Сматрамо да би то могло да изазове одређене недоумице јер терминологија из Уредбе није конзистентна. Наиме, није спорно да се за прекршај учињен на територији Републике Србије може казнити страном правно лице и одговорно лице ако то страном правно лице има пословну јединицу или представништво у Републици Србији.³⁵ Међутим, ЗПДПЛ шире дефинише сталну пословну јединицу која, осим огранка и представништва, укључује погон, место производње, фабрику или радионицу и друге.³⁶ Ипак, сматрамо да је доносилац Уредбе имао у виду огранак и представништво у смислу Закона о привредним друштвима с обзиром на то да су те две правне форме једине препознате у радноправном законодавству.³⁷

На основу изложеног, закључујемо да се извршиоцем прекршаја може сматрати бенефицијар фискалних погодност и директних давања, као и корисник права на одлагање плаћања јавних прихода који је:

- 1) резидентно правно лице у смислу ЗПДПЛ,
- 2) резидентни предузетник у смислу ЗПДГ и
- 3) огранак и представништво страног правног лица,

под условом да се та лица не налазе на списку корисника јавних средстава³⁸ или да није реч о посебној категорији категорије великих

латности са циљем стицања добити; задруга која остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду; недобитна организација уколико остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду.

³⁴ Закон о порезу на доходак грађана – ЗПДГ, *Службени гласник РС* 24/01 ... 5/20 – усклађени дин. износи. Према чл. 7, ст. 2 ЗПДГ, резидент Републике, у смислу овог закона, јесте физичко лице које: 1) на територији Републике има пребивалиште или центар пословних и животних интереса или 2) на територији Републике, непрекидно или са прекидима, борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години.

³⁵ ЗоП, чл. 31.

³⁶ ЗПДПЛ, чл. 4.

³⁷ Закон о раду – ЗОР, *Службени гласник РС* 24/05 ... 95/18 – аутентично тумачење, чл. 2, ст. 1.

³⁸ Изузетак су предузетници који порез на приход од самосталне делатности плаћају на стварно утврђен приход. Више речи о томе биће на одговарајућем месту

правних лица којима је *ex lege* ускраћено право на директна давања и фискалне погодности.³⁹

3.2. Радња и време извршења прекршаја

Време извршења прекршаја има вишеструки значај за правилну примену материјалног права јер се на учиниоца прекршаја примењује закон, односно пропис који је важио у време извршења прекршаја.⁴⁰ Осим тога, утврђивање тачног тренутка предузимања радње извршења кључно је за рачунање рокова застарелости за покретање и вођење прекршајног поступка (Шушњара 2012, 219; Јеличић 2018, 154).

Важно је имати у виду и разлику између времена откривања прекршаја и времена извршења прекршаја, која се у пракси често занемарује (Јеличић 2018, 154). Наиме, временом откривања прекршаја сматра се тренутак када је надлежни орган извршио надзор над контролисаним субјектом. За прекршаје које анализирамо, то је последњи дан у месецу почев од априла 2020. године, закључно са 31. октобром 2020. године или у накнадној пореској контроли.⁴¹ Процесноправни значај поменуте дистинкције је у томе што се време извршења прекршаја уноси у изреку пресуде, док време његовог откривања може бити само у образложењу. Изостављање времена извршења прекршаја у судској пракси је препознато као битна повреда одредаба поступка, због које се првостепена пресуда укида.⁴² Најзад, за рачунање рокова застарелости релевантно је искључиво време извршења прекршаја, а не тренутак откривања прекршаја.⁴³

У конкретном случају, време извршења треба оцењивати према свакој од алтернативно прописаних радњи извршења, које ћемо анализирати у наставку.

3.2.1. *Остваривање права на директна давања иако учинилац нема то право*

Сматрамо да је радња извршења, која је одређена као радња чињења, неспретно формулисана јер се чини противречном. Сматрамо да неко лице или има право или нема право на нешто, одно-

у чланку.

³⁹ Чл. 4, ст. 5 и чл. 10, ст. 6 Уредбе.

⁴⁰ ЗоП, чл. 6, ст. 1.

⁴¹ Уредба, чл. 12, ст. 2.

⁴² Прекршајни апелациони суд. Прж 5968/2019, 2. 4. 2019, *Paragraf Lex*; Прекршајни апелациони суд. Прж 17024/2017, 17. 9. 2017, *Paragraf Lex*; Прекршајни апелациони суд. Пржу 2257/2015, 11.8.2015, *Paragraf Lex*.

⁴³ Врховни касациони суд. Прзз 720/2017, 6. 7. 2017, *Paragraf Lex*.

сно да постоји однос искључивости. За разумевање те одредбе није довољно само лексичко тумачење већ је потребно и телесолошко и систематско тумачење. Зато треба поновити да се право на фискалне погодности и директна давања остварује подношењем појединачне пореске пријаве,⁴⁴ док се поједине категорије привредних субјеката формално ни не пријављују већ се права из Уредбе остварују по аутоматизму. За све привредне субјекте је карактеристично то што се не доноси порески управни акт којим се одобрава коришћење директних давања. Разлог је у томе што је једини услов за остваривање права на директна давања то да број запослених није смањен за више од 10% у периоду од 15. марта (увођење ванредног стања) до 10. априла 2020. године (ступање на снагу Уредбе). То су подаци који су државним органима доступни и које су они дужни самостално да прибаве по службеној дужности.⁴⁵ Иако Уредбом није предвиђено да се о испуњености услова за остваривање права на директна давања доноси порески управни акт, Пореска управа ипак треба претходно да утврди да ли је испуњен једини прописани услов.

Из наше анализе произлази да радња извршења ствара доста недоумица, што представља повреду једног од основних начела казненог права – начело одређености (*lex certa*), које налаже да казнене норме морају бити „одређене и прецизне што је више могуће“ (Стојановић 2017, 21–22). Казнене одредбе морају имати одређени „квалитет“ у разумљивости и предвидљивости, што је установљено и праксом ЕСЉП (ЕCHR 2019, 11–12).⁴⁶ Недостатак тог „квалитета“ у јасноћи норме може довести до поступка пред Уставним судом или ЕСЉП-ом.

Када је реч о времену извршења, сматрамо да су прекршаји извршени оног тренутка када је учинилац поднео појединачну пореску пријаву.⁴⁷ Тај закључак произлази из чињенице да привредни субјекти у приватном сектору прихватају коришћење фискалних погодности и директних давања подношењем појединачне пореске пријаве. То, међутим, не важи за привредне субјекте у приватном сектору који у редовним околностима не подносе појединачну пореску пријаву.⁴⁸ Примера ради, то може бити предузетник који по-

⁴⁴ Уредба, чл. 4, ст. 2.

⁴⁵ Закон о општем управном поступку – ЗаконУП, *Службени гласник РС* 18/2016 и 95/2018 – аутентично тумачење, чл. 9, ст. 3.

⁴⁶ ECHR – case 21906/04, 12. 2. 2008, *Kafkaris v. Cyprus*, para. 140; ECHR – case 17862/91, 11. 11. 1996, *Cantoni v. France*, para. 29.

⁴⁷ У питању је образац ППП-ПД, прописан Правилником о пореској пријави за порез по одбитку, *Службени гласник РС* 74/13 ... 96/19. Уредба, чл. 4, ст. 2.

⁴⁸ Чланом 11, ст. 3 Уредбе прописано је да привредни субјекти у приватном сектору који не подносе образац ППП-ПД, односно који немају запослене и нису предузетници, то јест предузетници пољопривредници који су се определили за

рез на приход од самосталне делатности плаћа на паушално утврђен приход. Та категорија привредних субјеката остварује погодности из уредбе *ex lege*, односно они не подносе захтев или пореску пријаву. Зато та категорија привредних субјеката не би могла да се сматра извршиоцима прекршаја.

3.2.2. Ненаменско коришћење средстава

Ова радња извршења карактеристична је само за чл. 17 Уредбе и одређена је као ненаменско коришћење средстава добијених по основу директних давања. На основу чл. 2, ст. 1, тач. 3 Уредбе јасно је да директна давања из буџета могу да се користе искључиво за исплате зарада и накнада зарада запосленима. *A contrario*, сва друга располагања бесповратним средствима сматрају се ненаменским коришћењем. Ради лакше контроле начина трошења бесповратних средстава, она се уплаћују на посебан наменски рачун.⁴⁹ Међутим, најпре се мора конкретизовати шта значи „ненаменско коришћење“ – да ли је то сâм чин трансфера са наменског рачуна на редовне пословне рачуне привредног субјекта или трансакција која не подразумева плаћање зарада и накнада зарада запосленима? Сматрамо да није довољно да дође до трансфера новчаних средстава с наменског рачуна на пословне рачуне истог привредног субјекта већ је неопходно да средства по основу директних давања заиста не буду плаћена запосленима, односно да буду плаћена неком другом лицу. Аргумент за такав закључак заснивамо на нормативном и систематском тумачењу радње извршења, која подразумева да новчана средства буду „коришћена“, што значи заиста употребљена супротно њиховој намени.

Када је реч о времену извршења, прекршај је довршен оног тренутка када привредни субјекат наменска средства искористи противно њиховој сврси, односно када новац пренесе на рачун лица које по намери доносиоца уредбе није намењени бенефицијар.

3.2.3. Губитак права на директна давања и пропуштање њиховог враћања

Да би радња извршења била остварена, треба да буду испуњена два услова, односно да привредни субјекат изгуби право на директна давања и да до покретања поступка контроле не врати износ примљених директних давања у целини, са затезном каматом.⁵⁰ Први

исплату личне зараде, користе фискалне погодности и директна давања у складу са одредбама Уредбе.

⁴⁹ Уредба, чл. 13.

⁵⁰ Уредба, чл. 17.

услов биће испуњен ако привредни субјекат смањи број запослених за више од 10% у односу на број запослених које је имао 15. марта 2020. године или ако до краја 2020. године исплати дивиденду.⁵¹ Да би се довршила радња извршења, то јест испунио други услов, потребно је да привредни субјекат не врати примљена средства са затезном каматом.

Ипак, изражавамо резерве према начину на који је радња извршења дефинисана. Прво, нормативном анализом долази се до закључка да за губитак права на директна давања нису значајни начин ни основ престанка радног односа, што може да проузрокује одређене потешкоће у пракси. Наиме, могао би се бранити став да је такво решење оправдано када је основ престанка радног односа отказ од стране послодавца, али не и ако радни однос престаје споразумом послодавца и запосленог. Међутим, постоје и други разлози за престанак радног односа који су ван воље или утицаја послодавца и/или запослених, као што је, примера ради, остваривање права на пензију након 15. марта 2020. године или смрт запосленог. Радња извршења прекршаја прешироко је постављена, при чему се не уважавају објективне могућности које доводе до накнадног губитка права из Уредбе.⁵² Ако се не узимају у обзир те појединости, не само да ће обвезници морати да врате сва средства с каматом већ могу и да буду кажњени за прекршај. То може довести до објективне одговорности за порески прекршај. Друго, према нашем мишљењу, губитак права не може да следи по аутоматизму већ је неопходно да надлежни орган у контроли утврди да је привредни субјекат смањio број запослених или исплатио дивиденду, те да му наложи да врати средства која је примио са затезном каматом. Супротно решење би водило правној несигурности.

Када привредни субјекат изгуби право на директна давања и не врати износ примљених директних давања у целини, са затезном каматом, до покретања поступка контроле, временом извршења прекршаја сматраће се први дан по истеку пет дана од дана престанка

⁵¹ Чланом 16, ст. 3 Уредбе прописано је да се под дивидендама подразумевају све исплате које својим власницима изврши привредно друштво по основу њиховог власништва над акцијама, односно уделима тог привредног друштва.

⁵² За разлику од релативно ригидног приступа у Уредби, ЗПДГ има нешто суптилнији приступ, па код пореских олакшица за запошљавање нових лица послодавац губи право да користи пореско ослобођење за онај број квалификованих новозапослених лица за који је смањен број запослених. Вид. чл. 21д и 21ж ЗПДГ. Међутим, према Уредби, смањење броја запослених тешко је „компензовати“ запошљавањем нових лица јер процес селекције кандидата траје дуго или на тржишту рада уопште нема кандидата са одговарајућим профилом. Сматрамо да накнадно запошљавање нових лица нема ефекта на порески прекршај из Уредбе, који се сматра извршеним оног момента када се број запослених смањи или исплати дивиденда и не врате примљена средства са затезном каматом.

права на коришћење фискалних погодности и директних давања.⁵³ Такав закључак заснивамо на чињеници да, када изгуби право на директна давања, привредни субјекат има рок од пет дана да врати износ тих давања са затезном каматом. Доносилац уредбе је радњу извршења прекршаја „везао“ за поменута правила о губитку права, што значи да је, са становишта времена извршења прекршаја, рок од пет дана одложен преклузивни рок. Пре истека тог рока привредни субјекат не чини прекршај иако испуњава сва обележја пореског прекршаја из чл. 17 Уредбе.

3.2.4. Остваривање права на одлагање плаћања јавних прихода иако учинилац нема право на то одлагање

Постојећа правила о одлагању плаћања пореског дуга подразумевају једну од следеће две алтернативе: 1) доношење решења о одлагању плаћања пореског дуга или 2) закључивање споразума са Пореском управом о одлагању плаћања пореског дуга.⁵⁴ У оба случаја о праву на одлагање плаћања пореског дуга не одлучује порески обвезник већ министар или лице које он овласти, односно градоначелник, председник општине или лице које он овласти.⁵⁵

Прва алтернативно постављена радња извршења пореског прекршаја из чл. 18 Уредбе проблематична је због тога што Уредба не садржи супстантивну одредбу на чије се кршење упућује. Наиме, поступак и начин одлагања плаћања дугованог пореза и доприноса нису уређени Уредбом већ је њихово нормирање препуштено правилнику, који још увек није донет.⁵⁶ Ипак, подсећамо да одлагање плаћања пореског дуга није новитет који предвиђа Уредба већ је то правна могућност која је уређена у ЗПППА, док се ближи услови за одлагање плаћања дефинишу подзаконским актом.⁵⁷ Намеће се питање како обвезник може да буде одговоран за (неосновано) остваривање права на одлагање плаћања пореза када је одлука о остваривању тог права „ван дохвата руке“ пореског обвезника. Према нашем мишљењу, правилник чије доношење Уредба најављује не би могао да одступи од законом предвиђених начина одлагања плаћања јавних прихода.

Време извршења прекршаја треба утврђивати у односу на тренутак када је привредни субјекат остварио право на одлагање плаћања јавних прихода. Ипак, други део норме пореског прекршаја поставља одложни услов, који се огледа у томе што ће Пореска упра-

⁵³ Уредба, чл. 12, ст. 3. алинеја 1 и 2.

⁵⁴ ЗПППА, чл. 73, ст. 6.

⁵⁵ ЗПППА, чл. 73, ст. 2.

⁵⁶ Уредба, чл. 5, ст. 2 и чл. 8, ст. 3.

⁵⁷ Уредба о ближим условима за одлагање плаћања пореског дуга.

ва накнадно утврдити да привредни субјекат није имао право на фискалне погодности. Као што смо већ навели, Пореска управа врши надзор над контролисаним субјектом последњег дана у месецу почев од априла 2020. године, закључно са 31. октобром 2020. године или накнадно у пореској контроли. То је тренутак када порески орган сазна да је учињен прекршај, али сматрамо да из формулације прекршаја произлази да се временом извршења треба сматрати тренутак када је обвезнику омогућено да одложи плаћање јавних прихода решењем Пореске управе или споразумом с Пореском управом. Намеће се питање правног „опстанка“ пореског управног акта или споразума ако Пореска управа у контроли утврди да обвезнику нема право да одложи плаћање јавних прихода, иако му је то првобитно омогућено. Сматрамо да би у том случају пореско решење требало укинути а споразум с обвезником поништити, али остаје питање правног основа за такву одлуку.⁵⁸

3.2.5. Губитак права на одлагање плаћања јавних прихода и пропуштање плаћања

Друга алтернативна радња извршења прекршаја из чл. 18 Уредбе надовезује се на прву радњу извршења. Наиме, ако би основ за остваривање права на одлагање плаћања пореског дуга било решење Пореске управе, онда се прекршај чини повредом обавезе из тог решења. Уколико би правни основ за одлагање плаћања пореског дуга био споразум с Пореском управом, радња извршења би се остварила повредом уговорне обавезе коју би учинио порески обвезник. Постојећа порескоправна правила омогућавају Пореској управи да по службеној дужности укине решење, односно поништи споразум о одлагању плаћања пореза и, у том случају, наплати дуговани порез. Разлози за укидање решења или поништавање споразума су непридржавање рокова за измиривање пореских обавеза чије је плаћање одложено или пропуштање плаћања текућих обавеза.⁵⁹ Међутим, то нису разлози за губитак права на одлагање плаћања пореза које је предвиђено Уредбом. Та неусаглашеност пореског прекршаја с постојећим правилима пореског права јесте последица чињенице да је прекршај „уметнут“ у порески систем, што може довести до проблема у његовој практичној примени. У оба случаја, након губитка права на одлагање плаћања пореза треба да протекне рок за добровољно плаћање свих обавеза за које је одобрено одлагање плаћања, са затезном каматом. Тај рок износи пет дана од дана престанка права на фискалне погодности. Уколико обвезник плати порез с каматом у том року, он не чини прекршај.

⁵⁸ ЗПППА, чл. 74, ст. 7.

⁵⁹ *Ibid.*

Утврђивање времена извршења прекршаја зависи од тренутка када је обвезник изгубио право на фискалне погодности. Према нашем мишљењу, то је тренутак када Пореска управа по службеној дужности укине решење о одлагању плаћања пореског дуга или, пак, тренутак када Пореска управа поништи споразум са обвезником.

4. ОДНОС ПРЕКРШАЈА ИЗ УРЕДБЕ С НЕКИМ ПОСТОЈЕЋИМ ИНСТИТУТИМА ПОРЕСКОГ ПРАВА

У претходним излагањима су показане уставноправне, језичке и суштинске слабости прекршаја из Уредбе. Такође смо показали да анализирани порески прекршаји могу угрозити права пореских обвезника. Међутим, сматрамо да фискус ипак треба да буде заштићен од злоупотреба фискалних погодности и директних новчаних давања која су прописана Уредбом, али да порески систем Србије већ има одговарајуће механизме и да се Уредбом без разлога уведе нови порески прекршаји.

Прво, ЗПППА инкриминише случај када правно лице и предузетник у (појединачној) пореској пријави наведу нетачне податке.⁶⁰ Тим пореским прекршајем је обухваћена ситуација која се Уредбом прописује као прекршај. Наиме, Уредбом се прекршајно кажњава: привредни субјекат у приватном сектору који оствари право на директна давања иако на то нема право⁶¹ и привредни субјекат у приватном сектору који оствари право на одлагање плаћања јавних прихода иако на то нема право.⁶² Подсећамо да се право на фискалне погодности и директна давања остварује подношењем појединачне пореске пријаве.⁶³ То значи да предузетник и привредно друштво навођењем нетачних података у појединачној пореској пријави чине радњу извршења пореског прекршаја из чл. 179, ст. 1, тач. 3 и ст. 3 ЗПППА, односно да је инкриминација из Уредбе сувишна.

Инкриминацијом описаног понашања пореским обвезницима се Уредбом ускраћује могућност да поднесу измењену пореску пријаву уколико је нетачан податак из појединачне пореске пријаве последица грешке.⁶⁴ То се чини предвиђањем да се порески прекршај сматра довршеним моментом подношења појединачне пореске пријаве на основу које се признаје право на фискалне погодности и директна новчана давања. Осим тога, угрожава се заштита права

⁶⁰ ЗПППА, чл. 179, ст. 1, тач. 3 и ст. 3.

⁶¹ Уредба, чл. 17, ст. 1.

⁶² Уредба, чл. 18, ст. 1.

⁶³ Уредба, чл. 4, ст. 2.

⁶⁴ ЗПППА, чл. 40, ст. 1.

које ЗПППА нуди учиниоцима прекршаја из чл. 179, ст. 1, тач. 3 и ст. 3 ЗПППА. Наиме, против лица које учини радњу у вези с порезом који утврђује сам порески обвезник, а која се сматра пореским прекршајем из наведеног члана ЗПППА, неће се подносити захтев за покретање прекршајног поступка ако то лице, пре предузимања било које радње пореског органа у вези с учињеном радњом или пропустом, односно пре отпочињања пореске контроле или подношења захтева за покретање прекршајног поступка, самоиницијативно пријави учињену радњу, односно пропуст, и истовремено плати дуговани износ пореза увећан за обрачунату камату. ЗПППА уважава специфичности уношења нетачних података у појединачну пореску пријаву, због чега предвиђа *sui generis* „стварно кајање“.⁶⁵

Правна последица губитка права на директна давања јесте обавеза да се у року од пет дана од дана престанка права на коришћење фискалних погодности врате директна давања, са затезном каматом. Повреда те обавезе има порескоправну последицу покретања поступка принудне наплате. Међутим, поставља се питање да ли би у том случају дуг био увећан за 5% с обзиром на то да директна давања нису порески дуг. Реч је о новчаним средствима која је држава дала обвезнику. Износ тих новчаних средстава није порез. Међутим, сматрамо да је прекршајна инкриминација сувишна јер је фискус заштићен могућношћу принудне наплате директних новчаних давања и затезне камате.

Надаље, прекршајна инкриминација губитка права на одлагање плаћања прихода није неопходна.⁶⁶ Према Уредби, обвезник који изгуби право на одлагање плаћања пореза има обавезу да у року од пет дана од дана престанка права на коришћење фискалних погодности плати целокупну обавезу са затезном каматом обрачунаном од дана доспелости пореских обавеза до дана плаћања.⁶⁷ Последица повреде обавезе плаћања пореског дуга, чије је плаћање одложено, јесте поништај решења или раскидање споразума с обвезником и покретање поступка принудне наплате од Пореске управе.⁶⁸ Фискус је са те стране заштићен правним механизмима који су прописани у ЗПППА, па се инкриминација губитка права на фискалне погодности, које има исте правне последице као и раскидање споразума или поништавање решења о одлагању плаћања пореза, може основано довести у питање са становишта сврсисходности.

⁶⁵ ЗПППА, чл. 1826.

⁶⁶ Уредба, чл. 18, ст. 1.

⁶⁷ Уредба, чл. 12, ст. 3, тач. 1.

⁶⁸ ЗПППА, чл. 74, ст. 9. Уредба је остала нема по питању начина на који ће обвезницима бити одложено плаћање пореза и доприноса, наводећи да ће то питање ближе уредити министар надлежан за послове финансија. Уредба, чл. 5, ст. 2 и чл. 8, ст. 3.

5. УСКЛАЂЕНОСТ ПРЕКРШАЈА ИЗ УРЕДБЕ СА СТАНДАРДИМА ЕСЉП

У овом одељку ћемо испитати (не)усаглашеност пореских прекршаја са становишта ЕКЉП и одговарајуће јуриспруденције ЕСЉП. Испитујемо да ли прекршаји испуњавају стандард предвидљивости (*lex certa*) и да ли постоји могућност повреде начела забране двоструке угрожености (*ne bis in idem*), а све то кроз призму ЕКЉП.

5.1. Предвидљивост норме (*lex certa*)

Већ смо изразили резерву према нормативном квалитету прекршаја из Уредбе. Сматрамо да је потребна додатна анализа имајући у виду потенцијалне негативне последице. Наиме, као што је указао Стојановић (2017, 21), од привредних субјеката се може очекивати да своје понашање прилагоде само у односу на норму која је унапред прописана. Међутим, није довољна само прописана норма, већ и начин на који је нежељено понашање дефинисано. Кажњиво понашање мора бити јасно одређено (*nulla poene sine lege certa*), тако да адресати казнене норме могу да разумеју које је понашање инкриминисано, а које није. Стога се морају избегавати неодређене норме (Стојановић 2017, 22) које остављају превише простора за тумачење шта је дозвољено, а шта није. Како смо навели, непрецизности казних одредаба Уредбе могу довести до повреде права из чл. 7 ЕКЉП – кажњавање само на основу закона.

Јуриспруденција ЕСЉП установила је које критеријуме казвени пропис⁶⁹ мора да задовољи. То су доступност⁷⁰ и предвидљивост.⁷¹ Ти критеријуми се односе како на радњу извршења⁷² кажњивог дела, тако и на запрећену казну.⁷³ У случајевима *Cantoni v. France*⁷⁴ и *Kafkaris v. Cyprus*⁷⁵, истакнуто је да предвидљивост значи да појединац, на основу формулације одговарајуће норме, мора да зна због којих ће

⁶⁹ ЕСЉП сматра да казнене одредбе могу да буду прописане и подзаконским актима, вид. ECHR – case 21906/04, 12. 2. 2008, *Kafkaris v. Cyprus*, paras. 145–146. Међутим, аутори овог рада сматрају да порески прекршаји не могу да буду прописани актима мање правне снаге од закона.

⁷⁰ Према мишљењу аутора, критеријум доступности је задовољен будући да је Уредба објављена у *Службеном гласнику*.

⁷¹ ECHR – case 42750/09, 21. 10. 2013, *Del Río Prada v. Spain*, para. 91; ECHR – case 20166/92, 22. 11. 1995, *S.W. v. The United Kingdom*, para. 35.

⁷² ECHR – case 74613/01, 12. 7. 2007, *Jorgic v. Germany*, para. 103.

⁷³ ECHR – case 21906/04, 12. 2. 2008, *Kafkaris v. Cyprus*, para. 150.

⁷⁴ ECHR – case 17862/91, 15. 11. 1996, *Cantoni v. France*, para. 29.

⁷⁵ ECHR – case 21906/04, 12. 2. 2008, *Kafkaris v. Cyprus*, para. 140.

радњи чињења или нечињења бити кажњен и какву казну може да очекује. Када је реч о прекршајима из Уредбе, сматрамо да се критика на рачун предвидљивости норме може упутити из више разлога. Пођимо најпре од случаја када привредни субјекат оствари право на директна давања или одлагање плаћања јавних прихода иако на то нема право. Једна категорија привредних субјеката остварује право на фискалне погодности и директна давања „по аутоматизму“, па се поставља питање да ли се ти субјекти могу прекршајно гонити иако не могу да предузму било какву радњу (чињења или нечињења). Ни у случају ненаменског трошења средстава, односно губитка права и невраћања средстава, није могуће јасно утврдити какво је понашање привредног субјекта прихватљиво.

Уважавајући потребу да норме које треба да обухвате велики број ситуација имају одређени степен општости, морамо да закључимо да норме казних одредаба Уредбе нису довољно предвидљиве, те да не задовољавају критеријуме које је установио ЕСЛП. Осим тога, казнене одредбе не задовољавају ни доктринарне критеријуме да се сматрају „јасним законом“ (*lex certa*).

5.2. Повреда забране двоструке угрожености

У овом одељку анализирамо примену начела *ne bis in idem* на релацији порески прекршај – порески управни поступак.⁷⁶ Као што

⁷⁶ Већ је било речи о томе да прекршаји из Уредбе садрже бланкетну диспозицију, односно да упућују на кршење одредаба саме Уредбе. Пошто је доносилац Уредбе ограничио прекршаје на узак круг норми чијим се кршењем остварује биће прекршаја, питање примене *ne bis in idem* неће се поставити у случају да прекршилац буде (и) кривично гоњен за пореско кривично дело пореске утаје (Кривични законик – КЗ, *Службени гласник РС*, 85/2005, ... 35/2019, чл. 225) или неуплаћивања пореза по одбитку (КЗ, чл. 226). Обвезник може дати лажне податке о оствареном приходу у намери да избегне плаћање пореза чији износ достиже објективни услов инкриминације предвиђен у чл. 226, ст. 1 КЗ, чиме остварује битна обележја пореске утаје, а може учинити и један од прекршаја из Уредбе тако што, примера ради, ненаменски користи средства. Тада је реч о реалном стицају пореског кривичног дела и пореског прекршаја (Стојановић, 235). Та два дела немају материјални идентитет, па *ne bis in idem* није применљив. Више о радњи извршења пореске утаје вид. Стојановић, Делић 2018, 159; Risimović 2017. О односу пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку вид. Кулић, Милошевић 2011. Примена *ne bis in idem* није спорна ни на релацији пореских прекршаја из Уредбе са пореским кривичним делима прописаних у ЗПППА. Више о радњама извршења пореских кривичних дела из пореског законодавства вид. Илић Попов 2016. Сем тога, постоји правило да захтев за покретање прекршајног поступка мора да садржи податке о томе да ли се поводом истог догађаја види и кривични поступак. ЗоП, чл. 181, ст. 1, тач. 7. Уколико се води, прекршајни суд неће донети решење о покретању прекршајног поступка, већ ће списе предмета доставити надлежном кривичном суду на поступање. Уколико прекршајни суд касније, у току прекршајног поступка, сазна да се поводом истог догађаја води кривични поступак, донеће решење којим се прекршајни поступак обуставља. Вуковић 2016, 146.

је већ наведено, у случају губитка права на фискалне погодности и директна новчана давања, привредни субјекти имају обавезу да плате све доспеле обавезе, али и да врате новчана средства која су добили као директна новчана давања. У оба случаја, привредни субјекти су дужни и камату обрачунату по стопи по којој се обрачунава камата за кашњење у исплати пореских обавеза.⁷⁷ Уколико те новчане обавезе не испуне у року, против обвезника се може повести поступак принудне наплате.⁷⁸ Правне последице принудне наплате су: 1) наплата из целокупне имовине обвезника; 2) порески обвезник сноси трошкове принудне наплате и 3) порески дуг се увећава за 5%.⁷⁹ Осим тога, Уредбом су прописани порески прекршаји с високим новчаним казнама. Могао би да се брани аргумент да је порески обвезник због пропуштања плаћања свог дуга кажњен у прекршајном поступку, услед чега би увећање пореског дуга за 5% у извршном поступку било непримерено оптерећење. Зато се поставља питање примене начела забране двоструке угрожености у односу између прекршајног поступка и пореског управног поступка.

У теорији и пракси је неспорно да се у складу с принципом *ne bis in idem* не може поново судити у правној ствари о којој је већ правноснажно одлучено (забрана двоструке угрожености) нити се о истој правној ствари могу симултано водити два поступка. Анализирамо да ли је могуће позвати се на начело *ne bis in idem* уколико је о пореској ствари одлучено у прекршајном поступку, али је поводом истог пореског догађаја покренута принудна наплата у пореском поступку у којем је од пореског обвезника наплаћено пенално увећање пореског дуга за 5%. У вези с том проблематиком у литератури постоје најмање два кључна аргумента. Најпре, уколико порески обвезник треба да плати порез, камату, пенално увећање пореског дуга, а у исто време може бити кажњен и новчаном казном, онда кумулација свих тих „санкција“ може бити непропорционална повреди прописа коју тај обвезник чини (Baker 2016, 345).⁸⁰ Друго, Бејкер (2016, 345) додаје да би се у тој ситуацији од пореског обвезника очекивало да се брани у два или више поступака у којима су правила о терету доказивања другачија, структуре правне аргументације и концепта правних лекова различите, а постоји ризик

⁷⁷ Уредба, чл. 12, ст. 3, алин. 1 и 2.

⁷⁸ ЗПППА, чл. 77.

⁷⁹ ЗПППА, чл. 78. У овом одељку апстрахујемо поменути проблем увећања пореског дуга за 5% у случају принудне наплате директних пореских давања.

⁸⁰ Ипак, не треба мешати прекршајне санкције с каматом. Казном која је изречена у прекршајном поступку изражава се осуда за учињени прекршај, док камата прати доцњу и сама по себи нема кривичну конотацију. ECHR case – 52938/99, 3. 12. 2002, *Boofzheim v. France*.

од различитих исхода.⁸¹ Томе бисмо додали да вођење више паралелних поступака намеће додатни доказни терет и пореском обвезнику и Пореској управи.⁸²

Циљ чл. 4, прот. 7 ЕКЉП јесте да „забрани поновно вођење кривичног поступка окончаног правноснажном одлуком“ (ЕCHR 2018, 5). На овом месту треба се укратко осврнути на садржину поменутог чл. 4, ст. 1, прот. 7 ЕКЉП, који гласи: „Никоме се не може поново судити нити се може поново казнити у кривичном поступку у надлежности исте државе за дело због кога је већ био правноснажно ослобођен или осуђен у складу са законом и кривичним поступком те државе.“⁸³ Можемо закључити да су три кључне компоненте начела *ne bis in idem* одговори на следећа питања: 1) да ли је порески поступак по карактеру кривичан; 2) да ли је у пореском поступку реч о истом делу (иста пореска ствар) и 3) да ли се поступак дуплира (ЕCHR 2018, 5).⁸⁴

⁸¹ На пример, порески обвезник би морао да изјави жалбу против пореског управног акта којим му је порески дуг утврђен и којим је обавезан да тај порески дуг плати, затим би морао истовремено да иницира хитан поступак пред Управним судом за суспензију извршења ожалбеног пореског управног акта како би спречио принудну наплату и ток камате на утврђени порески дуг, а затим би морао истовремено да се брани у прекршајном поступку. Све то захтева примену различитих правних стандарда којима се мора прилагодити правна аргументација, због чега се ангажују време, ресурси и експертиза.

⁸² Према српском пореском закону, Пореска управа сноси терет доказивања чињеница на којима се заснива постојање пореске обавезе, али у захтеву за одлагање извршења ожалбеног решења порески обвезник сноси терет доказивања да су испуњени услови за суспензију извршења. ЗПППА, чл. 51 и чл. 147, ст. 2.

⁸³ Из појма *ne bis in idem* проистичу два кључна обележја. Прво је гаранција појединцу од злоупотребе *ius puniendi*, а друго је да се обезбеди правна сигурност и поуздање у пресуђену ствар (*res iudicata*). Вид. Mitsilegas, Giuffrida, 2017, 209–210. Бајовић (Вајовић 2014, 238) наглашава да из тог начела проистичу две забране. Прва штити лице против кога је поступак правноснажно окончан од поновног покретања поступка за исто (кривично) дело, а друга спречава истовремено вођење два поступка о истој правној ствари против истог лица.

⁸⁴ Јуриспруденција ЕСЉП и Европског суда правде је до 2016. године „нагињала“ ка широј примени *ne bis in idem*. Тај благодан приступ окривљенима проистиче из схватања елемента *idem* из поменутог начела. Европски суд правде и ЕСЉП су исто дело (*idem*) одредили као исте чињеничне околности, без обзира на њихову правну квалификацију или друштвену вредност која се штити. Вид. CJEU case – 436/04, 9. 3. 2006, *Leopold Henri Van Esbroeck*, para. 42; ECHR case – 14939/03, 10. 2. 2009, *Sergey Zolotukhin v. Russia*, para. 84. Домашај забране двоструке угрожености проширен је тако да се принцип *ne bis in idem* може применити и у управним поступцима који су „по својој природи казнени“ (прев. аут.). Та казнена природа поступка је дефинисана тзв. Енгеловим критеријумима. Вид. ECHR case – 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, 8. 6. 1976, *Engel and Others v. The Netherlands*, para. 82. Према схватању ЕСЉП, кривични контекст права на правично суђење може се применити ако додатни трошкови који проистичу из пореског поступка (енг. *tax surcharges*): 1) представљају опште правило које се односи на све пореске обвезнике;

5.2.1. Да ли је порески поступак по својој природи „кривичан“

Проблематика заштите од двоструке угрожености отвара питање применљивости чл. 4, прот. 7 и чл. 6 ЕКЉП на порески поступак.⁸⁵ Наиме, начело *ne bis in idem*, у контексту ЕКЉП, примењује се у „кривичном поступку“. Отуда је значајно да ли је порески поступак „кривичан“, односно да ли је према пореском обвезнику подигнута „кривична оптужба“ у смислу ЕКЉП.⁸⁶ О тој дилеми постоји обимна јуриспруденција ЕСЉП, који је у својим тумачењима ЕКЉП закључио да значајна административна казна, наметнута као општа санкција због повреде пореских прописа, конституише „кривичну оптужбу“. ЕСЉП сматра да наметање споредних пореских давања (енг. *tax surcharges*) може да се разуме као значајна административна казна.⁸⁷ Појам „кривични поступак“ мора се схватити у светлу општих принципа који се тичу „кривичне оптужбе“ у контексту чл. 6 и 7 ЕКЉП. Отуда је проширивање гаранција из чл. 4, прот. 7 ЕКЉП на порески поступак разумљиво (Gerzova 2013, 291).

У српском праву увећање пореског дуга за 5%, које се дешава у поступку принудне наплате пореза, могло би да се сматра споредним пореским давањем на начин како то наводи ЕСЉП.⁸⁸ Циљ тог

2) нису новчана компензација за штету која се причињава фискусу већ казна с циљем генералне превенције; 3) имају казнену сврху и 4) представљају „значајан“ износ. У досадашњој јуриспруденцији ЕСЉП у контексту „значајног износа“ могу се пронаћи додатни трошкови у висини од 10% односно 20%, али не постоји „праг“ који пенално увећање пореског дуга треба да достигне да би се сматрао „значајним износом“. Штавише, општи карактер законских одредаба о споредним пореским давањима и сврха тих санкција (превентивна казна) показују да порески поступак може да се сматра „кривичним“ за потребе ЕКЉП. Вид. ECHR case 34619/97, 23. 7. 2002, *Janosevic v. Sweden*, para. 69; Tomić 2012, 172.

⁸⁵ У чл. 4, прот. 7 ЕКЉП прописано је да се никоме не може поново судити нити се може поново казнити у кривичном поступку у надлежности исте државе за дело због кога је већ био правоснажно ослобођен или осуђен у складу са законом и кривичним поступком те државе. У чл. 6 ЕКЉП прописано је да свако, током одлучивања о његовим грађанским правима и обавезама или о кривичној оптужби против њега, има право на правичну и јавну расправу у разумном року, пред независним и непристрасним судом, основаним на основу закона.

⁸⁶ Појмови као што су „кривична оптужба“ или „кривични поступак“ имају аутономна значења у контексту ЕКЉП, што значи да за класификацију није важно да ли се неки поступак формално дефинише као кривични, прекршајни или управни у националним правима.

⁸⁷ Вид. ECHR, case – 12547/86, 24. 2. 1994, *Bendenoun v. France*; ECHR, case – 73053/01, 23. 11. 2006, *Jussila v. Finland*, para. 32.

⁸⁸ ECHR, case – 7356/10, 27. 11. 2014, *Lucky Dev v. Sweden*, para. 51; ECHR, case – 41264/98, 8. 4. 2003, *Manasson v. Sweden*, para. 22. Принудна наплата пореског дуга је у српском пореском праву готово ван судске контроле. Наиме, принудна наплата пореза опочиње доношењем решења о принудној наплати (ЗПППА, чл. 77, ст. 2). Против тог решења порески обвезник има право жалбе која, међутим, нема суспензивно дејство (ЗПППА, чл. 77, ст. 5 и чл. 147, ст. 1). Порески обвезник

увећања јесте додатно обесхрабрење неблаговременог измиривања пореских обавеза. Осим затезне камате која тече почев од првог дана доцње па до дана плаћања целокупног пореског дуга (главница увећана за обрачунату затезну камату), увећање од 5% има карактер казне. Тај закључак подржава чињеница да су трошкови принудне наплате одвојена категорија, што значи да се увећање од 5% не може схватити као својеврстан „паушални износ“ намењен да намири трошкове принудне наплате већ као санкција.

5.2.2. Испуњеност критеријума истог дела (*idem*)

Када је реч о компоненти која се тиче самог дела, учињен је напор да се хармонизује интерпретација тог елемента у оквиру принципа *ne bis in idem*. У том смислу је ЕСЈП закључио да се треба концентрисати на конкретан чињенични склоп који укључује истог „окривљеног“. Тај чињенични склоп треба да буде у временском и просторном смислу повезан и да од њега зависи опис оптужбе.⁸⁹ Српска кривичноправна наука је на становишту да појам „истог дела“ треба разумети као „нераскидиву повезаност чињеница“. На тај начин се опсег правила *ne bis in idem* проширује и на оне случајеве у којима не постоји потпуни идентитет чињеница, али под условом да различите чињенице у различитим поступцима чине просторно, временско и садржинско „нераскидиво јединство“ (Бајовић 2014, 251). Домаћа судска пракса, међутим, прихвата нешто уже схватање да је довољно да постоји идентитет чињеничног описа дела независно од његове правне квалификације (Бајовић 2014, 251).

Члановима 17 и 18 Уредбе инкриминисани су неосновано остваривање и накнадни губитак права на фискалне погодности и

може захтевати да се одложи извршење ожалбеног решења на два различита начина. Најпре, он то може да захтева од другостепеног пореског органа (ЗПППА, чл. 147, ст. 2). Међутим, тај поступак се може довести у питање са аспекта деволутивности у одлучивању, односно отворено је питање колико делотворним може да се сматра захтев за одлагање извршења упућен другостепеном органу који треба да одлучује о основаности жалбе против решења чије се одлагање извршења тражи. Сем тога, упркос законском року од пет дана, нису ретке ситуације да другостепени орган „ћути“ о поднетом захтеву (ЗПППА, чл. 147, ст. 3). Други приступ је да обвезник поднесе захтев за одлагање извршења ожалбеног решења Управном суду (Закон о управним споровима – ЗУС, *Службени гласник РС* 111/2009, чл. 23, ст. 2). Проблем са том опцијом је у томе што Управни суд заступа становиште да решење о принудној наплати пореза није одлука којом се мериторно одлучује у управној ствари, па због тога одбацује захтеве за одлагање извршења тих решења. Вид. Решење Управног суда Уо бр. 4/17 од 24. јануара 2017; Решење Управног суда Уо бр. 5/17 од 24. јануара 2017. Супротно: Томић, 455; Ђокић 2018, 268–269. Системски недостатак у виду непостојања делотворне судске контроле принудне наплате пореза додатно наглашава проблем арбитрарног поступања и потенцира „казнену природу“ пореског поступка у смислу ЕКЈП.

⁸⁹ ECHR, case – 14939/03, 10. 2. 2009, *Sergey Zolottukhin v. Russia*, пара. 83.

директна новчана давања. Обе инкриминације имају своје пореске последице које проистичу из чл. 12 Уредбе. Подсетимо, те последице су плаћање целокупног пореског дуга који је претходно одложен и враћање целог износа директних новчаних давања са затезном каматом. Неблаговремено извршавање тих обавеза може резултирати принудном наплатом. Можемо закључити да чињеница која се огледа у неоснованом остваривању или накнадном губитку права на фискалне погодности и директна новчана давања резултира вођењем пореског и прекршајног поступка, односно да је критеријум *idem* остварен.

Изложена аргументација наводи на закључак да по правноснажном окончању прекршајног поступка не би могао да се поведе и поступак принудне наплате уз увећање пореског дуга за 5% јер би то могла да буде повреда начела *ne bis in idem* у пореском контексту.⁹⁰ Осудом за прекршај сматрало би се да је порески обвезник већ кажњен јер порески прекршаји из Уредбе, између осталог, подразумевају да порески обвезник није благовремено платио износ директних новчаних давања или укупан износ пореског дуга чије је плаћање претходно одложено. У хипотетичкој ситуацији да порески обвезник буде правноснажно ослобођен или да прекршајни поступак против њега буде правноснажно обустављен (на пример, због застарелости права на вођење прекршајног поступка) такође би важила заштита од двоструке угрожености јер принципом *ne bis in idem* треба да се „забрани поновно вођење кривичног поступка окончаног правноснажном одлуком“ (ЕCHR 2018, 5).⁹¹

5.2.3. Испуњеност критеријума двострукости поступака (*bis*)

Подсећамо да је 2016. године ЕСЈП значајно променио свој приступ применљивости начела *ne bis in idem* на пореске поступке.⁹² ЕСЈП је заузео став да докле год порески и казни поступак представљају „комплементарни одговор“ на кршење прописа и комбинују се тако да формирају „кохерентну целину“ како би санк-

⁹⁰ Ефекат начела *ne bis in idem* у том контексту је такав да спречава увећање пореског дуга за 5%, не и принудну наплату пореског дуга, затезне камате и трошкова принудне наплате.

⁹¹ ЗоП, чл. 248. Решење о обустављању прекршајног поступка је одлука којом се тај поступак завршава.

⁹² Није неуобичајено да се прописују административне и кривичноправне казне као мере генералне превенције, а симултано вођење управног и казног поступка (енг. *double-track enforcement regimes*) била је уобичајена пракса чију је крајњу судску контролу спроводио ЕСЈП кроз призму начела *ne bis in idem*. Поједини аутори из области пореског права сматрају да је ЕСЈП променио своју праксу под притиском држава у чијем је интересу да бране своје буџете применом тзв. режима двоструког третмана пореског догађаја (енг. *double-track enforcement regimes*); Mirandola 2019, 127.

ционисали различите аспекте повреде прописа, треба их сматрати као два дела истог поступка. ЕСЉП додаје да та два дела треба да буду „довољно материјално и временски повезана“.⁹³

Међутим, пресуда у случају *A and B v. Norway* критикована је већ у самој одлуци,⁹⁴ а замерке на њен рачун упућује и наука пореског права (Mirandola 2019, 127).⁹⁵ Сем тога, ни ЕСЉП није остао доследан критеријумима које је формулисао у *A and B v. Norway*.⁹⁶ Све му томе треба додати да се као највећи проблем појављује примена услова избегавања дуплирања доказног поступка, који ЕСЉП схвата на начин да се одлучујућа предност даје доказима које прибавља полиција, посредством Пореске управе.⁹⁷

⁹³ ECHR case – 24130 /11; 29758/11, 15. 11. 2016, *A and B v. Norway*, paras. 86, 121, 130, 132, 139. Према ставу ЕСЉП, следећи фактори дефинишу постојање довољне материјалне повезаности: 1) поступци имају комплементарне сврхе па зато, не само *in abstracto* већ и *in concreto*, тангирају различите друштвене аспекте пореског догађаја; 2) двострукост поступака је предвидљива последица у праву и у пракси; 3) поступци су спроведени на начин да у највећој могућој мери избегавају двострукост прикупљања и процене доказа; 4) „пре свега“ је успостављен правни механизам према којем се санкција која је примењена у поступку који је први постао правноснажан узета у обзир у потоњем поступку тако да се постигне пропорционалност казне. Ако су ти критеријуми испуњени, онда се порески и казни поступак третирају као један процес и неће доћи до повреде начела *ne bis in idem*.

⁹⁴ *A and B v. Norway*, Dissenting opinion of Judge Pinto de Albuquerque, para. 24. Издвојеним мишљењем се подсећа на то да, иако национална права не квалификују пенално увећање пореза као кривичну (прекршајну) санкцију, много је важнија чињеница да ли је таква пореска мера општег карактера и да ли се користи са циљем генералне превенције. Издвојеним мишљењем се указује на то да би систем двоструког третмана пореског догађаја (енг. *double-track enforcement regime*) био у складу са ЕКЉП ако би обвезник могао одлуку Пореске управе којом му се намеће пенално увећање пореза у пуном обиму да оспори пред судом, укључујући и могућност да је поништи.

⁹⁵ Порескоправна доктрина најпре указује на то да постоји правна неизвесност у вези са критеријумом комплементарне сврхе поступака јер ЕСЉП тај услов није детаљније дефинисао. ЕСЉП се у случају *A and B v. Norway* руководио правним интересима који се штите пеналним увећањем, односно кривичном санкцијом, и конститутивним елементима противправног понашања, уводећи тако „на мала врата“ елементе који су у претходним одлукама били искључени из појма *idem* управо са циљем да се појединцима пружи већи обим заштите од двоструког угрожавања. Критика се може упутити и на рачун постојања механизма који би омогућио комплементарност између пеналног увећања пореског дуга и кривичне санкције.

⁹⁶ ECHR case – 22779/14, 4. 12. 2018, *Matthildur Ingvarsdottir v. Iceland*, paras. 60–61. ЕСЉП је закључио да су порески и кривични поступак супстантивно довољно повезани, иако је и суду било неспорно да није постојао правни механизам према којем би пенално увећање пореза у пореском поступку било узето у разматрање приликом изрицања кривичне санкције. ЕСЉП је на тај начин порески и кривични поступак третирао као јединствен процес који представља „кохерентну целину“, упркос чињеници да критеријум који дефинише ту кохерентност није постојао.

⁹⁷ ECHR case – 22007/11, 18. 5. 2017, *Jóhannesson and others v. Iceland*, para. 53. ЕСЉП заступа став да информације и доказе до којих је Пореска управа дошла

Процена постојања елемента *bis* у светлу случаја *A and B v. Norway* проблематична је. Најпре, порески поступак јесте процес у којем се „одлучује“ у контексту ЕКЉП и одговарајуће јуриспруденције ЕСЉП. Циљ пореског поступка је да се порез утврди и наплати. У пореском прекршајном поступку се у живот спроводи специјална и генерална превенција, те би се могло рећи да је у питању „комплементарни одговор“ у поступцима који чине „кохерентну целину“. Двострукост поступака је предвидљива последица у праву и у пракси јер су последице повреде пореског права прописане пореским законом, а у пракси се против прекршилаца покрећу прекршајни поступци због тих повреда. Можемо рећи да се у српској судској пракси избегавање двострукости прикупљања и процене доказа схвата на исти начин као што то чини ЕСЉП јер захтеве за покретање прекршајног поступка подноси Пореска управа.⁹⁸ Прекршајни судови у Србији плаћање пореза (принудно и добровољно) оцењују као олакшавајућу околност, али нигде у образложењима судских одлука нема објашњења да су то учинили како би се у живот спровео тзв. „двоструки третман пореског догађаја“ (енг. *double-track enforcement regime*) у смислу случаја *A and B v. Norway*.⁹⁹ Могло би се рећи да систем пореских и казних норми српског права спречава двоструку угроженост искључујући елемент *bis*. Порески и казни поступци се, начелно, могу разумети као два дела истог поступка у контексту јуриспруденције ЕСЉП, због чега симултаним или сукцесивним вођењем поступака неће доћи до повреде начела *ne bis in idem*.

Ипак, слажемо се са критикама које су изнете у издвојеном мишљењу у случају *A and B v. Norway*. Пенално увећање пореског дуга се у српском праву не може мериторно испитати пред судом јер Управни суд одбацује захтеве за одлагање извршења решења о

у току пореског поступка треба доставити полицији или јавном тужилаштву који прикупљају доказе за потребе кривичног поступка. Проблем је, међутим, комплексан јер се у пореском поступку примењују другачија правила доказивања, али се истовремено обвезници „приморавају“ да осетљиве податке обелодане Пореској управи под претњом прекршајног гоњења ако то не учине. ЗПППА, чл. 179, ст. 1, тач. 4. Као најдрастичнији пример се може навести порески прекршај непоступања по захтеву Пореске полиције из ЗПППА, чл 179, ст. 1, тач. 14 и чл. 180, ст. 1, тач. 21. Тако примена начела *ne bis in idem* долази у колизију са правом на правично суђење којим се окривљеном, *inter alia*, гарантује да се може бранити ћутањем (*nemo tenetur seipsum accusare*). То значи да се порески поступак може искористити да се од обвезника прибаве докази на начин на који то не би могло да се учини у кривичном поступку (принудом) и тако се од обвезника (који касније може постати окривљени) одузима право да се „брани ћутањем“. Вид. *Mirandola*. О прикупљању доказа у кривичном поступку вид. Горан Илић *et al.* 2015, 714. Правила кривичног поступка се сходно примењују и у прекршајном поступку. Вид. ЗоП, чл. 99.

⁹⁸ Пресуда Прекршајног суда у Београду Пр бр. 111803/15 од 29. октобра 2015; Пресуда Прекршајног суда у Београду Пр бр. 84955/15 од 1. јула 2015.

⁹⁹ Пресуда Прекршајног суда у Београду Пр бр. 137802/15 од 6. јуна 2016.

принудној наплати пореза, док о жалби одлучује Министарство финансија.¹⁰⁰ Сматрамо да су замерке порескоправне доктрине такође оправдане. Начин на који се докази под претњом прекршајног гоњења прикупљају у српском пореском поступку, а затим предочавају Прекршајном суду доводи у питање право на правично суђење јер искључује могућност одбране ћутањем.

6. ЗАКЉУЧАК

Одговор Владе Републике Србије на ширење заразне болести COVID-19 било је увођење ванредног стања. Сама епидемија је већ пореметила рад привреде, а ванредно стање је привреду изложило додатном притиску. Стога су биле неопходне мере које би ублажиле негативне ефекте болести и спречиле њено ширење. Једна од бројних уредби којима је дефинисан правни оквир економских мера за помоћ домаћој привреди била је и уредба којом су омогућене фискалне погодности и директна давања привредним субјектима у приватном сектору. Предмет нашег рада биле су казнене одредбе, односно прекршаји из чл. 17 и 18 Уредбе, чији је циљ да спрече злоупотребу фискалних погодности и директних давања.

Наша анализа је показала да ови прекршаји имају порески карактер будући да треба да заштите буџет. Међутим, како прописивање пореских прекршаја спада у искључиву надлежност (пореског) закона, а не уредбе, чл. 17 и 18 Уредбе могли би бити предмет оцене законитости пред Уставним судом. Осим тога, сматрамо да је то само један од проблема с обзиром на то да начин на који су дефинисане радње извршења прекршаја оставља бројне недоумице о томе које радње привредних субјеката чине биће прекршаја. Непрецизност казnenих одредаба Уредбе може утицати на правну сигурност привредних субјеката који су већ погођени негативним ефектима епидемије. Најзад, отворили смо и проблем примене казnenих одредаба у пракси прекршајних судова и указали на то да је недовољна предвидљивост одредаба спорна с аспекта усклађености са нормама ЕКЉП, односно јуриспруденцијом ЕСЉП. Довели смо у питање оправданост увођења нових пореских прекршаја, будући да српско пореско право већ има инкриминације које могу да се користе за сузбијање злоупотреба, али и ефикасне механизме пореског поступка који омогућавају наплату пореског дуга. Најзад, наша анализа начела забране двоструке угрожености показала је да се правило *ne bis in idem* примењује и у пореском поступку. Променом праксе ЕСЉП

¹⁰⁰ Чињеница да се коначни управни акт другостепеног органа може оспорити тужбом Управном суду не мења наш закључак јер је, такође, реч о неделотворном правном леку.

не доводи се у питање применљивост заштите од двоструке угрожености у пореском поступку. Поводом случаја *A and B v. Norway* редефинисан је појам *bis* (двострукост поступка), чиме је делокруг примене начела *ne bis in idem* значајно сужен. Такав „заокрет“ је, према нашем мишљењу, с правом критикован. Сматрамо да *de lege ferenda* треба избегавати инкриминације којима се уводе порески прекршаји чије радње извршења подразумевају пропуштање плаћања јавних прихода. Наплата пореза не треба да буде предмет казненог поступка већ пореског управног поступка у којем треба да буде омогућена делотворна судска контрола пореских управних аката.

Закључујемо да ће из описаних разлога прекршајни судови имати бројне проблеме са применом чл. 17 и 18 Уредбе, па се може очекивати да окривљени потраже заштиту пред Уставним судом и Европским судом за људска права.

ЛИТЕРАТУРА (REFERENCES)

- Анђелковић, Милева. 2003. *Пореске реформе у Републици Србији*. Београд: Проинком. (Anđelković, Mileva. 2003. *Poreske reforme u Republici Srbiji*. Beograd: Proinkom.)
- Bajović, Vanja. 2014. Načelo ne bis in idem. 239–252. *Kaznena reakcija u Srbiji*, ur. Đorđe Ignjatović, Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.
- Baker, Philip. August/2016. Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the ECJ). *European Taxation* 342–351.
- Вуковић, Игор. 2016. *Прекршајно право*. Београд: Правни факултет Универзитета у Београду. (Vuković, Igor. 2016. *Prekršajno pravo*. Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.)
- Gordon K., Richard. 1996. *Law of Tax Administration and Procedure. Tax Law Design and Drafting*, ed. Victor Thuronyi. International Monetary Fund.
- Gerzova, Larisa. June/2013. A Recent Decision on the Application of the Ne Bis in Idem Principle in the Tax Context. *European Taxation* 290–294.
- Ђокић, Миња. 1/2018. Суспензивно дејство жалбе у пореском управном поступку. *Анали Правног факултета у Београду* 256–274. (Đokić, Minja. 1/2018. Suspenzivno dejstvo žalbe u poreskom upravnom postupku. *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu* 256–274.)
- European Court of Human Rights. Council of Europe. Directorate of the Jurisconsult. 2018. Guide on Article 4 of Protocol no. 7 to the

- European Convention on Human Rights – Right not to be tried or punished twice.
- Илић, Горан *et al.* 2015. *Коментар Законика о кривичном поступку*. Београд: Службени гласник. (Илић, Goran *et al.* 2015. *Komentar Zakonika o krivičnom postupku*. Beograd: Službeni glasnik.)
- Илић Попов, Gordana. 1/2016. Poreska krivična dela u srpskom poreskom zakonodavstvu. *Žurnal za kriminalistiku i pravo* 40–56.
- Jeličić, Mladen. 2/2018. Činjenična identifikacija prekršaja. *Žurnal za kriminalistiku i pravo* 147–164.
- Кулић, Мирко, Горан Милошевић. 2/2011. Однос кривичних дела пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку у српском кривичном праву. *Анали Правног факултета у Београду* 321–343. (Kulić, Mirko, Goran Milošević. 2/2011. Odnos krivičnih dela poreske utaje i neplaćivanja poreza po odbitku u srpskom krivičnom pravu. *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu* 321–343.)
- Mirandola, Sofia, Giulia Lasagni. 2/2019. The European ne bis in idem at the Crossroads of Administrative and Criminal Law. *Eucrim* 126–135.
- Mitsilegas, Valsamis, Fabio Giuffrida. 2017. Ne bis in idem. General principles for a common criminal law framework in the EU. *A guide for the legal practitioners*, eds. Rosaria Sicurella, Valsamis Mitsilegas *et al.* Catania: Publications of the center of European criminal law.
- Мрвић Петровић, Наташа. 2006. Појам прекршаја. 59–74. *Новине у области прекршајне праксе*, ур. Катица Бобар, Београд: Глосаријум. (Mrvić Petrović, Nataša. 2006. Pojam prekršaja. 59–74. *Novine u oblasti prekršajne prakse*, ur. Katica Bobar, Beograd: Glosarijum.)
- McBarnet, Doreen. 1991. Whiter than White Collar Crime: Tax, Fraud Insurance and the Management of Stigma. *The British Journal of Sociology* 3.
- Прица, Милош. 78/2018. Јединство правног поретка као уставно начело и законско уређивање правног поретка – Уједно излагање о унутрашњем правном систему. *Зборник радова Правног факултета у Нишу*. (Prica, Miloš. 78/2018. Jedinstvo pravnog poretka kao ustavno načelo i zakonsko uređivanje pravnog poretka – Ujedno izlaganje o unutrašnjem pravnom sistemu. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Nišu*.)
- Risimović, Radosav. 3/2016. Radnja izvršenja krivičnog dela poreske utaje. *Žurnal za kriminalistiku i pravo* 1–17.

- Стојановић, Зоран. 2017. *Кривично право – Општи део*. Београд: Правна књига. (Stojanović, Zoran. 2017. *Krivično pravo – Opšti deo*. Beograd: Pravna knjiga.)
- Стојановић, Зоран, Наташа Делић. 2018. *Кривично право – Посебни део*. Београд: Правна књига. (Stojanović, Zoran, Nataša Delić. 2018. *Krivično pravo – Posebni deo*. Beograd: Pravna knjiga.)
- Томић, Зоран. 2012. *Komentar Zakona o управним споровима*. Београд: Službeni glasnik.
- Cozian, Maurice. 2/1991. What is abuse of law?, *Intertax*.
- Croall, Hazel. 2001. *Understanding white collar crime*. Berkshire: MC Graw-Hill House.
- Шушњара, Мирјана. 2/2012. Време извршења прекршаја. *Билтен* 219–235, Врховни касациони суд. (Šušnjara, Mirjana. 2/2012. Vreme izvršenja prekršaja. *Bilten* 219–235. Vrhovni kasacioni sud.)

Minja Đokić, LL.M

Attorney-at-Law

PhD candidate at the University of Belgrade Faculty of Law

Ilija Rilaković, LL.M

Attorney-at-Law

TAX VIOLATIONS OF THE DECREE ON FISCAL BENEFITS
AND DIRECT GRANTS FOR MITIGATION OF ECONOMIC
CONSEQUENCES OF COVID-19 PANDEMIC

Summary

The subject of our analysis are tax offenses in the Republic of Serbia related to abuse and subsequent loss of rights to fiscal benefits and direct grants. The article points out that tax offenses, as is the case with taxes, can only be introduced in law. For that reason, we call into question the constitutionality of the decree. Analysis of tax offenses shows that there are certain issues that could cause problems in the practical application of the decree. For instance, we believe that the definition of the tax offenses considered implies liability regardless of guilt. The state grants taxpayers the right to fiscal benefits and direct monetary payments. In the case of subsequent loss of right to fiscal benefits and direct monetary payments, we argue that it is not appropriate to apply penal measures. It is rather sufficient to initiate tax enforcement procedure.

Key words: *Tax offenses. – Government decree. – Fiscal benefits. – Direct monetary payments. – Ne bis in idem.*

Article history:

Received: 26. 4. 2020.

Accepted: 22. 7. 2020.