

УНИВЕРЗИТЕТ У БЕОГРАДУ

ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ



Миња С. Ђокић

ПОРЕСКИ ДЕЛИКТИ У СРПСКОМ ПРАВУ

Докторска дисертација

Београд, 2022

UNIVERSITY OF BELGRADE

FACULTY OF LAW



Minja S. Djokic

TAX OFFENCES IN SERBIAN LAW

Doctoral Dissertation

Belgrade, 2022

ПОДАЦИ О МЕНТОРИМА И ЧЛАНОВИМА КОМИСИЈЕ

Ментори:

др Гордана Илић-Попов
редовни професор Правног факултета
Универзитета у Београду

др Игор Вуковић
редовни професор Правног факултета
Универзитета у Београду

Чланови комисије:

др Дејан Поповић,
професор емеритус Правног факултета
Универзитета у Београду

др Гордана Илић-Попов,
редовни професор Правног факултета
Универзитета у Београду

др Игор Вуковић
редовни професор Правног факултета
Универзитета у Београду

др Радосав Рисимовић
редовни професор
Криминалистичко-полицијског универзитета

Датум одбране: _____

ПОДАЦИ О ДОКТОРСКОЈ ДИСЕРТАЦИЈИ

ПОРЕСКИ ДЕЛИКТИ У СРПСКОМ ПРАВУ

Сажетак

Ако бисмо деликтна понашања одредили као сва понашања која су супротна усвојеним друштвеним правилима, а да степен друштвене угрожености услед повреде одређеног правила опредељује да ли ће одређена противправна радња бити кривично дело или прекршај, онда се чини оправданим да пореске прекршаје и пореска кривична дела која истражујемо подведемо под шири појам „порески деликти“ како и гласи наслов докторске дисертације. Префикс „порески“ дефинише да је групни објекат заштите деликата које анализирамо фискус. Управо та карактеристика пореских деликата да штите фискус од друштвено непожељних понашања доводи до бројних специфичности које их одређују и разликују од других кривичних дела и прекршаја. У докторској дисертацији анализирамо пореске деликте, указујемо на њихове предности и недостатке, поредимо српски систем правила којима се штите јавни приходи са репрезентативним правним системима и предлажемо измене *de lege ferenda* којима би се, према нашем мишљењу, допринело заштити јавних прихода, са једне, и омогућила индивидуална заштита легитимних интереса пореских обвезника, са друге стране.

Докторска дисертација са насловом „Порески деликти у српском праву“ је подељена у седам целина, а унутар сваке су обрађени одељци који детаљније разрађују материју на коју се поглавље односи. Докторска дисертација садржи 248 страница и 1014 фуснота.

Посебну пажњу смо посветили томе да спорна питања пронађемо у судској и управној пракси, затим да их детаљно образложимо и своје закључке о тим спорним питањима поткрепимо аргументима заснованим на постојећим научним сазнањима. Материјал из праксе је прикупљен делом путем постојећих правних база података (*Paragraf Lex* и *Ing-Pro*), а већим делом путем захтева за приступ информацијама од јавног значаја.

Након уводних излагања, у другој целини се бавимо феноменом пореске евазије. Примећујемо да изван уског круга пореских стручњака постоји неразумевање разлике између пореске евазије као друштвеног феномена и пореских деликата као једног од облика пореске евазије. Излажемо концепт о пореској евазији као пореској уштеди, која се може остварити на законит и незаконит начин. Покушавамо да установимо границу између законите и незаконите пореске евазије у српском праву и у том правцу анализирамо казненоправни потенцијал општих анти абузивних правила.

Трећа целина докторске дисертације посвећена је општој подели казненог права у српском правном систему на кривична дела, прекршаје и привредне преступе. У том

делу дисертације укратко представљамо систематику норми које уређују пореске деликте и како се оне уклапају у наведену трипартитну поделу казненог права.

У четвртој целини анализирамо кривична дела против фискаса. Методологија излагања прати законодавну, па је структура ове главе докторске дисертације ближа методи коју користи кривичноправна наука. Покушали смо да детаљно анализирамо сва кривична дела против фискаса, али смо њихове битне елементе испитивали кроз призму пореског права. Разлог је тај што су пореска кривична дела са бланкетном диспозицијом. Применом научних и практичних сазнања које нуди пореско право лакше уочавамо особености пореских кривичних дела и представљамо своје закључке о појединим облицима незаконите пореске евазије. Мултидисциплинаран приступ који смо применили нам је омогућио да уочимо дискрепанце између кривичног материјалног права и пореског права, те да представимо своје закључке у правцу побољшања заштите јавних финансија. У оквиру ове главе смо се посветили анализи саучесништва код извршења пореских кривичних дела, са нагласком на могућности помагања у извршењу кривичних дела против фискаса тзв. „неутралним радњама“ обављањем занимања пореског саветовања и пореског заступања.

Пета целина дисертације за предмет има анализу прекршаја против фискаса. И овде смо структуру излагања базирали на постојећој структури коју користи српски законодавац јер је анализа на тај начин систематична. Бројне пореске прекршаје смо категоризовали тако да је предмет њихове заштите меродаван критеријум за анализу. Подели пореских прекршаја на опште и посебне прекршаје смо додали и посебан одељак који је посвећен анализи повреде принципа заштите од аутоинкриминације прописивањем прекршаја у случајевима када порески обвезници одбију да Пореској управи презентују пословну документацију. Посебно анализирамо драстичан пример прописивања пореског прекршаја за „несарадљивост“ са Пореском полицијом, што оцењујемо као озбиљно угрожавање правне сигурности.

Шеста целина је посвећена материјалним и процесним особеностима пореских деликата. Анализирамо могућност привидног идеалног стицаја у којем се као једно од дела може појавити пореско кривично дело, као и привидни реални стицај у виду продуженог пореског кривичног дела. Пажњу посвећујемо могућности и делокругу примене заштите од двоструке угрожености у пореској материји. У оквиру ове главе дисертације анализирамо и методе откривања пореских кривичних дела, са нагласком на нужност сарадње Пореске полиције са Пореском управом и Јавним тужилаштвом. У контексту проблематике у процесном праву указујемо на важност порескоправних института утврђивања пореског дуга, као и проблем примене посебних доказних радњи код пореских кривичних дела.

Закључна разматрања су дата на крају докторске дисертације. Синтезу научно истраживачког рада излажемо у складу са постављеним хипотезама.

Хипотеза о потреби прописивања пореских кривичних дела са циљем заштите јавних прихода је потврђена, јер је анализа показала да систем правила која дефинишу

пореске деликте иду у правцу њихове заштите, уз ограду да се појединим пореским прекршајима та функција доводи у питање угрожавањем личних права и слобода пореских обвезника.

Хипотезу о примени начела забране двоструке угрожености сматрамо делимично потврђеном из два разлога. Најпре смо утврдили да је уставно начело заштите од двоструког прогона и осуде за исто дело делотворно очувано кроз систем српских процесних правила, али да Закон о прекршајима допушта примену тог начела у односу на претходно вођени кривични поступак само под претпоставком да је реч о осуђујућој пресуди. На другом месту, закључујемо да се принцип *ne bis in idem* примењује и на релацији порески казнени поступак - порески управни поступак. Међутим, постоје рестриктивни услови примене поменуте гаранције.

Хипотезу да се прописивањем појединих пореских прекршаја чини повреда заштите од аутоинкриминације сматрамо потврђеном, јер бројни порески прекршаји инкриминишу управо несарадњу пореских обвезника са Пореском управом у току пореске контроле. Уместо да се питање утврђивања порески релевантних чињеница реши применом правила о терету доказивања у пореском управном поступку, српски законодавац је прописивањем прекршаја за такву несарадњу довео у питање заштиту од аутоинкриминације прописану међународним конвенцијама, које чине саставни део српског правног система.

На крају, хипотезу о постојању могућности саучесништва пореских саветника у извршењу пореских кривичних дела сматрамо делимично потврђеном. Неутралне радње помагања које чине окосницу помагања у контексту испитивања нису изричито прописане српским позитивним правом као радње помагања. Међутим, теорија кривичног права тај проблем препознаје и указује да је присутан управо код криминала белих оковратника, у коју групу свакако спадају и порески деликти.

Кључне речи: незаконита пореска евазија, порески прекршаји, пореска кривична дела, аутоинкриминација, *ne bis in idem*.

Научна област: Право

Ужа научна област: Јавне финансије и финансијско право

INFORMATION ABOUT DOCTORAL DISSERTATION

Tax Offences in Serbian Law

Abstract

Subject of the Doctoral Dissertation are Tax Offences. The name of the thesis should include all types of misconduct with the purpose of criminally protecting public finances. In fact prefix "tax" determines that the collective protective object of those misconducts are public finances as a whole. It is precisely that feature which distinguishes tax offences from all of the other offences in the Serbian legal system. In the Dissertation we shall analyze Tax Offences, point out their advantages and deficiencies. We shall also make comparison between system of rules in Serbia and their counterparts in representative judicial systems. Therefore, we will *de lege ferenda* suggest in which manner should Serbian system of Tax Offences norms improve, bearing in mind the preservation of public finances and the protection of legitimate individual rights and interests of taxpayers.

The Doctoral Dissertation is laid down in seven chapters. Within each chapter, there are subparts dedicated to each subject of research respectively.

Special attention has been dedicated so that our conclusions and research are supported with relevant case law from domestic and representative international legal systems and with existing scientific knowledge. Comprehensive case law material is obtained in part from the existing databases, but the majority of case law was provided to us from the public institutions by the means of motions for access to public information.

Writing technique is tailored to the instructions of the University of Belgrade regarding the means, shape and content of the Doctoral Dissertation.

After the introductory remarks, the second chapter of our thesis is dedicated to the tax evasion and tax avoidance phenomenon. It is noted that the delicate distinction between tax avoidance and tax offences has not been accepted outside of the narrow circle of tax scholars and experts. Therefore we shall display the concept of tax avoidance as a tax saving device. We point out that tax evasion exists only if those tax saving devices are not in accordance with the law. Therefore, we conclude that tax offences are in fact tax evasion in the context of Serbian law. We will try to point out to the delicate boundary between tax avoidance and tax evasion and, with that purpose in mind, we shall examine the penalization potential of general anti abusive rules.

Third part of our thesis is dedicated to general division of penal law in Serbia on criminal law, misdemeanors and economic offence. In this part we shall briefly present the way tax offences fit in the aforementioned tripart division of penal law.

In the fourth part of Doctoral Dissertation we will analyze tax crimes. Our methodology of presentation shall be based upon legislative and therefore the structure of this part of our thesis is much closer to methodology used by the science of criminal law. We analyzed in detail

all of the tax crimes but through the scope and lenses of tax law. Namely, tax crimes are defined with blanket disposition and by nature are needed to be supplemented with tax legislation. It is through application of scientific and practical knowledge that we are able to catch the sight of tax crime singularities. A multidisciplinary approach that has been applied allowed us to notice some divergencies between criminal material law and tax law. In that manner we are able to suggest our conclusions on how to improve the protection of public finances. Within this part of our thesis we have researched the possibility of complicity in tax crimes, emphasized by the means of “neutral actions” of tax advices and tax litigation.

Fifth part of Doctoral Dissertation deals with tax misdemeanors. Structure of our deliberation is also based on an existing one which is used by the Serbian legislator. In that way we achieve a level of consistency in our presentation. Tax misdemeanors are many, but we have applied their protective object as our main criteria. General and special tax misdemeanors is the main legislative division and therefore it was our primary course of research. However, we have also dedicated our attention to examining the breach of protection from self incrimination (*nemo tenetur seipsum accusare*). It is our view that by forcing tax payers to present certain documents to Tax Administration in the duration of tax audit by the means of prosecution, Serbian law has violated the principle of protection from self incrimination which is prescribed not only by the Law on Criminal Procedure, but also by international conventions. We have dedicated our attention to a specific and drastic example of forementioned practice and that is the incrimination of failure to comply with requests made by Tax Police.

Sixth part of our thesis deals with material and procedural particularities of tax offences. We are examining the situations where definitions of crimes are compatible to that extent which makes it almost impossible to distinguish tax offence from another crime. We offer a way to define the offence as a tax crime based on intent to evade or defeat tax. In this part of our Doctoral Dissertation we have pointed out that in certain cases principle of prohibition of double jeopardy is applicable not only in tax offence cases, but also in cases where tax payer was previously accused of tax offence and later burdened with tax surcharges and while both situations are based on the same facts. We point out that application of the *ne bis in idem* rule in aforementioned sense has been significantly reduced by the European Court of Human Rights and Court of Justice of the European Union. Another important subchapter is our view on methods for discovering tax crimes with an emphasis on the importance of cooperation between Tax Police, Tax Administration and the Public Prosecutor’s office. In the end we argue that even in tax crime procedures some tax law institutes, such as determination of tax debt, are worth the attention. We also advocate that it is necessary to change certain probatory rules in the Law on Criminal Procedure when it comes to tax crimes.

Conclusions are laid out in order of the hypotheses. We submit that the hypothesis on prescribing tax offences with the goal to protect the treasury is confirmed. Namely that the rules regarding tax offences truly follow the previously stated presumption. In certain cases, however, that function can be brought into question by endangering rights and liberties of tax payers.

Application of *ne bis in idem* rule is argued to be partly confirmed based on two main reasons. Firstly, Serbian law does offer protection from double jeopardy however Law on misdemeanors does allow in certain cases for that rule to be set aside. It will not be possible to charge someone for tax misdemeanor only if that person was previously found guilty in tax criminal procedure. Secondly, we conclude that *ne bis in idem* rule applies even in cases where tax payer was burdened with tax surcharges in tax administrative procedure. However, conditions are very restrictive.

We argue that our hypothesis of breaching protection from self incrimination is confirmed. Many tax misdemeanors prescribe non-cooperation with Tax Administration during tax audit in the manner of passive actions as a misdemeanor. Lack of evidence in tax administration procedure should be dealt with by the means of burden of proof, not by imposing criminal sanctions.

In the end we have confirmed that there is a possibility of complicity in tax crimes by the means of tax advices given by tax professionals. Key theoretical point are so called neutral actions of complicity, that are recognized as *modus operandi* - precisely in white collar crime cases.

Key words: Tax evasion; Tax offences; Self incrimination; *Ne bis in idem*;

Scientific field: Law

Scientific subfield: Public Finances and Financial Law

САДРЖАЈ

1	УВОДНА РАЗМАТРАЊА	4
2	ПОРЕСКА ЕВАЗИЈА	9
2.1	ОПШТЕ НАПОМЕНЕ О ПОРЕСКОЈ ЕВАЗИЈИ	10
2.2	СХВАТАЊЕ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ КАО НАЧИНА ПОРЕСКЕ УШТЕДЕ	13
2.2.1	ПОРЕСКА УШТЕДА КОЈУ ЗАКОН ФАВОРИЗУЈЕ	13
2.2.2	ПОРЕСКА УШТЕДА КОЈУ ЗАКОН ОДОБРАВА	14
2.2.3	ПОРЕСКА УШТЕДА КОЈУ ЗАКОН НЕ ДОПУШТА	15
2.3	ЗАКОНИТА ПОРЕСКА ЕВАЗИЈА	16
2.3.1	ЛЕГИТИМНО МИНИМИЗОВАЊЕ ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ	17
2.3.2	ПОРЕСКО ПЛАНИРАЊЕ	17
2.3.3	НЕЛЕГИТИМНО МИНИМИЗОВАЊЕ ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ	20
2.4	НЕЗАКОНИТА ЕВАЗИЈА	22
2.5	КАЗНЕНОПРАВНИ ЗНАЧАЈ АНТИАБУЗИВНИХ ПРАВИЛА	24
2.6	НОВИЈЕ ТЕНДЕНЦИЈЕ У БОРБИ ПРОТИВ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ	33
2.6.1	БОРБА ПРОТИВ УПОТРЕБЕ ХИБРИДНИХ ФИНАНСИЈСКИХ ИНСТРУМЕНАТА, ЕРОЗИЈЕ ОСНОВИЦЕ И ИЗМЕШТАЊА ДОБИТИ	34
2.6.2	BEPS Мултилатерални инструмент	38
2.6.3	БОРБА ПРОТИВ ПОРЕСКЕ ЕКСПЛОАТАЦИЈЕ	41
2.6.4	ПОРЕСКА ЕКСПЛОАТАЦИЈА У СРПСКОМ ПРАВУ	42
3	ПОЈАМ ПОРЕСКИХ ДЕЛИКАТА	45
3.1	ПОРЕСКА КРИВИЧНА ДЕЛА	50
3.2	ПОРЕСКИ ПРЕКРШАЈИ	53
3.3	ПОРЕСКИ ПРИВРЕДНИ ПРЕСТУПИ	54
4	КРИВИЧНА ДЕЛА ПРОТИВ ФИСКУСА	56
4.1	ПОРЕСКА КРИВИЧНА ДЕЛА У СРПСКОМ ЗАКОНОДАВСТВУ	56
4.2	ПОРЕСКА КРИВИЧНА ДЕЛА У ОСНОВНОМ КРИВИЧНОМ ЗАКОНОДАВСТВУ	58
4.2.1	ПОРЕСКА УТАЈА	58
4.2.1.1	Давање лажних података о стеченим приходима, предметима или другим чињеницама	63
4.2.1.2	Непријављивање стечених прихода, односно предмета или чињеница које су од значаја за утврђивање пореза када је пријављивање предвиђено као обавеза	73
4.2.1.2.1	Непријављивање било каквих података, односно неподношење пореске пријаве	76

4.2.1.2.2	Подношење пореске пријаве уз изостављање чињеница од значаја за опорезивање	78
4.2.1.3	На други начин прикривање података који се односе на утврђивање пореза....	78
4.2.1.4	Објективни услов кажњивости као <i>conditio sine qua non</i> постојања пореске утаје.	84
4.2.1.4.1	Проблем прописивања новчаног износа као обележја пореских кривичних дела	85
4.2.1.4.2	Проблем примене правила о временском важењу кривичног законодавства у случајевима промене висине новчаних износа	88
4.2.1.5	„Несамостални предузетници“ као евентуални извршиоци пореске утаје	89
4.2.2	НЕУПЛАЋИВАЊЕ ПОРЕЗА ПО ОДБИТКУ	93
4.2.3	ПРОБЛЕМ УТВРЂИВАЊА НАМЕРЕ КОД ПОРЕСКИХ КРИВИЧНИХ ДЕЛА У КРИВИЧНОМ ЗАКОНИКУ	99
4.2.3.1	Разлози савесности.....	101
4.2.3.2	Објективни разлози	106
4.3	ПОРЕСКА КРИВИЧНА ДЕЛА У ПОРЕСКОМ ЗАКОНОДАВСТВУ	109
4.3.1	ПОРЕСКА ПРЕВАРА У ВЕЗИ СА ПОРЕЗОМ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ	109
4.3.2	УГРОЖАВАЊЕ НАПЛАТЕ ПОРЕЗА И ПОРЕСКЕ КОНТРОЛЕ.....	114
4.3.3	НЕДОЗВОЉЕН ПРОМЕТ АКЦИЗНИХ ПРОИЗВОДА	118
4.3.4	НЕДОЗВОЉЕНО СКЛАДИШТЕЊЕ РОБЕ	125
4.4	ИЗВРШИОЦИ КРИВИЧНИХ ДЕЛА И МОГУЋИ КРУГ САУЧЕСНИКА	127
4.4.1	САИЗВРШИЛАШТВО У ПОРЕСКИМ КРИВИЧНИМ ДЕЛИМА.....	127
4.4.2	ПОДСТРЕКАВАЊЕ НА ИЗВРШЕЊЕ ПОРЕСКИХ КРИВИЧНИХ ДЕЛА	132
4.4.3	ОСОБЕНОСТИ КРИВИЧНЕ ОДГОВОРНОСТИ ПОРЕСКИХ САВЕТНИКА, ПУНОМОЋНИКА И ДРУГИХ ЛИЦА.....	132
4.4.3.1	Неутралне радње помагања обављањем занимања пореског саветовања	137
4.4.3.2	Неутралне радње помагања обављањем пореског заступања	142
5	<u>ПРЕКРШАЈИ ПРОТИВ ФИСКУСА.....</u>	146
5.1	ОПШТИ ПОРЕСКИ ПРЕКРШАЈИ ПРАВНИХ ЛИЦА И ПРЕДУЗЕТНИКА.....	149
5.1.1	НЕПОДНОШЕЊЕ И НЕБЛАГОВРЕМЕНО ПОДНОШЕЊЕ ПОРЕСКЕ ПРИЈАВЕ, НЕОБРАЧУНАВАЊЕ, НЕПЛАЋАЊЕ И НЕБЛАГОВРЕМЕНО ПЛАЋАЊЕ ПОРЕЗА	149
5.1.2	ПРИЈАВЉИВАЊЕ МАЊИХ ИЗНОСА ПОРЕЗА И ДАВАЊЕ НЕТАЧНИХ ПОДАТАКА У ПОРЕСКОЈ ПРИЈАВИ	159
5.1.3	НЕДОСТАВЉАЊЕ ДОКУМЕНТАЦИЈЕ УЗ ПОРЕСКУ ПРИЈАВУ, ЕВИДЕНЦИОНИХ ПРИЈАВА И ЗАХТЕВА, ОБАВЕШТЕЊА, ДОКУМЕНАТА И ДРУГИХ ПОДАТАКА	161
5.1.4	ПОСТУПАЊЕ СУПРОТНО ПРАВИЛИМА ПОСЛОВАЊА ПРОПИСАНИХ ПОРЕСКИМ ЗАКОНОМ	162
5.2	ПОСЕБНИ ПОРЕСКИ ПРЕКРШАЈИ.....	165
5.2.1	ПОРЕСКИ ПРЕКРШАЈИ ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА - ПРАВНИХ ЛИЦА.....	165
5.2.2	ПОРЕСКИ ПРЕКРШАЈИ ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА - ФИЗИЧКИХ ЛИЦА	172
5.2.3	НЕУПЛАЋИВАЊЕ ПОРЕЗА УТВРЂЕНОГ У ПОРЕСКОЈ ПРИЈАВИ, ОДНОСНО РЕШЕЊЕМ ПОРЕСКЕ УПРАВЕ.....	175

5.2.3.1	Неплаћање пореза утврђеног решењем Пореске управе у поступку пореске контроле	177
5.2.3.2	Неплаћање пореза утврђеног решењем Пореске управе	178
5.2.4	НЕПОДНОШЕЊЕ ИНФОРМАТИВНЕ ПОРЕСКЕ ПРИЈАВЕ	180
5.2.5	ПРЕКРШАЈИ ИЗ ЧЛАНА 180Б ЗПППА	181
5.3	ПОВРЕДА ПРИНЦИПА ЗАШТИТЕ ОД АУТОИНКРИМИНАЦИЈЕ	183
5.3.1	ПРИМЕНЉИВОСТ ПРАВА НА ЗАШТИТУ ОД АУТОИНКРИМИНАЦИЈЕ	185
5.3.2	ДЕЛОКРУГ ЗАШТИТЕ ОД АУТОИНКРИМИНАЦИЈЕ У ПОРЕСКИМ СТВАРИМА	187
5.3.3	ПРАВО НА ОДБРАНУ ПОРЕСКОГ ОБВЕЗНИКА У ПРЕКОГРАНИЧНОЈ РАЗМЕНИ ПОДАТАКА .	192

6 МАТЕРИЈАЛНЕ И ПРОЦЕСНЕ СПЕЦИФИЧНОСТИ ПОРЕСКИХ ДЕЛИКАТА . 199

6.1	МОГУЊНОСТ СТИЦАЈА	199
6.1.1	ПРИВИДНИ ИДЕАЛНИ СТИЦАЈ КОД ПОРЕСКИХ КРИВИЧНИХ ДЕЛА	200
6.1.1.1	СТИЦАЈ ПОРЕСКЕ УТАЈЕ И ПРАЊА НОВЦА	200
6.1.1.2	СТИЦАЈ ПОРЕСКЕ УТАЈЕ И ФАЛСИФИКОВАЊА ИСПРАВЕ	202
6.1.1.3	СТИЦАЈ НЕДОЗВОЉЕНОГ ПРОМЕТА АКЦИЗНИХ ПРОИЗВОДА И ФАЛСИФИКОВАЊА ЗНАКОВА И ОБЕЛЕЖАВАЊЕ РОБЕ, МЕРА И ТЕГОВА	203
6.2	ПРОДУЖЕНО (ПОРЕСКО) КРИВИЧНО ДЕЛО	203
6.3	ОДНОС ИЗМЕЂУ ОДУЗИМАЊА ИМОВИНСКЕ КОРИСТИ И ОПОРЕЗИВАЊА НЕЗАКОНИТО ОСТВАРЕНИХ ПРИХОДА	208
6.4	ОДНОС ОПТУЖБЕ И ПРЕСУДЕ У ПОРЕСКИМ ПРЕДМЕТИМА	213
6.5	ПРИМЕНА НАЧЕЛА <i>NE BIS IN IDEM</i> У ОБЛАСТИ ПОРЕСКИХ ДЕЛИКАТА	215
6.5.1	ПРИМЕНА ЗАБРАНЕ ДВОСТРУКЕ УГРОЖЕНОСТИ НА РЕЛАЦИЈИ ПОРЕСКИ ПРЕКРШАЈ – ПОРЕСКО КРИВИЧНО ДЕЛО	215
6.5.2	ПРИМЕНА ЗАБРАНЕ ДВОСТРУКЕ УГРОЖЕНОСТИ НА РЕЛАЦИЈИ ПОРЕСКИ УПРАВНИ ПОСТУПАК – ПОРЕСКИ ДЕЛИКТ	218
6.5.3	ЗАБРАНА ДВОСТРУКЕ УГРОЖЕНОСТИ У ПОРЕСКОМ УПРАВНОМ ПОСТУПКУ КРОЗ ЈУРИСПРУДЕНЦИЈУ ЕСЉП-А	220
6.5.3.1	Да ли је порески поступак у Србији по својој природи кривичан поступак?	220
6.5.3.2	Појам истог (пореског) дела (<i>idem</i>)	225
6.5.3.3	Појам двострукости (кривичног) поступка (<i>bis</i>)	227
6.5.3.4	Оцена примењивости начела <i>ne bis in idem</i> у српском пореском поступку	230
6.6	ОТКРИВАЊЕ ПОРЕСКИХ ДЕЛИКАТА	231
6.7	ПРОБЛЕМ ДОКАЗИВАЊА	236
6.7.1	СТЕПЕН СУМЊЕ КОД ЗАКОНИТЕ И НЕЗАКОНИТЕ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ	236
6.7.2	УТВРЂИВАЊЕ ПОРЕСКОГ ДУГА ЗА ПОТРЕБЕ КАЗНЕНОГ ПОСТУПКА	238
6.7.3	ПРИМЕНА ПОСЕБНИХ ДОКАЗНИХ РАДЊИ И МЕТОДА УТВРЂИВАЊА ПОРЕСКОГ ДУГА	239
6.8	СТВАРНО КАЈАЊЕ У ПОРЕСКОПРАВНОМ КОНТЕКСТУ	240

7 ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

244

1 УВОДНА РАЗМАТРАЊА

Још је у Душановом законику пореска утаја била прописана као кривично дело. Према чл. 198 Душановог законика тзв. сође у новцу или житу били су дужни да плаћају и обични људи и властела, а обавезе су доспевале на Митровдан и Божић.¹ Од 14. века порески систем је постао знатно сложенији, мере пореске политике софистицираније, а начини избегавања плаћања пореског дуга постали су све инвентивнији. Данас су облици кажњивог понашања у домену пореског права многобројни. Међутим, сматрамо да норме које прописују кажњива понашања у области пореза имају за предмет јединствени групни објекат заштите, а то су јавни приходи (фискус). У том погледу смо настојали да називом теме докторске дисертације јасно одредимо њен предмет.

Синтагма „порески деликти“ је термин којим тежимо не само да дефинишемо предмет докторске дисертације, већ и да класификујемо друштвену појаву коју истражујемо. Реч је о незаконитој евазији пореза која је, као таква, препозната и санкционисана кривичним и прекршајним нормама.

Порез је деривативни (јавноправни) јавни приход који држава без непосредне противуслуге „одузима“ од лица која су потчињена њеном фискалном суверенитету. Осим пореза, у систему деривативних јавних прихода постоје још и таксе, доприноси за обавезно социјално осигурање, накнаде за коришћење јавних добара, као и новчане казне изречене у кривичном, прекршајном и другом поступку који се воде пред државним органом и одузета имовинска корист, код којих је основ за убирање на основу закона изречена кривична санкција лицу које је прекршило одређени пропис. Повреда прописа којима су регулисани доприноси за обавезно социјално осигурање, таксе и накнаде за коришћење јавних добара неће бити предмет дисертације.

Анализи пореских кривичних дела и пореских прекршаја ћемо приступити с аспекта повреде пореских прописа и импликација тих повреда на пољу кривичног и прекршајног права. То значи да ћемо своје налазе представити, пре свега, испитивањем радњи извршења бланкетних кривичних дела и прекршаја којима се штити фискус, али ћемо испуњеност њихових радњи извршења сагледати кроз призму пореског права. Сматрамо да ће такав јединствен и, у одређеном смислу, симбиотички приступ материји, којом се бави и кривичноправна и прекршајноправна наука, пружити додатну вредност, пре свега, пореском, али и кривичном и прекршајном праву. Специфичности извршења пореских кривичних дела у погледу метода које у појединим случајевима подразумевају и тзв. „агресивно пореско планирање“ захтевају од надлежних државних органа познавање кривичног права, али и пореског права. Истраживање је показало да није довољно применити норму кривичног материјалног права у поступцима у којима се окривљенима ставља на терет извршење пореског кривичног дела јер је она бланкетног

¹ Борђе Бубало, *Уводна студија и превод Законика на савремени српски језик*, Манастир Хиландар, Православно удружење „Свети Сава“, Нови Сад 2013, чл. 198.

карактера и, сама по себи, не може да одговори на питање да ли је, на пример, дошло до незаконитог промета акцизних производа. Наиме, не само што од правилне примене пореског права у кривичном и прекршајном поступку, који за предмет имају пореске деликте, зависи правилна примена материјалног права у тим поступцима, већ и синтеза научних сазнања која ћемо изнети може да допринесе бољем разумевању пореске реалности у Србији, и понуди ефикаснија решења у борби против распрострањене друштвене појаве као што је незаконита пореска евазија.

Кривичноправној и прекршајноправној материји релевантној са становишта заштите буџета Републике Србије методолошки приступамо на начин како је она регулисана позитивним законодавством. То значи да смо и структуру докторске дисертације формирали користећи се, пре свега, нормативним методом. Због тога посебно анализирамо пореске деликте у кривичном и пореском законодавству, да бисмо затим методом синтезе указали на уочене проблеме у постојећем нормирању. Тежиште докторске дисертације је не само нормативна анализа законског одређивања пореских деликата у Србији, већ и предлагање одређених решења којима би се, према нашем мишљењу, обезбедила већа заштита јавних прихода.

Имајући у виду да је реч о правној научној дисциплини, догматички, нормативни, егзегетички или формалнологички методи биће коришћени као почетни. Циљ примене поменутих метода је откривање логичке садржине норми и њихова анализа у практичној примени. Такође, социолошки метод ће бити коришћен како би се испитали узроци који су довели до настанка норми које уређују област пореских деликата и њиховог утицаја на понашање пореских обвезника. Испитујући циљ правила која прописују пореске деликте, аксиолошки метод ће бити примењен у функцији анализе испуњености тог циља и формулисања става о промени норми, у случајевима када циљ није остварен. Компаративни метод ћемо користити у истраживању међусобног односа пореских деликата и односу стања српског законодавства у области пореских деликата са праксом Европског суда за људска права (ЕСЉП).

Истраживање које је представљено у докторској дисертацији заснива се на четири хипотезе.

Прва хипотеза темељи се на претпоставци да примарни циљ кривичних и прекршајних правила у домену опорезивања треба да буде заштита јавних прихода. Пореским прекршајима се санкционише делинквенција нижег интензитета, али која, као и пореска кривична дела, има исти групни објекат заштите, а то су јавни приходи. Код пореских кривичних дела и пореских прекршаја разлика која их одваја остаје друштвена опасност. У докторској дисертацији покушавамо да докажемо да се приликом прописивања кривичних дела и прекршаја треба водити циљем предметних норми. Тако указујемо на потребу јасног разграничења кривичних дела од прекршаја прописивањем објективног услова инкриминације код, на пример, неуплаћивања пореза по одбитку, или намере као субјективног обележја. Тиме се из скупих и временски захтевних кривичних поступака искључује гоњење учинилаца који нису остварили објективни услов и не испољавају субјективни елемент који указује на намеру

угрожавања јавних прихода. Неиспуњење објективног услова инкриминације аутоматски дисквалификује кривично гоњење већ приликом обраде кривичне пријаве, док се виност може утврдити извођењем доказних радњи у фази истраге од стране јавног тужиоца, или чак у фази предистражног поступка у делатности Пореске полиције. Истраживање нас је довело до закључка да би оптимално решење било сужавање зоне инкриминације код пореских кривичних дела уз, с аспекта заштите фискаса, оправдано широку зону инкриминације код пореских прекршаја. На тај начин би се код пореских кривичних дела умањила могућност стицаја са другим кривичним делима и, применом принципа специјалитета, предузимало кривично гоњење само за пореска кривична дела. С друге стране, у случају пореских прекршаја, проширивање зоне инкриминације би обухватило све учиниоце који су својим радњама чињења или пропуштањем дужног чињења причинили штету буџету Републике Србије, али против којих је неекономично водити кривични поступак јер би буџет могао да кошта више од износа утајеног пореза. Доказивањем те хипотезе ћемо указати на неопходност побољшања заштите јавних прихода кроз систем кривичних и прекршајних правила.

Друга хипотеза се ослања на прву утолико што ћемо најпре настојати да ставимо у однос пореске прекршаје са пореским кривичним делима, уз примену принципа забране двоструке угрожености (*ne bis in idem*). Представићемо наше налазе који доказују да се радње извршења појединих пореских прекршаја подударају са радњама извршења пореских кривичних дела до те мере да онемогућавају сукцесивно вођење кривичног поступка, у случају доношења мериторне пресуде у прекршајном поступку. У српској и међународној научној заједници се дуже време води дебата на тему забране двоструке угрожености и може се пронаћи обимна литература која се бави поменутом тематиком *en général*. Међутим, ми ћемо указати на то да и у пореском управном поступку у српском законодавству постоје специфичне „санкције“ које прате доцњу у измирењу пореског дуга, нарочито у фази принудне наплате пореза. У том контексту ћемо покушати да докажемо да је могуће применити начело *ne bis in idem* на случајеве када се порески обвезник санкционише у казненом поступку, а накнадно се покрене поступак принудне наплате пореза и дође до једнократног, пеналног увећања пореског дуга за 5%. Аргументацију за потврђивање те хипотезе проналазимо у ратификованим међународним конвенцијама, пракси Уставног суда Републике Србије и пракси ЕСЉП-а. Потврдом ове хипотезе покушаћемо да докажемо неопходност уважавања принципа забране двоструке угрожености у случају осуђујућих одлука у прекршајном и кривичном поступку, на шта указује пракса ЕСЉП-а и могућност примене тог института у пореском управном поступку.

Трећа хипотеза је да поједине одредбе српског пореског законодавства могу довести до повреде принципа заштите од аутоинкриминације у смислу чл. 6 Европске

конвенције за заштиту људских права и основних слобода (ЕКЉП).² У оквиру те хипотезе ћемо настојати да докажемо да се пореска материја сматра „кривичном“ у смислу аутономног значења које тај појам носи у ЕКЉП, па се последично примењују све правне гаранције које пружа чл. 6 ЕКЉП-а. Примера ради, да ли је прописивањем прекршаја са инкриминацијом пореског обвезника који, по захтеву пореског инспектора, не предочи том инспектору пословну документацију, учињена повреда чл. 6 ЕКЉП-а, будући да порески обвезник разумно може веровати да би га предочавање такве документације могло изложити казненом прогону (кривичном, прекршајном или привредно-преступном). Доказивањем поменуте хипотезе желимо да укажемо на потребу измене пореског законодавства, у мери у којој оно одступа од ЕКЉП-а и судске праксе ЕСЉП-а.³

Четврта хипотеза је да се код пореске евазије већих размера користе сложеније методе „агресивног пореског планирања“,⁴ чија је сврха да створе правну и економску структуру пословања које има све одлике легитимног, али чији је евазиони циљ преовлађујући мотив. У питању је нелегитимна законита пореска евазија која, сама по себи, не значи да је учињен порески деликт. У оквиру ове хипотезе испитујемо да ли поједине методе нелегитимне пореске евазије (примера ради, симуловани правни посао) могу довести до извршења пореског кривичног дела или пореског прекршаја.

Том хипотезом ћемо покушати да изведемо два закључка. Најпре, аргументима ћемо настојати да одбранимо став да се код пореских обвезника који су окривљени за пореско кривично дело или порески прекршај и који су се приликом доношења пословних одлука ослањали на савете које су добијали од пореског саветника не може применити институт неотклоњиве правне заблуде и неотклоњиве стварне заблуде. Друго, покушаћемо да утврдимо да ли постоје елементи саучесништва пореских саветника у извршењу пореских деликата чији су непосредни извршиоци њихови клијенти. У докторској дисертацији ћемо ову хипотезу испитивати кроз хипотетичке моделе трансакција и правних послова, како бисмо доказали могућности злоупотреба на

² Закон о ратификацији Европске конвенције за заштиту људских права и основних слобода – ЕКЉП, *Службени лист СЦГ - Међународни уговори*, бр. 9/2003, 5/2005 и 7/2005 - испр. и *Службени гласник РС - Међународни уговори*, бр. 12/2010 и 10/2015.

³ Увођењем ове хипотезе мењамо нашу првобитну полазну хипотезу, коју смо поставили у пројекту докторске дисертације. Разлог је тај што је истраживачки рад показао да би доказивање хипотезе о односу затворске казне са новчаном казном код пореских деликата подразумевао екстензивну примену економских модела и метода, као, на пример, економску анализу генералне превенције и сл. Такав рад би исувише одступио од основног концепта дисертације који се базира на порескоправној анализи. Уместо те полазне хипотезе увели смо нову, за коју сматрамо да је у оквирима концепта дисертације и која може да понуди додатну вредност научном раду.

⁴ Вид. Chris Finnerty et al., *Fundamentals of International Tax Planning*, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam 2007, 49. Преовлађујуће становиште јесте да је незаконита пореска евазија забрањена, док је законита пореска евазија допуштена. Много је мање јасна граница између законите пореске евазије (*tax avoidance*) и пореског планирања (*tax planning*), па се због тога наводи да је другопоменуто познато и под називом „прихватљива законита пореска евазија“ (*acceptable tax avoidance*).

страни пореских обвезника које би могле да представљају порески деликт. Потврда ове хипотезе има два циља. Први циљ је да формулишемо конкретне предлоге за измене постојећих кривичних и прекршајних правила у Србији, уз уважавање принципа правне сигурности, права пореских обвезника и заштите јавних прихода као друштвене вредности којој је, неспорно, неопходна кривична и прекршајна заштита. Други циљ је покушај да на конкретним примерима покушамо да дефинишемо границу између законите нелегитимне пореске евазије, која није релевантна са становишта пореских деликата, и незаконите пореске евазије, када је неопходно поставити ефективна системска решења.

Доктрина се већ дуже време бави појединачним пореским деликтима. Међутим, систематски приступ анализи прекршаја и кривичних дела из ове области, истраживањем међусобног односа тих деликата и њиховим утицајима на привредне токове, наука се није бавила. На пример, кривичним делом недозвољеног промета акцизним производима се, посредно, штити и фер тржишна утакмица јер акцизни производи који су неовлашћено стављени у промет, по правилу, имају нижу цену управо зато што на њих није плаћена акциза. Исто тако би се и квалитет акцизних производа који нису прописно обележени контролним акцизним маркицама могао довести у питање пошто они нису прошли никакву контролу испуњености прописаних стандарда. Очекује се да ће компаративни приступ који у дисертацији примењујемо у погледу материјалног права, уз осврт на релевантна процесна правила, допринети бољем разумевању материје и обогатити порескоправну и кривичноправну науку. Осим тога, сматрамо да ће резултати истраживања омогућити боље разумевање примене пореског материјалног права у кривичним и прекршајним поступцима поводом пореских деликата.

Резултати рада ће пружити допринос теоријском разјашњењу проблема који испитујемо, систематизоваће се постојећа научна сазнања која се односе на предмет дисертације, а могућности практичне примене су бројне, будући да је у питању област која се перманентно мења.

2 ПОРЕСКА ЕВАЗИЈА

Одабир назива за овај одељак докторске дисертације је резултат нашег истраживања, које је показало да се у судској и управној пракси није прихватило својеврсно „упозорење“, које је упутила наука пореског права, на суштинске разлике између два феномена који се у иностраној литератури називају *tax avoidance* (енг.); *évasion fiscale* (фр.); *Steuerumgehung* (нем.), са једне, и *tax evasion* (енг.); *fraude fiscale* (фр.); *Steuerhinterziehung* (нем.), с друге стране.⁵ Насупрот ставу који преовладава код нестручне јавности, од изузетног је значаја да на самом почетку напоменемо да пореска евазија, у свом садржинском смислу, не одговара енглеској синтагми *tax evasion*, која се користи да означи било коју незакониту радњу предузету у правцу избегавања законитог утврђивања пореза.⁶ Дакле, пореска евазија, у контексту у којем ту синтагму користи српска наука пореског права, није превод поменуте енглеске кованице.⁷ Друга напомена коју сматрамо да је неопходно истаћи је да је погрешно ставити знак једнакости између пореске евазије и кривичног дела пореске утаје у смислу српског кривичног законодавства. Наиме, иако је пореска утаја облик пореске евазије, садржинско изједначавање та два појма наводи на погрешан закључак да пореска евазија означава само појаву која је незаконита, па чак и кривично дело. Напротив, у српском пореском праву се пореска евазија користи да означи један шири појам који се може назвати избегавање плаћања пореза.⁸

У овом поглављу ћемо указати на опште карактеристике пореске евазије, са нагласком на радње које су у српском, али и у већини осталих правних система кажњиве.

Важно је апострофирати да нису све радње пореских обвезника којима они постижу мање пореско оптерећење, или потпуно избегавају плаћање пореза санкционисане кривичним и прекршајним нормама. Предмет нашег истраживања су кажњиви облици избегавања плаћања пореза (порески деликти). Међутим, пошто је границу између кажњивих и некажњивих облика избегавања плаћања пореза понекад тешко направити, између осталог и због бланкетне диспозиције норми казненог права, мишљења смо да је неопходно дефинисати поједине појмове који се користе када се говори о пореској евазији и привредном криминалитету уопштено. Циљ нам је да поставимо категорије које ће у наставку дисертације имати јасно значење, што ће допринети лакшој анализи хетерогене материје која је предмет истраживања.

⁵ Појашњења значења оба термина ће бити образложена детаљно на одговарајућем месту у дисертацији.

⁶ *Oxford Dictionary of Law* (ed. Elizabeth A. Martin), Oxford University Press, Oxford 2009, 542.

⁷ У Мултилатералној конвенцији за примену мера у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити (*Службени гласник РС - Међународни уговори*, бр. 3/2018) користи се и термин „пореско избегавање“ како би се превео енглески израз *tax avoidance*. Међутим, у српском пореском праву не постоји дефиниција „пореског избегавања“.

⁸ Dejan Popović, *Poresko pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2020, 58-59.

2.1 Опште напомене о пореској евазији

Ако пођемо од чињенице да се плаћањем пореза умањује економска снага лица које подноси његов терет, онда је лако разумети жељу за избегавање плаћања пореза. Зависно од тога да ли порески обвезник приликом избегавања плаћања пореза чини повреду прописа или не, или само (*sic!*) злоупотребљава постојећа законска решења како би избегао или умањио своју пореску обавезу, у порескоправној литератури се можемо сусрести са великим бројем термина који означавају различите појавне облике феномена који се у најопштијем смислу може представити синтагмом „пореска евазија“. Као што је напред речено, она најчешће асоцира само на кривично дело пореске утаје, као једини начин избегавања плаћања пореза.⁹ Да бисмо избегли такву (погрешну) класификацију једне сложене и распрострањене друштвене појаве (која није увек кривично и прекршајно санкционисана), потребно је да најпре укратко сагледамо њен историјат.

Док је одувек било сасвим јасно да се порез мора плаћати како би држава могла да врши своју функцију,¹⁰ исто тако се сматрало и да је економски оправдано учинити напоре да се порески дуг минимизује или, уколико је то могуће, у потпуности избегне. Током 17. и 18. века, када је дошло до повећања илегалне трговине у свету, главну улогу у избегавању пореских и царинских власти играли су кријумчари. Код либералних економиста (Адам Смит и др.), кријумчари су наилазили на разумевање или, чак, симпатије.¹¹ Нешто касније, у случају Војводе од Вестминстера (*Duke of Westminster*) енглески суд је заузео становиште да је сваки појединац овлашћен да своје пословање организује на начин да му пореско оптерећење буде што мање.¹² Суд је чврст ослонац за тај став пронашао у дословном (лексичком) тумачењу, које је до 1980. године било традиционалан метод интерпретације пореског права у Уједињеном Краљевству и бројним земљама Комонвелта.¹³ Једном речју, шта год да порески обвезник учини, а

⁹ У означавању појмова конфузији доприноси и то што је српски законодавац, у обрнутом смеру, пореско кривично дело које данас носи назив пореска утаја означавао као „избегавање плаћања пореза“. Чл. 172 Закона о пореском поступку и пореској администрацији – ЗПППА, *Службени гласник РС*, бр. 80/2002 ... 61/2005, који је предвиђао кривично дело избегавања плаћања пореза, је престао да важи 1.1.2006. године, када је ступио на снагу Кривични законик – КЗ, *Службени гласник РС*, бр. 85/2005, 88/2005 - испр. и 107/2005 - испр., који у свом чл. 229 уводи кривично дело пореска утаја.

¹⁰ О теоријским и практичним аспектима јавних финансија вид.: Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, Mc Graw-Hill International Editions, New York 1989; Jovan Lovčević, *Institucije javnih finansija*, Novinska ustanova Službeni list SFRJ, Beograd 1975; Dejan Popović, *Nauka o porezima i poresko pravo*, Institut Otvoreno društvo/Institut za ustavnu i zakonodavnu politiku, Beograd 1997.

¹¹ Адам Смит је за кријумчаре говорио да су то људи који су без сумње криви због тога што су прекршили законе земље, али да су у томе били вођени природном правдом. Вид. Adam Smith, *The Wealth of Nations*, Bantam Dell, New York 2003, 1032.

¹² *Commissioners of Inland Revenue v. Duke of Westminster*, 1936 App. Cas. 1, 19, 19 T.C. 490. Цитирано према: Frans Vanistendael, "Legal Framework for Taxation", *Tax Law Design and Drafting* (ed. Victor Thuronyi), International Monetary Fund, 1996, 25.

¹³ Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague 2003, 138.

verbatim не повреди ни један пропис, то је за суд било прихватљиво. Многе државе које свој правни систем темеље на континенталној (римској) правној традицији су приликом тумачења пореског права примењивале граматички метод (анализа значења појединих речи употребљених у закону), системски метод (испитивање норме као дела целине у закону), историјски метод (истраживање првобитне намере законодавца) и телеолошки метод (разумевање циља који норма тежи да оствари). У великом броју држава континенталног права судови су примењивали крајње дословна тумачења пореских закона, што се у науци пореског права схвата као примена начела законитости.¹⁴ Међутим, тумачење пореских прописа „стриктно у координатама принципа законитости“¹⁵ пореском обвезнику отвара бројне могућности да своје пословне подухвате организује тако да избегне порез, прибегавајући симулованим правним пословима и вештачким конструкцијама својих трансакција. Губици које су буџети држава због тога трпели временом су привукли пажњу судова, па је у судској пракси САД-а развијена доктрина, према којој приликом тумачења пореских прописа суштина има предност над формом (енг. *substance over form doctrine*) и која је оцењена као „угаони камен здравог опорезивања“.¹⁶ Напуштање стриктно језичког тумачења пореских прописа је код немачких судова довело до развоја концепта тумачења кроз тзв. „економски приступ“ (нем. *wirtschaftliche Betrachtungsweise*).¹⁷ Англосаксонски судови су током времена отишли даље од почетне доктрине економске суштине и развили приступ према којем се правни посао може поништити уколико нема „пословну сврху“ (енг. *business purpose doctrine*).¹⁸ Другим речима, уколико пословна сврха не оправдава пословни модел или структуру трансакције, онда се такав правни посао оцењује као евазиони и у судском поступку се поништава, док се од пореског обвезника наплаћује одговарајући порез.

Може се приметити да и у англосаксонским земљама и у земљама континенталног права постоји јасна тенденција одступања од стриктно језичког и граматичког тумачења норми. Та нова правила тумачења представљају правне стандарде који дефинишу у којој мери је суду допуштено да приликом тумачења пореске норме одступи од њеног језичког значења како би применио економски приступ или на други начин остварио сврху пореског прописа.¹⁹ Српски законодавац је у системски порески пропис увео једно такво правило, које има статус законског начела – начело фактицитета.²⁰ Његов циљ је

¹⁴ *Ibid.*, 145.

¹⁵ D. Popović (2020), 54.

¹⁶ *Ibid.*, 58. Цитирано према: Boris I. Bittker – Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, Vol. 1, Warren, Gorham & Lamont, Boston, Ma. 1999, 4-34.

¹⁷ V. Thuronyi (2003), 147.

¹⁸ *W.T. Ramsay Ltd. v. Internal Revenue Commissioner*. Цитирано према: F. Vanistendael (1996), 25.

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ Вид. чл. 9 ЗПППА, *Службени гласник РС*, бр. 80/2002 ... 96/2021.

да омогући Пореској управи да, на темељима законског правила, преквалификује конкретан правни посао пореског обвезника и да ту пореску ситуацију третира одговарајућом врстом пореза. Начело фактицитета у одређеном смислу има и казненоправни значај који ћемо детаљно образложити на одговарајућем месту у дисертацији.

Примећујемо да кроз историју судске праксе у области опорезивања није дошло до промене у схватању да су радње пореских обвезника на умањењу њихових пореских оптерећења разумне, већ само у погледу тога да је потребно створити правне механизме који ће то право пореских обвезника ограничити уколико се оно злоупотребљава. Та категорија злоупотребе права се у пореском контексту показала недовољно јасном, због чега се стално трага за механизмом који неће угрозити слободно тржиште и владавину права, али који ће истовремено пружити довољно заштите фискусу.

Границе између радњи пореских обвезника у правцу пореске уштеде које су за суд прихватљиве и онога што није су неретко тешко уочљиве. Са развојем привреде и ширењем тржишта ван државних граница тај проблем постаје још израженији. Дакле, са једне стране, постоји схватање које је широко прихваћено у јуриспруденцији да сваки порески обвезник има право да своје пословање уреди тако да оствари „пореску уштеду“,²¹ док, с друге стране, то право пореског обвезника не сме да буде неограничено. Односно, он може да учини све да се не доведе у ситуацију да плати већи порез него што је дужан, али онда се према таквом пореском обвезнику могу предузети мере уређене пореским правом.

Решење проблема пореске евазије се на практичном плану тражи и кроз све већу интеграцију кривичног и пореског права, будући да је у науци примећено да је мултидисциплинарни приступ истраживању пореске евазије пожељан.²² Поједини аутори разлог за ту интеграцију виде у томе што се на казнено право гледа као на алтернативни начин утицаја на пореске обвезнике да извршавају своје обавезе.²³ У том контексту би се могло рећи да је генерална превенција, у кривичноправном смислу, „додатни механизам“ обесхрабривања пореских обвезника чак и од покушаја да своју пореску обавезу спусте испод нивоа који је порески законодавац имао у виду и *ultima ratio* примене пореских прописа. Имајући у виду предмет докторске дисертације, сматрамо да једино мултидисциплинарни приступ омогућава свеобухватну анализу проблематике којом се бавимо, али и правилну примену материјалног права у поступку који се води против пореског обвезника.

²¹ Jörg-Dietrich Kramer, "Abuse of law by tax saving devices", *Intertax* 2/1991, 96.

²² Peter Alldrige, *Criminal Justice and Taxation*, Oxford University Press, Oxford 2017, 78. Доступно на <https://www.oxfordscholarship.com/view/10.1093/acprof:oso/9780198755838.001.0001/acprof-9780198755838>, последњи приступ: 8.6.2020.

²³ *Ibid.*

2.2 Схватање пореске евазије као начина пореске уштеде

Ако пореску евазију анализирамо телеолошки, онда је неизбежан закључак да се њом у крајњој инстанци постиже новчана уштеда. Плаћањем мањег износа на име пореза или потпуним избегавањем његовог плаћања, порески обвезник „штеди“ износ пореза који би иначе морао да плати. Због тога се пореска евазија може схватити као коришћење законских решења са циљем пореске уштеде. Та пореска уштеда се манифестује на три начина, и то као: пореска уштеда коју закон фаворизује, пореска уштеда коју закон одобрава и пореска уштеда коју закон не допушта.²⁴

2.2.1 Пореска уштеда коју закон фаворизује

Реч је о правним пословима које закон „очигледно фаворизује“, у смислу да је законодавац у тој мери језички јасно дефинисао правило да није остављен простор за сумњу да у случају када се порески обвезник нађе у одређеној ситуацији он има право на унапред предвиђену пореску уштеду.²⁵ Резултат примене таквог правила је мање плаћен порез или потпуно ослобођење од плаћања пореза. Тако, на пример, право на рефундацију пореза на додату вредност (ПДВ) има физичко лице – пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан.²⁶ Дакле, свако физичко лице које испуњава законске критеријуме²⁷ може захтевати од Пореске управе рефундацију ПДВ-а који је плаћен кроз купопродајну цену стана. Могло би да се каже и да се овај вид пореске уштеде појмовно може поистоветити са пореским олакшицама.

²⁴ J. D. Kramer (1992), 97.

²⁵ *Ibid.*

²⁶ Чл. 56а Закона о порезу на додату вредност – ЗПДВ, *Службени гласник РС*, бр. 84/2004 ... 153/2020.

²⁷ Право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, има физичко лице - пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан под условима да: (1) од 1.7.2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу којег стиче први стан није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике; (2) да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу уплатом на текући рачун продавца, односно на одговарајуће рачуне у складу са законом у случају продаје стана као хипотековане непокретности, односно у извршном поступку када се уплата цене стана са ПДВ врши уплатом на одговарајуће рачуне у складу са законом. Право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана нема: (1) купац стана који је остварио рефундацију ПДВ по основу куповине првог стана; (2) члан породичног домаћинства купца првог стана за којег је купац првог стана остварио рефундацију ПДВ, у случају када тај члан породичног домаћинства купује стан; (3) купац стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређују порези на имовину; (4) члан породичног домаћинства купца стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређују порези на имовину, а за кога је остварено то пореско ослобођење. Вид. чл. 56а ЗПДВ.

2.2.2 Пореска уштеда коју закон одобрава

Постоје ситуације у којима намера законодавца није била да подстакне пореску уштеду, али се применом правила пореског права могу предузети радње које су допуштене и које ће резултирати пореском уштедом.²⁸

На пример, физичко лице – члан једночланог привредног друштва с ограниченом одговорношћу одлучи да ликвидира привредно друштво у које је као неновчани улог унео непокретност.²⁹ Желећи потом да постане власник те непокретности, физичко лице најпре врши конверзију постојећих позајмица оснивача у трајни улог у привредном друштву,³⁰ а затим кроз поступак ликвидације врши пренос својине на непокретности са привредног друштва на себе. Тај пренос права својине има правну природу ликвидационог остатка и порески третман прихода од капитала.³¹ Тиме што је претходно повећан основни капитал привредног друштва смањена је разлика између вредности основног капитала и тржишне вредности непокретности, а самим тим је смањена и пореска основица пореза на приход од капитала. Претходно повећање основног капитала путем конверзије позајмица у трајни улог несумњиво има своју „пореску сврху“, али се основано може поставити питање да ли има и „пословну сврху“. Наиме, ликвидацију друштва могуће је окончати након што друштво измири све обавезе према својим повериоцима,³² тако да се може бранити и становиште да је претходна конверзија потраживања у трајни улог имала пословну сврху јер је члан друштва његов поверилац.

²⁸ J. D. Kramer (1992), 96-97.

²⁹ Када је над привредним друштвом спроведен поступак ликвидације, порез на доходак грађана на приходе од капитала се плаћа када је, након измирења потраживања поверилаца, ликвидациони остатак изнад вредности уложеног капитала. Износ ликвидационог остатка, у овом случају непокретности, је позитивна разлика између њене тржишне вредности на дан доношења одлуке о расподели и вредности уложеног капитала. Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-00-00445/2016-04 (2) од 16.1.2017. године.

³⁰ Вид. чл. 146, ст. 1, тач. 3 Закона о привредним друштвима – ЗПД, *Службени гласник РС*, бр. 36/2011 ... 109/2021. Тиме се повећава основни капитал привредног друштва, чиме се смањује разлика вредности основног капитала и тржишне вредности непокретности, која је пореска основица.

³¹ Чл. 35, ст. 1 Закона о порезу на добит правних лица – ЗПДПЛ, *Службени гласник РС*, бр. 25/2001 ... 118/2021, прописује да се ликвидациони остатак, односно вишак деобне масе у новцу, односно неновчаној имовини, изнад вредности уложеног капитала који се расподељује члановима привредног друштва над којим је окончан поступак ликвидације, односно закључен поступак стечаја сматра дивидендом. Са тим у вези чл. 61, ст. 1, тач. 2 Закона о порезу на доходак грађана – ЗПДГ, *Службени гласник РС*, бр. 24/2001 ... 10/2022 - усклађени дин. изн., предвиђа да се приходом од капитала сматра дивиденда и учешће у добити, при чему се, у складу са ст. 2 истог члана, дивидендом сматра и ликвидациони остатак изнад вредности уложеног капитала утврђен у складу са законом који уређује опорезивање добити правних лица.

³² Чл. 541. ст. 1 ЗПД.

Пример показује да је законодавац у више прописа предвидео могућност да се, уз систематичан приступ пореском догађају, постигне пореска уштеда. Иако таква могућност пореске уштеде није предвиђена као пореска олакшица, нити је законодавац експлицитно упутио пореске обвезнике на начин постизања пореске уштеде, она је свакако могућа и законита, пошто су законом предвиђене опције за које се обвезници могу одредити не би ли остварили пореску уштеду.

2.2.3 Пореска уштеда коју закон не допушта

Осим радњи пореске уштеде које закон фаворизује, или које барем допушта, наука пореског права указује и на постојање радњи које закон не допушта. У тим случајевима порески обвезник прибегава мерама које законодавац није ни наменио као средство за постизање пореске уштеде, нити је допустио могућност њихове примене. Порески обвезник у тим случајевима покушава да оствари пореску погодност, користећи језичку двосмисленост у пропису и неодређеност намере законодавца.³³ Осим тога, порески обвезник користи тзв. „проформа правне послове или трансакције“.³⁴ У питању су правни послови или трансакције за које порески обвезник тврди да производе одређене правне последице, иако су се актери тог правног посла (уговорне стране) унапред одрекли тежње ка тим правним последицама. Такви симуловани правни послови не смеју се прихватити за пореске сврхе.

На пример, брат поклони својој сестри 500.000,00 динара, али одлуче да закључе писани уговор о бескаматном зајму (а не уговор о поклону), који предвиђа да ће брат позајмити сестри поменути износ, без навођења датума доспећа главнице зајма. Када би се правни посао третирао као поклон, онда би сестра морала да плати порез на поклон на пореску основицу од 400.000,00 динара.³⁵ Због тога се прибегава закључењу фиктивног уговора о зајму без навођења датума доспећа главнице.³⁶ То значи да брат

³³ J. D. Kramer (1992), 97. Иако аутор користи термине “equivocalness of the legal wording” и “vagueness of the legal intent”, сматрамо да би у духу српског језика и правничке реторике било прецизније уколико бисмо рекли да порески обвезник тежи да оствари погодности које законодавац није имао у виду.

³⁴ Jan Pedersen, “Tax Exploitation”, *Scandinavian Studies in Law* 33/1991, 168.

³⁵ Чл. 14, ст. 6, тач. 3 Закона о порезима на имовину – ЗПИ, *Службени гласник РС*, бр. 26/2001 ... 118/2021 прописује да се од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима наслеђе, односно поклон новца, који наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа односно поклона, до 100.000,00 динара у једној календарској години по сваком од тих основа.

³⁶ Новчани прилив који порески обвезник оствари по основу позајмице се не сматра приходом, па неће бити опорезован порезом на приход од капитала. Чл. 61, ст. 1, тач. 1 ЗПДГ прописује да се приходом од капитала сматра камата по основу зајма, а не и главница по истом основу. Под термином „приход“ треба сматрати трансакције који утичу на повећање нето имовине пореског обвезника. Реч је о вредности реализованих учинака на тржишту, односно о сваком повећању обвезникових средстава без обавезе

(највероватније) никада неће тражити да му сестра врати позајмицу, из чега следи да је у ствари реч о поклону, а да је уговор о зајму симуловани правни посао. Не само што је реч о симулованом правном послу са становишта грађанског права, већ је тај правни посао закључен са намером да се сакрије економска суштина (иначе опорезиве) трансакције, односно да се сакрије да се опорезива трансакција десила. Уговорне стране из овог примера не желе правне последице уговора о зајму, око чега су се претходно споразумеле, већ правне последице уговора о поклону који, због пореских импликација, желе да представе као уговор о зајму.³⁷

Изложена подела пореске уштеде је теоријска, њен циљ је да представи неке од модела понашања пореских обвезника и олакша тумачење пореске норме у тим ситуацијама. Међутим, у порескоправној доктрини већ дуже време постоји схватање да се избегавање плаћања пореза дели на: закониту пореску евазију (енг. *tax avoidance*) и незакониту пореску евазију (енг. *tax evasion*).³⁸

2.3 Законита пореска евазија

Овај тип пореске евазије подразумева поступке пореског дужника којима се избегава плаћање пореза, али који не представљају повреду закона у смислу да је порески дужник предузео неку радњу супротно важећим прописима. Правни појам *tax avoidance* се у англосаксонској литератури одређује као законито умањивање пореског дуга, при чему се не мисли на непосредно коришћење пореских олакшица, већ на организовање својих послова тако да пореско оптерећење буде што ниже.³⁹ Узимајући прихватљивост (легитимност) радњи пореске уштеде као *criterium divisionis*, наука пореског права је заузела став да се законита пореска евазија испољава као: 1) легитимно избегавање (минимизовање) пореза и 2) нелегитимно избегавање (минимизовање) пореза. Међутим, ми ћемо у оквиру овог одељка дисертације представити и појам пореског планирања као облика законите пореске евазије.

накнадног враћања. Због тога, позајмљена средства (главница) не чине приход, под условом да зајмопримац врати средства примљена на зајам. Вид. Јован Ранковић, *Теорија биланса*, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд 1997, 14.

³⁷ Грађанскоправни аспект примера није предмет посебне анализе, али треба нагласити да зајмопримац не би могао да се брани од захтева зајмодавца за враћање зајма (уколико би он изнео такав захтев), тврдећи да зајам није била намера уговорних страна. Због тога се такви „проформа правни послови“ закључују са особама од поверења и уз прихватање одређеног ризика обе стране.

³⁸ J. Lovčević (1975), 154–155; D. Popović (1997), 452; Mirugia Richardson, “Fighting Tax Fraud and Tax Evasion in the EU: The 2012 Action Plan”, *EC Tax Review* 2015/4, 223.

³⁹ *Oxford Dictionary of Law*, 541.

2.3.1 Легитимно минимизовање пореске обавезе

Законита и легитимна пореска евазија је уздржавање од потрошње опорезованих производа, супституција оштрије опорезованог артикла блаже опорезованим, искоришћавање законом пружених пореских олакшица и сл.⁴⁰ Код легитимне и законите пореске евазије у теорији пореског права нема дилеме око тога да је у питању понашање које треба да остане изван зоне инкриминације.

Испитајмо појаву законите, а легитимне пореске евазије на следећем примеру. Средином 2018. године је у Републици Србији дошло до повећања акциза на деривате нафте и биогорива.⁴¹ То повећање акциза је пореском инцидентом погодило крајњу потрошњу и директно утицало на пораст цена бензина. Легитимно минимизовање пореске обавезе би у том случају било када би се возачи уздржали од потрошње бензина и, уместо својих возила, почели да користе градски превоз, бицикл или електрични тротинет. Возач би тада избегао пореску инциденту акцизе на бензин. Или, уместо да конзумира акцизом оптерећену кафу, потрошач би могао да супституише ту потрошњу са потрошњом чаја, који је неопорезовано добро. На описани начин долази до ублажавања ефеката опорезивања, па се законита а легитимна пореска евазија назива и пореском митигацијом.⁴²

Поменути примери представљају само неке од могућих ситуација законитог и легитимног минимизовања пореске обавезе. Једном речју, нико није дужан да купује производе који су опорезовани, нити би фискус имао правни механизам да било ког појединца примора на потрошњу опорезованих добара. Уколико је на располагању одговарајућа алтернатива, порески обвезник се може за њу одредити и тако избећи плаћање пореза, без бојазни да чини нешто противзаконито.

2.3.2 Пореско планирање

Пореско планирање подразумева уређивање својих послова⁴³ на начин да се минимизује пореско оптерећење.⁴⁴ Пореско планирање проистиче из начела слободе

⁴⁰ D. Popović (2020), 59.

⁴¹ Вид. чл. 9, ст. 1, тач. 2 Закона о акцизама – ЗА, *Службени гласник РС*, бр. 22/2001, ... 53/2021.

⁴² Philip Baker, "Tax Avoidance, Tax Mitigation and Tax Evasion", <https://vdocuments.site/embed/v1/tax-avoidance-tax-mitigationphilip-baker.html>, последњи приступ: 11.3.2021. *Mittigatio* (лат.) значи ублажавање.

⁴³ Синтагма „уређивање својих послова“ не односи се искључиво на пословање у смислу обављања делатности, већ и на свакодневне (приватне) послове (енг. *affairs*), као што су куповина непокретности, продаја акција, набавка аутомобила, уношење неновчаног улога у основни капитал привредног друштва, поклон покретних и непокретних ствари, коришћење студентске стипендије итд.

⁴⁴ M. Richardson (2015), 223.

уговарања, па би на овом месту ваљало поновити⁴⁵ случај Војводе од Вестминстера у којем је енглески суд заузео став да је свако овлашћен да своје послове уреди тако да порез буде мањи него што би иначе био.⁴⁶ Аустралијски суд сматра да компаније или акционари који обављају трансакције са циљем да избегну порез или себи олакшају порески терет не чине ништа погрешно.⁴⁷ Према ставу Врховног суда САД-а, свако може уредити своје послове тако да му порез буде што нижи. Порески обвезник није дужан да изабере опцију која је најисплативија Министарству финансија. Не постоји чак ни патриотска дужност да порески обвезник себи повећа порески дуг.⁴⁸ У српском правном систему слобода уговарања проистиче из чл. 10 Закона о облигационим односима⁴⁹ којим се границе слободе уређивања облигационих односа постављају на општи начин, предвиђајући да су стране у облигационим односима слободне да своје односе уреде по својој вољи, али у границама принудних прописа, јавног поретка и добрих обичаја.⁵⁰ Уз начело слободе уговарања, потребно је узети у обзир и принцип правне сигурности према којем се пореским обвезницима пружа гаранција да ће њихове трансакције, под условом да су законите са становишта приватног права, бити поштоване од стране Пореске управе и судова.⁵¹ На крају, са становишта националног права, пореско планирање се одређује применом начела фискалне правде, које подразумева забрану злоупотребе права како би се остварило ниже пореско оптерећење.⁵²

„Агресивно пореско планирање“ подразумева искоришћавање недостатака пореског система, или неусаглашености више пореских система, са циљем умањења пореске обавезе.⁵³ У појединим академским круговима агресивно пореско планирање се дефинише као „стратегија искоришћавања недостатака, недоречености или нејасноћа у закону у циљу постизања максималне пореске уштеде“.⁵⁴ Можда најамбициознији покушај дефинисања тог крајње магловитог појма је оно које је представљено у студији

⁴⁵ C. Finnerty *et al.*, 51.

⁴⁶ Duke of Westminster v. Commissioners of Inland Revenue (1) (1933-1935) 19 Tс 490. Вид. https://library.croneri.co.uk/cch_uk/btc/19-tc-490, последњи приступ: 29.2.2020.

⁴⁷ Jaques v. Federal Commissioner of Taxation [1924] HCA 60. Вид. <https://jade.io/article/63167?at.p=index>, последњи приступ: 29.2.2020.

⁴⁸ Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935). Вид. <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/>, последњи приступ: 29.2.2020.

⁴⁹ Закон о облигационим односима – ЗОО, *Службени лист СФРЈ*, бр. 29/1978, ... *Службени гласник РС*, бр. 18/2020.

⁵⁰ Упор. S. Carić *et al.*, 100.

⁵¹ C. Finnerty *et al.*, 52.

⁵² *Ibid.*

⁵³ M. Richardson (2015), 223.

⁵⁴ María Jesús Freire-Seren, Judith Panadés i Martí, “Tax avoidance, human capital accumulation and economic growth”, *Economic Modeling* (eds. Stephen Hall, Peter Pauly), Elsevier 2013, 22-29.

ОЕЦД-а.⁵⁵ У том контексту, „агресивно пореско планирање“ одређено је кроз дводелну дефиницију. Најпре, оно подразумева планирање са порескоправном последицом која је за обвезника прихватљива са становишта пореског оптерећења, али коју порески законодавац није имао у виду. Тај део дефиниције треба да укаже пореским органима да се агресивним пореским планирањем пореско законодавство злоупотребљава, како би се постигли циљеви које законодавац није могао да предвиди приликом прописивања конкретне пореске норме. Друго, реч је о порескоправној последици коју порески обвезник остварује, без обелодањивања да постоје нејасноће око тога да ли су поједини подаци у пореској пријави наведени у складу са пореским законом. Не би било погрешно ако бисмо други део дефиниције „агресивног пореског планирања“ разумели на начин да се порески обвезник који је због правне празнине у пореском закону суочен са нејасноћама о висини своје пореске основице опредељује да, уместо консултација у том погледу са Пореском управом или пореским саветником, у пореску пријаву унесе податке који су за њега прихватљивији, а *verbatim* нису у супротности са пореским прописом. У том смислу је наглашена забринутост пореских администрација да порески обвезници неће обелоданити своја гледишта о несигурностима које постоје у правним празнинама пореског прописа, већ да ће их искористити на штету фискаса. Ипак, и поред тог амбициозног покушаја да се успостави чврст став по питању значења „агресивног пореског планирања“, став ОЕЦД-а је јако споран.

Агресивно пореско планирање захтева систематичан и аналитички приступ тумачењу пореских прописа и организацији својих послова, како би се постигла пореска уштеда коришћењем правних празнина. Сматрамо да, уколико треба да се прави разлика између пореског планирања и његовог агресивног модела, онда акценат треба да буде на „експлоатацији“ постојеће правне празнине у пореском пропису. Разлог је тај што порески закон треба да буде *lex certa*, односно јасан и прецизан до те мере да сваки порески обвезник зна шта је опорезиви догађај и колика је његова пореска обавеза. Ако је закон нејасан у погледу тога шта је порески објекат или начина утврђивања пореске обавезе, а порески обвезник ту недореченост искористи онда је, према нашем мишљењу, реч о агресивном пореском планирању. У тој ситуацији порески обвезник, условно речено, „креира своју пореску стварност“, која не произлази из речи и намере законодавца. С друге стране, става смо да управо тај „труд“ који порески обвезник улаже како би постигао пореску уштеду, коју законодавац није имао у виду, ствара велике проблеме у разликовању поступака који су порески неприхватљиви, али некажњиви, од поступака који су кажњиви.

⁵⁵ *OECD Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD, 2008, <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>, последњи приступ: 10.2.2020; Judith Freedman, Geoffrey Loomer, John Vella, "Alternative Approaches to Tax Risk and Tax Avoidance: Analysis of a Face-To-Face Corporate Survey", Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford 2008, 2.

2.3.3 Нелегитимно минимизовање пореске обавезе

Нелегитимна, а законита пореска евазија подразумева злоупотребу постојећих законских решења, коришћење правних празнина и „креативног рачуноводства“⁵⁶ како би се створила вештачка правна конструкција, која за резултат има смањење пореског дуга или потпуно избегавање његовог плаћања. Њом се долази до онемогућавања остваривања циљева ради којих је закон донет и она је друштвена аномалија против које се треба борити одговарајућим правним средствима, која нису казненог карактера.⁵⁷ У највећем броју случајева проблем настаје када је потребно направити разлику између пореског планирања и нелегитимне евазије. Наиме, пореско планирање је са становишта државе прихватљиво (искључујући агресивно пореско планирање), док нелегитимна евазија није, јер је она „противна фискалној правичности, има нежељене буџетске ефекте и нарушава међународну економску конкурентност и проток капитала“.⁵⁸

У пореској литератури се наглашава да је за разумевање тог феномена од изузетног значаја направити разлику између концепта злоупотребе права у грађанском праву и злоупотребе у пореском праву.⁵⁹ Наиме, док злоупотреба права у приватноправним пословима није усмерена само ка личном имовинском интересу, већ подразумева и жељу да се другом причини штета, злоупотреба у пореском праву има за примарни циљ остварење материјалне користи.⁶⁰ Тај циљ се постиже избегавањем плаћања, у потпуности или делимично, дугованог пореза. Намера остваривања материјалне користи на штету буџета је карактеристика законите нелегитимне пореске евазије, која се јавља и код пореских деликата. Постојање таквих заједничких обележја има ефекат да је тешко направити разлику између законите нелегитимне евазије и незаконите евазије.

Друго обележје нелегитимне, а законите пореске евазије је што порески обвезник *не крши* порески пропис. То је разлог због којег мере против законите нелегитимне пореске евазије нису казненог карактера. Наиме, порески обвезник, односно порески саветник воде рачуна да умање порез, али да ни једна норма закона не буде повређена. Због тога

⁵⁶ Креативно рачуноводство подразумева све поступке који се користе да би се манипулисало подацима у финансијским извештајима, укључујући агресивно рачуноводство, примену рачуноводствених принципа супротно њиховом духу, лажно финансијско извештавање и све поступке који воде ка управљању добитком или манипулисању приходима. Вид. Кристина Спасић, Миленко Тановић, „Примена стварног креативног рачуноводства у области новчаних токова на примеру српских предузећа“, *Форензичка ревизија*, Београд 2016, 40.

⁵⁷ Доктрина економска суштина изнад форме и доктрина пословне сврхе су развијене као методе борбе против законите, а нелегитимне пореске евазије. То је појава које не спада у сферу кривичног или прекршајног права.

⁵⁸ *International Tax Avoidance and Evasion-Four Related Studies*, OECD, Paris 1987, цитирано према: С. Finnerty *et al.*, 52-53.

⁵⁹ Maurice Cozian, “What is abuse of law“, *Intertax* 2/1991, 103.

⁶⁰ *Ibid.*

се у пореској литератури такав порески обвезник шаљиво назива „пореским виртуозом“.⁶¹ И српски порески аутори су јединствени око става да је проблем то што се до мањег пореског терета може доћи због правне конструкције или трансакције која користи правну празнину да би се порески обвезник сместио ван домаћаја пореза или под удар норме која намеће мањи порески терет, односно због правне конструкције или трансакције за коју порески закон везује мању пореску обавезу него за неку другу правну конструкцију или трансакцију чији су фактички ефекти слични.⁶²

Замислимо пример да члан привредног друштва (физичко лице) жели да му привредно друштво исплати дивиденду и да након тога ликвидира друштво. Члан привредног друштва зна да ће тај приход бити опорезован порезом на приход од капитала по стопи од 15%.⁶³ Желећи да „уштеди“ тај порез, он оснива ново привредно друштво, чија је искључива сврха да фигурира као купац свог удела у првом привредном друштву. Друго привредно друштво купује удео и исплаћује цену физичком лицу, због чега та трансакција неће бити третирана као приход од капитала.⁶⁴ У описаној ситуацији би се аргументовано могао бранити став да оснивање новог привредног друштва - купца нема „пословну сврху“, већ искључиво сврху пореске уштеде члана привредног друштва - продавца удела. Ако је једина, или преовлађујућа, сврха новог привредног друштва само куповина удела, онда би се могао извести закључак да је физичко лице - члан привредног друштва учинио нелегитимну закониту пореску евазију. Међутим, својим радњама он није прекршио ниједну законску одредбу, већ је искористио постојећа законска решења. Наиме, у поменутом хипотетичком примеру физичко лице је основало привредно друштво с ограниченом одговорношћу (што је дозвољено српским компанијским законом⁶⁵) и том новооснованом привредном друштву продао свој удео у капиталу постојећег привредног друштва. Применом начела фактицитета⁶⁶ продаја удела би се оценила као исплата дивиденде, а Пореска управа би својим решењем утврдила порез на приход од капитала. Ниједна радња пореског обвезника (физичког лица) није противзаконита у смислу да је, са становишта стриктно нормативног и лексичког тумачења, учињена нека повреда прописа. Међутим, тумачењем пореских прописа и поступака пореског обвезника у границама начела фактицитета закључујемо да функција новооснованог привредног друштва није пословна, већ пореска, то јест циљ

⁶¹ *Ibid.*

⁶² D. Popović (2020), 58.

⁶³ Чл. 64 ЗПДГ.

⁶⁴ Претпоставимо такође да ће куповна цена бити адекватно усклађена, због чега та трансакција неће бити захваћена ни порезом на капитални добитак.

⁶⁵ Чл. 9 и 9а ЗПД.

⁶⁶ Вид. чл. 9 ЗПППА. Више речи о начелу фактицитета ће бити на одговарајућем месту у докторској дисертацији.

је да омогући члану привредног друштва да избегне квалификацију своје трансакције као оне која је опорезива порезом на приход од капитала.

Према нашем мишљењу, у српском праву је отежавајуће и то што су бројне радње извршења пореских деликата са бланкетном диспозицијом. То значи да није лако утврдити у којим ситуацијама је порески обвезник злоупотребио неко законско решење како би остварио нелегитимно минимизовање пореске обавезе, а када је својим радњама ушао у зону инкриминације, нарочито уколико је радња извршења кривичног дела широко постављена, као, на пример, трећа алтернативна радња извршења пореске утаје. Намеће се питање да ли радња кривичног дела може да почива на актима који су објективно сагласни закону. Другим речима, да ли је могуће тврдити да постоји „невредност“ само на основу намере да се избегне плаћање јавних прихода. О овим дилемама ће доцније у раду бити више речи.

2.4 Незаконита евазија

Део проблема класификације неке појаве као законите или незаконите пореске евазије је лингвистички. На енглеском језику реч *evasion* је синоним са *tax fraud* која подразумева кривичну активност,⁶⁷ односно користи се да означи појаву коју истражни органи могу подвргнути истражним радњама, а против учинилаца могу подићи оптужнице, водити кривични поступак и изрећи кривичне санкције у складу са законом.⁶⁸ Француска реч *évasion* може да се изједначи са енглеском речју *avoidance* која, пак, означава закониту пореску евазију. Незакониту пореску евазију, у контексту у којем је ми представљамо у овом одељку дисертације, француска правна литература означава термином *fraude fiscale*.⁶⁹ Ти лингвистички проблеми су разлози због којих смо већ истакли да је погрешно српску синтагму пореска евазија разумети као превод енглеске *tax evasion*, а још је већа грешка поистоветити кривично дело пореске утаје са пореском евазијом. Наведене лингвистичке разлике праве проблем у разумевању појаве коју истражујемо и дају јој „мекши“ призив, чиме је приближавају појму законите пореске евазије. У том смислу не можемо а да се не сложимо са ставом да је „незаконита пореска евазија еуфемизам који прикрива прави назив, а то је пореска превара“.⁷⁰

⁶⁷ Tax fraud означава пореску утају. Вид. V. Thuronyi (2003), 154.

⁶⁸ M. Richardson (2015), 223; Daniel Gutmann, “Towards a Criminalization of Tax Law: The French Approach”, *European Taxation*, July 2011, 273.

⁶⁹ V. Thuronyi (2003), 154. Аутор наглашава да додатну забуну може да изазове и чињеница што се француски термин *fraude à la loi*, употребљен у пореском смислу, користи да означи појаву која се у српском језику назива законита пореска евазија, а на енглеском *tax avoidance*.

⁷⁰ John Dilger, “Tax Avoidance from the Practitioner’s Perspective”, *Tax Avoidance and the Law* (ed. Adrian Shipwright), 1997. Цитирано према V. Thuronyi (2003), 154.

Незаконита пореска евазија обухвата поступке пореског обвезника усмерене на избегавање плаћања пореза, при чему долази до кршења закона.⁷¹ Овој, сада већ традиционалној дефиницији незаконите евазије, бисмо додали да повреду закона на коју се у њој указује треба тумачити уско, односно као извршење (неког) пореског деликта. Сматрамо да је такво прецизирање важно, како би се направила разлика између нелегитимног минимизовања пореске обавезе и пореских деликата. Са циљем разликовања законите нелегитимне пореске евазије од незаконите пореске евазије потребно је да изнесемо три кратке опсервације:⁷²

- Уколико радње пореског обвезника не могу да се подведу под нелегитимно минимизовање пореске обавезе, онда их не би требало одмах *a fortiori* сматрати незаконитом евазијом.
- Код незаконите пореске евазије порески обвезник показује намеру да од Пореске управе сакрије постојање опорезивог догађаја.
- У случајевима када порески обвезници користе сложenu схему трансакција која је искључиво усмерена ка искоришћавању пореских погодности треба правити разлику између следеће две ситуације: (а) у случају када је порески обвезник свестан, или би, према свим околностима случаја, требало да буде свестан да је намера законодавца била да радњу коју обвезник предузима пропише као недозвољену (јер је закон језички недвосмислен), може се говорити о незаконитој евазији;⁷³ (б) уколико се порески обвезник ослања на језичке нејасноће у закону како би искористио правне празнине, не може се са сигурношћу рећи да је у питању незаконита евазија, па отуда не би требало предузимати мере предвиђене кривичним законодавством.

Српски законодавац је прописао бројне кажњиве облике понашања који имају за циљ причињавање штете фискусу, па би се (условно) могло рећи да је реч о затвореном скупу (*numerus clausus*) примера. Зато не би било погрешно констатовати да су порески деликти, у ствари, случајеви у којима се чини незаконита евазија кршењем пореских прописа, чиме се остварује биће пореског кривичног дела или пореског прекршаја.

⁷¹ D. Popović (2020), 58-59. Можда би било најисправније рећи да је реч о истовременој повреди и пореског и кривичног закона јер пореска кривична дела и порески прекршаји садрже бланкетну диспозицију.

⁷² Француска, за разлику од Србије, има опште антибузивно правило за кривичноправне сврхе. Отуда се може догодити да дође до „преклапања“ општег антибузивног правила у порескоправном контексту и општег антибузивног правила у кривичноправном контексту. Због такве специфичности правног система ваља истаћи да опсервацијама треба приступити са резервом. D. Gutmann (2011), 273.

⁷³ Незакониту евазију не би требало изједначити искључиво са постојањем намере, будући да незаконита евазија обухвата и прекршаје код којих намера не мора бити битно обележје.

2.5 Казненоправни значај антибузивних правила

У претходним одељцима смо указали на сложеност пореских импликација у привредним односима и потешкоће у квалификовању пословних и личних одлука као кажњивих или некажњивих. Истакли смо, такође, да српско пореско законодавство садржи правни механизам чији је циљ борба против понашања пореских обвезника која су, са сврхом постизања пореске уштеде, усмерена ка злоупотребима.

Будући да је границу између законите нелегитимне и незаконите пореске евазије тешко поставити, значајно је питање „употребне“ вредности бројних антибузивних правила у казненом праву.⁷⁴ Реч је о законским правилима која имају за циљ да открију понашања пореских обвезника која су усмерена ка остварењу нелегитимне пореске уштеде, да такве трансакције преквалификују и третирају их одговарајућом правном мером.⁷⁵ Зависно од антибузивног правила, те мере могу бити различите.

Проблематика којом се овде бавимо се може исказати следећим питањем: До које мере и под којим условима законита а нелегитимна пореска евазија остаје ван домашаја казненоправних прописа и није предмет кривичног ни прекршајног поступка, односно када нелегитимна евазија постаје незаконита евазија? Правила пореског права чији је циљ борба против нелегитимне пореске евазије могу бити од помоћи, али се органи кривичног поступка не могу ослонити искључиво на њих, што ћемо настојати да докажемо у наставку расправе. Сматрамо да је, пре свега, важно да се ставе у однос порескоправни са казненоправним институтима.

На почетку борбе против нелегитимне пореске евазије судска власт је имала доминантну улогу, а пре свега амерички судови, који су развили поменућу доктрину пословне сврхе.⁷⁶ Те судске одлуке су се ослањале на постојећа посебна антибузивна правила (енг. *specific anti-avoidance rules – SAARs*), од којих је можда најмаркантнији пример из америчког *Internal Revenue Code-a*. Наиме, Пореска управа САД-а (*Internal*

⁷⁴ Piergiorgio Valente, Ivo Caraccioli, “Criminal Relevance of Avoiding Transactions in Italy: Lessons from the Dolce & Gabbana Case”, *European Taxation* October 2012, 515.

⁷⁵ *Abuse* (енг.) значи злоупотреба, па антибузивно законодавство представља законе којима се супротставља злоупотреби. За пореске аранжмане се каже да су „абузивни“ уколико се не могу разумно сматрати за разуман начин деловања у односу на одговарајуће пореске одредбе (*double reasonableness* тест), узимајући у обзир све околности, укључујући и следеће: (1) да ли су суштински резултати аранжмана доследни принципима на којима су те одредбе изричито или имплицитно засноване, као и са порескополитичким циљевима тих одредби; (2) да ли средства за постизање тих исхода укључују довијајуће или абнормалне кораке; (3) да ли су аранжмани усмерени ка искоришћавању недостатака у тим одредбама. Та дефиниција абузивних аранжмана је садржана у британском општем антибузивном правилу (енг. *general anti-avoidance rule – GAAR*) из 2013. године. Вид. <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>, последњи приступ: 19.3.2021; D. Popović (2020), 69.

⁷⁶ V. Thuronyi (2003), 161.

Revenue Service) овлашћена је да пореском обвезнику ускрати пореске олакшице у трансакцијама чија је преовлађујућа сврха (енг. *principal purpose*) пореска утаја или нелегитимна евазија.⁷⁷ Временом су државе развиле општа антиабузивна правила (енг. *general anti-avoidance rules – GAARs*), са статусом законских норми. Њихов циљ је да омогуће пореским властима да преквалификују трансакцију или серију трансакција у које је порески обвезник ушао са искључивом или главном сврхом остваривања пореских погодности, које законодавац није имао у виду да му их омогући.⁷⁸ Од антиабузивних правила која су најчешће уређена у националним правима држава издвојили бисмо следећа:

Правила о контролисаној страниј компанији (*Controlled Foreign Company legislation*), колоквијално позната и као *CFC* законодавство, којим се пореске власти боре против еродирања пореске основице, на начин да се добит премешта у јурисдикцију у којој ће бити блаже опорезована. Та правила имају за циљ да спрече „истакање“ прихода из јурисдикција са високим пореским оптерећењем у базне компаније, резиденте јурисдикција са ниским пореским оптерећењем, привредна друштва која не врше пословну активност, већ егзистирају као тзв. *letter box* компаније.⁷⁹ Циљ правила је да акционар у своју пореску основицу укључи и приход базне компаније, без обзира на то да ли је тај приход расподељен или не, и да се тај приход опорезује на нивоу акционара.

Умањена капитализација (*thin capitalization rules*) је финансијска структура пореског обвезника којом он настоји да смањи удео сопственог капитала у односу на удео обавеза.⁸⁰ Један од разлога таквог финансирања је повољнији порески третман позајмљеног капитала, јер се камата која се плаћа на позајмљена средства признаје као трошак који умањује пореску основицу пореза на добит правних лица.⁸¹ Због тога се уводе правила чија је сврха да пореског обвезника ограничи у погледу износа за који он може умањити своју пореску основицу у случају дуговања према повериоцу са статусом повезаног лица.⁸²

⁷⁷ Frans Vanistendael, “Is Tax Avoidance the Same Thing under the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, National Law and EU Law”, *Bulletin for International Taxation* March 2016, 164.

⁷⁸ C. Finnerty *et al.*, 207.

⁷⁹ Mark Heidenreich, “CFC rules as an instrument to counter abuse”, *Limits to Tax Planning* (eds. Karin Simader, Elizabeth Titz), Linde Verlag, Wien 2013, 217.

⁸⁰ Милан Неговановић, „Утврђивање опорезиве добити за привредна друштва и друга комерцијална правна лица“, *Правни и рачуноводствени аспекти пореског саветовања* (ур. Гордана Илић-Попов), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012, 196-197.

⁸¹ C. Finnerty *et al.*, 221.

⁸² У српском пореском праву се као трошак признаје износ камате и припадајућих трошкова на зајам, односно кредит до висине четвороструке вредности обвезниковог сопственог капитала, односно до

Правила о трансферним ценама су правни механизми којима фискус настоји да се супротстави стратегијама умањивања пореске основице пореза на добит правних лица на начин да порески обвезник улази у трансакције са својим повезаним лицем које код обвезника генеришу трошкове. Трансферна цена настаје у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима.⁸³ Трансакције којима се стварају обавезе код којих се јављају трансферне цене могу бити разноврсне: испорука добара, пружање услуга, уступање уз накнаду права интелектуалне својине (нпр. патената, лиценце и сл.), споразум о расподели трошкова за активности истраживања и развоја (енг. *cost-sharing agreement*), давање позајмице итд.⁸⁴ Трансферне цене могу у значајној мери одступати од цена које се образују за исте или сличне трансакције између неповезаних лица на слободном тржишту. Зато би се могло закључити да је преовлађујући мотив због којег повезана лица уговарају трансферне цене евазиони.⁸⁵ Због тога порески обвезник има обавезу да у пореском билансу посебно прикаже вредност тих трансакција по ценама које би се оствариле на тржишту да се није радило о повезаним лицима (принцип „ван дохвата руке“).⁸⁶

десетоструког износа обвезниковог сопственог капитала у случају банака и даваоца финансијског лизинга. Вид. чл. 62 ЗПДПЛ.

Повезана лица су дефинисана у чл. 59 ЗПДПЛ на следећи начин:

„Лицем повезаним са обвезником сматра се оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке.

У случају посредног или непосредног поседовања најмање 25% акција или удела сматра се да постоји могућност контроле над обвезником.

Могућност значајнијег утицаја на пословне одлуке постоји, поред случаја предвиђеног у ставу 3 овог члана, и када лице посредно или непосредно поседује најмање 25% гласова у обвезниковим органима управљања. Лицем повезаним са обвезником сматра се и оно правно лице у коме, као и код обвезника, иста физичка или правна лица непосредно или посредно учествују у управљању, контроли или капиталу, на начин предвиђен у ставу 3. и 4. овог члана.

Лицима повезаним са обвезником сматрају се брачни или ванбрачни друг, потомци, усвојеници и потомци усвојеника, родитељи, усвојиоци, браћа и сестре и њихови потомци, дедови и бабе и њихови потомци, као и браћа и сестре и родитељи брачног или ванбрачног друга, лица које је са обвезником повезано на начин предвиђен у ставу 3 и 4 овог члана.

Изузетно од става 2 до 6 овог члана, лицем повезаним са обвезником сматра се и свако нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом.“

⁸³ D. Popović (2020), 426. Вид. чл. 59, ст. 1 ЗПДПЛ.

⁸⁴ D. Popović (2020), 426. Вид. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* 2017, OECD Publishing, Paris 2017. <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, последњи приступ: 23.12.2021.

⁸⁵ Поповић указује да трансферне цене могу да се користе и из не-евазионих разлога, као што је привлачење нових инвестиција, при чему власници настоје да прикажу да привредно друштво послује боље него што би то било да су се трансакције између њега и повезаних лица одвијале по ценама на слободном тржишту. Вид. D. Popović (2020), 426.

⁸⁶ Чл. 60, ст. 2 ЗПДПЛ; Правилник о трансферним ценама и методама које се по принципу „ван дохвата руке“ примењују код утврђивања цене трансакција међу повезаним лицима, *Службени гласник РС*, бр. 61/2013 ... 95/2021. Поређења ради, у Немачкој се примењује ригидније правило, према којем се камате на

Правила против коришћења пореских рајева.⁸⁷ Поједине државе, као што су Италија и Шпанија, имају правила која забрањују одбитке трошкова који су у вези са трансакцијама између резидентних пореских обвезника и нерезидентних правних лица лоцираних у пореским рајевима.⁸⁸ Друге државе, у које спада и Србија, прописују вишу пореску стопу за порез по одбитку на приход који се исплаћује нерезидентним правним лицима која имају седиште у пореским рајевима.⁸⁹

Од антибузивних правила која су уређена уговорима о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине бисмо издвојили следећа:

Правила о стварном власнику прихода (beneficial owner). Погодности уговора о избегавању двоструког опорезивања у погледу ниже стопе пореза по одбитку на приходе од дивиденди, камата и ауторских накнада се дају резиденту земље извора прихода само под условом да је стварни власник тих прихода резидент друге државе уговорнице.⁹⁰ Појам „стварни власник“ не треба схватати као технички термин, већ у ширем контексту. Тако је стварни власник прихода од дивиденди, камата и ауторских накнада резидент државе уговорнице – прималац камате, дивиденде или прихода од ауторских накнада, чије право да користи и убира „плодове“ тих прихода није ограничено уговором или

зајам дат од стране повезаног лица којим порески обвезник финансира куповину акција или удела истог или другог повезаног лица уопште не признају као трошак који умањује пореску основицу пореза на добит. У Србији би се у таквој ситуацији камата признала као трошак у пореском билансу у висини „камате ван дохвата руке“. Слично немачком решењу је и француско, које забрањује исказивање трошка камате уколико француска компанија преузме другу резидентну компанију, па та преузета компанија постане члан групе компаније стицаоца која користи право на пореско консолидовање. Вид. С. Finnerty *et al.*, 227.

⁸⁷ Српско пореско законодавство пореске рајеве препознаје као јурисдикције са преференцијалним пореским системом. Њих, за потребе опорезивања добити правних лица, српски законодавац дефинише као „територију са пореским суверенитетом на којој се примењује законодавство које пружа могућности за значајно мање пореско оптерећење добити правних лица, било свих правних лица или оних која испуњавају посебне услове, као и дивиденди које она расподељују својим оснивачима у поређењу са оним предвиђеним одредбама овог закона и закона који уређује опорезивање дохотка грађана, односно за онемогућавање или отежавање утврђивања стварних власника правних лица од стране пореских органа Републике Србије и онемогућавање или отежавање утврђивања оних пореских чињеница које би биле од значаја за утврђивање пореских обавеза према прописима Републике Србије“. Вид. чл. За ЗПДПЛ.

⁸⁸ С. Finnerty *et al.*, 228.

⁸⁹ Чланом 40, ст. 3 ЗПДПЛ прописано је да се на приходе које оствари нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом по основу ауторских накнада, камата, накнада по основу закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике, као и накнада по основу услуга, без обзира на место њиховог пружања или коришћења, односно место где ће бити пружене или коришћене, обрачунава и плаћа порез по одбитку по стопи од 25%.

⁹⁰ С. Finnerty *et al.*, 229.

правном обавезом да примљене уплате проследи другом лицу.⁹¹ Због тога заступник, пуномоћник, „проточно“ друштво које поступа у име другог лица или као администратор не би могли да се сматрају стварним власницима, иако су директни примаоци поменутих прихода. Посебно су интересантна „проточна“ друштва која су формални власници прихода, али су им знатно сужена права у односу на те приходе јер имају само фидуцијарну или административну улогу коју обављају за рачун заинтересованих лица.⁹² Циљ поменутог правила је да не дозволи повлашћени порески третман приходима који су само измештени ван јурисдикције са вишим порезом у јурисдикцију са нижим порезом, а „проточно друштво“, заступник или пуномоћник у јурисдикцији са нижим порезом су употребљени као средство за постизање те погодности.

Ограничавања погодности из пореског уговора (limitation of benefits clauses). Ово правило није експлицитно прописано уговорима о избегавању двоструког опорезивања, али Комитет за фискалне послове ОЕЦД-а препоручује да се та клаузула унесе у пореске уговоре.⁹³ Постоји више различитих приступа примени тог правила, од којих посебно издвајамо општу одредбу поступања у доброј вери, која подразумева да неће доћи до ограничења погодности из уговора, уколико активности компаније нису приоритетно усмерене ка искоришћавању тих погодности.⁹⁴

Тумачење уговора. Сврха уговора о избегавању двоструког опорезивања је да „спрече избегавање плаћања пореза и пореску евазију“.⁹⁵ То значи да би у духу тумачења прописа који чине корпус правила међународног јавног права, у складу са Бечком конвенцијом,⁹⁶ уговоре о избегавању двоструког опорезивања требало тумачити према њиховој сврси. Другим речима, свака норма уговора има за циљ да онемогући избегавање плаћања пореза и пореску евазију.

У наставку излагања пажњу ћемо усмерити на домаћа антиабузивна правила и њихов казненоправни значај.

⁹¹ Модел-конвенција о порезима на доходак и на имовину – сажета верзија (како је гласила 15. јула 2014. године), Српско фискално друштво, Београд 2014, 207-208, 237, 249.

⁹² *Ibid.*, 249.

⁹³ C. Finnerty *et al.*, 235.

⁹⁴ *Ibid.*, 236.

⁹⁵ Модел-конвенција о порезима на доходак и на имовину – сажета верзија (како је гласила 15. јула 2014. године), 63.

⁹⁶ Бечка конвенција о уговорном праву је ратификована Уредбом о ратификацији, Службени лист СФРЈ - Међународни уговори и други споразуми, бр. 30/1972.

Српско пореско законодавство не садржи опште антиабузивно правило, већ предвиђа начело фактицитета и посебна правила која онемогућавају злоупотребе у циљу остварења нелегитимне пореске уштеде.

Начело фактицитета обухвата следећа три правила:⁹⁷

- (1) *Пореске чињенице се утврђују према њиховој економској суштини.* На пример, продаја имовине акционарског друштва акционару по цени која је испод тржишне ће се сматрати расподелом дивиденде; уколико порески обвезник ступи у посед непокретности коју је купио, он има обавезу да поднесе пореску пријаву и, по добијеном пореском решењу, плати порез на пренос апсолутних права, иако није извршио упис свог права својине у катастар непокретности.
- (2) *Ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимуловани правни посао.* На пример, порез на пренос апсолутних права у случају купопродаје непокретности се плаћа по стопи од 2,5%, док се на пренос апсолутних права на уделима порез уопште не плаћа. Власник непокретности може основати једночлано друштво с ограниченом одговорношћу у чији ће основни капитал да унесе непокретност, а затим прода свој удео. Симуловани правни посао је продаја удела, а дисимуловани правни посао је продаја непокретности.
- (3) *Када су на прописима супротан начин остварени приходи, односно стечена имовина, Пореска управа ће утврдити пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза.* Тако, на пример, уколико физичко лице оствари приход бављењем делатности за коју се није регистровао, он ће бити опорезован према правилима која дефинишу опорезивање (осталих) других прихода, без признавања права на нормиране трошкове.⁹⁸ То ускраћивање права на нормиране трошкове при утврђивању пореске основице је *sui generis* реторзивна мера, коју је законодавац предвидео управо за описане ситуације.

Нормативна техника коју је законодавац користио приликом прописивања начела фактицитета омогућава његову широку примену и чини га општим правилом, које може да буде примењено у (теоретски) неограниченом броју порески релевантних ситуација. Ипак, оно има инхерентне недостатке који нису предмет наше анализе.⁹⁹

⁹⁷ Чл. 9 ЗПППА.

⁹⁸ Чл. 129а, ст. 3 ЗПППА.

⁹⁹ Вид. D. Popović (2020), 66-69.

Законска могућност да Пореска управа пореске чињенице утврди према њиховој економској суштини и могућност пробијања вела симулованих правних послова, уз коришћење дисимулованих као чињеничне подлоге за утврђивање пореске обавезе, у својој суштини представља својеврстан „тест злоупотребе“. Концепт злоупотребе права за пореске сврхе је већ дуже време предмет научне и стручне дебате. Теоријски појам злоупотребе у пореском праву, који смо напред већ помињали, није довољно применљив да би у свакодневним ситуацијама могао да пружи одговор на питање када је понашање пореског обвезника, који настоји да минимизује своју пореску обавезу, противно сврси пореског прописа. Ипак, јуриспруденција Европског суда правде је у случају *Halifax* заузела став да злоупотреба пореског права подразумева испуњеност два кумулативно постављена услова: (1) постојање пореске уштеде; и (2) из објективних фактора мора бити очигледно да је суштина трансакције била остваривање пореске погодности. Уколико постоји било које друго не-пореско објашњење за конкретну трансакцију, онда она не може да буде оцењена као злоупотреба.¹⁰⁰ Ипак, тај принцип злоупотребе права који је поставио Европски суд правде је широко критикован од стране пореских експерата углавном из два разлога. Прво, принцип је уведен за потребе пореза на додату вредност (ПДВ), који је подложен хармонизацији са комунитарним прописима и због тога не би могао да се примењује на пореске облике који не подлежу хармонизацији, као што су директни порези.¹⁰¹ Друго, заснивање закључка о постојању нелегитимне евазије искључиво на темељу економских разлога онемогућава да се направи разлика између, с једне стране, ситуације у којој је порески обвезник, суочен са избором између више могућности, одабрао порески ефикаснију трансакцију од, с друге стране, ситуације која заиста представља нелегитимну пореску евазију. Иако су наведене критике начелно оправдане, у пореској литератури се, у светлу постављених стандарда злоупотребе права у пореске сврхе, анализира утицај општих антибузивних правила у домену казненог права.¹⁰²

Става смо да начело фактицитета, само по себи, нема непосредан казненоправни значај, пре свега јер ниједна норма кривичног или прекршајног законодавства не упућује на његову сходну примену, а у кривичном праву постоји општа забрана креативне аналогije. Другим речима, чак и да је Пореска управа у пореском управном поступку према пореском обвезнику применила начело фактицитета и на тај начин му утврдила пореску обавезу, сама та чињеница није довољна да упути на закључак да је порески

¹⁰⁰ ECJ, *Halifax and others*, C-255/02, 21 February 2006.

¹⁰¹ Директни порези спадају у искључиву сувереност држава чланица ЕУ. Државе самостално дефинишу пореску основицу и висину пореске стопе у домену директних пореза. Међутим, унутрашње право држава које се тиче директних пореза мора да буде конзистентно комунитарном праву у погледу забране дискриминације на националној основи. Вид. Michael Lang *et al.*, *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Spiramus, Linde Wien 2018, 55; Dejan Popović, Svetislav V. Kostić, "The EU Integration Process and Direct Taxation from a Southeast European Perspective: Part II Impact of Accession Negotiations on Direct Taxation in Acceding Countries", *Intertax* 1/2013, 560.

¹⁰² P. Valente, I. Caraccioli, 515.

обвезник извршио порески деликт и суд не би имао законска овлашћења да зону инкриминације аналогно прошири и на таква понашања пореског обвезника. Међутим, ако пословна структура или појединачна трансакција пореског обвезника подразумевају да је њима предузета радња извршења кривичног дела или прекршаја, онда је начело фактицитета драгоцено доказно средство. У напред наведеном примеру пореског обвезника који је симуловао продају удела како би избегао плаћање пореза на пренос апсолутних права, може да се постави питање постојања пореске утаје, имајући у виду да је порески обвезник прикрио податке релевантне за утврђивање пореза. Ако применимо правну логику Европског суда правде из случаја *Halifax*, можемо констатовати да није једноставно утврдити не-порески разлог за унос непокретности у основни капитал једночланог друштва са ограниченом одговорношћу у ситуацији када се тај удео одмах продаје. Опорезиви догађај је прикривен иза симулованог правног посла, што понашању пореског обвезника даје карактеристике (пореске) преваре. Такође, пример пореског обвезника који је приходе остваривао бавећи се нерегистрованом делатношћу може да конституише пореску утају, јер је тешко понудити не-пореско објашњење из којег разлога порески обвезник није уредно пријавио своју делатност надлежном органу, осим да приход који она генерише остане „испод радара“ Пореске управе.¹⁰³ Дакле, не само да су описани аранжмани последица злоупотребе права, већ се може поставити питање да ли се њима предузимају и радње извршења пореске утаје. Међутим, не можемо са сигурношћу рећи да су у питању фактори који *очигледно* указују на то да је суштина трансакције била остваривање пореске погодности. Другим речима, иако би применом начела фактицитета могао да се утврди порез, не значи нужно да то упућује и на постојање евазионе намере.

Мишљења смо да се из вида не сме испустити ни „потенцијал“ злоупотребе које нуде технике међународног пореског планирања. Анализирајмо следећи пример.¹⁰⁴ Привредно друштво А – порески резидент Кипра, у искључивом власништву привредног друштва В основаног у пореском рају, а које је у искључивом власништву српског пореског резидента – физичког лица, искључиви је власник српског привредног друштва Б. Привредно друштво А продајом свог удела у привредном друштву Б остварује капитални добитак који је начелно опорезив само на Кипру.¹⁰⁵ Међутим, Кипар тако остварени капитални добитак својих резидената (привредног друштва А) не

¹⁰³ Наглашавамо да се овде не ради о случају када се порески обвезник „бави“ кривичним делима од којих остварује приходе (на пример, продаја опојних дрога). Реч је о ситуацији када је делатност којом се порески обвезник бави начелно допуштена (на пример, такси превоз), али се порески обвезник није регистровао за обављање такве делатности.

¹⁰⁴ Пример преузет из: Дејан Поповић, Светислав Костић, „(Зло)употреба страних правних лица за избегавање пореза у Србији“, *Анали Правног факултета у Београду* 2/2010, 49.

¹⁰⁵ Чл. 13 Уговора између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Републике Кипар о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СФРЈ - Међународни уговори*, бр. 2/1986.

опорезује.¹⁰⁶ Привредно друштво А потом закључује фиктивни ауторски уговор са својим власником – привредним друштвом В, којем расподељује целокупни износ капиталног добитка. Та расподела се, сагласно кипарским прописима, не опорезује,¹⁰⁷ док српски фискус нема право на опорезивање, јер је реч о трансакцији између два нерезидента. Са становишта пореског поступка, успех такве комплексне трансакције може се осујетити активирањем механизма пореза по одбитку, уколико се докаже да резидент Кипра није стварни власник прихода.¹⁰⁸ У том случају, исплатилац прихода има обавезу да плати порез на добит по одбитку по стопи од 20%. Према српским пореским прописима, није дозвољено применити одредбу уговора о избегавању двоструког опорезивања уколико нерезидентни прималац прихода није њихов стварни власник,¹⁰⁹ а према казним одредбама неподношење пореске пријаве, необрачунавање и неплаћање пореза представља порески прекршај.¹¹⁰ У нашем импровизованом примеру се догодило управо то да је српски резидент - физичко лице искористио проточну компанију на Кипру за „истакање“ прихода. Међутим, извршилац прекршаја није он, већ исплатилац прихода, који и има обавезу плаћања пореза по одбитку. Српско пореско право нема *CFC* правила, према којима би се, под одређеним условима, доходак базне компаније на Кипру аутоматски приписао њеном акционару.¹¹¹ Тада би се применила фикција пореског права као да је добит расподељена акционару и он би морао да плати порез, па би тада он био извршилац прекршаја. Правило о порезу по одбитку не ствара фикцију расподеле прихода српском резиденту, али опорезује приход исплаћен нерезиденту који није њихов стварни власник. Једном речју, у контексту казненоправне одговорности није могуће применити правну фикцију да је дошло до расподеле прихода њиховом стварном власнику и онда га казнити, јер тај приход није пријавио, иако је био обавезан да то уради. Међутим, могуће је иницирати прекршајни поступак против исплатиоца прихода који је користио правила уговора о избегавању

¹⁰⁶ Д. Поповић, С. Костић (2010), 49.

¹⁰⁷ С. Finnerty *et al.*, 100. Кипар и Гибралтар су пореске јурисдикције које не намећу порез по одбитку на приходе од дивиденди, камата и ауторских накнада, без обзира на земљу резидентства њихових прималаца.

¹⁰⁸ Чл. 40а, ст. 1 ЗПДПЛ. Према ставу Министарства финансија Републике Србије, стварним власником прихода сматра се правно лице за које се на основу расположивих доказа и околности, односно чињеница сваког конкретног случаја, недвосмислено или са великим степеном вероватноће, може закључити да се приход приписује том лицу, односно да нерезидент самостално и без икаквих ограничења истим може самостално да располаже. Као пример те самосталности Министарство финансија наводи да оно нема обавезу да приход даље проследи неком другом лицу. Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-00345/2018-04 од 9.5.2018. године.

¹⁰⁹ Чл. 40а, ст. 3 ЗПДПЛ.

¹¹⁰ Чл. 177, ст. 1 ЗППА.

¹¹¹ *CFC* правила имају два метода приписивања прихода. Први је *deemed-dividend approach*, према којем се опорезиви догађај посматра као расподела дивиденде, без обзира на то да ли је уопште и када до расподеле дошло. Други је *look-through approach*, према којем се „пробија правни вео“ контролисане компаније и њен приход се опорезује у рукама контролног акционара. Вид. М. Heidenreich, 222.

двоструког опорезивања који Србија има са Кипром, а то није смео да учини пошто (кипарска) проточна компанија није стварни власник прихода.

Примена начела фактицитета у пореском управном поступку може да буде добра доказна подлога суду у кривичном или прекршајном поступку, али се суд не може ослонити искључиво на закључке Пореске управе, јер начело фактицитета није казненоправни инструмент. Његова сврха није утврђивање одговорности у кривичном или прекршајном поступку, већ да буде употребљено као антиабузивно правило, са циљем борбе против законите, али нелегитимне пореске евазије. Начело фактицитета је опште правило и оно не може да доведе до закључка о кривици извршиоца.¹¹² Међутим, не треба потценити његов казненоправни значај. Уколико Јавно тужилаштво докаже да се у радњама пореског обвезника, које претходно у пореском поступку нису прошле тест начела фактицитета, стичу и обележја кривичног дела, онда се таквом пореском обвезнику може изрећи казна у кривичном поступку. То може бити спорно управо са становишта сврхе начела фактицитета, о чему ће више речи бити у наредном одељку.

За правила о стварном власнику прихода би се могло рећи да имају непосредан казненоправни значај. Резидентни обвезник се не може позивати на одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања у случају када нерезидентна базна компанија није стварни власник прихода, већ се понаша као проточна компанија. То значи да исплатилац прихода има обавезу да обрачуна и плати порез по одбитку који терети такав приход. Уколико то не учини, извршио је порески прекршај.

2.6 Новије тенденције у борби против пореске евазије

Пословне одлуке, како оне која порески обвезници доносе у границама једног пореског суверенитета, тако и оне са елементима иностраности, имају пореске импликације. У претходном излагању смо илустровали колико сложене структуре пореских уштеда могу бити. Разлике између метода за које порески обвезници оптирају како би остварили оптимални порески третман своје трансакције у науци пореског права се, да поновимо, испољавају у виду законите и незаконите пореске евазије. Ипак, ма колико та категоризација пореске евазије начелно била јасна на научном нивоу, пракса је показала да је изузетно тешко класификовати неку пословну структуру и подвести је под једну од две наведене могућности. У овом одељку ћемо настојати да докажемо да борба против пореске евазије као (жељену или нежељену) нуспојаву има сужавање тзв. „сиве зоне“ у којој се одвија законита, а нелегитимна пореска евазија.

¹¹² Кривична одговорност је индивидуална и субјективна.

2.6.1 Борба против употребе хибридних финансијских инструмената, ерозије основице и измештања добити

Можда најбољи модел на којем бисмо могли да спроведемо анализу представља агресивно пореско планирање, које подразумева употребу хибридних финансијских инструмената, ерозију основице и измештање добити. Хибридни финансијски инструменти се, у контексту међународног пореског планирања, дефинишу као облик финансирања који се на различите начине третира у пореском систему земље извора финансирања, са једне, и у пореском систему земље улагања, с друге стране.¹¹³ У том смислу им је функција да, употребом неусаглашености пореских категорија у земљи извора и земљи дестинације, омогуће двоструко неопорезивање. Њихова правна природа је мешовита јер се правни посао не може, барем *prima faciae*, одредити као нпр. зајам, послуга, продаја, залога, лизинг итд. Зато смо мишљења да, у погледу њихове правне природе, није погрешно рећи да је реч о „инструменту са елементима сопственог капитала, позајмљеног капитала и/или деривата“.¹¹⁴

Начин на који се спроводи финансирање инвестиције има пресудан утицај на висину пореза на добит правних лица. Уколико се финансирање врши позајмљеним средствима, инвеститоров приход (камата) код дужника (зависног привредног друштва у које се улаже) има статус признатог трошка пословања, који се одбија од пореске основице. Ако се улаже сопствени капитал, инвеститоров приход (дивиденда) код зависног друштва нема статус признатог трошка пословања, већ чини део пореске основице пореза на добит правних лица.¹¹⁵ Идеја која стоји иза употребе хибридних финансијских деривата је остварити пореску уштеду комбинацијом њихових особина – позајмљеног и сопственог капитала. Наиме, основица пореза на добит правних лица у Републици Србији је опорезива добит, која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити исказане у билансу успеха.¹¹⁶ За признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у финансијским извештајима велика правна лица, правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), јавна друштва, односно друштва која се припремају да у складу са законом којим се уређује тржиште капитала постану јавна примењују међународне стандарде финансијског извештавања.¹¹⁷ Циљ финансијских извештаја опште намене јесте да се обезбеде информације о финансијској позицији, финансијском успеху и токовима готовине ентитета, које су корисне за доношење економских одлука

¹¹³ С. Finnerty *et al.*, 124.

¹¹⁴ Драган Босанкић, „Порескоправни третман хибридних финансијских инструмената“, *Анали Правног факултета у Београду* 2/2018, 245.

¹¹⁵ Дејан Поповић, „Међународно пореско планирање“, *Правни и рачуноводствени аспекти пореског саветовања* (ур. Гордана Илић-Попов), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012, 361.

¹¹⁶ Чл. 6 ЗПДПЛ.

¹¹⁷ Чл. 24 Закона о рачуноводству – ЗОР, *Службени гласник РС*, бр. 73/2019 и 44/2021 – др. закон.

широког круга корисника.¹¹⁸ Норме које дефинишу вредновање позиција у финансијским извештајима немају за циљ утврђивање опорезиве добити, што оставља велики маневарски простор да се права и обавезе из хибридних финансијских инструмената класификују тако да њиховим учесницима пружи повољан порески третман. Навешћемо пример уговора о зајму по тржишној каматној стопи,¹¹⁹ али без дефинисања датума доспећа главнице зајма.¹²⁰ С једне стране, зајам ствара обавезу плаћања камате која умањује основицу пореза на добит правних лица. С друге стране, ако уговор не прописује када поверилац стиче право да потражује главницу, већ то оставља његовој слободној вољи, онда се може поставити питање да ли је реч о позајмљеном или, ипак, о сопственом капиталу. У том стицају околности је незаобилазно питање да ли порески обвезник који своју опорезиву добит умањи за износ камате коју плаћа на зајам, уколико су остварени и сви други битни елементи бића кривичног дела, чини пореску утају давањем лажних података који су од значаја за утврђивање пореза? Не само што порески обвезник очигледно прибегава агресивном пореском планирању, већ га ти поступци опасно приближавају зони инкриминације. Одговор на питање зависи од постојања законске могућности преквалификације хибридног инструмента путем општег или посебног антиабузивног правила, о чему је већ било речи.¹²¹ Важно је истаћи да тим правилима доминира категорија злоупотребе права. Тако, на пример, директива Европске уније уређује опште антиабузивно правило за потребе утврђивања пореског дуга за порез на добит правних лица.¹²² Наиме, држава чланица може игнорисати аранжман или серију аранжмана чија је преовлађујућа сврха постизање пореске погодности која је у супротности са сврхом пореског закона, или који, узимајући у обзир све релевантне чињенице и околности, нису аутентични.¹²³ Међутим, шта ако остваривање пореске уштеде, коју порески закон није имао у виду, није преовлађујућа (доминантна) сврха због које је обвезник ушао у порески аранжман употребом

¹¹⁸ Пар. 9 Међународног рачуноводственог стандарда 1 – Презентација финансијских извештаја, *Службени гласник РС*, бр. 35/2014.

¹¹⁹ Порески обвезник настоји да уговарањем тржишне каматне стопе избегне примену правила о камати „ван дохвата руке“. Жељена погодност мањег пореског оптерећења се постиже употребом мешовите правне природе хибридног инструмента.

¹²⁰ Уговарање рока у којем се зајам мора вратити није битан елемент уговора о зајму. У случају да рок није уговорен, зајмопримац је у обавези да врати предмет зајма онда када зајмопримац то затражи. Вид. чл. 559 ЗОО.

¹²¹ Уколико бисмо остали само на нивоу сумње да је правни посао зајма симулован или фингиран како би се постигле неке (неодређене) погодности, то не би било прихватљиво ни са становишта личне и субјективне одговорности за кривично дело, али ни са становишта стандарда доказивања које српско кривично процесно право захтева (најмање, постојање оправдане сумње). Сматрамо да је о постојању елемента артифицијелности правног посла потребно коначно и обавезујуће одлучити у пореском управном поступку.

¹²² Чл. 6 Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, *Official Journal of the European Union*, L 193/1.

¹²³ *Ibid.*

хибридних финансијских инструмената, али је пореска уштеда узредна последица и на њу порески обвезник пристаје? Немачко опште антиабузивно правило би у том смислу можда било знатно ефективније. Последњим изменама *Abgabenordnung*-а учињен је напор да се дефинише појам злоупотребе као ситуација у којој је порески обвезник одабрао неодговарајућу правну могућност која, у поређењу са доступном одговарајућом опцијом, води до пореских погодности које законодавац није имао у виду. Немачки законодавац је, међутим, изричит да се то правило неће применити уколико обвезник докаже да постоји не-порески разлог који га је навео да се определи за ту опцију.¹²⁴ Иако би се могло рећи да су одреднице „неодговарајућа и одговарајућа правна могућност“ врло непрецизне, немачки Савезни порески суд (*Bundesfinanzhof*) је у својој јуриспруденцији установио да реч „неодговарајући“ означава било коју правну структуру коју две неповезане и разумне стране не би одабрале како би постигле одређени пословни циљ. Према ставу немачког Савезног пореског суда, неодговарајуће су оне структуре које су „сложене, компликоване и вештачке“.¹²⁵

¹²⁴ Чл. 42, ст. 2 *Abgabenordnung*, https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0404, последњи приступ: 19.5.2019.

¹²⁵ Wolfgang Kessler, Rolf Eicke, “Germany’s new GAAR – Generally Accepted Anti Abuse Rule”, *Tax Notes International* 1/2008, 152.

Табела бр 1:
Упоредни приказ антиабузивних правила

Чл. 42, ст. 2 <i>Abgabenordnung</i>	Чл. 6 <i>Council Directive (EU) 2016/1164</i>
<p>Није могуће избећи пореско законодавство <i>злоупотребом правних могућности</i> у сврху стварања шема пореског планирања. (...)</p> <p><i>Злоупотреба</i> постоји када се одабере <i>неодговарајућа правна могућност</i> која, у поређењу са одговарајућим могућностима, води остваривању пореске погодности коју законодавац није наменио пореском обвезнику или трећем лицу.</p> <p><i>Ово правило се неће примењивати</i> када порески обвезник пружи доказе да постоје не-порески разлози због којих се <i>определио за ту правну могућност</i>, који су релевантни уколико се посматрају са свеукупног становишта.</p>	<p><i>За потребе израчунавања пореза на добит правних лица</i>, земља чланица ће занемарити аранжман или серију таквих аранжмана који су постављени <i>са главним циљем или ако је један од њихових главних циљева остваривање пореске погодности која је у супротности са меродавним правом, или које нису аутентичне</i> имајући у виду све релевантне чињенице и околности. Аранжман се може састојати из више делова.</p> <p><i>За потребе претходног става</i>, аранжман или серија аранжмана се <i>неће сматрати аутентичним уколико не постоји валидан комерцијални разлог који одражава економску стварност</i>.</p> <p>Када се аранжман или серија аранжмана занемаре у складу са првим ставом, пореска обавеза се утврђује у складу са националним правом.</p>

Напред смо већ истакли да српско пореско законодавство не садржи посебно анти-абузивно правило које би такву преквалификацију допустило, али садржи начело фактицитета које врши улогу општег антиабузивног правила. Према нашем мишљењу, уважавање принципа правне сигурности би подразумевало да Пореска управа, односно Управни суд образложе који дисимуловани правни посао представља основ за утврђивање врсте пореза и висине пореског дуга.¹²⁶ У супротном би Пореска управа могла дискреционо да квалификује пословну структуру пореског обвезника *pro fiscum*. Ограничени казненоправни потенцијал начела фактицитета, на који смо у претходном одељку скренули пажњу, могао би да доведе до екстензивног тумачења на штету пореског обвезника. У примеру који смо напред навели Пореска управа би могла да преквалификује симуловани правни посао (зајам) у дисимуловани правни посао (нпр.

¹²⁶ Управни суд је у једном случају установио да је „уговор о закупу возила и остале опреме симуловани правни посао, а да се пореска обавеза треба утврдити за дисимуловани правни посао – уговор о финансијском лизингу“. Вид. Пресуду Управног суда У бр. 9262/11 од 12.9.2013. године.

улагање у основни капитал зависне компаније).¹²⁷ То би онда значило да је порески обвезник зајмом настојао да прикрије економску суштину правног посла, како би употребом камате као признатог трошка у пореском билансу остварио пореску уштеду, односно избегао да плати износ пореза који би био обрачунат када се камата не би третирао као расход. Међутим, даље би се могло закључити да је у тој ситуацији порески обвезник дао лажне податке од значаја за утврђивање пореза, то јест у пореском билансу је приказао камату као трошак у намери да, потпуно или делимично, избегне његово плаћање. Наше истраживање није показало да је било таквих примера у српској судској пракси, али ипак треба поставити питање да ли је проширивање зоне инкриминација на овај начин оправдано? Сматрамо да није, јер би тако екстензиван приступ био неприхватљив с аспекта казненог права, чак и уколико би заштита фискаса била руководећи принцип. Узимање дисимулованог правног посла као чињеничне подлоге на којој се пореска обавеза утврђује је довољно да Пореска управа утврди порески дуг, наложи пореском обвезнику да га плати и да, у случају неизвршења пореске обавезе, према пореском обвезнику одреди принудну наплату пореског дуга и споредних пореских давања. Посебна ситуација која може довести до казненоправних последица је случај када Пореска управа у пореској контроли решењем утврди порез лицу које обавља нерегистровану делатност.¹²⁸

2.6.2 BEPS Мултилатерални инструмент

Када говоримо о улози хибридних финансијских инструмената, ерозији основице и измештању добити у прекограничном пореском планирању, из вида се не сме испустити чињеница да су бројна питања уређена мултилатералним конвенцијама и билатералним уговорима о избегавању двоструког опорезивања.¹²⁹ Проблематика злоупотребе уговора о избегавању двоструког опорезивања је до скоро била препуштена тумачењу, применом општих начела уговорног права, уређених Бечком конвенцијом о уговорном праву, затим коментара Модел-конвенције о порезима на доходак и на имовину, као и примени правила тумачења дефинисаних у чл. 3, ст. 2 Модел-конвенције

¹²⁷ Таква преквалификација би морала да се темељи на исцрпној анализи свих аспеката пословне структуре. Српско пореско право нема посебне стандарде доказивања у оваквим случајевима, што не значи да се на бази општих правила управног поступка и посебних правила пореског управног поступка не би могло доћи до задовољавајућег образложења.

¹²⁸ Чл. 129а, ст. 2 ЗПППА прописује да ако се у поступку пореске контроле утврди да лице обавља нерегистровану, односно непријављену делатност, пореска обавеза том лицу утврђује се решењем, применом методе процене пореске основице парификацијом.

¹²⁹ Arnold Knechtle, *Basic Problems in International Fiscal Law*, Kluwer, Deventer, The Netherlands 1979, 161. и даље.

о порезима на доходак и на имовину.¹³⁰ Због тога је 2013. године ОЕЦД припремио BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) акциони план, који су подржали лидери Г20. Циљ акционог плана је успостављање системског начина спречавања ерозије основице и премештања добити, а решења горепомнутих проблема су садржана у мултилатералном инструменту који функционише упоредо са постојећим уговорима о избегавању двоструког опорезивања.¹³¹

Пошто је Република Србија ратификовала Мултилатералну конвенцију,¹³² чиме је она постала саставни део српског правног система, укратко ћемо испитати садржину општег антиабузивног правила садржаног у Конвенцији.

Преамбула Конвенције ставља акценат на потребу да се постојећи уговори о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине тумаче у циљу отклањања двоструког опорезивања у односу на порезе обухваћене тим уговорима, без стварања могућности за неопорезивање или снижено опорезивање преко пореске евазије. На првом месту важно је приметити да је сврха Конвенције да спречи двоструко неопорезивање, па чак и снижено опорезивање на међународном плану.¹³³ Међутим, методе којима се постиже двоструко неопорезивање или снижено опорезивање, према изричитој формулацији Конвенције, јесу незаконита пореска евазија¹³⁴ или избегавање

¹³⁰ Вид. Dejan Popović, Svetislav Kostić, *Ugovori Srbije o izbegavanju dvostrukog oporezivanja pravni okvir i tumačenje*, SEKOS IN, Beograd 2009, 29; C. Finnerty *et al.*, 17-21. Треба нагласити да Коментар Модел-конвенције о порезима на доходак и на имовину није правно обавезујући. Међутим, пошто је Коментар писан и договорен између стручњака именованих за чланове Комитета за фискалне послове ОЕЦД од стране влада држава чланица те међународне организације, он је значајна помоћ у примени и тумачењу уговора. Вид. *Модел-конвенција о порезима на доходак и на имовину – сажета верзија (како је гласила 15. јула 2014. године)*, 14-15.

¹³¹ Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов, „Значај и ефекти BEPS мултилатералне конвенције у међународном пореском праву“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, Правни факултет у Нишу, Ниш 2017, 15. Србија је са још 67 држава 7.6.2017. године била иницијални потписник Мултилатералне конвенције.

¹³² Закон о потврђивању мултилатералне конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре – Конвенција, *Службени гласник РС - Међународни уговори*, бр. 3/2018.

¹³³ Вид. исто: F. Vanistendael (2016), 170.

¹³⁴ Из верзије на енглеском језику закључујемо да је реч о незаконитој пореској евазији, јер се користи термин *tax evasion*. У том смислу сматрамо да је законодавац требало да у преводу мултилатералног инструмента користи у науци пореског права установљен термин „незаконита пореска евазија“ како би се избегла било каква недоумица. Вид. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, *Official Journal of Republic of Serbia – International Treaties*, No. 3/18. У српском позитивном праву још увек не постоји општи термин који би обухватио и закониту и незакониту пореску евазију. Више вид. Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов, „(Не)уставност одредбе о тесту главног циља трансакције или аранжмана из пореских уговора“, *Анали Правног факултета у Београду* 2/2019, 10.

плаћања пореза (законита пореска евазија).¹³⁵ Као што смо поменули, на пореску евазију се може гледати као на пореску уштеду, што је прихваћено и у Конвенцији која користи термине снижено опорезивање и неопорезивање. Међутим, интересантно је да Конвенција као *modus operandi* постизања пореске уштеде експлицитно наводи незакониту пореску евазију.

Конвенцијом се уводи опште антиабузивно правило у виду теста главног циља трансакције (енг. *principal purpose test*)¹³⁶ који показује да ће, имајући у виду све релевантне чињенице, ако је један од главних циљева трансакције или аранжмана да се остваре погодности из пореског уговора, оне бити ускраћене, осим уколико се не установи да би пружање погодности било у складу са предметом и циљем уговора.¹³⁷ Поједини аутори тако одређено опште антиабузивно правило оштро критикују, с образложењем да се оно, у суштини, не своди на утврђивање главног циља трансакције, већ се уговорне погодности ускраћују и ако је један од главних циљева аранжмана остваривање погодности из уговора о избегавању двоструког опорезивања.¹³⁸ Иако је Србија релативно скоро ратификовала Конвенцију, па је примена теста главног циља трансакција још увек непознаница у српском пореском праву, мишљења смо да вреди изнети једно упозорење. Делећи критике цитираних аутора, сматрамо да није прихватљиво да се порески обвезник коме се ускрати погодност из уговора о избегавању двоструког опорезивања (јер је један од главних циљева његовог аранжмана остваривање тих погодности), оптужи за пореско кривично дело или да се против њега поведе прекршајни поступак. Наиме, и уколико Пореска управа докаже постојање свих чињеница које дозвољавају примену теста главног циља трансакције,¹³⁹ то не би било довољно да се изведе имплицитан закључак о постојању пореског деликта, чак, ни на нивоу основа сумње. Чињеница да је опште антиабузивно правило унето у Конвенцију, са циљем борбе против пореских уштеда које се постижу незаконитом пореском евазијом, не мења ништа у нашем закључку. Чини нам се да је одабир теста „један од главних циљева трансакције“ поразио сврху тог општег антиабузивног правила и његов потенцијал да буде употребљен у борби против незаконите пореске евазије. Ипак, треба имати у виду да је његовим

¹³⁵ Полазећи од тога да је избегавање плаћања пореза друштвена појава која подразумева закониту и незакониту пореску евазију може се рећи да критика на рачун терминологије коју је законодавац користио није семантичка, већ суштинска.

¹³⁶ Д. Поповић, Г. Илић-Попов (2017), 19.

¹³⁷ *Ibid.*

¹³⁸ Критичари наглашавају да такво правило није прихватљиво, јер његово тумачење доводи до закључка да је довољно да је само један од главних циљева трансакције остваривање бенефита. Томе бисмо додали и да је, према нашем ставу, правило недоследно принципу који почива на претпоставци да је у питању главни циљ трансакције. Другим речима, не може постојати више главних циљева. Може, међутим, постојати више циљева, од којих је само један главни циљ трансакције. Carlos Palao Taboada, "OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule", *Bulletin for International Taxation*, October 2015, 604.

¹³⁹ Терет доказивања мора бити на Пореској управи. Вид. чл. 51 ЗПППА.

увођењем у српски порески систем „бачена мрежа“ у „сиву зону“ у којој се агресивно пореско планирање одвија.

2.6.3 Борба против пореске експлоатације

Да би се фискус заштитио од законите нелегитимне пореске евазије од пореских органа се захтева да користе сложене правне стандарде и тестове (на пример, тест економске суштине над формом, тест главне сврхе трансакције итд.), као и да испуне процесне захтеве у погледу терета доказивања,¹⁴⁰ док је у борби против незаконите пореске евазије државама на располагању казненоправни апарат, који је знатно агресивнији према личности и приватности пореских обвезника.¹⁴¹

Напред је већ истакнуто да порески обвезници често прибегавају детаљном планирању својих пословних одлука, са намером минимизовања пореских обавеза, користећи пословно присуство изван граница државе резидентства. Као реакција на тај вид пореског планирања, у којем порески обвезници „игноришу државне границе“, у појединим пореским системима се појављују случајеви да пореске власти занемарују границу између законите и незаконите пореске евазије.¹⁴² На примеру Аустралије можемо видети да се, на бази прописа који уређује заштиту од прања новца, пословни аранжмани или трансакције не категоризују као законита или незаконита пореска евазија, већ као „пореска експлоатација“ (енг. *tax exploitation schemes*).¹⁴³ Идеја увођења тог неодређеног института је да се пореским властима омогући да од пореских рајева или других држава у којима порески обвезник има пословно присуство, као и од његових пореских саветника, књиговођа или адвоката затраже пословне податке пореског обвезника, који би иначе били заштићени банкарском или професионалном тајном.¹⁴⁴ Тиме се имплицитно шири зона инкриминације, уз истовремено сужавање „сиве зоне“ у којој се агресивно пореско планирање најчешће одвија. Опасност занемаривања постојеће поделе пореске уштеде на закониту и незакониту пореску евазију је у томе што свака активност усмерена ка минимизовању пореске обавезе може да се, позивањем на

¹⁴⁰ Чл. 51 ЗПППА.

¹⁴¹ Танка је „нит“ између незаконите и нелегитимне евазије. Међутим, чини се ипак да нелегитимна евазија не би требало да погпадне под било какву казнену одговорност (кривичну или прекршајну).

¹⁴² John McLaren, "The distinction between tax avoidance and tax evasion has become blurred in Australia: why has it happened?", *Journal of Australasian Tax Teachers Association* 3/2008, 141.

¹⁴³ Реч је о релативно новом концепту који се дефинише на следећи начин. Шема пореске експлоатације постоји ако је: (а) примењена са искључивом или доминантном сврхом да један или више ентитета остваре пореске погодности; и (б) примењена, а не може се разумно аргументовати да су погодности шеме доступни у закону. Неодређеност појма и могућности његове злоупотребе проузроковане том неодређеношћу су главни разлози критике коју упућују поједини аутори. Вид. *ibid.*, 154.

¹⁴⁴ *Ibid.*, 156.

институт пореске експлоатације, сматра незаконитом пореском евазијом. Последице увођења тако неодређеног института могу негативно да се одразе на права пореских обвезника и да угрозе правну сигурност. Сматрамо да је главни начин борбе против пореске експлоатације доношење законских прописа који би омогућили Пореској управи (али и другим државним органима, као што је полиција, јавно тужилаштво и др.) да дођу у посед осетљивих података о пореским обвезницима. Ти подаци касније могу бити основ за вођење кривичног или прекршајног поступка против пореских обвезника.

2.6.4 Пореска експлоатација у српском праву

Српско пореско законодавство не познаје институт пореске експлоатације. Напротив, оно садржи бројне одредбе којима се пружа релативно добра заштита осетљивих података о пореским обвезницима. У српском пореском систему порески обвезник има обавезу да Пореској управи пружи информације у вези са његовом пореском обавезом.¹⁴⁵ Општи порески пропис као тајни податак одређује „сваки документ, информацију, податак или другу чињеницу о пореском обвезнику до којих су службена лица и сва друга лица која учествују у пореском поступку дошла у пореском, прекршајном, предистражном или судском поступку, податке о техничким проналасцима или патентима, као и све друге податке о технолошким поступцима које примењује порески обвезник, до којих су службена лица и сва друга лица која учествују у пореском поступку дошла у пореском, прекршајном, предистражном или судском поступку“.¹⁴⁶ Повреда тајности података установљена је као угрожавање интереса Републике Србије, па се на те податке не могу применити правила о приступу информацијама од јавног значаја.¹⁴⁷ Напомена коју смо изнели на рачун тога да је приватност пореског обвезника релативно добро заштићена односи се, пре свега, на законску могућност да порески саветник и адвокат ускрате чињенице од значаја за опорезивање.¹⁴⁸ То значи да они немају законску обавезу да пореском органу износе порескоправно релевантне чињенице везане за свог клијента – пореског обвезника, али могу и да одлуче да неку пореску информацију саопште пореском органу.¹⁴⁹

Поред општих права и обавеза пореског обвезника и упркос гаранцијама о заштити његових поверљивих података, у српски правни систем је, међутим, готово непримеђено

¹⁴⁵ Чл. 25, ст. 1, тач. 3 ЗПППА.

¹⁴⁶ Чл. 7, ст. 1, тач. 1 и 2 ЗПППА.

¹⁴⁷ Чл. 7, ст. 2 ЗПППА.

¹⁴⁸ Чл. 46, ст. 1, тач. 2 ЗПППА.

¹⁴⁹ У тој ситуацији се, међутим, поставља питање њихове професионалне одговорности због повреде професионалне тајне. Gordana Ilić-Popov, „Krivično delo odavanja službene tajne u srpskom poreskom pravu“, *Žurnal za kriminalistiku i pravo* 2/2014, 4.

унет и механизам сличан оном у Аустралији. Наиме, Законом о спречавању прања новца и финансирања тероризма широкој категорији лица, међу којима су и адвокати и порески саветници, наметнута је обавеза успостављања адекватног нивоа праћења пословања странке, тако да буду у стању да открију њене неуобичајене и сумњиве трансакције.¹⁵⁰ На тај начин се од лица која су у обавези да чувају професионалну тајну захтева да, у циљу спречавања прања новца и финансирања тероризма, достављају надлежним државним органима податке о својим клијентима. Недефинисање ситуација у којима таква обавеза постоји још више доводи у питање оправданост поменутог института. Тако би, примера ради, адвокат могао доћи у конфликт интереса.¹⁵¹ Правна категорија „сумњиве трансакције“ не представља јасно одређен круг ситуација у којима се од професионалаца, чија делатност почива на поверењу са клијентима, може захтевати да повреду своју дужност чувања професионалне тајне.¹⁵² Порески обвезник може тражити од свог пореског саветника да му креира порески оптималну структуру финансирања неког инвестиционог или предузетничког пројекта, што остаје у границама законите легитимне пореске евазије. Шта би се подразумевало „сумњивом трансакцијом“ у професионалном ангажману пореског саветника, чија специјалност није да разматра „уобичајене“ облике финансирања већ управо оне које његовом клијенту могу да понуде пореску погодност која, да поновимо, може бити и законита и легитимна.¹⁵³ Отуда се намеће питање да ли је, с аспекта лица које није порески експерт, неуобичајена трансакција сумњива трансакција. Са процесноправног становишта нејасно је о ком степену сумње треба да буде реч. Или на који начин дефинисати да је адвокат, специјализован за пореске поступке, у поседу информације или документације о „сумњивим трансакцијама“, уколико је конкретна трансакција предмет спора пред Управним судом. Порески адвокат би у току жалбеног пореског управног поступка успео са захтевом за одлагање извршења ожалбеног решења, што значи да трансакција коју

¹⁵⁰ Чл. 42, ст. 3 Закона о спречавању прања новца и финансирања тероризма, *Службени гласник РС*, бр. 113/2017 ... 153/2020.

¹⁵¹ У науци кривичног права се наводи пример да адвокат (бранилац) не би био мотивисан да размењује информације са клијентом, како не би евентуално сазнао да хонорар који наплаћује има „криминално порекло“. Вид. Kai Ambos, „Annahme bemakelten Verteidigerhonorars als Geldwäsche?“, *Juristenzeitung* 2/2002, 77-79. Домаћи аутори који се баве науком кривичног права указују на то да би бранилац у сопственом интересу могао да инсистира на непризнавању кривице свог клијента (брањеника), чак и у ситуацијама када би споразум о признању кривичног дела био процесно-тактички смислен. Међутим, једнако је тачно и то да би *a priori* искључивање одговорности адвоката (браниоца) од одговорности могло да буде злоупотребљено у сврху „убацивања прљавог капитала у финансијске токове“. Вид. Igor Vuković, „O izvesnim nedoumicama u pogledu krivičnopravne zaštite od pranja novca“, *Crimen* 2/2019, 139.

¹⁵² Ако би био угрожен јавни интерес (на пример, у случају финансирања терористичких активности), сматрамо да он тада доминира над обавезом чувања професионалне тајне.

¹⁵³ С аспекта Закона о спречавању прања новца и финансирању тероризма прилично је јасно да се „сумњиве трансакције“ не односе на „чисто“ пореско планирање, него и на нефинансијско угрожавање јавног интереса. Као што се пореским законом не предвиђа које се све трансакције могу сматрати артифицијелним у смислу законите нелегитимне евазије, тако ни у контексту Закона о спречавању прања новца и финансирању тероризма није могуће *numerus clausus* навести које су трансакције „сумњиве“.

Пореска управа доводи у питање не може да резултира обавезом плаћања пореског дуга све до момента док тај порески дуг не буде коначно и правноснажно утврђен. Овде је важно нагласити да се не ради о тзв. „илегалној тајни“, која подразумева податке или документа који су управљени на тешке повреде основних права човека или на угрожавање уставног уређења и безбедности Републике Србије, као ни на податке и документа који имају за циљ прикривање учињеног кривичног дела за које се по закону може изрећи казна затвора од пет година или тежа казна.¹⁵⁴ Ради се о информацијама са којима се порески саветници и адвокати упознају када им клијенти предоче проблем који тек треба решити. Имајући у виду изложену проблематику, сматрамо да Закон о спречавању прања новца и финансирању тероризма није имао у виду те информације јер би се на тај начин обесмислиле наведене професије.

Порески прописи се не могу посматрати изоловано од правног система државе, јер су и они његов део. Према Уставу Републике Србије правни поредак је јединствен.¹⁵⁵ Због тога се у литератури наглашава потреба да не-пореска правила која су релевантна за порески поступак упућују на порескоправне институте садржане у пореским прописима. Алтернатива је да се измене тих не-пореских правила ограниче тако да имају минималан ефекат на порески пропис.¹⁵⁶ Закон о спречавању прања новца и финансирања тероризма нема таквих ограничења, што може довести до нарушавања односа поверења између пореског обвезника и његовог адвоката или пореског саветника.

ЗПППА одређује који се подаци сматрају поверљивим и као такве их штити. У литератури је препознато да између прања новца и незаконите пореске евазије постоји својеврсно „правно сродство“,¹⁵⁷ које оставља простор да се, с објашњењем прикупљања података о прању новца, у ствари ради на грађењу случаја који се тиче незаконите пореске евазије. Тиме би се суптилно заобишао терет доказивања у пореском поступку.¹⁵⁸ Међутим, то не би смело да буде оправдање за повреду права пореских обвезника која су предвиђена ЗПППА.

¹⁵⁴ Вид. З. Стојановић (2012), 967.

¹⁵⁵ Чл. 4, ст. 1 Устава Републике Србије, *Службени гласник РС*, бр. 98/2006.

¹⁵⁶ Richard K. Gordon, "Law of Tax Administration and Procedure", *Tax Law Design and Drafting* (ed. Victor Thuronyi), International Monetary Fund, 1996, 5.

¹⁵⁷ Jean Spreutels, Caty Griseels, "Interaction between money laundering and tax evasion: Belgian and international measures in the fight against money laundering", *EC Tax Review* 2001-1, 3.

¹⁵⁸ Према чл. 51, ст. 1, тач. 1 ЗПППА, Пореска управа мора доказати чињенице на којима се заснива постојање пореске обавезе. О терету доказа у пореском поступку и упоредној анализи са теретом доказа у казним поступцима, биће више речи на одговарајућем месту у докторској дисертацији.

3 ПОЈАМ ПОРЕСКИХ ДЕЛИКАТА

Уводна излагања су показала сложеност пореске евазије као друштвеног феномена. Суптилне разлике између нелегитимних и незаконитих поступака пореских обвезника, које је у пракси често тешко разликовати, су захтевале да им посветимо пажњу како бисмо покушали да повучемо границу између пореских феномена који су слични пореским деликтима, те јасно одредили предмет наше анализе.

У страниј литератури заступа се став да се порески деликти сврставају у ширу категорију казних дела, познату под колоквијалним називом криминалитет белих крагни. Поједини аутори за пореске деликте кажу да је то криминалитет „бели од белих крагни“.¹⁵⁹ Главна особина криминалитета белих крагни је да је његова појава релативно невидљива, односно да се казнена дела чине злоупотребом поверења. Учници тих казних дела имају техничка (у дневно-оперативном смислу) или инсајдерска знања о томе на који начин организовати пословање да се „замаскира“ финансијска корист коју им то пословање доноси. Они злоупотребљавају професионалну, финансијску стручност коју сами имају, или коју ангажују (енг. *outsourcing*). То криминалитет белих крагни чини јако комплексним, али он иза себе оставља обимне „трагове од папира“, који могу бити праћени до извршилаца. Многе криминалне схеме су добро организоване, укључују више учесника са различитим нивоима одговорности за појединачне задатке у оквиру структуре, која може бројати и више стотина трансакција. Тиме се постиже дифузија („разводњавање“) кривице индивидуалних учесника, пребацивањем одговорности унутар мреже учесника.¹⁶⁰

Поједина истраживања су показала да се пореским деликтима причињава финансијска штета која је, према „оптимистичној“ процени, пет до шест пута већа од

¹⁵⁹ Doreen McBarnet, „Whiter than White Collar Crime: Tax, Fraud Insurance and the Management of Stigma“, *The British Journal of Sociology* 3/1991, 323.

¹⁶⁰ Термин „мрежа“ у овом контексту користимо из најмање три разлога. Први је да бисмо избегли коришћење појма „група“, који у кривичном праву већ има дефинисано значење као „најмање три лица повезаних ради трајног или повременог вршења кривичних дела која не мора да има дефинисане улоге својих чланова, континуитет чланства или развијену структуру“. Други разлог је да не би дошло до проширивања појма „група“ на „организована криминална група“ који је, такође, дефинисан као „група од три или више лица, која постоји одређено време и делује споразумно у циљу вршења једног или више кривичних дела за која је прописана казна затвора од четири године или тежа казна, ради непосредног или посредног стицања финансијске или друге користи“. Вид. чл. 112, ст. 22 и ст. 35 КЗ, *Службени гласник РС*, бр. 85/2005 ... 35/2019. Трећи разлог је што у комплексним финансијским схемама постоје учесници који имају легитимно пословање и уопште ни не знају да су део мреже којом руководи неколицина организатора те мреже. Ти учесници нису чланови ни групе ни организоване криминалне групе, већ их организатори мреже укључују у своје трансакције како би прикрили своју намеру. Више о општим особинама криминалитета белих крагни вид.: Hazel Croall, *Understanding white collar crime*, MC Graw-Hill House, Berkshire 2001, 8-19.

штете која се причини свим другим „конвенционалним“ кривичним делима заједно.¹⁶¹ Финансијска корист коју нуди извршење тих деликата, с једне стране, и логистички и организациони захтеви, с друге стране, не би требало да наведу на погрешан закључак да се вршење пореских деликата везује искључиво за имућне појединце.¹⁶² Поједини аутори истичу да је код неких евазионих облика неопходан извршен степен експертизе извршиоца и пажљиво планирање.¹⁶³ Нису ретке ситуације у којима је циљана трансакција пореског обвезника којом он жели да оствари пореску уштеду праћена од стране пажљиво одабраних стручних лица. Због тога, деликти којима се угрожавају јавни приходи нису у стручној и широј јавности препознати као криминалитет белих крагни само због тога што се њихово чињење везује за имућније појединце. Порески деликти се сврставају у категорију криминалитета белих крагни првенствено зато што су методе којима се (успешно) постиже незаконита пореска уштеда врло специфичне и захтевају добро познавање пореског права.

Изгледи за финансијски успех пореских деликата (под претпоставком да порески деликт не буде откривен и његов учинилац кривично гоњен) расту уколико учинилац добро познаје порески систем, или ако ангажује пореске стручњаке. Због тога сматрамо да порескоправни приступ материји коју, иначе, регулише кривично и прекршајно право у Републици Србији може да понуди другачију перспективу, боље разумевање „механизама“ извршења пореских деликата и, са становишта заштите фискалуса, може указати на „рањивости“ српског пореског система.

Незаконита пореска евазија, која је санкционисана нормама српског казненог права, истовремено одређује и појам пореских деликата. Наша анализа се заснива на мултидисциплинарном приступу, па смо структуру докторске дисертације поставили на начин који је методолошки ближи кривичном него пореском праву, јер сматрамо да је таква систематизација најпогоднија за анализу коју ћемо спровести. Испитивање пореских деликата ћемо вршити кроз сваки од законом прописаних облика кажњивог понашања, почев од примарног кривичног законодавства. С обзиром на то да су радње извршења пореских деликата бланкетног карактера, њиховој анализи у садржинском смислу приступамо са становишта пореског права. То значи да ћемо приликом испитивања конкретног пореског деликта, његову радњу извршења анализирати кроз

¹⁶¹ Н. Croall (2001), 29. На пример, једна од реномираних консултантских кућа – *Deloitte and Touche* изнела је податак о томе да је између 1976. и 1996. године у Уједињеном Краљевству пореским деликтима причињена штета која достиже 2.000 милијарди британских стерлинг фунти, што је еквивалент шестогодишњем буџету Уједињеног Краљевства.

¹⁶² Осим што генерализација такве врсте није сасвим тачна, она би даље могла да наведе на закључак да се према таквим извршиоцима казnenих дела надлежни државни органи опходе другачије, за шта немамо поуздане податке.

¹⁶³ Вид. Милош Милошевић, *Незаконита евазија пореза на додатну вредност*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2014, 58.

релевантне пореске прописе, јер само повреда пореског материјалног права конституише противправност дела пореског обвезника.

У расправи која следи нормативном анализом релевантних закона и на практичним примерима покушаћемо да докажемо да уочени легислативни недостаци омогућавају избегавање пореских обавеза и пропуштање да се учиниоци процесуирају у законом прописаном поступку. Анализирамо и супротну ситуацију, односно могућност да нејасноће при одређивању радњи извршења проширују зону инкриминације на ситуације које не би требало да буду обухваћене ни кривичним нити прекршајним правом.

Нормативним приступом ћемо указати на недостатке који могу изазвати не само штетне последице по фискус, већ и друге нежељене ефекте (на пример, могућност покретања кривичног поступка против пореског обвезника који је исправно обрачунао, али је пропустио да плати порез по одбитку; могућност симултаног или сукцесивног спровођења поступка принудне наплате пореског дуга и пореског прекршајног поступка због пропуштања плаћања истог доспелог пореског дуга и др.). Истражујући судску и управну праксу, указаћемо на препознате моделе незаконите пореске евазије и довести их у везу са кривичним и прекршајним законодавством. Техничко-технолошки развој и иновације које он собом носи намећу потребу за бољим системом заштите јавних прихода. Чини се да су српско кривично и прекршајно законодавство у том погледу увек један корак иза привредних токова. Намера нам је да, с аспекта заштите фискаса, укажемо *de lege ferenda* на потенцијалне правце у којима би законодавство требало да се даље мења и развија.

Разлог за истраживачки рад на тему пореских деликата смо пронашли, између осталог, и у често цитираној реченици Жилбера Тиксијеа да су „порез и евазија неодвојиви као човек и његова сенка“. Примера ради, у току 2016. године у Србији је у поступцима поводом пореских деликата, претежно у случајевима кривичног дела недозвољеног промета акцизних производа, од одговорних лица заплењено око 580 милиона динара вредности робе, а против осумњичених за неко од пореских кривичних дела подигнуто је 1.067 кривичних пријава.¹⁶⁴ У истој години откривено је 151 привредно друштво, чија је сврха била искључиво стварање финансијских и правних конструкција које омогућавају незакониту евазију пореза на додату вредност (тзв. „фантоми“).¹⁶⁵ Конкретније податке о поднетим кривичним пријавама и исходима кривичних

¹⁶⁴ Закључак о усвајању акционог плана за спровођење Националног програма за сузбијање сиве економије за 2017. годину са пројекцијом за 2018. годину – Закључак о усвајању акционог плана, *Службени гласник РС*, бр. 88/2017. Напомињемо да вредност одузете робе у законом предвиђеном поступку није показатељ износа утајеног пореза.

¹⁶⁵ Више о привредним друштвима „фантомима“, „перачима“ и „дистрибутерима“ вид.: М. Милошевић (2014); Utho Grieser, *Strafrechtliche Analyse der Umsatzsteuerhinterziehung und ihre Bekämpfung*, Centaurus, Herbolzheim 2005.

поступака поводом кривичних дела пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку у 2018. години приказујемо у следећим табелама:

Табела бр. 2

Кривичне пријаве по кривичном делу и региону у 2020. години
 Извор: Саопштење Републичког завода за статистику бр. 195 од 14.7.2021. године,
 доступно на <https://publikacije.stat.gov.rs/G2021/Pdf/G20211195.pdf>, последњи
 приступ: 29.1.2022. године

Кривично дело	Укупно	Београдски регион	Регион Војводине	Регион Шумадије и Западне Србије	Регион Јужне и Источне Србије	Регион Косово и Метохија
Пореска утаја	574	57	141	167	209	-
Неуплаћивање пореза по одбитку	20	-	2	2	16	-

Табела бр. 3

Изречене кривичне санкције према кривичном делу у 2020. години
 Извор: Саопштење Републичког завода за статистику бр. 195 од 14.7.2021. године,
 доступно на <https://publikacije.stat.gov.rs/G2021/Pdf/G20211195.pdf>, последњи
 приступ: 29.1.2022. године

Кривично дело	Укупно	Затвор	Новчана казна	Условна осуда	Кућни затвор
Пореска утаја	194	25	12	127	29
Неуплаћивање пореза по одбитку	13	2	-	10	1

Наведени подаци говоре о склоности пореских обвезника да пореску уштеду покушају да остваре на незаконит начин. Ако погледамо број подигнутих кривичних пријава, могли бисмо закључити да су размере потенцијалне штете по буџет Републике Србије велике и да је опасност по фискалус реална и врло присутна.¹⁶⁶

У пракси српских судова се сусрећемо са неразумевањем пореских прописа приликом примене материјалног права у области пореских деликата. Чини се да лица у правосуђу нису стручна за разматрање компликованих пореских ситуација, па се отуда

¹⁶⁶ Из Закључка о усвајању акционог плана може се видети само укупан број кривичних пријава из области пореских кривичних дела, а не и да ли је више кривичних пријава поднето против истог лица. За потребе илустрације полазимо од (обориве) претпоставке да број кривичних пријава одговара броју осумњичених лица, односно да је свака кривична пријава поднета против различитих осумњичених лица.

може довести у питање њихово правилно сагледавање чињеничног стања конкретног пореског случаја о којем одлучују. На пример, у једном случају је донета осуђујућа пресуда за кривично дело пореске утаје јер је, према ставу суда, окривљени повредио законску обавезу да на приход који је својим запосленима исплатио у готовом обрачуна порез по одбитку у износу од 592.274,24 динара. Против те пресуде жалбу је изјавио Јавни тужилац, сматрајући да је условна осуда са утврђеном казном затвора у трајању од три месеца и временом проверавања од једне године, уз истовремено изрицање новчане казне у висини од 100.000 динара исувише блага санкција, али је жалба одбијена и првостепена пресуда потврђена.¹⁶⁷ Из образложења пресуде проистиче да је окривљени осуђен за кривично дело пореске утаје, иако акти окривљеног које суд наводи у образложењу представљају радњу извршења кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку.¹⁶⁸ То би значило да су и првостепени и другостепени суд извршили погрешну квалификацију кривичног дела, а такав случај у судској пракси није једини.¹⁶⁹ Лаички коментари су да није ни важно да ли је окривљени осуђен за једно или друго кривично дело, већ да је важно да је осуђен. Међутим, разлика између та два кривична дела није, наравно, семантичка, већ од њихових битних обележја и запређених казни зависи примена појединих института кривичног материјалног права (на пример, дело малог значаја), док се с аспекта пореског материјалног права мора водити рачуна о томе за који порески облик се тврди да га је окривљени утајио, јер се само поједини порези плаћају по одбитку од сваког појединачно порезом оптерећеног прихода, а други, пак, по решењу Пореске управе или се утврђују самоопорезивањем.¹⁷⁰ Другим речима, од квалификације кривичног дела зависи какав се пропуст окривљеном ставља на терет, чињенице које је неопходно утврдити у поступку, степен виности, примена објективног

¹⁶⁷ Мирко Кулић, Горан Милошевић, „Однос кривичних дела пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку у српском кривичном праву“, *Анали Правног факултета у Београду* 2/2011, 338. Вид.: Пресуду Основног суда у Пожаревцу К бр. 1034/10 од 12.11.2010. године; Пресуда Апелационог суда у Београду Кж1 бр. 599/11 од 8.3.2011. године.

¹⁶⁸ Ако је реч о пореској утаји, онда се радња извршења састоји у повреди законске обавезе подношења пореске пријаве која се код пореза по одбитку мора поднети.

¹⁶⁹ Вид. М. Кулић, Г. Милошевић (2011), 338–340. Вид.: Пресуду Основног суда у Зајечару К бр. 645/2010 од 28.4.2010. године; Пресуда Апелационог суда у Београду Кж1 бр. 7484/2010 од 22.2.2011. године; Пресуда Првог основног суда у Београду К бр. 11034/10 од 24.9.2010. године; Пресуда Апелационог суда у Београду Кж1 бр. 7430/10 од 20.1.2011. године.

¹⁷⁰ Порези по одбитку су, такође, вид самоопорезивања јер *порески плаћац* – исплатилац одређеног прихода (нпр. послодавац који исплаћује зараду, банка која исплаћује камату, привредно друштво које исплаћује дивиденду итд.) обрачунава и по одбитку плаћа порез на тај приход у име и за рачун пореског обвезника Вид. D. Роровић (2020), 120; Вид. чл. 31, ст. 2, тач. 3 ЗПППА; чл. 101 ЗПДГ. Када говоримо о самоопорезивању у ужем смислу, реч је о ситуацијама када *порески обвезник или порески дужник* утврђује и плаћа *свој* порески дуг (нпр. привредно друштво порез на добит правних лица, порески обвезник ПДВ – тај фискалитет, лице које није обвезник ПДВ – тај фискалитет у случајевима када је законом предвиђена тзв. „обрнута наплата“; порески пуномоћник страног лица итд.). Вид. чл. 63 ЗПДПЛ; чл. 8 ЗПДВ; чл. 10 ЗПДВ, чл. 10а ЗПДВ.

услова инкриминације, чије одсуство аутоматски дисквалификује неку радњу или пропуштање као кривично дело итд.

Подаци о размерама незаконите пореске евазије и штети која може бити причињена буџету Републике Србије, са једне стране, и повреда закона на штету пореских обвезника у кривичним и прекршајним поступцима, с друге стране, чине истраживање на тему пореских деликата неопходним. Међутим, примери из судске праксе показују да српска јуриспруденција наилази на потешкоће већ приликом квалификације кривичног дела.

Деликтни облици (кажњивог) понашања у српском праву су: кривична дела, привредни преступи и прекршаји.¹⁷¹ Са изузетком привредних преступа којима се не инкриминише порески криминалитет, деликти против фискаса подразумевају пореске прекршаје и пореска кривична дела. Другим речима, сва кривична дела и прекршаје чији је групни објекат заштите фискус (односно, јавни приходи) подводимо под шири појам пореских деликата.

3.1 Пореска кривична дела

Синтагма „пореска кривична дела“ није страна српском законодавству, па тако прва глава седмог дела ЗПППА носи тај назив. Реч „порески“ се користи како би се нагласило да се тим нормама штити исти групни објекат заштите, то јест јавни приходи. Истраживањем ћемо обухватити, осим пореских кривичних дела из ЗПППА, и пореску утају и неуплаћивање пореза по одбитку, који су дефинисани КЗ-ом. *Differentia specifica* која та два кривична дела издваја од других кривичних дела прописаних КЗ-ом је, прво, групни објекат заштите – јавни приходи, који су уставна категорија, и друго, реч је о кривичним делима бланкетног карактера. Уважавајући те разлике, појам пореских кривичних дела, који по законодавној техници подразумева кривична дела регулисана ЗПППА-ом, аналогично проширујемо и на кривична дела пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку из КЗ-а.

Наиме, српски порески законодавац пореска кривична дела дефинише „као кривична дела која као могућу последицу имају потпуно или делимично избегавање плаћања пореза, сачињавање или подношење фалсификованог документа од значаја за опорезивање, угрожавање наплате пореза и пореске контроле, недозвољен промет

¹⁷¹ Грађанскоправни деликти су санкционисани надокнадом штете, чија је сврха успостављање стања које је претходило штетном догађају. Прекршаји и кривична дела су деликти који се санкционишу новчаним казнама и другим мерама казног карактера. Сврха тих мера је специјална и генерална превенција, али и изрицање друштвене осуде према учиниоцу противправних радњи. Због тога смо прекршаје и кривична дела квалификовали као облике деликтног понашања које је кажњиво, наспрам грађанскоправних деликата који су, условно, некажњиви. Вид. Slavko Carić et al., *Komentar Zakona o obligacionim odnosima*, Pravni fakultet Univerziteta u Kragujevcu, Kragujevac 1980, 482.

акцизних производа и друге незаконите радње које су у вези са избегавањем и помагањем у избегавању плаћања пореза“.¹⁷² Сматрамо да ЗПППА одређује пореска кривична дела на тај начин да као *differentia specifica* узима заштиту фискаса који поставља као групни објекат заштите, а за радње извршења одређује поступке обвезника који уобичајено могу довести до незаконите пореске евазије. Истовремено, ЗПППА у тој дефиницији, *exempli causa*, наводи пореска кривична дела која су њиме уређена, при чему оставља могућност да другим законом као пореска кривична дела буду инкриминисане и друге незаконите радње у вези са избегавањем и помагањем у избегавању плаћања пореза.

Примера ради, недозвољено складиштење робе је кривично дело које *prima facie* не указује да је оно по својој суштини пореско. Поједини аутори пореског права указују да се радњама извршења тог кривичног дела прикрива роба за коју не постоји прописана документација о пореклу и тако се избегава плаћање пореза на њу.¹⁷³ Ту се може поставити питање да ли се реч „недозвољено“ везује само за непостојање документације, односно да ли је реч о недозвољеном складиштењу из неког другог (не-пореског) разлога (на пример, запаљива роба која се држи у складишту која не испуњава прописане техничке услове). Одговор на то питање би морао бити негативан. Порески законодавац дефинише недозвољено складиштење робе тако што као битан елемент кривичног дела одређује одсуство документације о пореклу робе. Другим речима, смештање лако запаљиве робе у складиште које за то нема дозволу сматрало би се неким другим кривичним делом (на пример, кривично дело изазивање опште опасности из чл. 278 КЗ-а).

За кривично дело се може рећи да је „пореско“ уколико се, да поновимо, њиме штите јавни приходи. Зато сматрамо да је са нормативног аспекта оправдано сва пореска кривична дела подвести под један шири појам. На тај начин се ствара логичка целина заснована на објекту заштите као *criterium divisionis*. Тај правац размишљања нас доводи до питања да ли се пореским кривичним делима могу сматрати недозвољена производња (чл. 234 КЗ-а), недозвољена трговина (чл. 235 КЗ-а) и кријумчарење (чл. 236 КЗ-а)? Примера ради, Немачка у чл. 373 *Abgabenordnung*-а дефинише кријумчарење као пореско кривично дело.¹⁷⁴ Објашњење зашто би се кријумчарење сматрало пореским кривичним делом може се пронаћи уколико укратко анализирамо порез на додату вредност (ПДВ). Наиме, код пореза на додату вредност предмет опорезивања је, између осталог, и увоз добара, којим се сматра сваки унос добара у царинско подручје Републике

¹⁷² Чл. 135, ст. 2 ЗПППА.

¹⁷³ Gordana Ilić-Popov, „Poreska krivična dela u srpskom poreskom zakonodavstvu“, *Žurnal za kriminalistiku i pravo* 1/2016, 53.

¹⁷⁴ *Abgabenordnung*, https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/index.html#gl_p0209, последњи приступ: 23.2.2020.

Србије.¹⁷⁵ То значи да се кријумчарењем прикрива да је настао опорезиви догађај и тако избегава плаћање пореза на додату вредност. Осим пореза на додату вредност, кријумчарењем се избегава плаћање царине, а у неким случајевима и акциза (нису ретке ситуације у којима се кријумчаре акцизни производи). Имајући то у виду, сматрамо да не би било погрешно да се и у српском законодавству кријумчарење третира као пореско кривично дело.

Мишљења смо да би из практичних разлога требало одустати од нормативне дихотомије пореских кривичних дела и уместо тога сва пореска кривична дела (два из КЗ-а и четири из ЗПППА) уредити једним законом. У доктрини већ постоји предлог да се сва кривична дела која за свој групни објекат заштите имају јавне приходе означе јединственим називом „кривична дела против фискаса“, као и да се *de lege ferenda* у посебном делу КЗ-а формира одељак који ће носити управо тај назив и који ће садржати свих шест, у овом моменту постојећих, кривичних дела против фискаса.¹⁷⁶ Упоредноправно се могу наћи примери у којима су пореска кривична дела систематизована, не у кривичном, него у основном пореском пропису. Такав је случај у Немачкој¹⁷⁷ и САД-у.¹⁷⁸ Супротан пример је у Хрватској где порески законодавац у основном пореском пропису уопште не уређује пореска кривична дела, већ само прекршаје.¹⁷⁹

Систематизација пореских кривичних дела би у Србији свакако била пожељна. Мишљења смо да би било целисходније да се сва кривична дела која имају јавне приходе као заштитни објекат систематизују у ЗПППА. Тај закон, између осталог, уређује и

¹⁷⁵ Чл. 7 ЗПДВ.

¹⁷⁶ G. Илић-Попов (2016), 54.

¹⁷⁷ Пето поглавље немачког *Abgabenordnung*-а тиче се пореских кривичних дела. Чл. 369, ст. 1, тач. 1 *Abgabenordnung*-а одређује пореска кривична дела као дела која су кажњива у складу са пореским законима. Чл. 369, ст. 2 истог Закона уводи правило према којем се на пореска кривична дела примењују одредбе општег дела кривичног законика, осим ако другачије није прописано пореским законима. Немачки порески законодавац је тиме оставио могућност да пореским законима одступи од општих кривичноправних норми. Вид. https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html, последњи приступ: 18.4.2021.

¹⁷⁸ Поглавље 75 америчког *Internal Revenue Code*-а одређује пореска кривична дела, али и прекршаје. Вид. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-F/chapter-75>, последњи приступ: 18.4.2021.

¹⁷⁹ Поглавље 7 хрватског *Орџег poreznog zakona, Narodne novine*, br. 115/2016, ... 42/2020 дефинише само пореске прекршаје као најтеже пореске прекршаје (чл. 192), теже пореске прекршаје (чл. 193) и лакше пореске прекршаје (чл. 194). Кривична дела која штите фискал прописана су *Kaznenim zakonom, Narodne novine*, br. 125/2011 ... 126/2019, а то су: утаја пореза или царине (чл. 256) и избегавање царинског надзора (чл. 257).

пореску контролу, а откривање пореских кривичних дела и њихових учинилаца је један од облика контроле.¹⁸⁰

3.2 Порески прекршаји

Пореске прекршаје ћемо лакше схватити уколико их ставимо у однос са прекршајима уопште. Општа дефиниција прекршаја дата је у Закону о прекршајима.¹⁸¹ Прекршај је одређен као противправно дело које је законом или другим прописом надлежног органа одређено као прекршај и за које је прописана прекршајна санкција. Законодавац је на тај начин применио традиционалну објективну концепцију прекршаја, што значи да су прекршај и прекршајна одговорност два кључна појма прекршајног права.¹⁸² Навођењем у дефиницији „другим прописом“ законодавац је оставио могућност да противправно дело буде одређено и подзаконским актом. Штавише, кривични законодавац је дефинисао да се прекршаји могу прописати законом или уредбом, односно одлуком скупштине аутономне покрајине, скупштине општине, скупштине града и скупштине града Београда.¹⁸³

У прекршајном законодавству срећу се три номотехничка приступа када је реч о прописивању прекршаја. Према првом моделу, у материјалним одредбама прописа предвиђа се правило понашања, а у казним одредбама истог прописа санкција за кршење материјалноправних одредаба.¹⁸⁴ Други начин је да се у оквиру казних одредаба прописује противправно понашање и одређује санкција.¹⁸⁵ Према трећем приступу, законодавац, предвиђајући прекршај у једном пропису, упућује на друге прописе којима је уређена одређена материја.¹⁸⁶

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. Међутим, порески прекршаји се одређују уже у односу на општу дефиницију прекршаја из ЗоП-а. Зависно од тога да ли је реч о повреди ЗПППА или неког другог

¹⁸⁰ Чл. 136, ст. 1 ЗПППА.

¹⁸¹ Чл. 2 Закона о прекршајима – ЗоП, *Службени гласник РС*, бр. 65/2013, 13/2016 и 98/2016 - одлука УС.

¹⁸² Игор Вуковић, *Прекршајно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2016, 38.

¹⁸³ Чл. 4 ЗоП.

¹⁸⁴ Пример за такав нормативни приступ може се наћи у Закону о безбедности саобраћаја на путевима, *Службени гласник РС*, бр. 41/2009 ... 23/2019.

¹⁸⁵ Законодавац је заузео такав приступ у Закону о јавном реду и миру, *Службени гласник РС*, бр. 6/2016 и 24/2018.

¹⁸⁶ Mladen Jeličić, „Činjenična identifikacija prekršaja“, *Žurnal za kriminalistiku i pravo* 2/2018, 153.

материјалног пореског закона, порески прекршаји се класификују као општи порески прекршаји правних лица и предузетника и посебни порески прекршаји. Битна разлика у односу на друге прекршаје огледа се у томе што је порески законодавац 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. Порески законодавац не допушта делегацију овлашћења за увођење пореских прекршаја, што је према нашем мишљењу добро решење.¹⁸⁷ Ипак, у српском правном систему постоји „изнуђено“ *ad hoc* решење, односно два пореска прекршаја су прописана Уредбом 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. Ти порески прекршаји нису предмет наше анализе.¹⁸⁸

Изостављајући напред наведена два прекршаја која су предвиђена уредбом, сви порески прекршаји, изузев прекршаја из чл. 112а ЗПДПЛ-а, су на јединствен начин регулисани у ЗПППА.

3.3 Порески привредни преступи

Казнено право Србије, осим кривичних дела и прекршаја, уређује и привредне преступе. Реч је о кажњивим понашањима у сфери привредног и финансијског пословања, где се као њихови учиниоци означавају правна лица и одговорна лица у

¹⁸⁷ Према нашем мишљењу, постоје нормативни и доктринарни разлози који у случају пореских прекршаја дозвољавају да се порески прекршаји прописују само законима. Уставом Србије је у чл. 91, ст. 1 предвиђено да се средства из којих се финансирају надлежности Републике Србије, аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе обезбеђују из пореза и других прихода утврђених законом. То, наравно, не значи да је целокупна пореска материја предмет законског уређивања (постоји велики број подзаконских аката којима се подробније дефинишу порески прописи), али је неопходно изричито законско овлашћење да би се подзаконским актом уредила пореска материја. У том погледу је донекле и природно да прописивање пореских прекршаја остане резервисано само за закон(е). Надаље, постоји разлика у томе што ЗоП користи потенцијал као глаголски облик када дефинише акте којима прекршај може да се предвиди, док се порески законодавац, употребом изричите формулације, опредељује за једну од могућности које су прописане у ЗоП (предвиђање прекршаја законом). ЗПППА је тако искористио опцију да се порески прекршаји дефинишу законима, искључујући могућност делегације на акте ниже правне снаге. Сем тога, доктрина познаје појам системског закона, под којим се подразумева „закон који на целовит начин уређује једну област правног поретка“. Вид. Милош Прица, „Јединство правног поретка као уставно начело и законско уређивање правног поретка – Уједно излагање о унутрашњем правном систему“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу* 78/2018, 116. Зато би било непрактично уводити пореске прекршаје подзаконским актима, па и неким другим законима. Не видимо разлог ни потребу за нарушавање степена систематичности који ЗПППА тренутно има.

¹⁸⁸ *Службени гласник РС*, бр. 54/2020 и 60/2020. За анализу пореских прекршаја који су прописани тим подзаконским актом вид. Миња Ђокић, Илија Рилаковић, „Порески прекршаји из Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима у циљу ублажавања економских последица пандемије COVID-19“, *Анали Правног факултета у Београду* 3/2020.

правном лицу. Привредни преступ је друштвено штетна повреда прописа о привредном или финансијском пословању, која је проузроковала или је могла проузроковати теже последице и која је прописом надлежног органа одређена као привредни преступ.¹⁸⁹

Српско законодавство више не уређује привредне преступе који за групни објекат заштите имају било који облик јавних прихода, због чега привредни преступи неће бити предмет докторске дисертације.

¹⁸⁹ Чл. 2, ст. 1 Закона о привредним преступима, *Службени лист СФРЈ*, бр. 4/1977 ... *Службени лист СРЈ*, бр. 27/1992 ... *Службени гласник РС*, бр. 101/2005 - др. закон.

4 КРИВИЧНА ДЕЛА ПРОТИВ ФИСКУСА

У овом одељку дисертације ћемо анализирати и примарно кривично законодавство и секундарно кривично законодавство, односно пореско законодавство.

4.1 Пореска кривична дела у српском законодавству

Пре него што се упустимо у детаљнију анализу појединачних пореских кривичних дела, сматрамо да је важно изнети њихово место и значај у систему кривичноправних норми и међусобни однос пореских кривичних дела.

Осим групног објекта заштите који се штити прописивањем пореских кривичних дела (јавних прихода), заједничка карактеристика свих кривичних дела против фиска је да се могу извршити искључиво умишљајно. Наиме, кривично дело је учињено са кривицом и ако је учинилац поступао из нехата, само уколико закон ту могућност изричито предвиђа.¹⁹⁰ С обзиром на то да ни КЗ ни ЗПППА не прописују нехат као облик виности при извршењу пореских кривичних дела, закључујемо да се она могу учинити само са умишљајем.¹⁹¹

Пореска кривична дела, да поновимо, нису кодификована у смислу да су сва обухваћена на систематичан начин у једном пропису. Наиме, КЗ-ом су прописана пореска утаја (чл. 225 КЗ-а) и неуплаћивање пореза по одбитку (чл. 226 КЗ-а) у оквиру кривичних дела против привреде, док ЗПППА прописује кривична дела пореска превара у вези са порезом на додату вредност (чл. 173а ЗПППА), угрожавање наплате пореза и пореске контроле (чл. 175 ЗПППА), недозвољени промет акцизних производа (чл. 176 ЗПППА) и недозвољено складиштење робе (чл. 176а ЗПППА). Због тога се поставља питање међусобног односа кривичних дела прописаних КЗ-ом и кривичних дела предвиђених ЗПППА-ом.

Сматрамо да се пореска кривична дела из споредног кривичног законодавства (ЗПППА) ни по чему не разликују од пореских кривичних дела из КЗ-а да би била посебно уређена. Односно, сва пореска кривична дела су једнако подређена пореској утаји независно од њиховог места у пропису. Примера ради, док пореска утаја

¹⁹⁰ Чл. 22, ст. 2 КЗ.

¹⁹¹ Кривично дело пореска утаја из чл. 225 КЗ-а, кривично дело пореска превара у вези са порезом на додату вредност из чл. 173а ЗПППА и кривично дело угрожавања наплате пореза и пореске контроле из чл. 175 ЗПППА могу се учинити само са директним умишљајем, односно са одговарајућом намером. Тиме се знатно сужава зона инкриминације. О субјективном елементу тих кривичних дела биће касније више говора.

инкриминише избегавање плаћања (било ког) пореза, кривично дело пореска превара у вези са порезом на додату вредност инкриминише злоупотребу права пореског обвезника на порески кредит (умањење пореског дуга) или повраћај плаћеног пореза код ПДВ-а,¹⁹² а кривично дело неуплаћивања пореза по одбитку инкриминише пропуштање дужности плаћања само оних пореза који се, према пореским прописима, плаћају по одбитку. Тај логички однос субординације важи како на релацији пореских кривичних дела прописаних КЗ-ом према кривичним делима прописаним ЗПППА, тако и на релацији пореских кривичних дела прописаних КЗ-ом (пореска утаја – неуплаћивање пореза по одбитку).

Што се процесних правила тиче, ЗПППА регулише само порески управни поступак, док се кривични поступак за пореска кривична дела из ЗПППА води по општим правилима кривичног поступка која су уређена у Законнику о кривичном поступку.¹⁹³

Уколико пођемо од назива ЗПППА, а након тога анализирамо и његову садржину, закључујемо да се тим законом уређује поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода, права и обавеза пореских обвезника и регистрација пореских обвезника. Имајући у виду тренутни делокруг КЗ-а и ЗПППА, као „матични“ пропис за сва пореска кривична дела ипак се намеће ЗПППА. Напред је наведено да су САД и Немачка примери држава у којима је систематизација пореских кривичних дела спроведена у основном пореском пропису (*Internal Revenue Code* и *Abgabenordnung*). Имајући у виду да у Србији постоји велики број пореских прописа, било би практично да се сва пореска кривична дела обухвате ЗПППА-ом, у оквиру главе пореских кривичних дела коју би било целисходно преименовати у „кривична дела против фискаса“.¹⁹⁴ У светлу чињенице да је групни објекат заштите тих кривичних дела управо фискус, мишљења смо да предложени назив боље представља кривична дела која би се налазила у тој глави прописа. Стиче се утисак да би постављање пореских кривичних дела у основни порески пропис додатно нагласило и потребу за примену пореског права у казним поступцима који за предмет имају пореска кривична дела. Судска пракса коју ћемо представити у наставку ове расправе показује да се у српској јуриспруденцији недовољно пажње посвећује особеностима пореске материје у наведеним казним поступцима.

¹⁹² Чл. 10, ст. 2, тач. 1 и ст. 4 ЗПППА; чл. 52, ст. 1 и ст. 2 ЗПДВ.

¹⁹³ Законик о кривичном поступку – ЗКП, *Службени гласник РС*, бр. 72/2011 ... 35/2019.

¹⁹⁴ За другачији предлог вид. Г. Пић-Роров (2016), 41. Ауторка предлаже да се у КЗ-у у посебној глави која би носила назив „кривична дела против фискаса“ систематизују сва пореска кривична дела.

4.2 Пореска кривична дела у основном кривичном законодавству

Кривичноправна наука дели кривично законодавство на основно и споредно. Основно кривично законодавство је садржано у КЗ-у и Закону о малолетним учиниоцима кривичних дела и кривичноправној заштити малолетних лица,¹⁹⁵ док је споредно кривично законодавство обухваћено казним одредбама прописа који уређују различите области.¹⁹⁶ Полазећи од те поделе, у овом одељку докторске дисертације ћемо се бавити пореским кривичним делима која су уређена КЗ-ом, а то су: пореска утаја из чл. 225 КЗ-а и неуплаћивање пореза по одбитку из чл. 226 КЗ-а.¹⁹⁷

Вреди напоменути да пореска утаја и неуплаћивање пореза по одбитку као субјективно обележје бића кривичног дела имају намеру. У кривичноправној науци постоји консензус око става да код кривичних дела у чије биће је унета намера, учинилац радњу предузима не само са умишљајем него и са одређеном намером, која појачава вољни елемент код умишљаја.¹⁹⁸ У случају поменутих кривичних дела сматрамо да је та намера евазиона, па ћемо је у наставку дисертације тако и означавати. Намера се, за разлику од умишљаја, односи на нешто што је ван бића кривичног дела и за постојање кривичног дела је ирелевантно да ли је она остварена.¹⁹⁹ У наставку наше анализе ћемо на конкретним примерима тестирати наведену хипотезу и настојаћемо да докажемо да радња извршења пореске утаје није у пропуштању да се порез плати и да ће кривично дело постојати када је радња извршења предузета, а намера није остварена. Анализом неуплаћивања пореза по одбитку покушаћемо да докажемо да је радња извршења тог кривичног дела прешироко постављена и да се оправданост постојања тог кривичног дела може довести у питање са становишта казнене политике.

4.2.1 Пореска утаја

Основни облик кривичног дела пореске утаје из чл. 225, ст. 1 КЗ-а чини онај „ко у намери да он или друго лице потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина, даје лажне податке о стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза или ко у истој намери, у случају обавезне пријаве, не пријави стечени приход, односно

¹⁹⁵ *Службени гласник РС*, бр. 85/2005.

¹⁹⁶ Z. Stojanović (2017), 6-7.

¹⁹⁷ Због измена КЗ-а дошло је и до промене нумерација чланова у том закону. Колико је то оправдано са становишта нормативне технике врло је дискутабилно, али је до измена КЗ-а, *Службени гласник РС*, бр. 94/2016, пореска утаја била уређена у чл. 229, а неуплаћивање пореза по одбитку у чл. 229а КЗ, *Службени гласник РС*, бр. 85/2005 ... 108/2014.

¹⁹⁸ Зоран Стојановић, *Коментар Кривичног законика*, Службени гласник, Београд 2020, 80.

¹⁹⁹ *Ibid.*

предмете или друге чињенице које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза или ко у истој намери на други начин прикрива податке који се односе на утврђивање наведених обавеза, а износ обавезе чије се плаћање избегава прелази милион динара“. Учиниоца основног облика кривичног дела се кажњава казном затвора у трајању од једне до пет година и новчаном казном.

Анализу овог кривичног дела почињемо од његовог назива, па указујемо да, према нашем мишљењу, пореска утаја није адекватан назив за одређење овог вида евазионог понашања, јер тај термин није доследан терминологији коју КЗ већ користи. Под појмом утаја се подразумева присвајање туђе покретне ствари која је извршиоцу поверена или коју је нашао.²⁰⁰ У домаћој кривичноправној литератури наводи се став да се „ствар сматра повереном неком лицу онда када се налази у његовом притежању по неком правном основу који не води стицању својине“.²⁰¹ То може бити по основу зајма, залог, чувања и др. Пореска управа врши наплату пореског дуга који је пореским прописима наметнут пореском обвезнику и који је он дужан да плати. Порескоправни однос се не заснива на претпоставци да је пореском обвезнику нешто поверено на чување, што је он у обавези да врати Пореској управи, већ на одузимању новчаних средстава од обвезника онда када је то законом прописано. Порескоправни однос подразумева да се порески обвезник одрекне свог новца у корист фискаса када законски услови то налажу.

Анализа ће такође показати да је радња извршења пореске утаје преварна делатност. Сматрамо да је са језичког становишта погрешно, а са нормативног контрадикторно, појам утаја тумачити на један начин у контексту истоименог кривичног дела, а затим том појму дати потпуно друго значење у контексту кривичног дела пореске утаје. Присвајање туђе покретне ствари која је учиниоцу поверена није исто што и непријављивање стечених прихода или давање лажних података о стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање пореза, доприноса или других дажбина. Према нашем мишљењу, доминантна особина пореске утаје, коју поједини аутори називају основним пореским кривичним делом,²⁰² је превара која се чини у намери да се избегне плаћање пореза, доприноса или других дажбина. Нагласак је, дакле, на обмањивању државе са циљем да се не плати порез. Као што смо у уводним излагањима доказали, пореска уштеда је сасвим легитиман интерес сваког пореског обвезника, уколико се не постиже обманом. То је кључна разлика која раздваја пореску уштеду од пореске утаје. И у првом и у другом случају порески обвезник избегава плаћање пореза (у потпуности или делимично), али је начин на који то чини

²⁰⁰ Чл. 207 КЗ.

²⁰¹ З. Стојановић (2020), 620.

²⁰² Ranko Sokolović, Dragan Jovašević, *Poreski delikti*, Intermex, Beograd 2015, 81.

значајно другачији. Назив кривичног дела би, са правнолошког становишта, требало да изражава садржину дела.²⁰³

Не би било сасвим погрешно рећи да радња извршења пореске утаје има више заједничких елемената са кривичним делом преваре, јер се и превара чини лажним приказивањем или прикривањем чињеница, а код оба кривична дела су присутни директни умишљај и специфична намера, као субјективна обележја кривичних дела.²⁰⁴ Сматрамо да је код пореске утаје реч о незаконитој пореској евазији, која се испољава као преварно понашање приликом утврђивања пореза,²⁰⁵ пошто учинилац лажно приказује или прикрива чињенице од значаја за утврђивање пореске обавезе, а не присваја туђу покретну ствар која му је поверена или коју је нашао.²⁰⁶ Намеће се закључак да би било доследније пореску утају назвати пореска превара (енг. *tax fraud*).²⁰⁷ Међутим, отвара се питање да ли би то изискивало и другачију композицију дела, тако да се различите радње другачије третирају (као што се то чини у САД и германским државама) будући да је само обмањивање у пуном смислу преварно поступање. За сада би само трећа радња извршења пореске утаје (донекле) могла да се сматра преваром у кривичноправном контексту.

Дефиниција радње извршења пореске утаје почиње заменицом „ко“, што је важан елемент који је потребно имати у виду када разматрамо круг потенцијалних

²⁰³ Сузана Убипаришовић, Данијела Деспотовић, „Незаконито избјегавање плаћања пореза“, *Анали пословне економије* 16/2017, 12 и даље.

²⁰⁴ Чл. 208, ст. 1 КЗ.

²⁰⁵ У литератури се помињу две категорије које се доводе у везу са кривичним делом пореска утаја. Прва је *evasion of assessment*, која је увек кажњива и у српском праву се може подвести под радњу извршења пореске утаје. Друга категорија је *evasion of payment*, која би се могла разумети као пропуштање у плаћању већ утврђеног пореског дуга. Мишљења смо да се под ту категорију може подвести радња извршења кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку. Теорија прави јасну разлику између тих појмова, а наш став је да се то чини са разлогом који има свој кривични значај. Детаљније образложење ће бити представљено у одељку који се бави кривичним делом неуплаћивања пореза по одбитку. Вид. Lawrence M. Salinger, "Tax evasion", *Encyclopedia of White-Collar & Corporate Crime* (ed. Lawrence M. Salinger) SAGE Publications Inc., Thousand Oaks, 2005, 790-793.

²⁰⁶ Вид. Мирко Кулић, *Пореска утаја и кријумчарење*, БМГ, Београд 1999, 280-283. Исто тако вид. Gordana Ilić-Popov, „Poreska krivična dela u srpskom poreskom zakonodavstvu“, *Žurnal za kriminalistiku i pravo* 1/2016, 41.

²⁰⁷ Кривично дело које би у праву САД-а могло да се изједначи са радњама извршења пореске утаје из чл. 225 КЗ-а прописано је у чл. 7201 америчког *Internal Revenue Code* и носи назив *Attempt to evade or defeat tax*. Њиме је инкриминисана свака радња којом се умишљајно и на било који начин покушава избећи порез. Вид. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7201>, последњи приступ: 22.8.2018. Аустријски *Finanzstrafgesetz* инкриминише кршење пореских прописа који предвиђају обавезу помагања и обавештавања Пореске управе, обавезу обелодањивања порески релевантних чињеница Пореској управи, као и давања истинитих података. Вид. Roman Leitner *et al.* "Penalty and Criminal Law in Austria", *Bulletin for International Taxation*, August/September 2004, 453; L. Salinger, 790-793; M. Richardson (2015), 223; D. Gutmann (2011), 273; Michael Aujean, "Fighting Tax Fraud and Evasion: In Search for a Tax Strategy", *EC Tax Review* 2013-2, 64; Иван Раонић, Зоран Васић, „Пореска утаја ПДВ у Србији и феномен фантомских фирми“, *Економика* 2/2014, 95.

извршилаца. Имајући у виду начин на који је законодавац почео инкриминацију кривичног дела, закључујемо да пореска утаја не спада у категорију тзв. *delicta propria*.²⁰⁸ То значи да извршилац и саизвршилац кривичног дела не морају да буду искључиво порески дужник,²⁰⁹ порески обвезник, одговорно лице у правном лицу,²¹⁰ или лице са неким другим личним својством.²¹¹ Било које лице које предузме једну од три алтернативно прописане радње извршења може бити извршилац или саизвршилац пореске утаје.²¹² На пример, иако је порески обвезник тај који ће „профитирати“ избегавањем плаћања пореза, доприноса или других прописаних дажбина радњу извршења давања лажних података о стеченим приходима (пореског обвезника) може предузети и његов књиговођа, порески саветник, адвокат итд.²¹³

Да поновимо. Радња извршења кривичног дела пореске утаје је специфична преварна делатност. Она се испољава као чињење или нечињење, односно као активна или пасивна делатност и алтернативно је одређена на следећи начин:

- (1) давање лажних података о стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање обавеза плаћања пореза, доприноса или других прописаних дажбина;

²⁰⁸ Реч је о кривичним делима код којих је посебно својство учиниоца битно обележје кривичног дела. Вид. З. Стојановић (2012), 179; Недељко Јованчевић, „Извршилаштво и саучесништво кроз нечињење“, *Анали Правног факултета у Београду* 1/2011, 354.

²⁰⁹ Чл. 12, ст. 1 ЗПППА одређује пореског дужника као физичко или правно лице које дугује одређену радњу из порескоправног односа. То значи да је порески дужник шири појам од појма порески обвезник.

²¹⁰ Одговорним лицем у правном лицу сматра се лице које на основу закона, прописа или овлашћења врши одређене послове управљања, надзора или друге послове из делатности правног лица, као и лице коме је фактички поверено обављање тих послова. Одговорним лицем сматра се и службено лице кад су у питању кривична дела код којих је као извршилац означено одговорно лице, а у КЗ-у нису предвиђена као кривична дела у глави о кривичним делима против службене дужности, односно као кривична дела службеног лица. Вид. чл. 112, ст. 5 КЗ.

²¹¹ Лично својство може бити статусни положај у правном лицу, као што је статутарни или законски заступник, и сл.

²¹² Изостављањем личних својстава извршиоца пореске утаје проширен је круг лица која се могу сматрати извршиоцима. Тиме је отклоњен недостатак који је постојао у ранијој инкриминацији, која је подразумевала да се извршиоцем пореске утаје сматра порески обвезник или законски заступник правног лица. Вид. Решење Окружног суда у Београду Кж бр. 2302/2009 од 30.10.2009. године. У скоријој судској пракси се може пронаћи схватање према којем „ортак у ортачком друштву који врши послове управљања и надзора може бити извршилац кривичног дела пореска утаја“. Вид. Пресуду Врховног Касационог суда Кзз. бр. 550/2019 од 5.6.2019. године. Такође, извршилац пореске утаје биће и лице којем је „фактички поверено обављање појединих послова“. Вид. Пресуду Врховног Касационог суда Кзз. бр. 262/2019 од 4.4.2019. године. Из те пресуде можемо закључити да извршилац пореске утаје не мора бити и формално законски заступник, или одговорно лице.

²¹³ Више речи о томе биће у посебном одељку докторске дисертације.

- (2) непријављивање стечених прихода, односно предмета или других чињеница које су од утицаја на утврђивање обавеза плаћања пореза, доприноса или других прописаних дажбина онда када је таква пријава законом предвиђена; или
- (3) на други начин прикривање података који се односе на утврђивање плаћања пореза, доприноса или других прописаних дажбина.

Све три алтернативно постављене радње извршења морају да се предузму у намери да се потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина (евазациона намера). Та намера је усмерена на постизање циља који се налази изван бића кривичног дела, па се за довршено кривично дело не захтева да је остварена намера избегавања плаћања пореза, доприноса или других прописаних дажбина, то јест није неопходно да је извршилац у потпуности или делимично избегао обавезу плаћања.²¹⁴

Такође, да би направио разлику од радњи извршења које се санкционишу на пољу прекршајног права, законодавац је код основног облика пореске утаје предвидео објективни услов инкриминације.²¹⁵ Правна природа тог услова код основног облика пореске утаје је таква да је за испуњеност радње извршења без значаја да ли је учинилац имао намеру да избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина, који прелазе милион динара. Довољно је да је предузимањем једне од алтернативно постављених радњи извршења извршилац имао намеру да избегне плаћање прописаних фискалитета.²¹⁶

Важно је приметити да радње извршења, саме по себи, не подразумевају пропуштање да се плати порез, доприноси или друге прописане дажбине. Напротив, законодавац је инкриминисао радње пореских обвезника које су усмерене на обману државе као пореског повериоца, наводећи неке од уобичајених радњи обмане и остављајући простора (трећом алтернативном радњом извршења) за широко тумачење свих других аката пореских обвезника којима се прикривају порески релевантни подаци.

²¹⁴ Наташа Делић, *Кривично право – посебни део*, Универзитет у Београду Правни факултет, Београд 2021, 218.

²¹⁵ Реч је о кривичноправном институту који се у науци кривичног права и под називом објективни услов кажњивости. Он не представља обележје бића кривичног дела, иако се налази у законском опису и без њега кривично дело не постоји. Та улога објективног услова инкриминације за последицу има да тај услов не мора бити обухваћен кривицом учиниоца. Вид. З. Стојановић (2012), 83.

²¹⁶ Анализа све три алтернативно прописане радње извршења пореске утаје, која следи у наставку, заснива се на претпоставци да је објективни услов инкриминације испуњен. Ту претпоставку уводимо како бисмо расправу концентрисали на супстантивне проблеме. Објективни услов инкриминације заслужује посебну пажњу, па ће о њему бити више речи у посебном одељку.

У наставку ћемо детаљно анализирати сваку од алтернативно постављених радњи извршења.

4.2.1.1 Давање лажних података о стеченим приходима, предметима или другим чињеницама

Најпре треба приметити да је радња извршења давање лажних података одређена трајним глаголом „даје“, што значи да ће пореска утаја постојати и у случају да учинилац једним актом предузме радњу извршења, и у случају да је предузео више радњи које представљају једну целину овог дела.²¹⁷ Подаци су лажни када не одговарају објективно стварном стању, то јест када су неистинити.²¹⁸ Порески обвезник, формално гледано, испуњава своју законску обавезу и надлежном пореском органу обелодањује чињенице релевантне за утврђивање висине дугованог пореза, доприноса или других прописаних дажбина, али обавезу не испуњава у материјалном смислу (што је битније), јер надлежни орган доводи у заблуду у погледу висине основице за утврђивање обавезе. То чини лажним приказивање чињеница, што овом кривичном делу даје карактер посебног облика преваре.²¹⁹

Скрећемо пажњу на измене КЗ-а од 24.11.2016. године, према којима за испуњеност радње извршења више није неопходно да се дају лажни подаци о *законито* стеченим приходима. Наиме, до измена КЗ-а²²⁰ битно обележје кривичног дела пореске утаје је било да се дају лажни подаци о приходима који су *законито* стечени. *A contrario* уколико окривљени докаже да приходи нису законито стечени, онда нема речи о кривичном делу пореске утаје него о неком другом кривичном делу. У једној одлуци по жалби суд је недвосмислено указао да је за постојање кривичног дела пореске утаје потребно да је реч о законито стеченим приходима.²²¹ Штавише, у судској пракси се заступало категоричко

²¹⁷ Radosav Risimović, „Radnja izvršenja krivičnog dela Poreske utaje“, *Žurnal za kriminalistiku i pravo* 3/2016, 7. Чл. 112, ст. 30 КЗ прописује да кад је радња кривичног дела одређена трајним глаголом сматра се да је дело учињено, ако је радња извршена једном или више пута.

²¹⁸ Мирко Кулић, *Пореска кривична дела*, Fin-Tax Centar, Београд 2010, 94.

²¹⁹ М. Милошевић (2014), 288-289.

²²⁰ *Службени гласник РС*, бр. 94/2016.

²²¹ Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 650/2016 (2) од 30.5.2016. године. У конкретном случају окривљени су пропустили да продају палета адекватно евидентирају у пословним књигама привредног друштва. Због тога су оглашени кривима за кривично дело фалсификовања службене исправе из чл. 357 КЗ, *Службени гласник РС*, бр. 85/2005 ... 108/2014. С обзиром на то да су окривљени оглашени кривима због фалсификовања службене исправе, суд је правилно закључио да је приход незаконито стечен, те да давање лажних података (путем фалсификовања службене исправе) о том приходу не може конституисати кривично дело пореска утаја. Доступни списи предмета не дају довољно података о томе да ли је Пореска управа незаконите приходе пре окончања кривичног поступка опорезовала. Мишљења смо да уколико то јесте учињено, ништа се не би мењало у правном резону суда, јер су окривљени већ дали лажне податке.

становиште према којем је за извршење пореске утаје потребно да је реч „искључиво о законито стеченим приходима“.²²² Терет доказа да је реч о законито стеченим приходима је на јавном тужиоцу.²²³ Тако су судови били суочени са парадоксалном ситуацијом у којој се оптужени мора ослободити оптужбе уколико докаже да је приход, у односу на који је требало утврдити порез, незаконито стечен.²²⁴

Имајући у виду да је поменути изменама КЗ-а из дефиниције кривичног дела пореске утаје брисана реч „законитих“ при одређивању прихода о којима се достављају лажни подаци од значаја за опорезивање, престала је и потреба да се као битно обележје пореске утаје утврђује законитост стечених прихода. Међутим, наше истраживање је показало да се у вези са таквом изменом КЗ-а отварају најмање два проблема.

Први проблем се темељи на подељеним становиштима српске кривичноправне доктрине у погледу могућности опорезивања незаконито стечених прихода. На једној страни су ставови да не постоји обавеза плаћања пореза на незаконито стечене приходе, као и да би се опорезивањем незаконито стечених прихода „одобрио“ основ њиховог стицања.²²⁵ С друге стране научног дискурса су становишта према којима неће постојати кривично дело пореска утаја уколико се у кривичном поступку утврди да је реч о приходима који су стечени извршењем кривичног дела, али и њему супротно гледиште да ће кривично дело пореска утаја ипак постојати и у том случају.²²⁶ Првопоменути ставови категорички оспоравају могућност опорезивања незаконито стечених прихода, а другопоменути се не упуштају у анализу могућности њиховог опорезивања, већ кривичноправног третмана пропуштања њиховог пријављивања.

Системски начин на који се Пореска управа супротставља неприхватљивом облику законите пореске евазије је, да поновимо, применом правила чија је сврха онемогућавање несавесних пореских обвезника да се користе правним празнинама како би остварили нелегитимну пореску уштеду. Реч је о законским мерама које се уводе да би се добили *општи* прописи који ће се примењивати у случајевима када порески обвезници

²²² Пресуда Апелационог суда у Београду Кж1 бр. 187/2014 од 27.2.2014. године.

²²³ Пресуда Апелационог суда у Београду Кж1 бр. 436/2015 од 8.7.2015. године; Пресуда Апелационог суда у Београду Кж1 бр. 4/2011 од 10.6.2011. године. У обе пресуде се наглашава да кривично дело пореска утаја не постоји уколико се радња извршења на везује за законито стечене приходе, при чему је терет доказивања на јавном тужиоцу. Пошто јавни тужилац то није успео да докаже, окривљени су ослобођени.

²²⁴ Решење Апелационог суда у Београду Кж1 бр. 684/2013 од 2.7.2013. године; Решење Апелационог суда у Београду Кж1 бр. 1289/2014 од 21.10.2014. године. У потоњем решењу Суд наводи да се за постојање кривичног дела пореска утаја „мора радити о законито стеченим приходима“. Суд објашњава да у конкретном случају није реч о законито стеченим приходима будући да је правни основ тих прихода био „фиктиван промет“.

²²⁵ Вид. З. Стојановић (2020), 731; М. Кулић, Г. Милошевић (2011), 327.

²²⁶ Вид. R. Risimović (2017), 11; Драган Јовашевић, *Пореска кривична дела*, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд 2016, 98.

прибегавају структурисању својих трансакција у посебну правну форму да би остварили пореску корист коју порески закон није имао у виду.²²⁷ У контексту ове анализе значајно је треће правило садржано у српском начелу фактицитета, које прописује да „када су на прописима супротан начин остварени приходи, односно стечена имовина, Пореска управа ће утврдити пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза“.²²⁸ То правило значи да Пореска управа приликом утврђивања пореског дуга занемарује да ли је неки приход остварен на законит или на незаконит начин. За потребе опорезивања једино је релевантно да ли је приход остварен. Ако је приход реализован, Пореска управа има дужност да утврди порески дуг, у складу са одговарајућим пореским законом.²²⁹ Кривичноправна доктрина упозорава да би дозвољеност опорезивања незаконитих прихода могло значити њихову легитимизацију, односно одобравање незаконитог основа њиховог стицања.²³⁰ У порескоправној науци постоји став да у случајевима незаконито стечених прихода порез може бити разрезан, али да одговорност за испуњење те пореске обавезе тада напушта оквира кривичног права и прелази на терен прекршајног права.²³¹

Мишљења смо да се поменуто становиште о неопорезивању незаконито стечених прихода заснива на претпоставци да би опорезивањем дошло до њихове легализације, што се може закључити из образложења предлога измена КЗ-а, у којем се наводи да се „више у законском опису овог кривичног дела не захтева давање лажних података о законито стеченим приходима (...) То свакако не значи да ће обавеза плаћања пореза постојати и у односу на незаконито стечене приходе“.²³² Поред тога, корист прибављена

²²⁷ D. Popović (2020), 59.

²²⁸ На пример, ако Пореска управа у поступку пореске контроле утврди да порески обвезник обавља нерегистровано, односно непријављену делатност она му, применом методе процене пореске основице парификацијом, решењем утврђује порески дуг. Вид. чл. 58а ЗПППА. Утврђивање пореске обавезе методом парификације се примењује у случајевима: (а) када порески обвезник није поднео пореску пријаву, иако је био дужан да то учини; (б) када је порески обвезник поднео пореску пријаву, али са подацима које Пореска управа сматра неверодостојним; (в) када се пореском обвезнику пореска основица утврђује као паушално остварени приход. Вид. D. Popović (2020), 182-184. Другим речима, изузев ситуације под (в), утврђивање основице методом парификације се може сматрати реторзивном мером према несавесном пореском обвезнику, јер му се ускраћују погодности приликом утврђивања пореске основице које би иначе имао. На пример, пореска основица пореза на друге приходе из чл. 85 ЗПДГ је бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%. Међутим, када Пореска управа својим решењем утврђује пореску основицу несавесном пореском обвезнику применом методе парификације, она му не признаје нормирани трошак.

²²⁹ Minja Đokić, „Oporezivanje nezakonito stečenih prihoda u Republici Srbiji“, *Pravni život* 10/2018, 745.

²³⁰ М. Кулић, Г. Милошевић (2011), 327.

²³¹ М. Милошевић (2014), 290. Тај став важи под претпоставком да утврђени порез не прелази милион динара (јер је то објективни услов инкриминације код пореске утаје).

²³² Образложење предлога Закона о изменама и допунама Кривичног законика, http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/lat/pdf/predlozi_zakona/2769-16%20-Lat.pdf, 24, последњи приступ: 7.3.2020.

кривичним делом се одузима у кривичном поступку, при чему се примењује тзв. „нето принцип“.²³³ С друге стране, начело фактицитета, међутим, не претендује да доведе до конвалидације правних послова којима су остварени незаконити приходи нити легализује такве приходе. Оно има функцију да Пореској управи омогући увид у економску суштину опорезивог догађаја и да након правилне порескоправне квалификације тај приход опорезује. Циљ начела фактицитета је да обесхрабри несавесне пореске обвезнике да злоупотребом законских решења дођу до неприхватљиве пореске уштеде, са једне стране, и да Пореској управи омогући правни механизам утврђивања пореског дуга, с друге стране.²³⁴ Ако је неки приход остварен вршењем кривичног дела (нпр. недозвољеним прометом акцизних производа), он ће ипак бити опорезован, а у кривичном поступку ће имовинска корист стечена извршењем кривичног дела бити одузета.²³⁵

Вратимо се испитивању радње извршења пореске утаје. Део кривичноправне науке је заузео становиште да је радња извршења давања лажних података могућа *само* подношењем пореске пријаве.²³⁶ Иако је редован вид комуникације пореских обвезника са Пореском управом посредством пореских пријава у којима се исказују подаци од значаја за опорезивање, сматрамо да тај прилично ригидан став искључује друге начине којима порески обвезник такође може дати лажне податке.

Порески управни однос намеће пореским обвезницима бројне обавезе, чија је сврха да Пореској управи пруже веродостојне информације на основу којих би се утврдио порески дуг.²³⁷ Једна од тих обавеза је вођење пословних књига и других евиденција, које су значајан извор података за Пореску управу, која може у пореској контроли да изврши

²³³ Вид. Игор Вуковић, *Кривично право општи део*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2021, 543. Аутор наглашава да одузимање *нето користи* има за циљ да учиниоцу одузме само чисту добит остварену криминалном активношћу, како се не би догодило да одузимање задобије вид кажњавања. Суд узима у обзир одређене издатке које је учинилац имао у вези са остваривањем имовинске користи, али се *никада* не узима у обзир лични труд који је учинилац уложио у криминалну делатност, као ни лични трошкови које је имао приликом вршења те делатности.

²³⁴ Опорезивање незаконито стечених прихода на начин како то предвиђа ЗПППА није карактеристика само српског пореског законодавства. Примера ради, чл. 40 немачког *Abgabenordnung*-а прописује да ће се опорезовати свака трансакција, макар она била и противзаконита. Из тако категоричке одредбе би се могло закључити да је намера немачког пореског законодавца била у спречавању да илегалне активности буду економски атрактивне јер уживају предност због изузимања од пореза нелегално остварених прихода. Исто образложење и порескоправна логика би се могли применити на начело фактицитета.

²³⁵ D. Popović (2020), 67. Однос између кривичноправног института одузимања имовинске користи прибављене кривичним делом и опорезивања незаконито стечених прихода биће предмет анализе у посебном одељку докторске дисертације.

²³⁶ R. Risimović (2016), 8.

²³⁷ Чл. 25 ЗПППА.

проверу њихове тачности, потпуности и усклађености са законом.²³⁸ Уколико се пословне промене не евидентирају на начине предвиђене ЗПДПЛ-ом, ЗР-ом и одговарајућим подзаконским актима, и то се утврди пре подношења пореске пријаве за, на пример, порез на добит правних лица, радило би се о радњи извршења давања лажних података, јер неправилно вођење пословних књига има непосредног утицаја на пореску основицу.²³⁹ У том случају је, дакле, кривично дело откривено у поступку пореске контроле, пре него што је порески обвезник поднео пореску пријаву.

У примеру из домаће судске праксе две саокривљене су оглашене кривим за кривично дело пореске утаје јер су првоосуђена, у својству власника и директора привредног друштва, а другоосуђена, у својству лица овлашћеног за заступање истог привредног друштва, у периоду од седам месеци, исплате са пословног рачуна привредног друштва на своје рачуне евидентирале у пословним књигама привредног друштва као плаћање по основу изградње објеката и набавке опреме, а не као узимање из имовине. Тако су избегле плаћање пореза на приход од капитала, у износу од 2.223.750,00 динара.²⁴⁰ У наведеном примеру саосуђене су, у ствари, исплате са рачуна привредног друштва евидентирале у пословним књигама као трошак који привредном друштву умањује опорезиву добит,²⁴¹ уместо као своје приходе, за које је привредно друштво дужно да, као порески платаци, обрачуна и по одбитку плати порез на приход од капитала.²⁴² То значи да пореска пријава за порез на приход од капитала није ни поднета. Реч је о радњи извршења давања лажних података и суд је (исправно) донео осуђујућу пресуду.

Такође, порески инспектор може у поступку пореске контроле захтевати од пореског обвезника да се у писаној форми изјасни о чињеницама везаним за предмет контроле.²⁴³ Уколико би порески обвезник том приликом дао неистиниту информацију, то би се такође третирао као пореска утаја, јер порески обвезник даје лажне податке који су од значаја за утврђивање пореза, доприноса или других прописаних дажбина.²⁴⁴

²³⁸ Чл. 124, ст. 1 ЗПППА.

²³⁹ На пример, уколико порески обвезник прекрши чл. 7а, тач. 1 и 8 ЗПДПЛ-а, односно у пореском билансу прикаже недокументовани трошак или трошак који није настао у сврху обављања пословне делатности, чиме настоји да умањи основицу пореза на добит правних лица.

²⁴⁰ Пресуда Другог основног суда у Београду К. бр. 108/14 од 13.6.2016. године.

²⁴¹ Чл. 8 ЗПДПЛ.

²⁴² Чл. 99, ст. 1, тач. 3 ЗПДГ.

²⁴³ Чл. 127, ст. 1 ЗПППА.

²⁴⁴ Пореска контрола је поступак провере и утврђивања законитости и правилности испуњавања пореске обавезе, као и поступак провере тачности, потпуности и усклађености са законом, односно другим прописима, података исказаних у пореској пријави, пореском билансу, рачуноводственим извештајима и другим евиденцијама пореског обвезника. Вид. чл. 123, ст. 1 ЗПППА.

Преварне радње које порески обвезници предузимају са намером да избегну плаћање пореза нас наводе на закључак да је доследније рећи да је подношење пореске пријаве која садржи неистините податке *уобичајен*, али не и једини начин да се учини пореска утаја радњом извршења давања лажних података.

Напред наведени пример из судске праксе је погодан како бисмо изнели неколико опажања о евазионом понашању које је у њему примењено и које је учестала појава.

Наиме, врло често ће физичка лица²⁴⁵ која теже да дођу до готовог новца користити исплате са рачуна правног лица на рачуне других физичких лица или предузетника који немају обавезу вођења пословних књига, уз истовремене одговарајуће књиговодствене преквалификације тих исплата у пословним књигама правног лица (исплатиоца прихода). Примећујемо да је у претходно поменутом случају пажња Суда била усмерена само на утају једног пореског облика (пореза на приход од капитала). Међутим, незаконита књиговодствена и пореска преквалификација прихода коју су саокривљене употребиле утиче и на пословни резултат привредног друштва,²⁴⁶ а не само на пореску квалификацију прихода физичких лица. Свака исплата са рачуна привредног друштва која се признаје као трошак у пореском билансу утиче на пословни резултат привредног друштва тако што га умањује. У поменутом судском предмету саокривљене су исплате са пословног рачуна привредног друштва на своје личне рачуне у пословним књигама привредног друштва евидентирале као плаћање по основу изградње објеката и набавке опреме, што би представљало признати трошак у билансу успеха привредног друштва²⁴⁷ и довело до ерозије пореске основице пореза на добит правних лица.

Сматрамо да је важно скренути пажњу на то да код нестручне јавности преовладава мишљење да су исплате готовине са пословног рачуна привредног друштва његовим члановима (власницима-физичким лицима), законским заступницима или *ad hoc* пословним партнерима, саме по себи, противзаконите. Наиме, исплата готовог новца које привредно друштво врши свом члану-власнику није противзаконита, али јесте опорезиви догађај. Исплата готовине са рачуна привредног друштва на рачун његовог члана који је физичко лице, у одсуству другог правног основа, има порески третман узимања из имовине и коришћење услуга привредног друштва од стране власника друштва за њихове приватне потребе и личну потрошњу.²⁴⁸ Реч је о приходу од капитала

²⁴⁵ Овде мислимо на власнике (чланове) привредних друштава, или физичка лица која у правним лицима имају управљачке позиције (директор, члан надзорног одбора итд.) који знају да би непосредна исплата са рачуна правног лица на њихов рачун имала неповољан порески третман.

²⁴⁶ Чл. 6 ЗПДПЛ.

²⁴⁷ Чл. 7 ЗПДПЛ. Окривљене су желеле да представе као да оне лично плаћају опрему и изградњу објеката, при чему им привредно друштво исплаћује новац за то.

²⁴⁸ Чл. 61, ст. 1, тач. 4 ЗПДГ. Закон предвиђа да се приходом од капитала сматра узимање из имовине и коришћење услуга привредног друштва од стране власника друштва за њихове приватне потребе.

на који се плаћа порез по одбитку по стопи од 15%. Уколико је прималац исплате законски заступник привредног друштва који није у радном односу са исплатиоцем прихода и није његов члан, онда би се та исплата порески третирао као остали други приход на који се плаћа порез по одбитку по стопи од 20% и припадајући доприноси за обавезно социјално осигурање.²⁴⁹ Да би избегли квалификацију тих исплата као приход од капитала или као остали други приход, исплатиоци прихода прибегавају вештачким правним конструкцијама и фиктивним правним пословима, најчешће са предузетницима, који порез на приход од самосталне делатности плаћају на паушално утврђену пореску основицу. Разлог је тај што предузетници паушалци²⁵⁰ немају обавезу вођења пословних књига. Њима се пореска основица пореза на приход од самосталне делатности утврђује решењем Пореске управе, не узимајући у обзир стварно остварени приход. Схема је најчешће следећа: Предузетник паушалац свом „клијенту“²⁵¹ издаје рачун који није праћен стварним пружањем услуге (у рачуну се најчешће наводе интелектуалне услуге саветовања, усмених експертских мишљења,²⁵² одржавања семинара без издавања сертификата по њиховом окончању итд.), а издавање рачуна прати уплата од стране привредног друштва на рачун предузетника који, уз задржавање унапред договорене провизије као „цене“ за проток новца преко његовог рачуна, подиже готов новац са свог рачуна и предаје га члану привредног друштва. На тај начин се, ако не буду откривени у пореској контроли, постижу најмање два незаконита циља:

- Акционар (члан привредног друштва) или законски заступник привредног друштва остварује готовински прилив, који није декларисан у пореској пријави и који није погођен порезом на приход од капитала, или порезом на остале друге приходе и доприносима; и

Министарство финансија РС категорију „власник“ тумачи као шири појам, који подразумева физичко лице - оснивача, односно члана привредног друштва. Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-561/2019-04 од 10.7.2019. године.

²⁴⁹ Чл. 85, ст. 1, тач. 16 ЗПДГ и чл. 7 Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање - ЗДОСО, *Службени гласник РС*, бр. 84/2004 ... 10/2022 - усклађени дин. изн. Доприносе за обавезно социјално осигурање ћемо у наставку означавати као „доприноси“.

²⁵⁰ Ову кованицу користи и законодавац. Вид. чл. 32 ЗПДГ. Сматрамо, међутим, да тај израз није адекватан за законску терминологију, већ је погодан за дневно оперативну комуникацију. Исправно би било назвати их обвезници чија је пореска основица утврђена паушалном методом или обвезници који плаћају порез на паушално утврђен приход.

²⁵¹ Реч је о правном лицу са којим предузетник нема пословни однос, већ „сарадњу“ која произлази из фиктивних правних послова и фингираних услуга које му предузетник наводно пружа. Циљ је створити фиктиван основ за исплату накнаде за „пужену услугу“.

²⁵² Уколико би се издавао сертификат учесницима семинара, у којем би били назначени сви релевантни подаци о одржаном семинару, онда је реч о стварно пруженој услузи.

- Привредно друштво умањује своју опорезиву добит за новчани износ који му је предузетник паушалац исказао у рачуну и који му је привредно друштво платило.

Крајњи бенефицијар ове релативно једноставне схеме је члан привредног друштва, или законски заступник. Они (физичка лица – члан привредног друштва или његов законски заступник) ће са предузетником постићи споразум, под условом да је провизија коју предузетник наплаћује нижа од ефективне пореске стопе која би иначе погодила описану трансакцију. Описана схема се (теоретски) може поновити више пута са једним истим предузетником или са више предузетника. С друге стране, штета коју фискус трпи је вишеструка, јер ће буџет остати ускраћен за наплату више врста фискалних дажбина. Пореска виртуозност и интелектуални „напор“ који су уложени у описану схему усмерени су ка обмани Пореске управе, због чега конституишу радњу извршења пореске утаје, са следећим кривичноправним последицама:

- Члан привредног друштва и законски заступник привредног друштва чине пореску утају давањем лажних података у пореској пријави пореза на добит правних лица јер приказују новчани износ из фингираног рачуна као документовани трошак, али и неподношењем пореске пријаве за утврђивање пореза на приход од капитала или пореза на остали други приход;
- Предузетник паушалац – издавалац рачуна као саизвршилац чини пореску утају, јер издаје фингирани рачун без којег превара не би могла да се реализује, што његовој радњи даје кривичноправни карактер „битног доприноса извршењу кривичног дела“.²⁵³ КЗ не дефинише коме се морају предочити лажни подаци, докле год је то учињено са намером избегавања плаћања пореза. Према нашем мишљењу, лажни подаци морају да се дају, односно да су приказани у документу који је предат пореском обвезнику, који то користи да би избегао плаћање пореза. То што предузетник није тај који избегава плаћање пореза не мења чињеницу да је издао фингирани рачун у намери да члан привредног друштва или директор привредног друштва избегну плаћање пореза.

Најважнији елемент који описану схему чини евазионом је да је рачун фиктиван, односно да издавање рачуна не прати стварно пружање услуге.²⁵⁴ Због тога, ниједан учесник трансакције не може у своју одбрану да истакне приговор савесности, нити да је

²⁵³ Чл. 33 КЗ.

²⁵⁴ У судској пракси се прави разлика између фиктивних рачуна, који се односе на непостојећи (фингирани) промет, и фалсификованих рачуна. Вид. пресуду Апелационог суда у Београду Кж1. бр. 467/2018 од 16.5.2018. године. У том предмету је окривљени издавао рачуне/отпремнице за промет робе, при чему је у поступку установљено да до промета није дошло.

поступао у доброј вери. Међутим, уколико је услуга пружена, онда је рачун оправдан и износ у рачуну представља цену услуге.²⁵⁵

Вратимо се сада на горенаведени став заступљен у литератури о томе да се лажни подаци могу дати *само* подношењем пореске пријаве. Пореску утају је могуће извршити давањем лажних података, подношењем пореске пријаве, по правилу онда када је реч о порезима који се утврђују самоопорезивањем или који се плаћају по одбитку.²⁵⁶ На пример, уколико обвезник пореза на додату вредност добра која је иницијално наменио приватној потрошњи искаже као пословни расход и неосновано истакне претходни порез, он тиме чини утају пореза на додату вредност.²⁵⁷

Међутим, треба имати у виду да су грешке приликом попуњавања пореске пријаве могуће. У том смислу је важно указати на кривичноправне последице порескоправног института измењене пореске пријаве, коју предвиђа ЗПППА. Наиме, законодавац је предвидео могућност исправке нетачно унетих података у пореској пријави.²⁵⁸ Уколико порески обвезник благовремено искористи право да поднету пореску пријаву исправи, према изричитој одредби чл. 40, ст. 4 ЗПППА, сматраће се да грешком или пропустом у првобитној пореској пријави није учињено кривично дело или прекршај из *тог* закона.²⁵⁹ Пореска утаја, да поновимо, није прописана у ЗПППА, већ у КЗ-у, па је са нормативног становишта спорно да ли би се благовременим подношењем измењене пореске пријаве порески обвезник могао заштитити од кривичног гоњења. Сматрамо да је могуће одбрани став да се благовременим подношењем измењене пореске пријаве анулирају кривичноправне последице поднете пореске пријаве која садржи нетачне податке од значаја за опорезивање. На пољу кривичног материјалног права, примена чл. 40, ст. 4 ЗПППА онемогућава кривично гоњење за кривична дела и прекршаје који су прописани у ЗПППА. Благовремено подношење измењене пореске пријаве би онемогућило да се

²⁵⁵ Иако би могло да се приговори да цена услуге може бити неоправдано висока, што би могло да наведе на закључак о постојању евазионе структуре, сматрамо да у приватноправним пословним подухватима цена спада у оквире слободе уговарања. Вид. S. Carić *et al.*, 100.

²⁵⁶ Вид. чл. 54 ЗПППА; чл. 2 Правилника о пореској пријави о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду, односно другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника, *Службени гласник РС*, бр. 15/2016, 20/2018 и 27/2019; чл. 3 Правилника о пореској пријави за порез по одбитку, *Службени гласник РС*, бр. 74/2013 ... 132/2021.

²⁵⁷ Вид. М. Милошевић (2014), 70.

²⁵⁸ Чл. 40. ст. 1 ЗПППА прописује да ако порески обвезник установи да пореска пријава коју је поднео Пореској управи садржи грешку која за последицу има погрешно утврђену висину пореске обавезе, односно пропуст друге врсте дужан је да одмах, а најкасније до истека рока застарелости права на утврђивање пореза, поднесе пореску пријаву у којој су грешка или пропуст отклоњени. Првобитно поднету пореску пријаву порески обвезник може да измени највише два пута.

²⁵⁹ То највероватније није била намера законодавца, јер су у почетку сва дела била у ЗПППА. С друге стране, чл. 40 ЗПППА је више пута мењан па је било прилике да се учини измена која би отклонила недоследност на коју указујемо.

против пореског обвезника донесе осуђујућа пресуда за кривично дело пореска утаја због недостатка умишљаја и намере да се избегне плаћање пореза, јер подношењем измењене пореске пријаве пре отпочињања поступка пореске контроле порески обвезник сам обелодањује да пореска пријава садржи грешку коју жели да исправи, из чега јасно произлази да нема његове намере да избегне плаћање пореза. Другим речима, подношење измењене пореске пријаве у законом прописаном року показује да нема умишљаја па искључује кривицу као елемент општег појма кривичног дела.²⁶⁰

Изложена проблематика нас доводи до анализе кривичноправног значаја неблаговремено поднете измењене пореске пријаве. Порески обвезник не може поднети измењену пореску пријаву: 1) после покретања поступка пореске контроле за контролисани порески период; 2) након доношења решења о утврђивању пореза; 3) након покретања радњи Пореске полиције у циљу откривања пореских кривичних дела и 4) у случају пореза на додату вредност, за порески период за који је поднео пореску пријаву, у коме се врши промена опредељења за повраћај, без обзира на висину износа за повраћај.²⁶¹ Законодавац је *numerus clausus* прописао ситуације у којима би се подношење измењене пореске пријаве сматрало „куповином алибија“. Иако је ЗПППА јасан у смислу да се у наведеним ситуацијама измењена пореска пријава не може поднети, сматрамо да чак и уколико би она била поднета то не би требало да има кривичноправни значај. Другим речима, Јавно тужилаштво и суд не би требало да такву измењену пореску пријаву третирају у контексту искључења кривице, већ управо као радњу која је усмерена ка избегавању кривичне одговорности. Међутим, законодавац није прецизно дефинисао на које радње Пореске полиције се наведена одредба односи. Пореска полиција, у сарадњи са Јавним тужилаштвом, може предузети и доказну радњу провере рачуна и сумњивих трансакција,²⁶² за коју порески обвезник не може да зна да је предузета према њему. Тада би се могао довести у питање *ratio legis* забране подношења измењене пореске пријаве у контексту његовог кривичноправног значаја.

Извршење пореске утаје радњом давања лажних података подношењем пореске пријаве у случајевима када се порез плаћа по решењу Пореске управе, према нашем мишљењу, могуће је само изузетно.²⁶³ Наиме, у тим ситуацијама Пореска управа, на

²⁶⁰ На овом примеру се примећује још један проблем напред поменуте нормативне дихотомије пореских кривичних дела. ЗПППА ограничава примену порескоправног института само на пореска кривична дела која су предвиђена у ЗПППА, иако не постоји ниједан разлог да се институт измењене пореске пријаве у кривичноправном контексту не примени и на пореска кривична дела из КЗ. То може бити разлог више да се пореска кривична дела систематизују управо у ЗПППА.

²⁶¹ Чл. 40, ст. 5 ЗПППА.

²⁶² Чл. 143 ЗКП.

²⁶³ Остављајући, за сада, по страни ситуације у којима Пореска управа у поступку пореске контроле решењем утврђује пореску обавезу, физичка лица плаћају по решењу Пореске управе следеће порезе: (1) порез на капиталне добитке, (2) годишњи порез на доходак грађана, (3) порез на имовину, (4) порез на

основу података из пореске пријаве, решењем утврђује порески дуг који на наплату доспева у року од 15 дана од дана достављања пореског решења пореском обвезнику. Замислимо пример пореског обвезника који је у пореској пријави за годишњи порез на доходак грађана приказао лични одбитак за издржаване чланове породице на који није имао право. Тиме би порески обвезник умањио своју пореску основицу, а последично и порез. Пореска утаја је делатносно кривично дело, што значи да је дело довршено давањем лажних података. У поменутом примеру давање лажних података је учињено подношењем пореске пријаве.²⁶⁴ Независно од тога што актом подношења пореске пријаве још увек није дошло до избегавања плаћања пореза (јер Пореска управа у том моменту није донела решење којим утврђује порески дуг) не може се пренебрегнути чињеница да је порески обвезник дао лажне податке. Подсетимо да је радња извршења давање лажних података у намери да се избегне плаћање пореза. Пореска утаја је довршена предузимањем радње извршења, без обзира на то да ли је намера остварена, што значи да се у описаном примеру стичу сва битна обележја кривичног дела.

4.2.1.2 Непријављивање стечених прихода, односно предмета или чињеница које су од значаја за утврђивање пореза када је пријављивање предвиђено као обавеза

Док се радњом извршења давања лажних података о чињеницама које су од значаја за опорезивање инкриминише активно поступање пореских обвезника, друга алтернативно постављена радња извршења има за циљ да инкриминише нечињење пореских обвезника.

Законодавац је инкриминисао непријављивање стеченог прихода, односно предмета или других чињеница које су од утицаја на *утврђивање* пореског дуга. Другим речима, *conditio sine qua non* испуњености радње извршења је да порески обвезник не пријављује стечени приход, односно предмете или друге чињенице под условом да је реч о *опорезивом* догађају.²⁶⁵ Због тога је важно имати у виду порескоправни институт изузимања од опорезивања, који се у пореском материјалном праву класификује као пореска олакшица (заједно са пореским ослобођењем, одбицима од пореске основице и пореским кредитом).²⁶⁶ Примећујемо да у кривичноправној пракси приликом испитивања да ли је порески обвезник својим нечињењем остварио радњу извршења, проблем настаје због неразумевања односа два међусобно слична, али по својим

наслеђе и поклон, (5) порез на пренос апсолутних права. Вид. чл. 92, 95 и 109 ЗПДГ; чл. 33, ст. 2 и чл. 40, ст. 1 ЗПИ.

²⁶⁴ З. Стојановић (2012), 677.

²⁶⁵ Вид. исто: L. Salinger, 790-793.

²⁶⁶ Вид. D. Popović (2020), 212. Вид. такође о изузимању од опорезивања код: Manuel Pires, *International Juridical Double Taxation of Income*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1989, 178-180.

последицама значајно различита порескоправна института. То су изузимање од опорезивања и пореско ослобођење.

У науци пореског права преовладава схватање да, за разлику од других пореских олакшица, „изузимање спречава ефекте пореског догађаја“,²⁶⁷ али се налази у сфери примене пореза. На пример, ЗПДГ²⁶⁸ предвиђа изузимање од опорезивања пензија и инвалиднина, које се остварују из обавезног пензијског и инвалидског осигурања. Пошто је реч о изузимању, а не о ослобођењу од плаћања пореза, пензија није опорезиви приход. Другим речима, када порески обвезник²⁶⁹ у пореској пријави за годишњи порез на доходак грађана не пријави пензију као приход, то је ирелевантно са становишта радње извршења пореске утаје, јер пензија није приход од утицаја на *утврђивање* пореског дуга јер у сâмом закону стоји да пензије не улазе у основицу годишњег пореза на доходак грађана.

У једном случају у судској пракси окривљеном је стављено на терет да је привредно друштво, чији је он оснивач и директор, преузело имовину другог привредног друштва, али да на тај промет није обрачунат и плаћен ПДВ, у висини од 7.713.671,40 динара. Окривљени је по тој тачки оптужбе ослобођен, јер је суд сматрао да та трансакција не представља опорезиви промет.²⁷⁰ Суд је применио правну претпоставку да промет добара и услуга није извршен приликом преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, ако је стицалац порески обвезник или тим преносом постане порески обвезник и ако продужи да обавља исту делатност.²⁷¹ Наиме, пренос целокупне имовине са преносиоца на стицаоца је неопорезив догађај са становишта ПДВ-а, уколико су кумулативно испуњени следећи услови: (1) стицалац је обвезник ПДВ-а или преносом целокупне имовине претходника постаје обвезник ПДВ-а; и (2) стицалац наставља са обављањем исте делатности као и претходник. Не улазећи у анализу система ПДВ-а у Републици Србији и разлoзима за такво нормирање који се могу наћи и у комунитарном праву,²⁷² закључујемо да је правилна примена пореског материјалног права у поменутом случају довела до ослобађајуће пресуде.

Радња извршења пореске утаје непријављивањем стечених прихода, односно предмета или чињеница које су од значаја за утврђивање пореза неће постојати онда када

²⁶⁷ D. Popović (2020), 213.

²⁶⁸ Чл. 9, ст. 1, тач. 17 ЗПДГ.

²⁶⁹ Реч је о физичком лицу које је остварило укупан годишњи доходак у износу који га квалификује да буде опорезован годишњим порезом на доходак грађана.

²⁷⁰ Пресуда Другог основног суда у Београду К. бр. 831/14 од 10.4.2017. године.

²⁷¹ Чл. 6, ст. 1, тач. 1 ЗПДВ. Ваља напоменути да је у моменту доношења пресуде, та одредба ЗПДВ била на снази у непромењеном облику.

²⁷² Вид. Ad van Doesum, Frank Nellen, *VAT in a Day – a Concise Overview of the EU VAT System*, Maastricht/Leiden 2013, 43-45.

је догађај неопорезив, односно када је предвиђено изузимање од опорезивања. Једном речју, неподношење пореске пријаве у ситуацији када постоји пореско изузимање је, са становишта кривичног права (а и са становишта пореског права), без значаја.

С друге стране, пореско ослобођење, као врста пореске олакшице, има импликације и у пореском и у кривичном праву. Иако закон прописује да ће, под одређеним условима, порески обвезник да буде ослобођен од плаћања пореза, он је дужан да поднесе пореску пријаву и у њој искаже све чињенице које су релевантне за утврђивање пореза. На пример, право на ослобођење од пореза на капитални добитак је предвиђено за обвезника који целокупан износ средстава остварених продајом непокретности уложи у решавање свог стамбеног питања и стамбеног питања чланова своје породице у року од 90 дана од дана продаје.²⁷³ Пореско ослобођење се утврђује решењем надлежног пореског органа, на основу документације о решавању стамбеног питања приложене уз пореску пријаву коју је, иако испуњава услове за пореско ослобођење, у обавези да поднесе.²⁷⁴

Може се поставити питање кривичноправних последица непријављивања стечених прихода, односно предмета или чињеница које су од значаја за утврђивање пореза у ситуацијама када порески прописи предвиђају пореско ослобођење. Да ли порески обвезник чини кривично дело пореске утаје у ситуацији када порески прописи предвиђају пореско ослобођење, а порески обвезник не поднесе пореску пријаву, иако је то његова законска обавеза?

Анализирајмо ситуацију када порески обвезник закључи да се у његовом случају примењује олакшица у виду ослобођења од плаћања пореза, али (погрешно) сматра да није дужан да поднесе пореску пријаву. У пракси су чести примери када наследници првог наследног реда (нпр. деца оставиоца) не поднесу пореску пријаву, јер знају да је за њих законом предвиђено ослобођење од плаћања пореза на наслеђе,²⁷⁵ или када физичко лице у основни капитал привредног друштва унесе непокретност као неновчани улог, јер зна да је ослобођен од плаћања пореза на пренос апсолутних права, али (погрешно) сматра да нема обавезу подношења пореске пријаве.²⁷⁶ Ослобођење од плаћања пореза не подразумева и ослобођење од управноправних обавеза које проистичу из порескоправног односа. Међутим, обвезнику није условљено *право* на пореско ослобођење подношењем пореске пријаве, то јест он не може изгубити право на пореско ослобођење (уколико испуњава законске услове) због тога што је пропустио да поднесе пореску пријаву. Зато се намеће закључак да обвезник који пропусти да поднесе пореску

²⁷³ Чл. 79, ст. 1 ЗПДГ. Уколико обвезник уложи само део средстава – пореска олакшица више није пореско ослобођење него порески кредит. Вид. чл. 80 ЗПДГ.

²⁷⁴ Чл. 109, ст. 6 ЗПДГ.

²⁷⁵ Чл. 21, ст. 1 ЗПИ.

²⁷⁶ Чл. 31, ст. 1, тач. 3 ЗПИ.

пријаву у наведеном случају, ипак, не чини пореску утају.²⁷⁷ Тај порески обвезник би евентуално могао да се терети за порески прекршај. Такав закључак подржава и судска пракса, у којој се заступа становиште да је одлучујући критеријум који раздваја кривично дело пореска утаја од пореског прекршаја – намера окривљеног да избегне плаћање пореза.²⁷⁸ Када постоји право на пореско ослобођење онда, упркос томе што обвезник није поднео пореску пријаву, не може постојати намера да се избегне плаћање пореза.

За нашу анализу су много значајнији случајеви извршења пореске утаје у ситуацији када је догађај опорезив, а није предвиђено пореско ослобођење. У наставку ћемо, испитујући примере из праксе, пажњу посветити моделима извршења пореске утаје радњом непријављивања стечених прихода, односно предмета или других чињеница које су од значаја за утврђивање пореза, који су препознати у порескоправној доктрини и пракси. Радња извршења пореске утаје таквим нечињењем се може појавити у две ситуације:

- Ако извршилац уопште не пријави било какве податке, односно не поднесе пореску пријаву; или
- Уколико извршилац поднесе пореску пријаву, али у њој изостави неке чињенице које су релевантне за опорезивање.

4.2.1.2.1 Непријављивање било каквих података, односно неподношење пореске пријаве

Ова ситуација ће постојати увек када је пореским законом прописано подношење пореске пријаве, а порески обвезник пропусти да је поднесе. На пример, у случају из домаће судске праксе, власник пољопривредног газдинства је осуђен, јер није поднео пријаву „са конкретним подацима о оствареном промету добара“.²⁷⁹ Он је у пореској години остварио промет добара у износу који га сврстава у општи режим опорезивања ПДВ-ом, а није поднео евиденциону пореску пријаву.²⁸⁰ То значи да је власник пољопривредног газдинства наставио да обавља своју делатност, а да: (1) на промет

²⁷⁷ Пресуда Апелационог суда у Нишу Кж1. бр. 2889/2010. Суд наводи да „неподношење пореске пријаве не значи само по себи и постојање умишљаја за извршење кривичног дела пореска утаја“.

²⁷⁸ Пресуда Апелационог суда у Новом Саду Кж1. бр. 372/2012 од 21.7.2014. године; Решење Округног суда у Нишу Кж. бр. 735/2008 од 17.6.2008. године.

²⁷⁹ Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 1036/2017 од 8.9.2017. године. Реч је о другостепеној пресуди којом је жалба браниоца осуђеног одбијена.

²⁸⁰ Чл. 34, ст. 5 и чл. 37, тач. 1 ЗПДВ.

добара није обрачунавао и плаћао ПДВ;²⁸¹ и (2) порез на приход од самосталне делатности није утврђивао и плаћао по правилима која подразумевају утврђивање стварно оствареног прихода.²⁸² У конкретном случају пољопривредник је осуђен због релативно једноставне преваре, која се састоји у непријављивању чињеница од значаја за опорезивање, што је лако открити пореском контролом. Међутим, у домаћој литератури је препознато да инструмент ПДВ надокнаде, коју користе пољопривредници, „дозвољава готово идеалну, најмање ризичну превару“, у којој Пореска управа „готово да нема шансу да разоткрије евазионо поступање“.²⁸³ Реч је о ситуацији када порески обвезник фингира промет пољопривредних производа или услуга од стране обвезника – пољопривредника, затим то поткрепи лажном документацијом и неосновано умањи свој излазни порез за износ ПДВ надокнаде.²⁸⁴ Тада би, према нашем мишљењу, пореска утаја била учињена давањем лажних података као радњом извршења.

Такође, у једном случају је осуђени, као власник и директор друштва с ограниченом одговорношћу у уговоре и рачуне, чији је издавалац друштво с ограниченом одговорношћу, уносио мање износе од оних које је наплатио, а разлику између приказаних и наплаћених износа присвајао за себе.²⁸⁵ На тај начин је остварио приход који има порески третман прихода од капитала, јер је реч о узимању из имовине привредног друштва од стране власника за његове личне потребе и личну потрошњу.²⁸⁶ Исти порески третман има и пропуштање да се у пословним књигама пореског обвезника, који се бави делатношћу увоза и продаје моторних возила, евидентира цео

²⁸¹ У порескоправној литератури се може наићи на став да поједине категорије лица треба да сврстају у „посебан режим“ опорезивања ПДВ-ом (енг. *special schemes*). Вид. А. Doesum, F. Nellen (2013), 59. Позитивно пореско право у Србији посебан поступак опорезивања ПДВ-ом уређује чл. 33 до 36б ЗПДВ-а и један од тих случајева тиче се пољопривредника. Физичка лица која су власници, закупци и други корисници пољопривредног и шумског земљишта и физичка лица која су као носиоци, односно чланови пољопривредног газдинства уписана у регистар пољопривредних газдинстава – пољопривредници имају право на ПДВ надокнаду. Они нису дужни да испуњавају обавезе прописане чланом 37 ЗПДВ-а, али немају ни право на одбитак претходног пореза. Међутим, уколико им укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци пређе 8.000.000,00 динара, прелазе у општи режим опорезивања ПДВ-ом. Вид. чл. 34, ст. 5 ЗПДВ. Управо се то догодило у анализираном примеру из судске праксе.

²⁸² Обвезником пореза на приход од самосталне делатности сматра се и пољопривредник, који тим порезом може бити опорезован методом паушално утврђене пореске основице, или порез може плаћати на опорезиву добит. Уколико је пољопривреднику укупан промет у години која претходи години за коју се утврђује порез већи од 6.000.000,00 динара, он губи могућност паушалног опорезивања прихода од самосталне делатности. Вид. чл. 40, ст. 2, тач. 4 ЗПДГ. У том случају, пољопривредник порез на приход од самосталне делатности плаћа на опорезиву добит, која се утврђује у пореском билансу. Вид. чл. 33 ЗПДГ.

²⁸³ М. Милошевић (2014), 68.

²⁸⁴ О овом појавном облику незаконите евазије ПДВ-а вид. *ibid.*

²⁸⁵ Пресуда Врховног касационог суда Кзз бр. 142/2014 од 26.3.2014. године.

²⁸⁶ Чл. 61, ст. 1, тач. 4 ЗПДГ.

приход који он оствари продајом моторних возила.²⁸⁷ У том случају такође постоји пореска утаја, јер је директор привредног друштва разлику између прихода који је остварен и прихода који је приказан у пословним књигама привредног друштва присвајао за себе, при чему за тај опорезиви догађај није поднета пореска пријава. Штета по фискус је двострука, јер приход од продаје моторних возила није у целини приказан у пословним књигама што је умањило основицу пореза на добит правних лица, а ни приход који је директор остварио као разлику између пријављеног и стварно оствареног износа уопште није пријављен.

4.2.1.2.2 Подношење пореске пријаве уз изостављање чињеница од значаја за опорезивање

Ову ситуацију је, на први поглед, тешко разликовати од радње извршења давања лажних података о стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја за утврђивање пореза. Наиме, непријављивање стечених прихода, односно предмета или чињеница које су од значаја за утврђивање пореза је усмерено ка инкриминацији пасивног понашања, односно нечињења. Насупрот томе, давање лажних података је радња извршења која подразумева да је извршилац „предузимљив“. Тако, на пример, извршилац даје лажне податке о стеченим приходима ако: у пореској пријави годишњег пореза на доходак грађана пријави личне одбитке на које нема право; свом књиговођи не достави потпуну документацију за евидентирање пословних промена;²⁸⁸ користи лажне рачуне како би приказао фиктиван промет и тако умањило свој излазни ПДВ; итд. С друге стране, могуће је да у пореској пријави годишњег пореза на доходак грађана обвезник пријави зараду, али изостави да пријави неки други опорезиви приход (нпр. приход од ауторског дела).

4.2.1.3 На други начин прикривање података који се односе на утврђивање пореза

Кривични законодавац није указао да се инкриминација пореске утаје врши таксативним набрајањем свих облика у којима се једино може испољити радња извршења, већ су апострофирани само типични и најчешћи облици извршења, а

²⁸⁷ Пресуда Врховног касационог суда Кзз бр. 113/2016 од 24.2.2016. године. Суд је за своју одлуку дао следеће образложење: „Окривљени (...) у својству одговорног лица у привредном друштву (...) у намери да делимично избегне плаћање пореза на доходак грађана, није пријавио (...) стечени приход (обзиром да је преко предузећа, које је регистровано за увоз и продају моторних возила, након продаје ових возила физичким лицима, није евидентирао настале пословне промене у пословним књигама свог предузећа), већ је део прихода задржао за себе“.

²⁸⁸ И у иностраној литератури је овај вид преваре препознат као пореска утаја. Реч је о пореској превари кроз избегавање утврђивања пореза (енг. *evasion of assessment*). Вид. Е. Lawrence M. Salinger (2005), 790-793.

остављен је простор да се санкционишу и друге радње којима се може реализовати то кривично дело.²⁸⁹ Отуда, радња извршења прикривања података који се односе на утврђивање пореза на други начин обухвата поступке²⁹⁰ учиниоца којима он, у намери потпуног или делимичног избегавања плаћања пореза, доприноса или других дажбина онемогућава порески орган да утврди те фискалитете у тачном износу.²⁹¹

Садржина пореског управног односа је сачињена од „укупности дужности и овлашћења субјеката тог односа“.²⁹² Могло би се рећи да широко постављена радња извршења претендује да инкриминише повреду тих дужности, због чега долази до прикривања података који су значајни за опорезивање. Сем тога, Пореска управа је овлашћена да од пореског обвезника (али и од трећих лица) захтева да, у року који она одреди, достави на увид и проверу пословне књиге, евиденције, рачуноводствене исправе и исказе, пословну документацију и друге доказе ради утврђивања чињеничног стања.²⁹³ ЗПППА предвиђа обавезу пружања информација, и то како пореском обвезнику, тако и привредним субјектима, банкама, државним органима и организацијама, органима територијалне аутономије и локалној самоуправи. Тражене информације се, по правилу, дају у писменом облику, док се о усменим информацијама сачињава записник.²⁹⁴ Информације о чињеницама од значаја за опорезивање могу ускратити чланови породице пореског обвезника (брачни друг, родитељи, деца, усвојеник и усвојилац обвезника),²⁹⁵ свештеник, адвокат, порески саветник, ревизор и лекар,²⁹⁶ о ономе што им је порески обвезник поверио или су у том свом својству сазнали,

²⁸⁹ Љиљана Радуловић, „Кривично дело пореске утаје из чл. 229 КЗ“, *Право и привреда* 4-6/2010, 468.

²⁹⁰ Мисли се на поступке који нису већ дефинисани као радња извршења пореске утаје.

²⁹¹ Тако широко постављена радња извршења пореске утаје није карактеристика само српског права. Вид. нпр. M. Salinger (2005).

²⁹² D. Popović (2020), 188. Осим обавезе да плати порез, порески обвезник има и друге обавезе чињења: (1) да у прописаном року поднесе пријаву за регистрацију Пореској управи, осим у случајевима када је за регистрацију надлежна Агенција за привредне регистре, као и да пријави све касније измене података; (2) да поднесе пореску пријаву Пореској управи на прописаном обрасцу, у року и на начин уређен пореским прописима; (3) да поднесе документацију и пружи информације које захтева Пореска управа, у складу са пореским прописима; (4) да води прописане пословне књиге и евиденције ради опорезивања; (5) да не омета и не спречава службена лица која учествују у пореском поступку у обављању законом утврђене дужности; (6) да у прописаном року обавести Пореску управу о отварању или затварању рачуна код банке, друге финансијске организације, поштанске штедионице или друге организације која обавља платни промет у Аутономној покрајини Косово и Метохија или у иностранству; (7) да буде присутан током пореске контроле; итд. Вид. чл. 25 ЗПППА.

²⁹³ Чл. 44 ЗПППА.

²⁹⁴ Чл. 45 ЗПППА.

²⁹⁵ Вид. чл. 10, ст. 2 ЗПДГ.

²⁹⁶ Дужност давања информација немају ни помоћници и лица која учествују у професионалној делатности ради припремања за звање (нпр. адвокатски приправници).

а односи се на пореску обавезу пореског обвезника.²⁹⁷ Изузев поменутих лица која су ослобођена дужности давања информација, у круг могућих извршилаца пореске утаје би спадала сва друга лица којима ЗПППА намеће ту обавезу, а они је повреде. Међутим, остаје спорно шта би умишљај тих лица у случају радње прикривања требало да обухвати.²⁹⁸ Да ли би, примера ради, било довољно да учинилац зна да је пропустио неку од дужности из пореског управног односа, па да се закључи да постоји пореска утаја? Такав закључак би био замислив само у случају када је намера потпуно несумњиво доказана, што неће бити случај уколико се намера доказује посредно (уважавајући објективне околности – о чему ће више речи бити на одговарајућем месту у наставку расправе).

Надаље, као што смо напред већ истакли, и незаконито остварени приходи подлежу опорезивању. Зато нам се намеће питање да ли подношењем пореске пријаве за незаконито стечене приходи или имовину порески обвезник себе излаже кривичном гоњењу због начина на који их је стекао (аутоинкриминација), а уколико пореску пријаву не поднесе (онда када је њено подношење законска обавеза), кривичном гоњењу због пореске утаје. У домаћој судској пракси примењује се критеријум према коме је за одговор на постављену дилему значајно то да ли је реч о приходима или имовини који су стечени на следеће алтернативне начине: (1) од делатности које су начелно допуштене, али се порески обвезник за ту делатност није регистровао или није добио одговарајуће одобрење, или (2) је реч о приходима или имовини који су стечени извршењем неког кривичног дела.²⁹⁹ Незаконито стечени приходи, нпр. новац остварен од продаје опојне дроге или вршењем имовинских деликата, у кривичном праву се традиционално сматрају криминалним плодовима који се не опорезују већ одузимају унутар института одузимања имовинске користи прибављене кривичним делом. С друге стране, о постојању тенденције да се сви приходи и имовина за које не постоји доказ о законитом пореклу опорезују - говори и Закон о утврђивању порекла имовине и

²⁹⁷ D. Popović (2020), 199.

²⁹⁸ Може се десити да лице из неког другог (потпуно непореског) разлога не саопшти Пореској управи неку информацију (или је се стварно не сећа, јер није на то обраћао пажњу) везану за пореског обвезника, а да није ни свестан да је тиме можда и он на неки начин учествовао у обвезничковој намери да утаји порез.

²⁹⁹ Пресуда Врховног касационог суда Кзз.бр.112/2013 од 17.10.2013. године. У наведеној пресуди је усвојен захтев за заштиту законитости који је поднео јавни тужилац и утврђено је да је дошло до повреде закона у корист окривљеног. Наиме, окривљени је другостепеном пресудом ослобођен оптужбе да је извршио кривично дело пореска утаја тако што је у својим пореским пријавама пореза на додату вредност (ПП ПДВ пријава) као претходни порез користио износ пореза на додату вредност из рачуна које је њему издавало тзв. „фантомско предузеће“. Реч је о незаконитој евазији пореза на додату вредност методом неоснованог истицања претходног пореза, што је *modus operandi* који је препознат у науци пореског права. Фантомско предузеће издаје фактуру у договореном износу која је увећана за износ пореза. Издавање фактуре прати безготовинска уплата на рачун фантомског предузећа у укупно фактурисаном износу. Нето цена се потом исплаћује уплатиоцу у готовини, док је износ пореза „зарада“ фантомског предузећа. Вид. М. Милошевић (2014), 65.

посебном порезу.³⁰⁰ Међутим, имплицирање да би, примера ради, вршење *сваког* имовинског дела, код којег се стекну користи (нпр. украдене вредности), поред одговорности за односни деликт, водило и одговорности за непријављивање пореза на тако стечену имовину у виду пореске утаје – представљало би далекосежан закључак који не би могао да се прихвати. Чињеница да кривично дело пореска утаја више не захтева да је реч о законитим приходима нам сугерише да је кривични законодавац оставио простор да кривично може одговарати и порески обвезник којем је Пореска управа у поступку пореске контроле утврдила да обавља нерегистровану, односно непријављену делатност. Подсетимо да Пореска управа том пореском обвезнику решењем утврђује порески дуг, применом методе процене пореске основице парификацијом.³⁰¹ У том контексту напред поменути критеријуми на које је Врховни касациони суд указао у својој пресуди могу имати практичног значаја. Ако би се подношење пореске пријаве и обавештавање Пореске управе о приходима или имовини који су стечени извршењем кривичног дела, могло сматрати аутоинкриминацијом (*nemo tenetur seipsum accusare*), то се не би могло са сигурношћу рећи у случају када Пореска управа у пореској контроли утврди пореску обавезу лицу које обавља начелно дозвољену, али нерегистровану односно непријављену, делатност.³⁰² Приходи које обвезник остварује обављањем нерегистроване, односно непријављене делатности опорезују се, па би се избегавање плаћања пореза могло сматрати пореском утајом која се чини „прикривањем на други начин“.

Испитајмо постављену хипотезу на једном примеру. Уколико је порески обвезник регистрован, на пример, за делатност пружања фризерских услуга, за коју се опорезује порезом на приход од самосталне делатности, и то на паушално утврђен порески приход, али се истовремено бави и нерегистрованом делатношћу продаје пољопривредних производа на пијачној тезги широком кругу физичких лица која лично не познаје, онда би се могло поставити питање извршења пореске утаје. Мишљења смо да је у тој ситуацији кључни параметар трајност приликом обављања нерегистроване делатности. О постојању пореске утаје би се могло говорити само у случају да се продаја обавља као (нерегистрована) *делатност*, односно континуирано. Непријављивање прихода које је физичко лице остварило *ad hoc* продајом би се евентуално могло сматрати

³⁰⁰ Вид. чл. 16 Закона о утврђивању порекла имовине и посебном порезу – ЗУПИПП, *Службени гласник РС*, бр. 18/2020 и 18/2021; Г. Илић-Попов, „Порески аспект унакрсне провере увећања имовине физичког лица у српском правном систему“, *Zbornik radova Kopaoničke škole Prirodnog prava – Slobodan Perović, „Primena prava i pravna sigurnost“*, Том II (ur. Jelena S. Perović Vujačić) Beograd 2021, 363-376.

³⁰¹ Чл. 129а – 129в ЗПППА.

³⁰² Ова ситуација се најбоље може објаснити кроз трећу алтернативну радњу извршења пореске утаје, која ће у дисертацији бити детаљно анализирана.

пореским прекршајем.³⁰³ Међутим, ако физичко лице поврће прода свом познанику онда Пореска управа неће ни знати да је до нерегистрованог промета дошло.

Полазећи од проблема аутоинкриминације на који смо указали, проблем који овде анализирамо би се могао представити следећим питањем: Да ли би могао да буде кривично гоњен порески обвезник који се нерегистрованом делатношћу бави у периоду који није краћи од годину дана, уколико би Пореска управа искористила опште антибузивно правило из чл. 9, ст. 3 ЗПППА и утврдила му порески дуг у износу преко милион динара?³⁰⁴ Односно, да ли нерегистровање делатности, чије је обављање иначе дозвољено, чини радњу извршења пореске утаје садржану у законској формулацији „на други начин прикривањем података“?

Сложена проблематика коју смо овде поставили се може разумети само ако применимо мултидисциплинарни приступ. Наиме, проблему се мора приступити са кривичноправног и порескоправног аспекта. Разлог за то је двојак. Прво, спорно питање незаконито оствареног прихода се сукцесивно појављује у пореском управном поступку, а затим и у кривичном поступку. Друго, пореска утаја садржи бланкетну диспозицију, која подразумева примену пореског материјалног права.

Кривичноправни аспект наше анализе подразумева да радњу извршења пореске утаје у односу на порез који терети незаконито стечени приход ставимо у однос са радњом извршења кривичног дела недозвољене трговине, због тога што би се напредописана ситуација, највероватније, подвела под то друго кривично дело. Дилема о ком кривичном делу је реч решава се применом правила о привидном идеалном стицају.³⁰⁵

³⁰³ Вид. чл. 100а, ст. 1, тач. 3, подтач. 4 ЗПДГ и чл. 180, ст. 1, тач. 6 ЗПППА. Такође, да би било речи о пореској утаји неопходно је да извршилац својом радњом извршења достигне објективни услов инкриминације који износи милион динара. Тешко је замислити да би тај цензус могао да се достигне једнократном *ad hoc* продајом коју смо у примеру илустровали.

³⁰⁴ Илустративни пример је појава која је почетком 90-тих година 20. века била распрострањена на градским улицама у Србији, а то су били продавци различите врсте робе који су је продавали широком кругу (непознатих) лица, при чему нису били регистровани за обављање такве делатности, нису евидентирали остварени промет ни подносили пореске пријаве у којима би био исказан приход остварен продајом. За временски период од годину дана смо се одлучили из разлога што је у српском пореском систему пореска година календарска година.

³⁰⁵ Вид. Z. Stojanović (2017), 235. Стицај кривичних дела постоји онда када један учинилац једном радњом (идеални стицај) или са више радњи (реални стицај) учини више кривичних дела за која му се истовремено суди. За наше истраживање је релевантан привидни идеални стицај, који постоји када једном радњом буде остварено више кривичних дела, али се и поред тога сматра да је учињено само једно кривично дело.

Табела бр. 4:
Упоредни приказ радњи извршења пореске утаје и недозвољене трговине

Пореска утаја	Недозвољена трговина
„Ко у намери да потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина <i>на други начин прикрива податке</i> који се односе на утврђивање наведених обавеза (...)“	„Ко се неовлашћено и у већем обиму бави трговином (...)“

Поређењем радњи извршења та два различита кривична дела долазимо до питања да ли је бављење нерегистрованом делатношћу „неовлашћено и у већем обиму бављење трговином“ или, пак, „прикривање података који се односе на утврђивање пореских обавеза“, при чему је начин на који се ти подаци прикривају умишљајно пропуштање регистровања делатности?

Реч је о томе да уколико порески обвезник, примера ради, није код Агенције за привредне регистре регистровао оснивање друштва с ограниченом одговорношћу или предузетничке делатности, онда му није додељен ни порески идентификациони број.³⁰⁶ Поставља се питање да ли сама чињеница да бављењу делатношћу није претходила регистрација те делатности конституише кривично дело пореске утаје радњом извршења, коју је кривични законодавац дефинисао као „на други начин прикривање података који се односе на утврђивање пореза, доприноса или других прописаних дажбина“. Мишљења смо да је дело из нашег примера ипак примереније одредити као кривично дело недозвољене трговине. Треба имати у виду да је недозвољена трговина суштина оствареног неправда, без обзира на њен узгредни исход у виду пореске утаје.³⁰⁷

Утврђивање пореског дуга је „директној вези с вођењем кривичног поступка“.³⁰⁸ Реч је о нужном и неопходном услову за постојање пореске утаје. С друге стране, уколико Пореска управа у пореској контроли утврди да се обвезник бави начелно дозвољеном, али нерегистрованом, делатношћу, која се не може означити као „трговина“, и решењем му утврди порески дуг у износу који достиже објективни услов инкриминације, може се рећи да има елемената пореске утаје радњом прикривања на други начин.

³⁰⁶ Чл. 26, ст. 4 ЗПППА прописује да се правним лицима, предузетницима и другим субјектима за чију регистрацију је надлежна Агенција за привредне регистре, порески идентификациони број додељује преко те Агенције.

³⁰⁷ За радњу извршења недозвољене трговине која подразумева „неовлашћено и у већем обиму бављење трговином“ је довољно да дозвола за трговину не постоји у моменту предузимања радње извршења. Бављење подразумева „вишекратну континуирану делатност“. Вид. З. Стојановић (2012), 706.

³⁰⁸ Jelena Rakić, „Krivično delo poreska utaja – zakoniti i nezakoniti prihodi“, *Revija za kriminologiju i krivično pravo* 1-2/2020, 156.

Прецизнија законска дефиниција недозвољене трговине нам говори да то кривично дело има јак *ratio legis* јер инкриминише „бављење“ трговином. Међутим, трећа алтернативно постављена радња извршења пореске утаје оставља простор за полемику. С једне стране, сматрамо да је оправдано задржати генералну клаузулу „на други начин прикрива податке“ која постоји и у другим репрезентативним правним системима (нпр. САД), док се, с друге стране, не може потпуно искључити дилема да ли је бављење нерегистрованом делатношћу модел за незакониту пореску евазију. Мишљења смо да се простор за тврдњу о постојању кривичног дела пореска утаја радњом прикривања на други начин проналази уколико Пореска управа у пореској контроли утврди порески дуг лицу које се бави допуштеном, али нерегистрованом односно непријављеном делатношћу.

4.2.1.4 Објективни услов кажњивости као *conditio sine qua non* постојања пореске утаје

Важност коју објективни услов кажњивости (инкриминације) има код кривичног дела пореска утаја и, што ћемо касније видети, код кривичног дела пореска превара у вези са порезом на додату вредност, захтева да анализу усмеримо ка том кривичноправном институту. Будући да је његово постојање значајно код још једног кривичног дела против фискаса које је предмет докторске дисертације, одлучили смо се да на овом месту, најпре, детаљније анализирамо правну природу објективног услова кажњивости. Након тога ћемо изложити проблематику која се тиче његове примене код пореске утаје.

Преовлађујуће схватање које је заузела наука кривичног права подразумева да објективни услов кажњивости не представља обележје бића кривичног дела, иако се налази у законском опису и без њега кривично дело не постоји.³⁰⁹ Поједини аутори, чак, истичу да је објективни услов инкриминације „законодавни мотив кажњавања“.³¹⁰ Тај став разумемо на следећи начин: код кривичних дела код којих је објективни услов инкриминације прописан, његово постојање је елемент који, с аспекта угрожавања друштвених вредности које кривично право штити, оправдава да неко понашање буде предвиђено као кривично дело. Једном речју, без обзира на то што је учинилац предузео радњу извршења, што је урачунљив, свестан свог дела и хоће његово извршење, то дело неће бити кривично дело уколико није остварен и објективни услов инкриминације. Он представља додатни услов за постојање оних кривичних дела код којих је предвиђен. С друге стране се наглашава да тај услов не мора бити обухваћен кривицом учиниоца, као и да је без значаја да ли је учинилац био у стварној заблуди у погледу објективног услова

³⁰⁹ З. Стојановић (2020), 83.

³¹⁰ R. Sokolović, D. Jovašević (2015), 91.

инкриминације.³¹¹ Управо та особина, да не мора бити обухваћен кривицом учиниоца, доводи у сумњу његову оправданост и чини га спорним у науци кривичног права.³¹²

Код радње давања лажних података нагласак је на преварној радњи са намером да се избегне плаћање пореза, а не на самом чину неплаћања пореза. Бланкетна диспозиција пореске утаје има такав ефекат да би, у одсуству објективног услова инкриминације, кривично дело било исувише широког захвата те да би, хипотетички, могло да доведе до кривичног гоњења лица које је дало лажан податак о оствареном приходу, а пореска обавеза коју је избегао износи 10.000 динара. Важно је непоменути да, иако избегавање плаћања пореског дуга који не достиже објективни услов инкриминације не води кривичном гоњењу за кривично дело пореске утаје, то не значи да такав порески обвезник неће бити изложен гоњењу за неки порески прекршај.³¹³

4.2.1.4.1 Проблем прописивања новчаног износа као обележја пореских кривичних дела

Прописивање новчаних износа као објективних услова инкриминације код пореских кривичних дела није без недостатака. Једно од ограничења у примени апсолутних износа јесте нестабилност реалне вредности новца.³¹⁴ Ипак, инфлација у Србији је последњих година била релативно стабилна, тако да би могло да се заступа становиште да поменути проблем није од значаја, као што је био у периоду хиперинфлације.³¹⁵ Међутим, и поред тога, у периоду између 2016. и 2019. године новчани износ пореске утаје је промењен чак два пута,³¹⁶ тако да су замерке које

³¹¹ З. Стојановић (2020), 83.

³¹² У домаћој литератури се истиче да је у српском кривичном праву дошло до неоправдано широке употребе тог института, па се често нешто што представља последицу кривичног дела предвиђа као објективни услов инкриминације. На тај начин, уместо да тај институт доведе до сужавања криминалне зоне само на оне случајеве када је инкриминисање оправдано долази, заправо, до индиректног кршења начела субјективне одговорности. Отуда се у теорији кривичног права јавља подела на праве и неправе објективне услове инкриминације. Само првопоменути имају функцију ограничавања криминалне зоне, док је код неправих објективних услова инкриминације реч о латентним обележјима бића кривичног дела. Више о томе вид. нпр.: З. Стојановић (2020), 84.

³¹³ Чл. 180, ст. 1, тач. 6 ЗПППА.

³¹⁴ Игор Вуковић, „Новчани износи као обележја кривичних дела“, *Intermex* септембар 2014, 521.

³¹⁵ Према подацима из Меморандума Народне банке Србије о циљаним стопама инфлације до 2021. године, прогноза је 3% годишње инфлације, са дозвољеним одступањем од 1,5 процентних поена. https://www.nbs.rs/internet/latinica/30/memorandum_ciljevi_do_2021.pdf, последњи приступ: 2.6.2019.

³¹⁶ Законом о изменама и допунама КЗ из 2016. године (*Службени гласник РС*, бр. 94/2016) објективни услов инкриминације је повишен са 150.000 динара на 500.000 динара, а Законом о изменама и допунама КЗ из 2019. године (*Службени гласник РС*, бр. 35/2019) са 500.000 на 1.000.000 динара.

кривичноправна доктрина упућује на рачун прописивања апсолутних новчаних износа као објективних услова инкриминације начелно оправдане.

На рачун прописивања новчаних износа као нескривљеног објективног услова инкриминације може се истаћи општи приговор да законодавац кривично дело обликује као својеврсни деликт угрожавања.³¹⁷ Као потврду да се код пореске утаје ради о објективном услову инкриминације можемо навести то да законодавац користи везник „а“. Да поновимо, кривично дело пореска утаја дефинисано је на следећи начин: „Ко у намери да он или друго лице потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина, даје лажне податке о стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза или ко у истој намери, у случају обавезне пријаве, не пријави стечени приход, односно предмете или друге чињенице које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза или ко у истој намери на други начин прикрива податке који се односе на утврђивање наведених обавеза, а износ обавезе чије се плаћање избегава прелази милион динара.“³¹⁸ Језички стил који је коришћен нас наводи на закључак да законодавац одваја скривљено понашање учиниоца од даљег објективног догађаја који се на то понашање надовезује. Могло би се рећи да је код пореске утаје проблем то што је деликт делатносни, што значи да сама скривљена радња, без даљих услова, остварује биће дела. Објективни услов инкриминације је једино што пореску утају одваја од прекршаја.

Главни проблем разумевања новчаног износа као објективног услова инкриминације је питање његове примене код тежих облика кривичног дела. С обзиром на то да тежи облик кривичног дела подразумева вишу казну, а да је једина разлика основног и тежег облика прописани новчани износ, наука кривичног права је чврстог става да новчани износ код тежег облика мора бити обухваћен кривицом учиниоца.³¹⁹

Полемика се води око тога да ли је довољно да новчани износ као тежа последица буде обухваћен нехатом или је неопходан умишљај. У првопоменутом случају би се радило о примени правила о одговорности за тежу последицу, која подразумевају да када је из кривичног дела произашла тежа последица због које закон прописује тежу казну, та се казна може изрећи ако је учинилац у односу на ту последицу поступао из нехата, а и са умишљајем уколико тиме нису остварена обележја неког другог кривичног дела.³²⁰ Схватање да виши новчани износи код пореских кривичних дела представљају

³¹⁷ И. Вуковић (2014), 525.

³¹⁸ Чл. 225, ст. 1 КЗ.

³¹⁹ Zoran Stojanović, Nataša Delić, *Krivično pravo - posebni deo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu i Pravna knjiga, Beograd 2014, 184.

³²⁰ Чл. 27 КЗ. Слична је ситуација, на пример, у Немачкој, где се за тежу последицу одговара *само ако* је учинилац деловао из нехата према тежој последици. Вид. чл. 18 *Strafgesetzbuch*, https://www.gesetzeiminternet.de/cgi-bin/htsearch?config=Titel_bmijhome2005&method=or&words=German+Criminal+Code&suche=Suchen, последњи приступ: 2.6.2019.

тежу последицу не може се прихватити као исправно из најмање два разлога. Први је тај што је кључно питање да ли постојање већег новчаног износа код тежег облика представља даљу тежу последицу или се ради о „квантификовању штетног исхода, који већ представља последицу основног облика“.³²¹ Анализа пореских кривичних дела која садрже новчани износ као обележје кривичног дела показује да њихови тежи облици представљају само градацију штете коју фискус трпи, а не неку нову даљу тежу последицу.³²² Други разлог је тај што су пореска кривична дела делатносна. Закон изричито захтева да тежа последица мора да *проистекне* (дакле, да наступи) из кривичног дела да би се за њу извршилац могао казнити тежом казном. Код пореских кривичних дела последица није битан елемент, односно њено наступање није релевантно. Сва пореска кривична дела су довршена предузимањем радње извршења, тако да је примена правила о одговорности за тежу последицу доведена у питање и са стриктно нормативног аспекта.

Мишљења смо да је код пореских кривичних дела реч о другопоменутом случају, односно да су виши износи утајеног пореза код тежих облика кривичних дела квалификаторне околности које морају бити обухваћене умишљајем. Аутори кривичног права за такав закључак наводе још један снажан аргумент. Наиме, код продуженог кривичног дела законодавац је прописао да ако продужено кривично дело обухвата кривична дела чије је битно обележје одређени новчани износ, сматраће се да је продуженим кривичним делом остварен збир износа остварених појединачним делима, уколико је то (новчани износ) обухваћено јединственим умишљајем учиниоца.³²³ Нелогично би било да се умишљај захтева само у случају продуженог кривичног дела, а да се у случају појединачних износа која улазе у његов састав прихвата нехат, или чак да се ти износи сматрају објективним условом инкриминације у погледу којег, по дефиницији, учинилац не мора имати никакву свест.³²⁴ Притом, учинилац не мора имати тачну представу о износу пореза чије плаћање избегава, али мора бити свестан да се ради о „већој вредности“.³²⁵ То што утврђивање умишљаја у односу на квалификаторну околност у пракси може да створи потешкоће није довољан разлог да се новчани износ сматра објективним условом инкриминације код тежих облика

³²¹ Вид. И. Вуковић (2014), 528.

³²² На пример, код пореске утаје висина запрећене казне за тежи облик кривичног дела зависи искључиво од тога колики је износ пореза чије се плаћање избегава. Иста је ситуација код неуплаћивања пореза по одбитку (чл. 226 КЗ) и код пореске преваре у вези са порезом на додату вредност (чл. 173а ЗПППА).

³²³ Чл. 61, ст. 5 КЗ. Вид. Пресуду Врховног касационог суда Кзз. бр. 890/18 од 24.9.2018. године.

³²⁴ И. Вуковић (2014), 531; З. Стојановић (2012), 678. Умишљај код дела квалификованих новчаним вредностима се тражи и у аустријском праву. Вид. Susane Reindl, "Kommentierung des Art. 5 Strafgesetzbuch", *Wiener Kommentar zum Strafgesetzbuch* (Her. Frank Höpfel, Eckart Ratz), Wien 2005, 189. Цитирано према: И. Вуковић (2014).

³²⁵ З. Стојановић (2012), 612.

пореских кривичних дела, а да то не изазове озбиљне последице на плану начела кривице прописаног у чл. 2 КЗ-а.

4.2.1.4.2 Проблем примене правила о временском важењу кривичног законодавства у случајевима промене висине новчаних износа

Вратимо се сада на проблематику објективног услова инкриминације код кривичног дела пореске утаје. У претходном излагању смо видели да је у кратком временском периоду КЗ промењен два пута, и то баш у погледу објективног услова инкриминације. Због тога је важно да пажњу посветимо правилима о временском важењу кривичног законодавства.³²⁶

Наиме, уколико је после извршења кривичног дела измењен закон, једном или више пута, примениће се закон који је најблажи за учиниоца. Другим речима, постоје практичне импликације измена КЗ-а. У кривичноправној доктрини и у судској пракси заузет је став да је блажи онај закон који у целој својој примени доводи у повољнији положај окривљеног.³²⁷ Описани став тумачимо тако да примена блажег закона не значи само процену да ли је новијим законом кривична санкција строжа или не, већ и процену да ли је једно инкриминисано дело новијим законом декриминализовано. У том смислу, ако пођемо од претпоставке да је објективни услов инкриминације *conditio sine qua non* кривичног дела пореске утаје, онда неиспуњавање тог нужног услова значи да не постоји кривично дело. Једном речју, радња или пропуштање која је до 1.3.2018. године била кривично дело (јер је објективни услов инкриминације износио 500.000 динара), сада више није кривично дело, уколико износ пореза чије се плаћање избегава не прелази милион динара. Тако је у поступку пред Врховним касационим судом утврђено да је дошло до повреде КЗ-а на штету окривљеног. Донета је ослобађајућа пресуда, јер је објективни услов инкриминације који важи од 1.3.2018. године далеко већи од оног који се примењивао у моменту када је изречена осуђујућа пресуда.³²⁸ Судови су на исти начин

³²⁶ Чл. 5 КЗ.

³²⁷ Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1. бр. 854/2018(1) од 11.9.2018. године. Вид. исто тако И. Вуковић (2021), 33. Према Вуковићевом мишљењу, ретроактивна примена *најблажег* закона може се објаснити тиме да би било „неправично учиниоцу судити на основу норми у чију строгост ни сам законодавац више не верује“. Доктрина и судска пракса су јединствени у томе да правило о примени блажег закона подразумева све применљиве правне одредбе (пореске и кривичне) у време извршења дела, затим све одредбе које важе у време суђења, па се у целини примењује оно што је повољније за окривљеног. Због тога је у оптицају велики број могућности (промена пореских стопа, начина утврђивања пореске основице, прописивање блаже казне и сл.). Ми ћемо расправу концентрисати на промену објективног услова инкриминације.

³²⁸ Пресуда Врховног касационог суда Кзз. бр. 970/2018 од 24.9.2018. године. У образложењу пресуде се наводи да „не стоје законска обележја кривичног дела пореска утаја према закону који се (...) има применити у конкретном случају“.

објашњавали своје одлуке и када је објективни услов инкриминације раније мењан (са 150.000 динара на 500.000 динара).³²⁹

Правила о временском важењу кривичног законодавства у случајевима поступака који нису правноснажно окончани до 1.3.2018. године могу довести до ослобађања оптужених од кривичне одговорности због тога што КЗ, да поновимо, прописује да, ако је после извршења кривичног дела измењен закон, једном или више пута, примениће се закон који је најблажи за учиниоца.³³⁰ Уколико се против осумњичених воде поступци због постојања основане сумње да су до 1.3.2018. године утајили порез у висини која прелази 150.000 динара, али не достиже 500.000 динара, односно милион динара, то дело се више не сматра кривичним делом. То значи да дело које је у једном тренутку било кривично дело више то није, па ће се, услед примене блажег материјалног закона, донети ослобађајућа пресуда.³³¹

Основни облик кривичног дела пореске утаје, који предвиђа објективни услов инкриминације, нормира и казну затвора у трајању од једне до пет година и новчану казну. Пореска утаја има два квалификована облика. Тежи облик пореске утаје предвиђа квалификаторну околност као износ који прелази пет милиона динара, за шта је запређена казна затвора од две до осам година и новчана казна.³³² Најтежи облик пореске утаје предвиђа квалификаторну околност као износ који прелази 15 милиона динара, за шта је запређена казна затвора од три до десет година и новчана казна.³³³

4.2.1.5 „Несамостални предузетници“ као евентуални извршиоци пореске утаје

Развој информационих технологија је довео и до иновација у моделима пореске утаје. У овом одељку пажњу посвећујемо пословном моделу који је у свету, а и у Србији, широко распрострањен, за који је препознато да доводи до великих пореских уштеда, али који до сада није претерано привукао пажњу органа кривичног гоњења. Реч је о следећем: Наручилац посла је привредно друштво, док су непосредни извршиоци посла физичка лица која имају регистровану самосталну делатност и послују као предузетници. Тај модел пословања је погодан за ангажовање „флексибилне радне снаге“ која није заштићена радним правом, што доводи до смањивања трошкова у том

³²⁹ Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу КжЗ. бр. 17/2018 од 7.9.2018. године. Суд је у образложењу пресуде закључио да се „на окривљеног ваља применити Закон о изменама и допунама Кривичног законика, *Службени гласник РС*, бр. 94/2016 као најблажи за учиниоца, будући да прописује већи износ пореске обавезе (петсто хиљада динара) као објективни услов инкриминације“.

³³⁰ Чл. 5, ст. 2 КЗ.

³³¹ Чл. 423, тач. 1 ЗКП.

³³² Чл. 225, ст. 2 КЗ.

³³³ Чл. 225, ст. 3 КЗ.

сегменту. Такође је присутан и порескоправни разлог који се огледа у уштеди по основу пореза на зараде и доприноса.³³⁴ Наиме, када би непосредни извршиоци били у радном односу код наручиоца посла, онда би накнада за рад коју примају била третирана као зарада и наручилац посла би имао обавезу да обрачуна, обустави и уплати припадајући порез на зараду и доприносе. Уместо тога се непосредни извршиоци појављују у улози пружаоца услуге, који за ту услугу наплаћује (порезом неоптерећену) накнаду за пружену услугу, јер они као предузетници најчешће плаћају порез на приход од самосталне делатности на паушално утврђен приход.

Питање које се намеће је да ли се таквим пословним моделом избегава плаћање пореза на зараде и доприноса давањем лажних података у пореском билансу привредног друштва да су приходи које предузетници остварују накнаде за услуге које они пружају, а не зараде. Међутим, из постављене проблематике се може закључити да је претходно потребно одговорити на питање да ли је однос између привредног друштва и предузетника, у ствари, прикривени радни однос.³³⁵

Српска јуриспруденција се поменути питањем није бавила, па ћемо анализу тог пословног модела вршити кроз, у порескоправним круговима, сада већ познату пресуду енглеског *Employment Tribunals* у случају превозника *Uber*.³³⁶ Компанија *Uber* се у светским размерама препознаје као понуђач услуге локалног превоза, који је јефтинија алтернатива такси превозу. Првостепени суд је закључио да је помисао о томе да се у Лондону налази 30.000 самосталних *Uber* возача „смешна“.³³⁷ Апелациони суд Енглеске и Велса је у жалбеном поступку анализирао опште услове превоза који се тичу односа возача и путника и установио да путник „прихвата да *Uber* не пружа услугу транспорта (...), већ да услугу транспорта омогућава независна трећа страна која није у радном односу код *Uber*-а“.³³⁸ Међутим, суд је образложио да: (а) када возач укључи апликацију за проналажење путника; (б) налази се на територији на којој је овлашћен да врши транспорт путника (град Лондон); и (в) у могућности је и жели да прихвати вожњу, онда

³³⁴ Annette Thörnquist, “False Self-Employment and Other Precarious Forms of Employment in the Grey Area of the Labor Market”, *International Journal of Comparative Labour Law and Industrial Relations* 4/2015, 411-412.

³³⁵ Љубинка Ковачевић, *Заснивање радног односа*, Правни факултет Универзитет у Београду, Београд 2021, 66. Ауторка указује да је у сектору информационих и комуникационих технологија дуго била распрострањена пракса да радници с послодавцем не закључују уговор о раду, већ се региструју као предузетници паушалци који с послодавцем (заправо, налогодавцем) закључују уговоре о пружању услуга. Један од мотива за такав аранжман свакако је порески, јер су порез и доприноси на зараду виши од пореза и доприноса који се плаћају на паушално утврђен приход.

³³⁶ Case No: 2202551/2015, Yasen Aslam, James Farrar, Robert Dawson & others v. Uber B.V., Uber London Limited, Uber Britania Limited, Judgment 28 October 2016.

³³⁷ Вид. *ibid.*, параграф 90.

³³⁸ Case No: A2/2017/3467, Neutral Citation Number: [2018] EWCA Civ 2748, Royal Courts of Justice, Uber B.V., Uber London Limited, Uber Britania Limited v. Yasen Aslam, James Farrar, Robert Dawson & others, Approved Judgment 19 December 2018.

се сматра „запосленим“ код *Uber*-а. Суд је, такође, истакао да је „на бази здравог разума, језика који је коришћен у правном послу (...) разумно закључити да у стварности не постоји уговор између путника и возача (...); путник нема уговор на основу којег би могао да натера возача да га повезе“.³³⁹ Суд до таквог закључка долази применом теста артифицијелности, па закључује да у уговорима између возача и *Uber*-а постоји висок степен фикције због тога што:

- се странка са којом је *Uber* у споразуму означава као „партнер“ или „муштерија“, као да је реч о самосталном субјекту права који је послодавац једном или више возача, иако је огромна већина возача у ствари једини пружалац превоза;
- *Uber* примењује висок степен контроле над возачима;
- свака завршена возња оставља траг од папира у форми документа који изгледа као рачун који возач издаје путнику. Тај документ не садржи све податке о путнику, већ само његово име;
- је у јавним иступањима компанија *Uber* возаче оловљавала са „наши возачи“, а за компанију писала да „*Uber* има све више и више путника“.³⁴⁰

Минуциозна анализа правне проблематике, образложена на 70 страна пресуде, Суд је довела до закључка да су возачи, у ствари, запослени у компанији *Uber*, односно у њеној лондонској филијали. Чињеница да је реч о пресуди *грађанског* одељења Апелационог суда Енглеске и Велса не треба да наведе на погрешан закључак да је она без значаја за пореско право. Напротив, њен утицај на порески систем Србије се може видети у ЗПДГ-у.

Српски порески законодавац је препознао слабост постојећег начела фактицитета чија би непосредна примена у напред поменутих случајевима представљала сложен задатак за Пореску управу, уз ризик неједнаког поступања чиме би се угрозила правна сигурност пореских обвезника.³⁴¹ Због тога је уведен „тест самосталности“, који би могао да се окарактерише као посебно антиабузивно правило (енг. *Specific anti-avoidance rules – SAAR*).³⁴² Циљ тог теста је да применом објективних мерила „открије“ предузетнике који

³³⁹ *Ibid.*

³⁴⁰ *Ibid.*

³⁴¹ Љ. Ковачевић (2021), 67.

³⁴² Тест самосталности се састоји од девет критеријума који дефинишу однос између налогодавца и предузетника. Сматра се да ти критеријуми представљају показатеље несамосталности једног конкретног предузетника у односу са једним конкретним налогодавцем. Критеријуми су следећи: (1) налогодавац или повезано лице с налогодавцем одређује радно време предузетнику или су одмор и одсуства предузетника зависни од одлуке налогодавца или повезаног лица с налогодавцем и накнада предузетнику се не умањује сразмерно времену проведеном на одмору; (2) предузетник уобичајено користи просторије које обезбеди или обавља послове у месту које одреди налогодавац или повезано лице с налогодавцем за потребе

су само декларативно самостални, а заправо су зависни од свог налогодавца. Уколико предузетник „падне“ на тесту самосталности тако што се у пореској контроли установи да испуњава најмање пет од девет прописаних критеријума, приход који он остварује од налогодавца неће бити третиран као накнада за услугу, већ као тзв. остали други приход у смислу ЗПДГ-а. Тест самосталности ствара правни основ за преквалификацију накнаде коју остварује „несамостални“ предузетник или предузетник паушалац у „остали други приход“, који се према ЗПДГ-у опорезује пропорционалном пореском стопом од 20%.

ЗПДГ не уређује даље порескоправне последице, већ само ствара правну претпоставку да се циљани приход захвати порезом на друге приходе, уз примену реторзивне мере. Реч је о томе да се, док се „други приходи“ опорезују наведеном пропорционалном стопом, уз могућност одбитка нормираних трошкова, преквалификовани приходи које „несамостални“ предузетник остварује опорезују без признавања права на нормиране трошкове. У том смислу се може закључити да је једина пореска последица за предузетника који не прође тест самосталности преквалификација накнаде коју остварује од налогодавца у приход који има неповољнији порески третман. Сем тога, применом теста артифицијелности установљено је да је пословни модел који подразумева ангажовање „несамосталних предузетника“ фикција, што тест

обављања послова који су му поверени; (3) налогодавац или повезано лице с налогодавцем врши или организује стручно оспособљавање или усавршавање предузетника; (4) налогодавац је ангажовао предузетника након оглашавања у средствима информисања потребе за ангажовањем физичких лица или ангажујући треће лице које се уобичајено бави проналажењем лица подобних за радно ангажовање, а чија је услуга резултирала ангажовањем тог предузетника; (5) налогодавац или повезано лице с налогодавцем обезбеђује сопствени основни алат, опрему или друга основна материјална или нематеријална средства потребна за редован рад предузетника или финансира њихову набавку, осим специјализованих алата, опреме или других специјализованих материјалних или нематеријалних средстава који могу бити неопходни у циљу извршавања специфичног посла или налога, или налогодавац или повезано лице с налогодавцем уобичајено руководи процесом рада предузетника, осим таквог руковођења које подразумева давање основног налога у вези са нарученим послом и разумну контролу резултата рада или надзор налогодавца, као доброг привредника, над обављањем посла који је наручио; (6) најмање 70% од укупно остварених прихода предузетника у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години је остварено од једног налогодавца или од повезаног лица с налогодавцем; (7) предузетник обавља послове из делатности налогодавца или повезаног лица с налогодавцем, а за тако обављене послове његов уговор о ангажовању не садржи клаузулу по којој предузетник сноси уобичајени пословни ризик за посао испоручен клијенту налогодавца или повезаног лица с налогодавцем, уколико такав клијент постоји; (8) уговор о ангажовању предузетника садржи делимичну или потпуну забрану предузетнику да пружа услуге по основу уговора са другим налогодавцима, изузев делимичне забране која обухвата пружање услуга ограниченом броју директних конкурената налогодавцу; (9) предузетник обавља активности уз накнаду за истог налогодавца или за повезано лице с налогодавцем, непрекидно или са прекидима 130 или више радних дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години, при чему се обављањем активности у једном радном дану сматра обављање активности у било ком периоду током тог радног дана између 00 и 24 часа. Вид. чл. 85, ст. 1, тач. 17 ЗПДГ. Такође, вид. *Упутство за примену члана 85 став 1 тачка 17 Закона о порезу на доходак грађана у пореској контроли (тест самосталности)*, Министарство финансија Пореска управа број: 000-431-02-142/2020-1000, Београд 2020, 9.

самосталности не омогућава (барем не непосредно).³⁴³ У том контексту није за очекивати да би српски тест самосталности могао да буде употребљен у казненоправне сврхе, иако је реч о прикривању праве (економске) суштине пословног односа, са циљем избегавања плаћања пореза. У Упутству за примену теста самосталности Министарства финансија Републике Србије се наглашава да се тест самосталности може разумети као „конкретизација начела фактицитета.“³⁴⁴ Међутим, напред је било речи о томе да не постоји одговарајући правни основ за примену начела фактицитета у кривичноправне сврхе, па се исти закључак односи и на тест самосталности којим се начело фактицитета примењује на конкретну порескоправну ситуацију.

4.2.2 Неуплаћивање пореза по одбитку

У овом одељку ћемо анализирати пореско кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку које чини „одговорно лице у правном лицу - пореском платцу, као и предузетник - порески платцац који, у намери да избегне плаћање пореза по одбитку, доприноса за обавезно социјално осигурање по одбитку или других прописаних дажбина, не уплати износ који је обрачунат на име пореза по одбитку, односно доприноса за обавезно социјално осигурање по одбитку, на прописани уплатни рачун јавних прихода или не уплати друге прописане дажбине“.³⁴⁵

Проблематика у вези са овим пореским кривичним делом је умногоме повезана са његовом генезом. Наиме, наведено пореско кривично дело је изменама КЗ-а³⁴⁶ преузето из ЗПППА. Том приликом је кривични законодавац изгубио из вида да ЗПППА прописује да се закон примењује на све облике јавних прихода које наплаћује Пореска управа,³⁴⁷ што значи да се примењује и на доприносе. Појам „порез“, у смислу ЗПППА, обухвата и доприносе.³⁴⁸ Тако схваћен појам пореза се односио и на биће пореског

³⁴³ Више о примени тзв. „индикатора“ радног односа према правилима Пореске управе САД-а (*Internal Revenue Service*) и тесту који примењује Пореска управа Уједињеног Краљевства (*HM Revenue & Customs*) вид. Simon Deakin, „Decoding Employment Status“, *King's Law Journal* 2/2020, 183.

³⁴⁴ Упутство за примену члана 85 став 1 тачка 17 Закона о порезу на доходак грађана у пореској контроли (тест самосталности), 10.

³⁴⁵ Чл. 226 КЗ.

³⁴⁶ Службени гласник РС, бр. 72/2009. Даном ступања на снагу Закона о изменама и допунама КЗ 11.9.2009. године престао је да важи чл. 173 ЗПППА који је предвиђао истоимено пореско кривично дело. Вид. Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1. бр. 3270/10 од 15.7.2010. године.

³⁴⁷ Чл. 2, ст. 1 ЗПППА.

³⁴⁸ У теорији пореског права таква дилема не постоји. Порез се сматра инструментом јавних прихода којим држава од правних субјеката која се налазе под њеном пореском сувереношћу узима новчана средства ради финансирања својих издатака. Битан елемент дефиниције је да не постоји однос *quid pro quo* као, на

кривичног дела, али у КЗ-у није било упућујуће норме која би отклонила опасност од екстензивног тумачења и креативне аналогije која је, поновимо, у кривичном праву забрањена.³⁴⁹ Не би било погрешно рећи да су специфичности које се тичу одређивања пореских категорија аргумент више у правцу нашег предлога да сва пореска кривична дела буду систематизована у ЗПППА. Све до измена КЗ-а³⁵⁰ из 2012. године било је бројних случајева у којима су судови доносили ослобађајуће пресуде у ситуацијама када се окривљенима ставља на терет неплаћање обрачунатих доприноса.³⁵¹

Дефиниција радње извршења поменутог кривичног дела је, с аспекта његовог извршиоца, ужа у односу на пореску утају. Наиме, док пореску утају може да изврши било које лице, кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку спада у категорију *delicta propria*, јер је својство његовог извршиоца битан елемент радње извршења кривичног дела. Законодавац је у опис извршиоца кривичног дела увео категорију пореског платца, односно дефинисао да је извршилац кривичног дела одговорно лице код исплатиоца прихода који је дужан да, у име и за рачун пореског обвезника, обрачуна и по одбитку плати порез и доприносе.³⁵² Извршилац је и предузетник у случајевима када он има

пример, код наплате такси. Вид. Гордана Илић-Попов, „Порези и њихове врсте“, *Правни и рачуноводствени аспекти пореског саветовања* (ур. Гордана Илић-Попов), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012, 15; David Williams, „Social Security Taxation“, *Tax Law Design and Drafting* (ed. V. Thuronyi), IMF, Washington D.C. 1996, 6.

³⁴⁹ Реч је о стварању права закључивањем по сличности. Наиме, ако у ЗПППА појам порез подразумева и доприносе за обавезно социјално осигурање, онда се појам порез на исти начин схвата и у КЗ-у. Иако би такав закључак начелно био правно исправан, у кривичном материјалном праву је неприхватљив јер проширује зону инкриминације и у биће кривичног дела уводи читаву категорију јавних прихода, чије избегавање плаћања законодавац није предвидео као кривично дело.

³⁵⁰ Чл. 20 Закона о изменама и допунама КЗ, *Службени гласник РС*, бр. 121/2012.

³⁵¹ Решење Апелационог суда у Крагујевцу Кж. I бр. 1382/10 од 10.1.2012. године. У тој одлуци суд наводи да се „под радњом извршења кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку не може подвести неплаћање доприноса“; Пресуда Основног суда у Нишу К. бр. 5471/10 од 6.7.2011. године; Пресуда Апелационог суда у Нишу Кж1. бр. 354/12 од 13.9.2012. године. У другопоменутој одлуци, суд је закључио да „доприноси не спадају у кривично дело, јер објекат кривичног дела представља неуплаћивање пореза по одбитку.“ Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж. бр. 5340/13 од 27.1.2014. године; Решење Апелационог суда у Београду, Кж2 бр. 1082/2015 од 2.6.2015. године. Став Кривичног одељења Апелационог суда у Крагујевцу, који је усвојен на седници од 19.10.2016. године, према којем се доприноси не могу сматрати посебном врстом пореза, те отуда биће кривичног дела не обухвата доприносе за обавезно социјално осигурање. Образложење за такав став би могло да буде у околности да је Република Србија приступањем Међународном монетарном фонду (ММФ) преузела обавезу да своју статистику јавних финансија води према правилима која је ММФ формулисао у *Government Finance Statistics Manual*, према којем се доприноси за социјално осигурање не сматрају порезима, већ се третирају као посебна категорија јавних прихода. Вид. *Government Finance Statistics: Compilation Guide for Developing Countries*, International Monetary Fund, Washington D.C. 2011, 40. Са становишта науке пореског права, чији се закључци могу видети и у ЗПППА, нема препреке да се доприноси подведу под појам порез у најширем смислу.

³⁵² Пресуда Врховног касационог суда Кзз. бр. 1225/17 од 26.4.2018. године.

својство пореског платца. Другим речима, радња извршења је одређена на тај начин да извршилац овог кривичног дела никада није порески обвезник,³⁵³ осим у случају предузетника који порез на приход од самосталне делатности плаћа на стварно утврђен приход и који се определио за исплату личне зараде.³⁵⁴ Реч је о предузетнику који на своју личну зараду треба да обрачуна и по одбитку плати припадајући порез и доприносе. У свим другим случајевима (на пример, када предузетник радно ангажује неко лице), он не иступа као порески обвезник, већ као порески платац за радно ангажовано лице, у чије име и за чији рачун подноси пореску пријаву и плаћа порез и доприносе на његову зараду.³⁵⁵

Када говоримо о кругу потенцијалних извршилаца кривичног дела, сматрамо да треба отклонити погрешно уверење да се порези по одбитку плаћају само код опорезивања дохотка грађана. У том смислу не можемо прихватити став да су приходи на које се плаћа порез по одбитку прописани *искључиво* чл. 99 ЗПДГ-а.³⁵⁶ Иако најбројнији, случајеви плаћања пореза по одбитку нису „резервисани“ као модел наплате само оних јавних прихода који терете доходак грађана.³⁵⁷ Плаћање пореза по одбитку сматра се ефикасном техником плаћања пореза, па се отуда јавља и код пореза

³⁵³ Исто тако вид. З. Стојановић (2020), 736.

³⁵⁴ Чл. 12, ст. 3, тач. 2 ЗПППА дефинише пореског платца као једног од пореских дужника. У случају предузетника који се одлучи да порез на приход од самосталне делатности плаћа на стварно утврђен приход, уместо по методи паушално утврђене пореске основице, он може себи да исплаћује тзв. „личну зараду“. Вид. чл. 33. ст. 1 ЗПДГ. У том случају, предузетник је *de facto* порески платац, јер обрачунава и по одбитку плаћа порез на зараду и доприносе за социјално осигурање. Он је истовремено и порески обвезник, јер се зарадом у смислу ЗПДГ-а сматра и лична зарада предузетника, а обвезник пореза на зараде је физичко лице које остварује зараду. Вид. чл. 13, ст. 3 и чл. 15 ЗПДГ.

³⁵⁵ Обавезу плаћања доприноса на зараду „деле“ послодавац и запослени. Вид. чл. 44, ст. 1 ЗДОСО. Стопа доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање је 25%, за обавезно здравствено осигурање 10,3% и за осигурање за случај незапослености 0,75%. Тако доприносе на основицу плаћа послодавац у своје име, а за рачун запосленог (терет сноси искључиво послодавац), док доприносе из основице плаћа послодавац у име и за рачун запосленог (умањујући бруто зараду запосленог). Вид. Светислав В. Костић, „Непоштовање уставности у области опорезивања зарада у Србији“, *Анали Правног факултета у Београду* 3/2018, 252. Разлика између доприноса који се плаћају на основицу и оних који се плаћају из основице није значајна за кривично дело неуплаћивања пореза по одбитку, пошто кривични законодавац користи генерички појам „доприноси“, којим је тај фискалитет обухваћен у целисти.

³⁵⁶ Министарство правде САД, Канцеларија за међународну помоћ, усавршавање и професионалну обуку у правосуђу, *Приручник за сузбијање привредног криминалитета и корупције*, Београд 2017, 63.

³⁵⁷ Велики број држава наплаћује порез и доприносе на доходак из радног односа тако што послодавац обрачунава, обуставља износ пореза и доприноса од зараде запосленог, а затим тај износ уплаћује на предвиђене уплатне рачуне. Вид. Lee Burns, Richard Krevier, „Individual Income Tax“, *Tax Law Design and Drafting* (ed. Victor Thuronyi), International Monetary Fund, Washington D.C. 1996, 61. Циљ је да се доходак из радног односа опорезује приликом остваривања тог дохотка (енг. *pay as you earn principle* – PAYE). Раније се начело PAYE односило само на порез на зараде, али је временом дошло до интеграције PAYE и наплате доприноса. Вид. Koenraad van der Heeden, „The Pay-As-You-Earn Tax on Wages“, *Tax Law Design and Drafting* (ed. Victor Thuronyi), International Monetary Fund, Washington D.C. 1996, 11-12.

на добит који се, у одсуству другачије одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, по одбитку плаћа приликом исплате појединих прихода од стране резидентног пореског обвезника нерезидентном пореском обвезнику.³⁵⁸

Кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку је оmissивно кривично дело, што има одређене порескоправне и кривичноправне импликације.³⁵⁹ Са становишта времена извршења кривичног дела, радња извршења је довршена оног тренутка када протекне рок за уплаћивање обрачунатог пореза и доприноса по одбитку. Иако се, по правилу, порез по одбитку плаћа при исплати прихода пореском обвезнику, постоји изузетак у случају пореза по одбитку на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу: (1) дивиденди и удела у добити у правном лицу, укључујући и ликвидациони остатак; (2) накнада од ауторског и сродних права и права индустријске својине; (3) камата; (4) накнада од закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике; (5) накнада од услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга и других услуга из области правног и пословног саветовања, независно од места њиховог пружања или коришћења, односно места где ће бити пружене или коришћене; (6) извођења естрадног, забавног, уметничког, спортског или сличног програма у Републици, који нису опорезовани као доходак физичког лица (извођача, музичара, спортисте и сл.), у складу са прописима којима се уређује опорезивање дохотка грађана; (7) прихода које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица откупом секундарних сировина и отпада. Тада се порез по одбитку плаћа у року од три дана од дана када је приход остварен, односно исплаћен.³⁶⁰ Кривично дело је довршено протеклом тог рока уколико порез не буде плаћен.

У науци кривичног права преовлађује схватање да је за постојање кривичног дела ирелевантно да ли је пореска пријава поднета.³⁶¹ Анализа радње извршења *prima facie* може да наведе на такав закључак, јер законодавац у бићу кривичног дела није инкриминисао неподношење пореске пријаве као такво. Међутим, уколико биће кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку сагледамо и са порескоправног становишта долази се до супротног закључка, а то је да радњу извршења (пропуштање плаћања обрачунатог пореза по одбитку) није могуће предузети без претходног подношења пореске пријаве. Обрачунати порез и доприноси који се плаћају по одбитку

³⁵⁸ Чл. 40, ст. 1 ЗПДПЛ предвиђа обавезу плаћања пореза на добит по одбитку.

³⁵⁹ Чл. 15, ст. 1 КЗ прописује да је кривично дело учињено нечињењем кад закон пропуштање да се предузме одређено чињење предвиђа као кривично дело. Општа дужност плаћања пореза по одбитку (чињење) је предвиђена у чл. 12, ст. 3, тач. 2 ЗПППА, док су порези који се плаћају по одбитку предвиђени у чл. 99 ЗПДГ и чл. 40 ЗПДПЛ.

³⁶⁰ Чл. 71 ЗПДПЛ.

³⁶¹ Вид. З. Стојановић (2020), 735; М. Кулић, Г. Милошевић (2011), 334.

се исказују управо у пореској пријави.³⁶² Пореска пријава за порезе и доприносе који се плаћају по одбитку је електронска, а Пореска управа проверава математичку тачност исказаних података одмах по пријему пријаве.³⁶³ Тек након што порески платац добије електронску потврду од Пореске управе о уредно поднетој пореској пријави, он добија инструкције за уплату дугованог пореза и доприноса.³⁶⁴ Подношење пореске пријаве је неопходан услов да би кривично дело уопште постојало. Уколико би опорезиви догађај настао, а порески платац не поднесе пореску пријаву, онда би се радило о кривичном делу пореска утаја радњом извршења неподношења пореске пријаве. То значи да и у случају пореза који се плаћају по одбитку, у обзир долази претходно дело уколико електронска пореска пријава уопште не буде сачињена и поднета Пореској управи. Подношење пореске пријаве подразумева обрачун пореза, што значи да је законодавац, у ствари, инкриминисао подношење пореске пријаве иза које не следи плаћање пореског дуга. Радња извршења је предузета пропуштањем да се плати обрачунати порез по одбитку, из чега следи да кривично дело постоји и ако је плаћен мањи износ дугованог пореза од оног који је обрачунат.³⁶⁵

Дакле, радња извршења подразумева подношење пореске пријаве, уз истовремено неуплаћивање пореза који је у њој исказан. Указаћемо на одређене логичке и системске недостатке садржане у бићу тог кривичног дела.

Законодавац је инкриминисао само ситуацију неуплаћивања износа *који је обрачунат* на име пореза по одбитку, односно доприноса по одбитку. Другим речима, да би се радило о поменутом кривичном делу, учинилац претходно мора да обрачуна порез (а то значи да поднесе пореску пријаву), али да га не уплати. То значи да се кривично гоњење у потпуности избегава уколико се порески дуг не обрачуна (односно, не поднесе пореска пријава) и порез не плати, а износ пореза и доприноса не прелази милион динара. У том случају неће бити речи о кривичном делу неуплаћивање пореза по одбитку, јер порез није обрачунат, а неће бити речи ни о пореској утаји, јер није

³⁶² До поменутих измена КЗ-а, када је пореско кривично дело „пренето“ из ЗПППА у КЗ, било је неопходно да се обрачунати порез исказе у пословним књигама пореског платца. Вид. Пресуду Апелационог суда у Београду Кж. бр. 1376/12 од 10.4.2012. године.

³⁶³ Чл. 6, ст. 1 Правилника о пореској пријави за порез по одбитку.

³⁶⁴ Појединачна пореска пријава подноси се пре сваке исплате прихода на који се обрачунава и плаћа порез по одбитку, односно пре сваког плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање када се ти доприноси плаћају без исплате зараде. Појединачна пореска пријава се сматра поднетом када Пореска управа потврди формалну исправност и математичку тачност исказаних података, додели број пријаве, број одобрења за плаћање укупног износа обавезе по том основу и у електронском облику достави о томе обавештење подносиоцу пореске пријаве. Вид. чл. 3, ст. 1, чл. 5, ст. 1 и чл. 6, ст. 1 Правилника о пореској пријави за порез по одбитку.

³⁶⁵ З. Стојановић (2016), 735.

достигнут објективни услов инкриминације. Одговорност пореског платца за порески прекршај би се, такође, могла довести у питање.³⁶⁶

Изложена аргументација нас наводи на питање мотива законодавца да описано понашање предвиди као пореско кривично дело. Обрачуном пореза и обавештавањем Пореске управе о његовој висини порески плаћац обелодањује да је наступио опорезиви догађај. У тој ситуацији нема прикривања чињеница које су релевантне за утврђивање пореза, односно нема акта преваре. Пореска управа има на располагању правне механизме обезбеђења наплате пореског дуга (чл. 66 ЗПППА), секундарну пореску обавезу (чл. 31 ЗПППА) и могућност принудне наплате пореског дуга (чл. 77 ЗПППА). Зато можемо поставити питање оправданости кажњавања, чак, и у ситуацији када се обрачунати порез не плати.

Уколико ставимо у однос пореску утају и неуплаћивање пореза по одбитку, закључујемо да су та два кривична дела међусобно искључујућа, а поставља се питање да ли је то неопходно. Дефиниција радње извршења кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку имплицира *argumentum a contrario* да обрачунати порез може да се не плати без намере да се његово плаћање избегне, што и чини окосницу сваке одбране окривљених за то пореско кривично дело.

Упоредноправно посматрано, немачки *Abgabenordnung* предвиђа само пореску утају (нем. *Steuerhinterziehung*) која на свеобухватан начин дефинише кажњиве преварне радње усмерене ка избегавању плаћања пореза.³⁶⁷ Амерички *Internal Revenue Code* има приступ сличан српском, уз важан изузетак да не „привилегује“ порезе по одбитку посебном инкриминацијом њиховог неуплаћивања, већ као посебно кривично дело предвиђа свесно пропуштање плаћања (било ког) пореза.³⁶⁸

Сматрамо да је српски кривични законодавац безразложно предвидео као кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку. Системски проблеми образложења одлука који се појављују у судској пракси не могу да буду решени адекватно, јер је правна логика иза тог кривичног дела недоследна. С једне стране, неопходно је подношење

³⁶⁶ Чл. 177 ЗПППА. Прекршај у овом случају може бити споран јер чл. 177 ЗПППА као прекршиоца одређује пореског обвезника, а пропуштање подношења пореске пријаве чини порески плаћац.

³⁶⁷ Радње извршења основног облика кривичног дела су: (1) давање нетачних или непотпуних података од значаја за опорезивање Пореској управи или другим органима; (2) пропуштање да се Пореска управа обавести о порески релевантним чињеницама онда када је то прописано као обавеза; (3) пропуштање употребе пореских маркица у ситуацијама када је њихова употреба предвиђена као обавеза. Последица тих радњи је мањи порез или да учинилац за себе или другога прибави неосноване пореске олакшице. Покушај и припремне радње су, такође, кажњиве. Предвиђени су тежи облици тог кривичног дела у посебним случајевима злоупотребе положаја. Вид. чл. 370 *Abgabenordnung*, https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html, последњи приступ: 13.4.2019.

³⁶⁸ Кажњава се свако ко је по закону у обавези да обрачуна или плати порез. Вид. чл. 7202 *Internal Revenue Code*, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7202>, последњи приступ: 13.4.2019.

благовремене и уредне пореске пријаве да би радња извршења постојала, док је, с друге стране, порески платац изложен кривичном гоњењу због неуплаћивања пореза који је исказан у тој пореској пријави, при чему објективни услов инкриминације, као „праг“ друштвене опасности који би оправдао такву инкриминацију, не постоји. Могуће је да неко лице буде изложено ризику кривичног гоњења за неуплаћивање безначајног износа.³⁶⁹

Да поновимо. Основни облик кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку не садржи објективни услов инкриминације, већ само радњу извршења и запрећену казну затвора до три године и новчану казну. Ипак, законодавац је предвидео два квалификована облика кривичног дела. Тежи облик се чини ако износ обрачунатог, а неуплаћеног, пореза прелази милион и петсто хиљада динара за шта је запрећена казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна.³⁷⁰ Најтежи облик кривичног дела се чини уколико износ обрачунатог, а неуплаћеног, пореза прелази седам милиона и петсто хиљада динара за шта је запрећена казна затвора од једне до десет година и новчана казна.³⁷¹

4.2.3 Проблем утврђивања намере код пореских кривичних дела у Кривичном законнику

Предузимање неке од радњи извршења кривичних дела пореске утаје или неуплаћивања пореза по одбитку је нужан и неопходан, али не и довољан услов да извршилац буде осуђен за неко од тих кривичних дела. Поред умишљаја, законодавац је предвидео и намеру избегавања плаћања пореза као субјективно обележје које појачава вољни елемент учиниоца. Имајући у виду специфичност материје која је предмет истраживања, сматрамо да је исправно то субјективно обележје назвати „евазиона намера“.

Посматрано кроз призму пореског права, парадоксално је да се намера односи на „нешто што је ван бића кривичног дела“.³⁷² Другим речима, остварење намере (избегавање плаћања пореза) не улази у биће кривичног дела, па је с аспекта његовог постојања без значаја да ли је до избегавања плаћања пореза заиста дошло. Кривична дела су довршена предузимањем радње извршења.

³⁶⁹ Решење би, евентуално, могло бити примена правила о делу малог значаја, која долазе у обзир код основног облика кривичног дела. Вид. чл. 18 КЗ.

³⁷⁰ Чл. 226, ст. 2 КЗ.

³⁷¹ Чл. 226, ст. 3 КЗ.

³⁷² Z. Stojanović (2017), 105. Могло би се рећи да је деликт само „засечен“ у стадијуму, како би се олакшало доказивање. Плаћање пореза не мора да буде избегнуто да би дело било довршено.

Врховни касациони суд Републике Србије је заузео један крајње рудиментаран став по питању намере код пореских кривичних дела, тако што је на заједничкој седници кривичних одељења само констатовао да је реч о „чињеничном питању“, о којем треба одлучивати у сваком конкретном случају.³⁷³ Сматрамо да такав став доводи до правне несигурности у области пореских кривичних дела. Међутим, анализом појединих пресуда уочили смо одређене правилности у правном резону српских судова када је у питању евазиона намера.

Са проблемом утврђивања намере или вољног елемента (енг. *willfulness*) код пореских кривичних дела не суочава се само српско правосуђе. Посао америчког јавног тужилаштва је доста олакшан од када је Врховни суд САД-а у случају *Spies v. United States*³⁷⁴ установио критеријуме који дефинишу стандарде преваре за потребе пореске утаје (енг. *badges of fraud*), у које се убраја: држање дупле документације, уношење лажних података у пословне књиге, поседовање лажних рачуна и пратеће документације,³⁷⁵ уништавање пословне документације, прикривање имовине или извора прихода, као и било које понашање које је усмерено ка прикривању података. Није довољно да окривљени не плати утврђени порез, већ и да предузме неку „афирмативну радњу“ (енг. *affirmative act*).³⁷⁶ Према ставу Врховног суда САД-а то може да буде било која радња у правцу прикривања опорезивог догађаја, као што су: интензивније пословање готовим новцем, номинални пренос својине на обвезниковој имовини у корист других лица и др. Номинални пренос својине може подразумевати да ималац није „стварни власник“, пошто је његово право да користи и убира плодове имовине ограничено уговором или фактички (нпр. члан породице пореског обвезника који економски зависи од пореског обвезника, јер нема запослење или други стални извор прихода). Закључак би могао бити да, ако утврђени порез није плаћен, а у доказном поступку се установи да је окривљени уносио неистините податке у пословне књиге, онда произлази да порез није плаћен са намером његовог избегавања. С друге стране, одбрана се, на нивоу постојања намере,³⁷⁷ темељи на доказивању њеног одсуства.³⁷⁸ Традиционални приступ је да одбрана тражи ослонац у преседану, који је потврђен и у случају *Cheek v. US* пред

³⁷³ Закључци кривичног одељења Врховног касационог суда и кривичних одељења апелационих судова, усвојени на заједничкој седници 24.3.2014. године.

³⁷⁴ Case no. 317 U.S. 492 (63 S.Ct. 364, 87 L.Ed. 418). Цитирано према <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/317/492>, последњи приступ: 14.4.2019. године.

³⁷⁵ Иако суд то изричито не наводи, можемо претпоставити да је реч о фингираним документима, као што су рачуни који нису праћени испоруком добара или услуга. Вид. М. Милошевић (2014), 62-66.

³⁷⁶ Вид. L. Salinger, 790-793.

³⁷⁷ Стандард доказивања у САД-у подразумева да тужилаштво докаже: (1) постојање мање плаћеног пореза или потпуног избегавања плаћања пореза; (2) постојање афирмативног чина у виду предузимања једне од радњи које конституишу „обележја преваре“; и (3) постојање намере. Вид. *ibid*.

³⁷⁸ Иако је терет доказивања разумне сумње (енг. *beyond reasonable doubt*) на тужилаштву, добра одбрана неће ствари препустити случају.

америчким Врховним судом.³⁷⁹ Суштина тог преседана је да савесност (поступање у доброј вери) негира намеру (енг. *good faith negates intent*). Уколико порески обвезник у конкретној ситуацији поступа савесно,³⁸⁰ онда не поступа са намером да избегне порез. У поменутом случају је окривљени, који је годинама уредно плаћао порез, тврдио да је похађао неколико семинара на којима су предавачи изнели став да у праву САД-а не постоји уставни основ за наметање обавезе плаћања пореза на доходак грађана (*income tax*). Како је пред нижестепеним судовима осуђен за пореску утају, окривљени је пред Врховни суд САД-а изнео аргумент да се у доброј вери ослонио на правна схватања о неуставности његове дужности плаћања пореза на доходак. Суд је, међутим, одбио тврдње окривљеног са образложењем да „искрено, али неразумно уверење окривљеног није адекватна одбрана и не негира постојање његове намере“.³⁸¹

Српско кривично право познаје основе искључења кривице и ти основи су законске категорије.³⁸² У наставку ћемо испитати појединачне карактеристике евазионе намере са порескоправног становишта. Наши закључци не претендују да противрече основима искључења кривице, које наука кривичног права познаје као опште кривичноправне институте, већ да, уважавајући специфичности пореске материје, укажемо на случајеве које домаћа судска пракса препознаје као ситуације у којима евазиона намера постоји (или не постоји) и да поставимо моделе који ће помоћи у њеном идентификовању. Циљ нам је да *de lege ferenda* формулишемо својеврсне „стандарде преваре“, који би могли да олакшају примену права у кривичним поступцима у области пореских кривичних дела, као и да додамо вредност постојећим научним сазнањима у тој области.

Разлози непостојања намере се, према нашем мишљењу, могу поделити у две групе: разлоге савесности и објективне разлоге.

4.2.3.1 Разлози савесности

У једном примеру из домаће праксе суд је донео ослобађајућу пресуду за окривљеног који се придржавао упутстава свог књиговође и који има „историју“ уредног

³⁷⁹ Case no. 498 U.S. 192 (111 S.Ct. 604, 112 L.Ed.2d 617) decided on Jan. 8 1991. Цитирано према <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/498/192>, последњи приступ: 15.4.2019. године.

³⁸⁰ То је *questio facti* и утврђује се у сваком конкретном случају.

³⁸¹ Case no. 498 U.S. 192.

³⁸² Z. Stojanović (2017), 176-193.

плаћања пореза, оцењујући да не постоји намера избегавања плаћања пореза по одбитку.³⁸³

Сличан пример је и случај пореског обвезника - инвеститора који је, након деобе непокретности, платио порез на пренос апсолутних права утврђен решењем Пореске управе, уместо пореза на капитални добитак и пореза на додату вредност, што је Јавно тужилаштво навело у оптужници којом га терети за пореску утају. Суд је ослобађајућу пресуду образложио ставом да „када стручна лица, која имају овлашћења да врше теренску контролу и спроводе поступак утврђивања и наплате пореских обавеза налазе да треба обрачунати и наплатити од пореског обвезника - окривљеног порез на пренос апсолутних права, а не на капиталну добит и ПДВ, то није ни за очекивати да физичко лице има више знања коју врсту пореза треба да плати“.³⁸⁴

Концепт одбране који подразумева „напрезање савести“ окривљених њиховим ослањањем на савете књиговође, адвоката, пореског саветника или, пак, на акте Пореске управе се често може пронаћи у српској судској пракси. Зато ћемо, укратко, анализирати кривичноправни институт на који се окривљени позивају у тим ситуацијама. Реч је о правној заблуди, која се начелно може разумети као непостојање свести о томе да се чини кривично дело, односно да се предузима правом забрањено понашање.³⁸⁵ У кривичноправној литератури се може пронаћи и становиште да код правне заблуде учинилац не зна да то што чини представља кривично дело, јер нема свест о забрањености дела.³⁸⁶ Кривичноправно дејство правне заблуде је двојако. Неотклоњива правна заблуда искључује кривицу из општег појма кривичног дела, а самим тим и постојање кривичног дела.³⁸⁷ Учинилац поступа у стању урачунљивости, са умишљајем, али он није био дужан и није могао да зна да је његово дело забрањено, односно код њега

³⁸³ Пресуда Апелационог суда у Новом Саду, Кж бр. 4452/2013 од 14.7.2014. године. У наведеном случају је директор и сувласник привредног друштва био оптужен да је пословним партнерима поклатио разну робу широке потрошње у укупном износу од 1.227.151,47 динара, при чему за ту трансакцију није обрачунао и платио порез на доходак грађана у износу од 233.742,91 динара. Суд је закључио да се окривљени придржавао упутстава свог књиговође који му је сугерисао да се „порез на доходак не плаћа на трошкове репрезентације“. У образложењу Суда је изостало објашњење о ком порезу на доходак грађана је реч, имајући у виду да се у Србији примењује *мешовити* – *романски тип* опорезивања дохотка грађана. Реч је о (у основи) цедуларном систему пореза на доходак грађана према којем се сваки приход опорезује одговарајућим порезом, док комплементарни годишњи порез на доходак грађана (у који не улазе дивиденде, камате, принос од инвестиционе јединице отвореног инвестиционог фонда, капитални добици, приходи од осигурања лица и добици од игара на срећу) плаћају обвезници чији годишњи доходак прелази прописани годишњи лимит – троструки износ просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Републици у години за коју се утврђује порез, и то само у односу на „вишак“ изнад тог лимита. Вид. D. Popović (2020), 337.

³⁸⁴ Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж бр. 598/2015 од 19.6.2015. године.

³⁸⁵ Z. Stojanović (2017), 187.

³⁸⁶ Nataša Delić, „Pravna zabluda“, *Pravni život* 9/2009, 753.

³⁸⁷ Чл. 29, ст. 1 КЗ.

не постоји свест о противправности.³⁸⁸ У случају отклоњиве правне заблуде, која постоји када учинилац није знао да је дело забрањено, али је то могао и био дужан да зна, учиниоцу се казна може ублажити. Отклоњива правна заблуда је факултативни основ за ублажавање казне.³⁸⁹

Анализом образложења пресуде из првопоменутог случаја у којем се окривљени ослободио на савете свог књиговође, можемо закључити да га је суд ослободио сматрајући да није постојала евазиона намера. У другопоменутом случају суд је одсуство евазионе намере објаснио на следећи начин: „када стручна лица (...) налазе да треба обрачунати и наплатити (...) порез на пренос апсолутних права, (...) то није ни за очекивати да физичко лице има више знања коју врсту пореза треба да плати.“ Наука кривичног права указује да није неопходно да се у сваком случају инсистира на обраћању стручном лицу ради постизања одговарајућих сазнања о противправности. Довољно је да се у обзир узме сваки напор који учинилац оствари, а „који би се с обзиром на околности датог случаја могао оценити као адекватан.“³⁹⁰ Суд је у другопоменутом случају установио да порески обвезник није поступао са евазионом намером, јер се учинилац поуздао у порески управни акт.³⁹¹ Наиме, у циљу обезбеђења јединственог спровођења прописа из надлежности Министарства финансија, акти о примени тих прописа које даје министар, односно лице које он овласти су обавезујући за Пореску управу.³⁹² Међутим, врло често се мишљења Министарства финансија РС завршавају реченицом да Пореска управа, у складу са начелом фактицитета, процењује околности конкретног случаја. На тај начин се поставља одређена „ограда“ од става који је изражен у мишљењу и Пореској управи се оставља простор да од њега одступи. Без обзира на то, сматрамо да обавезујуће дејство акта о примени прописа произлази непосредно из ЗПППА и да се поуздањем у став који је у њему изражен директни умишљај. На исти начин судска пракса третира и савет књиговође. Тај савет, према ставу суда, није адекватан да би искључио свест о противправности.³⁹³

У случају окривљеног за извршење кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку који је, као одговорно лице у правном лицу, асигнацијом извршавао обавезе према запосленима по основу зарада, јер је пословни рачун пореског платца био блокиран, другостепени суд је укинуо првостепену ослобађајућу пресуду, наводећи да је

³⁸⁸ N. Delić (2009), 757.

³⁸⁹ Zoran Stojanović, „Pravna zablude u novom Krivičnom zakoniku“, *Revija za kriminologiju i krivično pravo* 3/2006, 17.

³⁹⁰ N. Delić (2009), 765.

³⁹¹ Пореским управним актом (решење и закључак) Пореска управа решава о појединачним правима и обавезама пореског дужника. Вид. чл. 34, ст. 2 ЗПППА.

³⁹² Чл. 11, ст. 3 ЗПППА. Акти о примени прописа су објашњења, мишљења, инструкције, упутства и др.

³⁹³ О кривичноправним дејствима савета које обвезник добија од пореских експерата или адвоката бићевише речи на одговарајућем месту у дисертацији.

„нејасно из којих доказа првостепени суд утврђује да је окривљени имао намеру да плати порез и доприносе“.³⁹⁴

Иако узорак није репрезентативан у бројчаном смислу, става смо да је реч о три примера који представљају моделе правног резоновања.

Одговорно лице у правном лицу - пореском плацу, предузетник - порески платац, или порески обвезник, нема намеру избегавања плаћања пореза, уколико се ослонио на савет свог књиговође, који га је у доброј вери саветовао да нека трансакција не ствара обавезу плаћања пореза, и ако се из његове прошлости види да је био савестан у извршавању пореских обавеза. То, међутим, не значи да порески обвезник или порески платац неће морати да плати порез у конкретном случају.³⁹⁵ Такође, нема намере да се избегне плаћање пореза у случају када се окривљени ослонио на решење Пореске управе, која му је утврдила порески дуг по основу једног пореског облика. Пореска управа има обавезу да правно неуком пореском обвезнику пружи основну правну помоћ, како би му омогућила да пријави и плати порез и обрачуна и плати споредна пореска давања.³⁹⁶ Та дужност Пореске управе искључује постојање евазионе намере код пореског обвезника који се ослонио на порески управни акт који Пореска управа доноси на основу података које јој је предочио порески обвезник. Погрешна представа о пореском третману опорезивог догађаја проистиче из пореског управног акта, што показује да порески обвезник није имао евазиону намеру. Ово тим пре уколико је став о пореској ситуацији изражен у мишљењу Министарства финансија РС.

С друге стране, сматрамо да коришћење приватноправног посла којим упутилац овлашћује друго лице - упућеника да за његов рачун изврши нешто одређеном трећем лицу - примаоцу упута, а овога овлашћује да то извршење прими у своје имеуказује на постојање евазионе намере. Уговарање асигнације или цесије, у тренутку када су пословни рачуни пореског обвезника блокирани по основу принудне наплате, дозвољено је искључиво у циљу измиривања јавних прихода.³⁹⁷ Пошто је у наведеном случају одговорно лице у правном лицу уговорило асигнацију како би правно лице исплатило зараде запосленима, а могло је да уговори асигнацију ради измиривања пореског дуга, закључујемо да је евазиона намера присутна. Асигнација је, дакле,

³⁹⁴ Решење Апелационог суда у Београду Кж1 бр. 638/2014 од 20.5.2014. године.

³⁹⁵ Порески обвезник ће морати да плати порез уколико је таква његова обавеза утврђена коначним и правноснажним пореским управним актом. Судску контролу пореских управних аката врши Управни суд, па порески обвезник може оспоравати ту своју обавезу у управном спору. Ту се, међутим, отвара питање односа дугованог пореза и одузимања имовинске користи проистекле из кривичног дела. Више речи о томе ће бити на одговарајућем месту у докторској дисертацији.

³⁹⁶ Чл. 8, ст. 1 и чл. 24, ст. 1, тач. 1 ЗПППА.

³⁹⁷ Чл. 19, ст. 3 ЗПППА.

уговорена управо са циљем да новац не буде уплаћен на рачун пореског платца (јер би у том случају био заплешен и пренет на уплатни рачун јавних прихода).

Ипак, судска пракса познаје (неприхватљива) одступања. Наиме, порески обвезник – привредно друштво се 2008. године ослонило на мишљење Министарства финансија Републике Србије³⁹⁸ како би утврдило да ли постоји обавеза плаћања пореза на добит. У то време, мишљења Министарства финансија нису била обавезујућа за Пореску управу,³⁹⁹ али се то конкретно мишљење цитирало као пример добре пореске праксе у обавезујућем приручнику намењеном пореским инспекторима.⁴⁰⁰ У марту 2010. године Закон је промењен на начин да је поменуто мишљење Министарства финансија постало неприменљиво.⁴⁰¹ Међутим, након пореске контроле коју је Пореска управа спровела 2012. године утврђено је да код пореског обвезника постоје неправилности у примени правила о утврђивању пореза на добит на која се мишљење Министарства финансија односило. Пореска управа је заузела став да на порески догађај из 2008. године морају да се примене одредбе Закона из 2010. године, занемарујући постојање мишљења Министарства финансија из 2002. године на које се порески обвезник ослонио. Против пореског обвезника је покренут кривични поступак, у којем му се ставља на терет извршење пореске утаје. Порески обвезник је у првостепеном поступку осуђен, али је у жалбеном поступку осуђујућа пресуда укинута.⁴⁰²

Најпре, необјашњиво је да два различита суда из наших примера сматрају да евазиона намера не постоји, уколико се порески обвезник ослони на упутства књиговође или на решење Пореске управе којим му се утврђује порески дуг, док суд из последњег

³⁹⁸ Мишљење Министарства финансија и економије РС, бр. 430-07-306/2002-04 од 2.10.2002. године, у којем се наводи да „у случају када правно или физичко лице пренесе имовину (...) у замену искључиво за акције (или власнички удео) другог правног лица, такав пренос не сматра се преносом уз накнаду“. Тим мишљењем је пореском обвезнику стављено до знања да трансакција коју спроводи није опорезива порезом на капитални добитак.

³⁹⁹ Чл. 11, ст. 3 ЗПППА.

⁴⁰⁰ *Приручник за примену Закона о порезу на добит предузећа*, Министарство финансија, Пореска управа бр. 151-00120/2007-13, 240. У Приручнику се на цитираној страни наводи следеће: „Правно лице које преноси имовину у замену искључиво за акције или власничке уделе другог правног лица, не утврђује капиталну добит.“

⁴⁰¹ Закон о изменама и допунама Закона о порезу на добит предузећа, *Службени гласник РС*, бр. 18/2010.

⁴⁰² Пресуда Апелационог суда у Београду Кж1 По1 бр. 2/17 од 6.9.2017. године. Апелациони суд је своју одлуку, пре свега, образложио с аспекта повреде начела поделе власти, јер је првостепени суд пресуду засновао на аутентичном тумачењу спорног прописа од стране Народне Скупштине Републике Србије, објављеном у *Службеном гласнику РС*, бр. 91/2015. О квалитету аутентичног тумачења и повреди уставног начела забране ретроактивности вид. Dejan Popović, Svetislav Kostić, “Legal Certainty and Taxation: The Problem of Retroactive Interpretation”, *Annals FLB – Belgrade Law Review* 4/2018, 46-48. Ми нашу анализу ограничавамо само на питање постојања евазионе намере.

примера сматра да евазиона намера постоји, иако се порески обвезник ослонио на мишљење Министарства финансија.

Друго, са становишта опште забране ретроактивности проблематично је инсистирање на примени прописа који није био на снази у тренутку настанка пореског догађаја. Начело временског важења пореских прописа налаже да се пореска обавеза утврђује на основу прописа који су били на снази у време њеног настанка, осим ако је, у складу с уставом и законом, за поједине одредбе закона предвиђено да имају повратно дејство.⁴⁰³ Међутим, чак и у том случају би постојање евазионе намере могло да се негира јер се учинилац ослања на постојеће мишљење Министарства финансија. Не би могло да се тврди да порески обвезник поступа са евазионом намером ако је своје пословне одлуке ускладио са пореским прописима који су били на снази у време настанка пореске обавезе, али који су се накнадно променили.

4.2.3.2 Објективни разлози

У српској кривичноправној науци се заступа становиште да намеру треба утврђивати посредно, преко објективних околности конкретног случаја.⁴⁰⁴ Зато ћемо покушати да анализом примера из судске праксе укажемо на околности које могу бити од помоћи у том погледу.

У случају два саокривљена који су ослобођени оптужбе да су извршили кривично дело неуплаћивања пореза по одбитку јер су запосленима привредног друштва, чији су саокривљени били директори, исплаћивали зараде, али нису уплатили обрачунати порез и доприносе, суд је ослобађајућу пресуду образложио ставом да: „Нема доказа да су окривљени имали намеру да порез не плате“, наводећи као разлоге за такав закључак *inter alia* да је „фирма била неликвидна 304 дана“.⁴⁰⁵ У сличној ситуацији суд је ослободио окривљеног сматрајући да су: „Порези по одбитку обрачунати и књиговодствено исказани у пословним књигама“ због чега, по ставу суда, „нису доказана субјективна обележја кривичног дела.“⁴⁰⁶

⁴⁰³ Чл. 5, ст. 1 ЗПППА.

⁴⁰⁴ Nataša Delić, „Volja i namera u srpskom krivičnom pravu“, *Kaznena reakcija u Srbiji* (ur. Đorđe Ignjatović), Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2016, 103.

⁴⁰⁵ Пресуда Основног суда у Чачку К бр. 344/17 од 8.12.2017. године.

⁴⁰⁶ Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 718/2018 од 23.8.2018. године. Остављајући по страни питање евазионе намере - у пресуди је остало неразјашњено када се према ставу суда порези *обрачунавају* у пословним књигама. Порез по одбитку се, наиме, *обрачунава* у појединачној пореској пријави о обрачунатим порезима и доприносима (образац ППП-ПД). Вид. чл. 2 и чл. 3 Правилника о пореској пријави за порез по одбитку.

У кривичноправној теорији се заступа становиште да „када представа о циљу делује као покретач за предузимање одређене радње, тада постоји намера“.⁴⁰⁷ То схватање подржава концепт о томе да „намера претпоставља умишљај усмеравајући га на остварење одређеног циља“.⁴⁰⁸ Намера је уско повезана са циљем. У том смислу бисмо се сложили са закључком до којег је суд дошао у првопоменутом случају. Полазећи од дефиниције радње извршења пореског кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку, не може се са извесношћу рећи да постоји намера да се избегне плаћање пореза ако је рачун пореског платца блокиран, односно ако је платац великвидан.⁴⁰⁹ У том случају постоји објективна немогућност да се пореска обавеза измири. Иако је порески законодавац предвидео да пореску обавезу може испунити друго лице које према пореском закону није одговорно за испуњење пореске обавезе, та чињеница сама по себи не би могла да наведе на закључак о постојању намере избегавања плаћања пореза одговорног лица код пореског платца који је обрачунао порез, поднео пореску пријаву, али који се није „потрудио“ да пронађе неко друго лице да у име пореског платца плати порез.⁴¹⁰ Најпре, реч је о законској *могућности* (не о обавези), а проширивање кривице на начин да се очекује да обвезник покуша да на описани начин измири свој порески дуг се не чини прихватљивим са кривичноправног становишта. То би довело до проширивања зоне инкриминације, што није прихватљиво.

У другопоменутом случају се, према нашем мишљењу, показују слабости пореског кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку које подразумева, да поновимо, да се „не уплати износ (пореза и доприноса) који је обрачунао“. Кривични законодавац је на тај начин инкриминисао порескоправну доцњу, односно пропуштање плаћања пореза

⁴⁰⁷ N. Delić (2016), 103.

⁴⁰⁸ З. Стојановић (2020), 80.

⁴⁰⁹ Са порескоправног становишта би о овом закључку могло да се полемише. Чл. 101 ЗПДГ прописује да порез по одбитку, за сваког обвезника и за сваки појединачно *исплаћени приход*, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописани јединствени уплатни рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода. Поставља се питање да ли порески платац може донети одлуку да исплати само плату, а не да прерачуна колико има расположивих средстава да изврши и исплату плате (у мањем износу) и пореза и доприноса. У складу са чл. 30а ЗПППА банка ће дозволити исплату зарада, накнада зарада, као и других прихода физичких лица по основу којих постоји обавеза плаћања пореза по одбитку само ако налог којим се банци налаже исплата тих прихода, као и плаћање пореза по одбитку *садржи позив на број одобрења* за плаћање укупне обавезе по том основу, који додељује Пореска управа, на начин из члана 41. овог закона. С тим у вези, чл. 41. ст. 3 ЗПППА прописује да се појединачна пореска пријава подноси *пре сваке исплате* прихода на који се обрачунава и плаћа порез по одбитку у складу са ЗПДГ, као и пре сваког плаћања доприноса када се ти доприноси плаћају без исплате зараде. Другим речима, банка неће дозволити исплату зарада ако *пре тога* порески обвезник није поднео пореску пријаву ППП-ПД и од Пореске управе добио позив на број одобрења за плаћање пореза и доприноса по одбитку.

⁴¹⁰ Чл. 19, ст. 1, тач. 3 ЗПППА.

и доприноса који су исправно обрачунати и исказани у пореској пријави.⁴¹¹ Лексичким и системским тумачењем кривичног и пореског законодавства се може закључити да се савесност пореског обвезника „исцрпљује“ подношењем пореске пријаве у којој истинито и потпуно приказује своју пореску обавезу.⁴¹² Сматрамо да свако даље инсистирање на плаћању пореза и доприноса није прихватљиво *са кривичноправног становишта*.⁴¹³ Међутим, кривични законодавац је дефиницију пореског кривичног дела неуплаћивање пореза по одбитку одредио тако да се сматра да дело постоји уколико обвезник обрачуна порез и доприносе, али их не плати. Из чињенице да су порез и доприноси исправно обрачунати произлази закључак да обвезников циљ није био да избегне њихово плаћање. Он је обрачунао свој порески дуг и о томе благовремено, подношењем пореске пријаве, обавестио Пореску управу. У случају доцње, Пореска управа покреће поступак принудне наплате.⁴¹⁴ На крају, чини се да би било неекономично водити кривични поступак који подразумева ангажовање Јавног тужилаштва, суда, браниоца, вештака економско-финансијске струке, стручног саветника и сл. ради кривичног процесуирања окривљеног чије се противправно понашање огледа у неуплаћивању исправно обрачунатих пореза и доприноса.

Када је реч о пореској утаји, у судској пракси се могу наћи објективни показатељи чијом се анализом може доћи до закључка о постојању евазионе намере. У једном случају је окривљена осуђена, јер је приходе које, као предузетник, остварује бављењем делатношћу наплаћивала у готовини, пропуштајући да их уплати на текући рачун предузетничке радње и да их евидентира у пословним књигама. У току поступка је утврђено да је окривљена поседовала свеску у којој је имала евиденцију о приходима које није уплатила на рачун предузетничке радње, већ их је задржала за себе.⁴¹⁵ Свеска није документ у рачуноводственом смислу, али јесте доказ да је окривљена водила паралелну евиденцију – званичну, у којој је пријављивала мање приходе од оних које је бављењем

⁴¹¹ Уколико порез и доприноси не би били исказани исправно у пореској пријави, постојало би пореско кривично дело пореска утаја, под претпоставком да износ пореза који се на тај начин избегава достиже објективни услов инкриминације.

⁴¹² Могао би да се истакне аргумент да је овај закључак (на неки начин) *дискриминаторан* према оним пореским платцима који не само да обрачунају него и плате порез. Међутим, закључак о *савесности* пореског платца који порез и доприносе обрачуна тиче се искључиво кривичноправног контекста. Наиме, порески платац који је *обрачунао* порез и доприносе поднео је пореску пријаву (јер се обрачун врши у пореској пријави) и Пореска управа располаже свим подацима који су јој неопходни да би принудно наплатила тај порески дуг. Зато изостаје његова *намера* да избегне плаћање тих пореза и доприноса. Такав порески платац ни у ком случају није *апсолутно савестан*, али је учинио довољно да се не сматра кривим за пореско кривично дело.

⁴¹³ Обвезник ће трпети последице у пореском поступку, али и у прекршајном поступку. У том смислу је буџет заштићен.

⁴¹⁴ Вид. чл. 77 ЗПППА.

⁴¹⁵ Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 105/2020 од 19.2.2020. године.

делатношћу остварила и незваничну, у коју је уносила податке о приходима које је у готовом наплаћивала од својих купаца и које није пријавила Пореској управи.⁴¹⁶

Радња извршења пореске утаје је одређена као посебан облик преваре, па је за постојање намере за извршење пореске утаје без значаја да ли је обвезник ликвидан или не. Сматрамо да је објективно мерило које указује на постојање евазионе намере вођење двоструке пословне евиденције. Тај показатељ се у упоредном праву препознаје као одлучујући фактор у процени постојања евазионе намере, а српска судска пракса је од скоро почела да се ослања на њега. Ако се утврди да постоји двострука пословна документација, при чему је једна званична за састављање биланса успеха и пореског биланса, а друга има интерну функцију евидентирања прихода, имовине и других трансакција које нису приказане у званичној пословној документацији, то је јасан показатељ да је порески обвезник поступао са евазионом намером.

4.3 Пореска кривична дела у пореском законодавству

У овом одељку анализирамо споредно кривично законодавство⁴¹⁷ садржано у ЗПППА, односно превасходно његове казнене одредбе које се односе на пореска кривична дела. Што се методологије истраживања тиче, расправа ће бити представљена кроз детаљну анализу свих пореских кривичних дела које прописује ЗПППА, уз осврт на релевантну судску праксу. Указаћемо на особености радњи извршења са нагласком на њихову оправданост, с једне, али и на њихове недостатке, с друге стране. Сматрамо да је неопходна специјализација судова за поступање у предметима везаним за пореска кривична дела, јер је наше истраживање показало да судови не показују довољно интересовања ни стручног знања за сложеност пореског права, чија је исправна примена нужна у тим поступцима.

4.3.1 Пореска превара у вези са порезом на додату вредност

Пореско кривично дело пореске преваре у вези са порезом на додату вредност чини онај „ко у намери да он или друго лице, у претходних 12 месеци оствари право на неосновани повраћај ПДВ-а или порески кредит код ПДВ-а, поднесе једну или више пореских пријава ПДВ-а неистинитог садржаја, а износ повраћаја или пореског кредита

⁴¹⁶ Исти критеријум је примењен и у судској пракси САД у случају *Spies v. The United States*. Case no. 317 U.S. 492 (63 S.Ct. 364, 87 L.Ed. 418). Цитирано према <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/317/492>, последњи приступ: 14.4.2019. године.

⁴¹⁷ Z. Stojanović (2017), 7.

прелази милион динара“.⁴¹⁸ За основни облик кривичног дела прописана је казна затвора од једне до пет година и новчана казна.

Пореско кривично дело које у овом одељку анализирамо захтева да изнесемо неколико напомена. Најпре, лексичко тумачење ЗПППА имплицира закључак да се кривично дело не може учинити подношењем пореске пријаве неистинитог садржаја у намери да се оствари право на неоснован повраћај ПДВ-а, јер се право на повраћај пореза, према одредбама тог закона, не остварује пореском пријавом, већ *посебним захтевом*.⁴¹⁹ Међутим, у ЗПДВ је институт повраћаја ПДВ-а посебно уређен.⁴²⁰ У ситуацији када је износ претходног пореза већи од износа пореске обавезе у одређеном пореском периоду, *порески обвезник* има две опције. Најпре, обвезник има право да му се разлика врати.⁴²¹ Алтернативно, уколико се *порески обвезник* не определи за повраћај, разлика између претходног пореза и пореског дуга признаје му се као порески кредит.⁴²² На основу законског овлашћења садржаног у ЗПДВ, поступак остваривања права на повраћај односно на коришћење пореског кредита код ПДВ-а уређује се актом министра финансија.⁴²³ Тако је подзаконским актом прописано да се обвезник ПДВ-а у *пореској пријави* опредељује да ли тражи повраћај ПДВ-а⁴²⁴ или жели да исказани износ ПДВ-а користи као порески кредит.⁴²⁵ На тај начин је отклоњен недостатак који је својевремено постојао код кривичног дела неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит.⁴²⁶ Тим кривичним делом је био инкриминисан неоснован повраћај (било ког) пореза или неосновано остваривање права на порески кредит, при чему је као начин извршења дела било прописано подношење *пореске пријаве*.⁴²⁷ Отуда је инкриминација

⁴¹⁸ Чл. 173а ЗПППА.

⁴¹⁹ G. Plić-Rorov (2016), 43. Чл. 10, ст. 6 ЗПППА прописује да се захтев може поднети у електронском облику преко портала Пореске управе или у писменом облику – непосредно или путем поште.

⁴²⁰ Вид. чл. 52 ЗПДВ.

⁴²¹ Чл. 52, ст. 1 ЗПДВ.

⁴²² Чл. 52, ст. 2 ЗПДВ.

⁴²³ Чл. 52. ст. 6 ЗПДВ.

⁴²⁴ Порески обвезник ПДВ-а нема право да тражи повраћај целог износа ПДВ-а, већ само уколико је износ пореза из претходне фазе прометног циклуса већи од ПДВ-а који порески обвезник дугује – у висини те позитивне разлике.

⁴²⁵ Чл. 268, ст. 1 Правилника о порезу на додату вредност, *Службени гласник РС*, бр. 37/2021 ... 127/2021.

⁴²⁶ Чл. 25 Закона о изменама и допунама ЗПППА, *Службени гласник РС*, бр. 144/2020 брисано је кривично дело неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит.

⁴²⁷ Чл. 173а ЗПППА, *Службени гласник РС*, бр. 80/2002 ... 86/2019 предвиђао је да „ко у намери да оствари право на неосновани повраћај пореза или порески кредит, у претходних 12 месеци, поднесе пореску пријаву, односно пореске пријаве неистинитог садржаја, у којима износ за повраћај пореза или порески кредит прелази 1.000.000 динара, казниће се затвором од шест месеци до пет година и новчаном казном.“

била у нескладу са општим правилима остваривања права на повраћај пореза (подношењем захтева).⁴²⁸

Друга важна напомена, тиче се законске дефиниције извршиоца пореског кривичног дела. Подсетимо се да законодавац користи заменицу „ко“. Због тога би се могло закључити да као извршилац није одређен порески обвезник или порески дужник, већ било које физичко или правно лице. Међутим, када је реч о ПДВ-у, порески законодавац је право на повраћај ПДВ-а и порески кредит ПДВ-а резервисао за *пореског обвезника ПДВ-а*.⁴²⁹ У том погледу је извршилац пореског кривичног дела одређен шире од лица које има право на повраћај пореза и порески кредит. Намеће се питање да ли је интенција законодавца била да широким кругом потенцијалних учинилаца обухвати и лица која нису порески обвезници ПДВ-а, која желе да злоупотребе право на повраћај пореза и порески кредит. Примера ради, лице које није обвезник ПДВ-а поднесе пореску пријаву у којој прикаже претходни порез за који тражи повраћај пореза (нпр. предузетник паушалац).⁴³⁰ То лице нема право на повраћај ПДВ-а јер није порески обвезник.⁴³¹ Имајући у виду да су ситуације злоупотребе права на повраћај ПДВ-а или порески кредит код ПДВ-а замисливе - широко одређен круг извршилаца се чини да је, ипак, оправдан.

Остаје неразјашњено због чега законодавац радњом извршења није обухватио и злоупотребу права на пореску рефакцију. Реч је о институту пореског права који подразумева да је првобитно потраживање било у реду, али се пореском обвезнику законом даје право да од државе захтева рефундацију уплаћеног износа, јер се из техничких разлога другим путем не би могла једноставно одобрити жељена пореска

⁴²⁸ G. Илић-Роров (2016), 43.

⁴²⁹ Чл. 52, ст. 1 и чл. 52, ст. 2 ЗПДВ; Чл. 268, ст. 1 Правилника о порезу на додату вредност.

⁴³⁰ Лица која нису обвезници ПДВ-а набављају добра и услуге од обвезника ПДВ-а. Примера ради, канцеларијска опрема, услуге из области информационих технологије (израда интернет странице, одржавање веб сајта) и сл. Пружаоци тих добара и услуга у својим рачунима које издају исказују ПДВ који по дефиницији представља претходни порез. Међутим, лица која нису обвезници ПДВ-а подnose пун терет тог пореског оптерећења јер немају право на одбитак претходног пореза, порески кредит или на повраћај претходног пореза.

⁴³¹ Предузетник паушалац из нашег примера чини релативно једноставну превару која се открива без претераног напора и ангажовања ресурса. Наиме, у складу са чл. 11, ст. 1 ЗПППА Пореска управа води јединствени регистар пореских обвезника, при чему постоји и посебан регистар евидентираних ПДВ обвезника. Вид. <https://www.purs.gov.rs/sr/pravna-lica/pdv/registar.html>, последњи приступ: 7.12.2021. године. Провером по ПИБ-у предузетника из нашег примера са подацима из регистра ПДВ обвезника, Пореска управа би утврдила да подносилац пореске пријаве није ПДВ обвезник. Сем тога, у пракси су ретке ситуације да се обвезник ПДВ-а определи за повраћај пореза уместо за порески кредит.

олакшица.⁴³² Пореска рефакција је обично присутна код посредних пореза,⁴³³ а у српском пореском праву има случајева када се рефакција може захтевати и код непосредних пореза (нпр. код пореза на капитални добитак).⁴³⁴ Рефакција је нарочито карактеристична код ПДВ-а, због чега је додатно наглашено питање изостављања злоупотребе тог пореског инструмента из инкриминације.⁴³⁵ Могућ разлог због којег злоупотреба захтева за пореску рефакцију није обухваћена законским описом поменутог кривичног дела је природа тог права. Примера ради, купац неће ни поднети захтев за рефундацију пореза на додату вредност приликом куповине првог стана, уколико не испуњава услове јер ће му такав захтев бити одбијен.⁴³⁶ Ако испуњава услове, али тражи рефундацију већег износа од оног на који по закону има право, та рефундација му неће бити одобрена. Дакле, он није у ситуацији да врши кривично дело, јер није у могућности да доведе себе у ситуацију да га врши.

Основни облик пореског кривичног дела пореске преваре у вези са порезом на додату вредност предвиђа и објективни услов инкриминације у висини од милион динара. Другим речима, уколико објективни услов инкриминације није достигнут, онда није реч о кривичном делу. Сматрамо да је такво решење примерено, јер је у питању делатносно кривично дело, са широко одређеним могућим учиниоцем. Објективни услов инкриминације није последица кривичног дела и за постојање довршеног кривичног дела је довољно да је предузета радња извршења, која се огледа у подношењу

⁴³² D. Popović (2020), 177.

⁴³³ Вид., на пример, чл. 53 ЗПДВ и чл. 39–40 Закона о акцизама – ЗА, *Службени гласник РС*, бр. 22/2001 ... 53/2021.

⁴³⁴ Чл. 95, ст. 2 ЗПДГ.

⁴³⁵ Вид. чл. 53-57 ЗПДВ. Посебан облик рефакције ПДВ-а под називим „рефундација“ предвиђен је за купца првог стана под условом: (1) да од 1.7.2006. године до дана солемнизације уговора о купопродаји на основу којег стиче први стан није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике; (2) да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу уплатом на текући рачун продавца, односно на одговарајуће рачуне у складу са законом у случају продаје стана као хипотековане непокретности, односно у извршном поступку. Право на рефундацију ПДВ-а може се остварити за стан чија површина за купца првог стана износи до 40 m², а за чланове његовог породичног домаћинства до 15 m² по сваком члану који није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике у наведеном периоду, а за власнички удео на стану до површине сразмерне власничком уделу у односу на површину до 40 m², односно до 15 m².

Право на рефундацију ПДВ-а нема: (1) купац стана који је остварио рефундацију ПДВ-а по основу куповине првог стана; (2) члан породичног домаћинства купца првог стана за којег је купац првог стана остварио рефундацију ПДВ-а, у случају када тај члан породичног домаћинства купује стан; (3) купац стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређују порези на имовину; (4) члан породичног домаћинства купца стана који је стекао први стан без обавезе продавца да за промет тог стана плати порез на пренос апсолутних права по основу куповине првог стана у складу са законом којим се уређују порези на имовину, а за кога је остварено то пореско ослобођење. Вид. чл. 56а ЗПДВ.

⁴³⁶ Чл. 56а, ст. 8 ЗПДВ.

пореске пријаве.⁴³⁷ Када не би постојао објективни услов инкриминације, онда би свако неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит представљало кривично дело.

Евазиона намера треба да буде усмерена ка остваривању права на неосновани повраћај пореза или порески кредит и мора постојати у тренутку предузимања радње извршења.⁴³⁸ Могуће је да дође до грешке приликом попуњавања пореске пријаве (нпр. исказивање већег износа за повраћај пореза због грешке у рачунању). Уколико порески обвезник поднесе измењену пореску пријаву којом исправља учињену грешку, сматрамо да приликом подношења првобитне пореске пријаве није постојала евазиона намера, односно да није испуњено битно обележје кривичног дела.⁴³⁹

Други облик кривичног дела чини онај „ко у намери да он или друго лице, у претходних 12 месеци потпуно или делимично избегне плаћање пореза на додату вредност, не поднесе једну или више пореских пријава пореза на додату вредност, поднесе једну или више пореских пријава пореза на додату вредност неистинитог садржаја или ко у истој намери на други начин избегне плаћање пореза на додату вредност, а износ пореза чије се плаћање избегава прелази милион динара.“⁴⁴⁰ Таква инкриминација се може довести у питање са становишта њене целисходности. У светлу чињенице да је радњом извршења кривичног дела пореска утаја обухваћено неподношење пореске пријаве (онда када је њено подношење законска обавеза, што је случај код ПДВ-а), као и давање лажних података о чињеницама које су од утицаја на утврђивање (било ког) пореза, не видимо потребу да се изнова уводи инкриминација која се односи само на ПДВ. Објективни услов инкриминације код оба кривична дела је исти (милион динара) и запрећена казна за основни облик је иста (од једне до пет година затвора и новчана казна), тако да се ни у тим критеријумима не проналази неки додатни *ratio legis* који би могао да објасни ово „душпирање“ пореског кривичног дела.

⁴³⁷ Порески обвезник, иако је изјавио жалбу на првостепено решење о утврђивању пореза из разлога што му није признато право на пореску олакшицу, мора у међувремену да плати порез како не би трпео последице доцње (могуће је да захтев за одлагање извршења ожалбеног решења није поднео, или да му је поднети захтев одбијен). По достављању другостепене одлуке којом је жалба усвојена, он треба да поднесе захтев за повраћај више или погрешно плаћеног пореза, а не нову пореску пријаву. Вид. G. Илић-Роров (2016), 43.

⁴³⁸ Вељко Турњанин, Емир Ћоровић, *Коментар споредног кривичног законодавства Србије*, Прима, Горњи Милановац 2018, 44. Аутори наглашавају да је за постојање кривичног дела неопходна намера, из чега се изводи закључак да је дело могуће учинити само са директним умишљајем.

⁴³⁹ Чл. 40 ЗПППА. Чињеница да се право на повраћај пореза и порески кредит код ПДВ-а остварује подношењем *пореске пријаве*, а не *захтевом*, има непосредни утицај на утврђивање евазионе намере код пореског кривичног дела.

⁴⁴⁰ Чл. 173а, ст. 2 ЗПППА.

Кривично дело пореска превара у вези са порезом на додату вредност има два тежа облика. Први се односи на случај када износ за неосновани повраћај пореза или порески кредит, односно када се неподношењем пореске пријаве или подношењем пореске пријаве неистинитог садржаја избегава плаћање пореза на додату вредност који у претходних 12 месеци прелази 5.000.000 динара. Тада се учинилац кажњава затвором од две до осам година и новчаном казном.⁴⁴¹ Најтежи облик кривичног дела је предвиђен за ситуацију када исказани износ за неосновани повраћај пореза или порески кредит, односно порез чије се плаћање избегава у претходних 12 месеци прелази 15.000.000 динара, па се у том случају учинилац кажњава затвором од три до десет година и новчаном казном.⁴⁴²

Законодавац је предвидео и меру безбедности забране вршења позива, делатности и дужности која се може изрећи физичком лицу, предузетнику и одговорном лицу у правном лицу (пореском обвезнику) у трајању од једне до пет година.⁴⁴³

4.3.2 Угрожавање наплате пореза и пореске контроле

Пореско кривично дело угрожавање наплате пореза и пореске контроле чини онај „ко у намери да угрози наплату пореза који није доспео за наплату или који није утврђен, али је покренут поступак утврђивања или контроле, односно пореза који је утврђен њему или другом лицу, по установљавању претходне мере обезбеђења, привремене мере за обезбеђење наплате пореза у складу са законом, односно у поступку принудне наплате или пореске контроле отуђи, сакрије, оштети, уништи или учини неупотребљивом ствар на којој је установљена претходна мера обезбеђења пореза који је доспео за наплату, привремена мера за обезбеђење наплате, односно ствар која је предмет принудне наплате пореза или пореске контроле“. Извршилац се кажњава затвором до једне године и новчаном казном.

⁴⁴¹ Чл. 173а, ст. 3 ЗПППА.

⁴⁴² Чл. 173а, ст. 4 ЗПППА.

⁴⁴³ Чл. 85 КЗ и чл. 173а, ст. 4 ЗПППА. Ово „инсистирање“ пореског законодавца на обавезном изрицању мере безбедности је критиковано у кривичноправној доктрини. Вид. И. Вуковић (2021), 525. У погледу обавезности мере безбедности Вуковић истиче приговор да је реч о „дерогацији системског карактера КЗ-а“ који не предвиђа *обавезну* примену такве мере. Надовезујући се на доктринарну аргументацију, јудикатура такође износи примедбу и на становишту је да „о потреби и оправданости изрицања мере *увек* одлучује суд процењујући испуњеност услова за њено изрицање“. Сем тога, додаје се да опште одредбе КЗ не допуштају другачије прописивање времена трајања мере безбедности. Чл. 85, ст. 2 КЗ прописује да *суд одређује* трајање мере које не може бити краће од једне нити дуже од десет година. Сужавање општег рока трајања мере безбедности из КЗ сматра се видом неприхватљивог ограничења одмеравања санкција. То је и био разлог зашто су 2012. године брисане сличне одредбе из КЗ. Вид. Билтен Врховног касационог суда 2/2020, Intermex, 131.

Извршилац кривичног дела не мора бити порески обвезник, већ и било које заинтересовано лице. На пример, то могу бити: чланови обвезникове породице или домаћинства, запослени код обвезника – правног лица, адвокат или порески саветник пореског обвезника итд.

Радња извршења је алтернативно постављена, односно постоје три могућности. Прва је када порески обвезник или друго заинтересовано лице *отуђи* (прода или поклони другом лицу) ствар која је предмет принудне наплате пореза или пореске контроле. У пракси се често дешавају ситуације у којима обвезник, у жељи да из принудне наплате изузме неку драгоцену ствар, аутомобил, непокретност и сл. отуђи их блиском члану породице. У том случају, Пореска управа примењује начело фактицитета будући да је реч о *фиктивном отуђењу* имовине у корист повезаног лица. Примера ради, уколико окривљени као одговорно лице у правном лицу прода теретно возило које је у власништву тог правног лица, при чему је на том теретном возилу претходно у пореском поступку установљено заложно право ради наплате пореза, он (одговорно лице) чини кривично дело угрожавања наплате пореза и пореске контроле.⁴⁴⁴

Друга могућност је *сакривање* ствари на којој је установљена привремена мера за обезбеђење наплате пореза. На пример, обвезник или неко друго лице би могло да неки вредни антиквитет, који је предмет принудне наплате, изнесе из стана обвезника и привремено га склони код пријатеља.

Трећа могућност је да обвезник или друго лице *оштети* (нпр. убаца неки страни предмет у издувну цев аутомобила), *уништи* (нпр. проспе хемијску супстанцу на уметничку слику) или *учини неупотребљивом* (нпр. угради у рачунар неки софтвер за ометање редовног функционисања) ствар која је предмет принудне наплате или пореске контроле.⁴⁴⁵

У литератури се указује на опрез због постојања сличности између овог кривичног дела и кривичног дела онемогућавања вршења контроле и спречавања службеног лица у вршењу службене радње.⁴⁴⁶ Наиме, онемогућавање вршења контроле се чини онемогућавањем органа вршења контроле да изврши увид у пословне књиге или другу документацију или му се онемогућава преглед предмета, просторија и других објеката. Те, алтернативно постављене, радње извршења могу да се изврше, на пример, уништавањем папирне или електронске документације или сакривањем предмета контроле. Спречавање службеног лица у вршењу службене радње подразумева употребу силе или претње да ће сила непосредно бити употребљена.⁴⁴⁷ У случају поменутог

⁴⁴⁴ Пресуда Вишег суда у Чачку Кж. бр. 97/17 од 27.4.2017. године.

⁴⁴⁵ G. Илић-Поров (2016), 46.

⁴⁴⁶ Чл. 237 и 322 КЗ. Вид. *ibid.*, 47.

⁴⁴⁷ Чл. 322 КЗ.

пореског кривичног дела радња извршења није употреба силе према службеном лицу, нити претња. Радња је усмерена ка осујећивању наплате пореског дуга на описане начине. Отуда прављење разлике између ова два кривична дела у пракси не би требало да представља проблем. Сматрамо да не постоји могућност стицаја пореског и непореског кривичног дела.

На субјективном плану, законодавац је предвидео директан умишљај и намеру која је у случају кривичног дела угрожавања наплате пореза и пореске контроле специфична.⁴⁴⁸ Намера мора бити усмерена ка угрожавању наплате пореза, јер у супротном неће бити реч о пореском кривичном делу. У том погледу је интересантно анализирати пример из судске праксе. У једном случају је физичко лице, акционар и директор привредног друштва, осуђен јер је теретно возило у власништву привредног друштва, на којем је претходно установљено заложно право у корист Републике Србије, продао свом сину. Суд је закључио да је на тај начин онемогућио принудну наплату пореског дуга, иако је осуђени у своју одбрану изнео аргумент да је „био мета зеленаша и једино је то био начин да заштити своју имовину“.⁴⁴⁹ Са становишта радње је потребно да извршилац *отуђи* одређени предмет, док је са становишта кривице неопходно да то чини *са директним умишљајем*, али и да постоји *евазiona намера* која се односи на нешто што је ван бића кривичног дела. Ипак, пошто је порески обвезник моторно возило отуђио свом сину,⁴⁵⁰ у тој чињеници проналазимо „обележје преваре путем номиналног преноса својине“.⁴⁵¹ Моторно возило је отуђено блиском члану породице над којим постоји могућност утицаја (повезаном лицу).

Пореско кривично дело угрожавања наплате пореза и пореске контроле има и посебан облик, који се састоји у давању лажних података о чињеницама које су од значаја за спровођење принудне наплате пореза, односно пореске контроле. Не можемо се сложити са мишљењима појединих аутора, који истичу да је и посебним обликом овог кривичног дела предвиђена евазиона намера као субјективно обележје пореског кривичног дела.⁴⁵² Тумачење кривичног права путем аналогije, за разлику од стварања права путем аналогije, јесте допуштено у ограниченом броју случајева.⁴⁵³ Међутим, ипак смо мишљења да се овде не ради о тумачењу него о стварању кривичног права (креативна аналогija), што у кривичном материјалном праву није допуштено. Наиме, посебан облик пореског кривичног дела почиње речима: „Казном затвора из става 1. овог

⁴⁴⁸ В. Турњанин, Е. Ђоровић, 53.

⁴⁴⁹ Пресуда Основног суда у Чачку К. бр. 366/15 од 8.12.2016. године. Окривљени се у том предмету бранио позивањем на крајњу нужду, а Суд тај аргумент није прихватио.

⁴⁵⁰ *Ibid.*

⁴⁵¹ L. Salinger, 790-793.

⁴⁵² Вид. Р. Соколовић и Д. Јовашевић, 104.

⁴⁵³ Вид. чл. 314 КЗ.

члана казниће се ...”,⁴⁵⁴ из чега закључујемо да је законодавац за посебан облик пореског кривичног дела предвидео исту казну као и за основни облик. Међутим, детаљнија анализа посебног облика поменутог пореског кривичног дела не упућује на закључак да је за његово извршење, поред умишљаја, неопходна и евазиона намера. Схватање о постојању евазионе намере код посебног облика пореског кривичног дела је, према нашем мишљењу, додавање још једног „атрибута“⁴⁵⁵ радњи тог кривичног дела, који законодавац није прописао. То значи да је за извршење посебног облика довољно да је дело учињено са умишљајем, односно да извршилац са умишљајем даје лажне податке о чињеницама које су од значаја за спровођење принудне наплате пореза, односно пореске контроле, док је постојање намере ирелевантно.

Лажни подаци о чињеницама које су од значаја за пореску контролу се могу дати само у току трајања пореске контроле. Порески обвезник је дужан да учествује у утврђивању чињеничног стања и даје обавештења и изјаве на захтев пореског инспектора.⁴⁵⁶ Осим тога, он је дужан да пореском инспектору омогући увид у стање сировина, репродукционог материјала, полупроизвода, готових производа, робе и опреме, као и да омогући увид у пословне књиге, евиденције и другу документацију или исправе.⁴⁵⁷ Сматрамо да се пореско кривично дело може извршити само давањем лажних података, односно да радња неће бити извршена уколико порески обвезник ускрати пореском инспектору увид у законом предвиђену документацију, јер тада порески обвезник не даје никакве податке. Напротив, он их ускраћује. Али, тиме што их ускраћује он отежава пореску контролу, па тада није реч о овом посебном облику, али би могло постојати кривично дело онемогућавања вршења контроле из чл. 237 КЗ-а.⁴⁵⁸ Порески инспектор може захтевати податке, односно увид у документацију и од запослених код пореског обвезника или других лица. Уколико та лица дају лажне податке, она ће бити извршиоци кривичног дела, јер дело не спада у *delicta propria*.⁴⁵⁹

⁴⁵⁴ Чл. 175, ст. 2 ЗПППА.

⁴⁵⁵ Z. Stojanović (2017), 91.

⁴⁵⁶ Чл. 127, ст. 1 ЗПППА. Иако је опште правило да порески обвезник може учествовати у порескоправном односу преко свог пуномоћника или законског заступника (чл. 13, ст. 1 ЗПППА), законска обавеза давања обавештења и изјава је наметнута пореском обвезнику. На пример, пуномоћник може пружити правну помоћ у виду припремања писане изјаве, али ту изјаву даје порески обвезник.

⁴⁵⁷ Чл. 127, ст. 2 ЗПППА.

⁴⁵⁸ Чл. 237 КЗ прописује да „ко онемогући органу вршења контроле да изврши увид у пословне књиге или другу документацију или онемогући преглед предмета, просторија или других објеката, казниће се новчаном казном или затвором до једне године“.

⁴⁵⁹ Запослени може „на своју руку“ дати лажне податке (са умишљајем или из незнања, немара и сл.), али могуће је и да га порески обвезник - директор уцени да ће добити отказ ако обелодани неке податке. У том случају се отвара могућност саучесништва.

Лажни подаци о чињеницама које су од значаја за спровођење принудне наплате пореза се могу дати само у току принудне наплате пореза, то јест од тренутка доношења решења о принудној наплати.⁴⁶⁰ То би могли да буду подаци о постојању основа за изузимање појединих предмета од принудне наплате.⁴⁶¹ Давање лажних података о стању сировина, репродукционог материјала, полупроизвода, готових производа, робе и опреме у току трајања пореске контроле, према нашем мишљењу, не би могло да се сматра радњом извршења овог облика пореског кривичног дела, јер поступак пореске контроле подразумева да порески дуг још увек није утврђен, па принудна наплата тог дуга није ни отпочела.⁴⁶²

4.3.3 Недозвољен промет акцизних производа

Као претходно, намеће се питање који критеријум је опредељујући приликом квалификације недозвољеног промета акцизних производа као пореског кривичног дела, а да се у исту категорију не сврста и недозвољена трговина.⁴⁶³ Према нашем мишљењу, постоје најмање два разлога. Први је што се језичким тумачењем и компаративном методом може закључити да је пореским кривичним делом инкриминисан недозвољен промет само одређене категорије добара (акцизних производа), док је недозвољеном трговином инкриминисано незаконито бављење том делатношћу. Међутим, то није довољно да би се недозвољени промет акцизних производа третирао као пореско кривично дело, а недозвољена трговина не. Други разлог за прављење разлике између пореског и не-пореског кривичног дела би се могао пронаћи у аутономним значењима појмова који се налазе у њиховим законским описима.

⁴⁶⁰ Чл. 77 ЗПППА.

⁴⁶¹ Чл. 82 ЗПППА.

⁴⁶² Чл. 127, ст. 2 ЗПППА.

⁴⁶³ Чл. 235 КЗ.

Табела бр. 5:
Приказ релевантних битних обележја

„Трговина“	„Стављање у промет“
Трговина је привредна делатност која представља скуп пословних активности у вези са набавком и продајом робе, као и пружање услуга са циљем остваривања добити. ⁴⁶⁴	Стављањем у промет се сматра: 1) свако отпремање акцизних производа из производног погона од стране произвођача акцизних производа за које нема акцизну дозволу; 2) отпремање акцизних производа из акцизног складишта; 3) мањак производа у акцизном складишту; 4) расход (кало, растур, квар и лом) у акцизном складишту, изнад количине утврђене прописом који доноси Влада; и 5) отпремање акцизних производа из царинског складишта за које је прописано ослобођење од плаћања акцизе, ако се не отпреме ван територије Републике Србије. ⁴⁶⁵

Пореском законодавцу није значајно да ли се врши комерцијална делатност, већ да ли је наступио опорезиви догађај. У том контексту би било погрешно закључити да се трговина не може поистоветити са стављањем у промет. Најпре, другопоменути појам је ужи од појма трговина, али, што је још важније, изношење акцизне робе из акцизног складишта такође представља вид пословне активности у вези са набавком и продајом робе. Као што ће анализа у наставку показати, довољно је да се акцизни производ изнесе из акцизног складишта (под условом да се само, из неког објективног разлога, не премешта у друго акцизно или царинско складиште) да би наступила обавеза обрачунавања и плаћања акцизе. Није неопходно да се изврши трансакција тог производа уз новчану противнакнаду да би биће кривичног дела било остварено. Не само да се пореским кривичним делом инкриминише незаконито стављање у промет *numerus clausus* производа, већ се радња извршења тумачи у контексту појма „стављање у промет“, које има аутономно пореско значење. КЗ не дефинише „трговину“, па се на тај појам у контексту чл. 235 КЗ примењује значење које „трговина“ има према Закону о трговини, што додатно оправдава сврставање тог кривичног дела у групу кривичних дела против привреде.

⁴⁶⁴ Чл. 10, ст. 1 Закона о трговини, *Службени гласник РС*, бр. 52/2019.

⁴⁶⁵ Чл. 21, ст. 2 и 3 ЗА.

Пореско кривично дело недозвољени промет акцизних производа има два облика.⁴⁶⁶

Први облик пореског кривичног дела чини онај „ко супротно прописима који регулишу опорезивање акцизама, неовлашћено производи, прерађује, продаје или ко набавља ради продаје, држи или преноси или ко посредује у продаји или куповини или на други начин неовлашћено ставља у промет производе који се у складу са законом сматрају акцизним производима“. Тај учинилац ће се казнити затвором од шест месеци до пет година.

Радња извршења првог облика пореског кривичног дела је алтернативно постављена као неовлашћена производња, прерада, продаја, набављање ради продаје, држање, преношење, посредовање у продаји или куповини или на други начин неовлашћено стављање у промет акцизних производа. Законодавац је нарочито нагласио бланкетну диспозицију овог кривичног дела, наводећи да се радње извршења морају предузети супротно прописима који регулишу опорезивање акцизама. Због тога се мора имати у виду да у пореском материјалном праву стављање у промет нема исто значење као и у класичном, облигационоправном смислу које подразумева продају, већ се, да поновимо, стављањем у промет сматра: (1) свако отпремање акцизних производа из производног погона од стране произвођача акцизних производа за које нема акцизну дозволу; (2) отпремање акцизних производа из акцизног складишта; (3) мањак производа у акцизном складишту; (4) расход (кало, растур, квар и лом) у акцизном складишту, изнад количине утврђене прописом који доноси Влада; и (5) отпремање акцизних производа из царинског складишта за које је прописано ослобођење од плаћања акцизе, ако се не отпреме ван територије Републике Србије.⁴⁶⁷

Стављањем у промет се не сматра: (1) отпремање акцизних производа из производног погона у царинско складиште; (2) отпремање у сопствено друго акцизно складиште, односно у царинско складиште; (3) мањак који се може правдати вишом силом и 4) отпремање акцизних производа од стране произвођача акцизних производа у сопствени производни погон ради оплемењивања, обраде, дораде или прераде у складу са царинским прописима.⁴⁶⁸ Кривично дело неће постојати у наведеним случајевима, јер ако су акцизни производи отпремљени из фабрике у акцизно или царинско складиште акциза се не обрачунава нити се плаћа.⁴⁶⁹ Због тога је законска дефиниција пореског кривичног дела доследна пореском материјалном праву из ЗА. Сматрамо да је законодавац правилно поступио, јер је инкриминисао радње и поступке

⁴⁶⁶ Чл. 176, ст. 1 и 2 ЗПППА.

⁴⁶⁷ Чл. 21, ст. 2 и 3 ЗА.

⁴⁶⁸ Чл. 21, ст. 2 ЗА.

⁴⁶⁹ Чл. 20а ЗА.

који воде настанку обавезе по основу акцизе, али које су усмерене ка избегавању њеног плаћања.

На пример, уколико поплава, пожар или каква друга природна непогода униште акцизне производе у акцизном складишту, па се због тога у пословним књигама исказе мањак акцизних производа, неће се сматрати да је дошло до промета акцизним производима.⁴⁷⁰ Ако би се акцизни производи, пак, физички уклонили из акцизног складишта да би се сачували од више силе ситуација је сложенија. Према нашем мишљењу, тада постоје две могућности. Прва могућност подразумева да се акцизни производи изместе у друго акцизно складиште. Тада нема стављања у промет, а последично нема ни кривичног дела.⁴⁷¹ Друга могућност је измештање акцизних производа из акцизног складишта у „обичан“ магацин. Акцизни производи су у том случају стављени у промет, јер су отпремљени из акцизног складишта, чиме је остварено објективно обележје кривичног дела.⁴⁷² У том случају сматрамо да окривљени може да у кривичном поступку истакне приговор да је дело учињено у крајњој нужди, како би се утврдило да нема елемената кривичног дела.⁴⁷³

Уколико имамо у виду шта се сматра стављањем у промет акцизних производа, а шта не, онда се не би могло прихватити образложење да само набављање производа без акцизне маркице није кривично дело све до тренутка његовог стављања у промет.⁴⁷⁴ Напротив, оног тренутка када је акцизни производ напустио акцизно складиште (уз законом прописане изузетке) кривично дело је довршено, јер је на тај начин акцизни производ, у смислу ЗА, стављен у промет. Неовлашћено држање је такође инкриминисано, тако да је и неовлашћени држалац извршилац кривичног дела. Имајући у виду опсег инкриминисаног понашања, мишљења смо да образложење да се набавка акцизног производа сматра некажњивом припремном радњом није адекватно.⁴⁷⁵ Напротив, сâмим набављањем је дошло до промета акцизног производа (јер је акцизни производ неовлашћено отпремљен из акцизног складишта), а набавком лице долази до притежања над акцизном робом. То значи да је оно у неовлашћеном поседу, што је кривично дело.

⁴⁷⁰ Треба имати у виду да није довољно само просто исказати мањак у пословним књигама. Неопходно је да се уради попис залиха при уношењу акцизних производа у акцизно складиште и попис залиха након неке природне непогоде. Мора да се оформи посебна комисија која ће проценити штету, као и да се добије потврда надлежног органа или тела (нпр. осигуравајућег друштва) о насталој штети.

⁴⁷¹ Чл. 21, ст. 2, тач. 2 ЗА.

⁴⁷² *Ibid.*

⁴⁷³ Чл. 20 КЗ. Крајња нужда је основ искључења противправности. Законодавац није ограничио добра која се могу штитити. Вид. Z. Stojanović (2017), 148.

⁴⁷⁴ Пресуда Вишег суда у Ужицу Кж бр. 331/2015 од 12.11.2015. године.

⁴⁷⁵ Пресуда Вишег суда у Нишу Кж бр. 208/2015 од 15.6.2015. године.

Начелни приговор на рачун првог облика пореског кривичног дела недозвољени промет акцизних производа би могао да буде упућен у правцу ширине зоне инкриминације. Ипак, природа борбе против незаконитог промета акцизним производима захтева да као радња извршења буде предвиђен широк спектар понашања. Изазов у практичној примени кривичног и пореског права може бити утврђивање набавке ради продаје. Примера ради, став судске праксе је да набавка ради продаје постоји у случајевима када извршилац од непознатог лица набави 30 kg резаног дувана, упакованог у један ПВЦ џак у којем се налази више мањих кесица резаног дувана.⁴⁷⁶ Или, уколико 4,5 kg дувана буде одузето од лица које га продаје на зеленој пијаци.⁴⁷⁷ У првопоменутом случају су индикативне две ствари. Прва је количина резаног дувана, а друга начин на који је био упакован. Начин паковања је у судској пракси кривичних судова често показатељ постојања намере да је упакована супстанца намењена за даљу продају. У другопоменутом случају, реч је о *in flagranti* деликту, па је учинилац лишен слободе док је на зеленој пијаци широком кругу лица која не познаје нудио и продавао резани дуван.

Треба имати у виду да ширина зоне инкриминације оставља могућност одбране засноване на аргумену да је лице у поседу акцизне робе, али да нема намеру да је даље прода.⁴⁷⁸ Судској пракси су познати упоредиви примери, као што је нпр. случај са кривичним делом неовлашћена производња и стављање у промет опојних дрога.⁴⁷⁹

⁴⁷⁶ Пресуда Основног суда у Чачку К бр. 399/17 од 24.11.2017. године.

⁴⁷⁷ Пресуда Основног суда у Чачку 1 К бр. 386/16 од 27.3.2017. године.

⁴⁷⁸ Пресуда Апелационог суда у Нишу Кж1. бр. 428/10 од 28.5.2010. године.

⁴⁷⁹ Наиме, ко неовлашћено производи, прерађује, продаје или нуди на продају или ко ради продаје купује, држи или преноси или ко посредује у продаји или куповини или на други начин неовлашћено ставља у промет супстанце или препарате који су проглашени за опојне дроге, казниће се затвором од три до дванаест година. Вид. чл. 246, ст. 1 КЗ. Код тог кривичног дела се јавља практичан проблем управо код радње извршења *држања опојне дроге ради даље продаје*. Проблем се састоји у томе што је тешко направити разлику између кривичног дела из чл. 246 КЗ и његовог привилегованог облика садржаног у чл. 246а КЗ, који инкриминише неовлашћено држање у мањој количини и за сопствену употребу супстанци или препарата који су проглашени за опојне дроге. Привилеговани облик кривичног дела предвиђа новчану казну или казну затвора до три године, уз могућност потпуног ослобођења од казне. Зато нису ретке ситуације да се окривљени за кривично дело из чл. 246 КЗ бране тврдећи да је опојна дрога која је пронађена код њих за личну употребу. У кривичноправној литератури се скреће пажња да би било неоправдано поћи од претпоставке да се опојне дроге које нису у мањој количини *увек* држе ради даље продаје. Вид. З. Стојановић (2020), 714. У судској пракси се могу пронаћи бројни случајеви у којима је количина опојне дроге била недовољан показатељ да је реч о кривичном делу из чл. 246 КЗ. Вид. пресуду Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 235/2020 од 17.9.2020. године (216 gr *cannabis*-а и 16 таблета бромазепама према ставу суда представља мању количину); Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 153/2020 од 15.9.2020. године (38 таблета опојне дроге *MDMA* је према оцени суда представљало мању количину); Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 545/2020 од 10.9.2020. године (држање амфетамина нето масе 76 gr и 22 gr *MDMA* за суд није било довољно за закључак да су опојне дроге држане

Међутим, проблем са таквом одбраном у случају пореског кривичног дела може представљати чињеница што је до промета акцизног производа дошло у моменту када је оно напустило акцизно складиште (или производни погон). Сем тога, извршиоцем сматра и лице које неовлашћено држи акцизни производ. Зато се може поставити питање да ли је неопходно посебно инкриминисати неовлашћено набављање ради продаје акцизног производа. Наиме, уколико је само неовлашћено држање акцизног производа кривично дело, онда је ирелевантно да ли извршилац набавља акцизни производ ради даље продаје. Брисањем радње извршења набављања ради даље продаје кривично дело не би изгубило на својој свеобухватности и садржајности, јер је за извршење довољно неовлашћено држање акцизног производа. Код овог пореског кривичног дела није предвиђен привилеговани облик који би имао блажи казнени третман држања акцизног производа за личну употребу, као што то чини кривични законодавац приликом инкриминације из чл. 246а КЗ-а. Међутим, мишљења смо да не би било погрешно прописати привилегован облик тог пореског кривичног дела који би инкриминисао неовлашћено држање акцизних производа у мањој количини и за сопствену употребу. Тако би фискус остао заштићен, али би се истовремено исправно вредновало противправно понашање које се, ипак, не може поистоветити са неовлашћеним набављањем акцизних производа ради њихове даље продаје.

Други облик пореског кривичног дела недозвољени промет акцизних производа чини предузетник, односно одговорно лице у правном лицу које се бави производњом или увозом производа који, у складу са законом, морају бити посебно обележени контролним акцизним маркицама, а не предузме мере да ти производи пре стављања у промет буду обележени контролним акцизним маркицама. Учиниоца тог облика кривичног дела ће се казнити затвором од шест месеци до три године. Тај облик пореског кривичног дела се везује за непредузимање мера посебног обележавања акцизних производа контролним акцизним маркицама *пре него што они буду стављени у промет*. У питању је право кривично дело нечињења, а извршилац може бити само предузетник, односно одговорно лице у правном лицу, које се бави производњом или увозом акцизних производа, што овом облику пореског кривичног дела даје својство *delicta propria*. Пореско кривично дело је довршено непоступањем по пропису који налаже обележавање одређених акцизних производа акцизним маркицама, па у том случају покушај није могућ.⁴⁸⁰ Тако је директор правног лица осуђен јер је у свом малопродајном објекту

ради даље продаје). Обично је потребна још нека објективна околност да би се дошло до закључка да је опојна дрога коју окривљени држи код себе намењена даљој продаји. Примера ради, ако је опојна дрога различите врсте раздвојена у више пакетића, а окривљени је откривен на уласку у ноћни клуб. Вид. Пресуду Вишег суда у Београду К. бр. 60/20 од 10.11.2020. године.

⁴⁸⁰ G. Илић-Попов (2016), 49.

(трафика) држао паклице различитих цигарета које нису биле прописно обележене акцизним маркицама.⁴⁸¹

За извршење првог или другог облика пореског кривичног дела предузетнику и одговорном лицу у правном лицу се, поред казне затвора, изриче и мера безбедности забране вршења позива, делатности или дужности у периоду од једне до пет година. *Ratio legis* мере безбедности је у томе што се разумно може претпоставити да би наставак вршења делатности производње или увоза акцизних производа нанео значајне штете државном буџету.⁴⁸²

Акцизни производи који су неовлашћено набављени ради стављања у промет или су стављени у промет, као и производи који нису посебно обележени прописаним контролним акцизним маркицама и имовинска корист остварена кривичним делом, одузеће се.⁴⁸³ У питању је обавезно изрицање мере безбедности одузимања предмета. Пореско кривично дело недозвољени промет акцизним производима спречава да се на тржишту појаве акцизни производи на које претходно није плаћена акциза. На тај начин се штите приходи буџета Републике Србије. Међутим, кривичним санкционисањем се постижу још најмање два узгредна циља. Први је обезбеђивање фер тржишне конкуренције, јер се акцизни производи који су неовлашћено стављени у промет продају по вишеструко нижој цени управо због тога што није плаћена акциза. Акциза је појединачни порез на потрошњу или употребу одређених производа, што значи да се кроз цену тих производа она преваљује на крајњег потрошача (пореског дестинатара).⁴⁸⁴ Друго, квалитет акцизних производа који нису прописно обележени контролним акцизним маркицама се може довести у питање.⁴⁸⁵ На пример, да ли бисмо у свој аутомобил сипали бензин који неко у пластичној боци нуди на улици или, пак, онај на бензинској пумпи? Или, да ли бисмо прославили уз чашицу жестоког пића сипаног из боце која је претходно запечаћена и означена контролном акцизном маркицом, или алкохолног пића домаће радиности, од којег је један екстремни случај тровања резултирао смрћу, чак, 43 особе?⁴⁸⁶

⁴⁸¹ Пресуда Окружног суда у Београду Кж. бр. 1544/05 од 22.6.2005. године. Пошто је реч о малопродајном објекту, можемо претпоставити да је директор набавио акцизне производе од другог правног лица, то јест од произвођача или увозника (који их нису обележили акцизним маркицама, а ставили су их у промет).

⁴⁸² G. Илић-Поров (2016), 48.

⁴⁸³ Чл. 176, ст. 5 ЗПППА.

⁴⁸⁴ Милица Бисић, „Акцизе“, *Правни и рачуноводствени аспекти пореског саветовања* (ур. Гордана Илић-Попов), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012, 337; Ben J.M. Terra, „Excises“, *Tax Law Design and Drafting* (ed. Victor Thuronyi), IMF, 1996, 4-5.

⁴⁸⁵ G. Илић-Поров (2016), 48-49.

⁴⁸⁶ Реч је о тровању ракијом тзв. „зозовача“.

4.3.4 Недозвољено складиштење робе

Пореско кривично дело недозвољеног складиштења робе, такође, има два облика. Први облик кривичног дела чини онај „ко складишти, односно смешта добра или дозволи складиштење, односно смештање добара за која не поседује прописану документацију о пореклу“.⁴⁸⁷

Радња извршења овог облика пореског кривичног дела је алтернативно постављена као: (а) складиштење добара без документације о пореклу; (б) смештај таквих добара, или (в) дозвољавање да се та добра складиште или сместе. За извршење кривичног дела је без значаја да ли је услуга складиштења или смештаја пружена са или без накнаде. Заштитни објекат овог кривичног дела јесу јавни приходи, али смо мишљења да се они посредно штите, јер је дефиниција радње извршења, у ствари, усмерена ка сузбијању незаконите трговине. Наиме, у судској пракси постоје примери да се без документације о пореклу складиште делови моторних возила, као што су врата, гуме, фелне, амортизери итд.,⁴⁸⁸ до луксузних аутомобила као што је „Мерцедес“.⁴⁸⁹ На промет употребљаваног моторног возила плаћа се порез на пренос апсолутних права.⁴⁹⁰ Ако складиштена роба не може да буде оправдана документацијом о пореклу, велики су изгледи да је њен промет био „растерећен“ пореза и других увозних дажбина.

Сем тога, првом алтернативном радњом извршења се може обухватити и нелегални увоз добара. Имајући у виду специфичност пореског кривичног дела, која се тиче непоседовања прописане документације о пореклу робе, поставља се питање да ли ће се радити о кривичном делу у случају да документација о пореклу није истовремено пратила складиштење робе? Уколико је документација о пореклу задржана код царинског органа из неког објективног разлога, а роба је кварљива, па ју је неопходно одмах адекватно ускладиштити, онда лексичким тумачењем долазимо до закључка да лице које складишти чини кривично дело. Друга дилема која се отвара је питање шта уколико царински орган утврди да је са документацијом ипак све било у реду. У складу са царинским прописима, царински и други надлежни органи у оквиру контроле могу, ако је то неопходно у циљу смањења ризика и борбе против превара, размењивати податке у вези са уласком, изласком, транзитом, кретањем, смештајем и употребом робе.⁴⁹¹ У том погледу би се могло закључити да Пореска полиција не би ни поднела кривичну пријаву, а да се претходно није консултовала са царинским органом о питању

⁴⁸⁷ Чл. 176а, ст. 1 ЗПППА.

⁴⁸⁸ Пресуда Основног суда у Чачку 1 К. бр. 128/16 од 16.5.2016. године.

⁴⁸⁹ Пресуда Основног суда у Чачку К. бр. 851/13 од 11.2.2016. године.

⁴⁹⁰ Чл. 23, ст. 1, тач. 4 ЗПИ.

⁴⁹¹ Чл. 34, ст. 2 Царинског закона, *Службени гласник РС*, бр. 95/2018 ... 118/2021.

статуса документације о пореклу робе (да ли се налази у поседу царинског органа из неких објективних разлога и да ли је документација исправна).

Кривично дело је 2014. године ревидирано тако што је брисана радња извршења која се односи на складиштење робе у просторији која није регистрована за ту намену.⁴⁹² Услед те промене је у порескоправној науци заузет став да нема кривичне санкције уколико је роба смештена у простор који није регистрован за ту намену; довољно је да за њу постоји одговарајућа документација о пореклу робе.⁴⁹³

Ипак, измене ЗПППА из 2014. године су релативизоване другим обликом пореског кривичног дела које чини онај „ко складишти, односно смешта добра у просторијама о којима није обавестио Пореску управу“.⁴⁹⁴ Разлика између складиштења и смештања огледа се у томе што *смештање* представља „одлагање ствари у било какву просторију“, док *складиштење* подразумева „поступак у складу са одређеним правилима“.⁴⁹⁵ Другим речима, иако просторија није регистрована за ту намену у њој се добра могу складиштити и смештати, уколико је Пореска управа обавештена о томе. Намеће нам се питање да ли је онда таквом инкриминацијом анулирана измена ЗПППА из 2014. године? Чини се да јесте, јер иако формална регистрација није неопходна, неће бити реч о кривичном делу само ако се добра складиште, или смештају у простору о којем је Пореска управа претходно обавештена.

На субјективном плану законодавац није прописао неопходност намере за избегавање плаћања пореза, што значи да ће извршилац бити крив и уколико поступа са евентуалним умишљајем. Могло би се рећи да је зона инкриминације прешироко постављена и да је треба ограничити прописивањем евазионе намере, чиме би кривично дело добило неоспориву „пореску“ карактеристику којој се тренутно, барем *prima facie*, може приговорити.

За пореско кривично дело недозвољено складиштење робе је прописана кумулативно казна затвора од три месеца до три године и новчана казна. Одговорном лицу у правном лицу и предузетнику обавезно се изриче и мера безбедности забране вршења позива, делатности или дужности у трајању од једне до пет година, а роба се одузима.⁴⁹⁶

⁴⁹² *Службени гласник РС*, бр. 68/2014. Наиме, чл. 176а, ст. 1 ЗПППА, *Службени гласник РС*, бр. 108/2013 је прописивао да „ко складишти робу на коју се плаћа порез у просторији која није регистрована за ту намену или ко дозволи да се у његовој просторији складишти роба а просторија није за то регистрована, казниће се затвором од три месеца до три године и новчаном казном“.

⁴⁹³ Вид. Г. Пић-Поров (2016), 52.

⁴⁹⁴ Чл. 176а, ст. 2 ЗПППА.

⁴⁹⁵ В. Турњанин, Е. Ћоровић, 66-67.

⁴⁹⁶ Чл. 176а, ст. 3 и ст. 4 ЗПППА.

4.4 Извршиоци кривичних дела и могући круг саучесника

Тешко је издвојити уобичајене примере саучесништва у пореским кривичним делима. Досадашње излагање је представило комплексност пореске материје, која се на плану материјалног права може испољити бланкетним диспозицијама пореских кривичних дела, а са становишта начина њиховог извршења сложеним структурама финансирања и агресивним пореским планирањем. Све то, уз „лутања“ судске праксе у области пореских кривичних дела чини сваки покушај „моделирања“ понашања нарочито изазовним подухватом. Специфичности пореских кривичних дела у погледу заштитног објекта и начина извршења кривичних дела има непосредан кривичноправни значај на пољу примене института саучесништва, због чега сматрамо да је том институту неопходно посветити посебну пажњу.

Најопштије речено, саучесништво постоји када, под одређеним условима, у остварењу кривичног дела учествују два или више лица, при чему та лица имају свест о заједничком деловању.⁴⁹⁷ Српска правна теорија и законодавство су доследни најужем схватању појма извршиоца, што за последицу има сврставање саизвршилаштва у саучесништво. Другим речима, пошто саизвршилаштво има карактеристике и извршилаштва и саучесништва, у теорији кривичног права је општеприхваћена подела на саучесништво у ужем и у ширем смислу. Саучесништво у ужем смислу обухвата подстрекавање и помагање, док се под саучеснишвом у ширем смислу, поред наведених облика, наводи и саизвршилаштво.⁴⁹⁸ Имајући то у виду, излагање у наставку ћемо структурирати на начин да посебно анализирамо сваки од облика саучесништва у ширем смислу, с аспекта пореских кривичних дела.

4.4.1 Саизвршилаштво у пореским кривичним делима

Према изричитој законској дефиницији, саизвршилаштво постоји ако више лица учествовањем у радњи извршења са умишљајем или из нехата заједнички изврше кривично дело,⁴⁹⁹ или остварујући заједничку одлуку другом радњом са умишљајем битно допринесу извршењу кривичног дела.⁵⁰⁰ Анализом законске норме, закључујемо да је саизвршилаштво могуће предузимањем извршилачке и неизвршилачке радње. У том смислу, треба имати у виду три ограничења која су релевантна за пореска кривична дела. Прво, код *delicta propria* саизвршилац може да буде само оно лице које може бити и

⁴⁹⁷ Nataša Delić, „Saizvršilaštvo“, *Pravni život* 9/2005, 341; И. Вуковић (2021), 364.

⁴⁹⁸ Z. Stojanović (2017), 250-251.

⁴⁹⁹ Када се саизвршилаштво чини предузимањем радње извршења кривичног дела, онда је реч о саизвршилаштву извршилачком радњом. Супротно, када је у питању саизвршилаштво „неком другом радњом“, онда је та радња неизвршилачка.

⁵⁰⁰ Чл. 33 КЗ.

самосталан извршилац. Друго, код својеручних кривичних дела саизвршилаштво није могуће, јер таква кривична дела може извршити само један учинилац, лично и самостално.⁵⁰¹ Треће, сваки саизвршилац мора имати одговарајућу намеру као субјективно обележје.⁵⁰² Појединости саизвршилаштва код пореских кривичних дела ћемо испитати на примерима пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку. Принципи и специфичности на које указујемо у тим примерима се примењују и код осталих пореских кривичних дела уређених пореским законодавством.

Примери саизвршилаштва предузимањем извршилачке радње извршења су најбројнији код незаконите евазије пореза на додату вредност. На пример, коришћење лажних рачуна у сврху извлачења готовог новца из регуларних новчаних токова пореског обвезника подразумева да пружалац услуге⁵⁰³ изда рачун у договореном износу који је увећан за износ пореза. Након тога следи безготовинска уплата на његов рачун. Нето цена се исплаћује уплатиоцу у готовини, а износ пореза је „провизија“ пружаоца услуга.⁵⁰⁴ Издавање таквих рачуна не прати пружање услуга које су наведене у њима, а „провизија“ пружаоца услуга није трошак за наручиоца услуге, пошто ће он порез који је исказан у лажном рачуну неосновано користити као претходни порез.⁵⁰⁵ Оба учесника трансакције су предузели извршилачку радњу пореске утаје, јер су дали лажне податке од значаја за опорезивање. Најпре пружалац услуга издаје рачун у којем наводи за које услуге се плаћа накнада из рачуна али те услуге неће бити пружене, што рачун чини лажним. Затим уплатилац у својој пореској пријави исказује претходни порез, који је

⁵⁰¹ Z. Stojanović (2017), 262.

⁵⁰² И. Вуковић (2021), 372. Аутор наглашава да уколико законски опис, поред умишљаја, захтева и неко друго субјективно обележје (нпр. намеру), извршилац може бити само онај код којег је тај услов такође испуњен.

⁵⁰³ У улози пружаоца услуга се често налази „фантомско предузеће“, чија примарна намера није вршење пословне делатности. Оно служи само као параван другима који заиста врше неку привредну делатност. Појам „фантомског предузећа“ је дефинисан као „предузетник/предузеће које је регистровано за потребе пореза на додату вредност и, у могућој преварној намери, набавља робу и услуге или се претвара да то чини, не плаћајући при томе ПДВ, а затим даље продаје набављену робу или услуге и у издатом рачуну обрачунава ПДВ, али дуговани порез не уплати надлежном државном органу“. Вид. Commission regulation (EC) No 1925/2004 of 29 October 2004 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Regulation (EC) No 1798/2003 concerning administrative cooperation in the field of value added tax, *Official Journal of the European Union* L 331/2013; Упор. М. Милошевић (2014), 98. Међутим, код незаконите евазије непосредних пореза (нпр. порез на добит правних лица) фиктивни пружалац услуга не мора бити фантомско предузеће. Уколико је реч о *ad hoc* потреби за готовином, пружалац услуге може да буде и привредно друштво/предузетник, који обавља легитимну пословну активност. Са становишта ризика, оптималан избор за фиктивног пружаоца услуга је предузетник паушалац чија је основна делатност управо услужна. Паушално опорезивање није захтевно с аспекта пореске администрације и није неопходно ригорозно евидентирање пословних промена, док је код делатности (интелектуалних) услуга релативно лако оправдати цену која је исказана у рачуну.

⁵⁰⁴ М. Милошевић (2014), 65.

⁵⁰⁵ Чл. 28 ЗПДВ.

садржан у лажном рачуну. Дакле, пружалац услуга и исплатилац прихода са умишљајем заједнички извршавају пореску утају давањем лажних података од значаја за опорезивање. Иста ситуација би била и у случају да велики број предузетника паушалаца издаје лажне рачуне једном исплатиоцу. Механизам је исти, са том разликом што исплатилац нема могућност истицања претходног пореза,⁵⁰⁶ али може да дође до готовог новца, под условом да „провизија“ за трансакцију коју уговори са предузетником паушалцем буде нижа од ефективне пореске стопе која би иначе погодила тај приход. Оба учесника су у том случају саизвршиоци, јер са умишљајем предузимају извршилачку радњу. Иако је превара релативно једноставна, њене размере могу бити велике.

Проблем настаје код саизвршилаштва непредузимањем радње извршења. Постојање саизвршилаштва предузимањем неизвршилачке радње, поред умишљаја, захтева да буду испуњени субјективни и објективни услов. Субјективни услов се састоји од заједничке одлуке, која подразумева свест и вољу о заједничком извршењу кривичног дела. Неопходан је, према томе, неки облик споразума, односно плана о подели улога у извршењу кривичног дела.⁵⁰⁷ Објективни услов подразумева предузимање радње којом се битно доприноси извршењу кривичног дела. Реч је о дескриптивном појму, који је у науци кривичног права схваћен на тај начин да неизвршилачка радња има „непосредни каузални значај, тако што представља *conditio sine qua non* за остварење кривичног дела“.⁵⁰⁸ Конститутивни елементи саизвршилаштва неизвршилачком радњом су: (а) умишљај; (б) заједничка одлука и (в) битан допринос извршењу кривичног дела.⁵⁰⁹ Због тога се поставља питање како утврдити ко поступа као саизвршилац предузимањем неизвршилачке радње у пореском кривичном делу?⁵¹⁰ Мишљења смо да се деликатна разлика може уочити анализом две импровизоване ситуације.

Прва ситуација је у случају када велики број привредних друштава учествује у ланцу евазионих трансакција, али су сва та привредна друштва под ефективном контролом једног или малог броја лица. Замислимо пример да организатор криминалне групе предложи заинтересованим лицима да они, за унапред договорену скромну новчану надокнаду, оснују привредна друштва у којима ће бити одговорна лица, али да доношење пословних одлука препусте њему као организатору или лицу које он одреди,

⁵⁰⁶ Разлог је тај што паушални порески обвезници нису обвезници ПДВ-а, па у својим рачунима не могу исказивати тај фискалитет.

⁵⁰⁷ Наташа Делић, *Нова решења општих института у Кривичном законнику Србије*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2009, 162.

⁵⁰⁸ *Ibid.*, 164.

⁵⁰⁹ *Ibid.*, 157.

⁵¹⁰ Вид. И. Вуковић (2021), 376. Цитирани аутор указује да осим учествовањем у радњи извршења, саизвршилаштво се остварује када учесник дела даје *битан допринос*. Да би нечији допринос био *битан* неопходно је да му у подели послова припадне *важна функција* која има приближно равноправан значај у односу са радњом извршења којом се непосредно остварује законски опис кривичног дела.

па та привредна друштва буду део комплексног ланца трансакција, у којем се издају лажни рачуни и закључују фиктивни уговори. За улогу одговорног лица тих фантомских предузећа се неретко бирају особе скромних образовних профила, појединци који су оболели од болести зависности, или лица у тешком материјалном положају, који преузимају ризик да буду откривени, задовољавајући се просечним накнадама.⁵¹¹ Питање је како третирати те „руководиоце“ фантомских фирми. Сматрамо да они „не владају“ кривичним делом, тиме што „ток“ кривичног дела држе у рукама, одлучују о начину његовог извршења и „приликом извршења кривичног дела фигурирају као централна личност“, како кривичноправна доктрина наглашава да би улога саизвршиоца требало да буде.⁵¹² Улога коју „руководиоци“ имају више одговара концепту средства извршења кривичног дела код посредног извршилаштва. Тада се лице које предузима радњу извршења сматра „средством“, а не извршиоцем. Уместо њега, посредни извршилац је оно лице које, остварујући све субјективне елементе кривичног дела, наведе другог на остварење кривичног дела, али се тај други не сматра извршиоцем, јер му недостаје субјективна страна кривичног дела.⁵¹³ Ако детаљно анализирамо пример који смо дали, закључићемо да „руководиоци“ немају свест о „широј слици,“ нити имају намеру да избегну плаћање пореза тиме што се појављују у улози оснивача привредног друштва, потписују лажне рачуне и закључују фиктивне уговоре у привреди.⁵¹⁴ Они су се прихватили улоге како би остварили материјалну накнаду, коју им је обећао организатор групе. Њих не интересује избегавање плаћања пореза јер немају ангажован лични интерес у фантомским предузећима у којима су одговорна лица. Стога „руководиоци“ не поступају са умишљајем у односу на пореску утају, нити имају свест о заједничком деловању. У највећем броју случајева они, чак, ни не знају да су само део једне веће групе њима сличних појединаца којима руководи исти организатор.

Друга ситуација је случај када два лица закључе фиктивни уговор како би један од њих остварио пореске бенефите на које нема право. На пример, замислимо случај лица које је власник луксузног моторног возила. Да би у потпуности избегао плаћање пореза на употребу моторних возила, то лице би могло да закључи фиктивни уговор о купопродаји са особом са инвалидитетом. Наиме, порез на употребу моторних возила не плаћају особа са инвалидитетом са 80 или више процената телесног оштећења, на једно возило које се на њено име прво региструје у једној години, или особа са инвалидитетом

⁵¹¹ М. Милошевић (2014), 99.

⁵¹² Н. Делић (2009), 163; У кривичноправној доктрини се могу наћи ставови да у хијерархијским структурама које имају привредна друштва не долази до испољавања степена утицаја који се може пронаћи у структурама „мафијашког типа“. Због тога се утицај организатора на потчињене у привредном друштву пре може тумачити као *подстрекавање*. Вид. И. Вуковић (2021), 423.

⁵¹³ Z. Stojanović (2017), 251.

⁵¹⁴ „Руководиоци“ из нашег примера се у кривичноправној науци сматрају „долозним лицем – оруђем без неопходне намере“. Вид. И. Вуковић (2021), 386.

код које постоји телесно оштећење које има за последицу неспособност доњих екстремитета ногу од 60 или више процената, на једно возило, које се на њено име прво региструје у једној години.⁵¹⁵ Формалним преносом права својине на лице за које су предвиђене поменути олакшице, уз задржавање државине над моторним возилом, постиже се пореска уштеда давањем лажних података (лажно се приказује да је купац власник моторног возила, иако он нема могућности уживања права својине).⁵¹⁶ Продавац, дакле, задржава фактичку власт над аутомобилом, а купац треба да му пружи гаранцију да неће захтевати предају моторног возила. Фиктивни купац неизвршилачком радњом битно доприноси извршењу кривичног дела, јер је његова улога купца, а касније и номиналног власника, неопходна за остварење тог модела пореске преваре. Он неспорно поступа са умишљајем, а пошто је *modus operandi* пореске преваре закључење уговора, онда се ни постојање заједничке одлуке не може довести у питање.

Код пореског кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку треба направити разлику између две ситуације. Прва ситуација се односи на могућност саизвршилаштва када је извршилац одговорно лице код пореског платца. Тада саизвршилац може бити само још неко друго одговорно лице, јер је реч о *delictum proprium*-у код којег је лично својство извршиоца битно обележје кривичног дела. Иако је правило да постоји једно одговорно лице, код привредних субјеката са сложенем власничком структуром није немогуће постојање више таквих лица (финансијски директор, шеф рачуноводства и др.).⁵¹⁷ Друга ситуација код кривичног дела неуплаћивања пореза по одбитку је, у ствари, напомена о немогућности саизвршилаштва. Наиме, уколико је у питању предузетник-порески платцац, онда је реч о тзв. својеручном кривичном делу које може извршити само он лично.⁵¹⁸ Произлази да уколико је извршилац пореског кривичног дела

⁵¹⁵ Чл. 5, ст. 1 и 2 Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара, *Службени гласник РС*, бр. 26/2001 ... 132/2021 - усклађени дин. изн. Купац не мора да буде лице повезано са продавцем (члан породице), него и познаник, пријатељ, комшија и сл., који би пристали на улогу купца из сентименталних разлога, незнања или због комерцијалних мотива. Продавац луксузног моторног возила је спреман да поднесе терет пореза на пренос апсолутних права, јер је дугорочна пореска уштеда за њега много већа. Пореска управа може, међутим, релативно једноставно да утврди да је реч о фиктивном (симулованом) уговору, констатујући да аутомобил није прилагођен за управљање особи са инвалидитетом.

⁵¹⁶ Стицалац има само *nuda proprietas*.

⁵¹⁷ Реч је о позицијама које подразумевају уговорну, статутарну или законску обавезу плаћања пореских дугова.

⁵¹⁸ Предузетник може имати статус пореског платца у три ситуације. Прва, када је реч о обвезнику пореза на приход од самосталне делатности који порез плаћа на стварно остварену добит и *определи се* да себи исплаћује личну зараду (чл. 33а, ст. 1 ЗПДГ). Та лична зарада се у пословним књигама предузетника евидентира као његово месечно лично примање (чл. 33а, ст. 2 ЗПДГ). У том случају предузетник плаћа порез на зараду по стопи од 10%, као и доприносе за обавезно социјално осигурање (чл. 13, ст. 3 ЗПДГ). Друга се тиче случајева када предузетник ангажује за рад лице на чију накнаду се порез и доприноси плаћају по одбитку. Примера ради, предузетник радно ангажује неко лице којем исплаћује зараду (чл. 99, ст. 1, тач. 1 ЗПДГ). Трећа, када предузетник плаћа накнаду за коју је пореским законом предвиђено да се

неуплаћивања пореза по одбитку предузетник, онда није могуће саизвршилаштво. То, међутим, не искључује могућност „лакших“ облика саучесништва. Код *delicta propria* и код својеручних кривичних дела круг извршилаца је ограничен. Ипак, као основна разлика између те две врсте деликата у литератури се наводи да је код *delicta propria* посредно извршилаштво и саизвршилаштво искључено „само у односу на лица којима недостаје извршилачко својство, док је код власторучних деликата посредно извршилаштво и саизвршилаштво искључено у односу на свакога“.⁵¹⁹

4.4.2 Подстрекавање на извршење пореских кривичних дела

КЗ-ом је прописано да „ко другог са умишљајем подстрекне да изврши кривично дело, казниће се казном прописаном за то кривично дело“.⁵²⁰ Другим речима, закон не одређује појам подстрекавања, већ то препушта теорији и судској пракси. У теорији је заузет став да је стварање одлуке код другог лица главна карактеристика подстрекавања, које се може постићи молбом, обећањем, давањем поклона, наговарањем, али и саветовањем.⁵²¹ Природа пореских кривичних дела је да се она чине из личног користољубља, а на штету буџета. Оно што се и у теорији пореског права појављује као куриозитет јесте кривичноправни значај пружања савета. Код подстрекавања је суштина у стварању одлуке. Због тога би давање савета могло да се третира и као подстрекавање, уколико лице којем се даје порески савет претходно није ништа знало о тој пореској ствари. Зато смо мишљења да је исправније да саветовање испитамо кроз призму кривичноправног института саучесништва помагањем.

4.4.3 Особености кривичне одговорности пореских саветника, пуномоћника и других лица

Сложеност пореске материје и жеља за пореском оптимизацијом упућују пореске обвезнике да ангажују пореске стручњаке. Отуда сматрамо да је важно да се осврнемо на улогу пореских експерата у планирању трансакција и заступању пореских обвезника, али кроз призму кривичног права. У претходним одељцима смо се бавили саизвршилашвом и подстрекавањем. Међутим, мишљења смо да треба

порез на ту накнаду плаћа по одбитку. На пример, уколико је предузетник закупац који закупнину плаћа физичком лицу (закуподавцу) (чл. 65а и чл. 65б ЗПДГ; чл. 99, ст. 1, тач. 4 ЗПДГ).

⁵¹⁹ Igor Vuković, „О оправданости tzv. svojeručnih krivičnih dela“, *Kaznena reakcija u Srbiji* (ur. Đorđe Ignjatović), Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2015, 165-166.

⁵²⁰ Чл. 34, ст. 1 КЗ.

⁵²¹ Z. Stojanović (2017), 263-264.

проблематизовати и могућност помагања у извршењу пореских кривичних дела у склопу обављања делатности пореског саветовања или заступања.

Српско кривично законодавство помагање дефинише *exempli causa*, па наводи да се помагањем нарочито сматра давање савета или упутстава како да се изврши кривично дело, стављање учиниоцу на располагање средстава за извршење кривичног дела, стварање услова или отклањање препрека за извршење кривичног дела, као и унапред обећано прикривање кривичног дела, учиниоца, средстава којима је кривично дело извршено, трагова кривичног дела или предмета прибављених кривичним делом.⁵²² Помагањем се, са умишљајем, доприноси извршењу кривичног дела, при чему је довољно да је допринос избегавању плаћања пореза утицао на остварење кривичног дела. Помагање се може извршити и нечињењем, али помагач мора имати позицију тзв. „гаранта“, односно мора постојати његова дужност на чињење. За постојање помагања није неопходно да извршилац кривичног дела поступа скривљено, већ је довољно да су остварени објективни елементи кривичног дела.⁵²³

У упоредном праву се могу наћи примери у којима су пореске власти установиле да су порески обвезници добијали савете на који начин да уреде своје послове како би избегли пријављивање и плаћање пореза на доходак.⁵²⁴ Зато се поставља питање улоге, као и казнене одговорности лица која су, бавећи се пословима карактеристичним за своје занимање (консултантске куће, порески саветници итд.), допринели незаконитој пореској евазији својих клијената. У теорији кривичног права се такво понашање означава критикованим, али сликовитим, појмом „неутралних радњи“.⁵²⁵ Помагање у извршењу пореских кривичних дела вршењем делатности пореског саветовања се у доктрини означава и као „криминалитет саветника“.⁵²⁶

⁵²² Чл. 35, ст. 2 КЗ.

⁵²³ Z. Stojanović (2017), 269-270.

⁵²⁴ Вид. нпр. <https://assets.documentcloud.org/documents/2752975/May-2015-CRA-amnesty-offer-to-KPMG-Clients.pdf>, последњи приступ: 11.4.2020. године. У цитираном случају су канадски порески резиденти алоцирали део свог прихода у пореску јурисдикцију са преференцијалним пореским системом (*offshore*). Трансакција је била приказана као поклон компанији коју су порески обвезници основали у пореском рају. На тај начин је износ „поклоњених“ средстава стављен ван домашаја канадског фиска. Међутим, канадске пореске власти су у пореској контроли утврдиле да су канадски резиденти остали стварни власници поклоњених новчаних средстава. Пореска управа је установила и да је великом броју пореских обвезника трансакцију структурирала иста консултантска кућа. Случај је завршен понудом да порески обвезници плате дуговани порез, уз гаранцију да ће бити амнестирани од кривичног гоњења уколико то учине.

⁵²⁵ Критика је, пре свега, упућена на рачун језичког недостатка тог назива, јер имплицира да те радње нису кривичноправно релевантне. Вид. Игор Вуковић, „Помагање у кривичном делу у обављању занимања и предузимању свакодневних послова“, *Анали Правног факултета у Београду* 2/2015, 46.

⁵²⁶ Erik Buhlman, Paul Krell Kämpfer, „Strafbarkeit der Berater“, *Fiskalstrafrecht-Straftaten gegen staatliche Vermögenswerte* (Hrsg. Markus Adick, Jens Bülte), C.F.Müller GmbH, Heidelberg 2019, 301.

Главно питање је да ли се радњама које неко врши у оквиру свог занимања уопште може помагати. Уколико вршење занимања негира саучесништво, онда није реч о неутралним радњама, већ бисмо могли да говоримо о специфичним елементима кривичне одговорности пореских стручњака. Полазни аргумент којим се негира саучесништво вршењем делатности је да неутралне радње у себи не садрже „аутономну противправност.“⁵²⁷ Оне сâме по себи нису противправне. Због тога се у теорији кривичног права наводе три разлога у правцу негирања одговорности за помагање бављењем делатношћу. Први се тиче квалитета доприноса, односно наводи се да у многим случајевима допринос помагача није омогућио извршење дела и да би његов допринос једноставно могао да се замени доприносом неког другог (било ког) лица. Други аргумент је да радње које проистичу из свакодневних послова немају значајан допринос извршењу кривичног дела (тзв. „багателност доприноса“). Трећи аргумент се ослања на став да би кажњавање радњи предузетих у оквиру занимања водило спутавању обављања тих занимања.⁵²⁸ Штавише, у домаћој и упоредној јудикатури је опште место да се не прихвата искључење саучесништва неутралним радњама.⁵²⁹ Примера ради, код сложених структура трансакција асистенција пореских експерата је нужна. Њихов допринос успешној реализацији трансакције (нпр. одабир методе аквизиције правног лица у Србији од стране нерезидентног купца спровођењем одговарајуће статусне промене, тако да нерезидентни купац има оптимално пореско оптерећење) не би се могао описати као безначајан, а специјализација за ужу порескоправну област (нпр. ПДВ) такве стручњаке чини незаменљивим фактором. Зато сматрамо да је исправно становиште о криминално-политичкој неприхватљивости *a priori* изузимања из кривичне реакције радњи које неко обавља у оквиру своје професије.⁵³⁰

Размотримо укратко делокруг рада пореских стручњака. Начелно посматрано, сви савети *о пореском праву* могу да се окарактерису као правни савети.⁵³¹ Међутим, у пореском праву је често тешко повући јасну границу између правног, пореског, рачуноводственог, финансијског и сличног савета, тако да је у литератури присутно

⁵²⁷ И. Вуковић (2015), 47.

⁵²⁸ *Ibid.*, 47-48.

⁵²⁹ Вид. нпр. US Court of Appeals for the Ninth Circuit-17 F.2d 562 (9th Cir. 1927) February 21, 1927. У пресуди се наводи следеће: „Продавац не може игнорисати сврху у којој је куповина учињена ако је о тој сврси обавештен, или *опрати руке* од помоћи коју је пружио извршиоцу злочина изговором да је само продао трговачку робу“. <https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/17/562/1487926/>, последњи приступ: 12.4.2020. године. Случај се тичао оптужбе против продавца који је у току трајања прохибиције продао шверцерима састојке које су они искористили како би у домаћој радности направили алкохолно пиће.

⁵³⁰ И. Вуковић (2015), 58. Границу би требало тражити у осетљивој линији разграничења између нелегитимне законите евазије и незаконите евазије, те у конкретном случају испитати да ли је изиграна намера законодавца а није прекршен пропис, или је својим саветима конултант отишао ипак и корак даље.

⁵³¹ V. Thuronyi, F. Vanistendael, “Regulation of Tax Professionals”, *Tax Law Design and Drafting* (ed. Victor Thuronyi), IMF, 1996, 7.

становиште да се делатност пореских стручњака (пореског саветовања) састоји из следећих послова: (1) пореско планирање, (2) помоћно саветовање код финансијских и других услуга; (3) припрема и ревизија финансијских извештаја; (4) припрема пореских пријава; (5) заступање пореског обвезника пред пореским органима; и (6) заступање пореског обвезника пред судом.⁵³² Прве четири делатности бисмо могли да назовемо пореским саветовањем у ужем смислу, док би пореско саветовање у ширем смислу подразумевало, поред наведене четири делатности, заступање у пореском управном и судском поступку (пореско заступање – енг. *tax litigation*). Законодавство сваке државе предвиђа различите услове за бављење наведеним делатностима. У развијеним државама порески стручњаци својом експертизом усмеравају пореске обвезнике да благовремено и исправно извршавају своје пореске обавезе. Тиме порески стручњаци раде и у општем интересу, јер обвезницима дају објашњења сложених пореских прописа. Међутим, исто је тако прихваћено постојање дихотомије интереса државе да наплати порез и интереса пореских обвезника да минимизују своју пореску обавезу, у чему им порески стручњаци помажу. Имајући у виду тај сукоб интереса, у развијеним земљама је заузет став да порески стручњаци своју лојалност дугују (пре свега) својим клијентима, али да та лојалност није безусловна. Порески стручњаци не смеју *учествовати* у превари, нити им је допуштено да пореској администрацији *износе неистините податке*.⁵³³ Управо у поменутом сукобу интереса и лојалности клијенту постоји опасност од помагања у извршењу пореског кривичног дела. Наиме, од врсте напред наведене пореске експертизе и начина њеног регулисања зависи, према нашем мишљењу, кривичноправни третман њихових делатности у контексту радњи помагања.

У Србији пореско саветовање још увек није делатност која је законом уређена, иако је у ЗПППА предвиђена као могућност.⁵³⁴ Ипак, у Србији постоје привредна друштва и појединци који се баве пружањем различитих услуга из корпуса пореског саветовања. На

⁵³² *Ibid.*, 13-14. Поједини аутори делатност пореских стручњака деле на четири главне групе делатности, а то су: (1) усаглашавање са прописима (енг. *compliance*), које подразумева и припремање или асистирање у припреми пореске пријаве; (2) пореско заступање (енг. *controversy*), односно заступање клијената у пореској контроли и пореским споровима; (3) пореско планирање (енг. *planning*), односно помоћ клијентима да своје послове уреде тако да минимизују порески терет, а максимизују приход од пословања; и (4) ангажман на унапређивању пореске политике (енг. *policy*), својим иступањима у јавности. Вид. Linda Galler, "The Tax Lawyer's Duty to the System", *Virginia Tax Law Review* 16/1997, 683. Мишљења смо да је ипак подела на: (1) пореско планирање, (2) помоћно саветовање код финансијских и других услуга; (3) припрему и ревизију финансијских извештаја; (4) припрему пореских пријава; (5) заступање пореског обвезника пред пореском управом; и (6) заступање пореског обвезника пред судом садржајнија, јер прави разлику између фаза поступка у којима се пореском обвезнику пружа одговарајућа експертиза. Јасније су наглашене специфичности саветодавног (консултантског) аспекта делатности и дефинисана је разлика између тога да ли се пореско заступање одвија у пореском управном поступку или у поступку пред судом, што је од изузетног значаја за испитивање неутралних радњи помагања.

⁵³³ V. Thuronyi, F. Vanistendael (1996), 5-6.

⁵³⁴ Чл. 17, ст. 3 ЗПППА прописује да се обављање делатности пореског саветовања уређује посебним законом. Такав закон још увек није донет.

страни „потражње“ за таквом врстом услуга су привредна друштва и физичка лица која, у циљу остваривања профита, показују све већу спремност да на порез гледају као на трошак који се може минимизовати или у потпуности избећи, док се на страни „понуде“ налазе порески практичари, професионалци који пружају услугу пажљивог планирања трансакција са циљем пореске уштеде и стручног заступања.⁵³⁵ Такође, иако у пореском управном поступку пуномоћник не мора бити адвокат,⁵³⁶ странке често ангажују адвоката како би се изборили са компликованим процедурама пореског поступка,⁵³⁷ верујући да на тај начин најбоље штите своје имовинске интересе у пореском управном поступку, који може трајати и по неколико година.

Уска специјализација пореских стручњака је претпоставка њихове „незаменљивости“ у структурирању трансакција које могу довести до незаконите

⁵³⁵ Peter C. Canellos, “Tax Practitioner’s Perspective on Substance, Form and Business Purpose in Structuring Business Transactions and in Tax Shelters”, *SMU Law Review* 1/2001, 48.

⁵³⁶ Чл. 49 Закона о општем управном поступку – ЗУП, *Службени гласник РС*, бр. 18/2016 и 95/2018 - аутентично тумачење; чл. 13 и чл. 14 ЗПППА. Важно је разликовати пуномоћника у пореском поступку од пореског пуномоћника. Првопоменути заступа интересе пореског обвезника у пореском поступку у границама добијеног пуномоћја (нпр. порески обвезник опуномоћи адвоката да га заступа у пореском поступку, да изјави жалбу против пореског решења и предузима све процесне кораке у правцу заштите интереса пореског обвезника у пореском поступку), док другопоменути у име и за рачун пореског обвезника, а на основу добијеног пуномоћја извршава послове у вези са пореским обавезама обвезника (прима пореске акте, подноси пореске пријаве, плаћа порез и др.). Трећа категорија пуномоћника је порески пуномоћник за ПДВ. Наиме, страном лице које у Републици врши промет добара и услуга за који постоји обавеза обрачунавања ПДВ-а, односно промет добара и услуга за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза дужно је да одреди пореског пуномоћника и да се евидентира за обавезу плаћања ПДВ-а. Порески пуномоћник страног лица може бити физичко лице, укључујући и предузетника, односно правно лице, које има пребивалиште, односно седиште у Републици, које је евидентирани обвезник ПДВ-а најмање 12 месеци пре подношења захтева за одобравање пореског пуномоћства, које на дан подношења захтева нема доспеле, а неплаћене обавезе за јавне приходе по основу обављања делатности које утврђује Пореска управа и којем је надлежни порески орган, на основу поднетог захтева за одобрење пореског пуномоћства уз који је приложена прописана документација, *решењем одобрио* пореско пуномоћство. Вид. чл. 10а, ст. 1 и ст. 4 ЗПДВ. Више о пуномоћнику у српском пореском праву вид. Г. Илић-Попов, „Пуномоћник у српском пореском праву: различити аспекти његове улоге“, *Усклађивање пословног права Србије са правом Европске уније (2021)* (ур. Вук Радовић), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2021, 341-360.

⁵³⁷ Како бисмо указали на сложеност пореског управног поступка, наведимо један хипотетички пример. Пореском обвезнику је у поступку пореске контроле неправноснажним решењем Пореске управе утврђен порески дуг (чл. 129 ЗПППА). Против наведеног решења порески обвезник изјављује жалбу, која нема одложно дејство, због чега порески обвезник тражи одлагање извршења ожалбеног пореског решења пред Управним судом, који његов захтев усваја (чл. 143 ЗПППА и чл. 23, ст. 2 ЗУС). Међутим, Пореска управа доноси решење којим одређује привремену меру обезбеђења наплате пореског дуга стављањем залог на целокупну покретну и непокретну имовину пореског обвезника (чл. 66, ст. 1 и 3 ЗПППА). И против таквог решења порески обвезник има право да изјави жалбу (чл. 66, ст. 10 и 11 ЗПППА). У међувремену, иницијална жалба пореског обвезника може бити одбијена, чиме решење о утврђивању пореског дуга стиче својство извршности, па Пореска управа покреће поступак принудне наплате пореског дуга доношењем решења, против којег је жалба такође допуштена (чл. 77, ст. 1 и 5 ЗПППА).

пореске евазије великих размера. Зато сматрамо да је делатност пореског саветовања потребно испитати у контексту напред поменутих неутралних радњи помагања.

4.4.3.1 Неутралне радње помагања обављањем занимања пореског саветовања у ужем смислу

Радње пореског саветовања у ужем смислу претходе подношењу пореске пријаве или неког захтева. Примера ради, најпре се врши пореско планирање циљане трансакције, па се потом та трансакција реализује и поводом ње се, уколико је то законом предвиђено, подноси одговарајућа пореска пријава. То значи да је за истраживање ове материје релевантна фаза поступка, односно важно је уочити да је реч о фази која претходи подношењу пореске пријаве. Да бисмо препознали ситуације у којима би могло доћи до помагања у кривичноправном смислу, важно је имати у виду типове пореских саветника који се у овом стадијуму могу појавити.

Порески експерти које порески обвезник ангажује да му помогну у планирању пословне трансакције тако да она за њега има најоптималнији порески третман, воде рачуна и о сопственој репутацији и репутационом ризику када им се обрати клијент са захтевом да анализирају његову пореску ситуацију.⁵³⁸ С друге стране, у теорији се препознају тзв. *tax shelter professionals* који, уместо да саветују како да се структурира трансакција на порески оптималан начин, креирају вештачке трансакције не би ли искористили правну празнину. Тада је реч о пореским структурама са циљем генерисања губитака (енг. *loss-generating shelters*). Међутим, такве структуре не могу да издрже озбиљно судско преиспитивање, јер садрже елементе пореске преваре или злоупотребе, које наука пореског права препознаје. Најпре, оне немају економску суштину. Затим, у трансакцију је укључен учесник који остварује пасивне приходе (нпр. од камата), који (најчешће) фигурира као зајмодавац. Такође, долази до прерасподеле губитка који исказује један од учесника ланца трансакције у корист лица које је бенефицијар целе схеме. Најзад, образложење које би требало да послужи као објашњење пословне сврхе је „готово апсурдно“.⁵³⁹

Наведимо један импровизовани пример. Холдинг компанија (инвеститор), са седиштем у Холандији (компанија А), оснива привредно друштво са седиштем у Србији (компанија Б), које нема запослене, ни сталну имовину, већ је само регистровано у Агенцији за привредне регистре, са седиштем на адреси пореског консултанта, који пружа услугу холдинг компанији. Компанија А финансира зајмом компанију Б. Компанија Б купује циљану компанију, такође српског резидента (компанију В). Компанија Б и компанија В имају право на пореско консолидовање, што значи да се могу

⁵³⁸ P. C. Canellos (2001), 55-56.

⁵³⁹ *Ibid.*, 56-57.

опорезовати као група компанија. Отуда, у консолидованом пореском билансу губици исказани у пореском периоду једног или више повезаних правних лица се пребијају на рачун добити осталих повезаних правних лица у групи, у том пореском периоду.⁵⁴⁰ Камата коју компанија Б плаћа својој матичној компанији А неће бити опорезована у Србији порезом по одбитку, због уговора о избегавању двоструког опорезивања који Србија има са Холандијом,⁵⁴¹ а у Холандији се новчани прилив остварен од камата не сматра приходом те се не опорезује.⁵⁴² Компанија Б је „уметнута“ не би ли се искористила могућност пореске консолидације коју српско пореско право допушта, умањила добит коју компанија В остварује и прилив, путем камата (које ни Србија ни Холандија неће опорезовати) трансферисао њеном бенефицијару у Холандији. Постојање компаније Б у овој ситуацији не може да се образложи ниједним другим разлогом, осим пореским. Компанија А је могла да изврши куповину компаније В и без оснивања компаније Б у Србији. Подсетимо да компанија Б има статус пореског резидента само зато што је регистрована код Агенције за привредне регистре (тзв. *letter box company*).⁵⁴³ Она нема ни запослене, ни сталну имовину, нити се седнице органа управе одржавају у Србији, нити врши било какву активност која би могла да са комерцијалног становишта објасни њено постојање. Иако уредно регистрована, на бази других објективних чињеница закључује се да је та компанија „вештачка“ творевина која своје „пословање“ финансира зајмом своје матичне компаније из Холандије. Могло би се, чак, рећи да је њена сврха, између осталог, да остварује негативан пословни резултат. Питање које се поставља је да ли порески саветник који такву схему „прода“ свом клијенту (холдинг компанији у Холандији, компанији В у Србији, или физичком лицу које је крајњи бенефицијар) њему помаже у незаконитој пореској евазији?

Описана схема се налази на самој граници између агресивног пореског планирања и незаконите пореске евазије. Претпоставимо да је реч о незаконитој пореској евазији, која почива на фиктивном резидентству.⁵⁴⁴ Радња извршења пореске утаје би могла бити давање лажних података од значаја за опорезивање. Економски резултат трансакције је остварен „неприродним и вештачким правним конструкцијама чије је једино оправдање избегавање плаћања пореза“.⁵⁴⁵ Компанија Б нема пословну сврху, односно с аспекта српског начела фактицитета нема економску суштину и за Пореску управу она као да не постоји. Могао би да се заступа и став да је пореска утаја извршена трећом

⁵⁴⁰ Чл. 55 и 56 ЗПДПЛ.

⁵⁴¹ Чл. 11, ст. 1 Закона о ратификацији Уговора између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Краљевине Холандије о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, са протоколом, *Службени лист СФРЈ - Међународни уговори*, бр. 12/1982.

⁵⁴² С. Finnerty *et al.* (2007), 101-102.

⁵⁴³ М. Heidenreich (2013), 217.

⁵⁴⁴ Filipa Correia, Rudolf Reibel, "Change of Climate in Taxation: Are You Prepared for Extended Responsibilities?", *European Taxation* June 2014, 271.

⁵⁴⁵ М. Cozian (1996), 106.

алтернативном радњом извршења, односно постављањем правне структуре трансакције која није била неопходна уколико је циљ инвеститора куповина компаније (српског пореског резидента). Једном речју, то је превара, са намером избегавања плаћања пореза.⁵⁴⁶ Врло је тешко у овом случају направити разлику између незаконите пореске евазије и нелегитимне пореске евазије, али оно што би наведеној шему могло да одреди као незакониту пореску евазију јесте, пре свега, непостојање било какве пословне активности компаније Б, као и непостојање лица која су у њој запослена.

Порески обвезници користе услуге пореских саветника да би могли да се на њих „ослоне“ и, у случају пореске контроле, „сакрију“ иза стандарда пажње доброг привредника који је разумно веровао да делује у најбољем интересу привредног друштва.⁵⁴⁷ Аргументом да су „експерти тако саветовали“ порески обвезници настоје да искључе могућност постојања њиховог умишљаја и тиме искључе постојање кривичног дела које се може извршити искључиво умишљајно.⁵⁴⁸ Међутим, за помагање није ни неопходно да је извршилац испунио све опште елементе кривичног дела. Саучесништво је у српском кривичном праву конципирано на бази теорије лимитиране акцесорности, која подразумева да није потребно постојање кривице код извршиоца, већ је довољно да су остварени објективни елементи кривичног дела.⁵⁴⁹ Без обзира што је очекивано да се порески обвезник брани тиме да код њега није постојао субјективни елемент кривичног дела,⁵⁵⁰ порески саветник који му је својим саветом или упутством умишљајно помогао да изврши пореско кривично дело може одговорати као помагач. У описаној ситуацији помагач *зна* за циљ извршиоца дела (дакле, поступа са директним умишљајем) и ипак

⁵⁴⁶ У таквим, „сложенијим“ случајевима до пуног изражаја долази проблем назива пореског кривичног дела – пореска утаја. Као што се из примера види, разлог инкриминације није у томе што порез није плаћен (он може бити принудно наплаћен у сваком случају), већ у чину преваре на штету буџета.

⁵⁴⁷ Чл. 63 ЗПД. Вид. Mirko Vasiljević, “Civil Law and Business Judgment Rule”, *Annals – Belgrade Law Review* 3/2012, 13.

⁵⁴⁸ Пресуда Апелационог суда у Београду Кж1. По1. бр. 2/17 од 6.9.2017. године. У том предмету се један од окривљених бранио аргументом да су „за њега трансакције биле јако компликоване и да се у исте није упуштао, те да је пракса његове фирме да за све области пословања ангажује уско специјализоване фирме светског реномеа (...) као и да је ангажовао најбоље професионалце из пореске области“. Суд није уважио тај аргумент.

⁵⁴⁹ Z. Stojanović (2017), 270; Пресуда Врховног касационог суда Кзз бр. 526/2014 од 2.7.2014. године. Суд је у образложењу доследан начелу лимитиране акцесорности, па наводи да је „за оцену одговорности помагача битно само да је радњом извршења остварено биће кривичног дела у чијем је извршењу он са умишљајем помогао“.

⁵⁵⁰ То се може довести у питање, јер је порески обвезник тражио (порески) савет. Ако је знао са којом сврхом тражи савет, онда порески обвезник не може накнадно да оспорава постојање свог субјективног елемента. То би, према нашем мишљењу, било кршење принципа *venire contra factum proprium*.

(или можда баш због тога) пружа свој „допринос“ кроз интелектуални рад на осмишљавању пословне структуре која ће омогућити остварење циља.⁵⁵¹

Код израде финансијских извештаја, неутрална радња помагања је могућа само приликом израде пореског биланса за пореског обвезника. Редован годишњи финансијски извештај, између осталих, обухвата биланс успеха, који представља преглед прихода, расхода и резултата пословања насталих у одређеном периоду.⁵⁵² Доходак правних лица се опорезује порезом на добит правних лица, при чему се опорезива добит (пореска основица) утврђује у пореском билансу, усклађивањем прихода и расхода који су исказани у билансу успеха.⁵⁵³ Уколико би се у порески биланс унели подаци који су неистинити (на пример, ако би се опорезива добит умањила за износ трошка који није документован), онда би порески експерт који израђује порески биланс био (са)извршилац, и то предузимањем извршилачке радње давања лажних података од значаја за опорезивање. Међутим, улога пореског експерта у изради пореског биланса може бити и саветодавне природе. Одељење рачуноводства пореског обвезника (правног лица) може израдити порески биланс, по савету пореског експерта, који би могао да сугерише на који начин се опорезива добит може умањити. У тој ситуацији би било речи о помагању.

Када говоримо о ревизији финансијских извештаја, помагање неутралном радњом је доста специфично. Наиме, ревизија финансијских извештаја је поступак провере и оцене финансијских извештаја, као и података и метода који се примењују при састављању финансијских извештаја на основу којих се даје независно стручно мишљење о томе да ли финансијски извештаји у свим материјално значајним аспектима дају истинит и поштен приказ финансијског стања и резултата пословања правног лица у складу са одговарајућом регулативом за израду финансијских извештаја.⁵⁵⁴ Другим речима, ревизија финансијских извештаја је *ex post* провера њихове тачности. Помагање неутралном радњом се испољава на начин да ревизор својим извештајем „даје легитимитет“ финансијском извештају који садржи неистините податке. Мишљење ревизора може бити позитивно, мишљење са резервом, негативно или се овлашћени ревизор може уздржати од изражавања мишљења ако није у могућности да га изрази.⁵⁵⁵

⁵⁵¹ Вид. И. Вуковић (2015), 55. Интелектуални напор који порески саветник улаже у конструкцију пореске схеме упућује на закључак да постоји „смислена повезаност“ између делатности помагача са извршиоцевим делом (нем. *Deliktischer Sinnbezug*, што би могло да се prevede и као деликтни контекст/конотација деловања/поступака извршиоца). Вид. у Otto Harro, „Das Strafbarkeitsrisiko berufstypischen, geschäftsmäßigen Verhaltens“, *Juristenzeitung* 9/2001, 444; Цитирано према И. Вуковић (2015), 55. Помагачев „рад“ има смисла само у контексту извршења пореског кривичног дела.

⁵⁵² Чл. 2, тач. 13 ЗР.

⁵⁵³ М. Неговановић (2012), 167. Вид. чл. 6 ЗПДПЛ.

⁵⁵⁴ Чл. 2, тач. 1 Закона о ревизији, *Службени гласник РС*, бр. 73/2019.

⁵⁵⁵ Чл. 30, ст. 2, тач. 3 Закона о ревизији.

Ако би ревизор дао позитивно мишљење, иако финансијски извештај не садржи истините податке, онда је он помогао извршењу пореске утаје.⁵⁵⁶

Припремање пореских пријава је можда најједноставнији модел помагања неутралном радњом. На првом месту треба имати у виду да пореска пријава није поднесак у двостраначком поступку. Порески управни поступак је једностраначки. Пореска пријава се подноси како би је Пореска управа размотрила и на основу ње утврдила порез.⁵⁵⁷ Савремени порески системи се ослањају на (обориву) претпоставку да ће у пореској пријави бити обелодањене све порески релевантне чињенице, како би пореском обвезнику био утврђен порески дуг, који треба благовремено да плати.⁵⁵⁸ У том смислу, сложили бисмо се са констатацијом да је припремање и подношење пореске пријаве фаза „кооперативности“⁵⁵⁹ између пореског обвезника и Пореске управе, када се полази од претпоставке савесности и искрености, односно да порески обвезник благовремено и уредно испуњава своју обавезу из пореског управног односа.⁵⁶⁰

Пореска пријава је извештај пореског обвезника Пореској управи о оствареним приходима, извршеним расходима, добити, имовини, промету добара и услуга и другим трансакцијама од значаја за утврђивање пореза.⁵⁶¹ Њу не мора да припреми порески обвезник, већ то може да учини порески саветник,⁵⁶² а у име пореског обвезника је може поднети и порески пуномоћник, који је дужан да потпише пореску пријаву.⁵⁶³ Уколико пореску пријаву у коју су унети неистинити подаци *припреми* порески саветник или порески пуномоћник, онда није реч о помагању неутралном радњом, већ о непосредном извршењу пореског кривичног дела пореске утаје. Имајући у виду да пореску пријаву, по правилу, потписује и порески обвезник онда у овом случају можемо говорити о

⁵⁵⁶ Под претпоставком да порески обвезник поднесе пореску пријаву *након* ревизије.

⁵⁵⁷ Linda M. Beale, “Tax Advice before the Return: The Case for Raising Standards and Denying Evidentiary Privilege”, *Virginia Tax Review* 1-1-2006, 645.

⁵⁵⁸ *Ibid.*, 648.

⁵⁵⁹ Gordana Plić-Popov, „Poreska administracija i poreski obveznik u poreskom postupku: suparnici ili saradnici“, *Pravni život* 11/2019, 15. Ауторка истиче да се сарадња између пореских обвезника и пореске администрације, између осталог, постиже уколико је порески поступак „пријатељски“ усмерен ка пореским обвезницима (енг. *taxpayer-friendly approach*). То подразумева да се сваки обвезник третира као савестан обвезник док он, својим поступцима, евентуално, не покаже супротно. Сем тога, ауторка указује да је од изузетног значаја да приликом примене пореских прописа не дође до неједнаког поступања према пореским обвезницима, који се нађу у истој или сличној пореској ситуацији.

⁵⁶⁰ Порескоправни однос има своју формалну и материјалну природу. Вид. Г. Илић-Попов (2012), 35. Припремање и подношење пореске пријаве није „језгро“ порескоправног односа, али чини његов значајан елемент. Након исправно попуњене и поднете пореске пријаве и утврђеног пореског дуга, порески обвезник испуњава пореску обавезу у материјалном смислу.

⁵⁶¹ Чл. 38, ст. 1 ЗПППА.

⁵⁶² Чл. 38, ст. 4 ЗПППА.

⁵⁶³ Вид. чл. 38, ст. 3 ЗПППА.

саизвршилаштву.⁵⁶⁴ Међутим, уколико је пореску пријаву *попунио* (у техничком смислу – уношењем података за које зна да су неистинити) порески саветник или порески пуномоћник,⁵⁶⁵ а у њој су садржани неистинити подаци, па је такву пореску пријаву поднео порески обвезник који се и потписао⁵⁶⁶ као лице које је пореску пријаву припремило, онда можемо говорити о помагању у пореском кривичном делу обављањем занимања.

4.4.3.2 Неутралне радње помагања обављањем пореског заступања

За разлику од горепоменутог ситуације код помагања вршењем делатности пореског саветовања у ужем смислу, када је било релевантно о којој *фази* пореског управног поступка је реч, анализа помагања путем пореског заступања захтева да се направи разлика између *врсте поступка*, односно да ли је реч о пореском управном поступку или о кривичном поступку.⁵⁶⁷

Порески управни поступак се покреће кад Пореска управа изврши ма коју радњу у циљу вођења поступка.⁵⁶⁸ То значи да ако, на пример, Пореска управа достави пореском обвезнику опомену за плаћање пореског дуга,⁵⁶⁹ или му уручи налог за пореску контролу или позив за учествовање у пореској контроли,⁵⁷⁰ онда треба сматрати да је према

⁵⁶⁴ Вид. чл. 38, ст. 3 ЗПППА.

⁵⁶⁵ Иако улози пореског пуномоћника не одговара да он попуни пореску пријаву коју, затим, потписује и подноси порески обвезник – нису ретке ситуације у којима се на тај начин поступа у пракси управо да би порески пуномоћник имао могућност порицања да је он *лично* учествовао у незаконитим радњама. Ипак, *својеручно* потписивање пореских пријава све више губи на значају. Подсетимо да је пореским прописима предвиђено да се поједине пореске пријаве подносе електронски (нпр. за порез који се плаћа по одбитку, порез на добит правних лица, ПДВ итд. - вид. чл. 38, ст. 7 ЗПППА). Законом о електронском документу, електронској идентификацији и услугама од поверења у електронском пословању (*Службени гласник РС*, бр. 94/2017 и 52/2021) предвиђено је да се електронски документи потписују квалификованим електронским сертификатом (вид. чл. 43 тог Закона – електронски сертификат је софтверско решење које се налази на неком носачу података као што је биометријска лична карта или флеш меморија). У пракси се неретко дешава да обвезници своје електронске сертификате дају својим пуномоћницима и/или књиговођама који са креденцијалима пореских обвезника приступају систему за подношење пореских пријава. Вид. <https://www.purs.gov.rs/sr/e-porezi/portal.html>, последњи приступ: 11.12.2021. године.

⁵⁶⁶ Потпис пореског обвезника није неопходан уколико је овластио пореског пуномоћника или пореског саветника да је припреме и поднесу. Вид. образац ППДГ-2Р (пореска пријава за годишњи порез на доходак грађана). У делу за потпис је назначено „потпис пореског обвезника/ пуномоћника/ заступника“.

⁵⁶⁷ Пошто се правила кривичног поступка сходно примењују и у прекршајном поступку, све оно што важи за кривични важи и за прекршајни поступак.

⁵⁶⁸ Чл. 33, ст. 2 ЗПППА.

⁵⁶⁹ Чл. 71 ЗПППА; Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-700/2018-04 од 28.2.2019. године.

⁵⁷⁰ Чл. 123 и 124 ЗПППА.

пореском обвезнику инициран порески управни поступак. Од тог тренутка порески обвезник има и права⁵⁷¹ и обавезе⁵⁷² који су уређени законом. Ако пођемо од претпоставке да је порески обвезник за заступање у пореским стварима ангажовао адвоката, онда можемо да размотримо могућности помагања вршењем адвокатске делатности.

Тако, на пример, уколико би порески обвезник предузетник тражио од адвоката правну помоћ на који начин да поступи у поступку пореске контроле у којем Пореска управа утврђује порекло његовог прихода који потиче из непријављеног извора,⁵⁷³ па му адвокат саветује или сугерише да би било добро да фингира рачуне и тако споран приход прикаже као приход од самосталне делатности,⁵⁷⁴ како би избегао да он буде квалификован као „остали други приход“,⁵⁷⁵ онда се оправдано поставља питање помагања адвоката у незаконитој пореској евазији. Претходно, међутим, треба дати одговор на питање да ли је адвокат клијенту сугерисао шта да уради на начин да му је дао, усмено или писмено, правно мишљење⁵⁷⁶ или правни савет.⁵⁷⁷ У том смислу, адвокат не може бити позван на кривичну или прекршајну одговорност за *правно мишљење* изнето у поступку пружања правне помоћи пред судом или другим органом.⁵⁷⁸ Из тога се може закључити да уколико би адвокат дао (макар и сугестивно) мишљење о томе шта би клијент могао да уради⁵⁷⁹ да би избегао правне последице пореске контроле, онда он не би могао да буде помагач вршењем делатности.

⁵⁷¹ Чл. 24 ЗПППА.

⁵⁷² Чл. 25 ЗПППА.

⁵⁷³ Треба имати у виду да је 11.3.2021. године ступио на снагу ЗУПИПП, који уређује двофазни поступак (претходни поступак и поступак контроле) у којем се утврђује увећање имовине, а затим основица на коју ће се применити пореска стопа од 75%. Намера законодавца је била управо да уведе правни основ за опорезивање имовине за коју обвезник не може доказати да је стечена на законит начин. Вид. чл. 3 ЗУПИПП. Вид. G. Ilić-Porov (2021), 368.

⁵⁷⁴ Идеја која стоји иза таквог савета је да се споран приход прикаже као да потиче из делатности обвезника која је већ „захваћена“ порезом и тако избегне његово опорезивање.

⁵⁷⁵ Чл. 85 ЗПДГ.

⁵⁷⁶ Појам правног мишљења није законски дефинисан. Међутим, сматрамо да не би било погрешно рећи да правно мишљење представља аргументован и објективан став по одређеном правном питању. Тај став би требало да се заснива на исцрпној анализи познатих чињеница, при чему је закључак изражен с ослонцем на меродавну правну норму.

⁵⁷⁷ Правни савет је детаљно објашњење о начину и могућности решавања конкретне правне ствари пред судом, другим државним органом, односно органом јавне власти. Вид. чл. 6, ст. 2 Закона о бесплатној правној помоћи, *Службени гласник РС*, бр. 87/2018.

⁵⁷⁸ Чл. 33 Закона о адвокатури – ЗоА, *Службени гласник РС*, бр. 31/2011 и 24/2012 - одлука УС.

⁵⁷⁹ На пример, „уколико бисте пронашли рачун(е) који гласи(е) на износ од 3.000.000,00 динара, онда сам мишљења да би тај приход могао да се сматра приходом од самосталне делатности на који сте већ платили

Размотримо још један пример. Против пореског обвезника је покренут поступак принудне наплате пореског дуга на његовим покретним стварима,⁵⁸⁰ али његов адвокат изрази мишљење да уколико би му обвезник предао ту ствар на чување онда она не би могла да буде предмет принудне наплате.⁵⁸¹ Поставља се питање да ли на тај начин адвокат неутралном радњом помаже извршењу пореског кривичног дела угрожавања наплате пореза и пореске контроле, о којем је напред било речи. Иако адвокат не одговара за правно мишљење, он би био одговоран ако би код себе сакрио ствар (нпр. обвезников компјутер и сл.), која је предмет принудне наплате.⁵⁸²

Границу између посвећеног заступања интереса клијената од учествовања у превари према фискусу није увек лако утврдити, око чега се у науци пореског права дуже време води дебата.⁵⁸³ Могли бисмо начелно да се придружимо ставу да у сукобу интереса клијента и фискаса превагу има интерес државе,⁵⁸⁴ уз ограничење да се то

порез“. Овде се, међутим, отвара (прилично извесна) могућност да Пореска управа од пореског обвезника затражи да презентује пословну књигу о оствареном промету. Вид. чл. 43, ст. 4 ЗПППА. Уколико у књизи о оствареном промету није евидентиран спорни приход, то значи да је рачун фингиран за потребе пореске контроле и да је порески обвезник дао лажан податак. Пошто би у пракси Пореска управа релативно лако утврдила да је рачун лажан, јер није евидентиран у пословној књизи промета, адвокат који даје такво мишљење клијенту није „вешт“ адвокат.

Сматрамо да мишљење, само по себи, не подразумева искључење одговорности адвоката. Када би тако било, онда би све што адвокат саветује могло да се подведе под цитирану одредбу која искључује његову одговорност (сваки правни савет би могао да се подведе под правно мишљење у циљу искључивања одговорности). Мора да постоји извесна правна аргументација која такво мишљење поткрепљује, односно да мишљење буде аргументовано и образложено.

⁵⁸⁰ Чл. 77 ЗПППА.

⁵⁸¹ Адвокат је дужан да, у складу са статутом адвокатске коморе и кодексом, чува као професионалну тајну и да се стара да то чине и лица запослена у његовој адвокатској канцеларији, све што му је странка или његов овлашћени представник поверио или што је у предмету у коме пружа правну помоћ на други начин сазнао или прибавио, у припреми, током и по престанку заступања. Вид. чл. 20 ЗоА. Обавеза чувања тајне подједнако се односи на предмете и депозите који су у вези са заступањем саопштени, приказани или предати адвокату, без обзира да ли се исправе и депозити налазе у адвокатској канцеларији, или су, по налогу или под надзором адвоката, привремено смештени на друго место. Вид. чл. 14 Кодекса професионалне етике адвоката, *Службени гласник РС*, бр. 27/2012.

⁵⁸² Ако би то биле ствари које не подлежу регистрацији (компјутер или уметничка слика, телевизор и сл.), адвокат би могао само хипотетички да одговара јер чак и у случају сазнања или сумње не би могло да се у поступку докаже да је то обвезникова ствар. Али, уколико би адвокат „на чување“ узео обвезников аутомобил, који је регистрован на пореског обвезника, ситуација је друкчија јер је доказивање знатно олакшано.

⁵⁸³ Вид. L. Galler, 685.

⁵⁸⁴ *Ibid.*, 687. Законодавац је ту „превагу“ интереса уредио Законом о спречавању прања новца и финансирања тероризма тако што је предвидео бројне радње и мере обвезника примене тог закона, о чему је напред било речи. Вид. чл. 4 Закона о спречавању прања новца и финансирања тероризма.

правило односи искључиво на заступање у пореском управном поступку.⁵⁸⁵ Уколико би у пореском управном поступку адвокат дошао до сазнања да клијент има намеру да угрози буџет државе, онда би морао да му скрене пажњу да је реч о кривичном делу, па ако клијент не одустане од своје намере да му откаже даље заступање.

У кривичном поступку нема такве обавезе. Наиме, окривљени и његов бранилац могу слободно да конципирају одбрану онако како сматрају да је најбоље за интересе окривљеног. Чак ни екстреман пример у којем би одбрана била конципирана као потпуна фикција не би могао да се сматра помагањем вршењем делатности одбране у кривичном поступку.

⁵⁸⁵ Порески управни поступак се ипак темељи на поменутом принципу „кооперативности“, који подразумева да савесни порески обвезник обавештава Пореску управу о свим порески релевантним чињеницама како би му порески дуг био утврђен. Сматрамо да тај однос између пореског обвезника и Пореске управе опстаје до тренутка док порески обвезник не оспори порески управни акт изјављивањем одређеног правног средства.

5 ПРЕКРШАЈИ ПРОТИВ ФИСКУСА

Прекршај је противправно дело које је законом или другим прописом надлежног органа одређено као прекршај и за које је прописана прекршајна санкција.⁵⁸⁶ На тај начин је српски законодавац применио традиционалну објективну концепцију прекршаја, што значи да су два кључна појма прекршајног права прекршај и прекршајна одговорност. Противправност подразумева да је неки пропис прекршен, а да у исто време не постоји неки од основа који оправдава вршење прекршаја: нужна одбрана, крајња нужда и неодољива сила. Прекршајна одговорност се код физичких лица изједначава са кривицом, па су њени елементи урачунљивост, свест о противправности и нехат, односно умишљај. Основи који искључују прекршајну одговорност су: неотклоњива стварна заблуда, неотклоњива правна заблуда, неурачунљивост и наређење одговорног лица или органа управљања.⁵⁸⁷

У прекршајном законодавству Србије сусрећемо се са три номотехничка модела приликом прописивања прекршаја. Први модел подразумева да се у материјалним одредбама прописа предвиђа правило понашања, а у казним одредбама истог прописа санкција за кршење материјално-правних одредаба.⁵⁸⁸ Други начин подразумева да се у оквиру казних одредаба прописује противправно понашање и одређује санкција.⁵⁸⁹ Трећи приступ је да законодавац, предвиђајући прекршај у једном пропису, упућује на друге прописе који уређују одређену материју.⁵⁹⁰ У српском правном систему казнене одредбе пореских прекршаја су у посебном одељку ЗПППА.⁵⁹¹ Порески законодавац користи трећи, напред поменути 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.

Важно је поновити да су критеријум за нашу анализу јавни приходи као групни објекат заштите. Због тога предмет дисертације нису прекршаји у области мењачког пословања, игара на срећу, прекршаји одговорних лица у Пореској управи нити прекршаји пореских посредника, органа надлежних за упис пореских обвезника у регистар. Материјалне одредбе на чију повреду упућују казнене одредбе налазе се у пореским законима. Пошто се порески прекршаји чине кршењем пореских прописа,

⁵⁸⁶ Чл. 2 ЗоП.

⁵⁸⁷ И. Вуковић (2016), 38.

⁵⁸⁸ Пример за такав нормативни приступ може се наћи у Закону о безбедности саобраћаја на путевима, *Службени гласник РС*, бр. 41/2009 ... 23/2019.

⁵⁸⁹ Законодавац је заузео такав приступ у Закону о јавном реду и миру, *Службени гласник РС*, бр. 6/2016 и 24/2018.

⁵⁹⁰ Мladen Jeličić, „Činjenična identifikacija prekršaja“, *Žurnal za kriminalistiku i pravo* 2/2018, 153.

⁵⁹¹ Чл. 177-181 ЗПППА.

који су, пак, део јавног права, у српској науци постоји схватање да се порески прекршаји могу назвати и „управним прекршајима“.⁵⁹² Ми се, ипак, опредељујемо да прекршаје којима се угрожавају јавни приходи Републике Србије назовемо пореским прекршајима, остајући тако доследни методологији коју смо користили приликом анализе пореских кривичних дела и, уједно, сматрајући да је то најпогоднији назив који опредељује предмет истраживања, а имајући у виду да је групни објекат заштите фискалне.

Порески прекршаји су прекршаји одредаба садржаних у пореским законима.⁵⁹³ У зависности 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. Ако пођемо од тога да је порески прекршај само прекршај одредаба пореског закона и то доведемо у везу са приоритетном применом ЗПППА у односу на сва питања која су њиме регулисана, а другачије их уређују други закони, може се закључити да су сви порески прекршаји предвиђени законом.

Субјекат прекршајне одговорности код пореских прекршаја је у бројним случајевима правно лице.⁵⁹⁴ У српском прекршајном праву усвојен је модел изведене прекршајне одговорности заснован на теорији идентификације (енг. *identification theory*), према којој је правно лице одговорно за прекршај уколико је учињен радњом или пропуштањем дужног надзора од стране оних лица која представљају и заступају правно лице.⁵⁹⁵ У доктрини се појављује и викаријански модел одговорности правних лица (енг. *vicarious liability*), према којем привредно друштво одговара ако је одговорно лице вршећи своје послове у правном лицу и у намери да за правно лице оствари корист учинило казнено дело.⁵⁹⁶ Викаријански модел одговорности се показао као неприхватљив у прекршајном праву које почива на нехату као основном облику кривиче. Стога се не примењује ни у српском прекршајном праву, а самим тим ни у пореском прекршајном праву.⁵⁹⁷ Одговорним лицем се сматра лице коме су у правном лицу поверени одређени послови који се односе на управљање, пословање или процес рада, као и лице које у државном органу, органу територијалне аутономије и јединице локалне самоуправе врши одређене дужности.⁵⁹⁸ Полазећи од усвојене теорије идентификације и имајући у виду овако широко постављену дефиницију одговорног лица, сматрамо да се не може

⁵⁹² Наташа Мрвић-Петровић, *Новине у области прекршајне праксе*, Глосаријум, Београд 2006, 63.

⁵⁹³ Чл. 176б, ст. 1 ЗПППА.

⁵⁹⁴ Вид. чл. 177 ЗПППА.

⁵⁹⁵ И. Вуковић (2016), 63.

⁵⁹⁶ *Ibid.*, 63.

⁵⁹⁷ Викаријански модел одговорности правних лица је примењен у Закону о одговорности правних лица за кривична дела (*Службени гласник РС*, бр. 97/2008).

⁵⁹⁸ Чл. 30, ст. 1 ЗоП.

свака повреда прописа *a priori* приписати одговорном лицу у правном лицу, већ да се одговорност мора конкретно утврђивати. Тим пре што орган управљања у правном лицу може бити инокосни (директор) или колегијални (надзорни одбор, одбор директора, кредитни одбор у банци и др.), па је одговорност потребно приписати конкретном учиниоцу пореског прекршаја.⁵⁹⁹ Такође, често се поједини послови из делокруга управљања, пословања или процеса рада поверавају неким другим лицима која, према општим актима правног лица, нису орган управљања, нити врше послове који би их квалификовали као одговорно лице. У том случају би порески прекршајни поступак требало водити против тих лица, а не, на пример, против директора привредног друштва.⁶⁰⁰

Правно лице може имати, осим изведене, и аутономну одговорност за прекршај. То су случајеви у којима правно лице одговара независно од евентуалних пропуста одговорних лица, односно ситуације када је вршење прекршаја последица озбиљних организационих недостатака, и то:⁶⁰¹ (1) када орган управљања донесе противправну одлуку или налог којим је омогућено извршење прекршаја или одговорно лице нареди физичком лицу да изврши прекршај; (2) када физичко лице изврши прекршај услед пропуштања одговорног лица да над њим врши надзор или контролу; (3) када је против одговорног лица прекршајни поступак обустављен или је то лице ослобођено од одговорности.⁶⁰² У првом случају, обележја прекршаја остварује неко друго физичко лице, на основу противправне одлуке или налога органа управљања. Довољно је да постоји противправна одлука и да по том основу правно лице буде прекршилац. У другом случају, прекршај врши физичко лице услед пропуста одговорног лица да над њим изврши надзор или контролу. Оно што овај вид аутономне одговорности правног лица одваја од поменуте изведене одговорности је то што обележје прекршаја не остварује одговорно лице, већ било које физичко лице. Неопходно је да то физичко лице прекршај учини услед пропуштања одговорног лица да над њим предузме надзор или контролу.⁶⁰³ Трећи случај је вид аутономне одговорности уведен у прекршајно законодавство са циљем да се спречи потпуно избегавање прекршајне одговорности. У доктрини прекршајног права се помиње и четврти случај аутономне одговорности правног лица, а то је када постоје правне (нпр. имунитет) или стварне (нпр. недоступност

⁵⁹⁹ Вид. И. Вуковић (2016), 63.

⁶⁰⁰ Појам правног лица је шири од појма привредног друштва. Због тога, изузев ортачког друштва, командитног друштва, друштва с ограниченом одговорношћу и акционарског друштва (привредна друштва), субјекти прекршајне одговорности могу бити и удружења, задруге, задужбине и фондације, политичке странке, верске организације, спортске организације и др., који нису привредна друштва.

⁶⁰¹ И. Вуковић (2016), 66.

⁶⁰² Чл. 27, ст. 2 и 3 ЗоП.

⁶⁰³ И. Вуковић (2016), 67.

органима прекршајног гоњења) сметње за утврђивање одговорности одговорног лица у правном лицу или се не може одредити ко је одговорно лице.⁶⁰⁴

Општа карактеристика пореских прекршаја је да су они претежно омисивног карактера. Прекршај нечињењем не може да изврши било које лице, већ само оно које је било дужно да предузме одговарајуће чињење (на пример, да поднесе пореску пријаву, обрачуна и плати порез и др.).

5.1 Општи порески прекршаји правних лица и предузетника

Општи порески прекршаји се могу поделити у четири основне групе прекршаја. Њихове радње извршења су многобројне, а прекршиоци могу бити правна лица и предузетници. У наставку ћемо настојати да систематично представимо ову врсту пореских прекршаја.

5.1.1 Неподношење и неблаговремено подношење пореске пријаве, необрачунавање, неплаћање и неблаговремено плаћање пореза

Први облик прекршаја чини порески обвезник - правно лице или предузетник који не поднесе пореску пријаву, не обрачуна и не плати порез.⁶⁰⁵ Реч је о пореској ситуацији која завређује прекршајно санкционисање због озбиљности повреде обавеза из пореског закона, коју прекршајем обухваћена категорија пореских обвезника (правно лице и предузетник) чини. Судска пракса је имала проблема са применом цитиране одредбе ЗПППА, па је у једном случају изречена осуђујућа пресуда саокривљенима, који су неосновано искористили право на одбитак претходног пореза јер обвезник ПДВ-а, по признаници о извршеном промету добара коју му је издао пољопривредник, није уплатио пољопривреднику на његов текући рачун ПДВ надокнаду. Првостепени суд је окривљене осудио, са образложењем које не може да се подведе под појам прекршаја. Таква пресуда је у другостепеном поступку укинута.⁶⁰⁶ Злоупотреба инструмента ПДВ надокнаде је препозната као један од облика незаконите пореске евазије ПДВ-а, али она подразумева подношење пореске пријаве од стране пореског обвезника ПДВ-а и фингирање промета пољопривредних и шумских производа од стране пољопривредника како би обвезник ПДВ-а могао да искаже износ ПДВ надокнаде као

⁶⁰⁴ *Ibid.*

⁶⁰⁵ Чл. 177, ст. 1 ЗПППА.

⁶⁰⁶ Решење Прекршајног апелационог суда Прж бр. 4467/2017 од 6.4.2017. године.

претходни порез.⁶⁰⁷ У случају ПДВ-а, овај порески прекршај је могуће извршити, на пример, уколико вредност укупног промета пореског обвезника одреди календарско тромесечје као порески период,⁶⁰⁸ пропусти да поднесе пореску пријаву.⁶⁰⁹ Он тада није ни обрачунао нити платио дуговани порез, јер се код ПДВ-а пореска обавеза утврђује (и плаћа) самоопорезивањем.

Недостатак поменутог пореског прекршаја је у томе што не пружа потпуну заштиту фискусу у случају прихода који се опорезују по одбитку. Иако је у тим случајевима порески обвезник физичко лице које остварује опорезиви приход (зараду, приход од права интелектуалне својине и др.), порески дужник је порески платца, а законодавац није предвидео пореског платца као потенцијалног извршиоца пореског прекршаја. Наиме, законом је изричито прописано да су правно лице и предузетник прекршиоци само онда када су порески обвезници, а не и када су порески платци. Ситуација у којој се пружа заштита порезу и доприносима који се плаћају по одбитку је случај у којем се предузетник определи да порез на приход од самосталне делатности не плаћа на паушално утврђен нето приход, већ на стварни приход.⁶¹⁰ Тако је један предузетник оглашен одговорним за прекршај јер је у поступку пореске контроле утврђено да није поднео пореску пријаву и порески биланс, како би му се утврдила коначна обавеза по основу пореза на приход од самосталне делатности и припадајућих доприноса за социјално осигурање.⁶¹¹ Такође, предузетник чини прекршај и уколико у законском року не поднесе пореску пријаву за ПДВ, већ то учини са закашњењем од месец дана.⁶¹² За овај

⁶⁰⁷ Вид. М. Милошевић (2014), 67. Подсетимо да се фингирање промета чини израдом фиктивних фактура, при чему треба имати у виду да се појам фиктивна фактура односи на израду фактуре коју не прати стварна испорука добара или пружање услуга, а не на фалсификовање документа. Тако се у пресуди Апелационог суда у Београду Кж1. бр. 467/2018 од 16.5.2018. године наводи да се „значање термина лажна (фиктивна) фактура (...) односи на непостојећу робу и неизвршене услуге“.

⁶⁰⁸ Чл. 48, ст. 2 ЗПДВ.

⁶⁰⁹ Пресуда Прекршајног суда у Београду Пр. бр. 84955/15 од 1.7.2015. године. У овом примеру порески обвезник није могао да благовремено поднесе пореску пријаву јер је, како је у својој одбрани тврдио, имао проблема са компјутерским системом који врши електронску обраду поднетих пореских пријава. Због тога је одмах сутрадан поднео пореску пријаву и порез платио. Суд га је огласио одговорним за прекршај, али га је ослободио од казне, са позивом на чл. 44, ст. 2 ЗоП-а, који прописује да суд може ослободити од казне и учиниоца прекршаја за који је прописана новчана казна ако после извршеног прекршаја, а пре него што је сазнао да је окривљен, отклони последице дела или надокнади штету проузроковану прекршајем.

⁶¹⁰ У тој ситуацији долази до „стицаја“ два пореска дужника у једном (пасивном) субјекту пореског права. Предузетник који се определи за исплату личне зараде је истовремено и порески обвезник и порески платца.

⁶¹¹ Пресуда Прекршајног суда у Београду Пр. бр. 84206/15 од 19.8.2015. године.

⁶¹² Пресуда Прекршајног апелационог суда Прж. бр. 16273/2016 од 25.8.2016. године. Пореска пријава за ПДВ подноси се у року од 15 дана по истеку пореског периода, независно од тога да ли обвезник у пореском периоду има обавезу плаћања ПДВ-а. Вид. чл. 50, ст. 1 и ст. 2 ЗПДВ. Порески дужници који нису обвезници ПДВ-а подносе пореску пријаву у року од десет дана по истеку пореског периода у којем је настала пореска

прекршај је прописана новчана казна у висини од 30% до 100% износа дугованог пореза утврђеног у поступку пореске контроле, а не мање од 500.000 динара за правно лице, односно 100.000 динара за предузетника.⁶¹³ Одговорно лице у правном лицу се кажњава новчаном казном од 10.000 до 100.000 динара.⁶¹⁴

Други облик прекршаја чини порески обвезник - правно лице или предузетник који не поднесе пореску пријаву, а обрачуна али не плати порез.⁶¹⁵ У односу на претходни облик пореског прекршаја, овај облик је нешто блажи пошто прекршилац није потпуно занемарио све своје обавезе из порескоправног односа. Прекршај подразумева да је порез обрачунат, али да пореска пријава није поднета нити је тако обрачунати порез плаћен. Чини се да законодавац градативно поставља облике прекршаја, од најтежег ка најлакшем, при чему је овај облик пореског прекршаја лакши од претходног само по томе што подразумева да је порез ипак обрачунат, али је изостало његово плаћање. Пример овог прекршаја може бити случај када привредно друштво обрачуна порески дуг, али не поднесе пореску пријаву за аконтативно утврђивање пореза на добит правних лица.⁶¹⁶ За прекршај је прописана новчана казна у висини од 20% до 75% износа дугованог пореза утврђеног у пореској контроли, а не мање од 400.000 динара за правно лице, односно 80.000 динара за предузетника.⁶¹⁷ Одговорно лице у правном лицу кажњава се новчаном казном од 10.000 до 100.000 динара.⁶¹⁸

На овом месту потребно је упоредити порески прекршај који чини порески обвезник - правно лице или предузетник који поднесе пореску пријаву, али не плати порез⁶¹⁹ и порески прекршај који чини порески обвезник - правно лице или предузетник који не поднесе пореску пријаву, али плати порез у прописаном року.⁶²⁰ Према нашем мишљењу, важно је испитати оправданост прекршајног санкционисања неподношења или неблаговременог подношења пореске пријаве, које је праћено благовременим

обавеза. Вид. чл. 50, ст. 3 ЗПДВ. Порески обвезник који се брише из ПДВ евиденције подноси пореску пријаву на дан подношења захтева за брисање. Вид. чл. 50, ст. 4 ЗПДВ. Суд је у цитираном случају исправно закључио да „околност да радња окривљеног у наведеном периоду није имала никаквог промета преко рачуна (...) не може бити од утицаја на доношење другачије одлуке о одговорности окривљеног (...) окривљени је свакако (...) био у обавези да поднесе законом прописану пореску пријаву“.

⁶¹³ Чл. 177, ст. 1 ЗПППА.

⁶¹⁴ Чл. 177, ст. 6 ЗПППА.

⁶¹⁵ Чл. 177, ст. 2 ЗПППА.

⁶¹⁶ Чл. 163, ст. 1 ЗПДПЛ.

⁶¹⁷ Чл. 177, ст. 2 ЗПППА.

⁶¹⁸ Чл. 177, ст. 6 ЗПППА.

⁶¹⁹ Чл. 177, ст. 3 ЗПППА.

⁶²⁰ чл. 177, ст. 4 ЗПППА. Рок за плаћање пореза није *увек* прописан законом. Рок за плаћање пореза може бити и партициони рок из пореског решења. Међутим, неуплаћивање пореза у том случају представља прекршај из чл. 180, ст. 2 ЗПППА. О томе ће више речи бити на одговарајућем месту у дисертацији.

плаћањем пореског дуга од стране пореског обвезника – правног лица.⁶²¹ *Ratio legis* прекршајног кажњавања пореског обвезника који не поднесе или неблаговремено поднесе пореску пријаву, али који порески дуг благовремено плати, могао би се пронаћи у томе што порески обвезник тек по подношењу пореске пријаве добија од Пореске управе податак о уплатном рачуну и другим појединостима за плаћање пореског дуга. Самоиницијативна уплата од стране пореског обвезника без претходног подношења пореске пријаве би могла да закомпликује администрирање те уплате. Ипак, такво образложење не може да издржи озбиљнију критику, јер сматрамо да у том случају постоји „несразмера“ између учињеног прекршаја и новчане казне која се креће у распону од 100.000 до 2.000.000 динара. Други и, према нашем мишљењу, убедљивији разлог би се могао пронаћи у томе што се неподношењем пореске пријаве Пореској управи ускраћују информације о оствареном промету, приходима и имовини пореског обвезника, као и другим околностима које су од значаја за опорезивање. Изнети став би се могао, међутим, оспорити тиме да је, са становишта заштите буџета Републике Србије, претежније то што је порески дуг плаћен него што пореска пријава није благовремено или није уопште поднета. На крају, без подношења пореске пријаве порески обвезник не може знати на који рачун, у ком износу и са којим позивом на број да плати порез јер тек *по подношењу пореске пријаве* он добија те податке од Пореске управе.

Табела бр. 6: Упоредни приказ пореских прекршаја из чл. 177 ЗПППА

Чл. 177, ст. 3 ЗПППА	Чл. 177, ст. 4 ЗПППА
„Порески обвезник - правно лице или предузетник који поднесе пореску пријаву, али не плати порез казниће се за прекршај новчаном казном у висини од 10% до 50% износа дугованог пореза утврђеног у пореској контроли, а не мање од 250.000 динара за правно лице, односно 50.000 динара за предузетника.“	„Порески обвезник - правно лице који не поднесе пореску пријаву, али плати порез у законом прописаном року, казниће се за прекршај новчаном казном у висини од 100.000 до 2.000.000 динара, а предузетник новчаном казном у висини од 50.000 до 500.000 динара.“ ⁶²²

Уколико упоредимо два прекршаја из горње табеле, примећујемо да је ЗПППА у оба случаја предвидео посебни минимум новчане казне, уз значајно већу новчану казну учиниоцу прекршаја из чл. 177, ст. 3 ЗПППА, јер је у том случају прописан *само* посебни минимум. Посебан минимум је за правно лице 1,5 пута већи него најмањи износ новчане казне прекршаја из ст. 4. За предузетника тај посебни минимум одговара најнижој казни

⁶²¹ Чл. 177, ст. 4 и ст. 8 ЗПППА.

⁶²² Овде треба узети у обзир језички недостатак правне норме који се огледа у чињеници да законодавац изоставља предузетника приликом навођења понашања које представља прекршај, али га помиње када дефинише прекршајну санкцију. То може да доведе до забуне и погрешног закључка да чл. 177, ст. 4 не обухвата предузетника као могућег прекршиоца.

за предузетника из ст. 4. Поређењем запрећених казни, може се закључити да је могуће изрећи исту казну и у једном и у другом случају.

Међутим, сматрамо да се кажњавање за неподношење пореске пријаве, праћено благовременим плаћањем пореског дуга, које је као порески прекршај предвиђено чланом 177, ст. 4 ЗПППА, може озбиљно довести у питање, јер у том (хипотететичком) случају не постоји штета по буџет Републике Србије. Детаљнија анализа тог пореског прекршаја нас доводи до закључка да је једина противправна радња која је законодавца определила да санкционише пореског обвезника у случају из чл. 177, ст. 4 ЗПППА пропуштање да се поднесе пореска пријава, а то је ирелевантно са становишта материјалних интереса фиска, јер је порески дуг благовремено плаћен. Томе треба додати и чињеницу да се порез не може уплатити без *претходног* подношења одговарајуће пореске пријаве. Осим тога, чини се да се стављају у неравноправан положај прекршиоци који одговарају због прекршаја из чл. 177, ст. 4 ЗПППА и они који су учинили прекршај из чл. 177, ст. 3 ЗПППА, а ослобођени су јер су после извршеног прекршаја, а пре него што су сазнали да су окривљени, отклонили последице дела или надокнадили штету проузроковану прекршајем.⁶²³ Ослобођење у описаном случају је само законска могућност, али та ситуација у потпуности одговара условима из ЗоП-а, због чега је поређење смислено будући да се у пракси ослобођење често примењује.⁶²⁴ Они ће последицу прекршаја отклонити плаћањем дугованог пореза. Зато заступамо став да је зона инкриминације у тој ситуацији безразложно широко постављена и да је неопходно извршити законодавну интервенцију тако што се, *de lege ferenda*, порески обвезник који не поднесе пореску пријаву, али плати порез у законом прописаном року, неће прекршајно гонити.⁶²⁵ Описани случај не треба мешати са ситуацијом у којој прекршилац чини прекршај неблаговременог плаћања пореза, па се против њега покрене прекршајни поступак током којег он плати порез. На таквог прекршиоца се не примењује чл. 44, ст. 2 ЗоП-а (ослобођење од казне), већ се плаћање пореза третира као олакшавајућа околност у прекршајном поступку због чега му се може изрећи блажа казна.⁶²⁶

Последњи облик прекршаја у овом низу чини порески обвезник - правно лице или предузетник који не поднесе пореску пријаву у случајевима када је законом прописано да се не спроводи самоопорезивање, или по налогу контроле.⁶²⁷ На пример, предузетник који почиње са обављањем делатности пропусти да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на приход од самосталне делатности методом паушално утврђене

⁶²³ Чл. 44, ст. 2 ЗоП.

⁶²⁴ *Ibid.*

⁶²⁵ Остаје отворено питање на који начин ће порески обвезник платити дуговани порез, ако претходно није поднео пореску пријаву.

⁶²⁶ Чл. 43 ЗоП; Пресуда Прекршајног апелационог суда Прж. бр. 16489/2017 од 24.8.20217. године.

⁶²⁷ Чл. 177, ст. 5 ЗПППА.

пореске основице,⁶²⁸ или закупац непокретности - предузетник, чији је закуподавац физичко лице, који не поднесе пореску пријаву за порез на приход од непокретности.⁶²⁹ Иако су примери ситуација када се порез не плаћа самоопорезивањем бројни, мишљења смо да ове две илустрације довољно сведоче о неопходности инкриминације. Наиме, подношење пореских пријава у тим случајевима је редован начин на који Пореска управа долази до сазнања о томе да се опорезиви догађај десило. Када се неподношење пореских пријава у тим случајевима не би прекршајно санкционисало, створио би се подстицај за незакониту пореску евазију, која не достиже објективни услов инкриминације за пореско кривично дело пореске утаје. С друге стране, неподношење пореске пријаве по налогу пореске контроле би могло да се оспори са становишта ширине зоне инкриминације. Када се у поступку пореске контроле утврди да порески обвезник није применио или није правилно применио прописе приликом утврђивања пореза, онда се на основу записника о пореској контроли доноси решење којим се налаже пореском обвезнику да поднесе пореску пријаву и тако отклони утврђене неправилности.⁶³⁰ Уколико порески обвезник не поднесе пореску пријаву по налогу Пореске управе, она ће то учинити уместо њега.⁶³¹ Сматрамо да поменута пореска правила која уређују порески поступак штите буџет на задовољавајући начин, због чега је прекршајно гоњење у овом случају сувишно. Ово тим пре што је за прекршај предвиђена новчана казна у висини од 30% до 100% износа дугованог пореза утврђеног у поступку пореске контроле, а не мање од 500.000 динара за правно лице, односно 100.000 динара за предузетника.⁶³²

Законодавац прописује као прекршај и: (а) неблаговремено подношење пореске пријаве праћено неплаћањем пореза; као и (б) неблаговремено подношење пореске пријаве праћеног благовременим плаћањем пореског дуга.

Први такав прекршај чини порески обвезник - правно лице који неблаговремено поднесе пореску пријаву и не плати порез у законом прописаном року.⁶³³ Прекршај је логички постављен тако да му је радња извршења постављена као *кумулятивно*: (а) пропуштање благовременог подношења пореске пријаве; и (б) неплаћање пореза. То

⁶²⁸ Чл. 94, ст. 2 ЗПДГ.

⁶²⁹ Чл. 65б ЗПДГ и чл. 99, ст. 1, тач. 4 ЗПДГ. Обвезник пореза на приход од непокретности је физичко лице које остварује приход издавањем непокретности (закуподавац). Међутим, уколико је исплатилац прихода предузетник или правно лице онда се порез плаћа по одбитку, што значи да је исплатилац у обавези да поднесе пореску пријаву, обрачуна и плати порез. На пример, фризер који је регистрован као предузетник, а послује у локалу који му у закуп даје власник локала - физичко лице. Исплатилац закупнине је предузетник, па је он у обавези да приликом сваке исплате закупнине обрачуна и плати порез на приход од непокретности, иако тај приход остварује закуподавац.

⁶³⁰ Чл. 129, ст. 3 ЗПППА.

⁶³¹ Чл. 129, ст. 4 ЗПППА.

⁶³² Чл. 177, ст. 5 и ст. 6 ЗПППА.

⁶³³ Чл. 177, ст. 7 ЗПППА.

значи да је прекршилац ипак поднео пореску пријаву, али је прекорачио законски рок за њено подношење.⁶³⁴ Међутим, овде треба разликовати најмање две ситуације. Прва је случај када је обвезнику одобрен захтев (који је благовремено поднео) за продужење законског рока за подношење пореске пријаве.⁶³⁵ Тада нису испуњена битна обележја пореског прекршаја, јер Пореска управа својом одлуком одобрава пореском обвезнику нови рок да поднесе пореску пријаву. Али, друкчија је ситуација ако порески обвезник није у прописаном року поднео захтев за продужење законског рока за подношење пореске пријаве, или је благовремено поднео захтев, али је Пореска управа одбила захтев, а прошао је законски рок за подношење пореске пријаве.⁶³⁶ Тада порески обвезник остварује први елемент прекршаја уколико у року од пет дана од дана достављања закључка о одбијању не поднесе пореску пријаву. Да би било остварено биће пореског прекршаја, неопходно је да обвезник не плати порез у законом прописаном року.⁶³⁷ Као што смо напред поменули, није могуће платити порез уколико *претходно* није поднета пореска пријава што доводи у питање оправаност кумулације радњи неблаговременог подношења пореске пријаве и неплаћања пореза у законском року. Порески обвезник неће учинити овај порески прекршај уколико благовремено поднесе пореску пријаву, а не плати порез. Ипак, хипотетички је могуће да порески обвезник, примера ради, пропусти рок за подношење пореске пријаве за ПДВ за месец децембар (15. јануар наредне календарске године), али да ипак (са доцњом) плати ПДВ према инструкцијама за плаћање пореза које је добио за месец новембар.⁶³⁸ У том контексту радња извршења

⁶³⁴ Примера ради, пореска пријава за ПДВ се подноси у року од 15 дана по истеку пореског периода. Вид. чл. 50, ст. 1 ЗПДВ. Тако, уколико је порески период календарски месец пореска пријава за месец децембар подноси се 15-ог јануара наредне календарске године.

⁶³⁵ Вид. чл. 39. ст. 1 и ст. 2 ЗПППА. Пореска управа може пореском обвезнику, на његов писмени захтев, поднет пре истека рока за подношење пореске пријаве, да одобри продужење рока подношења из оправданих разлога (болест, одсуствовање из земље, несрећни случај, елементарна непогода већих размера и сл.), док ти разлози не престану, а најдуже за шест месеци од дана истека законског рока за подношење пријаве. О захтеву за продужење рока за подношење пореске пријаве решава закључком Пореска управа у месту у којем се подноси пореска пријава, у року од пет дана од дана пријема захтева.

⁶³⁶ Вид. чл. 39, ст. 3 и ст. 4 ЗПППА. Ако је истекао законски рок за подношење пореске пријаве и захтев за продужење рока подношења пореске пријаве је одбијен, пореска пријава се мора поднети у року од пет дана од дана достављања закључка о одбијању, при чему против тог закључка Пореске управе није дозвољена жалба.

⁶³⁷ На пример, ПДВ се (по правилу) плаћа у року за подношење пореске пријаве. Вид. чл. 51, ст. 1 ЗПДВ. То значи да се ПДВ за порески период месеца децембра *плаћа* 15-ог јануара наредне календарске године. Плаћање ПДВ-а истог дана када се подноси и пореска пријава је могуће, јер је пореска пријава електронска, а инструкције за плаћање ПДВ-а се добијају одмах по подношењу пореске пријаве.

⁶³⁸ Директор друштва с ограниченом одговорношћу (обвезника ПДВ) може бити на продуженом зимовању а да код себе нема електронски сертификат како би поднео благовремено пореску пријаву, али на рачунару има потврду о поднетој пореској пријави за месец новембар са подацима за уплату. Хипотетички, он би могао да плати порез, али та уплата не би могла да се „повеже“ са децембарским пореским периодом (јер није поднео пореску пријаву). Он би онда могао накнадно да поднесе ту пореску пријаву, а да захтева да му се износ пореза који је претходно уплатио прекњижи на децембарски порески период.

прекршаја би имала смисла, али се поставља питање пенолошке оправданости санкционисања будући да у тој варијанти фискус не трпи материјалну штету. Сем тога, Пореска управа има могућност принудне наплате пореза. Уколико би се порез који је исказан у неблагоприятно поднетој пореској пријави принудно наплатио – опет би изостао други кумулативно прописан елемент јер би порез, ипак, био принудно наплаћен. Међутим, то значи да је тај порез неблагоприятно (пробијањем законског рока) плаћен – што би могло да наведе на закључак да обвезник остварио битне елементе прекршаја.⁶³⁹ Казна за овај порески прекршај је фиксан новчани износ у висини од 100.000 динара.

Следећи облик прекршаја чини порески обвезник - правно лице који неблагоприятно поднесе пореску пријаву, а плати порез у законом прописаном року.⁶⁴⁰ Овај порески прекршај захтева детаљнију анализу. Наиме, порески прекршај није могуће извршити код пореских облика код којих порески дуг доспева истог дана када настане пореска обавеза.⁶⁴¹ Извршење пореског прекршаја је могуће код пореза који се плаћају по решењу Пореске управе, јер тада постоји „размак“ између тренутка подношења пореске пријаве и момента доспелости пореског дуга.⁶⁴² У екстремним ситуацијама, та временска разлика може бити и по неколико месеци. Како је реч о делатносном прекршају, треба узети да је он довршен првог наредног дана у односу на дан када је законом прописано да пореска пријава треба да се поднесе. Међутим, проблем је у томе што је за извршење прекршаја неопходно да је порез благовремено плаћен, што значи да је прекршајно гоњење могуће предузети тек када порески обвезник благовремено плати дуговани порез. Због тога се поставља питање оправданости прекршајног прогона. То питање је још више наглашено у ситуацији када је порески обвезник, на пример, благовремено поднео захтев да му се одобри продужетак законског рока за подношење пореске пријаве (на пример, због болести, дужег одсуствовања из земље и др.), а Пореска управа о његовом захтеву није одлучила ни након истека рока за подношење пореске пријаве.⁶⁴³ Наиме, ни један од прекршајних института (нужна одбрана, крајња нужда, сила и претња) није применљив у описаној ситуацији, што нас доводи до закључка да би, чак, и савестан порески обвезник могао бити изложен прекршајном прогону. За овај прекршај је прописан исти износ новчане казне од 100.000 динара као и у ситуацији када порески

⁶³⁹ Питање односа пореског управног поступка и прекршајног поступка биће анализирано на одговарајућем месту у дисертацији.

⁶⁴⁰ Чл. 177, ст. 8 ЗПППА.

⁶⁴¹ Реч је о тзв. једнократним (непериодичним) порезима, код којих плаћањем пореског дуга престаје и пореска обавеза. Вид. Г. Илић-Попов (2012), 19.

⁶⁴² На пример, обвезник пореза на пренос апсолутних права дужан је да поднесе пореску пријаву у року од 30 дана од дана настанка пореске обавезе. Вид. чл. 36, ст. 1 ЗПИ. Порез на пренос апсолутних права се утврђује решењем пореског органа и доспева за плаћање у року од 15 дана од дана достављања решења. Вид. чл. 40, ст. 1 ЗПИ.

⁶⁴³ Чл. 39 ЗПППА.

обвезник неблаговремено поднесе пореску пријаву и не плати порез у законом прописаном року.⁶⁴⁴

Проблем *ratio legis*-а прекршајне инкриминације се може уочити поређењем пореског прекршаја из чл. 177, ст. 8 ЗПППА са прекршајем из чл. 177, ст. 4 ЗПППА.

Табела бр. 7:

Упоредни приказ прекршаја из чл. 177, ст. 4 ЗПППА и чл. 177, ст. 8 ЗПППА

Чл. 177, ст. 4 ЗПППА	Чл. 177, ст. 8 ЗПППА
Порески обвезник - правно лице који не поднесе пореску пријаву, али плати порез у законом прописаном року , казниће се за прекршај новчаном казном у висини од 100.000 до 2.000.000 динара, а предузетник новчаном казном у висини од 50.000 до 500.000 динара.	Порески обвезник - правно лице који неблаговремено поднесе пореску пријаву, а плати порез у законом прописаном року , казниће се за прекршај новчаном казном у износу од 100.000 динара.

Упоредна метода коју смо применили најпре показује два проблема. Први је порескоправни и тиче се непостојања штете по буџет Републике Србије у оба наведена прекршаја. Подсетимо да је код прекршаја из чл. 177, ст. 8 ЗПППА, као и код прекршаја из чл. 177, ст. 4 ЗПППА једина противправна радња која је законодавца определила да санкционише пореског обвезника неблаговремено подношење пореске пријаве, односно пропуштање да се поднесе пореска пријава.⁶⁴⁵ Оба пропуста су без значаја са становишта финансијских интереса државе, пошто оба прекршаја подразумевају да је порески дуг благовремено плаћен (због тога нема пореског кривичног дела). Други проблем се тиче неравноправног положаја прекршилаца из пореских прекршаја (чл. 177, ст. 4 ЗПППА и чл. 177, ст. 8 ЗПППА). Наиме, они не могу да буду ослобођени ако после извршеног прекршаја, а пре него што су сазнали да су окривљени, отклоне последице прекршаја или надокнаде штету проузроковану прекршајем.⁶⁴⁶ Факултативно ослобођење од казне је општи институт прекршајног права, али је порески законодавац његову примену искључио код наведених пореских прекршаја јер оба прекршаја подразумевају да је порез плаћен. На тај начин се прекршиоци онемогућавају да отклоне последицу прекршаја или да надокнаде причињену штету.

⁶⁴⁴ Чл. 177, ст. 7 ЗПППА.

⁶⁴⁵ Решење Прекршајног апелационог суда Одељење у Новом Саду Прж. бр. 3561/17 од 28.2.2017. године.

⁶⁴⁶ Чл. 44, ст. 2 ЗоП.

Трећи проблем се може уочити ако упоредимо прекршај из чл. 177, ст. 8. ЗПППА са прекршајем из ст. 9 истог члана ЗПППА, који чини порески обвезник - правно лице који благовремено поднесе пореску пријаву, а не плати порез у законом прописаном року.⁶⁴⁷

Табела бр. 8:
Упоредни приказ прекршаја из чл. 177, ст. 8 и чл. 177, ст. 9 ЗПППА

Чл. 177, ст. 8 ЗПППА	Чл. 177, ст. 9 ЗПППА
Порески обвезник - правно лице који неблаговремено поднесе пореску пријаву, а плати порез у законом прописаном року , казниће се за прекршај новчаном казном у износу од 100.000 динара.	Порески обвезник - правно лице који благовремено поднесе пореску пријаву, а не плати порез у законом прописаном року , казниће се за прекршај новчаном казном у износу од 100.000 динара.

У оба случаја је предвиђена иста новчана казна, што није оправдано. Док прекршај из чл. 177, ст. 8 ЗПППА подразумева да је порез благовремено плаћен, прекршај из чл. 177, ст. 9 ЗПППА се састоји у неблаговременом плаћању пореза. Законодавац није прописао да прекршај чини правно лице које не плати порез, већ правно лице које порез не плати у законом прописаном року. Језичким и логичким тумачењем се може закључити да тај прекршај подразумева да је порез плаћен, али са доцњом, и да се доцња, поред затезне камате, кажњава са 100.000 динара. Стиче се утисак да законодавац није доследан. Наиме, неоправдано је да се и неблаговремено подношење пореске пријаве (чл. 177, ст. 8 ЗПППА) и неплаћање пореза у законом прописаном року (чл. 177, ст. 9 ЗПППА) санкционишу на исти начин, али да се неподношење пореске пријаве праћено благовременим плаћањем пореза санкционише вишеструко строжом новчаном казном (чл. 177, ст. 4 ЗПППА).

Сматрамо да су порески прекршаји из чл. 177, ст. 8 и ст. 9 прешироко постављени. У првом прекршају фискус није угрожен, јер је порез благовремени плаћен, док код другог прекршаја неблаговремено плаћање пореза треба решити принудном наплатом пореза. *De lege ferenda* треба размислити о томе да се оба пореска прекршаја уклоне.

Следе два пореска прекршаја са сличним карактеристикама. Први чини порески обвезник - правно лице или предузетник који не изврши уплату пореза утврђеног решењем Пореске управе,⁶⁴⁸ а други порески обвезник - правно лице који по истеку прописаног рока изврши уплату пореза утврђеног решењем Пореске управе.⁶⁴⁹ Приговор на рачун прописивања пореских прекршаја на овај начин је тај што смо

⁶⁴⁷ Чл. 177, ст. 9 ЗПППА.

⁶⁴⁸ Чл. 177, ст. 13 ЗПППА.

⁶⁴⁹ Чл. 177, ст. 14 ЗПППА.

мишљења да би наплата пореског дуга морала да остане у сфери пореског имовинског односа. Сматрамо да не треба изједначавати принудну наплату са прекршајном санкцијом. Порески обвезник крши порески пропис, али се намеће питање да ли постоји оправдани разлог да се за неплаћање, или неблаговремено плаћање пореза прописују прекршаји. Пореска управа може принудним путем да наплати дуговани порез. Детаљнија расправа о тој проблематици ће бити изнета на одговарајућем месту у дисертацији.

Последњи облик пореског прекршаја чини порески обвезник - правно лице или предузетник који Пореској управи не поднесе информативну пореску пријаву, или ако у њој не наведе потпуне податке.⁶⁵⁰ Информативна пореска пријава је извештај који садржи податке од значаја за утврђивање пореске обавезе подносиоца те пријаве, а подаци који се сматрају значајним су подаци о имовини у вредности већој од 35.000.000 динара, о статусним променама, пословним активностима и новчаним трансакцијама лица које подноси информативну пореску пријаву.⁶⁵¹ Када је у питању обавеза достављања порески релевантних података Пореској управи не поставља се питање неопходности прекршајног гоњења уколико порески обвезник ту обавезу не испуни. Као што је већ речено када смо анализирали пореску утају као својеврстан „системски порески деликт“, код инкриминације је наглашена преварна радња(е), која је усмерена ка избегавању плаћања пореза, а не на самом пропуштању његове уплате. У том смислу је законодавац доследан. У случају неподношења информативне пореске пријаве прекршилац се кажњава новчаном казном у висини од 3% укупног прихода оствареног за претходну пословну годину, док се у случају када у информативној пореској пријави⁶⁵² наведе непотпуне податке прекршилац кажњава новчаном казном у висини од 100.000 до 2.000.000 динара.⁶⁵³ Овде се може основано поставити питање сврсисходности пореског прекршаја, имајући у виду да наше истраживање није показало да је информативна пореска пријава уопште заступљена у пореској пракси.

5.1.2 Пријављивање мањих износа пореза и давање нетачних података у пореској пријави

Порески прекршај који анализирамо у овом одељку представља „варијацију“ пореског кривичног дела пореске утаје и својом зоном инкриминације захвата све оне случајеве у којима је прекршилац правно лице или предузетник, а износ пореза чије се

⁶⁵⁰ Чл. 177, ст. 17 ЗПППА.

⁶⁵¹ Чл. 42 ЗПППА.

⁶⁵² Правилник о информативној пореској пријави, *Службени гласник РС*, бр. 117/2012, 118/2012 - испр., 16/2013, 28/2013 и 52/2013.

⁶⁵³ Чл. 177, ст. 17 и ст. 18 ЗПППА.

плаћање избегава не достиже објективни услов инкриминације који пореска утаја захтева.

Први облик пореског прекршаја ће постојати ако је износ пореза утврђен у пореској пријави мањи од износа који је требало утврдити у складу са законом.⁶⁵⁴ Пошто је радња извршења пореског прекршаја *утврђивање* мањег износа пореза од оног који је требало утврдити у складу са законом, мишљења смо да је прекршај могуће извршити код пореза који се плаћају по одбитку и самоопорезивањем, јер су то ситуације када порески обвезник у пореској пријави самостално исказује порески дуг.⁶⁵⁵ На пример, обвезник ПДВ-а може у пореској пријави неосновано да истакне већи претходни порез и да му због тога порески дуг буде мањи од оног који је по закону требало да утврди. Можемо закључити да је реч о давању неистинитих података од значаја за опорезивање, а за постојање кривице прекршиоца је довољно да поступа из нехата. Порески обвезник - правно лице или предузетник казниће се за прекршај новчаном казном у висини од 30% разлике износа који је по закону требало пријавити и оног који је пријављен.⁶⁵⁶

Други облик пореског прекршаја чини порески обвезник - правно лице или предузетник који у пореској пријави да нетачне податке, што је за последицу имало или могло да има утврђивање мањег износа пореза.⁶⁵⁷ Као и код првог облика прекршаја, реч је о обмани Пореске управе, која је прекршајно кажњива и уколико је учињена из нехата. Фискус је потпуно заштићен, јер ће прекршајно бити санкционисано правно лице или предузетник који исказе нетачне податке у пореској пријави, без обзира да ли давање таквих података има за стварну последицу утврђивање мањег износа пореза; довољно је да је могло имати такву последицу. Прекршај ће постојати ако су у пореској пријави исказани нетачни подаци, а Пореска управа је то уочила током спровођења пореске контроле и зато донела решење о утврђивању пореза. Реч је о делатносном прекршају, који је довршен предузимањем радње извршења. Разлика између овог облика пореског прекршаја и претходног је у томе што се заштита пружа порезима који се плаћају по решењу Пореске управе. То се може закључити из формулације инкриминисаног понашања, пошто законодавац не везује утврђивање пореског дуга за пореску пријаву (што је правило код пореза који се плаћају по одбитку и самоопорезивањем). Прописана је новчана казна у висини од 30% разлике износа пореза који је утврђен или требало да буде утврђен у складу са законом и износа пореза који је утврђен или требало да буде утврђен према подацима из пореске пријаве.

Осим запређених новчаних казни које су исказане као процентуални износи од дугованог пореза, у оба случаја је прописан и посебан минимум новчане казне за правно

⁶⁵⁴ Чл. 178, ст. 1 ЗПППА.

⁶⁵⁵ Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-01967/2005-04 од 30.8.2005. године.

⁶⁵⁶ Чл. 178, ст. 1 ЗПППА.

⁶⁵⁷ Чл. 178, ст. 2 ЗПППА.

лице у износу од 200.000 динара, а за предузетника најмање 100.000 динара.⁶⁵⁸ Одговорно лице у правном лицу се кажњава новчаном казном од 10.000 до 100.000 динара.

5.1.3 Недостављање документације уз пореску пријаву, евиденционих пријава и захтева, обавештења, докумената и других података

Пореским прекршајем из чл. 178а ЗПППА који такође има више облика законодавац је дефинисао ситуације у којима порески обвезник (правно лице или предузетник) пропусти да, уз формални акт који подноси Пореској управи, приложи документацију којом поткрепљује наводе из пореске пријаве, евиденционе пријаве и захтева.

Први облик прекршаја има три алтернативно прописане радње извршења. Порески обвезник – правно лице или предузетник чини порески прекршај ако Пореској управи:

(а) уз пореску пријаву не достави прописану документацију;⁶⁵⁹ или

(б) не поднесе евиденциону пријаву, односно захтев за брисање из евиденције;⁶⁶⁰ или

(в) не достави обавештење, документ или друге податке прописане пореским законом.⁶⁶¹

За правно лице је прописана новчана казна у износу од 100.000 до 2.000.000 динара, а за одговорно лице у правном лицу новчана казна у износу од 10.000 до 100.000 динара.

⁶⁵⁸ Чл. 178, ст. 3 ЗПППА.

⁶⁵⁹ Општа обавеза за достављање документације Пореској управи је прописана чланом 25, ст. 1, тач. 3 ЗПППА. Она је конкретизована материјалним пореским законима. Тако, на пример, обвезник пореза на имовину који је стекао непокретност, уз пореску пријаву доставља и исправу коју је саставио, оверио или потврдио јавни бележник. Вид. чл. 33б, ст. 2, тач. 2 ЗПИ.

⁶⁶⁰ Евиденциона пријава је извештај којим се Пореска управа обавештава о томе да се порески обвезник евидентира у систему ПДВ-а. У том смислу је неподношење евиденционе пријаве „нејекстремнији случај“ незаконите евазије ПДВ-а, док су прекршиоци који доминирају у овом типу незаконите евазије мала привредна друштва и предузетници. Вид. М. Милошевић (2014), 73.

⁶⁶¹ Обавештење, документ или други прописани подаци чије недостављање законодавац инкриминише могу бити информација о отварању или затварању рачуна код банке у Аутономној покрајини Косово и Метохија или у иностранству, о чему порески обвезник има обавезу да обавести Пореску управу у року од 15 дана од дана отварања, односно затварања рачуна. Вид. чл. 25, ст. 1, тач. 8 ЗПППА. Пропуст правног лица у достављању тих информација је већ изричито инкриминисан прекршајем из чл. 179, ст. 4, тач. 2 ЗПППА. Зато се чини као да је законодавац направио омашку и исту радњу два пута прописао као прекршај.

Прекршилац који је предузетник ће се казнити новчаном казном у износу од 50.000 до 500.000 динара.⁶⁶²

Други облик прекршаја чини правно лице или предузетник који по истеку прописаног рока достави документа, односно податке. За прекршиоца који је правно лице прописана је новчана казна у износу 100.000 динара, а за одговорно лице у правном лицу 10.000 динара. Предузетник који се пресудом огласи одговорним за прекршај кажњава се новчаном казном у износу од 50.000 динара.⁶⁶³

5.1.4 Поступање супротно правилима пословања прописаних пореским законом

Први облик пореског прекршаја из чл. 178б ЗПППА чини порески обвезник - правно лице или предузетник који не води, односно не чува евиденције, односно пословне књиге, не врши попис, односно плаћања преко текућег рачуна, не закључи уговор, односно не достави документацију, податке или обавештења трећим лицима, прописаним пореским законом.

Наиме, правна лица и предузетници дужни су да уредно чувају рачуноводствене исправе, пословне књиге и финансијске извештаје.⁶⁶⁴ Рокови чувања су различити у зависности од врсте документације. Тако се финансијски извештаји, извештаји о извршеној ревизији и статистички извештај чувају 20 година.⁶⁶⁵ Годишњи извештај о пословању чува се 20 година од последњег дана пословне године за коју је састављен.⁶⁶⁶ Дневник и главна књига чувају се десет година.⁶⁶⁷ Помоћне књиге чувају се пет година, од дана њиховог закључивања.⁶⁶⁸ Исплатне листе или аналитичке евиденције зарада се чувају трајно.⁶⁶⁹ Пет година се чувају исправе на основу којих се уносе подаци у пословне књиге и исправе платног промета у овлашћеним финансијским институцијама платног

⁶⁶² Чл. 178а, ст. 1 и ст. 2 ЗПППА.

⁶⁶³ Чл. 178а, ст. 3 и ст. 4 ЗПППА.

⁶⁶⁴ Чл. 28, ст. 1 ЗР.

⁶⁶⁵ Чл. 28, ст. 2 ЗР.

⁶⁶⁶ Чл. 28, ст. 3 ЗР.

⁶⁶⁷ Чл. 28, ст. 4 ЗР.

⁶⁶⁸ Чл. 28, ст. 5 ЗР.

⁶⁶⁹ Чл. 28, ст. 6 ЗР.

промета.⁶⁷⁰ Рокови чувања рачуноводствених исправа и пословних књига рачунају се од последњег дана пословне године на коју се односе.⁶⁷¹

Када је реч о евиденцијама – обавезе њиховог вођења су бројне. Примера ради, обвезник ПДВ-а је дужан да, ради правилног обрачунавања и плаћања ПДВ-а, води евиденцију која обезбеђује вршење контроле, као и да за сваки порески период сачини преглед обрачуна ПДВ.⁶⁷² Та евиденција нарочито садржи податке који се односе на промет добара и услуга који је обвезник ПДВ-а извршио, односно који му је извршен, рачунима или другим документима која служе као рачуни (нпр. привремена или коначна грађевинска ситуација), односно документима којима се потврђује пословна промена (нпр. уговор о осигурању, уговор о закупу закључен са физичким лицем, уговор о ауторском делу, уговор о делу итд.), као и друге податке од значаја за правилно обрачунавање ПДВ-а.⁶⁷³

Попис је значајан за пореско право јер се пописом врши усаглашавање стварног са књиговодственим стањем. Тако, примера ради, правно лице, односно предузетник, на почетку пословања врши попис имовине и обавеза са појединачно исказаним вредностима те имовине и обавеза и појединачно исказаним количинама за имовину у облику ствари.⁶⁷⁴

Оправдано би се могло поставити питање због чега је за заштиту фискаса релевантно да порески обвезници закључе одређени уговор, па да се повреда те обавезе предвиди као радња извршења пореског прекршаја. Ипак, примера ради, од скоро је таква обавеза уведена за издаваоце и примаоце електронске фактуре који послове издавања и пријема електронских фактура могу *уговором* поверити информационом посреднику.⁶⁷⁵ Другим речима, уколико издаваоци и примаоци електронских фактура

⁶⁷⁰ Чл. 28, ст. 7 и ст. 8 ЗР.

⁶⁷¹ Чл. 28, ст. 9 ЗР.

⁶⁷² Чл. 46, ст. 1 ЗПДВ.

⁶⁷³ Чл. 209, ст. 2 Правилника о порезу на додату вредност.

⁶⁷⁴ Чл. 2, ст. 1 Правилника о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем, *Службени гласник РС*, бр. 89/2020. Попис имовине и обавеза обухвата: (1) утврђивање стварних количина имовине која се пописује мерењем, бројањем, проценом и сличним поступцима, ближе описивање пописане имовине, као и уношење података у пописне листе; (2) уписивање у пописне листе природних промена насталих у периоду вршења пописа пре и после дана на који се попис врши и свођење пописаног стања на стање на дан на који се попис врши; (3) уношење књиговодственог природног стања имовине у пописне листе; (4) утврђивање природних разлика између стања утврђеног пописом и књиговодственог стања; (5) уношење цена пописане имовине; (6) вредносно обрачунавање пописане имовине; (7) састављање извештаја о извршеном попису.

⁶⁷⁵ Чл. 9 Закона о електронском фактурисању – ЗЕФ, *Службени гласник РС*, бр. 44/2021 и 129/2021. Обавезу издавања електронске фактуре имају: (1) субјекти приватног сектора по основу међусобних трансакција; (2) субјект приватног сектора по основу трансакције са субјектом јавног сектора; (3) субјект јавног сектора

желе да наведене послове повере информационом пореднику – они са њим *морају* да закључе уговор.

За први облик пореског прекршаја правно лице се кажњава новчаном казном у износу од 100.000 до 2.000.000 динара, а предузетник новчаном казном у износу од 50.000 до 500.000 динара.⁶⁷⁶

Други облик пореског прекршаја чини порески обвезник који не изврши попис акцизних производа у складу са пореским законом.⁶⁷⁷ Порески закон на који овај прекршај са бланкетном диспозицијом реферише је ЗА, који у чл. 26 прописује да је: „Обвезник акцизе дужан да са стањем на дан 31. децембра календарске године изврши попис затечених залиха акцизних производа у свим складиштима, укључујући и акцизна складишта, посебно по свакој врсти акцизног производа и да пописне листе достави надлежној организационој јединици Пореске управе најкасније 31. јануара наредне године.“ Отвара се дилема, због чега је законодавац као посебан облик прекршаја издвојио овај који је везан само за акцизне производе. Одговор би се могао пронаћи у значају који акцизе имају за државни буџет. У 2020. години је удео акциза у укупним пореским приходима износио 27,84%.⁶⁷⁸ Могло би се рећи да фискална издашност акцизе оправдава њену „ексклузивну“ заштиту коју овај порески прекршај пружа. Прекршилац ће се казнити новчаном казном у висини троструке вредности укупног промета тог акцизног производа који је остварио у претходних шест месеци.

Трећи облик пореског прекршаја чини порески обвезник - правно лице или предузетник који не пријави, не објави или не истакне малопродајне цене у складу са

по основу трансакције са субјектом приватног сектора; (4) субјекти јавног сектора по основу међусобних трансакција; (5) порески пуномоћник страног лица у Републици Србији, у смислу прописа којима се уређује порез на додату вредност, по основу трансакција са субјектима приватног и јавног сектора. Обавеза субјекта јавног сектора да прими и чува електронску фактуру, као и обавеза издавања електронске фактуре другом субјекту јавног сектора, примењују се од 1.5.2022. године; Обавеза субјекта јавног сектора да изда електронску фактуру субјекту приватног сектора примењује се од 1.7.2022. године; Обавеза субјекта приватног сектора да изда електронску фактуру субјекту јавног сектора примењује се од 1.5.2022. године; Обавеза субјекта приватног сектора да прими и чува електронску фактуру издату од стране субјекта јавног сектора, као и електронске фактуре издате од стране субјекта приватног сектора примењује се од 1.7.2022. године; Обавеза издавања и чувања електронске фактуре у трансакцијама између субјеката приватног сектора примењују се од 1.1.2023. године. Вид. чл. 24 ЗЕФ. Субјектом приватног сектора сматра се обвезник ПДВ-а који није субјекат јавног сектора, док се субјектом јавног сектора подразумева општи ниво државе и јавно предузеће које није обухваћено општим нивоом државе.

⁶⁷⁶ Чл. 178б, ст. 2 ЗПППА.

⁶⁷⁷ Чл. 178б, ст. 3 ЗПППА.

⁶⁷⁸ Вид. Закон о завршном рачуну буџета Републике Србије за 2020. годину, *Службени гласник РС*, бр. 114/2021.

пореским законом,⁶⁷⁹ односно који продаје производе по ценама супротно пореском закону.⁶⁸⁰ За прекршиоца који је правно лице прописана је новчана казна у износу од 100.000 до 2.000.000 динара, а за предузетника од 50.000 до 500.000 динара.

Код сва три облика овог пореског прекршаја предвиђено је и кажњавање одговорног лица у правном лицу новчаном казном у износу од 10.000 до 100.000 динара.⁶⁸¹

5.2 Посебни порески прекршаји

Подсетимо да се пореским прекршајима сматрају прекршаји одредаба садржаних у материјалним пореским законима, али и прекршаји одредаба из ЗПППА. Другопоменути, дакле, својом дефиницијом подразумевају инкриминацију повреде одредаба ЗПППА, а не и одредаба других пореских закона. Због тога је порески законодавац ту категорију пореских прекршаја назвао „посебним пореским прекршајима“ и тај законски појам ћемо користити за анализу пореских прекршаја који су уређени члановима 179 до 180б ЗПППА.

5.2.1 Порески прекршаји пореских обвезника - правних лица

Законодавац предвиђа бројне облике прекршаја у чл. 179 ЗПППА. У том смислу, новчаном казном од 100.000 до 2.000.000 динара казниће се за прекршај правно лице ако:

- (1) не поднесе, или не поднесе у прописаном року пријаву за регистрацију;⁶⁸²

⁶⁷⁹ Малопродајне цене се везују за промет, што значи да материјални закон који се помиње у прекршају није ЗПДГ, ЗПИ нити ЗПДПЛ јер ти порески прописи не уређују питање промета у малопродаји. Порески пропис на који нас законодавац упућује је ЗА који предвиђа да: (1) малопродајне цене дуванских прерађевина произвођачи, односно увозници *пријављују* Управи за дуван и *објављују* у „Службеном гласнику Републике Србије“, уз писмену сагласност Управе за дуван; (2) малопродајне цене члана морају да буду *истакнуте* у, односно на објекту трговине на мало, тако да су јасно видљиве за потрошаче дуванских прерађевина. Вид. чл. 40б ЗА. Постоје и други прописи који помињу истицање цене. Један такав пропис је чл. 6 Закона о заштити потрошача, *Службени гласник РС*, бр. 88/2021. Други је чл. 35 Закона о трговини. Ниједан од та два прописа није порески пропис па, иако се баве малопродајним ценама, нису релевантни за порески прекршај.

⁶⁸⁰ Чл. 178б, ст. 4 ЗПППА.

⁶⁸¹ Чл. 178б, ст. 7 ЗПППА.

⁶⁸² Чл. 26, ст. 4 ЗПППА прописује да се регистрациона пријава за доделу ПИБ-а подноси преко Агенције за привредне регистре у оквиру регистрационе пријаве оснивања. С друге стране, установе које се региструју у суду подnose непосредно регистрациону пријаву Пореској управи. То значи да је реч о једној пријави,

- (2) не достави Пореској управи податак о свим пословним просторијама у којима складишти, односно смешта добра, као и о просторијама у којима обавља регистровану делатност;
- (3) на захтев Пореске управе не достави, или не достави у одређеном року, пословне књиге и евиденције које са њим повезана нерезидентна лица воде у иностранству или Аутономној покрајини Косово и Метохија, односно оверене преписе или оверене преводе тих књига и евиденција;⁶⁸³
- (4) на захтев Пореске управе не обезбеде извод података из својих електронски вођених пословних књига и евиденција, приступ и увид у податке у својим електронско вођеним пословним књигама и евиденцијама, приступ и увид у софтверску и хардверску опрему, као и базу података који се користе у оквиру система за електронско вођење пословних књига и евиденција;⁶⁸⁴
- (5) пореску пријаву не поднесе у електронском облику;⁶⁸⁵

јер је регистрациона пријава за доделу ПИБ-а у оквиру регистрационе пријаве оснивања. Зато се може закључити да је законодавац инкриминисао неподношење и неблаговремено подношење регистрационе пријаве.

⁶⁸³ Овим прекршајем законодавац жели да обезбеди да се Пореској управи предоче пословне књиге и евиденције које у иностранству или у Аутономној покрајини Косово и Метохија воде лица над којима порески обвезник има контролу или утицај. Вид. чл. 59 ЗПДПГ.

⁶⁸⁴ Могући разлог прописивања прекршаја је потреба за олакшано вршење пореске контроле у фази поступка у којој се очекује сарадња пореског обвезника са Пореском управом. Вид. Пресуду Прекршајног апелационог суда Одељење у Новом Саду Прж. бр. 5706/17 од 21.3.2017. године. У том случају је суд пресудио на штету прекршиоца који „није у року од три дана од пријема захтева Пореске управе доставио појединачну пореску пријаву о обрачунатом и плаћеном порезу и доприносима по одбитку на терет примаоца“. Сматрамо да то није исправно, јер прекршаји из чл. 179, тач. 4 и 8 ЗПППА инкриминишу недостављање на увид и проверу електронски и „класично“ вођених пословних књига, евиденција, пословне документације и других исправа. Ако порески обвезник није поднео пореску пријаву, а то је била његова законска обавеза, онда је реч о другом пореском прекршају.

⁶⁸⁵ Пореска пријава се подноси у електронском облику за следеће порезе: (1) порез на добит правних лица, осим пореза на добит правних лица по одбитку – од 1.4.2015. године; (2) годишњи порез на доходак грађана – од 1.4.2015. године (за овај порез је остављена могућност подношења пореске пријаве и у папирној форми); (3) порез на добит правних лица по одбитку, као и порез на добит правних лица по решењу сагласно одговарајућим одредбама закона који уређује порез на добит правних лица – од 1.3.2016. године; (4) акцизе – од 1.1.2017. године; (5) порез на приход од самосталних делатности за предузетнике који воде пословне књиге – од 1.1.2017. године; (6) порез на премије неживотног осигурања – од 1.3.2016. године; (7) ПДВ; 8) порезе који се плаћају по одбитку у складу са ЗПДГ, као и доприносе који се плаћају по одбитку у складу са ЗДОСО. Могућност (не и обавеза) електронског подношења предвиђена је за: (1) пореску пријаву о обрачунатим и плаћеним доприносима за обавезно социјално осигурање за осниваче, односно чланове привредног друштва – од 1.3.2016. године; (2) пореску пријаву о обрачунатом и плаћеном порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду, односно другу врсту прихода од стране

- (6) у појединачној пореској пријави наведе нетачне податке;⁶⁸⁶
- (7) лицу за које је платио порез по одбитку не изда потврду најкасније до 31. јануара године која следи години у којој је плаћен порез по одбитку, која садржи податке о плаћеном порезу по одбитку;⁶⁸⁷
- (8) на захтев Пореске управе не достави, или не достави на означено место на увид и проверу пословне књиге и евиденције, пословну документацију и друге исправе;
- (9) не допусти да се обави увиђај на ствари, просторији или земљишту, односно да се кроз њих или преко њих пређе ради увиђаја;⁶⁸⁸
- (10) омета спровођење принудне наплате, или ако се не удаљи са места на којем се спроводи принудна наплата и настави њено ометање, или ако одбије да

физичког лица као пореског обвезника – од 1.3.2016. године; (3) пореску пријаву за аконтационо и коначно утврђивање пореза на приходе од самосталне делатности за паушално опорезивање – од 1.1.2018. године; (4) пореску пријаву за утврђивање пореза на капиталне добитке (физичких лица, укључујући и предузетнике) – од 1.1.2018. године; (5) пореску пријаву за утврђивање пореза на наслеђе и поклон – од 1.1.2018. године; (6) пореску пријаву за утврђивање пореза на пренос апсолутних права – од 1.1.2018. године; (7) пореску пријаву за порез на имовину – од 1.1.2019. године.

Вид. чл. 38 ЗПППА. Пропуштање подношења електронске пореске пријаве, у случајевима када је тај вид пореске пријаве прописан као обавеза, суштински је изједначено са неподношењем (неелектронске) пореске пријаве у папиру. Потенцирање законодавца само на електронској пореској пријави би могло да указује на намеру да се у перспективи све пореске пријаве подносе искључиво електронски.

⁶⁸⁶ Реч је о појединачној пореској пријави за порез по одбитку, у којој нетачно навођење података утиче на висину пореског дуга. Вид. чл. 41 ЗПППА.

⁶⁸⁷ Обавеза издавања потврде јесте предвиђена у чл. 41, ст. 11 ЗПППА, али њено издавање или пропуштање издавања не може да угрози фискус. Међутим, циљ прекршаја (по чему он и јесте блажи облик деликта од кривичног дела) је да санкционише пореског обвезника, који не извршава своје законске обавезе.

⁶⁸⁸ Увиђај се обавља када је за утврђивање или разјашњење чињеница од значаја за опорезивање потребно непосредно опажање службеног лица Пореске управе. Увиђај је један од начина утврђивања пореских чињеница, тако да се инкриминацијом, заправо, пружа заштита пореској основици. Вид. чл. 49 ЗПППА. Није могућ стицај са пореским кривичним делом угрожавања наплате пореза и пореске контроле, јер се то кривично дело чини отуђењем, сакривањем, оштећењем, уништавањем или чињењем неупотребљивом ствари на којој је установљена претходна мера обезбеђења пореза који је доспео за наплату, привремена мера за обезбеђење наплате, односно ствар која је предмет принудне наплате пореза или пореске контроле.

ствари које поседује учини доступним за потребе спровођења принудне наплате;⁶⁸⁹

- (11) ако не поступи по налогу из решења о принудној наплати пореза и споредних пореских давања запленом зараде, накнаде зараде, пензије или других прихода на текућим рачунима пореског обвезника, односно ако у прописаном року не обавести надлежни порески орган о променама које могу утицати на извршење тог решења;
- (12) на захтев пореских извршитеља не преда ствар пореског обвезника која се код њега налази, а не плати пореску обавезу пореског обвезника уместо предаје ствари;⁶⁹⁰
- (13) онемогућава пореском инспектору, односно пореском извршитељу да уђе на земљиште и у просторије у којима обавља делатност, а по одобрењу суда и у стан ради подвргавања контроли, односно спровођења принудне наплате;⁶⁹¹
- (14) код њега запослено лице омета овлашћеног службеника Пореске управе - пореског инспектора да привремено запечати пословни или складишни простор у поступку пореске контроле, да обави принудну наплату или другу законом утврђену дужност;⁶⁹²
- (15) на захтев Пореске управе, односно пореског инспектора, не поднесе документацију, или не пружи информације и обавештења, или не да изјаве

⁶⁸⁹ Може се поставити питање да ли се ометањем спровођења принудне наплате или стављањем својих ствари недоступним за принудну наплату угрожава наплата пореза. Ако је одговор потврда, могло би да дође до стицаја са пореским кривичним делом угрожавање наплате пореза и пореске контроле. Управо тако.

⁶⁹⁰ Вид. чл. 103 ЗПППА. Порески обвезник који се помиње је лице против кога се спроводи принудна наплата, при чему се ствар пореског обвезника над којом је решењем Пореске управе одређено да се спроводи извршење налази код другог лица, односно код правног лица које је означено као прекршилац.

⁶⁹¹ Законодавац упућује на могућност да порески инспектор, по одобрењу суда, уђе у стан пореског обвезника ради вршења контроле. Вид. чл. 125, ст. 5 ЗПППА. Међутим, правно лице не може бити прекршилац наведене норме, јер се она односи на стан пореског обвезника, што имплицира да је обвезник физичко лице. Стицај са пореским кривичним делом угрожавања наплате пореза и пореске контроле није могућ. Вид. фн. 691.

⁶⁹² Стицај са пореским кривичним делом угрожавања наплате пореза и пореске контроле није могућ. Вид. фн. 691.

које су од утицаја на утврђивање чињеничног стања битног за опорезивање;⁶⁹³

- (16) пореском инспектору у поступку пореске контроле не омогући увид у стање робе, односно у пословне књиге, евиденције и другу документацију или исправе, или ако то у његово име не учини од њега одређено или код њега запослено лице или друго лице;
- (17) код њега запослено лице онемогућава пореског инспектора у спровођењу мере одузимања робе или одузимања документације у току пореске контроле;⁶⁹⁴
- (18) отуђи ствари за које је порески инспектор изрекао меру привремене забране отуђења;⁶⁹⁵
- (19) у поступку прикупљања обавештења не поступи по захтеву Пореске полиције.⁶⁹⁶

За одговорно лице у правном лицу које изврши неки од горенаведених облика пореског прекршаја законодавац је прописао новчану казну од 10.000 до 100.000 динара,

⁶⁹³ Реч је о управноправном аспекту порескоправног односа, од којег зависи правилно утврђивање пореског дуга. Међутим, ако упоредимо овај прекршај са прекршајем из тач. (8) („на захтев Пореске управе не достави, или не достави на означено место на увид и проверу пословне књиге и евиденције, пословну документацију и друге исправе“) стиче се утисак да је реч о својеврсном „нормативном плеоназму“. Законодавац је недостављање на увид и проверу релевантне пословне документације већ инкриминисао, па се поставља питање сврсисходности понављања такве инкриминације. *De lege ferenda* би требало ускладити радње пореских прекршаја предвиђене у тач. (8) и (15) и можда их треба сублимирати у једну тачку.

⁶⁹⁴ Одузимање робе или пословне документације су временски ограничене мере које Пореска управа може предузети у току пореске контроле, односно до њеног окончања. Вид. чл. 130 ЗПППА. Код овог прекршаја је проблематично то што су као прекршиоци одређени одговорно лице и правно лице, иако је радњу предузео запослени. Овај вид *изведене* одговорности нема пенолошко оправдање и уводи објективну одговорност. Таква дискреција ипак није прихватљива, па би *de lege ferenda* као прекршиоца требало означити запосленог који предузима радњу извршења прекршаја.

⁶⁹⁵ Привремена мера забране отуђења ствари се изриче у току пореске контроле, уколико порески обвезник не отклони неправилности у примени прописа, које му је претходно Пореска управа решењем наложила. Вид. чл. 129 и 132 ЗПППА.

⁶⁹⁶ Проблематика око овог облика прекршаја ће детаљно бити изложена у наредном одељку дисертације, али је на овом месту довољно скренути пажњу да нарушава заштиту од аутоинкриминације прокламовану ЕКЉП-ом, са једне, и правила кривичног и прекршајног поступка Србије, с друге стране.

док је за прекршиоца који је предузетник предвиђена новчана казна од 50.000 до 500.000 динара.⁶⁹⁷

Новчаном казном од 100.000 до 1.000.000 динара казниће се за прекршај правно лице ако:

- (1) не обавести, или не обавести у прописаном року Пореску управу о лицу које је, као нерезидент, опуномоћило за извршавање послова у вези са пореским обавезама;⁶⁹⁸
- (2) не обавести, или не обавести у прописаном року Пореску управу о отварању или затварању рачуна код банке у Аутономној покрајини Косово и Метохија или у иностранству;⁶⁹⁹
- (3) за податке које обрађује средствима за аутоматску обраду података не обезбеди, на захтев Пореске управе, извод података на медију који Пореска управа назначи, или ако Пореској управи не омогући потпуни увид у рачуноводствени систем кроз документацију, а када је неопходно и кроз приступ хардверу и софтверу;⁷⁰⁰
- (4) се, на захтев Пореске управе, не одазове на позив ради појашњења, или не пружи расположиве информације, као и податке од значаја за предузимање активности из делокруга надлежности Пореске управе;⁷⁰¹

⁶⁹⁷ Чл. 179, ст. 2 и ст. 3 ЗПППА.

⁶⁹⁸ Законодавац санкционише пропуст који је начинио нерезидентни порески обвезник који нема сталну пословну јединицу на територији Републике Србије, односно који остварује приходе или стиче имовину на територији Републике ван пословања своје сталне пословне јединице, а није у законом прописаном року именовано свог пореског пуномоћника, или га је именовано, али о томе није у законском року обавестио Пореску управу. Вид. чл. 14, ст. 2 ЗПППА. Није, дакле, реч о пуномоћнику (адвокату) за заступање у пореском поступку, већ о пореском пуномоћнику који има обавезе које омогућавају Пореској управи да опорезује пословно присуство нерезидента у Србији.

⁶⁹⁹ Да поновимо, законодавац је у чл. 178а, ст. 1, тач. 3 ЗПППА прописао да ће се правно лице казнити новчаном казном у износу од 100.000 до 2.000.000 динара ако Пореској управи не достави обавештење, документ или друге податке прописане пореским законом. Необавештавање Пореске управе о отварању или затварању рачуна у Аутономној покрајини Косово и Метохија или иностранству представља повреду пореског закона, која је инкриминисана у чл. 178а, ст. 1, тач. 3 ЗПППА. Стога се намеће питање да ли је потребно предвиђати повреду поменуте обавезе и као посебан порески прекршај.

⁷⁰⁰ Чл. 179, ст. 4, тач. 3 ЗПППА.

⁷⁰¹ Чл. 179, ст. 4, тач. 4 ЗПППА.

- (5) не поступи по решењу о принудној наплати из неновчаног потраживања пореског обвезника и Пореској управи не преда ствари које дугује пореском обвезнику;⁷⁰²
- (6) Пореској управи не достави или не достави у прописаном року податке о хартијама од вредности пореског обвезника које код себе чува, са проценом њихове вредности, или ако у прописаном року не прода те хартије од вредности, или их не прода под најбољим условима на тржишту, или ако остварена средства по одбитку прописане провизије и трошкова не уплати на рачун Пореске управе;⁷⁰³
- (7) ствар обухваћену излучном тужбом која му је остављена на чување не сачува у непромењеном стању до окончања спора по излучној тужби;⁷⁰⁴
- (8) не изврши или не изврши у прописаном року решење о принудној наплати на заради и другим сталним новчаним примањима пореског обвезника, односно ако не изврши решење о наплати пореског дуга обвезника из сопствених средстава у складу са законом.⁷⁰⁵

За наведене прекршаје, поред правног лица, казниће се и одговорно лице у правном лицу новчаном казном од 10.000 до 50.000 динара, док се прекршилац који је предузетник кажњава новчаном казном од 25.000 до 250.000 динара.⁷⁰⁶

Новчаном казном од 100.000 до 500.000 динара казниће се за прекршај правно лице ако:

- (1) Пореској управи не пријави све касније измене података у пријави за регистрацију, односно упис у регистар, укључујући и податак о свим пословним просторијама у којима складишти, односно смешта добра, као и о просторијама у којима обавља регистровану делатност, осим ако су у складу са ЗПППА и другим прописима ови подаци већ достављени Пореској управи или ако пријави нетачне измене података;⁷⁰⁷

⁷⁰² Чл. 179, ст. 4, тач. 5 ЗПППА.

⁷⁰³ Чл. 179, ст. 4, тач. 6 ЗПППА.

⁷⁰⁴ Чл. 179, ст. 4, тач. 7 ЗПППА.

⁷⁰⁵ Чл. 179, ст. 4, тач. 8 ЗПППА.

⁷⁰⁶ Чл. 179, ст. 5 и ст. 6 ЗПППА.

⁷⁰⁷ Чл. 179, ст. 7, тач. 1 ЗПППА.

- (2) приликом подношења пореске пријаве или другог прописаног акта на прописаном месту не унесе свој ПИБ;⁷⁰⁸
- (3) у пореску пријаву не унесе ПИБ пореског саветника, или је поднесе непотписану од тог лица, ако је то лице припремило пријаву или њен део;⁷⁰⁹
- (4) не поступи по налогу Пореске управе да учествује у поступку пореске контроле или да пружи тражена објашњења;⁷¹⁰
- (5) не стави на располагање одговарајуће место за рад пореских инспектора у поступку пореске контроле;⁷¹¹
- (6) не буде присутан током пореске контроле, или одбије да учествује у поступку пореске контроле.⁷¹²

Одговорно лице у правном лицу се за горенаведене облике пореског прекршаја кажњава новчаном казном од 10.000 до 20.000 динара, а предузетник новчаном казном од 15.000 до 150.000 динара.⁷¹³

5.2.2 Порески прекршаји пореских обвезника - физичких лица

Законодавац је у чл. 180 ЗПППА посебно инкриминисао пореске прекршаје физичких лица која нису предузетници. Наиме, новчаном казном од 5.000 до 150.000 динара казниће се за прекршај физичко лице, које није предузетник ако:

- (1) не обавести, или не обавести у прописаном року Пореску управу о лицу које је, као нерезидент, опуномоћило за извршавање послова у вези са пореским обавезама;
- (2) омета или спречава овлашћеног службеника Пореске управе у обављању законом утврђене дужности у пореском поступку;

⁷⁰⁸ Чл. 179, ст. 7, тач. 2 ЗПППА.

⁷⁰⁹ Чл. 179, ст. 7, тач. 3 ЗПППА.

⁷¹⁰ Чл. 179, ст. 7, тач. 4 ЗПППА.

⁷¹¹ Чл. 179, ст. 7, тач. 5 ЗПППА.

⁷¹² Чл. 179, ст. 7, тач. 6 ЗПППА. Овај прекршај је у свим битним елементима подударан са прекршајем из тачке 4, па би *de lege ferenda* било оправдано ускладити та два прекршаја и сублимирати их у један.

⁷¹³ Чл. 179, ст. 8 и ст. 9 ЗПППА.

- (3) не обавести, или не обавести у прописаном року Пореску управу о отварању или затварању рачуна код банке у Аутономној покрајини Косово и Метохија или у иностранству;
- (4) приликом подношења пореске пријаве или другог прописаног акта на прописаном месту не унесе свој ПИБ;
- (5) Пореској управи не поднесе, или не поднесе у законском или додатном року пореску пријаву, или ако је поднесе непотписану, или у пријаву унесе нетачне податке, а не исправи их у прописаном року, или је поднесе без потребне документације и доказа од значаја за утврђивање пореза;⁷¹⁴
- (6) на захтев Пореске управе, не достави или не достави на означено место на увид и проверу исправе од значаја за опорезивање;
- (7) се, на захтев Пореске управе, не одазове на позив ради појашњења, или не пружи информације неопходне за утврђивање чињеничног стања од значаја за опорезивање;
- (8) не допусти да се обави увиђај на ствари, просторији или земљишту, односно да се кроз њих или преко њих пређе ради увиђаја;
- (9) омета спровођење принудне наплате, или ако се не удаљи са места на коме се спроводи принудна наплата и настави њено ометање, или ако одбије да ствари које поседује учини доступним за потребе спровођења принудне наплате;
- (10) не поступи по решењу о принудној наплати из неновчаних потраживања пореског обвезника и Пореској управи не преда ствари које дугује пореском обвезнику;⁷¹⁵
- (11) ствар обухваћену излучном тужбом која му је остављена на чување не сачува у непромењеном стању до окончања спора по излучној тужби;
- (12) на захтев пореских извршитеља не преда ствар пореског обвезника која се код њега налази, а не плати пореску обавезу пореског обвезника уместо предаје ствари;⁷¹⁶

⁷¹⁴ Вид. Пресуда Прекршајног суда у Београду Пр бр. 89352/15 од 16.9.2015. године.

⁷¹⁵ Порески обвезник који се помиње је лице против којег се спроводи принудна наплата, а прекршилац је физичко лице које је у поседу покретне ствари која је предмет принудне наплате.

⁷¹⁶ И у овом случају је порески обвезник лице против којег се спроводи принудна наплата, као у тач. (10).

- (13) не поступи по налогу Пореске управе да учествује у поступку пореске контроле или да пружи тражена објашњења;
- (14) не стави на располагање одговарајуће место за рад пореских инспектора у поступку пореске контроле;⁷¹⁷
- (15) не омогући пореском инспектору да уђе на земљиште и у просторије у којима обавља делатност, а по одобрењу суда и у стан, ради подвргавања контроли;⁷¹⁸
- (16) не буде присутан током пореске контроле, или одбије да учествује у поступку пореске контроле;⁷¹⁹
- (17) на захтев Пореске управе, односно пореског инспектора, не поднесе документацију или не пружи информације и обавештења, или не да изјаве од утицаја на утврђивање чињеничног стања битног за опорезивање;⁷²⁰
- (18) пореском инспектору у поступку пореске контроле не омогући увид у стање робе,⁷²¹ односно у документацију или исправе, а не одреди лице које ће то учинити у његово име;
- (19) онемогућава пореског инспектора у спровођењу мере одузимања робе или одузимања документације у току пореске контроле;
- (20) у поступку прикупљања обавештења не поступи по захтеву Пореске полиције.

Примећујемо да законодавац понавља бројне радње извршења пореског прекршаја, које је предвидео приликом прописивања радњи и пропуштања правних лица и предузетника, при чему је уочљиво да у прекршајима која су везана само за физичка

⁷¹⁷ Законодавац је остао недоречен по питању на које је то место за рад пореског инспектора мислио пошто се не ради о физичком лицу предузетнику него „обичном“ физичком лицу.

⁷¹⁸ Није јасно због чега законодавац у инкриминацији помиње „делатност“ када је као прекршилац одређено физичко лице које није предузетник, што значи да не обавља делатност.

⁷¹⁹ Сматрамо да је овде реч о инкриминацији која није сврсисходна, имајући у виду да је тешко одредити у чему се она разликује од прекршаја из тач. (13).

⁷²⁰ Као и у претходној напомени, ни у овом случају није могуће објаснити у чему је разлика са инкриминацијом из тач. (7).

⁷²¹ Увид у стање робе се може вршити код обвезника који обавља неку делатност, али није јасно о којој роби је реч будући да је прекршилац физичко лице које није предузетник.

лица која нису предузетници, такође, има „преклапања“. Није логично да за физичка лица која нису предузетници законодавац просто преписује исте радње прекршаја као оне које су релевантне за правна лица и предузетнике.

Пажњу ћемо зато посветити само анализи прекршаја из чл. 180, ст. 2 ЗПППА.

5.2.3 Неуплаћивање пореза утврђеног у пореској пријави, односно решењем Пореске управе

Порески прекршај из чл. 180, ст. 2 ЗПППА се може сврстати у категорију омисивних (јер је пропуштање плаћања пореза предвиђено као радња извршења) и бланкетних прекршаја. Тај порески прекршај није довољно јасно дефинисан у ЗПППА, јер пропуштање уплате пореза који је утврђен у пореској пријави, односно пореским решењем, може проузроковати да исти порески обвезник буде симултано или сукцесивно гоњен за два прекршаја,⁷²² а поред тога има неоправдано широку зону упркос постојању ефикасних механизма наплате пореског дуга.

Анализирајући порески прекршај из чл. 180, ст. 2 ЗПППА долазимо до првог важног питања, а то је који порез физичка лица плаћају самоопорезивањем, а који порез им Пореска управа утврђује својим решењем, о чему је напред било већ говора. Практичне импликације одговора на постављено питање су двоструке. На првом месту, он може указати на то ко је могући извршилац прекршаја, а, с друге стране, да ли би обавеза на страни пореског обвезника уопште постојала.

У пореском систему Републике Србије порез се утврђује решењем Пореске управе у два типа случајева, које је неопходно јасно разликовати, и то: (1) у поступку пореске контроле – ако порески обвезник, супротно закону, не обави утврђивање пореске обавезе или то учини нетачно или непотпуно; (2) у случајевима када је законом предвиђено да се не спроводи самоопорезивање или када је законом прописано да се, упркос самоопорезивању, пореско решење мора донети.⁷²³ Прва ситуација је „ванредна,“ јер је реч о случају када порески обвезник пропусти да изврши своју законску обавезу. Други случај је „редован“ облик утврђивања пореског дуга решењем на бази благовремене и исправне пореске пријаве. Пошто је законодавац остао нем у погледу тога који од наведена два случаја је предмет прекршаја, полазимо од претпоставке да су оба, што и произлази из лексичког тумачења пореског прекршаја.

⁷²² Чл. 180, ст. 2 ЗПППА предвиђа као прекршај неуплаћивање пореза који је утврђен пореском пријавом, односно решењем Пореске управе, а чл. 180, ст. 1, тач. 6 ЗПППА неподношење пореске пријаве, њено неблаговремено подношење, подношење непотписане пореске пријаве и подношење пореске пријаве у коју су унети нетачни подаци.

⁷²³ Чл. 54, ст. 2 ЗПППА.

Физичка лица као порески обвезници плаћају по решењу Пореске управе следеће порезе: порез на капиталне добитке; годишњи порез на доходак грађана; порез на имовину; порез на наслеђе и поклон; порез на пренос апсолутних права.⁷²⁴

Методом самоопорезивања физичка лица плаћају порез на: приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине; приходе од капитала; друге приходе из чл. 85 ЗПДГ-а;⁷²⁵ приходе од издавања непокретности и давања у закуп покретних ствари. Наведени фискалитети се утврђују и плаћају самоопорезивањем под условом да исплатилац тих прихода није правно лице или предузетник, у ком случају се плаћају по одбитку.

За правилно разумевање проблематике која прати порески прекршај из чл. 180, ст. 2 ЗПППА је неопходно и следеће прецизирање. Наиме, радња извршења пореског прекршаја гласи: „Порески обвезник који не изврши уплату пореза утврђеног у пореској пријави, односно решењем Пореске управе.“ Да бисмо утврдили круг потенцијалних прекршилаца, као и пореских облика који су обухваћени поменутиим пореским прекршајем, треба обратити пажњу на везник „односно“ у дефиницији прекршаја. Због тога се отвара ново питање, а то је да ли ће прекршилац бити физичко лице које не плати порез утврђен у пореској пријави или физичко лице које не плати порез утврђен решењем Пореске управе? У првопоменутом случају се круг потенцијалних прекршилаца проширује и на физичка лица која порез плаћају самоопорезивањем, јер они порески дуг себи утврђују у пореској пријави, коју су дужни да поднесу у року од 30

⁷²⁴ Чл. 54, ст. 2, тач. 2 и ст. 3 ЗПППА.

⁷²⁵ Законодавац под појмом „други приходи“ подразумева нарочито: (1) приходе по основу уговора о делу; (2) приходе по основу уговора о обављању привремених и повремених послова закључених преко омладинске или студентске задруге са лицем до навршених 26 година живота ако је на школовању у установама средњег, вишег или високог образовања; (3) приходе по основу допунског рада; (4) приходе по основу трговинског заступања; (5) примања чланова органа управе правног лица; (6) накнаду посланицима и одборницима; (7) накнаду у вези са извршавањем послова одбране, цивилне заштите и заштите од елементарних непогода; (8) примања стечајних управника, судских вештака, судија поротника и судских тумача; (9) приходе по основу прикупљања и продаје секундарних сировина; (10) приходе по основу продаје добара остварених обављањем привремених или повремених послова, ако нису опорезовани по другом основу; (11) награде и друга слична давања физичким лицима која нису запослена код исплатиоца, а која произлазе из рада или друге врсте делатности исплатиоца, изнад законом прописаног износа годишње, остварена од једног исплатиоца; (12) примања из члана 9 ЗПДГ-а изнад прописаних неопорезивих износа (на пример, примања остварена по основу прописа о правима ратних инвалида, накнада за помоћ и негу другог лица, накнада за телесно оштећење итд.); (13) накнаде трошкова и других расхода лицима која нису запослена код исплатиоца; (14) примања која, сагласно закону којим се уређује рад, оствари запослени по основу учешћа у добити оствареној у пословној години; (15) приходе од продаје пољопривредних и шумских производа и услуга, укључујући и приход по основу прикупљања и продаје шумских плодова и лековитог биља, као и узгајања и продаје печурака, пчелињег роја (пчела) и пужева; (16) све друге приходе који нису опорезовани по другом основу или нису изузети од опорезивања или ослобођени плаћања пореза у складу са ЗПДГ-ом.

дана од дана остваривања прихода.⁷²⁶ Ипак, кривичноправна наука везник „односно“ тумачи као синоним везнику „то јест“.⁷²⁷ Полазећи од тога, радњу извршења пореског прекршаја би онда требало читати на следећи начин: „Порески обвезник који не изврши уплату пореза утврђеног у пореској пријави, то јест решењем Пореске управе.“ Подношење пореске пријаве, онда када је то законом предвиђено као обавеза, је нужан предуслов за доношење решења о утврђивању пореза од стране Пореске управе. Такво језичко тумачење наводи на закључак да је предмет прекршаја неплаћање пореског дуга који је утврђен решењем Пореске управе, односно да њиме нису обухваћени порези утврђени самоопорезивањем.

5.2.3.1 Неплаћање пореза утврђеног решењем Пореске управе у поступку пореске контроле

У хипотетичким ситуацијама када порески обвезник пропусти у законском року да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на имовину након стицања права својине на непокретности,⁷²⁸ или када се физичко лице дужи временски период бави нерегистрованом делатношћу, порески дуг ће бити утврђен решењем Пореске управе.⁷²⁹ Питање које се може анализирати као спорно јесте да ли је пропуштање рока за плаћање пореза из пореског решења прешироко постављена зона прекршаја?

Наиме, неподношење пореске пријаве је посебан порески прекршај.⁷³⁰ То значи да се у систему норми које уређују пореске прекршаје налази један делатносни прекршај који нема последицу као конститутивни елемент, и један последични прекршај чији законски опис садржи и последицу. Та последица се огледа у неплаћању пореза који је утврђен решењем Пореске управе.

У прекршајноправној доктрини постоји становиште да су последични прекршаји изузетак, јер се у већини случајева „прекршајно неправо исцрпљује чињењем или нечињењем прекршиоца“.⁷³¹ У претходно наведеном случају прекршајно неправо је исцрпљено пропуштањем подношења пореске пријаве (истеком рока за испуњење те обавезе), или подношењем пореске пријаве у коју су унети нетачни подаци (даном

⁷²⁶ Чл. 2 Правилника о пореској пријави о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду, односно другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника.

⁷²⁷ G. Пић-Роров (2016), 47.

⁷²⁸ На пример, физичко лице наслеђем или куповином стекне право својине на стану.

⁷²⁹ Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-00-200/2015-04 од 5.8.2016. године.

⁷³⁰ Чл. 180, ст. 1, тач. 6 ЗПППА.

⁷³¹ И. Вуковић (2016), 38-39. Ако постоји штетна последица, онда она најчешће води кривичној, а не прекршајној одговорности.

подношења такве пореске пријаве), а што је за последицу имало да Пореска управа у поступку пореске контроле решењем утврђује порески дуг.

С друге стране, кривичноправна наука упућује критику на рачун оправданости прописивања кривичних дела (аналогично проширујемо и на прекршаје), чија је радња извршења припремна радња за неко друго дело. Разлог такве критике је управо неоправдано ширење зоне инкриминације.⁷³² У случају који анализирамо, та критика би могла да се примени код делатносног прекршаја, пошто би се могао бранити аргумент да је пропуштање подношења пореске пријаве или уношење неистинитог садржаја у пореску пријаву припремна радња за избегавање плаћања пореза.

Мишљења смо да, уколико је неподношење пореске пријаве већ инкриминисано, онда није потребно прописивати посебан порески прекршај и за неплаћање пореза утврђеног решењем Пореске управе, које се доноси управо због тога што пореска пријава није поднета. Два су разлога за такав закључак. На првом месту, неподношење пореске пријаве временски претходи неплаћању пореза, па је оправдано да прекршилац буде гоњен у том тренутку. Други разлог је тај што се у неподношењу пореске пријаве испољава евазиона намера, јер се пореска пријава не подноси баш због тога да би се избегло плаћање пореза. Дакле, фискус је заштићен инкриминацијом неподношења пореске пријаве, па је порески прекршај из чл. 180, ст. 2 ЗППА сувишан. Наплата пореског дуга треба да остане у оквиру пореског поступка, с обзиром на то да Пореска управа има на располагању различите начине обезбеђења плаћања пореског дуга и принудну наплату.

5.2.3.2 Неплаћање пореза утврђеног решењем Пореске управе на основу благовремене и исправне пореске пријаве

Поновимо да постоје порески облици који се редовно утврђују и плаћају по решењу Пореске управе, које она доноси на основу благовремене и исправне пореске пријаве. Примера ради, када порески обвезник продајом непокретности оствари позитивну разлику између њене продајне и набавне цене, он има обавезу да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза на капитални добитак.⁷³³ Међутим, лексичко тумачење

⁷³² З. Стојановић (2020), 156.

⁷³³ Под претпоставком да није реч о пореском изузимању (на пример, у случају позитивне разлике код преноса права, удела или хартија од вредности који су стечени наслеђем у првом наследном реду, или ако се пренос врши између разведених брачних другова, а у непосредној је вези са разводом итд.). Вид. чл. 72а ЗПДГ. Међутим, ако закон предвиђа пореско ослобођење (на пример, за обвезника који средства остварена продајом непокретности у року од 90 дана од дана продаје уложи у решавање свог стамбеног питања и стамбеног питања чланова своје породице, односно домаћинства), пореска пријава мора да се поднесе, јер о ослобађању од плаћања пореза својим решењем одлучује Пореска управа. Вид. чл. 79 и чл. 79а ЗПДГ.

пореског прекршаја из чл. 180, ст. 2 ЗПППА упућује нас на закључак да је радња извршења остварена када порески обвезник не измири порески дуг, који је утврђен решењем Пореске управе, а благовремено је поднео исправну пореску пријаву.

Сматрамо да постоји неусклађеност прекршаја из чл. 180, ст. 2 ЗПППА са нормама пореског материјалног права, чије кршење доводи до остваривања тог прекршаја. Наиме, у једном од случајева из домаће судске праксе порески обвезник је правноснажно оглашен одговорним, јер није у целости уплатио порески дуг по основу пореза на имовину, те му је суд изрекао новчану казну у износу од 50.000,00 динара.⁷³⁴

Према ЗоП-у, прекршај је учињен када је прекршилац радио или био дужан да ради, без обзира када је последица наступила.⁷³⁵ Пошто се пореском обвезнику порез утврђује решењем Пореске управе, то значи да он доспева за наплату у року од 15 дана од дана достављања решења о утврђивању пореза, или у случају пореза на имовину тромесечно, у року од 45 дана од дана почетка тромесечја.⁷³⁶ Рок је раскидан, а не одложен, што значи да порез може да се плати у било ком тренутку од достављања решења. Али, пошто је рок преклузиван, даном истека рока порески обвезник пада у доцњу. Другим речима, порески обвезник је извршио прекршај чим падне у доцњу.

У пореском праву доцња пореског обвезника има озбиљне последице. Пореска управа ће пореском обвезнику који не плати порез о доспелости упутити опомену⁷³⁷ за плаћање пореза којом му налаже да доспели износ плати одмах, а најкасније у року од пет дана од дана пријема опомене, са обрачунатом каматом од дана издавања опомене до дана уплате доспелог пореза.⁷³⁸ Уколико порески дуг са припадајућом затезном каматом не буде плаћен у року из опомене, Пореска управа решењем одређује принудну наплату. Једна од правних последица покретања поступка принудне наплате је да се

⁷³⁴ Пресуда Прекршајног суда у Београду Пр. бр. 31408/15 од 19.11.2015. године. Проблематика везана за овај прекршај се испољава двојачко. У овом делу дисертације ћемо само указати на део проблема који се тиче ширине прекршајне зоне, док ће у посебном одељку бити анализирана проблематика са становишта начела *ne bis in idem*.

⁷³⁵ Чл. 11 ЗоП. Глагол „радио“ у наведеном контексту подразумева да је прекршилац нешто учинио, односно да је нешто урадио.

⁷³⁶ Чл. 39, ст. 1 ЗПИ.

⁷³⁷ Вид. чл. 71, ст. 2 ЗПППА. Пореска управа шаље опомену о врсти и износу пореза, односно споредних пореских давања доспелих за наплату, у року од 30 дана од дана доспелости. Опоменом се налаже пореском обвезнику да доспели износ плати одмах, а најкасније у року од пет дана од дана пријема опомене, са обрачунатом каматом од дана издавања опомене до дана уплате доспелог пореза, односно споредних пореских давања.

⁷³⁸ Чл. 71, ст. 1 и чл. 78 ЗПППА. Пореска управа *може*, пре доспелости пореске обавезе, односно пре издавања опомене, пореском обвезнику да пошаље подсетник писаним или електронским путем, као и SMS поруком, да пореску обавезу плати о доспелости, односно да доспелу, а неплаћену пореску обавезу, са каматом обрачунатом у складу са законом, плати у року од пет дана од дана достављања подсетника за доспелу пореску обавезу.

главни порески дуг, на дан отпочињања поступка принудне наплате, увећава за 5%.⁷³⁹ То значи да се у пореском поступку обвезник санкционише једнократном наплатом „пенала“ због кашњења и затезном каматом. Механизам увећања пореског дуга за 5%, принудна наплата пореског дуга, као и мере обезбеђења наплате пореза које Пореска управа има на располагању⁷⁴⁰ чине прекршај сувишним, пошто Пореска управа има значајна овлашћења за наплату пореског дуга из целокупне имовине пореског обвезника. Не само да Пореска управа има овлашћења и могућности да наплати порески дуг, него она кроз затезну камату и, пре свега, пенално увећање главног пореског дуга већ санкционише пореског обвезника.

5.2.4 Неподношење информативне пореске пријаве

Порески прекршај чини порески обвезник - физичко лице које Пореској управи не поднесе информативну пореску пријаву или у њој не наведе сву своју имовину.⁷⁴¹ О информативној пореској пријави и њеном значају је у претходним излагањима већ било речи, па ћемо овде пажњу усмерити на правне стандарде који одређују порески прекршај и који га чине бланкетним.

Најпре, подацима од значаја за утврђивање пореске обавезе подносиоца информативне пореске пријаве се сматрају подаци о имовини физичких лица, чија је укупна вредност у земљи и иностранству, на дан 1.1.2013. године, већа од 35.000.000 динара и подаци о имовини физичких лица која су повезана са обвезником подношења пријаве. Лица повезана са обвезником подношења пријаве су чланови његовог породичног домаћинства, односно супружник, родитељи, деца, усвојеници и усвојиоци.

Обвезник подношења пријаве био је дужан да поднесе информативну пореску пријаву у периоду од 15.1.2013. године до 30.6.2013. године.⁷⁴² Треба приметити да ће порески прекршај протеком времена губити на свом значају, јер прекршајни поступак за који Пореска управа подноси захтев за покретање, односно издаје прекршајне налоге не може да се покрене ни води ако протекне пет година од дана када је прекршај учињен.⁷⁴³ Апсолутна застарелост наступа протеком рока од 10 година.⁷⁴⁴ Пошто је реч о омисивном

⁷³⁹ Чл. 78, ст. 1, тач. 3 ЗПППА.

⁷⁴⁰ Чл. 66 ЗПППА.

⁷⁴¹ Чл. 180а ЗПППА; Чл. 2, ст. 1 Правилника о информативној пореској пријави.

⁷⁴² Чл. 4, ст. 1 Правилника о информативној пореској пријави.

⁷⁴³ Чл. 114б, ст. 1 ЗПППА.

⁷⁴⁴ Према чл. 84, ст. 5 ЗоП за прекршаје из области царинског, спољнотрговинског, девизног пословања, јавних прихода и финансија, јавних набавки, промета роба и услуга, животне средине, спречавања корупције и ваздушног саобраћаја може се посебним законом прописати дужи рок застарелости. Чл. 84, ст.

прекршају који се сматра извршеним 1.7.2013. године, прекршајно гоњење обвезника неће бити могуће почев од 1.7.2023. године, јер тада наступа апсолутна застарелост.

5.2.5 Прекршаји из члана 180б ЗПППА

Први облик пореског прекршаја из чл. 180б ЗПППА чини порески обвезник - правно лице које у Републици Србији врши промет добара, односно услуга у складу са пореским законом, а у Републици Србији нема седиште ни сталну пословну јединицу, односно има сталну пословну јединицу али промет добара, односно услуга врши ван своје сталне пословне јединице. Прописана је новчана казна у износу од 100.000 динара до 2.000.000 динара, ако прекршилац не одреди пореског пуномоћника и не евидентира се за обавезу плаћања пореза.

Примећујемо да законодавац у дефиницији пореског прекршаја наводи да „промет добара, односно услуга“ треба разумети на начин како одређује порески закон. То значи да се под прометом добара подразумева пренос права располагања на телесним стварима лицу које тим добрима може располагати као власник.⁷⁴⁵ Промет услуга јесу: (1) сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара; (2) свако нечињење и трпљење, пренос, уступање и давање на коришћење ауторских и сродних права, патената, лиценци, заштитних знакова, као и других права интелектуалне својине; (3) пружање услуга уз накнаду на основу прописа или другог акта државних органа, органа територијалне аутономије или локалне самоуправе; (4) предаја добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала наручиоца; (5) размена услуга за добра или услуге; (6) предаја јела и пића за конзумацију на лицу места; (7) уступање удела или права.⁷⁴⁶ Промет, за потребе пореског прекршаја, нити мора да буде у форми теретног правног посла, нити на добрима мора да се изврши пренос права својине.

Други порескоправни појам који законодавац користи у опису пореског прекршаја је „стална пословна јединица“. Она се у пореском праву одређује као *праг* који пословање предузећа стране државе мора да пређе како би Република Србија могла да опорезује добит од тог пословања.⁷⁴⁷ Њена основна функција је да се утврди право државе да

6 ЗоП прописује да рок не може бити дужи од пет година. Међутим, чл. 84, ст. 7 ЗоП прописује да покретање и вођење прекршајног поступка застарева у сваком случају кад протекне два пута онолико времена колико се по закону тражи за застарелост.

⁷⁴⁵ Чл. 4 ЗПДВ.

⁷⁴⁶ Чл. 5 ЗПДВ.

⁷⁴⁷ Вид. *Triangular Tax Cases* (ed. Philip Sutter), Linde Verlag, Wien 2004, 22; Д. Поповић, С. В. Костић (2009), 74.

опорезује добит предузећа друге државе.⁷⁴⁸ Важно је имати у виду да стална пословна јединица није статусни облик организовања пословања, већ начин (обим) на који се оно одвија у држави извора. Не желећи да улазимо у детаљнију анализу сталне пословне јединице, која је предмет обимне научне и стручне полемике у порескоправним круговима, на овом месту је довољно рећи да из дефиниције пореског прекршаја за коју се законодавац определио произлази да је прекршилац нерезидентни порески обвезник који је правно лице. Аргумент који подржава тај закључак је и законска дефиниција, према којој је стална пословна јединица „свако стално место пословања преко којег нерезидентни обвезник обавља делатност“.⁷⁴⁹ Пошто је стална пословна јединица *место* пословања, онда она није правно лице. У ЗПДПЛ су *exempli causa* наведени примери сталне пословне јединице.⁷⁵⁰

Пошто смо утврдили круг потенцијалних прекршилаца, треба скренути пажњу на случајеве фискално транспарентних ентитета. Примера ради, поставља се питање да ли би командитно друштво са седиштем у Немачкој, које на територији Србије обавља промет добара, а нема сталну пословну јединицу, могло да се сматра извршиоцем пореског прекршаја.⁷⁵¹ Друштва лица се у Немачкој не сматрају пореским обвезницима, већ се опорезивање врши на нивоу њихових чланова.⁷⁵² Када је реч о уговорима о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине, њихова примена на друштва лица друге уговорне стране зависи од тога да ли их домаћи (српски) порески закон третира као фискално транспарентне или не. Српски порески систем не познаје фискално транспарентна друштва. Ортачко и командитно друштво имају статус

⁷⁴⁸ Модел-конвенција о порезима на доходак и на имовину сажета верзија (како је гласила 15. јула 2014. године), 99.

⁷⁴⁹ Чл. 4, ст. 1 ЗПДПЛ.

⁷⁵⁰ Тзв. позитивну листу чине: (1) огранак; (2) погон; (3) представништво; (4) место производње, фабрика или радионица; (5) рудник, каменолом или друго место експлоатације природног богатства. Тзв. негативну листу (облици пословања који нису стална пословна јединица) чине: (1) случајеви када нерезидентни обвезник обавља делатност преко комисионара, брокера или било ког другог лица које, у оквиру властите делатности, послује у своје име, а за рачун обвезника; (2) држање залиха робе или материјала који припадају нерезидентном обвезнику искључиво у сврху складиштења, приказивања или испоруке, као ни коришћење просторија искључиво за то намењених; (3) држање залиха робе или материјала који припадају нерезидентном обвезнику искључиво у сврху прераде у другом предузећу или од стране предузетника; (4) држање сталног места пословања искључиво у сврху набављања робе или прикушања информација за потребе нерезидентног обвезника, као ни у сврху обављања било које друге активности припремног или помоћног карактера за потребе нерезидентног обвезника. Тзв. грађевинску сталну пословну јединицу чине: (1) једна од више изградњи или монтажа које се упоредно обављају, или (2) неколико изградњи или монтажа које се обављају без прекида једна за другом. Вид. чл. 4 ЗПДПЛ.

⁷⁵¹ *Modus operandi* би могао да буде овлашћење да физичко лице-резидент Републике Србије врши тај промет у име и за рачун свог властодавца. Отворено је питање на који начин би властодавац наплатио приходе од те делатности, али одговор на то питање је без значаја за радњу извршења прекршаја који анализирамо.

⁷⁵² D. Popović, S. V. Kostić (2009), 42.

правног лица⁷⁵³ и у исто време су обвезници пореза на добит правних лица.⁷⁵⁴ Међутим, могао би да се заступа аргумент да се порески уговори ограничавају на спречавање међународног двоструког опорезивања и алокацију пореске основице,⁷⁵⁵ па се претходно наведена правила не могу примењивати у случајевима пореских деликата.⁷⁵⁶ Осим тога, општа забрана креативне аналогije и овде важи. У тој ситуацији командитно друштво - немачки резидент јесте правно лице, али није порески обвезник, па последично не може бити ни прекршилац.

5.3 Повреда принципа заштите од аутоинкриминације

У претходним одељцима смо изложили пореске прекршаје према систематици која је примењена у ЗПППА и том приликом указали на њихове специфичности. У овом делу дисертације ћемо их анализирати с аспекта једног од основних принципа са којима би право Србије морало да буде усаглашено.

Право на правично суђење, које је зајемчено чл. 6 ЕКЉП-а, подразумева и право на одбрану „ћутањем“ (*nemo tenetur seipsum accusare*). Иако није изричито предвиђено у чл. 6 ЕКЉП-а, ЕСЉП је у великом броју случајева потврдио да *nemo tenetur* принцип проистиче из претпоставке невиности коју ЕКЉП предвиђа.⁷⁵⁷ ЕСЉП сматра да је циљ *nemo tenetur* правила да заштити окривљеног од различитих притисака, којима би се он приморао да обелодани доказе против себе.⁷⁵⁸ Претпоставка невиности је једно од елементарних начела српског кривичног процесног права,⁷⁵⁹ али и поред тога ЗКП

⁷⁵³ Чл. 3 ЗПД прописује да друштво стиче својство правног лица регистрацијом у Регистар привредних субјеката, док чл. 93 истог закона прописује да је ортачко друштво – друштво два или више ортака, а чл. 125 да је командитно друштво – привредно друштво које има најмање два члана, од којих најмање један за обавезе друштва одговара неограничено солидарно (комплементар), а најмање један одговара ограничено до висине свог неуплаћеног, односно неунетог улога (командитор).

⁷⁵⁴ Чл. 1, ст. 1 ЗПДПЛ прописује да је порески обвезник пореза на добит правних лица привредно друштво, односно предузеће, односно друго правно лице које је основано ради обављања делатности у циљу стицања добити.

⁷⁵⁵ А. Knechtle, 162-164.

⁷⁵⁶ Отворено је питање да ли Мултилатерални инструмент који је Србија ратификовала мења нешто у овој премиси, ако имамо у виду његову преамбулу која експлицитно предвиђа да је циљ тог инструмента борба против незаконите пореске евазије.

⁷⁵⁷ Вид. European Court of Human Rights, *Saunders v. United Kingdom*, case 19187/91, Judgment 17 December 1996, para. 60; European Court of Human Rights, *O'Halloran and Francis v. The United Kingdom*, case 15809/02 and 25624/02, Judgment 29 June 2007, para. 45; P. Baker, "Recent Tax Cases of the European Court of Human Rights", *European Taxation*, December 2012, 584.

⁷⁵⁸ European Court of Human Rights, *Bykov v. Russia*, case 4378/02, Judgment 10 March 2009, para. 92.

⁷⁵⁹ Чл. 3 ЗКП.

предвиђа велики број права окривљеног, међу којима је и право да ништа не изјави, ускрати одговор на поједино питање, слободно изнесе своју одбрану, призна или не призна кривицу.⁷⁶⁰ Значај права окривљеног да се брани ћутањем је наглашен чињеницом да је кривични законодавац у различитим фазама кривичног поступка предвидео обавезу органа поступка да о том праву поучи окривљеног.⁷⁶¹

Уколико поједине облике пореских прекршаја сагледамо са становишта поменутих принципа прокламованих у ЕКЉП-у, али и у системским процесним законима Србије, закључујемо да би се могла довести у питање повреда једног од основних начела казненог поступка, односно начела заштите од аутоинкриминације и право на одбрану ћутањем. Из претходног излагања се примећује да порески прекршаји инкриминишу велики број ситуација у којима се порески обвезници не повинују захтевима Пореске управе, односно од обвезника се тражи да, под претњом прекршајног кажњавања, доставе одређене податке, документацију и сл. Проблем којим се бавимо тиче се питања да ли се прибављањем документације и информација под претњом прекршајног гоњења чини повреда права на правично суђење, тако што се инкриминише „ћутање обвезника“.

Да бисмо исправно анализирали описани проблем, неопходно је најпре утврдити да ли се заштита од аутоинкриминације примењује у пореским стварима. Уколико је тај принцип применљив, онда је питање колики је његов делокруг? И на крају, који је минимум права која би порески обвезник морао да има, ако се подаци о њему прикушљају у поступку међудржавне размене података. Код прекограничних пореских шема, опорезивање пореског обвезника се може вршити између најмање две различите пореске јурисдикције. На пример, држава резидентства пореског обвезника може тражити од државе извора податак о томе колики је доходак порески обвезник остварио на њеној територији. Дакле, реч је о порески важним и осетљивим подацима о пореском обвезнику, који могу бити употребљени и у неком казненом поступку против њега. Ако се ти подаци могу „принудно“ прибавити од обвезника и тако касније употребити против њега, онда се оправдано доводи у питање принцип *neto tenetur* који и српско позитивно право познаје.

⁷⁶⁰ Чл. 68, ст. 1, тач. 2 ЗКП.

⁷⁶¹ Окривљени о праву да ништа не изјави мора бити поучен пре првог саслушања (чл. 85 ЗКП) и пре саслушања на главном претресу, без обзира на то да ли се он на главном претресу први пут саслушава или је већ саслушан у току истраге (чл. 389 ЗКП). Након што јавни тужилац изложи оптужбу на главном претресу, председник судског већа има обавезу да упита окривљеног да ли жели да се изјасни о оптужби јер окривљени нема ту обавезу, нити је дужан да одговара на постављена питања током главног претреса (чл. 392, ст. 1, тач. 2 и ст. 3 ЗКП).

5.3.1 Применљивост права на заштиту од аутоинкриминације у пореским стварима

Иако ЕКЉП експлицитно не садржи право да се осумњичени брани ћутањем ни слободу од аутоинкриминације, ЕСЉП је, да поновимо, у својој дугогодишњој јуриспруденцији имплицирао да таква права проистичу из претпоставке невиности која је садржана у чл. 6, ст. 2 ЕКЉП-а. Међутим, примена те одредбе зависи од тога да ли порескоправне одредбе, чије кршење одређује садржину пореских прекршаја, могу *ratione materiae* да се подведу под „грађанска права и обавезе“ или „кривичну оптужбу“, односно „кривичну ствар“, у контексту поменути одредбе ЕКЉП-а. Да бисмо могли да одговоримо на питање да ли у случају неиспуњавања појединих дужности из порескоправног односа може да буде угрожено право заштите од аутоинкриминације, потребно је утврдити да ли се на порескоправни однос та гаранција уопште примењује.

Одредбе пореског материјалног права *prima facie* не могу да се сматрају делом грађанског права, нити „кривичном оптужбом“ у напред поменутом контексту. Међутим, те две категорије се у духу конвенције тумаче аутономно.⁷⁶² ЕСЉП је у том смислу утврдио критеријуме, чије испуњење одређује да ли је предмет „кривична ствар“ у контексту конвенције. Први критеријум је утврдити да ли норма потпада под корпус норми кривичног права државе уговорнице, други се тиче утврђивања правне природе норме, а трећи тежине казне која прети прекршиоцу норме.⁷⁶³ Испуњење првог критеријума, без изузетка, има за последицу примену чл. 6 ЕКЉП-а, док се други (природа дела) и трећи (врста и тежина санкције) критеријуми примењују кумулативно, или алтернативно, али у сваком случају супсидијерно у односу на први.⁷⁶⁴ Односно, уколико је први критеријум испуњен, члан 6 ЕКЉП-а ће се примењивати. У случају да први критеријум није испуњен, онда је потребно да буду испуњени други и/или трећи критеријум. Кумулативна или алтернативна примена другог и трећег критеријума зависи од тога да ли и један од њих сам по себи довољан за примену заштите коју члан 6 ЕКЉП-а предвиђа. Уколико то није случај, Суд не искључује могућност примене оба критеријума кумулативно.

⁷⁶² Вид. Александар Јакшић, *Европска конвенција о људским правима – коментар*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2006, 162; Robert Attard, “The Classification of Tax Disputes, Human Rights Implications”, *Human Rights and Taxation in Europe and the World* (eds. Georg Kofler, Miguel Poiars Maduro and Pasquale Pistone), IBFD, Amsterdam 2011, 404.

⁷⁶³ European Court of Human Rights, *Engel and Others v. The Netherlands*, case 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, Judgment 8 June 1976, para. 82.

⁷⁶⁴ А. Јакшић, 171. Поједини аутори заступају становиште да се критеријуми који се тичу природе дела и санкције примењују алтернативно. Вид. Violeta Beširević, Slavoljub Carić et al., *Komentar Konvencije za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda*, Službeni glasnik, Beograd 2017, 125. Међутим, ЕСЉП понекад ипак прибегава кумулативном схватању тих услова, и то онда када ни један од два критеријума није довољан сам за себе да привуче заштиту чл. 6 ЕКЉП. Вид. European Court of Human Rights, *Ezeh and Connors v. The United Kingdom*, case 39665/98, 40086/98, Judgment 9 October 2003, para. 86.

ЕСЉП је закључио да, уколико је придржавање закона условљено „значајном казном“ (енг. *substantial penalty*), онда се предмет може разумети тако да потпада под „кривичну оптужбу“ у смислу ЕКЉП-а.⁷⁶⁵ Иако је „значајна казна“ правни стандард чије значење и садржина зависе од случаја до случаја, постоји варијанта општег правила израженог кроз тумачење конвенције од стране ЕСЉП-а, а то је да се чл. 6 ЕКЉП-а примењује у пореским стварима у којима су предвиђене новчане санкције, чији циљ није да обештете буџет, већ да санкционишу повреду пореског права и одврате обвезнике од будућег сличног понашања.⁷⁶⁶ Висина запрећене санкције у пореским стварима, сама по себи, не одређује стандард „значајне казне“. ЕСЉП је у случају *Chambaz v. Switzerland*,⁷⁶⁷ према нашем мишљењу, установио правило да је, у порескоправном контексту, свака санкција ретрибутивног карактера⁷⁶⁸ „значајна казна.“ Анализа случаја *Chambaz v. Switzerland* нас упућује на правац размишљања који сугерише да уколико је санкција усмерена према пореском обвезнику нема реститутивни карактер,⁷⁶⁹ на порески случај би се примењивао кривичноправни сегмент права на правично суђење ЕКЉП-а.

Ако релевантне одредбе ЗПППА анализирамо кроз праксу ЕСЉП-а, закључујемо да повреда сета управних, односно формалних обавеза од стране пореског обвезника за последицу може имати примену кривичног сегмента права на правично суђење ЕКЉП-а, јер се повреда тих обавеза прекршајно санкционише. Примера ради, једна од обавеза пореског обвезника је да Пореској управи поднесе документацију и пружи информације

⁷⁶⁵ European Court of Human Rights, *Jussila v. Finland*, case 73053/01, Judgment 23 November 2006, para. 32.

⁷⁶⁶ European Court of Human Rights, *Bendenoun v. France*, case 12547/86, Judgment 24 February 1994, para. 47.

⁷⁶⁷ У случају *Chambaz v. Switzerland* (European Court of Human Rights, *Chambaz v. Switzerland*, case 11663/04, Judgment 5 April 2012) ЕСЉП је утврдио да постоји повреда чл. 6 ЕКЉП-а, јер је држава приморала пореског обвезника, под претњом кажњавања, да Пореској управи обелодани податке у поступку пореске контроле. Препис пресуде је тренутно доступан само на француском језику, па је садржај одлуке цитиран према Р. Вакер (2012). Укратко, господин Шамбаз је био под пореском контролом Пореске управе Швајцарске поводом његових пореских пријава за период 1989–1990. године. У току пореске контроле од њега је затражено да предочи разну документацију, што је он одбио да учини. Као последица његовог одбијања, кажњен је у укупном износу од 5.000 швајцарских франака. Док је његова жалба у пореском управном поступку била још увек у поступку одлучивања, покренута је истрага због постојања сумње да је учинио пореску утају. Због тога је господин Шамбаз пред ЕСЉП тврдио да му је ускраћено право да се брани ћутањем, тиме што му је под претњом кажњавања затражено да предочи документацију и да је повређен принцип „једнакости оружја“, јер је Пореска управа Швајцарске њему онемогућила да изврши увид у податке у списима предмета.

⁷⁶⁸ Санкција има ретрибутивни карактер, уколико не представља новчану компензацију за штету коју фискал трпи.

⁷⁶⁹ European Court of Human Rights, *Lucky Dev v. Sweden*, case 7356/10, Judgment 27 November 2014, para. 51; European Court of Human Rights, *Manasson v. Sweden*, case 41264/98, Judgment 8 March 2003, pg. 22. Према схватању ЕСЉП-а, кривични контекст права на правично суђење може се применити уколико додатни трошкови који проистичу из пореског поступка (енг. *tax surcharges*): (1) представљају опште правило које се односи на све пореске обвезнике; (2) нису новчана компензација за штету која се причињава фискусу, већ казна са циљем генералне превенције; (3) имају казнену сврху и (4) представљају „значајан“ износ.

које она захтева, а пропуштање те обавезе је предвиђено као посебан порески прекршај.⁷⁷⁰ Пошто је за кршење наведене обавезе прописана новчана казна у распону од 100.000 до 2.000.000 динара, можемо закључити да је та санкција „значајна казна“, у контексту става ЕСЉП-а у случају *Chambaz v. Switzerland*. Важно је нагласити да стандард „значајне казне“ није испуњен само због високе прекршајне санкције, већ због тога што та санкција нема реститутивни, него ретрибутивни карактер. Подаци до којих би Пореска управа у том случају дошла прибављени су под претњом казне, што не би могло да се третира као законит доказ када би се на тај начин прибавио у кривичном поступку. Међутим, подаци или документација касније могу да се искористе против пореског обвезника у кривичном поступку и на тај начин заобиђу напред наведена процесна права окривљеног. Уколико обвезник не достави тражене податке или документацију биће кажњен у прекршајном поступку, а ако их достави, они могу бити коришћени против њега у кривичном поступку.

Цитирани пример је само један од бројних случајева у којима би се наш закључак аналогно могао применити. Отуда закључујемо да поједине основне обавезе пореских обвезника из ЗПППА морају да буду балансиране заштитом од аутоинкриминације и претпоставком невиности, због чега би се могао извести закључак да су порески прекршаји који санкционишу повреду тих обавеза у сукобу са духом ЕКЉП-а. Даља анализа захтева дефинисање домашаја гаранције заштите од аутоинкриминације.

5.3.2 Делокруг заштите од аутоинкриминације у пореским стварима

Према схватањима ЕСЉП-а, кажњавање пореског обвезника у случају да одбије да презентује документацију представља повреду претпоставке невиности, која је један од сегмената ширег права на правично суђење. ЕСЉП је тако утврдио да су пореске власти покушале претњом новчаног кажњавања да услове обвезника да предочи одређену документацију, на основу које би му се утврдила пореска обавеза. Међутим, ЕСЉП сматра да „обвезник није могао да искључи могућност да би из тражених докумената пореске власти могле да утврде непријављени доходак и да би у том случају обвезник био оптужен за порески прекршај, или пореско кривично дело“.⁷⁷¹ У доктрини се наводи и то да нема разлике између тога да ли порески обвезник може да се уздржи од одговарања на питања пореског инспектора (усмено или изјашњавањем на записник) и могућности да Пореској управи не саопшти неки податак или преда документацију. Та дистинкција није релевантна и обе ситуације потпадају под право пореског обвезника да

⁷⁷⁰ Чл. 179, ст. 1, тач. 4 ЗПППА.

⁷⁷¹ European Court of Human Rights, *J.B. v. Switzerland*, case 31827/96, Judgment 3 May 2001, para. 63, 66. ЕСЉП је нагласио да предмет расправе није испитивање да ли држава може да тражи од обвезника да предочи податке у сврху утврђивања пореза, већ да ли је претња казном ако обвезник то не учини у складу са ЕКЉП-ом.

се „брани ћутањем“ у пореском поступку. То подразумева и право да Пореској управи не достави постојећу документацију и право да јој не предочи неку нову документацију или информације.⁷⁷² Једини критеријум који је неопходно да буде испуњен како би обвезник уживао гаранције које пружа чл. 6 ЕКЉП-а је да обвезнику прети „значајна казна“ уколико се не повинује захтевима Пореске управе. У том случају је порески предмет „кривична ствар“ у контексту чл. 6 ЕКЉП-а, из чега проистиче право пореског обвезника да се „брани ћутањем“. Сматрамо да би одбрана ћутањем у пореском поступку била применљива у пореској контроли, а не и у фази пореског поступка када порески обвезник подноси пореску пријаву уз коју има обавезу да приложи релевантне пословне евиденције и документацију како би му се утврдила пореска обавеза.

Српски порески прописи „несарадљиве“ пореске обвезнике доводе у ризик од прекршајне одговорности, предвиђајући да ће, уколико током *пореске контроле* не доставе документацију Пореској управи или покажу пасивно држање, бити прекршајно гоњени у поступку у којем им је забрањена новчана казна. Тако је, примера ради, порески обвезник осуђен у пореском поступку јер у року који му је оставио порески инспектор није доставио тражену пословну документацију.⁷⁷³ У другом примеру, порески обвезник је прекршајно санкционисан јер се током пореске контроле није одазвао позиву Пореске управе да достави податке који су битни за опорезивање, иако је претходно са Пореском управом закључио споразум о плаћању пореског дуга на рате.⁷⁷⁴ Не може се рећи да пасивно држање пореског обвезника у наведеним примерима угрожава фискус. Пореска управа је овлашћена да у случају сумње која проистекне због ускраћивања информација, односно због недостављања доказа од стране пореског обвезника пореску обавезу утврди на његову штету.⁷⁷⁵ Другим речима, порески законодавац је, предвиђајући такву могућност, оставио простор да обвезник у пореској контроли одабере да не сарађује са Пореском управом. Полазећи од такве премисе, закључујемо да је систем пореских норми у ЗПППА такав да значајан део дужности пореских обвезника потпада под делокруг примене чл. 6 ЕКЉП-а. Стандард „значајне казне“ је, према нашем мишљењу, испуњен и порески обвезници би се могли „бранити ћутањем“ у пореском поступку.

Ако се сада вратимо на поједине облике пореских прекршаја можемо приметити да:

⁷⁷² Р. Baker (2012), 584-585. Што се тиче предочавања постојеће документације, Бејкер истиче да пореске власти појединих држава могу до ње доћи увидом у службене евиденције, или уколико се документација налази ван јурисдикције конкретне државе могу да затраже правну помоћ од друге државе. Сматрамо да током поступка размене података о порески релевантним чињеницама између две или више држава, пореском обвезнику на кога се те чињенице односе мора бити пружен минимум правне заштите, што је и предвиђено у ЗПППА.

⁷⁷³ Пресуда Прекршајног апелационог суда Прж. бр. 21559/2016 од 13.12.2016. године.

⁷⁷⁴ Пресуда Прекршајног апелационог суда Прж. бр. 16923/19 од 28.10.2019. године.

⁷⁷⁵ Чл. 51, ст. 3 ЗПППА.

- пропуштање достављања пословних књига и евиденција које са њим повезана нерезидентна лица воде у иностранству или Аутономној покрајини Косово и Метохија;⁷⁷⁶
- недостављање извода података из електронски вођених пословних књига и евиденција, онемогућавање приступа и увида у податке у својим електронско вођеним пословним књигама и евиденцијама, ускраћивање приступа и увида у софтверску и хардверску опрему, као и базу података који се користе у оквиру система за електронско вођење пословних књига и евиденција;⁷⁷⁷
- недостављање пословних књига и евиденција, пословне документације и других исправа;⁷⁷⁸
- недостављање документације, или непружање информација и обавештења, или недавање изјаве које су од утицаја на утврђивање чињеничног стања битног за опорезивање;⁷⁷⁹
- недозвољавање инспектору да изврши увид у стање робе, односно у пословне књиге, евиденције и другу документацију или исправе;⁷⁸⁰
- недостављање или пропуштање достављања на означено место на увид и проверу исправе од значаја за опорезивање на захтев Пореске управе;⁷⁸¹
- неодазивање на позив Пореске управе ради појашњења, или непружање информације неопходне за утврђивање чињеничног стања од значаја за опорезивање;⁷⁸²
- непоступање по налогу Пореске управе да учествује у поступку пореске контроле или да пружи тражена објашњења;⁷⁸³

⁷⁷⁶ Чл. 179, ст. 1, тач. 2 и чл. 180, ст. 1, тач. 4 ЗПППА.

⁷⁷⁷ Чл. 179, ст. 1, тач. 2а ЗПППА.

⁷⁷⁸ Чл. 179, ст. 1, тач. 4 ЗПППА.

⁷⁷⁹ Чл. 179, ст. 1, тач. 10 ЗПППА.

⁷⁸⁰ Чл. 179, ст. 1, тач. 11 ЗПППА.

⁷⁸¹ Чл. 180, ст. 1, тач. 7 ЗПППА.

⁷⁸² Чл. 180, ст. 1, тач. 8 ЗПППА.

⁷⁸³ Чл. 180, ст. 1, тач. 14 ЗПППА.

- неприсуство током пореске контроле, или одбијање да учествује у поступку пореске контроле;⁷⁸⁴ као и
- неподношење документације или непружање информације и обавештења, или недавање изјаве од утицаја на утврђивање чињеничног стања битног за опорезивање на захтев Пореске управе, односно пореског инспектора,⁷⁸⁵

могу довести до повреде права на заштиту од аутоинкриминације, јер је ЗПППА за пропусте у достављању документације, информација, појашњења и начелном пасивном држању обвезника према захтевима Пореске управе предвидео новчане казне. Њихов циљ није да обештете буџет, већ да обезбеде сарадњу пореских обвезника стављањем у изглед плаћања новчаних казни, које могу бити претворене у казне затвора под одређеним условима и ограничењима. Таква новчана казна конституише „значајну казну“ у смислу схватања ЕСЉП-а, па се обвезнику јемчи претпоставка невиности, као кључни елемент права на правично суђење, из које проистиче право обвезника да се „брани ћутањем“. То, према нашем мишљењу, не значи да Пореска управа уопште не може да тражи од обвезника да презентује документацију, већ да документацију и информације не може да прикупља *принудним путем* (претњом новчаним кажњавањем) и да због „ћутања“ обвезника по том питању не може да га прекршајно гони. Сматрамо да би „право на одбрану ћутањем“ у пореском поступку требало ограничити искључиво на пореску контролу. Тако законска обавеза подношења пореске пријаве и достављање прописане документације уз њу не би било обухваћено правом на „одбрану ћутањем“. Међутим, не видимо разлог да то право не буде омогућено обвезнику током пореске контроле будући да Пореска управа има законско овлашћење да у случају изостанка сарадње пореског обвезника примени и неповољнији порески третман и утврди му већи износ пореза од оног који би се утврдио када би обвезник доставио тражене информације или документацију.

Пасивно држање пореских обвезника се може адекватно решити постојећим правилима о терету доказивања у пореском поступку. Наиме, терет доказа у пореском поступку сноси порески обвезник за чињенице од утицаја на смањење или укидање пореза, а Пореска управа за чињенице на којима се заснива постојање пореске обавезе. Као што је напред речено, сумња која проистекне због ускраћивања информација или недостављања доказа може бити на штету обвезника.⁷⁸⁶ Уколико порески обвезник не достави тражене информације или не презентује документацију коју му је Пореска управа тражила, она му порез може утврдити применом методе парификације или методом унакрсне процене.⁷⁸⁷ То значи да, чак и ако се порески обвезник у пореском

⁷⁸⁴ Чл. 180, ст. 1, тач. 17 ЗПППА.

⁷⁸⁵ Чл. 180, ст. 1, тач. 18 ЗПППА.

⁷⁸⁶ Чл. 51 ЗПППА.

⁷⁸⁷ Чл. 58–60 ЗПППА.

поступку одлучи да се „брани ћутањем“, фискус неће бити оштећен, јер ће порез у сваком случају бити утврђен и наплаћен. Ако Пореска управа, односно Пореска полиција има доказа којима би поткрепила потребан ниво сумње на постојање пореског кривичног дела, могу од суда тражити да им се одобри претрес просторија у којима порески обвезник станује или ради, па да се тако дође до неопходне документације.⁷⁸⁸

Питање права на одбрану ћутањем у пореском поступку се поставило и почетком XX века у САД-у. Порески обвезник је тврдио да би подношењем пореске пријаве инкриминисао самог себе, јер би у пореској пријави обелоданио да је остварио незаконит приход од продаје алкохолног пића, чији је промет у САД тада био забрањен. Врховни суд САД је закључио да: (1) је незаконит приход опорезив порезом на доходак; (2) пети амандман не штити обвезника од дужности да поднесе пореску пријаву; (3) ако су подаци који се наводе у пореској пријави заштићени петим амандманом, онда то треба напоменути у пореској пријави.⁷⁸⁹ Том пресудом је установљено правило да се обвезник не може бранити ћутањем када је реч о дужности да поднесе пореску пријаву. Међутим, то правило се не односи на ситуације када је реч о одговарању на питања пореског инспектора или захтевима за достављање докумената и обавештења.

Судска контрола доказног поступка постоји, а систем пореских прекршаја се користи да „изнуди“ доказни материјал који касније може бити искоришћен против пореског обвезника или неког другог лица. То се чини претњом озбиљним новчаним казнама у случају неповиновања захтевима Пореске управе или Пореске полиције.⁷⁹⁰ Такође, прописивање прекршаја за непостојање сарадње са Пореском полицијом, у виду ускраћивања одговора на питања, недостављања информација и сл., према нашем мишљењу, доводи у питање основне процесне гаранције које проистичу из забране принудног прикупљања обавештења од грађана, претпоставке невиности и заштите од аутоинкриминације.

Подношење пореске пријаве је општа обавеза и зато сматрамо да је прекршај њеног неподношења оправдан. Међутим, ширење дела и на случајеве када обвезници не

⁷⁸⁸ Чл. 152 ЗКП; Р. Baker (2012), 585.

⁷⁸⁹ US Supreme Court, *United States v. Sullivan*, case 274 U.S. 259, Judgment 16.5.1927. <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/274/259/>, последњи приступ: 3.5.2020. године.

⁷⁹⁰ Такве захтеве не треба мешати са давањем лажних података о порески релевантним чињеницама у пореској пријави. Давање лажних података у пореској пријави је чин преваре, јер се Пореска управа обмањује у намери да се избегне плаћање пореза. Ситуације у којима Пореска управа, поред већ достављене документације уз пореску пријаву, тражи неку додатну документацију могу се решити правилима о терету доказивања, према којима Пореска управа сноси терет доказивања чињеница од којих зависи постојање пореске обавезе. На пример, уколико Пореска управа пошаље обвезнику опомену за плаћање пореског дуга, а обвезник у писаном приговору тврди да је порески дуг из опомене благовремено измирио, неоправдан би био захтев Пореске управе да од обвезника тражи да јој достави изводе о плаћању, иако је оглушавање о такав захтев порески прекршај из чл. 180. ст. 1, тач. 7 ЗПППА. Пореска управа је дужна да води пореско рачуноводство. Вид. чл. 11, ст. 1 ЗПППА.

одговоре на налог пореског инспектора или када не доставе тражену документацију или податке у пореској контроли се, ипак, чини претераним. Напред смо већ истакли да Пореску управу не спречава да обвезнику утврди порез и уколико он не достави тражену документацију или податке. Штавише, српски порески законодавац је предвидео да сумња, која настане као производ ускраћивања информација или недостављања доказа, може довести до тога да утврђивање пореске обавезе буде на штету обвезника. Порески законодавац је тиме предвидео могућност обвезника да се брани ћутањем у пореском поступку, али је истовремено указао које су последице такве процесне стратегије.

5.3.3 Право на одбрану пореског обвезника у прекограничној размени података

Претходна два одељка су показала примењивост гаранције заштите од аутоинкриминације и делокруг њене примене у пореским стварима. Међутим, незаобилазно питање је и право пореског обвезника да се „брани“ у поступку размене података. Наиме, реч је о ситуацији када једна држава (нпр. држава извора прихода) поседује податке о приходима које порески обвезник остварује на њеној територији, а на захтев друге државе (нпр. државе резидентства пореског обвезника) их држава извора прихода доставља држави резидентства. Циљ те размене података, односно правне помоћи може бити утврђивање пореског дуга или, пак, прикупљање доказа за казни поступак против пореског обвезника.

Наиме, већ је било речи о томе да се агресивно пореско планирање одвија и на међународном плану, те да може довести и до незаконите пореске евазије санкционисане казним правом.⁷⁹¹ Саставни део шема агресивног међународног пореског планирања, свакако, јесу пореске јурисдикције са преференцијалним пореским системима (тзв. „порески рајеви“).⁷⁹² Порески рајеви су с аспекта међуграничне размене података од изузетног значаја, због њихових правила о заштити података пореских обвезника. Наиме, они поседују опште правне норме које банкарску тајну дефинишу као правни принцип по којем је банка овлашћена да штити личне податке њених клијената, укључујући и податке о трансакцијама преко њихових рачуна. Тако се, на пример, у извештају норвешке комисије⁷⁹³ наводи да правила банкарске тајне имају две кључне

⁷⁹¹ Gabriel Zucman, "Taxing Across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits", *Journal of Economic Perspectives* 4/2014, 138-139.

⁷⁹² Порески рај (енг. *tax haven*) није најбољи термин који преноси суштину значења. Он се користи да означи преференцијалне пореске системе, али је његов превод „пореска лука“ у контексту „сигурне луке“ или „сигурног места“ (за приходе и имовину пореских обвезника, прим. аут.) Суштина пореских рајева, у смислу „сигурног места“, није само у нижим пореским оптерећењима (понекад их уопште и нема), већ у сигурности, тајности и приватности које се пружају њиховим резидентима.

⁷⁹³ Official Norwegian Reports, *Tax Havens and development – status, analyses and measures*, Report from the Government Commission on Capital Flight from Poor Countries 2009, 30.

компоненте. Прво, јавно доступни подаци о пореским обвезницима који су део схеме агресивног пореског планирања су ограничени. Друго, могућност приступања тим подацима је изузетно отежана и могућа је само кроз строго формална обраћања, праћена правним потешкоћама.⁷⁹⁴ Управо из наведених разлога, порески обвезници, који се одлучују на пореску уштеду методама агресивног међународног пореског планирања, користе земље са преференцијалним пореским системима. Одлике „пореског раја“ немају само широј јавности познате егзотичне локације, попут Кајманских острва или Холандских Антила, већ и бројне друге државе и територије.⁷⁹⁵ Против таквих јурисдикција постоје ефикасни механизми за спречавање ерозије пореске основице, попут високе пореске стопе пореза на добит по одбитку коју има и српско пореско законодавство.⁷⁹⁶ Део проблема лежи и у томе што одређен број земаља (на пример, Луксембург⁷⁹⁷ и Швајцарска⁷⁹⁸) има законодавство које намеће ограничења банкама да обелодањују пореске информације изван њихове пореске јурисдикције.⁷⁹⁹ Могао би да се заступа аргумент да у ОЕСД-у постоје државе које нису на листи јурисдикција са преференцијалним пореским системима,⁸⁰⁰ али које имају неке њихове значајне одлике. Описана проблематика је завредила пажњу и Европског суда правде, који је у случају *der Weduwe* донео „млаку“ одлуку којом аргументује да „није добио задовољавајуће информације о чињеницама случаја и његовом правном позадином“.⁸⁰¹ Тиме је највиша судска инстанца у Европској унији која је задужена за контролу примене комунитарног права, према нашем мишљењу „опрала руке“ од проблема.

Институционални оквир за међудржавну размену података, по правилу, успостављају уговори о избегавању двоструког опорезивања, који се базирају на

⁷⁹⁴ *Ibid.*

⁷⁹⁵ Правилник о листи јурисдикција са преференцијалним пореским системом, *Службени гласник РС*, бр. 122/2012 ... 161/2020.

⁷⁹⁶ Чл. 40, ст. 3 ЗПДПЛ.

⁷⁹⁷ Луксембург се налази на шестом месту од 133 ранжираних на „листи“ индекса чувања финансијске тајне. Вид. „Financial Secrecy Index Narrative report on Luxembourg“, *Tax Justice Network*, доступно на <https://fsi.taxjustice.net/PDF/Luxembourg.pdf>, последњи приступ: 24.12.2021. године.

⁷⁹⁸ Швајцарска се налази на трећем месту од 133 ранжираних на „листи“ индекса чувања финансијске тајне. Вид. „Financial Secrecy Index Narrative report on Switzerland“, *Tax Justice Network*, доступно на <https://fsi.taxjustice.net/PDF/Switzerland.pdf>, последњи приступ: 24.12.2021. године.

⁷⁹⁹ Financial secrecy index-2020 results, <https://fsi.taxjustice.net/en/introduction/fsi-results>, последњи приступ: 3.5.2020. године.

⁸⁰⁰ Због тога се према њиховим резидентима не могу ни применити механизми за борбу против измештања добити у пореску јурисдикцију тих земаља. На пример, камата коју порески резидент Републике Србије плаћа холдинг компанији - пореском резиденту Холандије, се уступа да буде опорезована у Холандији. Да је Холандија „порески рај“, српски резидент - исплатилац камате би морао да плати порез по одбитку по стопи од 25%.

⁸⁰¹ Court of Justice of the European Union, *der Weduwe*, C-153/00, Judgment 10.12.2002.

установљеним моделима. Тако, Модел-конвенција ОЕСД садржи одредбу да држава уговорница неће одбити да достави обавештење другој страни-уговорници:

- *искључиво* зато што обавештење чува банка или друга финансијска институција;
- *искључиво* зато што их чувају лица у својству агената или у фидуцијарном својству;
- *искључиво* зато што су везана за власнички интерес у лицу, укључујући друштва, ортачка друштва, фондације или сличне организационе структуре.

Тако, на пример, уколико држава уговорница има закон који дефинише да информације које чува лице имају третман професионалне тајне и то само зато што их то лице чува у својству фидуцијара (лице које посао обавља, или новац и имовином управља, а тај посао и та имовина или новац нису у његовом власништву нити је у његову корист, већ је у корист неког другог лица са којим фидуцијар има однос поверења), онда та држава не би могла да користи такав закон као основ да одбије да достави обавештења другој држави уговорници. Реч је о међународном тренду у области међудржавне размене података, сагласно Моделу споразума о размени обавештења у пореским питањима и Извештају о унапређивању приступа банкарским информацијама за пореске сврхе.⁸⁰²

Када је реч о Републици Србији, у њој се пружање међународне правне помоћи заснива на међународним уговорима.⁸⁰³ Али, када је реч о закључивању међународних уговора, Република Србија заступа преговарачку позицију засновану на праву да у своје пореске уговоре не уноси одредбу која садржи листу позитивних обавеза.⁸⁰⁴ Другим речима, Република Србија може, на бази међународних уговора, одбити да пружи информације другој држави уговорници *само због тога* што податак има банка или друга финансијска институција, лице које делује за рачун пореског обвезника или лице које је у фидуцијарном односу са њиме, то јест само зато што се информација односи на власништво удела у лицу, јер она такву одредбу не жели да наметне себи, са образложењем да би се „отворила Пандорина кутија тајности банковних рачуна“.⁸⁰⁵

Без обзира на тренутну преговарачку позицију Републике Србије у овом погледу, важно је да анализирамо питање права пореског обвезника да учествује у поступку

⁸⁰² Модел-конвенција о порезима на доходак и на имовину – сажета верзија (како је гласила 15. јула 2014. године), 473.

⁸⁰³ Чл. 157, ст. 2 ЗПППА.

⁸⁰⁴ D. Popović, S. V. Kostić (2009), 289.

⁸⁰⁵ Дејан Дабетић, *Република Србија и избегавање двоструког опорезивања*, Рачуноводство, Београд 2008, 207-208; Исто тако вид. D. Popović, S. V. Kostić (2009), 289.

размене информација које се о његовим приходима, имовини и другим порески релевантним подацима деле између најмање две државе.

Проблематика која се у овом одељку анализира је пажњу стручне јавности привукла након случаја *Sabou* пред Европским судом правде.⁸⁰⁶ Наиме, господин Сабу је професионални фудбалер и резидент Републике Чешке. Пореска управа је контролисала приходе које је он остварио својим професионалним ангажманом, који је по својој природи такав да приходе остварује из више пореских јурисдикција (честе промене фудбалских клубова, или приходи које остварује од споредних делатности, као што су угоститељство и сл.). Због тога су се поставила три кључна питања:

- (1) Да ли порески обвезник има право да буде информисан уколико је земља његовог резидентства затражила податак о његовим приходима од земље извора? Да ли порески обвезник може активно да учествује у том поступку?
- (2) Да ли порески обвезник може испитивати сведоке у поступку прекограничне размене података?
- (3) Да ли порески обвезник има право да оспорава одговор који држава извора даје на захтев државе резидентства?

Најпре, у погледу права пореског обвезника да буде информисан о захтеву државе резидентства за добијање података о његовим приходима од државе извора, Европски суд правде сматра да такво право не произлази из комунитарног права. Зато би пружање те информације обвезнику требало да буде изузетак, а не правило.

Друго, ни право на испитивање сведока не проистиче непосредно из комунитарног права.

Треће, што се тиче права на оспоравање информација које држава извора поседује о пореском обвезнику, то право мора бити омогућено пореском обвезнику у оквиру права на делотворан правни лек.⁸⁰⁷

То су били кључни аргументи Европског суда правде, са становишта аката комунитарног права. Међутим, питање дељења осетљивих података пореског обвезника захтева детаљнији увид у проблематику с аспекта пореског права. Неке државе (Андора, Белгија, Немачка, Луксембург, Португалија, Швајцарска и Холандија) су у своје пореско законодавство унеле својеврсна „правила учешћа“ (енг. *participation rights*) како би заштитиле легитимне интересе пореских обвезника, који могу бити угрожени захтевима за приступ информацијама о њима и њиховој имовини за потребе вођења пореског

⁸⁰⁶ Court of Justice of the European Union, *Sabou*, C-276/12, Judgment 22.10.2013.

⁸⁰⁷ *Ibid.*

управног или судског поступка.⁸⁰⁸ Тако се, на пример, појављују права пореског обвезника да:

- буде обавештен о томе да је поднет захтев за приступ информацијама о њему;
- буде саслушан пре него што се подаци проследе држави која их је тражила;
- оспори захтев државе која тражи податке о њему.

У САД-у је поступак прибављања података о нерезидентима комплексан. Држава која захтева податке ступа у интеракцију са америчком Пореском управом (*Internal Revenue Service*) која у име те државе подноси захтев релевантним организацијама (банкама, непосредно нерезидентном обвезнику и сл.). Нерезидентни обвезник затим има право да оспори захтев Пореске управе којем, у већини случајева, следи судска контрола коју иницира Пореска управа САД-а. У том случају, Пореска управа сноси терет доказивања да:

- захтев за прибављање података има легитиман циљ;
- су подаци који се траже релевантни за остварење тог циља;
- тражени подаци већ нису у поседу тражиоца;
- су правила пореског управног поступка била поштована.⁸⁰⁹

Поред тога што се пореским обвезницима омогућава да активно учествују у поступку у којем се прибављају подаци о њиховом пословању, они у САД-у могу тражити одлагање извршења правног акта којим страна држава захтева осетљиве податке, под условом да докажу постојање ризика да би могла наступити значајна и непоправљива штета.⁸¹⁰

Иако Србија заступа став да у своје пореске уговоре не уноси одредбу са листом позитивних обавеза, која би је обавезала да осетљиве податке о пореским обвезницима

⁸⁰⁸ José Manuel Calderón Carrero, Alberto Quintas Seara, "The Taxpayer's Right of Defence in Cross-Border Exchange of Information Procedures", *Bulletin for International Taxation*, September 2014, 504.

⁸⁰⁹ Више вид. Charles M. Ruchelman, Arielle M. Borsos, "Enforcing non-US tax authority requests for taxpayer information", *Globe Business Publishing*, March 2014. Наведени стандарди доказивања су установљени у случају *United States v. Powell*, US Supreme Court, case 379 U.S. 48 (1964), Judgment 23.11.1964. У том случају је *Internal Revenue Service* вршила пореску контролу, али због наступања застарелости права на утврђивање пореског дуга није утврдила било какве неправилности. Међутим, накнадно је поднела захтев да јој се доставе нека додатна документа. Порески обвезник је одбио да то учини, уколико *Internal Revenue Service* не обелодани на којим основама заснива сумњу да код њега постоји преварно понашање.

⁸¹⁰ J. M. Calderón Carrero, A. Q. Seara, 504.

прибави и подели са државом уговорницом, законодавац је оставио могућност да се, уколико пружање међународне правне помоћи није уређено међународним уговором, правна помоћ пружа под следећим условима:⁸¹¹

- ако постоји реципроцитет;
- ако се држава која прима правну помоћ обавезе да ће примљене информације и документацију користити само у сврху пореског, прекршајног или кривичног поступка, као и да ће бити доступне само лицима, органима управе, односно правосудним органима надлежним за одређени порески предмет или спровођење прекршајног, односно кривичног поступка у вези са тим предметом;
- ако држава којој се пружа правна помоћ изрази спремност да код пореза на доходак, добит и имовину споразумно избегне могуће двоструко опорезивање одговарајућим разграничењем пореске јурисдикције;
- ако задовољење замолнице не угрожава јавни поредак или друге битне интересе Републике;
- ако не постоји опасност да би пружање правне помоћи довело до одавања тајног податка или пословне тајне или да би се резидентном пореском обвезнику могла нанети штета већих размера.

Наведена правила се не примењују у случајевима у којима је пружање међународне правне помоћи уређено пореским уговорима, иако се у српским пореским уговорима не налази одредба о правној помоћи у случају „банкарске тајне“, јер је законодавац изричит у томе да цитирани сет правила долази у обзир само онда када пружање међународне правне помоћи (уопште – прим. аут.) није уређено међународним уговором.

Сем тога, треба имати у виду да је ЗПППА „нем“ у погледу тога како тече поступак пружања међународне правне помоћи. *De lege ferenda* би требало размишљати у правцу омогућавања пореским обвезницима да узму активно учешће у таквим поступцима, укључујући и могућност да оспоре замолницу стране државе, као и податке које о њима Пореска управа намерава да подели са пореским властима друге државе, као и да иницирају управни спор.

Такође, закључујемо да правила пореског управног поступка у српском законодавству уопште не допуштају могућност подношења захтева за одлагање извршења замолнице стране државе док се пред Пореском управом или Управним судом у хитном поступку не расправе спорна чињенична и правна питања о пореској ствари.

⁸¹¹ Чл. 157, ст. 2 ЗПППА.

Према постојећим правилима, одлагање извршења пре подношења управне тужбе (то је управо ситуација у којој би порески обвезник могао да се нађе) је изузетна могућност, која подразумева да је случај хитан и да је претходно изјављена жалба која нема одложно дејство.⁸¹² Осим тога, акт чије се одлагање тражи мора бити коначни управни акт којим је мериторно одлучено у управној ствари. Уско, језичко тумачење рестриктивних услова које српско позитивно право поставља онемогућава да се против замолнице стране државе поднесе захтев за одлагање извршења, јер та замолница није порески управни акт против којег је могуће изјавити жалбу, нити је мериторног карактера. Ипак, у домаћој литератури постоји схватање, којем се и ми приклањамо, да је „ипак исправније да се извршење у смислу чл. 23 ЗУС-а разуме у ширем значењу, као извршење (у)правног акта било које садржине, а не једино оног којим су одређене/утврђене неке обавезе“.⁸¹³ Такво схватање је у духу циља који се захтевом за одлагање извршења жели постићи, а то је привремена мера изречена од стране суда против „агресивних“ аката јавне власти.

Схватајући важност међудржавне размене података о пореским обвезницима у борби против законите нелегитимне евазије и незаконите пореске евазије, ипак смо мишљења да је неопходно успоставити баланс интереса пореских власти и пореских обвезника. Та деликатна равнотежа се постиже омогућавањем пореским обвезницима да оспоре замолницу државе тражиоца података, као и податке које о њима има друга држава. Чињеница да ти осетљиви подаци могу да се искористе за утврђивање пореског дуга, односно као доказ у казненом поступку захтева да се пореским обвезницима пружи прилика да учествују у поступку. То се може учинити обавештавањем да је поднета замолница, оспоравањем законитости саме замолнице, одлагањем њеног извршења пред Управним судом и судском контролом поступка у којем порески обвезник треба да учествује.

⁸¹² Чл. 23, ст. 2. Закона о управним споровима – ЗУС, *Службени гласник РС*, бр. 111/2009.

⁸¹³ Z. Tomić (2012), 455.

6 МАТЕРИЈАЛНЕ И ПРОЦЕСНЕ СПЕЦИФИЧНОСТИ ПОРЕСКИХ ДЕЛИКАТА

Претходна излагања су показала особености бића кривичних дела и прекршаја у области опорезивања, неке њихове системске слабости и предности, проблеме у судској пракси и др. У овом поглављу се бавимо анализом два материјалноправна и два процесноправна проблема који су, према нашем мишљењу, карактеристични за пореске деликте.

Наиме, бланкетна диспозиција пореских деликата отвара могућност постојања стицаја између пореског и неког другог кривичног дела. Због тога ћемо анализирати неколико ситуација у којима се стицај може догодити и понудићемо наше виђење на који начин се тај проблем може решити у корист пореских кривичних дела. Такође, симултана инкриминација одређеног порескоправног догађаја прописивањем пореског прекршаја и пореског кривичног дела намеће питање примене заштите од двоструке угрожености. Судска пракса ЕСЉП-а је у сложеним представкама које су имале за предмет пореску материју отворила могућност примене начела *ne bis in idem* у случајевима када је порески обвезник претходно „санкционисан“ у пореском управном поступку, а затим је против њега поводом истог пореског догађаја покренут и неки казнени поступак. Стога ћемо анализирати и ту материјалноправну специфичност. Надаље, бавићемо се и питањем откривања пореских деликата, са нагласком на ефикасност и делотворност. На крају, изложићемо три кључна проблема приликом доказивања пореских деликата у судским поступцима.

6.1 Могућност стицаја

У домаћој литератури је прихваћен концепт да стицај кривичних дела постоји онда када један учинилац једном радњом (идеални стицај) или са више радњи (реални стицај) учини више кривичних дела за која му се истовремено суди.⁸¹⁴ Назив за те две врсте стицаја потиче од тога што у случају реалног стицаја учинилац са *више радњи* (кривичноправно релевантан догађај – понашање) остварује обележја више кривичних дела. С друге стране, идеални стицај подразумева да су *једном радњом* остварена обележја више кривичних дела.⁸¹⁵ Из овог описа произлази да је за наше истраживање релевантан идеални стицај, и то једна његова посебна варијанта.

⁸¹⁴ Z. Stojanović (2017), 235.

⁸¹⁵ И. Вуковић (2021), 341-342.

6.1.1 Привидни идеални стицај код пореских кривичних дела

Српска кривичноправна доктрина је јединствена око тога да привидни идеални стицај постоји онда када се једном радњом оствари више кривичних дела, али се, и поред тога, сматра да је учињено само једно кривично дело.⁸¹⁶ Ту се јавља проблем одабира бића кривичног дела, односно поставља се питање којем кривичном делу дати предност.

Проблем се решава применом следећих главних принципа: специјалитет (законски опис једног кривичног дела у потпуности обухвата биће другог кривичног дела, с тим што садржи најмање још једно додатно обележје); супсидијаритет (биће једног кривичног дела се примењује само ако не дође до примене примарног бића); консумпција (биће једног кривичног дела редовно и у потпуности обухвата биће неког другог кривичног дела).⁸¹⁷

У наставку ћемо упоредном методом представити неколико ситуација, како бисмо испитали примену правила о привидном идеалном стицају код пореских кривичних дела.

6.1.1.1 Стицај пореске утаје и прања новца

Интеракција између прања новца и незаконите пореске евазије је одавно примећена и може се рећи да успех прања новца и пореске утаје зависи од сакривања трагова прихода.⁸¹⁸ Док извршиоци прања новца желе да трансформишу⁸¹⁹ незаконито остварен приход у законит приход, утајивачи пореза желе да сакрију свој приход (било да је стечен на законит или на незаконит начин) од пореских власти.⁸²⁰

Питање стицаја пореске утаје са прањем новца се у српском правном систему, пре свега, односи на то да ли је пореска утаја предикатно дело прању новца. Наиме, ратификацијом Конвенције о прању, тражењу, заплени и конфискацији прихода стечених криминалом⁸²¹ српски правни систем је прихватио дефиницију предикатног дела као „сваког кривичног дела које је имало за последицу стицање прихода који могу

⁸¹⁶ *Ibid.*, 237; З. Стојановић (2012), 261.

⁸¹⁷ *Ibid.*

⁸¹⁸ Вид. М. Gelly, 328.

⁸¹⁹ Поједини српски аутори кажу да се „интегрише имовина стечена криминалом у легалне привредне и финансијске токове“. Вид. Miroslav Đorđević, „Pranje novca u srpskom krivičnom pravu“, *Crimen* 2/2016, 138.

⁸²⁰ Jean Spreutels, Caty Grijseels, “Interaction between money laundering and tax evasion: Belgian and international measures in the fight against money laundering”, *EC Tax Review* 1/2001, 3.

⁸²¹ Конвенција о прању, тражењу, заплени и конфискацији прихода стечених криминалом, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 7/2002 и *Службени лист СЦГ - Међународни уговори*, бр. 18/2005.

постати предмет кривичног дела прања новца.⁸²² Међутим, биће кривичног дела пореска утаја, онако како је дефинисано КЗ-ом, барем на први поглед, онемогућава његов стицај са прањем новца.

За постојање пореске утаје је, да поновимо, довољно да је учинилац дао лажне податке од значаја за опорезивање или да није пријавио порески релевантне чињенице, али је без значаја да ли је порески обвезник успео да на тај начин избегне плаћање пореза. Довољно је да је дао лажне податке или пропустио да пријави чињенице, са намером да избегне плаћање пореза (намеру ће одредити ознаке преваре о чему је раније било више говора). Пореска утаја је довршена самим чином давања лажних података од значаја за опорезивање или пропуштањем пријављивања порески релевантних чињеница и података. Иако се незаконита пореска евазија (најчешће) постиже пореском уштедом, српски законодавац је ту последицу одлучио да изостави из бића кривичног дела.

Прање новца се чини, такође, конверзијом, преносом имовине, прикривањем или лажним приказивањем чињеница, али са знањем да та имовина *потиче* од криминалне делатности.⁸²³ Објекат радње кривичног дела прање новца је „имовина која потиче од вршења кривичног дела“,⁸²⁴ што значи да извршилац најпре мора бити у поседу такве имовине, да она чини његову активу. Поновимо да пореска утаја не подразумева да је до пореске уштеде уопште дошло, односно имовина пореског обвезника не мора да се увећа за износ (незаконито) уштеђеног пореза да би се тај порески обвезник сматрао извршиоцем пореске утаје.

У домаћој литератури је присутан став да „пореско дело *може* бити предикатно дело, али само онда ако прање новца добијеног из пореског дела врши лице које са извршењем пореског кривичног дела није имало никакве везе“.⁸²⁵ Начелно бисмо се са наведеним ставом сложили. Пореска утаја није нужно предикатно дело прању новца, јер њена радња извршења *per definitionem* не подразумева да је до пореске уштеде, односно материјалне користи дошло. Ако ипак дође до пореске уштеде онда се, применом консумпције, постојање привидног идеалног стицаја решава у корист пореске утаје и постојаће само то кривично дело.⁸²⁶

⁸²² Чл. 1, ст. 6 Конвенције о прању, тражењу, заплени и конфискацији прихода стечених криминалом.

⁸²³ Чл. 245, ст. 1 КЗ.

⁸²⁴ М. Ђорђевић (2016), 143. Кривични законодавац је у међувремену учинио терминолошку измену тако да се конверзија или пренос имовине врши са знањем да та имовина потиче „од криминалне делатности“. Вид. Н. Делић (2021), 258.

⁸²⁵ Вид. Nikola Vuković, „Zašto je nemoguće da učinilac predikatnog krivičnog dela bude perač novca“, *Crimen* 1/2015, 89.

⁸²⁶ Треба имати у виду да измене КЗ-а према којима се више не захтева да учинилац даје лажне податке о законитим приходима отварају могућност да пореска утаја и прање новца буду у „стварном“, а не привидном стицају.

6.1.1.2 Стицај пореске утаје и фалсификовања исправе

Кривично дело фалсификовања исправе чини онај „ко направи лажну или преиначи праву исправу у намери да се таква исправа употреби као права или ко лажну или преиначену исправу употреби као праву или је набави ради употребе“.⁸²⁷ Тежи облик тог кривичног дела постоји уколико је радња извршења предузета у погледу јавне исправе, тестаментa, менице, чека, јавне или службене књиге или друге књиге која се мора водити на основу закона.⁸²⁸

Напред је било речи да се фиктивни рачуни и лажна пословна документација могу користити како би оправдали неистините податке исказане у пореској пријави. Примера ради, коришћење фиктивних рачуна како би се умањила или потпуно избегла обавеза по основу ПДВ-а је уобичајен *modus operandi*. Поставља се питање да ли је у том случају реч о фалсификовању исправе, или о пореској утаји. У судској пракси се заступа становиште да је у наведеном случају (издавање фиктивних рачуна или употреба лажне пословне документације), ипак, реч о пореској утаји која би *конзумирала* кривично дело фалсификовања исправе.⁸²⁹ Нису, дакле, ретке ситуације да учинилац *једним* својим понашањем оствари обележја више различитих законских описа кривичних дела. Међутим, због специфичне релације између њих (специјалитет, супсидијаритет или консумпција) један законски опис „у тој мери обухвата садржај неправа и кривице другог описа, да га *потискује*“.⁸³⁰ Другим речима, порески обвезник фалсификује исправе, али он то чини као средство како би извршио пореску утају.⁸³¹ На фалсификовање исправе (чл. 355, ст. 1 КЗ) се гледа као на *некажњиво претходно дело* – оно које је „функционални стадијум“ касније активности и његов *начин* извршења.⁸³² Без претходног

⁸²⁷ Чл. 355, ст. 1 КЗ.

⁸²⁸ Чл. 355, ст. 2 КЗ.

⁸²⁹ Пресуда Врховног касационог суда Кзз. бр. 112/2013 од 17.10.2013. године.

⁸³⁰ И. Вуковић (2021), 344.

⁸³¹ Z. Stojanović (2017), 238. Тај аутор наводи да је у случају консумпције биће једног кривичног дела (пореска утаја, *прим. аут.*) у потпуности обухвата биће неког другог кривичног дела (фалсификовање исправе, *прим. аут.*) под условом да се не ради о специјалитету. У том смислу треба имати у виду да у кривичноправној доктрини постоји схватање према којем се појам консумпције схвата рестриктивно, односно да консумпција постоји *само онда* када се „извршење једног кривичног дела не може замислити без извршења и другог кривичног дела“. Вид. Ђорђе Лазин, *Привидни идеални стицај кривичних дела*, Привредна штампа, Београд 1982, 84. Могло би се рећи да се и тако рестриктивно схваћен појам консумпције може применити на однос кривичних дела фалсификовања исправе и пореске утаје.

⁸³² И. Вуковић (2021), 352. Аутор наводи случај преваре купца моторног возила довођењем у заблуду (давањем лажне саобраћајне дозволе) да се продаје возило у власништву. Наведени пример представља привидни стицај преваре (чл. 208 КЗ) и фалсификовања исправе (чл. 355, ст. 2 КЗ). Аргумент је да се превара не би ни могла остварити без претходног фалсификовања саобраћајне дозволе.

фалсификовања рачуна није могуће извршити пореску утају. Зато пореска утаја конзумира фалсификовање рачуна.

6.1.1.3 Стицај недозвољеног промета акцизних производа и фалсификовања знакова и обележавања робе, мера и тегова

Други облик пореског кривичног дела недозвољеног промета акцизних производа је близак кривичном делу фалсификовање знакова, односно државних жигова за обележавање робе, мерила и предмета од драгоцених метала.⁸³³ Наведено кривично дело се, пре свега, односи на обележавање злата или других племенитих метала, али законодавац је оставио простора и за „какву другу робу“.⁸³⁴ Под тај појам би се могли подвести акцизни производи за које је прописана обавеза посебног обележавања, па се може догодити да акцизни производ има акцизну маркицу, али да је она лажна. Иако ЗПППА посебно не инкриминише ту радњу извршења, сматрамо да би се наведена ситуација могла подвести под други облик пореског кривичног дела, који подразумева да нису предузете мере да акцизни производи пре стављања у промет буду обележени контролним акцизним маркицама. У тој ситуацији се привидни идеални стицај применом специјалитета решава у корист пореског кривичног дела.

6.2 Продужено (пореско) кривично дело

Значај који временска компонента има у пореском праву може се видети из чињенице да једна од подела пореза почива на трајности пореске обавезе, а реч је о периодичним и непериодичним порезима.⁸³⁵ Међутим, и независно од тога да ли је пореска обавеза трајне природе или се појављује с времена на време, реперкусије понављања пореског кривичног дела се испољавају у материјалном и процесном сегменту кривичног права.

С аспекта кривичног материјалног права, треба анализирати институт продуженог кривичног дела. Према кривичноправној доктрини, тим институтом се „погодује“ извршиоцу тако што се сматра да, иако исти учинилац у временској повезаности чини више истих или истоврсних кривичних дела која представљају целину због постојања

⁸³³ G. Илић-Попов (2016), 52.

⁸³⁴ Чл. 244а КЗ.

⁸³⁵ Вид. Г. Илић-Попов (2012), 18-19. Ауторка наводи да је код периодичних пореза пореска обавеза трајне природе, односно када једном настане, она траје више година (нпр. порез на зараде). Код непериодичних пореза пореска обавеза се појављује с времена на време, а плаћањем пореског дуга истовремено престаје и пореска обавеза (нпр. порез на пренос апсолутних права).

најмање две од пет околности које закон наводи,⁸³⁶ постоји само једно продужено кривично дело.⁸³⁷ Намеће се питање који временски период треба посматрати приликом утврђивања висине пореске обавезе чије се плаћање избегава. Да бисмо одговорили на то питање, у наставку ћемо анализирати два случаја, о којима је одлучивао Врховни касациони суд.

Када је реч о порезу на приход од капитала,⁸³⁸ постоји схватање да се износи тог пореза могу сабирати у временском периоду од једне фискалне године.⁸³⁹ Наиме, у ситуацији када збир износа пореза на приход од капитала чије се плаћање избегава (јер, на пример, није поднета пореска пријава)⁸⁴⁰ у току једне фискалне године прелази милион динара, постоји једно кривично дело пореска утаја.⁸⁴¹ Није могуће сабирати износе пореза из више фискалних година да би се дошло до збира који достиже објективни услов инкриминације. Такође, ако би у више фискалних година појединачно био остварен објективни услов инкриминације постојало би једно продужено кривично дело пореске утаје.

Када говоримо о ПДВ-у, Врховни касациони суд је изнео став да се „пореске обавезе чије се плаћање избегава не посматрају у оквиру временског периода од једне фискалне односно календарске године“.⁸⁴² У тој одлуци Суд се ослонио на правила која одређују пореске периоде код ПДВ-а.⁸⁴³ Према таквом схватању, пореску утају ПДВ-а је могуће

⁸³⁶ Те околности су: (1) истоветност оштећеног; (2) истоврсност предмета дела; (3) коришћење исте ситуације или истог трајног односа; (4) јединство места или простора извршења дела; (5) јединствен умишљај. Вид. чл. 61, ст. 1 КЗ.

⁸³⁷ Z. Stojanović (2017), 246-247. Тај аутор наглашава да је за постојање продуженог кривичног дела неопходно да су испуњена три обавезна услова: (1) истоветност или истоврсност кривичних дела; (2) временски континуитет и (3) да учињена дела представљају целину. За постојање трећег услова неопходно је да буду остварене најмање две од пет наведених околности.

⁸³⁸ Чл. 61 ЗПДГ.

⁸³⁹ Пресуда Врховног касационог суда Кзз бр. 196/2016 од 14.4.2016. године.

⁸⁴⁰ Порез на приход од капитала се плаћа по одбитку ако је исплатилац прихода правно лице, предузетник или предузетник паушалац. Вид. чл. 99, ст. 1, тач. 3 ЗПДГ. То значи да је подношење појединачне пореске пријаве за порез по одбитку законска обавеза пореског платца. Вид. чл. 2 и чл. 3 Правилника о пореској пријави за порез по одбитку.

⁸⁴¹ У случају да је порески платац поднео пореску пријаву, у којој је исказао износ обрачунатог пореза на приход од капитала, а тај износ није уплатио, било би речи о пореском кривичном делу неуплаћивање пореза по одбитку из чл. 226 КЗ.

⁸⁴² Пресуда Врховног касационог суда Кзз бр. 942/2018 од 19.9.2018. године.

⁸⁴³ Порески период за који се обрачунава ПДВ, предаје пореска пријава и плаћа ПДВ је календарски месец за обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 50.000.000 динара. Исти порески период важи и за обвезника чији укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци није већи од 50.000.000 динара, а има одобрење Пореске управе да порез плаћа по наплаћеном потраживању за извршени промет добара и услуга (тзв. систем наплате). Вид. чл. 48, ст. 1 и чл. 36а ЗПДВ. Порески период

извршити у одговарајућем пореском периоду, али није могуће сабирати износе ПДВ-а, чије се плаћање избегава, из различитих пореских периода да би се њиховим збиром дошло до објективног услова инкриминације. Примера ради, ако порески обвезник који ПДВ плаћа месечно не поднесе пореску пријаву три месеца, при чему износ пореза чије се плаћање тако избегава ни у једном од тих месеци појединачно не достиже објективни услов инкриминације, онда није остварено битно обележје пореске утаје.⁸⁴⁴ Такође, ако у сваком од пореских периода износ пореза чије се плаћање на описани начин избегава достиже објективни услов инкриминације биће речи о продуженом кривичном делу пореске утаје.

Према нашем мишљењу, висину пореског дуга чије се плаћање избегава би требало утврђивати у периоду од једне календарске године јер је она, по правилу, основни порески период.⁸⁴⁵ Изузетак могу представљати случајеви када је реч о кривичном делу пореска утаја у погледу пореза који се плаћају по одбитку (нпр. неподношење пореске пријаве за приход од капитала или за тзв. „остале приходе“ уколико је исплатилац прихода правно лице). Тада би било оправдано утврђивати постојање објективног услова инкриминације за сваку појединачну трансакцију, а не сабирати износе пореза чије се плаћање избегава у одређеном периоду. Разлог томе је чињеница да се порез у наведеним случајевима утврђује и плаћа по одбитку од *сваког појединачно оствареног прихода*, при чему за сваког обвезника и за сваки појединачно остварен приход

за обвезника који не користи систем наплате и чији је укупан промет у претходних 12 месеци мањи од 50.000.000 динара је календарско тромесечје. Вид. чл. 48, ст. 2 ЗПДВ. Није погрешно рећи да је разлог за увођење два пореска периода био да се омогући ликвидност пореских обвезника, узимајући за објективно мерило њихову економску снагу.

Став појединих аутора из области пореског права је да се Пореска управа ослања на пореске обвезнике да „наплате ПДВ од својих купаца у свим фазама прометног циклуса, а затим да прикупљени ПДВ плате држави“. Вид. V. Doesum, F. Nellen, 57. Економски терет ПДВ-а подноси крајњи потрошач или корисник услуге (порески дестинатар), док се пореском обвезнику даје право на одбитак претходног пореза (износ ПДВ-а обрачунат у претходној фази промета добара и услуга, односно плаћен при увозу добара, који обвезник може да одбије од ПДВ-а који дугује на своје испоруке добара и услуга). Вид. чл. 27 ЗПДВ. Вид. Стеван Алексић, „Порез на додату вредност Републике Србије“, *Правни и рачуноводствени аспекти пореског саветовања* (ур. Гордана Илић-Попов), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012, 305.

⁸⁴⁴ Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 296/2019 од 23.4.2019. године; Решење Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 937/2019 од 27.12.2019. године; Решење Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 824/2019 од 7.11.2019. године; Решење Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 341/2019 од 30.5.2019. године. У наведеним одлукама се наглашава да износ пореза чије се плаћање избегава мора достигати објективни услов инкриминације у сваком појединачном пореском периоду. То не значи да порески обвезник неће бити у обавези да плати ПДВ, али ни да он на тај начин не чини порески деликт. Напротив, у том случају су испуњена обележја пореског прекршаја неподношења и неблаговременог подношења пореске пријаве, необрачунавање, неплаћање и неблаговремено плаћање пореза из чл. 177, ст. 1 ЗПППА.

⁸⁴⁵ Да поновимо да је у српском пореском праву пореска (фискална) година једнака календарској години.

исплатилац обрачунава и уплаћује порез у моменту исплате прихода.⁸⁴⁶ Специфичност ПДВ-а коју смо напред навели захтева да се код тог пореског облика треба руководити или календарским месецом, или календарским тромесечјем.⁸⁴⁷ Последица изнетих ставова се огледа у томе што се износи пореза чије се плаћање избегава из више пореских периода начелно не могу сабирати како би се дошло до објективног услова инкриминације код основног облика или, пак, тежег облика пореске утаје, неуплаћивања пореза по одбитку или другог пореског деликта, чија квалификација зависи од новчаних износа које законодавац поставља као објективни услов инкриминације или квалификаторну околност. Изузетно се кумулирање последице код новчаних износа може правдати само када је та укупна последица била обухваћена умишљајем учиниоца.⁸⁴⁸ Само тада се збирни износ може узети за околност која пореско кривично дело квалификује као тежи облик. Сматрамо да је и у тој ситуацији неопходно да сваки од износа пореза чије се плаћање избегава у сваком пореском периоду достиже објективни услов инкриминације. Аргумент за тај закључак проналазимо у КЗ-у.⁸⁴⁹ Међутим, иако се износи пореза чије се плаћање избегава не могу сабирати из више различитих пореских периода да би се у збиру достигао објективни услов инкриминације, могуће је сабирати износе различитих врста дажбина из истог пореског периода (примера ради, порез и допринос).⁸⁵⁰ Разлог за то се може наћи у сâмој инкриминацији која подразумева избегавање плаћања пореза, доприноса или других прописаних дажбина.⁸⁵¹

Да би кривично дело, на пример пореска утаја, било остварено неопходно је да извршилац достигне објективни услов инкриминације. То је ситуација кад обвезник у једном пореском периоду неподношењем пореске пријаве избегне плаћање пореза у износу од 1.500.000 динара, у другом пореском периоду 2.000.000 динара, а у трећем 3.000.000 динара. Пошто сваки од наведених пропусти испуњава сва битна обележја пореске утаје, а збирни износ пореза чије се плаћање избегава је 6.500.000 динара и постоји умишљај, учинилац је извршио једно продужено кривично дело пореска утаја, и то тежи облик за који је запрећена казна затвора од две до осам година и новчана казна.⁸⁵²

⁸⁴⁶ Вид. Пресуду Врховног касационог суда Кзз. бр. 3/2021 од 27.1.2021. године. Вид. чл. 99, ст. 1. тач. 3, тач. 9 и чл. 101 ЗПДГ.

⁸⁴⁷ Пресуда Вишег суда у Нишу Кж1. бр. 406/2017 од 27.12.2017. године.

⁸⁴⁸ Чл. 61, ст. 5 КЗ; Вид. Z. Stojanović (2017), 248.

⁸⁴⁹ Чл. 61, ст. 5 КЗ прописује да ако продужено кривично дело обухвата *кривична дела* чије је битно обележје одређени новчани износ, сматраће се да је продуженим кривичним делом остварен збир износа остварених *појединачним делима*, уколико је то обухваћено јединственим умишљајем учиниоца.

⁸⁵⁰ Билтен Врховног касационог суда 2/2020, *Intermex*, 125.

⁸⁵¹ Вид. чл. 225 и чл. 226 КЗ.

⁸⁵² Чл. 225, ст. 2 КЗ и чл. 61 КЗ. Ово је еклатантан пример који уједно представља аргумент више да и тежи облици у погледу новчаних износа буду обухваћени *умишљајем учиниоца*.

С аспекта кривичног процесног права, од значаја је примена института *апсолутне застарелости*. У том смислу, треба имати у виду судску праксу Уставног суда Србије. Наиме, Уставни суд је одбио аргументацију из уставне жалбе којом се указује на то да је код једног од кривичних дела (у склопу продуженог кривичног дела) наступила апсолутна застарелост, чиме то дело престаје да егзистира као елемент продуженог кривичног дела, па је као последица спуштена граница новчаног износа за квалификовани облик кривичног дела, што је за резултат требало да има одбијање оптужбе.⁸⁵³ Мишљења смо да такав став не би могао да се оправда са правно-теоријског становишта, на шта се и указује у издвојеном мишљењу на ту одлуку. Наиме, застарелост кривичног гоњења подразумева да се спречава кривично гоњење након протека одређеног времена од извршења кривичног дела, али у исто време представља трајну (неотклоњиву) препреку за кривично гоњење. Да би продужено кривично дело опстало, сваки његов сегмент мора сам по себи да буде кажњив, односно подобан да појединачно постоји као *causa criminalis*. У том смислу се указује да рок застарелости кривичног гоњења за продужено кривично дело почиње да тече од дана извршења последњег дела у саставу продуженог кривичног дела, али то не значи да у односу на сва појединачна дела која су ушла у састав продуженог кривичног дела не теку рокови застарелости.⁸⁵⁴ У теорији, међутим, постоји и супротан став којим се наглашава да је, нарочито у случајевима када продужено кривично дело прераста у теже кривично дело, управо због сабирања појединачних новчаних износа, неприхватљиво разложити ту правну и природну целину засебним рачунањем рокова застарелости за појединачна кривична дела.⁸⁵⁵ Два става су, дакле, суштински сукобљена око појма продуженог кривичног дела. Док се издвојеним мишљењем потенцира да је продужено кривично дело производ више „сабраних“ кривичних дела, теорија кривичног материјалног права се приклања становишту да код продуженог кривичног дела, које обухвата кривична дела чије је битно обележје новчани износ, он „губи своју самосталност“.⁸⁵⁶

Иако продужено кривично дело отвара бројне недоумице поводом тока застарелости, могло би се рећи да у упоредној јудикатури и доктрини постоји начелна сагласност да рок застарелости почиње да тече од *последњег акта* који улази у његов састав.⁸⁵⁷ Став да „све радње које су ушле у састав продуженог кривичног дела чине једно кривично дело као целину, те се застарелост кривичног гоњења не може рачунати за сваку појединачну радњу већ за кривично дело као целину и то од предузимања радње последњег дела која улази у састав продуженог кривичног дела“ заступа се у домаћој судској пракси, али *искључиво* када је укупан новчани износ остварен појединачним

⁸⁵³ Одлука Уставног суда Републике Србије, Уж бр. 6463/2016 од 22.11.2018. године.

⁸⁵⁴ Милан Шкулић, „Кривично дело у погледу којег је кривично гоњење апсолутно застарело – као део конструкције продуженог кривичног дела“, *Бранич* 1-2/2018, 44-50.

⁸⁵⁵ З. Стојановић (2020), 317.

⁸⁵⁶ *Ibid.*

⁸⁵⁷ И. Вуковић (2021), 362.

делима обухваћен *јединственим умишљајем*.⁸⁵⁸ У свим осталим случајевима се апсолутна застарелост сваке појединачне радње рачуна *одвојено*.⁸⁵⁹

Порески деликти инхерентно имају новчане износе као битно обележје. Чини се неправичним да се, приликом примене правила о продуженом кривичном делу, само код тих кривичних дела не уважава чињеница да је реч о суми остварене пореске уштеде, о чему је напред било речи.⁸⁶⁰ Застарелост кривичног гоњења би требало рачунати и у односу на свако дело које чини продужено кривично дело, јер се код пореских кривичних дела време извршења понекад везује за законом прописан тренутак (на пример, обавезу подношења пореске пријаве, коју је обвезник пропустио да поднесе). Ако је тренутак подношења пореске пријаве релевантан за законодавца да за њега веже претпоставку извршења кривичног дела, било би неоправдано да се тај тренутак занемари код рачунања рокова апсолутне застарелости. Овај аргумент би требало узети са резервом, будући да су у кривичноправној доктрини мишљења сукобљена око природе продуженог кривичног дела, о чему смо напред говорили.

6.3 Однос између одузимања имовинске користи и опорезивања незаконито остварених прихода

Напред је било речи да се, према начелу фактицитета, и незаконито остварени приходи могу опорезовати.⁸⁶¹ Поједини аутори се, чак, залажу да би незаконите приходе требало или изричито предвидети као опорезиви приход у системима глобалног опорезивања дохотка, или их, пак, укључити у неку од цедула код цедуларног опорезивања дохотка.⁸⁶² У овом одељку ћемо анализирати порески третман прихода

⁸⁵⁸ Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1. бр. 1178/2015 од 9.10.2015. године; И. Вуковић (2021), 362.

⁸⁵⁹ „Одговори кривичног одељења Врховног касационог суда на спорна правна питања нижестепених судова са седнице одржане 15.4.2014. године,” 1. Кривично одељење суда је закључило да: „Застарелост кривичног гоњења код продуженог кривичног дела почиње да тече *засебно* за сваку радњу кривичног дела која улази у састав продуженог кривичног дела, почев од прве предузете противправне радње.”

⁸⁶⁰ То није случај само код пореских кривичних дела, већ код свих оних дела код којих је могуће сабрати износе остварене вршењем појединачних аката. То се најчешће односи на имовинске деликте.

⁸⁶¹ Упор. чл. 19 ЗУПИПП. Ако је у кривичном поступку правноснажном пресудом утврђена имовинска корист прибављена кривичним делом, али и плаћен посебан порез према поменутом закону, суд урачунава износ плаћеног посебног пореза у имовинску корист прибављену кривичним делом. Исто правило се примењује и у поступцима одузимања имовине проистекле из кривичног дела.

⁸⁶² Lee Burns, Richard Krever, “Individual Income Tax”, *Tax Law Design and Drafting* (ed. Victor Thuronyi), International Monetary Fund, 1998, 36-37.

Чист глобални модел опорезивања дохотка подразумева да се сви бруто приходи и сви трошкови обвезника узимају заједно и тако се долази до синтетичког нето дохотка, који се подвргава порезу на доходак. Пореске стопе су увек прогресивне, а порез је субјектни и синтетички. Чист цедуларни модел

оствареног обављањем нерегистроване делатности (пореска утаја радњом извршења на други начин прикривањем података од значаја за опорезивање) и импликације тог пореског третмана у кривичноправном контексту.

На првом месту треба истаћи да се обвезником пореза на приход од самосталне делатности сматра свако физичко лице које обавља делатност, независно од тога да ли је та делатност регистрована.⁸⁶³ Порески законодавац на тај начин непосредно примењује начело фактицитета приликом опорезивања дохотка физичких лица. Он то чини признавањем статуса пореског обвезника и физичком лицу које обавља делатност „испод радара“. Приход из те делатности се, по правилу, опорезује порезом на приход од самосталне делатности. Треба направити разлику између опорезивања прихода које физичко лице остварује спорадичном продајом појединих предмета из сопствене имовине и прихода које остварује континуираном продајом коју обавља као делатност. Првопоменути случај није захваћен порезом на приход од самосталне делатности, док у другопоменутом случају опорезиви догађај постоји.⁸⁶⁴ Међутим, пошто је реч о физичком лицу које обавља непријављену делатност, утврђивање пореза се врши у поступку пореске контроле. Пореска контрола код лица које обавља нерегистровану, односно непријављену делатност врши се без плана контроле и налога за контролу. Том лицу се не доставља ни позив за учествовање у пореској контроли.⁸⁶⁵ Ако се у поступку пореске контроле утврди да обвезник обавља нерегистровану, односно непријављену

опорезивања дохотка се заснива на томе да се бруто приходи и трошкови утврђују посебно за сваку врсту прихода, па због тога није дозвољено унакрсно пребијање губитака по једном основу са добицима по другом основу. Пореске стопе су пропорционалне, а цедуларни порези су објектни и аналитички. Између наведених чистих модела постоје четири типичне варијације, од којих се у српском пореском законодавству примењује тзв. „мешовити модел“. Он се темељи на цедуларном опорезивању појединих прихода током календарске године, а по истеку године су ти приходи захваћени комплементарним годишњим порезом на доходак грађана којем су подвргнути само они обвезници чији годишњи доходак (у који не улазе дивиденде, камате, принос од инвестиционе јединице отвореног инвестиционог фонда, капитални добити, приходи од осигурања лица и добити од игара на срећу) прелази прописани годишњи лимит – троструки износ просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Републици у години за коју се утврђује порез, и то само у односу на „вишак“ изнад тог лимита. Вид. D. Popović (2020), 93.

Примера ради, у САД-у је могуће не само опорезовати незаконито остварене приходе, већ је на бруто доходак (који чине и незаконито остварени приходи) могуће признати уобичајене трошкове настале у кривичном или другом судском поступку који се води поводом незаконито остварених прихода (трошкови адвоката, судске таксе и сл.). Вид. US Supreme Court, *Commissioner v. Tellier*, case 383 U.S. 687 (1966), Judgment 24.3.1966. Цитирано према: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/383/687/>, последњи приступ: 29.5.2020. године. Према одлуци Суда, оптужени се користио својим уставним правом да има стручну одбрану у кривичном поступку, па нема разлога да му се не призна право да од свог бруто дохотка одбије трошкове те одбране. Наиме, према схватању Суда, савезни порез на доходак није казна.

⁸⁶³ Чл. 32, ст. 4 ЗПДГ.

⁸⁶⁴ Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-889/2019-04 од 5.2.2020. године.

⁸⁶⁵ Чл. 129, ст. 1 ЗПППА. Пореска управа би у тој ситуацији спровела инспекцијски надзор коришћењем тзв. „прикривене куповине“. Вид. чл. 21а Закона о инспекцијском надзору, *Службени гласник РС*, бр. 36/2015, 44/2018 - др. закон и 95/2018.

делатност, пореска обавеза му се утврђује решењем Пореске управе, проценом пореске основице методом парификације.⁸⁶⁶ На тако утврђену пореску основицу, примењује се пореска стопа за порез на остале друге приходе од 20%, али се обвезнику не признају нормирани трошкови.⁸⁶⁷

Могло би се закључити да обвезник из наведеног хипотетичког примера чини кривично дело недозвољене трговине, али да ће приход који потиче из криминалне активности ипак бити опорезован. Уместо да му тај приход буде опорезован порезом на приход од самосталне делатности по стопи од 15%, биће опорезован применом више пореске стопе (оне која важи код пореза на остали други приход – 20%) и без признавања права на нормиране трошкове. Порески законодавац на тај начин примењује начело фактицитета на конкретан начин, при чему истовремено изражава својеврсну реторзивну⁸⁶⁸ меру према обвезнику опорезујући му приход на неповољнији начин него што би се то учинило да је приход остварен бављењем регистроване делатности.

Други део изложене проблематике се тиче правне „судбине“ прихода који лице оствари бављењем нерегистрованом делатношћу. Наиме, пошто је извршено кривично дело недозвољене трговине из којег је проистекла имовинска корист (нпр. новац од продаје робе), та корист се по закону мора одузети од учиниоца.⁸⁶⁹ Према становишту порескоправне доктрине, нема препреке за опорезивање незаконито стеченог прихода и одузимања имовинске користи стечене кривичним делом.⁸⁷⁰ Српски порески

⁸⁶⁶ Процена пореске основице методом парификације се спроводи на један од следећих начина: (1) на бази расположиве пословне документације о пословању обвезника у периоду који је краћи од периода опорезивања (дневни, недељни, месечни), тако што се на основу тих података процењује пореска основица за период за који се утврђује порез; (2) на бази података и чињеница о оствареном промету (дневном, недељном или месечном), утврђеним увиђајем или пореском контролом, тако што се на основу тих података и чињеница процењује пореска основица за период за који се утврђује порез; (3) упоређивањем са подацима других пореских обвезника који обављају исту или сличну делатност на истој или сличној локацији, под приближно једнаким условима. Вид. чл. 129а, ст. 2 ЗПППА; Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-00-44/2019-04 од 11.2.2019. године. У једном случају је физичком лицу утврђен порез на остали други приход методом парификације, јер је у пореској контроли установљено да се бавио продајом поврћа на пијачној тезги, али да није регистровао ту делатност из које је остваривао приход. Вид. Решење Пореске управе - филијала Раковица бр. 47-00011/2014-0120-010 од 10.2.2014. године.

⁸⁶⁷ У складу са чл. 129а, ст. 2 ЗПППА ако се у поступку пореске контроле утврди да лице обавља нерегистровану, односно непријављену делатност, пореска обавеза му се утврђује решењем, применом методе процене пореске основице парификацијом. Чл. 129а, ст. 3 ЗПППА прописује да се пореска обавеза по основу прихода остварених обављањем непријављене делатности утврђује применом пореске стопе по којој се утврђује и плаћа порез на доходак грађана на друге приходе, без признавања нормираних трошкова.

⁸⁶⁸ Избегавамо употребу термина „казнена мера“ јер је тај термин карактеристичан за примену начела *ne bis in idem* у пореском поступку и кривичном поступку, о чему ће бити више речи у наставку.

⁸⁶⁹ Чл. 92 КЗ.

⁸⁷⁰ Д. Поповић (2017), 62.

законодавац предвиђа да је обвезник пореза на доходак грађана резидент Републике Србије који порез плаћа на свој целокупни светски доходак, а нерезидент за доходак остварен на територији Србије.⁸⁷¹ Под законским појмом дохотка сматрају се приходи из *свих* извора.⁸⁷² Порески законодавац не захтева да приходи које обвезник остварује морају потицати из *законитих* извора. Опорезивањем незаконитих прихода се не врши њихова легализација, већ се остварује уставни принцип опорезивања према економској снази.⁸⁷³ Међутим, у науци пореског права се наглашава да, уколико је кривични поступак окончан пре пореског поступка и имовинска корист одузета, опорезивање се неће спроводити. Да би се опорезивање спречило, неопходно је да обвезник изјави жалбу против решења којим је порез утврђен. Жалбени разлог би се заснивао на тврдњи да је у кривичном поступку одузета имовинска корист која је била предмет опорезивања.⁸⁷⁴ Разлог за такав закључак може бити чињеница да се, према ГФС (енг. *Government Finance Statistics*) класификацији јавних прихода, новчане казне и одузета имовинска корист сматрају другим јавним приходима.⁸⁷⁵ Тај правац размишљања наводи на закључак да је одузимањем имовинске користи спроведен својеврстан поступак опорезивања и да није неопходно то чинити изнова. Према нашем мишљењу, уколико је незаконито стечена имовина одузета, онда нема потребе за њеним опорезивањем јер је нето имовина обвезника враћена у стање које је претходило стицању незаконите имовине, односно порески догађај који би требало опорезовати је престао да постоји.

Код пореског кривичног дела пореска утаја се у кривичноправној доктрини заступа становиште да се „износ утајеног пореза не може одузети применом мере одузимања имовинске користи“.⁸⁷⁶ За такво становиште се у литератури наводе два разлога. Први се темељи на претпоставци да се као имовинска корист која је проистекла из кривичног

⁸⁷¹ Чл. 7, ст. 1 ЗПДГ.

⁸⁷² Чл. 2, ст. 1 ЗПДГ. С економског становишта, приходи су сви „догађаји“ који повећавају нето или чисту имовину. Вид. Ј. Ранковић (1997), 14. Економски концепт прихода је „имун“ на вредносни суд о пореклу прихода.

⁸⁷³ Вид. чл. 91, ст. 2 Устава Републике Србије.

⁸⁷⁴ Д. Роровић (2020), 62. У том случају, Пореска управа може, као првостепени орган, да спроведе допунски поступак, измени своје решење и обустави поступак. Вид. чл. 144, ст. 3, тач. 3 ЗПППА. Уколико првостепени порески орган то не учини, Министарство финансија као другостепени орган има овлашћење да поништи првостепено пореско решење и сам реши пореску управну ствар, тако што ће обуставити поступак против обвезника. Вид. 152, ст. 2 ЗПППА.

⁸⁷⁵ Вид. Г. Илић-Попов (2012), 29.

⁸⁷⁶ Мирослав Ђорђевић, *Одузимање имовине учиниоцима кривичних дела*, докторска дисертација, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2018, 190. Доступан на <http://uvidok.rcub.bg.ac.rs/bitstream/handle/123456789/2528/Dokorat.pdf?sequence=1>, последњи приступ: 28.5.2020. године.

дела не може одузети оно што не може бити обухваћено имовинскоправним захтевом.⁸⁷⁷ Другим становиштем се наглашава да је основна претпоставка за примену мере одузимања имовинске користи та да је имовинска корист дефинитивно (*прим. аут.*) остварена кривичним делом. Докле год није наступила апсолутна застарелост права Пореске управе да порез утврди и наплати, наведени услов није испуњен, јер се порез може утврдити и принудно наплатити.⁸⁷⁸ Односно, докле год постоји *могућност* принудне наплате пореза, чије се плаћање избегава пореском утајом, није могуће применити меру одузимања имовинске користи у кривичном поступку. Судска пракса је, такође, на линији тог размишљања будућу да се неизрицање мере одузимања имовинске користи објашњава чињеницом да се порез „наплаћује у управном поступку“ чиме нам Суд говори да утајени порез треба да наплати Пореска управа.⁸⁷⁹ Штавише, није нужно да је порез претходно *утврђен* у пореском управном поступку - довољно је да он може бити утврђен.⁸⁸⁰ Реч је о новијим схватањима у српској јудикатури, будући да је раније било заступано становиште да се „утајени јавни приходи сматрају противправном имовинском користи“.⁸⁸¹

Сматрамо да наплата пореза треба да остане у сфери пореског права и пореског управног поступка и да тај процес не треба доводити у везу са одузимањем имовине остварене кривичним делом. Напред је указано на сложеност пореског поступка и неке његове специфичности које би требало уважити. Иако би (незаконито) уштеђени порез могао да се сматра повећањем нето имовине обвезника, чињеница је да је до увећања те имовине дошло за износ дугованог пореза. Тај случај не треба мешати са ситуацијом у којој порески обвезник оствари *приход* који потиче од кривичног дела, о чему је напред било више речи. Ако је до повећања нето имовине обвезника дошло незаконитом пореском евазијом, онда тај износ пореског дуга треба утврдити и наплатити у пореском поступку, а у кривичном поступку га осудити и изрећи му законом прописану казну.⁸⁸²

⁸⁷⁷ Ђорђе Лазин, „Правна природа мере одузимања имовинске користи и њен практични значај“, *Анали Правног факултета у Београду* 1-3/1986, 108-115. Кривични законодавац предвиђа да имовинскоправни захтев може да се односи на накнаду штете, повраћај ствари или поништај правног посла, при чему такав захтев у кривичном поступку може поднети лице које је овлашћено да га остварује у парничном поступку. Вид. чл. 252, ст. 2 и чл. 253, ст. 1 ЗКП. Пошто се порез утврђује и наплаћује у пореском поступку закључујемо да се не може истаћи имовинскоправни захтев у висини утајеног пореза.

⁸⁷⁸ М. Ђорђевић (2018), 190.

⁸⁷⁹ Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу, Кж1. бр. 385/2020 од 6.7.2020. године.

⁸⁸⁰ Решење Апелационог суда у Београду, Кж1. бр. 998/19 од 6.11.2019. године.

⁸⁸¹ Решење Окружног суда у Београду, Кж. бр. 624/03 од 31.3.2003. године.

⁸⁸² У упоредној пореској пракси, али и у пракси ЕСЈП-а је актуелно питање повреде начела двоструке угрожености (*ne bis in idem*) на релацији порески управни поступак – кривични поступак, о чему ће касније бити више речи.

6.4 Однос оптужбе и пресуде у пореским предметима

У овом одељку дисертације ћемо испитати однос оптужбе која терети окривљеног за пореско кривично дело и пресуде која се доноси у кривичном поступку. У ту сврху се враћамо на наш раније наведени пример о две саучеснице које су осуђене због пореске утаје, јер су исплате са пословног рачуна привредног друштва на рачун физичких лица евидентирале у пословним књигама привредног друштва као плаћање по основу изградње објеката и набавке опреме, уместо као узимање из имовине. На тај начин су избегле плаћање пореза на приход од капитала у износу од 2.223.750,00 динара.⁸⁸³

Према изричитој законској норми, пресуда се може односити само на лице које је оптужено и само на дело које је предмет оптужбе садржане у поднесеној или на главном претресу измењеној или проширеној оптужници.⁸⁸⁴ У нашем примеру се намеће питање објективног идентитета оптужбе, односно да ли би суд могао да саокривљене огласи кривима и за кривично дело пореске утаје пореза на добит правних лица (под претпоставком да је објективни услов инкриминације испуњен)?⁸⁸⁵ Одговор на постављено питање зависи од тога у којој мери је суду дозвољено да врши модификације пресуде у односу на оптужбу у погледу конститутивних елемената кривичног дела и чињеница.

Наиме, када је реч о конститутивним елементима кривичног дела, у кривичноправној литератури се заступа став да су једине дозвољене модификације у односу на оптужни акт оне код којих се из ширег чињеничног скупа понуђеног од стране тужиоца у оптужби издваја ужи чињенични скуп за који суд по окончању доказног поступка сматра да представља утврђено чињенично стање.⁸⁸⁶

Што се чињеничних модификација тиче, прихватљиве су оне када остане недоказано да је кривичним делом прибављена имовинска корист у већем износу означеном од стране тужиоца, али суд чињенично стање у пресуди саобрази мањем износу чије је прибављање утврђено.⁸⁸⁷ У домаћој кривичноправној доктрини се заступа становиште да при разматрању дозвољености чињеничних модификација од стране суда треба поћи од сврхе оптужног начела – окривљени мора знати за шта је оптужен да

⁸⁸³ Вид. одељак 4.2.1.1. докторске дисертације.

⁸⁸⁴ Чл. 420, ст. 1 ЗКП.

⁸⁸⁵ Евидентирањем исплата са пословног рачуна привредног друштва као плаћање изградње објекта створен је основ за умањивање пореске основице пореза на добит правних лица, а тиме и износа пореза на добит.

⁸⁸⁶ Г. Илић *et al.*, 938.

⁸⁸⁷ *Ibid.*, 939.

би знао од чега да се брани.⁸⁸⁸ Суд увек полази од чињеничног стања које је наведено у оптужном акту, при чему се то чињенично стање може мењати током главног претреса уз страначку интервенцију. Тако јавни тужилац има могућност да измени и допуни свој оптужни акт, а одбрана има право да оспорава чињенице из оптужног акта. Свака друга самоиницијативна интервенција суда у чињенично стање и оглашавање окривљеног кривим за чињенице које му уопште нису стављене на терет доводи у питање право на одбрану.⁸⁸⁹

Пошто је у конкретном случају осуђенима стављено на терет да су давале лажне податке и прикривале податке тако што у пословним књигама нису на исправан начин евидентирале исплате са пословног рачуна, приказујући их као трошкове изградње објеката и набавке опреме, мишљења смо да би суд био овлашћен да у изреци пресуде осуђене огласи кривима и за пореску утају пореза на добит правних лица (не само пореза на приход од капитала). Наиме, у тој ситуацији суд не модификује конститутивне елементе кривичног дела, нити мења чињенични опис. Радње извршења су доказане и у изреци пресуде би оне остале непромењене. Услов је да се у поступку утврди колики је износ утајеног пореза на добит правних лица. Примедбу да осуђене нису имале намеру да утаје порез на добит правних лица не бисмо могли да прихватимо као тврдњу која би искључила субјективни елемент из њихове радње извршења. Законодавац је пореску утају дефинисао на тај начин да намера треба да постоји само у односу на избегавање плаћања (било ког) пореског облика. Иако бисмо могли да прихватимо став да је порез на добит правних лица у овој ситуацији био само „додатак“ на избегавање плаћања пореза на приход од капитала, таква премиса не би променила претходно изнет закључак.

Суд би могао да огласи окривљене кривима и за пореску утају пореза на добит правних лица, али би у ситуацијама када се као чињенична подлога радње извршења користи усклађивање података у пословним књигама Јавно тужилаштво требало да води рачуна и о томе да оптужним актом обухвати све радње извршења пореске утаје и окривљеном на терет стави извршење пореске утаје свих пореских облика за које постоје докази да поткрепе оправдану сумњу. То захтева интензивнију сарадњу Пореске управе и Пореске полиције са Јавним тужилаштвом.

⁸⁸⁸ Vanja Bajović, *O činjenicama i istini u krivičnom postupku*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2015, 61.

⁸⁸⁹ *Ibid.*, 67.

6.5 Примена начела *ne bis in idem* у области пореских деликата

Овај одељак докторске дисертације посвећен је општем правном принципу који у српском правном систему ужива статус људског права прокламованог Уставом,⁸⁹⁰ а предвиђен је и ЕКЈП-ом,⁸⁹¹ чије се одредбе непосредно примењују. Начело *ne bis in idem* („не два пута о истом“, односно забрана двоструке угрожености) треба да спречи да се о истој правној ствари против истог лица воде два поступка. Из његовог појма 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*).⁸⁹² У питању су две забране које проистичу из појма *ne bis in idem*, прва штити лице против кога је поступак правноснажно окончан од поновног покретања поступка за исто (кривично) дело, а друга забрана спречава истовремено вођење два поступка о истој правној ствари против истог лица.⁸⁹³

Примену начела *ne bis in idem* анализираћемо из два угла. Најпре ћемо испитати како се забрана двоструке угрожености примењује на релацији порески прекршај – пореско кривично дело, односно какве су правне последице окончања прекршајног или кривичног поступка на могућност поновног вођења поступка против истог лица поводом исте (пореске) ствари. Затим ћемо испитати да ли се забрана двоструке угрожености може применити и на порески управни поступак, имајући у виду развој у схватањима *ne bis in idem* принципа у јуриспруденцији ЕСЈП-а.

6.5.1 Примена забране двоструке угрожености на релацији порески прекршај – пореско кривично дело

Релевантне норме о заштити од двоструке угрожености унутрашњег права Србије се могу представити на следећи начин:

⁸⁹⁰ Чл. 34 Устава РС.

⁸⁹¹ Чл. 4, прот. 7 ЕКЈП.

⁸⁹² Valsamis Mitsilegas, Fabio Giuffrida, „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.), Publications of the Center of European criminal law, Catania 2017, 209-210.

⁸⁹³ Vanja Bajović, „Načelo *ne bis in idem*“, *Kaznena reakcija u Srbiji* (ur. Đorđe Ignjatović), Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2014, 238.

Табела бр. 9
Упоредни приказ забране двоструке угрожености

Члан 34, став 4 Устава	Члан 4, став 1 ЗКП-а	Члан 8 ЗоП-а
Нико не може бити гоњен ни кажњен за кривично дело за које је правноснажном пресудом ослобођен или осуђен или за које је оптужба правноснажно одбијена или поступак правноснажно обустановљен , нити судска одлука може бити измењена на штету окривљеног у поступку по ванредном правном леку. Истим забранама подлеже вођење поступка за неко друго кажњиво дело .	Нико не може бити гоњен за кривично дело за које је одлуком суда правноснажно ослобођен или осуђен или за које је оптужба правноснажно одбијена или је поступак правноснажно обустановљен .	(1) Никоме се не може поново судити нити му може поново бити изречена прекршајна санкција за прекршај о коме је правноснажно одлучено у складу са законом. (3) Против учиниоца прекршаја који је у кривичном поступку правноснажно оглашен кривим за кривично дело које обухвата и обележја прекршаја не може се за тај прекршај покренути поступак, а ако је покренут или је у току, не може се наставити и довршити .

Поређење које смо направили показује да у српском правном систему начелно није спорна ситуација поновног кривичног гоњења на нивоу кривичног поступка, јер претходна правноснажна осуђујућа, ослобађајућа и одбијајућа пресуда, као и правноснажна обустава кривичног поступка представљају трајну сметњу поновном кривичном гоњењу за исто кривично дело.

Наука казног права указује да је проблематична могућност вођења кривичног поступка по окончању прекршајног поступка за исти догађај.⁸⁹⁴ Тако се и у пракси појављује схватање да је за пресуђену ствар неопходно да ранија одлука, која би служила као повод за одбијање оптужбе, буде кривична, наглашавајући да одлука прекршајног суда не долази у обзир.⁸⁹⁵ Исправно је, у ствари, поћи од претпоставке да је дошло до дуплирања поступака пошто претходна одлука прекршајног суда има статус *res iudicata*, који се стиче моментом наступања правноснажности, без обзира на доступност

⁸⁹⁴ V. Вајовић (2014), 248.

⁸⁹⁵ Пресуда Апелационог суда у Новом Саду, Кж1 бр. 3680/10 од 21.8.2010. године.

ванредних правних лекова.⁸⁹⁶ У том контексту је кривични суд требало да обустави поступак након доношења правноснажне прекршајне пресуде.⁸⁹⁷ Постојање правила да теже дело може садржати и обележја лакшег, те да лакше не искључује теже, прописивањем могућности урачунавања казне, не мења ништа у чињеници да је дошло до вођења два поступка, што Устав не допушта.⁸⁹⁸ Управо због тога је у ЗоП-у и прописана обавеза да се у захтеву за покретање прекршајног поступка наведе да ли је против окривљеног поводом истог догађаја покренут кривични поступак или поступак за привредни преступ.⁸⁹⁹ Уколико је тако, онда прекршајни суд списе доставља надлежном суду на даље поступање и о томе обавештава подносиоца захтева.⁹⁰⁰

Други аспект проблема је да се против окривљеног прво поведе кривични поступак, те да се након неуспешно вођеног кривичног поступка (ослобађајућа или одбијајућа пресуда) поведе прекршајни поступак за исто дело. Правни основ за такав сценарио је правило које налаже да забрана двоструке угрожености у прекршајном поступку у односу на кривични важи само уколико је окривљени у кривичном поступку правноснажно осуђен.⁹⁰¹ Иако је таква могућност дозвољена српским позитивним правом, у науци кривичног права се могу пронаћи критике на рачун напред поменутог законског решења.⁹⁰² Наиме, део кривичноправне доктрине указује да постојеће законско решење угрожава правну сигурност окривљеног. Тврди се да је неоправдано да се окривљени најпре кривично гони, а да се, у случају повољног исхода по окривљеног у кривичном поступку, накнадно покрене прекршајни поступак.⁹⁰³

⁸⁹⁶ Дилеме по овом питању изазива и чл. 63, ст. 3 КЗ који прописује да се затвор или новчана казна коју је осуђени издржао, односно платио за прекршај или привредни преступ, као и казна или дисциплинска мера лишења слободе коју је издржао због повреде војне дисциплине урачунава у казну изречену за кривично дело чија обележја обухватају и обележја прекршаја, привредног преступления, односно повреде војне дисциплине. То значи да кривични законодавац не искључује кривичну осуду иако је претходно дошло до прекршајне осуде, већ само предвиђа да се издржана, односно плаћена казна урачунава у кривичну казну. Кривичноправна доктрина, међутим, заступа гледиште да претходна правноснажна одлука прекршајног суда, под условом да обухвата исто чињенично стање, за кривични суд представља пресуђену ствар која онемогућава вођење кривичног поступка. Вид. И. Вуковић (2016), 145.

⁸⁹⁷ Пресуда ЕСЉП-а у предмету Миленковић против Србије, представка бр. 50124/13, од 1.3.2016. године, објављена у *Службеном гласнику РС*, бр. 61/2016 од 7.7.2016. године.

⁸⁹⁸ Tomica Delibašić, „Pitanje razgraničenja i paralelnih postupaka za krivično delo i prekršaj“, *Pravni život* 9/2015, 798.

⁸⁹⁹ Чл. 181, ст. 8 ЗоП.

⁹⁰⁰ Чл. 183 ЗоП.

⁹⁰¹ Чл. 8, ст. 3 ЗоП.

⁹⁰² Ivan Ilić, Ivan Milić, „Načelo *ne bis in idem* u kaznenom pravu Republike Srbije“, *Žurnal za kriminalistiku i pravo* 1/2018, 66.

⁹⁰³ *Ibid.*

Корпус процесних правила онемогућава да се прекршајни поступак води ако је већ покренут кривични поступак за исто дело. Ако се, пак, прво правноснажно пресуди у прекршајном поступку, онда није могуће да исто лице за исто дело буде гоњено и осуђено у кривичном поступку. Уколико се кривични поступак оконча повољно по окривљеног, према нашем мишљењу, то не даје могућност накнадног покретања прекршајног поступка за исто дело, иако је по слову ЗоП-а тако нешто имплицитно дозвољено. У том смислу бисмо се сложили са појединим схватањима кривичноправне доктрине.⁹⁰⁴ Вођење прекршајног поступка у том случају и евентуална накнадна осуда била би противна ЕКЉП-у и схватањима ЕСЉП-а.

6.5.2 Примена забране двоструке угрожености на релацији порески управни поступак – порески деликт

Пажњу ћемо, такође, посветити питању примене начела забране двоструке угрожености на релацији порески управни поступак – прекршајни, односно кривични поступак. Анализирамо да ли је могуће позвати се на начело *ne bis in idem* уколико је о пореској ствари одлучено у прекршајном или кривичном поступку, али је поводом истог пореског догађаја покренута принудна наплата пореза у пореском поступку, у којем је од пореског обвезника наплаћено пенално увећање главног пореског дуга (без приписане камате) за 5%.⁹⁰⁵

У вези са наведеним се у литератури могу пронаћи најмање два кључна аргумента. Прво, у ситуацији када порески обвезник, поред дугованог пореза, плаћа и камату и накнаду пеналног карактера којом се увећава главни порески дуг на дан отпочињања поступка принудне наплате, а у исто време може бити кажњен и новчаном или затворском казном, онда кумулација свих тих „санкција“ може бити непропорционална повреди прописа коју тај обвезник чини.⁹⁰⁶ Друго, у тој ситуацији би се 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 су различите, а постоји ризик од различитих исхода.⁹⁰⁷ Томе бисмо додали да вођење више

⁹⁰⁴ *Ibid.*

⁹⁰⁵ Чл. 78 ЗПППА.

⁹⁰⁶ Philip Baker, “Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the ECJ)”, *European Taxation* August/2016, 345. Не треба, међутим, мешати прекршајне санкције са каматом. Кроз изречену казну се изражава осуда за учињени прекршај или кривично дело, док камата прати доцњу и, сама по себи, нема кривичну конотацију. Вид. European Court of Human Rights, *Boofzheim v. France*, Case 52938/99, Judgment 3.12.2002.

⁹⁰⁷ P. Baker (2016), 345. 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, а онда би морао да иницира хитан поступак пред Управним судом за суспензију извршења ожалбеног пореског управног акта

паралелних поступака намеће додатни доказни терет и пореском обвезнику и Пореској управи.⁹⁰⁸

Наведена проблематика није уређена ниједним српским позитивним законом (ЗПППА, КЗ, ЗКП и ЗоП). Због тога се наша анализа темељи на постојећој јуриспруденцији ЕСЉП-а и Европског суда правде, која је о питању примењивости стандарда забране двоструке угрожености закључила да опсег примене тог правног стандарда треба проширити у односу на традиционално схватање. Међутим, новија судска пракса наведених међународних судова је увела одређена ограничења.

До 2016. године јуриспруденција ЕСЉП-а и Европског суда правде је „нагињала“ ка широј примени *ne bis in idem*. Тај благонаклон приступ 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“.⁹⁰⁹ Полазећи од те премисе, међународни судови су у материјалном смислу проширили домашај забране двоструке угрожености тако да се *ne bis in idem* принцип може применити и у управним поступцима, ако су „по својој природи казнени“.⁹¹⁰ Ипак, размере криминалитета у области привреде и пореза су приморале међународне судове да преиспитају своја претходна становишта. То је учињено, не променом става у схватању елемента *idem*, већ развојем правне дефиниције појма *bis*. Наиме, у законодавствима развијених држава се прописују административне и кривичноправне казне као мере генералне превенције и симултано вођење управног и казног поступка у области пореза је уобичајена пракса (енг. *double-track enforcement regimes*; режим двоструког колосека).⁹¹¹ Да би такав вид „одвраћања“ од понашања којима

како би спречио принудну наплату и обрачун камате на утврђени порески дуг, при чему би морао истовремено да се брани у прекршајном поступку. Вид. чл. 147 ЗПППА. Све то захтева примену различитих правних стандарда којима се мора прилагодити правна аргументација, због чега се ангажују време, ресурси и експерти.

⁹⁰⁸ 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. Вид. чл. 51, и чл. 147, ст. 2 ЗПППА.

⁹⁰⁹ Court of Justice of the European Union, *Leopold Henri Van Esbroeck*, Case 436/04, Judgment 9.3.2006, para. 42; European Court of Human Rights, *Sergey Zolottukhin v. Russia*, Case 14939/03, Judgment 10.2.2009, para. 84; На истом становишту је и српска наука кривичног права. Вид. V. Bajović, 244.

⁹¹⁰ European Court of Human Rights, *Engel and Others v. The Netherlands*, Case 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, Judgment 8.6.1976, para. 82; Court of Justice of the European Union, *Aklagaren v. Hans Akerberg Fransson*, Case 617/10, Judgment 26.2.2013, para. 37. У пресуди се наводи да *ne bis in idem* принцип не спречава државе чланице да наметну административну и кривичну санкцију због неплаћања ПДВ-а, докле год првопоменуто није по својој природи казнена мера.

⁹¹¹ European Court of Human Rights, *A and B v. Norway*, Case-24130 /11; 29758/11, Judgment 15.11.2016, para. 86; Court of Justice of the European Union, *Luca Mancini*, Case 524/15, Judgment 20.3.2018, para. 56; Court of Justice of the European Union, *Garlsson Real Estate SA in liquidation*, Case 537/16, Judgment 20.3.2018, para. 33; Court of Justice of the European Union, *Enzo Di Puma*, Case 596/16 and 597/16, Judgment 20.3.2018, para. 38.

се крше порески прописи био усаглашен са заштитом од двоструке угрожености, ЕСЉП и Европски суд правде су променом свог става по питању појма *bis* спустили праг толеранције и ограничили примену заштите од двоструког угрожавања. У том правном амбијенту ћемо у наставку анализирати примену *ne bis in idem* принципа у порескоправном контексту.

6.5.3 Забрана двоструке угрожености у пореском управном поступку кроз јуриспруденцију ЕСЉП-а

Циљ чл. 4, прот. 7 ЕКЉП-а јесте да „забрани поновно вођење кривичног поступка окончаног правноснажном одлуком“.⁹¹² На овом месту се треба укратко осврнути на садржину поменутог чл. 4, ст. 1, прот. 7 ЕКЉП-а, 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 правоснажно ослобођен или осуђен у складу са законом и кривичним поступком те државе.“ Три кључне компоненте начела *ne bis in idem* су одговори на следећа питања: (1) Да ли је порески поступак по карактеру кривичан; (2) Да ли се у пореском поступку ради о истом делу (иста пореска ствар) и (3) Да ли је дошло до дуплирања поступка (*bis*).⁹¹³

6.5.3.1 Да ли је порески поступак у Србији по својој природи кривичан поступак?

Проблематика заштите од двоструке угрожености отвара питање примењивости чл. 4, прот. 7 и чл. 6 ЕКЉП-а на порески поступак.⁹¹⁴ Наиме, начело *ne bis in idem*, у контексту ЕКЉП-а, 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-а.⁹¹⁵ О наведеној дилеми постоји обимна јуриспруденција ЕСЉП-а, који је кроз своја тумачења ЕКЉП-а закључио да значајна

⁹¹² European Court of Human Rights, *Guide on Article 4 of Protocol no. 7 to the European Convention on Human Rights – Right not to be tried or punished twice*, Council of Europe, Directorate of the Jurisconsult 2018, 5.

⁹¹³ *Ibid.*

⁹¹⁴ Чл. 4, прот. 7 ЕКЉП, да поновимо, прописује 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. Чл. 6 ЕКЉП прописује 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.

⁹¹⁵ Појмови као што су „кривична оптужба“ или „кривични поступак“ имају аутономна значења у контексту ЕКЉП-а, што значи да за класификацију није важно да ли се неки поступак формално дефинише као кривични, прекршајни или управни у националним правима.

административна казна, наметнута као општа санкција због повреде пореских прописа, конституише „кривичну оптужбу“. Јуриспруденција ЕСЉП-а је доследна у схватању да наметање споредних пореских давања (енг. *tax surcharges*) може да се разуме као значајна административна казна.⁹¹⁶ Појам „кривични поступак“ мора се схватити у светлу општих принципа који се тичу „кривичне оптужбе“ у контексту чл. 6 и 7 ЕКЉП-а. Због тога је разумљиво проширивање гаранција из чл. 4, прот. 7 ЕКЉП-а на порески поступак.⁹¹⁷

У српском пореском праву увећање главног пореског дуга за 5% у поступку принудне наплате пореза могло би да се сматра споредним пореским давањем, на начин како то наводи ЕСЉП.⁹¹⁸ Циљ наведеног увећања јесте додатно обесхрабрење неблаговременог измиривања пореских обавеза. Такво увећање од 5% има карактер својеврсне казне. Тај закључак подржава и 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.

Намеће се питање да ли пенално увећање пореског дуга за 5% може да се тумачи као „значајни износ“.⁹¹⁹ Наиме, у досадашњој јуриспруденцији ЕСЉП-а се у поменутом контексту помиње најмањи износ од 10%, односно 20% пореског дуга, али не постоји „праг“ који пенално увећање пореског дуга треба да достигне да би се сматрао „значајним износом“.⁹²⁰ Стандард „значајног износа“ се не може *in abstracto* дефинисати, па ЕСЉП процењује испуњеност тог стандарда од случаја до случаја.

Српско пореско право познаје стандард непримерено великог оптерећења и битне економске штете,⁹²¹ који постоје ако порески дуг износи најмање, и то за:

⁹¹⁶ Шведска је 1971. године у свој порески систем увела законски основ да Пореска управа може да у пореском поступку изрекне новчане санкције обвезницима који благовремено не доставе податке од значаја за утврђивање ПДВ-а, пореза на доходак и доприноса. Ту новчану санкцију је ЕСЉП препознао као „кривичну по својој природи“. Због тога је и поступак у којем се таква санкција изриче „кривични поступак“. Вид. European Court of Human Rights, *Bendenoun v. France*, Case 12547/86, Judgment 24.2.1994; European Court of Human Rights, *Jussila v. Finland*, Case 73053/01, Judgment 23.11.2006, para. 32.

⁹¹⁷ Larisa Gerzova, “A Recent Decision on the Application of the *Ne Bis in Idem* Principle in the Tax Context”, *European Taxation*, June 2013, 291.

⁹¹⁸ European Court of Human Rights, *Lucky Dev v. Sweden*, Case 7356/10, Judgment 27.11.2014, para. 51; European Court of Human Rights, *Manasson v. Sweden*, Case 41264/98, Judgment 8.4.2003, pg. 22. Према схватању ЕСЉП-а, кривични контекст права на правично суђење може се применити ако споредно пореско давање: (1) представља опште правило које се односи на све пореске обвезнике; (2) није новчана компензација за штету која се причињава фискусу, већ је казна с циљем генералне превенције; (3) има казнену сврху и (4) представља „значајан“ износ.

⁹¹⁹ Апсолутни износ те пеналне мере зависи од висине неплаћеног а доспелог пореског дуга.

⁹²⁰ European Court of Human Rights, *Janosevic v. Sweden*, Case 34619/97, Judgment 23.7.2002, para. 69.

⁹²¹ Чл. 73, ст. 1 ЗПППА.

- физичко лице – 10% од опорезивих прихода;
- предузетника и мало правно лице – 5% од укупног годишњег прихода исказаног у последњем финансијском извештају, односно паушалног прихода;
- средња и велика правна лица – 5% од обртних средстава исказаних у последњем финансијском извештају.⁹²²

Може се поставити питање да ли се непримерено велико оптерећење или битна економска штета могу сматрати „значајним износом“. Пенално увећање пореског дуга се одређује у процентуалном износу од пореског дуга, који у себи не садржи камату, док се непримерено велико оптерећење, односно битна економска штета одређују у односу на опорезиве приходе или друге показатеље економске снаге обвезника. Те величине би могле да се пореде у апсолутним износима у случају када би порески дуг обвезника и, примера ради, његов укупан годишњи приход били у истом износу, што је тешко замислив сценарио.

Пенално увећање пореског дуга не би могло *ex praescripto* да се сматра непримерено великим оптерећењем, па је отворено питање да ли би 5% увећања пореског дуга могло да се сматра „значајним износом“. Напред је било речи да је ЕСЉП у случају *Chambaz v. Switzerland* заузео став да се у порескоправном контексту свака санкција ретрибутивног карактера (без обзира на њену висину – прим. аут.) може сматрати „значајним износом“. Томе бисмо додали још најмање три разлога који подржавају наведену тезу.

Први разлог се може илустровати следећим хипотетичким примером. На основу благовремене и исправне пореске пријаве, пореском обвезнику је решењем Пореске управе утврђен порески дуг за порез на капитални добитак у износу од 700.000,00 динара и тај дуг је доспео за наплату 1.2.2019. године. Порески обвезник није благовремено платио порески дуг, због чега му је Пореска управа упутила опомену, о коју се порески обвезник оглушио, и након тога је решењем одређена принудна наплата 1.3.2019. године. Принудно је наплаћен утврђени порески дуг, а обрачунати су камата од дана када је порески обвезник пао у доцњу до дана плаћања (6.117,81 динара) и пенално увећање главног пореског дуга за 5% на дан отпочињања поступка принудне наплате (35.000,00 динара). Након тога је против пореског обвезника покренут прекршајни поступак због учињеног прекршаја из чл. 180, ст. 2 ЗПППА, о којем је напред било више речи. Будући да је порески дуг (принудно) наплаћен, та чињеница би у прекршајном поступку имала третман олакшавајуће околности, што би на суд утицало да изрекне казну ближу посебном минимуму запређене казне (5.000,00 динара) или опомену.⁹²³ Претпоставке

⁹²² Чл. 2 Уредбе о ближним условима за одлагање плаћања пореског дуга, *Службени гласник РС*, бр. 53/2003, 61/2004 и 71/2005.

⁹²³ Прекршајни суд у Београду је у 2017. години изрекао 982 опомене у случајевима када су окривљени (добровољно или принудно) платили порески дуг, а против њих је вођен прекршајни поступак. У истом

које смо користили у овом примеру нас упућују на закључак да, с имовинског становишта, ефекат камате и пеналног увећања пореског дуга у економском смислу може бити осетнији од санкције или казне у прекршајном поступку. Износ пеналног увећања пореског дуга из нашег примера превазилази посебни минимум запрећене казне за порески прекршај. У том контексту не би било погрешно сматрати пенално увећање пореског дуга „значајним износом“.

Друго, српско пореско право познаје и *sui generis* реторзивне мере које се примењују према пореским обвезницима који крше одредбе пореских прописа. Једна таква реторзивна мера је да се „несамосталном предузетнику“⁹²⁴ опорезиви приход утврђује као бруто приход и опорезује се порезом на остале друге приходе. То значи да такав обвезник неће имати право на нормиране трошкове у висини од 20% његовог бруто прихода, већ ће му укупан бруто приход бити опорезован пропорционалном пореском стопом од 20%.⁹²⁵ Чињеница да је код тзв. осталих других прихода у редовним околностима опорезив приход – бруто приход умањен за нормиране трошкове, а да се право на исто умањење не признаје „несамосталном предузетнику“ наводи нас на закључак да се такав обвезник индиректно санкционише.⁹²⁶ То значи да се према обвезнику најпре примењује неповољнији порески третман због начина на који је организовао своје пословање, а уколико тако утврђен порез не буде плаћен, принудном наплатом се порески дуг увећава за 5%.

Треће, принудна наплата пореског дуга је у српском пореском праву готово ван судске контроле. Да поновимо, принудна наплата отпочиње доношењем решења о принудној уплати.⁹²⁷ Против тог решења порески обвезник има право жалбе која, међутим, нема суспензивно дејство.⁹²⁸ Порески обвезник може захтевати да се одложи

периоду је изречено 797 казни. Дакле, већи је број изречених опомена од броја изречених казни. То значи да Прекршајни суд у Београду плаћање пореског дуга оцењује као олакшавајућу околност. Податке је Прекршајни суд изнео у документу *Извештај о броју формираних и решених предмета по ЗПППА у периоду од 1.1.2015. године до 31.12.2017. године*, а на основу нашег захтева за слободни приступ информацијама од јавног значаја СУ II 17а-1206/2018-1 од 30.3.2018. године.

⁹²⁴ Оном који „падне“ тест самосталности.

⁹²⁵ Чл. 85, ст. 5 ЗПДГ.

⁹²⁶ У упутству за примену теста самосталности се наводи да је његова последица „утврђивање пореске обавезе према утврђеном чињеничном стању за које се сматра да је приближније економској суштини, а не према формално представљеном чињеничном стању.“ Вид. *Упутство за примену члана 85 став 1 тачка 17 Закона о порезу на доходак грађана у пореској контроли (тест самосталности)*, Министарство финансија РС, Београд 2020, 10. Ипак, иако је економска суштина трансакција између „несамосталног предузетника“ и налогодавца ближа пореском третману осталих других прихода, порески законодавац је управо „несамосталном предузетнику“ ускратио право на нормиране трошкове који би иначе били признати. Тај искључив однос говори о својеврсној осуди понашања „несамосталног предузетника“.

⁹²⁷ Чл. 77, ст. 2 ЗПППА.

⁹²⁸ Чл. 77, ст. 5 и чл. 147, ст. 1 ЗПППА.

извршење ожалбеног решења на два различита начина. Најпре, он то може да захтева од другостепеног пореског органа (Министарство финансија – Сектор за другостепени порески и царински поступак).⁹²⁹ Међутим, тај приступ се може довести у питање с 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 чије се одлагање тражи. Сем тога, упркос законском року од пет дана, нису ретке ситуације да другостепени орган „ћути“ о поднетом захтеву.⁹³⁰ Време је кључни фактор у овом поступку. Други приступ је да обвезник поднесе захтев за одлагање извршења ожалбеног решења Управном суду.⁹³¹ Проблем, међутим, може да настане јер 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 наведених решења.⁹³² Проблем на који указујемо можда највише долази до изражаја код ПДВ-а. Наиме, ПДВ се утврђује самоопорезивањем, па отуда нема пореског решења, које би могло да се напада жалбом и чије би се извршење, евентуално, одлагало. Решење се појављује једино у фази принудне наплате и само је тај акт нападљив жалбом, а управносудска пракса не признаје право на одлагање извршења тог решења. Обвезник који падне у доцњу са плаћањем ПДВ-а нема делотворни правни механизам одбране од принудне наплате када долази до пеналног увећања од 5%, при чему тај исти догађај представља и порески прекршај, за који је прописана новчана казна у висини од 10% до 50% износа дугованог пореза, а не мање од 250.000 динара за правно лице, односно 50.000 динара за предузетника.⁹³³ Одговорно лице у правном лицу се кажњава новчаном казном у распону од 10.000 динара до 100.000 динара.⁹³⁴ Обвезници немају могућност делотворне судске контроле пореског поступка у којем се утврђује и плаћа ПДВ, као ни одлуке којом им се порески дуг увећава за 5%, а реч је о издашном фискалитету, што значи да ни пенално увећање пореза у апсолутним износима није занемарљиво.

Пенално увећање од 5% не би могло да се *prima facie*, на бази јуриспруденције ЕСЉП-а, тумачи као „значајан износ“ који, између осталог, дефинише порески поступак као „кривични по својој природи“ за потребе примене ЕКЉП-а. У истраживању се нисмо сусрели са одлуком ЕСЉП-а у којој је административна санкција изречена у пореском поступку била у износу који је номинално прописан српским ЗПППА, тако да се поређење у том смислу не може извршити. Међутим, стоји чињеница да се ЕСЉП не

⁹²⁹ Чл. 147, ст. 2 ЗПППА.

⁹³⁰ Чл. 147, ст. 3 ЗПППА.

⁹³¹ Чл. 23, ст. 2 ЗУС.

⁹³² Решење Управног суда Уо бр. 4/17 од 24.1.2017. године; Решење Управног суда Уо бр. 5/17 од 24.1.2017. године. Супротно вид. Z. Tomić (2012), 455; M. Ђокић (2018), 268-269.

⁹³³ Чл. 177, ст. 3 ЗПППА.

⁹³⁴ Чл. 177, ст. 6 ЗПППА.

ослања *искључиво* на висину пеналног увећања које државе намећу у пореском поступку, већ је то само један од критеријума који одређује правну природу поступка. Поређење пеналног увећања са неким прекршајним казнама показује његову *оштрину*. Српско пореско и управно законодавство има, према нашем мишљењу, системски недостатак у виду непостојања делотворне судске контроле принудне наплате пореза, а у издвојеном мишљењу судије у предмету *A and B v. Norway* наглашен је значај делотворне судске контроле акта којим се обвезнику намеће пенално увећање пореског дуга, о чему ће у наставку бити више речи.

Имајући у виду претходна излагања, могло би се рећи да је српски порески систем установљен на два одвојена правна стуба. Први стуб чини корпус пореских закона који уређују пореско материјално и процесно право. Други стуб чине порески прекршаји и пореска кривична дела, која пружају казненоправну заштиту фискусу. Та два стуба функционишу симултано, али не нужно координирано (понекад суд нема информацију да је, примера ради, обвезник одложио извршење ожалбене одлуке у пореском поступку, иако је на бази те одлуке поднет захтев за покретање прекршајног поступка због неплаћања пореза; образложења судских одлука не садрже објашњења да ли је и због чега суд размотрио чињеницу да је порез плаћен, али са доцњом и сл.). Нема доказа који би потврдили, али ни оних који би искључили могућност третмана пореског поступка у Србији као „кривичног по својој природи“ у контексту јуриспруденције ЕСЉП-а. Сем тога, остаје отворено питање да ли пенално увећање доспелог а неплаћеног пореског дуга за 5%, *заједно* са неповољним пореским третманом појединих прихода (нпр. прихода „несамосталних предузетника“) представља „значајан износ“ у контексту судске праксе ЕСЉП-а.

6.5.3.2 Појам истог (пореског) 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 ЕСЉП 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.⁹³⁵ Српска кривичноправна наука је на становишту да појам „истог дела“ треба разумети као „нераскидиву повезаност чињеница.“⁹³⁶ 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

⁹³⁵ *Sergey Zolottukhin v. Russia*, para. 83.

⁹³⁶ V. Bajović (2014), 251.

„нераскидиво јединство“.⁹³⁷ Домаћа судска пракса, међутим, прихвата нешто уже схватање, према којем је довољно да постоји идентитет чињеничног описа дела, независно од његове правне квалификације.⁹³⁸

Узмимо пример пореског обвезника - физичког лица којем је у пореској контроли утврђен порез на приход од капитала, јер Пореска управа сматра да се исплате са пословног рачуна привредног друштва, чији власник и директор је обвезник, на лични рачун пореског обвезника третирају као узимање из имовине и коришћење услуга привредног друштва од стране власника друштва за њихове приватне потребе и личну потрошњу.⁹³⁹ Порез је утврђен решењем Пореске управе и привредно друштво - порески платца је против решења благовремено изјавио жалбу. Међутим, поднет је и захтев за покретање прекршајног поступка против правног лица (привредног друштва - пореског платца) и против одговорног лица у правном лицу (физичког лица - пореског обвезника), јер поводом поменуте трансакције привредно друштво није поднело пореску пријаву, није обрачунало и није платило порез на приход од капитала.⁹⁴⁰ Применом напред наведених критеријума кривичноправне науке и судске праксе можемо закључити да је реч о истом пореском догађају који има следеће последице: (1) Против пореског платца се може покренути принудна наплата пореза (изјављена жалба нема суспензивно дејство) и биће му наплаћено једнократно увећање пореског дуга у висини од 5%; (2) Осуђујућа пресуда у прекршајном поступку резултира новчаном казном за правно лице у распону од 30% до 100% износа дугованог пореза утврђеног у пореској контроли, а не мања од 500.000 динара, а за одговорно лице у правном лицу новчаном казном од 10.000 до 100.000 динара. Пошто се пенално увећање пореза у поступку принудне наплате наплаћује од привредног друштва (пореског платца), а не од физичког лица (пореског обвезника), начело *ne bis in idem* би могло да функционише само у односу на правно лице.

Сматрамо да елемент *idem*, схваћен као „нераскидива повезаност чињеница“, постоји када биће пореског деликта подразумева пропуштање плаћања пореза, јер само тада можемо говорити о материјалном идентитету пореског догађаја у порескоправном и казненоправном контексту. Примера ради, можемо говорити о истом делу у следећој пореској ситуацији: порески обвезник-физичко лице који не плати порез утврђен решењем Пореске управе добија најпре пореску опомену, а уколико ни у року из

⁹³⁷ *Ibid.*

⁹³⁸ *Ibid.*

⁹³⁹ Чл. 61, ст. 1, тач. 4 ЗПДГ.

⁹⁴⁰ Чл. 177, ст. 1 ЗПППА. Када би износ пореза чије се плаћање на наведени начин избегава био преко милион динара, била би реч о кривичном делу пореска утаја радњом извршења непријављивање стеченог прихода. Разлог је тај што се порез на приход од капитала плаћа по одбитку, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник. Вид. чл. 99, ст. 1, тач. 3 ЗПДГ. То значи да је подношење пореске пријаве ППДГ-ЗР обавеза.

опомене не плати дуговани и доспели порез следи принудна наплата, у оквиру које се главни порески дуг увећава за 5%. Међутим, исти пропуст (неплаћање пореза утврђеног решењем Пореске управе) је и порески прекршај из чл. 180, ст. 2 ЗПППА.

6.5.3.3 Појам двострукости (кривичног) поступка (*bis*)

Циљ чл. 4, прот. 7 ЕКЉП-а је, да поновимо, да спречи понављање кривичног поступка који је претходно правноснажно окончан. ЕСЉП појашњава да чл. 4, прот. 7 ЕКЉП-а није ограничен на заштиту од двоструке осуде, већ да штити и од двоструке оптужбе.⁹⁴¹ Потребно је да одговоримо на питање да ли је у пореском управном поступку одлучено о правној ствари поводом које се накнадно води прекршајни или кривични поступак. Одлучивање подразумева да поступак треба да задовољи најмање два елемента: (1) у њему се мора одлучивати о правима и обавезама на које се примењује чл. 6, ст. 1 ЕКЉП-а;⁹⁴² (2) орган који одлучује мора да има овлашћење и надлежност, која почива на националном праву, да коначно и обавезујуће одлучи о правима и обавезама.⁹⁴³ Пошто се гаранција права на правично суђење примењује и у управном поступку, па чак и онда када орган управе примењује дискреционо овлашћење, произлази закључак да се и у пореском управном поступку одлучује. Такође, у пореском управном поступку се доносе порески управни акти којима Пореска управа решава о појединачним правима и обавезама пореског дужника из порескоправног односа.⁹⁴⁴ У том контексту се може тврдити да се у пореском управном поступку одлучује у смислу ЕКЉП-а.

Међутим, подсетимо да је у случају *A and B v. Norway* ЕСЉП значајно смањио опсег примене заштите од двоструке угрожености када је реч о кривичним и административним санкцијама у погледу истог (пореског) догађаја. У том случају је ЕСЉП заузео став да докле год порески и кривични поступак представљају „комплементарни одговор“ на кршење прописа и комбинују се тако да формирају „кохерентну целину“, како би санкционисали различите аспекте повреде прописа, треба их сматрати двама сегментима једног истог поступка. ЕСЉП додаје да та два дела треба да буду „довољно материјално и временски повезана“. Фактори који дефинишу постојање довољне материјалне повезаности, према ставу ЕСЉП-а, су следећи:

- (1) Поступци имају комплементарне сврхе, па зато не само *in abstracto*, већ и *in concreto*, тангирају различите друштвене аспекте пореског догађаја;

⁹⁴¹ *Sergey Zolottukhin v. Russia*.

⁹⁴² Реч је о гаранцији права на правично суђење.

⁹⁴³ А. Јакшић, 162.

⁹⁴⁴ Чл. 34, ст. 2 ЗПППА.

- (2) Двострукост поступака је предвидива последица у праву и у пракси;
- (3) Поступци су спроведени на начин да, у највећој могућој мери, избегавају двострукост прикушљања и процене доказа;
- (4) „Пре свега“ успостављају 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.⁹⁴⁵

Поред материјалне повезаности, мора постојати и временска повезаност између пореског поступка и кривичног, односно прекршајног поступка.⁹⁴⁶ Иако није неопходно да се та два поступка спроведу симултано, нити је редослед поступака релевантан, ЕСЉП у случају *A and B v. Norway* није пружио детаљније образложење по питању временске повезаности. Једино што је ЕСЉП нагласио јесте да лице не би требало да буде изложено „непотребним и дугим поступцима“.⁹⁴⁷

Пресуда у случају *A and B v. Norway* је критикована већ у самој одлуци. Издвојеним мишљењем се указује да би систем двоструког третмана пореског догађаја (енг. *double-track enforcement regime*) био у складу са ЕКЉП-ом, уколико 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.⁹⁴⁸ 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 у циљу генералне превенције.⁹⁴⁹ Критике на рачун правног резона ЕСЉП-а долазе и од порескоправне науке, која сматра да је одлука донета под великим притиском држава у чијем је интересу да бране своје системе двоструког третмана пореског догађаја.⁹⁵⁰ Порескоправна доктрина најпре указује да постоји правна неизвесност око критеријума 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, као и

⁹⁴⁵ *A and B v. Norway*, paras. 121, 130, 132, 139.

⁹⁴⁶ Ивана Радисављевић, „Кривично дело пореска утаја у српском праву“, *Идентитетски преображај Србије*, Београд 2020, 204.

⁹⁴⁷ *A and B v. Norway*, paras. 128, 134.

⁹⁴⁸ *Ibid.*, para. 24. У српском правном систему би то значило да обвезник тражи од Управног суда да решава у спору пуне јурисдикције, која је у пракси изузетно ретка. Вид. Z. Tomić (2012), 627.

⁹⁴⁹ *A and B v. Norway*, Dissenting opinion of Judge Pinto de Albuquerque, para. 27.

⁹⁵⁰ Sofia Mirandola, Giulia Lasagni, “The European *ne bis in idem* at the Crossroads of Administrative and Criminal Law”, *Eucrim* 2/2019, 127.

конститутивним елементима противправног понашања, уводећи тако „на мала врата“ елементе који су у претходним одлукама били искључени из појма *idem*, управо са циљем пружања већег обима заштите појединаца од двоструког угрожавања.⁹⁵¹ Критика се може упутити и на рачун постојања механизма који би омогућио комплементарност између пеналног увећања пореског дуга и кривичне санкције. У једном случају је ЕСЉП 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.⁹⁵² ЕСЉП је на тај начин порески и кривични поступак третирао као јединствен процес који представља „кохерентну целину“, упркос чињеници да кључни критеријум који дефинише ту кохерентност није постојао. Највећи проблем представља услов недуплирања доказног поступка, односно прикупљања и процене доказа. Из образложења појединих одлука из области пореза пред ЕСЉП-ом стиче се утисак да се избегавање дуплирања доказног поступка схвата на начин да се одлучујућа предност даје доказима који се прикупљају у потоњем казненом поступку.⁹⁵³ На тај начин се прикупљање доказа ограничава на један поступак, без могућности њиховог накнадног преиспитивања. Порескоправна доктрина тај приступ сматра „неразумним ограничењем“, са чим се и ми слажемо.⁹⁵⁴ Наиме, истрага у кривичном поступку, као и подношење захтева за покретање прекршајног поступка обично следе након окончања пореског управног поступка. То значи да ЕСЉП заступа став да се информације и докази до којих је Пореска управа дошла у току пореског поступка „по аутоматизму“ доставе полицији или јавном тужилаштву, који прикупљају доказе за потребе кривичног поступка.⁹⁵⁵ 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 уколико то не учине, о чему је напред било више речи. Примена начела *ne bis in idem* тако долази у колизију са правом на правично суђење, према којем се окривљени може бранити ћутањем. Достављање осетљивих података и доказа до којих је Пореска управа дошла у пореском поступку полицији, која прикупља доказе за кривични поступак против истог обвезника, може знатно ограничити право обвезника да се у кривичном или прекршајном поступку брани ћутањем. Порески поступак постаје „средство“ за прикупљање доказа против обвезника на начин који у кривичном поступку не би био прихватљив (односно под принудом).

⁹⁵¹ *A and B v. Norway*, para. 144; S. Mirandola, G. Lasagni, 128.

⁹⁵² European Court of Human Rights, *Matthildur Ingvarsdottir v. Iceland*, Case 22779/14, Judgment 4.12.2018, paras. 60-61.

⁹⁵³ European Court of Human Rights, *Jóhannesson and others v. Iceland*, Case 22007/11, Judgment 18.5.2017, para. 53.

⁹⁵⁴ S. Mirandola, G. Lasagni, 128-129.

⁹⁵⁵ *Ibid.*

6.5.3.4 Оцена примењивости начела *ne bis in idem* у српском пореском поступку

Напред смо закључили да номинални износ пеналног увећања пореског дуга од 5%, на први поглед, не одређује порески поступак као кривични у контексту јуриспруденције ЕСЉП-а. Ни сходна примена правила о непримерено великом оптерећењу не доводи до закључка да је порески поступак кривични за потребе ЕКЉП-а. Ипак, пенално увећање, исказано у апсолутним износима, може да достигне висину појединих запређених прекршајних казни, а системски недостатак у виду непостојања делотворне судске контроле поступка принудне наплате пореза указују на одређене показатеље кривичне природе пореског поступка. Сем тога, ако пенално увећање пореског дуга сагледамо заједно са неповољним пореским третманом појединих трансакција (на пример, код примене теста самосталности) могли бисмо да закључимо да је српски порески поступак ипак „кривични“ за потребе примене ЕКЉП-а.

Процена постојања елемента *bis* у светлу случаја *A and B v. Norway* је проблематична. Најпре, порески поступак јесте процес у којем се „одлучује“ у контексту ЕКЉП-а и одговарајуће јуриспруденције ЕСЉП-а. Порески поступак има за циљ утврђивање и наплату пореза, уз санкционисање пореског обвезника који повреди норму пореског права. 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 предвидива 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.

У српској судској пракси се избегавање двострукости прикупљања и процене доказа схвата на исти начин као што то чини ЕСЉП пошто кривичне пријаве и захтеве за покретање прекршајног поступка подноси Пореска полиција, на основу података које јој достави Пореска управа. Анализом судске праксе нисмо дошли до доказа о томе да је суд, примера ради, у прекршајном поступку узео у обзир пенално увећање пореског дуга. С друге стране, анализа је показала да прекршајни судови 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. „режим двоструког колосека“ у смислу случаја *A and B v. Norway*. Имајући наведено у виду, проистиче 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 смислу јуриспруденције ЕСЉП-а, због чега симултаним или сукцесивним вођењем поступака неће доћи до повреде начела *ne bis in idem* у контексту недовољно јасних критеријума из случаја *A and B v. Norway*.

Ипак, слажемо се са критикама које су изнете у издвојеном мишљењу случаја *A and B v. Norway*. Пенално увећање пореског дуга се у српском праву не може мериторно испитати пред судом јер: (1) је за такву могућност неопходан коначни управни акт, што је својство које се стиче тек по окончању другостепеног пореског поступка; (2) Управни суд заступа становиште да решење о принудној наплати пореза није управни акт решавајућег карактера, па одбацује захтеве за одлагање извршења решења о принудној

наплати пореза; (3) о жалби одлучује Министарство финансија, што „баца сенку“ на деволутивност жалбеног поступка, нарочито ако се има у виду став Управног суда о непостојању могућности одлагања извршења ожалбеног решења.⁹⁵⁶

Сматрамо да су напред наведене замерке порескоправне доктрине, такође, основане. Начин на који се докази, под претњом прекршајног гоњења, прикупљају у српском пореском поступку, а затим предочавају полицији да их искористи на штету обвезника у казненом поступку, доводи у питање право на правично суђење, пошто искључује могућност одбране ћутањем. Штавише, ни сâм ЕСЉП није доследан у примени критеријума које је формулисао у случају *A and B v. Norway*.⁹⁵⁷

6.6 Откривање пореских деликата

Могућност откривања кривичног дела, његовог извршиоца и саучесника највећа је у поступку пореске контроле. Пореска контрола представља скуп радњи којима Пореска управа проверава законитост у раду и правилност испуњавања пореских обавеза од стране пореских обвезника.⁹⁵⁸ До теренске контроле ће доћи онда када је, рецимо, обрадом пореске пријаве у поступку контроле утврђено да постоје грешке које нису формалног карактера.⁹⁵⁹ На пример, у случају контроле обвезника ПДВ-а коришћење лажних рачуна је најчешћи *modus operandi* неоснованог истицања претходног пореза. Јавља се у две основне варијанте: (а) истицање прекомерног претходног пореза на основу реализованих испорука, или (б) на основу испорука које нису ни наступиле (фингиране испоруке).⁹⁶⁰ Управо неочекивано висок износ претходног пореза исказан у пореској пријави обвезника ПДВ пореским инспекторима привлачи пажњу. У другопоменутом појавном облику незаконите евазије ПДВ-а обвезников претходник, фантомско предузеће које је уредно регистровано као обвезник ПДВ-а, у договору са пореским обвезником, издаје му рачун са исказаним ПДВ-ом. Издавање лажног рачуна никада не прати плаћање пореза у претходној фази прометног циклуса, већ се рачун издаје само са циљем да порески обвезник прикаже висок износ претходног пореза. Тада се спроводи теренска контрола код пореског обвезника који се појављује у претходној фази

⁹⁵⁶ 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.

⁹⁵⁷ Упор. *Matthildur Ingvarsdottir v. Iceland*.

⁹⁵⁸ Чл. 123, ст. 1 и чл. 127, ст. 1 ЗПППА.

⁹⁵⁹ Порески законодавац (више) не прави разлику између канцеларијске и теренске контроле, али се у пракси, примера ради, прави јасна разлика између ситуације када Пореска управа провера правилности испуњавања пореске обавезе увидом у консолидовани упит стања пореског обвезника од случаја када порески инспектор излази „на терен“ како би у пословним просторијама пореског обвезника извршио увид у стање сировина, евиденције које порески обвезник мора да води и сл.

⁹⁶⁰ М. Милошевић (2014), 64.

прометног циклуса, како би се утврдиле чињенице које су од значаја за опорезивање. Контролише се порески обвезник којем није вршена провера пореских пријава, па се у поступку теренске контроле може установити да су рачуни тог обвезника фингирани (односно да су издати само како би наредни обвезник у прометном циклусу могао да одбије претходни порез). Контролисани обвезник поседује исправе које садрже тачне податке о цени услуга и обрачунатог ПДВ-а, али услуга није пружена, што значи да је рачун фингиран. У таквим случајевима, Министарство финансија Републике Србије заступа став да уколико порески инспектор утврди да постоји основана сумња да је учињено кривично дело, дужан је да без одлагања поднесе кривичну пријаву.⁹⁶¹

Према српском пореском закону, откривање пореских кривичних дела и њихових извршилаца обавља Пореска полиција.⁹⁶² Она у предистражном поступку има сва овлашћења органа унутрашњих послова, изузев ограничавања кретања.⁹⁶³ Према мишљењу Министарства финансија, порески инспектор је овлашћен да поднесе кривичну пријаву уколико постоји основана сумња да је кривично дело учињено, док Пореска полиција може предузети истражно потражне радње ако постоје основи сумње да је пореско кривично дело извршено. За рад Пореске полиције довољан је, дакле, и нижи степен сумње. Због тога сматрамо да је подношење кривичне пријаве боље препустити Пореској полицији, која је дужна да предузме мере проналажења и откривања учиниоца, ако постоје основи сумње да је извршено пореско кривично дело.⁹⁶⁴

Очекивано је да постоји добра комуникација између Пореске управе и Пореске полиције, те да Пореска полиција долази до информација о постојању пореског кривичног дела, пре свега, из документације коју јој доставља Пореска управа. Уколико порески инспектор у пореској контроли утврди да постоје неправилности код контролисаног пореског обвезника које указују на пореско кривично дело, онда се очекује да извештај о тим неправилностима одмах, без одлагања, буде достављен Пореској полицији. Тада је Пореска полиција дужна да, без било чијег налога, предузме потребне мере да се обезбеде трагови кривичног дела и предмети који могу послужити као доказ. Од изузетног је значаја разликовати ове активности од *доказних радњи*. Доказне радње представљају радње јавног тужиоца и (пореске) полиције на прикупљању доказа и оне су посебно регулисане. Само уколико су доказне радње спроведене у складу са правилима поступка, онда се прикупљени докази могу користити у даљем току кривичног поступка.⁹⁶⁵ Према одредбама Закона о организацији и надлежности

⁹⁶¹ Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-00424/2007-04 од 30.1.2008. године.

⁹⁶² Чл. 135, ст. 1 ЗПППА.

⁹⁶³ Чл. 135, ст. 3 ЗПППА.

⁹⁶⁴ Чл. 286, ст. 1 ЗКП.

⁹⁶⁵ Г. Илић *et al.*, 706.

државних органа у сузбијању организованог криминала, тероризма и корупције,⁹⁶⁶ Пореска управа – Пореска полиција има обавезу да одреди бар једног *службеника за везу* остваривања сарадње и ефикаснијег достављања података Тужилаштву за организовани криминал и посебним одељењима виших јавних тужилаштава за сузбијање корупције.⁹⁶⁷ Околност за коју би се могло рећи да отежава комуникацију између Пореске управе – Пореске полиције и органа кривичног гоњења је чињеница да службеник за везу није предвиђен као обавеза када је реч о пореским кривичним делима.⁹⁶⁸ Из „листе“ кривичних дела код којих се примењује институт службеника за везу можемо закључити да је реч о кривичним делима код којих се захтевају посебна знања и вештине за њихово доказивање, али да је законодавац изоставио пореска кривична дела.⁹⁶⁹ Сматрамо да би тај пропуст *de lege ferenda* требало отклонити тако што ће се унети и пореска кривична дела као ситуације у којима би Пореска полиција имала обавезу да одреди службеника за везу ради остваривања сарадње са органима кривичног гоњења.

Откривање пореских кривичних дела заснива се, пре свега, на финансијској истрази која почиње прикупљањем иницијалних информација. Извори тих информација су разнолики, па се тако Пореска полиција може ослонити на базу података Министарства унутрашњих послова, оперативна сазнања, информације од Републичког геодетског завода, Агенцију за привредне регистре, интерну базу података Пореске управе, податке од Управе за спречавање прања новца и/или Управе царина, податке које имају

⁹⁶⁶ *Службени гласник РС*, бр. 94/2016 и 87/2018 - др. закон.

⁹⁶⁷ Чл. 20, ст. 1 Закона о организацији и надлежности државних органа у сузбијању организованог криминала, тероризма и корупције.

⁹⁶⁸ Одредбе Закона о организацији и надлежности државних органа у сузбијању организованог криминала, тероризма и корупције примењују се ради откривања, кривичног гоњења и суђења за: (1) кривична дела организованог криминала; (2) кривично дело убиство представника највиших државних органа (чл. 310 КЗ) и кривично дело оружане побуне (чл. 311. КЗ); (3) кривична дела против службене дужности (чл. 359 и чл. 361–368 КЗ) и кривично дело давање и примање мита у вези са гласањем (чл. 156 КЗ); (4) кривична дела против привреде (чл. 223, 223а, 224, 224а, 227, 228, 228а, 229, 230, 231, 232, 232а, 233, чл. 235, ст. 4, чл. 236 и чл. 245 КЗ); (5) кривично дело тероризам (чл. 391 КЗ), кривично дело јавно подстицање на извршење терористичких дела (чл. 391а КЗ), кривично дело врбовање и обучавање за вршење терористичких дела (чл. 391б КЗ), кривично дело употреба смртоносне направе (чл. 391в КЗ), кривично дело уништење и оштећење нуклеарног објекта (чл. 391г КЗ), кривично дело финансирање тероризма (чл. 393 КЗ) и кривично дело терористичко удруживање (чл. 393а КЗ); (6) кривична дела против државних органа (чл. 322, ст. 3 и ст. 4 и чл. 323, ст. 3. и ст. 4 КЗ) и кривична дела против правосуђа (чл. 333 и 335, чл. 336, ст. 1, 2. и 4 и чл. 336б, 337 и 339 КЗ), ако су извршена у вези са кривичним делима која су наведена у тачкама од (1) до (5).

⁹⁶⁹ Вид. Jelena Kostić, Zorana Pavlović, „Poreski delikti u zakonodavstvu Savezne Republike Nemačke“, *Strani pravni život* 1/2020, 151.

Републички фондови социјалног осигурања, Народна банка Србије, Централни регистар хартија од вредности, берза, пословне банке и сл.⁹⁷⁰

Ако направимо синтезу овлашћења Пореске полиције која су регулисана пореским законом и овлашћења полиције у предистражном поступку, а затим применимо ограничење које јој намеће порески закон, онда се овлашћења Пореске полиције у предистражном поступку односе на:

Позивање и саслушање осумњиченог. Реч је о првом овлашћењу које прописује порески закон, које се предузима када постоје основи сумње да је порески обвезник учинилац пореског кривичног дела.⁹⁷¹ Пореска полиција не би смела да „калкулише“⁹⁷² и да лице у односу на које постоје основи сумње да је извршило пореско кривично дело позива у својству грађанина. Да би записник о саслушању осумњиченог могао да се искористи као доказ, потребно је да осумњичени да свој пристанак на давање исказа у том својству.⁹⁷³ Осим тога, исказ се може дати само у присуству браниоца.⁹⁷⁴ Порески закон је једним делом и контрадикторан, јер у склопу ових овлашћења прописује да Пореска полиција може и принудно довести осумњиченог. Такво овлашћење противречи једином ограничењу које је законодавац предвидео, а реч је о немогућности ограничавања кретања. Основни кривични процесни закон дефинише „лишење слободе“ као хапшење, задржавање, забрану напуштања стана, притвор и боравак у установи.⁹⁷⁵ Међутим, група аутора у коментару ЗКП-а скреће пажњу да је у делокругу послова полиције и „привођење надлежним органима“.⁹⁷⁶ Произлази закључак да је принудно довођење вид лишења слободе, које је Пореској полицији изричито забрањено. У пракси ће принудно довођење да спроведе орган унутрашњих послова, док ће Пореска полиција обавити саслушање осумњиченог.⁹⁷⁷ *Modus operandi* пореских кривичних дела је такав да је саслушање осумњиченог од стране Пореске полиције често беспотребно. Модели пореске преваре су такви да постоји траг од папира, који сведочи о постојању или непостојању кривичног дела, тако да није очекивано да би исказ осумњиченог имао велику доказну вредност, осим уколико није реч о признању.

⁹⁷⁰ Biljana Sinanović, Branislava Vučković et al., *Istraga i procesuiranje krivičnih dela korupcije identifikovanih kroz revizorske izveštaje*, Savet Evrope, Kancelarija u Beogradu, Beograd 2016, 59.

⁹⁷¹ Чл. 135, ст. 4 ЗПППА и чл. 289, ст. 1 ЗКП.

⁹⁷² Г. Илић et al., 717.

⁹⁷³ Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1. бр. 112/2021 од 15.3.2021. године.

⁹⁷⁴ Решење Апелационог суда у Београду Кж2. бр. 827/2018 од 2.7.2018. године.

⁹⁷⁵ Чл. 2, ст. 1, тач. 23 ЗКП.

⁹⁷⁶ Г. Илић et al., 65.

⁹⁷⁷ Чл. 135, ст. 5 ЗПППА.

Претресање стана, пословних или других просторија и превозних средстава.

Према изричитом ограничењу које порески закон поставља, ова потражна радња у преткривичном поступку се може предузети искључиво на основу наредбе суда и у присуству два сведока.⁹⁷⁸ Реч је о наредби о претресању коју, на образложени захтев Јавног тужиоца, доноси судија за претходни поступак, који ће захтев усвојити само уколико постоји вероватноћа да ће се претресањем пронаћи окривљени, трагови кривичног дела или предмети важни за поступак.⁹⁷⁹ Постоји, дакле, двоструко ограничење. Примарно је да Пореска полиција претресање не може самоиницијативно да предузме, а друго је судска контрола процеса. Као трећи лимитирајући фактор ваља поменути да је наредба о претресању временски ограничена на осам дана од дана њеног издавања. Уколико Пореска полиција у том року не започне претресање, наредба се враћа суду.

Претресање лица. У овом случају законодавац не предвиђа ограничење у виду обавезности претресања уз наредбу суда, па се стога примењују правила која важе за претресање без наредбе.⁹⁸⁰ Међутим, чини се да ово овлашћење Пореске полиције није усклађено с основним ограничењем у виду забране лишавања слободе. Претресање лица без наредбе се везује искључиво за две процесне ситуације. Прва је лишење слободе у законској форми полицијског хапшења,⁹⁸¹ а друга је задржавање осумњиченог.⁹⁸² И један и други случај представљају лишење слободе у контексту широког значења које тај термин има,⁹⁸³ а Пореској полицији није дозвољено да било кога лишава слободе. У пракси се овај вид потражне радње реализује уз асистенцију припадника органа унутрашњих послова који, у границама ЗКП-а, могу да спроведу претресање лица без посебне наредбе суда.

Привремено одузимање предмета који могу послужити као доказ у кривичном поступку за пореска кривична дела. Привремено одузимање предмета је резултат спроведеног претресања. Важно је да се примети да Пореска полиција не би могла привремено да одузме исправу или рачунарски податак, који су подобни или одређени да служе као доказ чињенице која се утврђује у поступку,⁹⁸⁴ јер је пореским законом њено овлашћење ограничено само на привремено одузимање предмета (не и исправа). На оправданост разликовања предмета од исправа у кривичном поступку се указује у

⁹⁷⁸ Пресуда Врховног касационог суда Кзз. бр. 1387/2019 од 21.1.2020. године.

⁹⁷⁹ Чл. 155 ЗКП.

⁹⁸⁰ Чл. 159 ЗКП.

⁹⁸¹ Чл. 291 ЗКП.

⁹⁸² Чл. 294 ЗКП.

⁹⁸³ Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1. бр. 1246/2017 од 14.12.2017. године.

⁹⁸⁴ Чл. 2, ст. 1, тач. 26 ЗКП.

кривичноправној доктрини,⁹⁸⁵ тако да би овлашћења Пореске полиције у овом сегменту требало ускладити са могућностима из ЗКП-а. Пореској полицији је много драгоценији доказ исправа (на пример, електронска база података о структури пореске преваре), него предмет (на пример, оружје).

Примећујемо да поједина овлашћења Пореске полиције нису компатибилна са њеним главним ограничењем овлашћења (забраном лишавања слободе), док су поједина овлашћења неоправдано ограничена у контексту прикупљања материјалних доказа за откривање пореских кривичних дела. *De lege ferenda* би било потребно донети јасна процесна правила, којима би се максимизовале могућности спровођења потражних радњи Пореске полиције у преткривичном поступку.

6.7 Проблем доказивања

У праву је позната латинска пословица *probatio diabolica*, која тежину посла доказивања објашњава као „ђавољи посао“. Право, као и наука, подразумева примену логичких операција и правила закључивања како би се неки чињенични скуп подвео под опште правно правило и извео закључак о правној последици тог чињеничног скупа. У пракси ће се често чути и коментари да је највећи проблем код пореских деликата управо доказивање њихових битних елемената.

У овом одељку ћемо анализирати три кључна проблема. Најпре, већ смо говорили да правила која служе за откривање и отклањање нелегитимне пореске евазије могу начелно бити од помоћи и у казним поступцима. У том смислу ћемо упоредити, с једне стране, терет доказивања и степен извесности до ког нека претпоставка треба да буде доказана да би се применило опште анти-абузивно правило и правила о терету доказивања у кривичном поступку, с друге стране. Затим ћемо испитати компатибилност правила о утврђивању висине пореског дуга, која се примењују у пореском управном поступку, са правилима о доказним радњама у кривичном поступку. На крају, анализирамо примену појединих посебних доказних радњи и специфичних метода утврђивања пореског дуга, у контексту доказивања пореских деликата.

6.7.1 Степен сумње код законите и незаконите пореске евазије

Разлика између законите и незаконите пореске евазије је, да поновимо, у томе што се облицима законите пореске евазије не чини повреда закона, док је код незаконите пореске евазије реч о извршењу пореског деликта. Када смо говорили о нелегитимној пореској евазији, као једној од могућности законите пореске евазије, поменули смо да се

⁹⁸⁵ Вид. Г. Илић *et al.*, 424.

она налази на граници са незаконитом пореском евазијом, јер је понекад методе агресивног пореског планирања и/или креативног рачуноводства⁹⁸⁶ тешко разликовати од пореских деликата који имају бланкетну диспозицију. Постоји још једна значајна разлика која се испољава у сфери процесног права.

Подсетимо да српски порески закон предвиђа да се пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини, а да се у случају постојања симулованог посла узима да је за пореске сврхе меродаван дисимуловани.⁹⁸⁷ Када то правило доведемо у везу са правилом да у пореском поступку терет доказа сноси Пореска управа за чињенице на којима се заснива постојање пореске обавезе,⁹⁸⁸ закључујемо да правну природу пореских чињеница и квалификацију дисимулованог правног посла, као чињеничне подлоге за утврђивање пореске обавезе, сноси Пореска управа. Међутим, поставља се питање да ли постоји могућност да Пореска управа своје тврдње у примени начела фактицитета докаже до те мере да би се закључило да је агресивно пореско планирање конституисало чин преваре, а тиме и порески деликт. Начело фактицитета јој даје могућност да утврди да је правни посао који порески обвезник представља да постоји, у ствари, фикција, те да је реч о давању лажних података од значаја за опорезивање. У том контексту се намеће питање интеракције начела фактицитета са доказним правилима у казним поступцима.

Одговор на постављено питање можемо дати ако проблематику ставимо у однос са проблемом терета доказивања у кривичном поступку. У домаћој кривичнопроцесној науци прихвата се став да су докази подаци чињеничне природе, који произлазе из кривично-процесних радњи које су предузели субјекти кривичног поступка, на темељу којих се изводе закључци о битним елементима кривичног дела.⁹⁸⁹ Доказ, дакле, има чињеничну природу, јер је реч о „фактичком податку“ који је извор сазнања о чињеницама на које треба применити кривичноправне норме.⁹⁹⁰ Суд може засновати пресуду само на чињеницама у чију је извесност уверен.⁹⁹¹ Ту увереност у извесност чињенице би требало разумети као садржај свести који искључује разумну сумњу о предмету сазнања.⁹⁹² Закључујемо, према томе, да је реч о високом степену извесности.

⁹⁸⁶ К. Спасић, М. Тановић, 40.

⁹⁸⁷ Чл. 9 ЗПППА.

⁹⁸⁸ Чл. 51, ст. 1 ЗПППА.

⁹⁸⁹ Милан Шкулић, „Терет доказивања у кривичном поступку“, *Правни живот* 9/2018, 515.

⁹⁹⁰ Загорка Јекић, *Докази и истина у кривичном поступку*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 1989, 12.

⁹⁹¹ Чл. 16, ст. 4 ЗКП.

⁹⁹² Г. Илић *et al.*, 130.

Примена начела фактицитета, међутим, не испуњава стандарде о терету доказивања у контексту отклањања сваке разумне сумње да би нека пореска конструкција представљала, на пример, пореско кривично дело. У ствари је реч о посредном доказу, код којег је за постојање извесности потребно доћи до „чврсто логички повезаног низа чињеница, тако да њихова комплетна и коначна слика о критичном догађају са потпуном сигурношћу упућује на закључак да је управо окривљени извршио кривично дело и да се искључује свака друга могућност“.⁹⁹³

Могли бисмо да закључимо да би, са процесноправног становишта, начело фактицитета могло да пронађе своју примену у поступцима за пореска кривична дела, под претпоставком да је претходно у пореском управном поступку коначно утврђено да је правни посао симулован и да је послужио за избегавање плаћања пореза, да је тако порески обвезник дао лажан податак од значаја за опорезивање и да се у кривичном поступку на бази таквог решења са потпуном сигурношћу упућује на закључак да је окривљени извршио кривично дело, искључујући притом сваку другу могућност.

6.7.2 Утврђивање пореског дуга за потребе казненог поступка

Код појединих пореских деликата висина пореског дуга је битан елемент самог деликта. Тако, на пример, од висине пореза чије се плаћање избегава зависи постојање пореске утаје, а затим и тежи облици тог пореског кривичног дела. Зато је незаобилазно питање утврђивања пореског дуга у казненом поступку.

Уобичајена доказна радња би била економско-финансијско вештачење, након којег би судски вештак дао своје мишљење о томе колики је износ пореза.⁹⁹⁴ Намеће се питање да ли судски вештак има материјалноправне могућности да утврди порески дуг у погледу високог степена извесности који се захтева да би могла да се донесе осуђујућа пресуда? Утврђивање пореза је делатност Пореске управе, односно пореског обвезника, која се састоји у издавању управних аката, односно у предузимању законом прописаних радњи, којима се установљава постојање појединачне пореске обавезе и одређују порески обвезник, пореска основица и износ пореске обавезе.⁹⁹⁵ Пошто пореска обавеза чије се плаћање избегава мора да достигне законом прописани износ, а пореску обавезу утврђује Пореска управа,⁹⁹⁶ онда мишљење вештака у кривичном поступку не би могло да се узме као довољан параметар за висину пореске обавезе, јер судски вештак не може да донесе

⁹⁹³ *Ibid.*, 131.

⁹⁹⁴ Чл. 123 ЗКП.

⁹⁹⁵ Чл. 54, ст. 1 ЗПППА.

⁹⁹⁶ Пошто говоримо о ситуацији када је дошло до недостатака приликом утврђивања пореске обавезе које је Пореска управа претходно открила у пореској контроли, онда до самоопорезивања неће ни доћи. Једини меродаван податак о висини пореског дуга ће бити онај који Пореска управа коначно утврди.

управни акт којим би коначно и обавезујуће утврдио порески дуг. Међутим, чињеница је да се у кривичном поступку докази прикупљају и изводе у складу са одредбама ЗКП-а,⁹⁹⁷ међу којима је и вештачење. Систематским тумачењем се долази до закључка да је за искључење разумне сумње неопходно искористити једну од две алтернативне могућности: (1) да казненом поступку претходи доношење пореског управног акта којим је коначно и правноснажно утврђен порески дуг, чије плаћање је извршилац имао намеру да, у целости или делимично, избегне; или (2) да вештак економско-финансијске струке у кривичном поступку изнесе своје мишљење о висини пореског дуга чије плаћање је извршилац имао намеру да, у целости или делимично, избегне. Предност прве могућности је у томе што се, начелно, у кривичном поступку искључује полемика о томе да ли је уопште постојала обавеза плаћања пореза (јер је то утврђено пореским управним актом). Друга могућност, према нашем мишљењу, оставља простор за расправу о томе да ли постоји обавеза плаћања пореза и тиме се пред кривични суд износи проблем, чије решење подразумева примену комплексних правила пореског права о којима је напред било речи.

6.7.3 Примена посебних доказних радњи и метода утврђивања пореског дуга

Пореска кривична дела се могу чинити и у организованим криминалним групама од више десетина чланова и привредних субјеката, како би се створила комплексна структура међусобно повезаних трансакција мотивисаних економским потенцијалима пореске уштеде. У таквим случајевима је неопходно применити сложене доказне радње, како би се доказало постојање пореских кривичних дела. У овом одељку дисертације пажњу посвећујемо посебним доказним радњама које прописује ЗКП и њиховом системском недостатку када је реч о пореским кривичним делима.

Према изричитој одредби ЗКП-а, посебне доказне радње се могу применити само на *numerus clausus* кривична дела, која су набројана у чл. 162 ЗКП-а. Међутим, ниједно пореско кривично дело није прописано као кривично дело за чије је доказивање предвиђена примена посебних доказних радњи.

Напред смо већ помињали да је основном пореском кривичном делу (пореској утаји) сродно кривично дело прања новца. У пракси се често догађа да финансијски криминал великих размера извршавају организоване криминалне групе и да се сваком члану такве групе, сходно његовој улози, може приписати извршење одређеног кривичног дела. Уколико би осумњичени чланови организоване криминалне групе били оптужени да су извршили продужена кривична дела прања новца и пореске утаје, а да су надлежни органи до сазнања за извршење кривичних дела дошли применом

⁹⁹⁷ Чл. 82 ЗКП.

посебних доказних радњи (на пример, тајним надзором комуникације), онда би могао постојати проблем у односу на пореско кривично дело.

Наиме, прање новца је једно од *numerus clausus* кривичних дела која су предвиђена у чл. 162 ЗКП-а и код њега се посебне доказне радње могу користити. Међутим, пореска утаја није једно од тих кривичних дела, па се поставља питање правне валидности доказа о постојању пореске утаје, који су прикушљени тајним надзором комуникације из које, на пример, проистиче да „фантомско привредно друштво“⁹⁹⁸ путем SMS поруке обавештава свог саучесника да ће за провизију од 10% издати лажни рачун, којем треба да следи безготовинска уплата, без пружања непосредне услуге која је исказана у рачуну. Реч је о „случајном налазу“⁹⁹⁹ који се, према ставу кривичноправне науке, не би могао користити за доказивање пореске утаје, јер она није кривично дело које се може доказивати посебним доказним радњама.¹⁰⁰⁰

Блискост пореске утаје и других пореских кривичних дела са кривичним делима која се, иначе, препознају као „криминал белих крагни“ намеће потребу да се и она уврсте у круг дела која се могу доказивати посебним доказним радњама.

6.8 Стварно кајање у порескоправном контексту

Српско кривично право познаје институт ослобођења од казне, што значи да учинилац кривичног дела не мора увек да се казни, јер су и без изрицања казне њени циљеви постигнути, или се учинилац кривичног дела ослобађа казне из неких криминалнополитичких разлога.¹⁰⁰¹ За нашу анализу је потребно да укажемо да као основ за ослобођење од казне КЗ прописује тзв. „стварно кајање“,¹⁰⁰² које подразумева да се казне може ослободити учинилац кривичног дела за које је прописана казна затвора до пет година, ако после извршеног кривичног дела, а пре него што је сазнао да је откривен, отклони последице дела или надокнади штету проузроковану кривичним делом. Реч је о факултативном основу за ослобођење од казне који подразумева да се кумулативно испуне следећи услови: (1) да учинилац отклони последице дела или надокнади штету проузроковану кривичним делом; (2) да то учини пре него што је сазнао да је откривен; (3) да се ради о кривичном делу за које је прописана казна затвора до пет година или новчана казна.¹⁰⁰³ Осим тога, природа института стварног кајања

⁹⁹⁸ Вид. М. Милошевић (2014).

⁹⁹⁹ Чл. 164 ЗКП.

¹⁰⁰⁰ Г. Илић *et al.*, 449-450.

¹⁰⁰¹ Z. Stojanović (2017), 319.

¹⁰⁰² Чл. 58, ст. 3 КЗ.

¹⁰⁰³ Z. Stojanović (2017), 321.

подразумева и добровољност на страни учиниоца, односно да он својом вољом отклони последице дела или да надокнади причињену штету.¹⁰⁰⁴

Институт стварног кајања познаје и прекршајно законодавство, па се тако може ослободити од казне извршилац прекршаја за који је прописана новчана казна ако после извршеног прекршаја, а пре него што је сазнао да је откривен, отклони последице дела и надокнади штету проузроковану прекршајем.¹⁰⁰⁵ Такође је реч о факултативном основу ослобођења од казне, који подразумева испуњеност истих услова које захтева и КЗ, с том разликом што је објективно мерило које ограничава примену стварног кајања у прекршајном поступку новчана казна, наспрам прописане казне до пет година коју захтева КЗ.

Поред стварног кајања у кривичноправном и прекршајноправном контексту, порески законодавац предвиђа механизам који је сличан стварном кајању, али са важним разликама које ћемо у наставку анализирати.

Наиме, до подношења захтева за покретање прекршајног поступка неће доћи ако прекршилац пре предузимања било које радње пореског органа у вези учињене радње или пропуста, 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.¹⁰⁰⁶ Та погодност се односи на учиниоца/е следећих прекршаја: (1) неподношење и неблаговремено подношење пореске пријаве, необрачунавање, неплаћање и неблаговремено плаћање пореза;¹⁰⁰⁷ (2) неподношење пореске пријаве у електронском облику;¹⁰⁰⁸ (3) навођење нетачних података у појединачној пореској пријави;¹⁰⁰⁹ (4) неуношење ПИБ-а у пореску пријаву или други прописани акт;¹⁰¹⁰ (5) неподношење, или неподношење у законском или додатном року пореске пријаве, подношење непотписане пореске пријаве, уношење у пореску пријаву нетачних података, који се не исправе у прописаном року, или подношење пореске пријаве без потребне документације и доказа од значаја за утврђивање пореза.¹⁰¹¹

¹⁰⁰⁴ Nataša Delić, „Poravnanje učinioca i oštećenog kao osnov za oslobođenje od kazne“, *Kazneno zakonodavstvo: progresivna ili represivna rešenja* (ur. Dobrivoje Radovanović), Beograd 2005, 294-295.

¹⁰⁰⁵ Чл. 44, ст. 2 ЗоП. Слични услови су дефинисани и на плану могућности изрицања опомене, што се значајно примењује у прекршајној пракси.

¹⁰⁰⁶ Чл. 182б, ст. 1 ЗПППА.

¹⁰⁰⁷ Чл. 177 ЗПППА.

¹⁰⁰⁸ Чл. 179, ст. 1, тач. 2б ЗПППА.

¹⁰⁰⁹ Чл. 179, ст. 1, тач. 3 и ст. 3 ЗПППА.

¹⁰¹⁰ Чл. 180, ст. 1, тач. 5 ЗПППА.

¹⁰¹¹ Чл. 180, ст. 1, тач. 6 ЗПППА.

За разлику од стварног кајања којим се не дира у постојање кривичног дела или прекршаја,¹⁰¹² напред наведени институт пореског права спречава *покретање* прекршајног поступка под одређеним условима и односи се на *numerus clausus* пореске прекршаје. То значи да уопште не долази до утврђивања прекршајне одговорности, јер прекршајни поступак неће бити покренут. Још једна разлика је у томе што није реч о факултативном институту, пошто порески законодавац користи императив „неће се подносити“. На тај начин се ствара правна сигурност за обвезника да неће бити прекршајно гоњен, уколико отклони свој пропуст у одређеном року. Такође, дикција пореског законодавца упућује на закључак да се императивна одредба из чл. 182б ЗПППА односи на Пореску управу, којој се указује да не подноси захтев за покретање прекршајног поступка.¹⁰¹³

Услови да се прекршајни поступак не покрене су да порески обвезник: (1) самоиницијативно пријави учињену радњу, односно пропуст и истовремено плати дуговани износ пореза са каматом; (2) то учини пре предузимања било које радње од стране Пореске управе, а у вези са његовом учињеном радњом или пропустом, односно пре отпочињања пореске контроле или подношења захтева за покретање прекршајног поступка. За разлику од КЗ-а, који добровољност учиниоца код стварног кајања претпоставља, порески законодавац изричито захтева да обвезник самоиницијативно (својевољно – прим. аут.) отклони последице своје радње или пропуштања. Ако би обвезник последице прекршаја отклонио након што је Пореска управа покренула поступак пореске контроле поводом пропуста који представљају прекршај, на тог обвезника се не може применити порескоправни институт из чл. 182б ЗПППА, већ ће Пореска управа поднети захтев за покретање прекршајног поступка. Међутим, то не значи да се на тог прекршиоца неће применити стварно кајање у смислу ЗоП-а,¹⁰¹⁴ или да се чињеница да је отклонио последице прекршаја неће третирати као олакшавајућа околност приликом изрицања пресуде.

Порески законодавац је ограничио примену института из чл. 182б ЗПППА на блаже пореске прекршаје, односно на оне који санкционишу „отклоњиве“ повреде пореског закона. Чини се оправдано да, примера ради, обвезник који пропусти да обрачуна и плати порез то учини накнадно. Будући да је реч о омисивном прекршају, који се сматра извршеним у моменту када је престала могућност испуњења обавезе обрачунавања и плаћања пореза, порески законодавац допушта могућност да обвезник исправи свој

¹⁰¹² Z. Stojanović (2017), 319-320. Кривично дело, односно прекршај са свим својим елементима постоји, али кривични законодавац даје суду могућност да не казни учиниоца. У случају кривичног дела, пресуда која се учиниоцу изриче је осуђујућа и уписује се у казнену евиденцију, а из ње се брише наступањем законске рехабилитације ако осуђени у року од једне године од дана правноснажности осуђујуће пресуде не учини ново кривично дело. Вид. чл. 98, ст. 1, тач. 1 КЗ. Због ослобођења од казне не могу да наступе правне последице осуде. Вид. чл. 94, ст. 2 КЗ.

¹⁰¹³ Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-00-200/2015-04 од 5.8.2016. године.

¹⁰¹⁴ Чл. 44, ст. 2 ЗоП.

пропуст и тако избегне да буде прекршајно гоњен. Реч је о посебној погодности којом се пружа заштита пореског обвезника од прекршајног гоњења због блаже повреде закона, а истовремено се штити буџет, пошто је за примену те погодности неопходно да обвезник плати дуговани порез. Сматрамо да је у питању *sui generis* институт пореског права који, по својој садржини, има особине стварног кајања, а према својим ефектима обележја основа који искључују противправност у кривичноправном контексту, јер представљају процесноправну сметњу за покретање прекршајног поступка против обвезника.

7 ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Синтезу научно-истраживачког рада излажемо у складу са постављеним хипотезама.

Наша прва хипотеза да је циљ кривичних и прекршајних правила из области опорезивања заштита јавних прихода се може сматрати потврђеном. Анализа која је изложена у докторској дисертацији је показала да систем правила која дефинишу пореске деликте иде у правцу заштите фискаса. Ако као пример узмемо основно пореско кривично дело – пореску утају и њену алтернативно постављену радњу извршења давања лажних података од значаја за опорезивање сагледамо из перспективе узрока инкриминације, онда можемо закључити да је разлог управо спречавање преварног понашања приликом утврђивања пореског дуга. Законодавац је давање лажних података „везао“ искључиво за информације које су од значаја за опорезивање у најширем смислу те речи, с једне, а зону инкриминације редуковао прописивањем релативно високог објективног услова инкриминације, с друге стране. Проблематика око прописивања новчаних износа као објективних обележја кривичних дела коју смо изложили у дисертацији тиче се наведеног проблема *en général*, а не само пореских кривичних дела. Ипак се чини да је код пореске утаје тај услов пожељан управо због тога што је сама радња извршења широко постављена. Инкриминација неуплаћивања обрачунатог пореза по одбитку се чини сувишном уколико је заштита фискаса руководећи принцип. Правила пореског управног поступка су изузетно „наклоњена“ фискусу када је реч о наплати пореза, па се чини беспотребно прописивање као кривичног дела радње која се састоји у неплаћању пореза који је (исправно) обрачунат. Сматрамо да би *de lege ferenda* требало избегавати инкриминације које као битно обележје имају пропуштање у плаћању пореза и доприноса јер наплата свих фискалитета треба ефикасно да се спроводи у пореском поступку.

Хипотезу о примени начела забране двоструке угрожености сматрамо делимично потврђеном из два разлога. Прво, утврдили смо да систем српских процесних правила, укључујући Устав Републике Србије, пружа заштиту од двоструког прогона и осуде за исто дело, али да ЗоП допушта примену тог начела у односу на претходно вођени кривични поступак само под претпоставком да је реч о осуђујућој пресуди. Друго, закључујемо да јуриспруденција ЕСЉП-а подржава закључак да се *ne bis in idem* принцип примењује на релацији порески казнени поступак – порески управни поступак. Међутим, постоје рестриктивни услови примене поменуте гаранције, које је установио ЕСЉП у случају *A and B v. Norway*. Наиме, под претпоставком да:

- поступци имају комплементарне сврхе, па зато не само *in abstracto*, већ и *in concreto* тангирају различите друштвене аспекте пореског догађаја;
- је двострукост поступака предвидива последица у праву и у пракси;
- су поступци спроведени на начин да у највећој могућој мери избегавају двострукост прикупљања и процене доказа;

- је санкција која је примењена у поступку који је први постао правноснажан узета у обзир у потоњем поступку;

сматраће се да *није дошло* до повреде принципа забране двоструке угрожености, јер у том случају неће доћи до дуплирања поступка. Уколико су сви напред наведени услови испуњени, казнени поступак и порески управни поступак ће се сматрати једним процесом, који се са различитих аспеката бави једним пореским догађајем. Испуњеност напред наведених услова искључује елемент *bis* из начела *ne bis in idem*. Треба имати у виду да је такав став ЕСЉП критикован у издвојеном мишљењу у пресуди *A and B v. Norway* и у науци пореског права. Мишљења смо да су критеријуми које је ЕСЉП успоставио у напред поменутој одлуци исувише неодређени што, између осталог, потврђује и сам ЕСЉП, који је у накнадним случајевима евидентно пропустио да примени критеријуме које је поставио у случају *A and B v. Norway*.

Иако нема довољно доказа који би потврдили да се пенално увећање главног пореског дуга од 5% у поступку принудне наплате предвиђено у ЗПППА може сматрати „значајним износом“, због чега би гаранција која проистиче из *ne bis in idem* принципа била пружена, такву гаранцију не треба *a priori* искључити. Такво пенално увећање може да у апсолутним износима превазиђе поједине посебне минимуме прекршајних санкција. Сем тога, системски недостатак у виду непостојања делотворне судске контроле принудне наплате пореза када се обвезнику намеће 5% пеналног увећања, отвара проблем арбитрарног поступања Пореске управе. На пример, не постоји могућност делотворне судске контроле уколико би према обвезнику отпочео поступак принудне наплате, иако је он поднео захтев за одлагање плаћања пореског дуга. То значи да је почетак принудне наплате пореза искључиво ствар одлуке Пореске управе. Разлог више у прилог том закључку је чињеница да није одређен законски рок у којем Пореска управа *мора* да отпочне поступак принудне наплате ако порески обвезник не плати дуговани порез ни у року из опомене. Томе треба додати и непостојање могућности да се извршење решења Пореске управе о принудној наплати пореза одложи одлуком Управног суда, који сматра да такво решење није мериторног карактера, иако је реч о пореском управном акту. Ако наведене „особине“ пореског поступка доведемо у везу са чињеницом да евазионе структуре могу имати неповољну пореску квалификацију, којом се изражава својеврсна „осуда“ због начина на који је обвезник организовао своје пословање (нпр. приход исплаћен „несамосталном предузетнику“, чија је основица бруто приход без признавања права на нормиране трошкове), не можемо, а да не оставимо могућност да би се порески поступак у Србији ипак могао сматрати „кривичним по својој природи“. У том случају је порески поступак обухваћен гаранцијама које пружа принцип *ne bis in idem*, али у суженом обиму, односно у контексту критеријума из случаја *A and B v. Norway*. Није искључена могућност да би неки порески случај могао тим поводом да се преиспитује пред ЕСЉП-ом. Српска и међународна јуриспруденција о примењивости *ne bis in idem* начела у српском пореском законодавству (за сада) не постоји. У перспективи би требало наставити истраживање ове проблематике.

Хипотезу да се прописивањем појединих пореских прекршаја чини повреда заштите од аутоинкриминације сматрамо потврђеном. Наиме, порески обвезник је дужан да поднесе пореску пријаву, онда када је њено подношење законска обавеза и да уз њу приложи одговарајућу документацију. Међутим, бројни порески прекршаји инкриминишу несарадњу пореских обвезника са Пореском управом у току пореске контроле. Сматрамо да нема оправдања за претњу прекршајним кажњавањем уколико порески обвезник одбије да пореском инспектору у току пореске контроле предочи неку документацију, а може оправдано да верује да би на тај начин себе изложио ризику кривичног или прекршајног гоњења. Утврђивање порески релевантних чињеница у току пореске контроле се лако решава применом правила о терету доказивања, који подразумева да се обвезник, у случају пасивног држања, може наћи у неповољнијем положају са становишта висине пореског дуга него када би предочио документ који се од њега тражи. У сваком случају, пореска обавеза се може утврдити, а утврђени фискалитет се може наплатити. Због тога је, према нашем мишљењу, ризик по фискус сведен на прихватљив ниво. Сматрамо да је инкриминација несарадње са Пореском полицијом еклатантан пример повреде начела *nemo tenetur*, јер је том инкриминацијом „легализовано“ принудно прикупљање доказа. Постоји реална могућност да се, под претњом прекршајног санкционисања, због „несарадње“ са Пореском полицијом или Пореском управом прибаве докази на начин који у кривичном или прекршајном поступку не би био прихватљив и касније се у тим поступцима докази искористе против обвезника.

Закључујемо да би *de lege ferenda* требало потпуно декриминализовати инкриминисано понашање које подразумева несарадњу са Пореском полицијом, док би пасивно држање обвезника у односу на Пореску управу приликом пореске контроле требало решити применом постојећих правила о терету доказивања. У случају да обвезник не достави документацију Пореској управи, она му ипак може утврдити пореску обавезу, проценом пореске основице, на бази расположивих доказа. На тај начин је фискус заштићен, а обвезнику се пружа *nemo tenetur* гаранција.

На крају, хипотезу о постојању могућности саучесништва пореских саветника у извршењу пореских кривичних дела сматрамо делимично потврђеном. Материјалноправни статус пореских саветника у Србији тренутно није посебно законски уређен, што онемогућава конкретнију анализу. Ипак, испитивање положаја пореских саветника у репрезентативним пореским системима и анализа адвокатске делатности у Србији, као делатности тренутно најближе пореским саветницима по својој „присности“ и „лојалности“ интересима клијената, показала је да могућност саучесништва у контексту српског КЗ-а постоји. Наука кривичног права је препознала проблем помагања неутралним радњама и указује да је такав начин помагања најприсутнији код криминала белих крагни, у шта спадају и поједини порески деликти. Развој делатности пореског саветовања и њено формално уобличавање у српски правни систем, доношењем прописа који ће ту делатност детаљно регулисати, захтеваће да се анализа на ову тему продуби.

Истраживање материје пореских деликата, коришћењем мултидисциплинарног модела, показало је сложеност пореске материје и потребу усклађене примене правила кривичног права, прекршајног права и пореског права. Део дисертације који се односио на материјалноправне и процесне особености пореских деликата је показао да опште материјалне и процесне одредбе кривичног законодавства захтевају усклађивање са природом пореских деликата. Тако је, на пример, потребно проширити круг кривичних дела код којих је могућа употреба посебних доказних радњи и на пореска кривична дела. Сем тога неопходно је проширити законску обавезу Пореске управе - Пореске полиције да обезбеде службеника за везу ради остваривања сарадње са Тужилаштвом за организовани криминал и другим релевантним државним органима када је реч о откривању и кривичном гоњењу учинилаца пореских кривичних дела. Према нашем мишљењу, оптималан приступ је систематизација свих пореских кривичних дела у ЗПППА као што је то случај у САД и Немачкој и предвиђањем да се посебне доказне радње и обезбеђивање службеника за везу примењују и на ту главу ЗПППА.

У дисертацији смо упоредили кривичноправни институт одузимања имовинске користи стечене кривичним делом са порескоправним импликацијама опорезивања незаконито стечених прихода и имовине. У том контексту, примена начела фактицитета не значи легализацију начина на који су приходи или имовина стечени, већ је реч о општем анти-абузивном правилу, које даје правни основ за опорезивање према економској суштини. Обвезнику ће, наиме, бити утврђен порез на остале друге приходе, који ће он морати да плати, чиме се спроводи опорезивање према економској суштини, односно порески обвезник је стварно остварио приход. Међутим, он је истовремено учинио и кривично дело, па ће због тога бити осуђен. Ако се кривични поступак правноснажно заврши пре коначности пореског решења, па се у кривичном поступку одузму незаконито стечени приходи, онда се опорезивање тих прихода неће вршити. Да би се заштитио од пореског захтева, неопходно је да обвезник искористи правни лек којим би тражио да се пореско решење о утврђивању пореза поништи и да се порески поступак против њега обустави.

Функционисање државе није могуће замислити без плаћања јавних прихода. Казненоправна заштита фиска је неопходна, а потреба за њеном ефикасношћу је са развојем привреде постала све већа. Ефикасна заштита јавних прихода подразумева специјализацију знања из области јавних финансија и пореског права у свим аспектима правосућа, од јавног тужилаштва, преко судова, до пореских експерата и адвоката. Комплексне структуре трансакција које порески обвезници осмишљавају и чине како би избегли плаћање пореза подразумевају да Јавно тужилаштво и суд(ови) поседују знања на основу којих ће дефинисати да ли је реч о нелегитимној или незаконитој пореској евазији. Ако је реч о незаконитој евазији, неопходно је исправно квалификовати кажњиво понашање и јасно дефинисати у чему се састоји неправо на страни обвезника. Специјализација пореских експерата и адвоката је такође значајна за функционисање пореског система јер они својим саветима и експертизама усмеравају обвезнике да се придржавају бројних пореских прописа, чиме остварују својеврсну едукативну функцију и доприносе мањем броју пореских спорова, док им истовремено дају драгоцене савете

о пореској оптимизацији пословања. Сем тога, само добро познавање пореског материјалног права представља гаранцију делотворне одбране обвезника који је окривљен за порески деликт.

Не желећи да ствари препушта случају, српски законодавац је оправдано предвидео бројна понашања и пропуштања као пореске деликте. Међутим, у појединим случајевима (нпр. неподношење пореске пријаве праћено благовременим плаћањем пореза, неуплаћивање пореза по одбитку и сл.) инкриминације нису усаглашене са сврхом пореских деликата, а то је заштита фискаса. Примера ради, није могуће платити порез а да претходно није поднета пореска пријава. Такав прекршај се заснива на анахронистичком приступу који се могао примењивати пре него што су уведене обавезе електронског подношења пореских пријава, али данас нема пенолошког оправдања. Неоправданим ширењем прекршајне зоне и зоне инкриминације угрожавају се права пореских обвезника, што може имати негативне последице.

Сматрамо да су *de lege ferenda* потребне нормативне интервенције којима би се повећала ефикасност заштите јавних финансија и осигурала права пореских обвезника. Требало би избегавати инкриминације које као битно обележје имају пропуштање у плаћању пореза и доприноса. Наплата јавних прихода не би требало да буде предмет казненог поступка, већ пореског имовинског поступка у којем је неопходно омогућити делотворну судску контролу пореских управних аката. На тај начин се ствара систем заштите јавних прихода ефикасним поступком наплате пореза, а истовремено се пружа заштита имовинских интереса пореских обвезника. Додатно, тако се избегава вођење дуготрајних и финансијски захтевних казnenих поступака. Руководећи принцип приликом прописивања кажњивих понашања у пореској материји треба да буде заштита фискаса. Мишљења смо да уколико порески обвезник својим понашањем не обмањује Пореску управу и не спречава је у вршењу послова из њене надлежности, онда понашање обвезника треба да остане ван казненог права, то јест само у домену примене мера и средстава које стоје на располагању Пореској управи у пореском поступку.

У докторској дисертацији смо покушали да укажемо да је приликом подвођења пореских чињеница под правну норму неопходан „симбиотички“ однос пореског и казненог права. Практичан значај научних сазнања која смо изложили се огледа у смерницама и конкретним предлозима на који начин би требало приступити приликом решавања случајева чији су предмет порески деликти. Међутим, развој привреде подразумева да норме којима се штити фискас треба да буду у корак са временом. Зато је потребно да се континуирано ради на усавршавању правних механизма који ће да пруже заштиту буџету, али који истовремено неће спутавати слободно тржиште и нарушавати права пореских обвезника. Одржавању те деликатне равнотеже доприноси наука пореског права, па је неопходно да се истраживачки рад настави.

Библиографија:

Alldridge Peter, *Criminal Justice and Taxation*, Oxford University Press, Oxford 2017.

Алексић Стеван, Порез на додату вредност Републике Србије, „Правни и рачуноводствени аспекти пореског саветовања“ (ур. Гордана Илић-Попов), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012.

Almendral Ruiz Violeta, “Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules”, *Intertax* 12/2005.

Ambos Kai, “Annahme bemakelten Verteidigerhonorars als Geldwäsche?”, *Juristenzeitung* 2/2002.

Anamourlis Tony, Nethercott Les, „An Overview of Tax Information Exchange Agreements and Bank Secrecy”, *Bulletin for international taxation* December 2009.

Andreoni James *et al.*, “Tax Compliance”, *Journal of Economic Literature* 2/1998.

Attard Robert, The Classification of Tax Disputes, Human Rights Implications, „Human Rights and Taxation in Europe and the World“ (eds. Georg Kofler, Miguel Poiares Maduro and Pasquale Pistone), IBFD, Amsterdam 2011.

Aujean Michael, “Fighting Tax Fraud and Evasion: In Search of a Tax Strategy”, *EC Tax Review* 2/2013.

Bajović Vanja, Načelo *ne bis in idem*, „Kaznena reakcija u Srbiji“ (ur. Đorđe Ignjatović), Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2014.

Bajović Vanja, *O činjenicama i istini u krivičnom postupku*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2015.

Baker Philip, “Recent Cases of the European Court of Human Rights”, *European Taxation* December 2012.

Baker Philip, “Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the European Court of Justice)”, *European Taxation* August 2016.

Baker Philip, “Tax Avoidance, Tax Mitigation and Tax Evasion”, <https://vdocuments.site/embed/v1/tax-avoidance-tax-mitigationphilip-baker.html>, 11.3.2021.

Bartelsman J. Eric, Beetsma Roel: *Why Pay More? Corporate Tax Avoidance through Transfer Pricing in OECD Countries*, Center for Economic Studies and Ifo Institute (CESifo) 324/2000.

Beale M. Linda, „Tax Advice Before the Return: The Case for Raising Standards and Denying Evidentiary Privileges”, *Virginia Tax Review* 1-1/2006.

Beširević Violeta, Carić Slavoljub *et al.*, *Komentar Konvencije za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda*, Službeni glasnik, Beograd 2017.

„Билтен Врховног касационог суда“, *Intermex*, 2/2020.

Бисић Милица, Акцизе, „Правни и рачуноводствени аспекти пореског саветовања“ (ур. Г. Илић-Попов), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012.

Bittker I. Boris, Lokken Lawrence, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, Vol. 1, Warren, Gorham & Lammont, Boston, Ma. 1999.

Blum A. Jack, Levi Michael *et. al.*, „Financial havens, banking secrecy and money-laundering“, *Crime and Justice* 36/1999.

Босанкић Драган, „Порескоправни третман хибридних финансијских инструмената“ *Анали Правног факултета у Београду* 2/2018.

Boyer M. Martin, „Resistance (To Fraud) Is Futile“, *The Journal of Risk and Insurance* 2/2007.

Brasel F. Joseph *et al.*, „Auditors' Use of Brainstorming in the Consideration of Fraud: Reports from the Field“, *The Accounting Review* 4/2010.

Бубало Ђорђе, *Уводна студија и превод Законика на савремени српски језик*, Манастир Хиландар, Православно удружење „Свети Сава“, Нови Сад 2013.

Burgio Mario, „The Abuse of Law in the Framework of the European Tax law“, *Intertax* 2/1991.

Burrell Peter, „Preventing Tax Evasion through Money-Laundering Legislation“, *Journal of Money Laundering Control*, 4/2000.

Burns Lee, Krever Richard, Individual Income Tax, „Tax Law Design and Drafting“, (ed. Victor Thuronyi), International Monetary Fund 1998.

Buhlman Erik, Kämpfer Krell Paul, Strafbarkeit der Berater, „Fiskalstrafrecht-Straftaten gegen staatliche Vermögenswerte“ (Hrsg. Markus Adick, Jens Bülte), C.F. Mühler GmbH, Heidelberg 2019.

Valente Piergiorgio, Carracioli Ivo, „Criminal Relevance of Avoidance Transactions in Italy: Lessons from the Dolce & Gabbana Case“, *European Taxation* October 2012.

Van Doesum Ad, Nellen Frank, *VAT in a Day - a Concise Overview of the EU VAT System*, Maastricht/Leiden 2013.

Van der Heeden Koenraad, The Pay-As-You-Earn Tax on Wages, „Tax Law Design and Drafting“ (ed. Victor Thuronyi), International Monetary Fund 1996.

Vanistendael Frans, "Is Tax Avoidance the Same Thing under the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, National Tax Law and EU Law?", *European Taxation* March 2016.

Vanistendael Frans, Legal Framework for Taxation, "Tax Law Design and Drafting" (ed. Victor Thuronyi), International Monetary Fund 1996.

Vanistendael Frans, Thuronyi Victor, Regulation of Tax Professionals, "Tax Law Design and Drafting" (ed. Victor Thuronyi), International Monetary Fund 1996.

Waldfoegel Joel, "Are Fines and Prison Terms Used Efficiently? Evidence on Federal Fraud Offenders", *The Journal of Law & Economics* 1/1995.

Winter Bachmaier Lorena, „Cross-border Investigation of Tax Offences in the EU: Scope of Application and Grounds for Refusal of the European Investigation Order“, *European Criminal Law Review* 1/2017.

Vasiljević Mirko, „Civil Law and Business Judgment Rule“, *Annals – Belgrade Law Review* 3/2012.

Wells T. Joseph, "Accountancy and White-Collar Crime", *The Annals of the American Academy of Political and Social Science* 1/1993.

Workman J. Douglas, "The Use of Offshore Tax Havens for the Purpose of Criminally Evading Income Taxes", *The Journal of Criminal Law and Criminology* 2/1982.

Вуковић Игор, *Кривично право општи део*, Правни факултет Универзитет у Београду, Београд 2021.

Вуковић Игор, *Прекршајно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2016.

Вуковић Игор, „Помагање у кривичном делу у обављању занимања и предузимању свакодневних послова“, *Анали Правног факултета у Београду* 2/2015.

Vuković Igor, O opravdanosti tzv. svojeručnih krivičnih dela, „Kaznena reakcija u Srbiji“ (ur. Đorđe Ignjatović), Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2015.

Vuković Igor, „O izvesnim nedoumicama u pogledu krivičnopravne zaštite od pranja novca“, *Crimen* 2/2019.

Vuković Nikola, „Zašto je nemoguće da učinilac predikatnog krivičnog dela bude perač novca“, *Crimen* 1/2015.

GAAR guidance with effects from 11 September 2020: Parts A, B and C, <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>.

- Galler Linda, „The Tax Lawyer’s Duty to the System”, *Virginia Tax Review* 16/1997.
- Gely Manuelle, “Tax Offences: The Hidden Face of Money Laundering”, *Intertax*, 10/2003.
- Glickman Z. Andrew, “Civil Sanctions and the Double Jeopardy Clause: Applying the Multiple Punishment Doctrine to Parallel Proceedings after United States v. Halper”, *Virginia Law Review* 6/1990.
- Gordon K. Richard, Law of Tax Administration and Procedure, “Tax Law Design and Drafting”, (ed. Victor Thuronyi), International Monetary Fund 1996.
- Graham R. John, „Taxes and Corporate Finance“, *Review of Financial Studies* 16:4/2003.
- Grieser Utho, *Strafrechtliche Analyse der Umsatzsteuerhinterziehung und ihre Bekämpfung*, Centaurus, Herbolzheim 2005.
- Gutmann Daniel, “Towards a Criminalization of Tax Law: The French Approach”, *European Taxation* July 2011.
- Дабетић Дејан, *Република Србија и избегавање двоструког опорезивања*, Рачуноводство, Београд 2008.
- Deakin Simon, “Decoding Employment Status,” *King’s Law Journal* 2/2020.
- Delibašić Tomica, „Pitanje razgraničenja i paralelnih postupaka za krivično delo i prekršaj“, *Pravni život* 9/2015.
- Delić Nataša, „Saizvršilaštvo“, *Pravni život* 9/2005.
- Делић Наташа, *Нова решења опитних института у Кривичном законнику Србије*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2009.
- Делић Наташа, *Кривично право – посебни део*, Универзитет у Београду Правни факултет, Београд 2021.
- Delić Nataša, Volja i namera u srpskom krivičnom pravu, „Kaznena reakcija u Srbiji“, (ur. Đorđe Ignjatović), Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu 2016.
- Delić Nataša, “Poravnanje učinioca i oštećenog kao osnov za oslobođenje od kazne“, *Kazneno zakonodavstvo: progresivna ili represivna rešenja* (ur. Dobrivoje Radovanović), Beograd 2005.
- Delić Nataša, „Pravna zabluda“, *Pravni život* 9/2009.
- Denison V. Dwight, Eger J. Robert III, “Tax Evasion from a Policy Perspective: The Case of the Motor Fuels Tax”, *Public Administration Review* 2/2000.
- Desai A. Mihir, Dyck Alexander, Zyngales Luigi, *Theft and Taxes*, NBER Working Paper Series, National Bureau of Economic Research, Cambridge Massachusetts 2004.

Desai A. Mihir, Dharmapala Dhammika, *Corporate Tax Avoidance and High Powered Incentives*, NBER Working Paper Series, National Bureau of Economic Research, Cambridge Massachusetts 2004.

Dietrich Kramer Jörg, „Abuse of law by tax saving devices“, *Intertax* 1991/2.

Dyrenge D. Scott *et al.*, „Long-Run Corporate Tax Avoidance“, *The Accounting Review* 1/2008.

Ђинђић Срђан *et al.*, „Раст, структурне промене и функционисање привреде Србије“, Економски факултет Универзитета у Крагујевцу, Крагујевац 1998.

Ђокић Иван, „Негативност у кривичном праву“, *Правни живот* 9/2005.

Ђокић Миња, „Суспензивно дејство жалбе у пореском управном поступку“, *Анали Правног факултета у Београду* 1/2018.

Ђокић Минја, „Неуплаћивање пореза порески прекршај обвезника-физичког лица“, *Журнал за криминалистику и право* 2/2018.

Ђокић Минја, „Опореживање незаконито стечених прихода у Republicи Србији“, *Правни живот* 10/2018.

Ђокић Миња, Рилаковић Илија, „Порески прекршаји из Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима у циљу ублажавања економских последица пандемије COVID-19“, *Анали Правног факултета* 3/2020.

Ђорђевић Мирослав, „Пратење новца у српском кривичном праву“, *Crimen* 2/2016.

Ђорђевић Мирослав, *Одузимање имовине учиниоцима кривичних дела*, Необјављен рукопис-докторска дисертација, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2018.

Eads S. Linda, „From Capone to Boesky: Tax Evasion, Insider Trading, and Problems of Proof“, *California Law Review* 6/1991.

European Court of Human Rights – Factsheet, „Taxation and the European Convention of Human Rights“, Press Unit 2017.

Zucman Gabriel, „Taxing Across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits“, *Journal of Economic Perspectives* 4/2014.

Илић Горан *et al.*, *Коментар Законика о кривичном поступку*, Службени гласник, Београд 2015.

Плић-Попов Гордана, „Пореска кривична дела у српском пореском законодавству“, *Журнал за криминалистику и право* 1/2016.

Плић-Попов Гордана, „Кривично дело одаванја службене тајне у српском пореском праву“, *Журнал за криминалистику и право* 2/2014.

Plić-Popov Gordana, „Poreska administracija i poreski obveznik u poreskom postupku: suparnici ili saradnici“, *Pravni život* 11/2019.

Plić-Popov Gordana, „Poreski aspekt unakrsne provere uvećanja imovine fizičkog lica u srpskom pravnom sistemu“, *Zbornik radova Kopaoničke škole Prirodnog prava – Slobodan Perović, „Primena prava i pravna sigurnost“*, Tom II (ur. Jelena S. Perović Vujačić) Beograd 2021.

Илић-Попов Гордана, „Пуномоћник у српском пореском праву: различити аспекти његове улоге“, *Усклађивање пословног права Србије са правом Европске уније (2021)* (ур. Вук Радовић), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2021

Илић-Попов Гордана, Порези и њихове врсте, „Правни и рачуноводствени аспекти пореског саветовања“, (ур. Гордана Илић-Попов), Правни факултет Универзитета у Београду 2012.

Plić Ivan, Milić Ivan, „Načelo *ne bis in idem* u kaznenom pravu Republike Srbije“, *Žurnal za kriminalistiku i pravo* 1/2018.

International Monetary Fund, *Government Finance Statistics: Compilation Guide for Developing Countries*, Washington D.C. 2011.

James Simon, Nobes Christopher, *The Economics of Taxation Principles, Policy and Practice*, Pearson Educated Limited, Edinburgh Gate, Harlow 2002.

Jeličić Mladen, „Činjenična identifikacija prekršaja,“ *Žurnal za kriminalistiku i pravo* 2/2018;

Јекић Загорка, *Докази и истина у кривичном поступку*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 1989.

Јовашевић Драган, *Коментар закона о привредним преступима са судском праксом*, „Службени лист Србије“, Београд 2001.

Jovašević Dragan, *Poreska krivična dela*, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, Beograd 2016.

Jovašević Dragan, „Poreska evazija i poreska utaja u Republici Srbiji-oblici ispoljavanja i mere suzbijanja, *Vojno delo* 3/2018.

Kessler Wolfgang, Eicke Rolf, „Germany’s new GAAR – Generally Accepted Anti Abuse Rule“, *Tax Notes International* 1/2008.

Ковачевић Љубинка, *Заснивање радног односа*, Правни факултет Универзитет у Београду, Београд 2021.

Костић В. Светислав, „Непоштовање уставности у области опорезивања зарада у Србији“, *Анали Правног факултета у Београду* 3/2018.

Kostić Jelena, Pavlović Zorana, „Poreski delikti u zakonodavstvu Savezne Republike Nemačke“, *Strani pravni život* 1/2020.

Kramer Jorg-Dietrich, „Abuse of law by tax saving devices“, *Intertax* 2/1991.

Knechtle Arnold, *Basic Problems in International Fiscal Law*, Kluwer, Deventer, The Netherlands 1979.

Кулић Мирко, Милошевић Горан, „Однос кривичних дела пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку у српском кривичном праву“, *Анали Правног факултета у Београду* 2/2011.

Кулић Мирко, *Пореска кривична дела*, Fin-Tax Centar, Београд 2010.

Кулић Мирко, *Пореска утаја и кријумчарење*, БМГ, Београд 1999.

Krosowa Augustine, Stack Steven, „The Effect of Religiosity on Tax Fraud Acceptability: A Cross-National Analysis“, *Journal for the Scientific Study of Religion* 3/2006.

Лазин Ђорђе, *Привидни идеални стицај кривичних дела*, Привредна штампа, Београд 1982.

Лазин Ђорђе, „Правна природа мере одузимања имовинске користи и њен практични значај“ *Анали Правног факултета у Београду* 1-3/1986.

Lang Michael *et al.*, *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Spiramus, Linde Wien, 2018.

Leitner Roman., Markel Ernst., Pluckhahn Otto, „Penalty and criminal tax law in Austria“, Amsterdam: *IBFD*, 2004.

Лилић Стеван, *Управно право управно процесно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2008.

Lovčević Jovan, *Institucije javnih finansija*, Novinska ustanova Službeni list SFRJ, Београд 1975.

Luttmer F.P. Erzo, Singhal Monica, „Tax Morale“, *The Journal of Economic Perspectives* 4/2014.

Mason Robert, Calvin D. Lyle, „A Study of Admitted Income Tax Evasion“, *Law & Society Review* 1/1978.

Medina Leandro, Schneider Friedrich, *IMF Working Paper Shadow Economy Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?* International Monetary Fund 2018.

Милошевић Милош, *Незаконита евазија пореза на додату вредност*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2014.

Министарство финансија РС, Пореска управа, *Приручник за примену Закона о порезу на добит предузећа*, бр. 151-00120/2007-13.

Министарство финансија РС, Пореска управа, *Упутство за примену члана 85 став 1 тачка 17 закона о порезу на доходак грађана у пореској контроли (тест самосталности)*, Београд 2020.

Министарство правде САД Канцеларија за међународну помоћ, усавршавање и професионалну обуку у правосуђу, *Приручник за сузбијање привредног криминалитета и корупције*, Београд 2017.

Mirandola Sofia, Lasagni Giulia, "The European *ne bis in idem* at the Crossroads of Administrative and Criminal Law", *Eucrim* 2/2019.

Mitsilegas Valsamis, Giuffrida Fabio, *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.*), Publications of the center of European criminal law, Catania 2017.

Модел-конвенција о порезима на доходак и на имовину – сажета верзија (како је гласила 15. јула 2014. године), Српско фискално друштво, Београд 2014.

Murphy Kristina, "Regulating More Effectively: The Relationship between Procedural Justice, Legitimacy, and Tax Non-Compliance", *Journal of Law and Society* 4/2005.

Musgrave Richard A., Musgrave Peggy B., *Public Finance in Theory and Practice*, Mc Graw-Hill International Editions, New York 1989.

Mrvić-Petrović Nataša, „Poštovanje načela *ne bis in idem* pri suđenju za slične prekršaje i krivična dela“, *Žurnal za kriminalistiku i pravo* 2/2014.

McBarnet Doreen, "Whiter than White Collar Crime: Tax, Fraud Insurance and the Management of Stigma", *The British Journal of Sociology* 3/1991.

McLaren John, „The distinction between tax avoidance and tax evasion has become blurred in Australia: why has it happened?“, *Journal of Australasian Tax Teachers Association* 3 (2)/2008.

Неговановић Милан, Утврђивање опорезиве добити за привредна друштва и друга Комерцијална правна лица, „Правни и рачуноводствени аспекти пореског саветовања“, (ур. Гордана Илић-Попов), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012.

Noguera A. José *et al.*, "Tax Compliance, Rational Choice, and Social Influence: An Agent-Based Model - Agent-based Simulation: Principles and Applications to Social Phenomena", *Revue française de sociologie (English Edition)* 4/2014.

Nussim Jacob, Tabbach Avraham, "Tax-Loss Mechanisms", *The University of Chicago Law Review* 4/2014.

OECD Study into the Role of Tax Intermediaries, OECD 2008, <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>, 10.2.2020.

Official Norwegian Reports, *Tax Havens and development – status, analyses and measures*, Report from the Government Commission on Capital Flight from Poor Countries 2009.

O'Connell Ann, Brewster Kerry, "Combating Large-Scale Tax Evasion-Australia's Experience", *Bulletin for International Taxation* April 2008.

Pedersen Jan, "Tax Exploitation", *Scandinavian Studies in Law* 33/1991.

Pires Manuel, *International Juridical Double Taxation of Income*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1989.

Popović Dejan, *Poresko pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2020.

Popović Dejan, *Nauka o porezima i poresko pravo*, Institut Otvoreno društvo/Institut za ustavnu i zakonodavnu politiku, Beograd 1997.

Поповић Дејан, Илић-Попов Гордана, „Значај и ефекти BEPS мултилатералне конвенције у међународном пореском праву“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, Правни факултет у Нишу, Ниш 2017.

Поповић Дејан, Илић-Попов Гордана, „(Не)уставност одредбе о тесту главног циља трансакције или аранжмана из пореских уговора“, *Анали Правног факултета у Београду* 2/2019.

Поповић Дејан, Костић Светислав, „(Зло)употреба страних правних лица за избегавање пореза у Србији“, *Анали Правног факултета у Београду* 2/2010.

Popović Dejan, Kostić Svetislav, "The EU Integration Process and Direct Taxation from a Southeast European Perspective: Part II Impact of Accession Negotiations on Direct Taxation in Acceding Countries", *Intertax* 1/2013.

Popović Dejan, Kostić Svetislav, *Ugovori Srbije o izbegavanju dvostrukog oporezivanja pravni okvir i tumačenje*, CEKOS IN, Beograd 2009.

Поповић Дејан, Међународно пореско планирање, „Правни и рачуноводствени аспекти пореског саветовања“, (ур. Гордана Илић-Попов), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012.

Прица Милош, „Јединство правног поретка као уставно начело и законско уређивање правног поретка – Уједно излагање о унутрашњем правном систему“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу* 78/2018.

Радисављевић Ивана, „Кривично дело пореска утаја у Српском праву“, *Идентитетски преображај Србије*, Београд 2020.

Радуловић Љиљана, „Кривично дело Пореске утаје из чл. 229 КЗ РС“, *Право и привреда* 4-6/2010.

Рађеновић Мирјана, *Право општег управног поступка и управног спора*, Правни факултет Универзитета у Бањој Луци, Бања Лука 2016.

Rakić Jelena, „Krivično delo poreska utaja – zakoniti i nezakoniti prihodi“, *Revija za kriminologiju i krivično pravo* 1-2/2020.

Ранковић Јован, *Теорија биланса*, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд 1997.

Раонић Иван, Васић Зоран, „Пореска утаја ПДВ у Србији и феномен фантомских фирми“, *Економика* 2/2014.

Raskolnikov Alex, “Revealing Choices: Using Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement”, *Columbia Law Review* 4/2009.

Raskolnikov Alex, “Crime and Punishment in Taxation: Deceit, Deterrence, and the Self-Adjusting Penalty”, *Columbia Law Review* 3/2006.

Rawlings Gregory, “Shifting profits and hidden accounts: Regulating tax havens”, *ANU Press* 2017.

Reibel Rudolf, “Amnesty-Privilege-Disclosure: Managing Critical Issues in Client Relations”, *European Taxation* May 2013.

Richardson Mirugia, “Figthing Tax Fraud and Tax Evasion in the EU: The 2012 Action Plan”, *EC Tax Review* 4/2015.

Risimović Radosav, „Radnja izvršenja krivičnog dela poreska utaja“, *Žurnal za kriminalistiku i pravo* 3/2016.

Rogers - Glabush Julie, *International Tax Glossary 7th Edition*, IBFD, Amsterdam 2015.

Russo Raffaele, Petriccione Mario *et al.*, *Fundamentals of International Tax Planning*, IBFD, Amsterdam 2007.

Ruchelman M. Charles, Borsos M. Arielle, „Enforcing non-US tax authority requests for taxpayer information“, *Globe Business Publishing*, March 2014.

Salinger M. Lawrence, Tax evasion, „Encyclopedia of White-Collar & Corporate Crime“ (ed. Lawrence M. Salinger) SAGE Publications Inc., Thousand Oaks, 2005.

Secretariat of the OECD, *Work on Tax Avoidance and Evasion*, Kluwer Law International, Amsterdam 1980.

Sinanović Biljana, Vučković Branislava *et al.*, *Istraga i procesuiranje krivičnih dela korupcije identifikovanih kroz revizorske izveštaje*, Savet Evrope, Kancelarija u Beogradu, Beograd 2016.

Slavković Vukan, „Krivično delo pranja novca u savremenom uporednom zakonodavstvu“, *Crimen* 2/2017.

Slamrod Joel, „Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion“, *The Journal of Economic Perspectives* 1/2007.

Slamrod Joel, „An Empirical Test for Tax Evasion“, *The Review of Economics and Statistics* 2/1985.

Slamrod Joel, Yitzhaki Shlomo, *Tax Avoidance, Evasion and Administration*, NBER Working Paper Series, National Bureau of Economic Research, Cambridge Massachusetts 2000.

Smith Adam, *The Wealth of Nations*, Bantam Dell, New York 2003.

Sokolović Ranko, Jovašević Dragan, *Poreski delikti*, Intermex, Beograd 2015.

Southworth Ann, „Redefining the Attorney's Role in Abusive Tax Shelters“, *Stanford Law Review* 3/1985.

Спасић Кристина, Тановић Миленко, „Примена стварног креативног рачуноводства у области новчаних токова на примеру српских предузећа“, *Форензичка ревизија*, Београд 2016.

Стојановић Дејан, Обезбеђење пореске обавезе, „Правни и рачуноводствени аспекти пореског саветовања“ (ур. Гордана Илић-Попов), Правни факултет универзитета у Београду, Београд 2012.

Stojanović Zoran, *Krivično pravo opšti deo*, Pravna knjiga, Beograd 2017.

Stojanović Zoran, Delić Nataša, *Krivično pravo-posebni deo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu i Pravna knjiga, Beograd 2014.

Stojanović Zoran, „Pravna zablude u novom Krivičnom Zakoniku“, *Revija za kriminologiju i krivično pravo* 3/2006.

Стојановић Зоран, *Коментар Кривичног законика*, Службени гласник, Београд 2020.

Sutter Philip ed., *Triangular Tax Cases*, Linde Verlag, Wien 2004.

Scholz T. John, Pinney Neil, „Duty, Fear, and Tax Compliance: The Heuristic Basis of Citizenship Behavior“, *American Journal of Political Science* 2/1995.

Spreutels Jean, Grijseels Caty, „Interaction between money laundering and tax evasion: Belgian and International measures in the fight against money laundering“, *EC Tax Review* 2001-1.

Tait A. Alan, *Value Added Tax International Practice and Problems*, IMF, Washington DC 1988.

Taboada Palao Carlos, „OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti Abuse Rule“, *Bulletin for International Taxation*, October 2015.

Terra J.M. Ben, Excises, „Tax Law Design and Drafting“ (ed. Victor Thuronyi), IMF 1996.

Tomić Zoran, *Opšte upravno pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2011.

Tomić Zoran, *Komentar zakona o upravnim sporovima sa sudskom praksom*, Službeni glasnik, Beograd 2012.

Thörnquist Annette, „False Self-Employment and Other Precarious Forms of Employment in the Grey Area of the Labor Market“, *International Journal of Comparative Labor Law and Industrial Relations*, 4/2015.

Thuronyi Victor, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague 2003.

Турњанин Вељко, Ћоровић Емир, *Коментар споредног кривичног законодавства Србије*, Прима, Горњи Милановац 2018.

Frank Margaret Mary *et al.*, „Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation to Aggressive Financial Reporting“, *The Accounting Review* 2/2009.

Canelos C. Peter, „Tax Practitioners Perspective on Substance, Form and Business Purpose in Structuring Business Transactions and in Tax Shelters“, *SMU Law Review* 1/2001.

Carić Slavko *et al.*, *Komentar Zakona o obligacionim odnosima*, Pravni fakultet Univerziteta u Kragujevcu, Kragujevac 1980.

Carrero Calderon Jose Manuel, Seara Quintas Alberto, „The Taxpayer’s Right of Defence in Cross-Border Exchange of Information Procedures“, *IBFD* September 2014.

Correia Filipa, Reibel Rudolf, „Change of Climate in Taxation: Are you Prepared for Extended Responsibilities?“, *European Taxation* June 2014.

Cozian Maurice, „What is abuse of law?“, *Intertax* 2/1991.

Croal Hazel, *Understanding white collar crime*, Open University Press, Philadelphia 2001.

Crocker J. Keith, Slemrod Joel, „Corporate tax evasion with agency costs“, *Journal of Public Economics* 9-10/2005.

Убипариповић Сузана, Деспотовић Данијела, „Незаконито избјегавање плаћања пореза“, *Анали пословне економије* 16/2017.

“Financial Secrecy Index Narrative report on Luxemburg”, *Tax Justice Network*, <https://fsi.taxjustice.net/PDF/Luxembourg.pdf>.

“Financial Secrecy Index Narrative report on Switzerland”, *Tax Justice Network*, <https://fsi.taxjustice.net/PDF/Switzerland.pdf>.

Finnerty Chris *et al.*, *Fundamentals of International Tax Planning*, IBFD, Amsterdam 2007.

Freire-Seren María Jesús, Judith Panadés i Martí, Tax avoidance, human capital accumulation and economic growth, “Economic Modeling” (eds. Stephen Hall, Peter Pauly), Elsevier 2013.

Freedman Judith, Loomer Geoffrey *et al.*, *Alternative Approaches to Tax Risk and Tax Avoidance: Analysis of a Face-To-Face Corporate Study*, Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford 2008.

Heidenreich Mark, „CFC rules as an instrument to counter abuse“, *Limits to Tax Planning*, (eds. Karin Simader, Elizabeth Titz), Linde Verlag, Wien 2013.

Шкулић Милан, „Кривично дело у погледу којег је кривично гоњење апсолутно застарело – као део конструкције продуженог кривичног дела“, *Бранич* 1-2/2018.

Škulić Milan, „Teret dokazivanja u krivičnom postupku“, *Pravni život* 9/2018.

Домаћа кривична судска пракса:

Пресуда Врховног касационог суда Кзз бр. 51/2017 од 7.2. 2017. године.

Пресуда Врховног касационог суда Кзз бр. 526/2014 од 2.7.2014. године.

Пресуда Врховног касационог суда Кзз бр. 991/2016 од 15.9.2016. године.

Пресуда Врховног касационог суда Кзз бр. 142/2014 од 26.3.2014. године.

Пресуда Врховног касационог суда Кзз бр. 113/2016 од 24.2.2016. године.

Пресуда Врховног касационог суда Кзз.бр.890/2018 од 24.9.2018. године.

Пресуда Врховног касационог суда Кзз бр. 1154/2015 од 28.1.2016. године.

Пресуда Врховног касационог суда Кзз бр. 870/2016 од 31.8.2016. године.

Пресуда Врховног Касационог суда Кзз.бр.550/2019 од 5.6.2019. године.

Пресуда Врховног Касационог суда Кзз.бр.262/2019 од 4.4.2019. године.

Пресуда Врховног касационог суда Кзз бр. 196/2016 од 14.4.2016. године.

Пресуда Врховног касационог суда Кзз бр. 942/2018 од 19.9.2018. године.

Пресуда Врховног касационог суда Кзз бр. 25/2012 од 11.4.2012. године.

Пресуда Врховног касационог суда Кзз. бр. 1225/17 од 26.4.2018. године.

Пресуда Врховног касационог суда Кзз. бр. 112/2013 од 17.10.2013. године.

Пресуда Врховног касационог суда Кзз. бр. 1387/2019 од 21.1.2020. године.

Пресуда Врховног касационог суда Кзз.бр.3/2021 од 27.1.2021. године.

Закључци кривичног одељења Врховног касационог суда и кривичних одељења апелационих судова, усвојени на заједничкој седници 24.3.2014. године.

Одговори кривичног одељења Врховног касационог суда на спорна правна питања нижестепених судова са седнице одржане 15.4.2014. године.

Пресуда Апелационог суда у Београду Кж1 бр. 599/11 од 8.3.2011. године.

Пресуда Апелационог суда у Београду Кж1 бр. 7484/2010 од 22.2.2011. године.

Пресуда Апелационог суда у Београду Кж1 бр. 7430/2010 од 20.1.2011. године.

Пресуда Апелационог суда у Београду Кж1 бр. 436/2015 од 08.7.2015. године.

Пресуда Апелационог суда у Београду Кж1 бр. 4/2011 од 10.6.2011. године.

Пресуда Апелационог суда у Београду Кж1 бр. 187/2014 од 27.2.2014. године.

Пресуда Апелационог суда у Београду Кж1.бр.467/2018 од 16.5.2018. године.

Пресуда Апелационог суда у Београду Кж. бр. 1376/12 од 10.4.2012. године.

Решење Апелационог суда у Београду Кж1 бр. 638/2014 од 20.5.2014. године.

Решење Апелационог суда у Београду Кж1 бр. 1289/2014 од 21.10.2014. године.

Решење Апелационог суда у Београду Кж2 бр. 1082/2015 од 2.6.2015. године.

Решење Апелационог суда у Београду Кж2. бр. 827/2018 од 2.7.2018. године.

Решење Апелационог суда у Београд, Кж1. бр. 998/19 од 6.11.2019. године.

Пресуда Апелационог суда у Београду Кж1 По1 бр. 2/17 од 6.9.2017. године.

Пресуда Вишег суда у Београду К. бр. 60/20 од 10.11.2020. године.

Пресуда Првог основног суда у Београду К бр. 11034/2010 од 24.9.2010. године.

Пресуда Другог основног суда у Београду К бр. 831/14 од 10.4.2017. године.

Решење Округног суда у Београду Кж бр. 2302/2009 од 30.10.2009. године.

Пресуда Округног суда у Београду Кж. бр. 1544/05 од 22.6.2005. године.

Решење Округног суда у Београду, Кж. бр. 624/03 од 31.3.2003. године.

Пресуда Другог основног суда у Београду К бр. 904/12 од 24.3.2015. године.
Пресуда Апелационог суда у Новом Саду Кж бр. 4452/2013 од 14.7.2014. године.
Пресуда Апелационог суда у Новом Саду Кж1.бр.372/2012 од 21.7.2014. године.
Пресуда Основног суда у Пожаревцу К бр. 1034/2010 од 12.11.2010. године.
Пресуда основног суда у Зајечару К бр. 645/2010 од 28.4.2010. године.
Пресуда Вишег суда у Нишу Кж бр. 208/2015 од 15.6.2015. године.
Пресуда Вишег суда у Нишу Кж1. бр. 406/2017 од 27.12.2017. године.
Пресуда Апелационог суда у Нишу Кж1.бр.2889/2010.
Решење Апелационог суда у Нишу Кж2 бр. 765/2014 од 5.9.2014. године.
Решење Апелационог суда у Нишу Кж2 бр. 765/2014 од 5.9.2014. године.
Решење Апелационог суда у Нишу Кж1 бр. 274/2018 од 22.3.2018. године.
Пресуда Апелационог суда у Нишу Кж1. бр. 354/12 од 13.9.2012. године.
Пресуда Апелационог суда у Нишу Кж1. бр. 428/10 од 28.5.2010. године.
Решење Окружног суда у Нишу Кж.бр.735/2008 од 17.6.2008. године.
Решење Окружног суда у Нишу Кж.бр.735/2008 од 17.6.2008. године.
Пресуда Основног суда у Нишу К. бр. 5471/10 од 6.7.2011. године.
Одговори кривичног одељења Апелационог суда у Крагујевцу на спорно правно питање нижестепених судова, усвојено на седници од 19.10.2016. године.
Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 1526/16 од 20.12.2016. године.
Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 296/2019 од 23.4.2019. године.
Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 105/2020 од 19.2.2020. године.
Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж. бр. 5340/13 од 27.1.2014. године.
Решење Апелационог суда у Крагујевцу Кж2 бр. 589/2018. од 1.10.2018. године.
Решење Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 937/2019 од 27.12.2019. године.
Решење Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 824/2019 од 7.11. 2019. године.
Решење Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 341/2019 од 30.5.2019. године.
Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж3 бр. 17/2018 од 7.9.2018. године.
Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 854/2018(1) од 11.9.2018. године.

Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж бр. 598/2015 од 19.6.2015. године.
Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 718/2018 од 23.8.2018. године.
Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 1045/2016 од 22.9.2016. године.
Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1. бр. 3270/10 од 15.7.2010. године.
Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 235/2020 од 17.9.2020. године.
Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 153/2020 од 15.9.2020. године.
Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1 бр. 545/2020 од 10.9.2020. године.
Решење Апелационог суда у Крагујевцу Кж бр. 1128/2015 од 13.11.2015. године.
Решење Апелационог суда у Крагујевцу Кж. I бр. 1382/10 од 10.1.2012. године.
Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1. бр. 112/2021 од 15.3.2021. године.
Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1. бр. 1246/2017 од 14.12.2017. године.
Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу Кж1. бр. 1178/2015 од 9.10.2015. године.
Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу, Кж1. бр. 385/2020 од 6.7.2020. године.
Пресуда Вишег суда у Чачку Кж. бр. 97/17 од 27.4.2017. године.
Пресуда Основног суда у Чачку К бр. 399/17 од 24.11.2017. године.
Пресуда Основног суда у Чачку К бр. 386/16 од 27.3.2017. године.
Пресуда Основног суда у Чачку К. бр. 128/16 од 16.5.2016. године.
Пресуда Основног суда у Чачку К. бр. 851/13 од 11.2.2016. године.
Пресуда Основног суда у Чачку К. бр. 414/16 од 25.1. 2017. године.
Пресуда Основног суда у Чачку К бр. 344/17 од 8.12.2017. године.
Пресуда Основног суда у Чачку К. бр. 366/15 од 8.12.2016 године.
Пресуда Вишег суда у Чачку Кж. бр. 97/17 од 27.4.2017. године.
Пресуда Вишег суда у Ужицу Кж бр. 331/2015 од 12.11.2015. године.

Домаћа прекршајна судска пракса:

Пресуда Прекршајног апелационог суда Прж. бр. 16273/2016 од 25.8.2016. године.
Решење Прекршајног апелационог суда Прж бр. 4467/2017 од 6.4.2017. године.

Решење Прекршајног апелационог суда Одељење у Новом Саду
Прж.бр.3561/17 од 28.2.2017. године.

Пресуда Прекршајног апелационог суда Прж. бр.16489/2017 од 24.8.20217.
године.

Пресуда Прекршајног апелационог суда Одељење у Новом Саду Прж. бр.
5706/17 од 21.3.2017. године.

Пресуда Прекршајног апелационог суда Прж. бр. 21559/2016 од 13.12.2016.
године.

Пресуда Прекршајног апелационог суда Прж. бр. 16923/19 од 28.10.2019.
године.

Пресуда Прекршајног суда у Београду Пр бр. 85958/15 од 16.9.2015. године.

Пресуда Прекршајног суда у Београду Пр бр. 77006/15 од 20.4.2015. године.

Пресуда Прекршајног суда у Београду Пр бр. 85655/15 од 1.9.2015. године.

Пресуда Прекршајног суда у Београду Пр бр. 137802/15 од 6.6.2016. године.

Пресуда Прекршајног суда у Београду Пр бр. 111803/15 од 29.10.2015. године.

Пресуда Прекршајног суда у Београду Пр бр. 77804/15 од 8.9.2015. године.

Пресуда Прекршајног суда у Београду Пр бр. 125055/15 од 3.9.2015. године.

Пресуда Прекршајног суда у Београду Пр бр.84955/15 од 1.7.2015. године.

Пресуда Прекршајног суда у Београду Пр бр.84206/15 од 19.8.2015. године.

Пресуда Прекршајног суда у Београду Пр 89352/15 од 16.9.2015. године.

Пресуда Прекршајног суда у Београду Пр бр. 31408/15 од 19.11.2015. године.

Пресуда Прекршајног суда у Пироту Пр бр. 2668/2017 од 26.1.2018. године.

Домаћа управна судска пракса:

Решење Управног суда Уо бр. 4/17 од 24.1.2017. године.

Решење Управног суда Уо бр. 5/17 од 24.1.2017. године.

Пресуда Управног суда У бр. 9262/2011 од 12.9.2013. године.

Решење Пореске управе-филијала Раковица бр. 47-00011/2014-0120-010 од
10.2.2014. године.

Судска пракса Уставног суда:

Одлука Уставног суда Уж бр. 6463/2016 од 22.11.2018. године.

Одлука Уставног суда Уж бр. 1285/2012 од 26.3.2014. године.

Судска пракса страних судова и међународних судских инстанци:

Пресуда Европског суда за људска права представка бр. 50124/13 од 1.3.2016. године, објављена у *Службеном гласнику РС* бр. 61/2016.

European Court of Human Rights, *Sergey Zolottukhin v. Russia*, case-14939/03, Judgment 10 February 2009.

European Court of Human Rights, *Engel and Others v. The Netherlands*, case-5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/71, Judgment 8 June 1976.

Пресуда Европског суда за људска права представке бр. 24130/11 и 29758/11 од 15. новембра 2016. године.

Guide on Article 4 of Protocol no. 7 to the European Convention on Human Rights – Right not to be tried or punished twice, Directorate of the Jurisconsult, Council of Europe/ European Court of Human Rights, 2018.

European Court of Human Rights, *A and B v. Norway*, case-24130/11 and 29758/11, Judgment 15 November 2016.

European Court of Human Rights, *Pirttimaki v. Finland*, case-35232/11, Judgment 20 May 2014.

European Court of Human Rights, *Lucky dev v. Sweden*, case-7356/10, Judgment 27 November 2014.

Case no. 317 U.S. 492 (63 S.Ct. 364, 87 L.Ed. 418), цитирано према <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/317/492>, последњи приступ: 14. април 2019. године.

Case no. 498 U.S. 192 (111 S.Ct. 604, 112 L.Ed.2d 617) decided on Jan. 8 1991. Цитирано према <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/498/192>, последњи приступ: 15. април 2019. године;

Case no. 379 U.S. 48 (1964), *United States v. Powel*, US Supreme Court, decided on November 23, 1964;

European Court of Justice, *Halifax and others*, c-255/02, Judgment 21 February 2006;

European Court of Human Rights, *Chambaz v. Switzerland*, case-11663/04, Judgment 5 April 2012.

European Court of Human Rights, *J.B. v. Switzerland*, case-31827/96, Judgment 3 May 2001.

European Court of Human Rights, *Funke v. France*, case-10828/84, Judgment 25 February 1993.

European Court of Human Rights, *Jussila v. Finland*, case-73053/01, Judgment 23 November 2006.

European Court of Human Rights, *Case of Bendenoun v. France*, case-12547/86, Judgment 24 February 1999.

Court of Justice of the European Union, *Leopold Henri Van Esbroeck*, c-436/04, Judgment 9 March 2006.

Court of Justice of the European Union, *Luca Menci*, c-524/15, Judgment 20 March 2018.

Court of Justice of the European Union, *Garlsson Real Estate SA in liquidation*, c-537/16, Judgment 20 March 2018.

Court of Justice of the European Union, *Enzo Di Puma*, c-596/16 and 597/16, Judgment 20 March 2018.

European Court of Justice, *Sabou*, c-276/12, Judgment 22 October 2013.

European Court of Justice, *der Weduwe*, c-153/00, Judgment 10 December 2002.

Case No: A2/2017/3467, Neutral Citation Number: [2018] EWCA Civ 2748, Royal Courts of Justice, Appellants: Uber B.V., Uber London Limited, Uber Britania Limiter; vs. Respondents: Yasen Aslam; James Farrar, Robert Dawson & others, Approved Judgment 19. December 2018;

European Court of Human Rights, *Saunders v. United Kingdom*, case-19187/91, Judgment 17 December 1996.

European Court of Human Rights, *O'Halloran and Francis v. The United Kingdom*, case-15809/02 and 25624/02, Judgment 29 June 2007.

European Court of Human Rights, *Byokov v. Russia*, case-4378/02, Judgment 10 March 2009.

European Court of Human Rights, *Boofzheim v. France*, case - 52938/99, Judgment 3 December 2002.

European Court of Human Rights, *Manasson v. Sweden*, case - 41264/98, Judgment 8 April 2003.

European Court of Human Rights, *Matthildur Ingvarsdottir v. Iceland*, case - 22779/14, Judgment 4 December 2018.

European Court of Human Rights, *Jóhannesson and others v. Iceland*, case-22007/11, Judgment 18 May 2017.

European Court of Human Rights, *Ezeh and Connors v. The United Kingdom*, case 39665/98, 40086/98, Judgment 9 October 2003.

US Supreme Court, *United States v. Sullivan*, case 274 U.S. 259, Judgment 16 May 1927.

US Supreme Court, *Commissioner v. Tellier*, case 383 U.S. 687 (1966), Judgment 24 March 1966.

Мишљења Министарства финансија РС:

Мишљење Министарства финансија РС бр. 011-00-00424/2007-04 од 30.1.2008. године.

Мишљење Министарства финансија РС бр. 011-00-00345/2018-04 од 9.5.2018. године.

Мишљење Министарства финансија РС бр. 430-07-306/2002-04 од 2.10.2002. године.

Мишљење Министарства финансија РС бр. 413-00-01967/2005-04 од 30.8.2005. године.

Мишљење Министарства финансија РС бр. 430-00-200/2015-04 од 5.8.2016. године.

Мишљење Министарства финансија РС бр. 011-00-00424/2007-04 од 30.1.2008. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-1037/2019-04 од 17.1.2020. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-3479/2010-04 од 1.8.2011. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-00-44/2019-04 од 11.2.2019. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-889/2019-04 од 5.2.2020. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-00-200/2015-04 од 5.8.2016. године.

Мишљење Министарства финансија РС бр. 011-00-561/2019-04 од 10.7.2019. године.

Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-700/2018-04 од 28.2.2019.
године.

ОСНОВНИ БИОГРАФСКИ ПОДАЦИ АУТОРА

Миња Токић је рођен 22.09.1990. године у Београду, где је завршио основну школу „Бранко Токић“ и „Петнаесту београдску гимназију – Гимназија Патријарх Павле“.

Основне студије на Правном факултету Универзитета у Београду уписао је 2009. године. Дипломирао је 2013. године и исте године је уписао мастер студије на Правном факултету Универзитета у Београду, на правно – економском модулу.

Звање мастер правника стекао је 2014. године, одбранивши са одликом мастер рад на тему „Економска анализа накнаде нематеријалне штете“.

Похађао је специјалистичке студије из области пореског саветовања и са одликом је положио завршни испит на студију за иновацију – специјализацију знања на Правном факултету Универзитета у Београду 2015. године.

Током основних студија је био представник Правног факултета Универзитета у Београду на међународном такмичењу из Права Европске Уније у Бриселу – *European Law Moot Court Competition*, на којем је тим Правног факултета такмичење завршио као регионални финалиста.

Правосудни испит је положио 2015. године, а од 2016. године ради као адвокат у Београду.

Течно говори енглески, а служи се и немачким језиком.

Током докторских студија, написао је и објавио следеће научне радове:

(i) „Утицај опомене за плаћање пореског дуга на ток пореске застарелости“, *Анали Правног факултета у Београду*, 1/2016.

(ii) „Суспензивно дејство жалбе у пореском управном поступку Републике Србије“, *Анали Правног факултета у Београду*, 1/2018.

(iii) „Опорезивање капиталних добитака физичких лица у Републици Србији“, *Право и привреда*, 7-9/2018.

(iv) „Неуплаћивање пореза – порески прекршај физичког лица“, *Журнал за криминалистику и право*, 2/2018.

(v) „Опорезивање незаконито стечених прихода“, *Правни живот*, 10/2018.

(vi) „(Не)надлежност суда за одлучивање о захтеву обвезника за уплату доприноса за обавезно социјално осигурање“, *Бранич* 2/2020.

(vii) Ко-ауторски рад са Илијом Рилаковићем, „Порески прекршаји из Уредбе о фискалним погодностима и директним давањима у циљу ублажавања економских последица пандемије COVID-19“, *Анали правног факултета у Београду* 3/2020.

(viii) „Опорезивање прихода од самосталне делатности у Србији“, *Бранич* 1/2021.

Члан је међународног огранка International Fiscal Association (*IFA*) Српског фискалног друштва (СФД).

Члан је адвокатске коморе Србије и Београда.

Изјава о ауторству

Име и презиме аутора: Миња Ђокић
Број индекса: ДС 26/2015

Изјављујем

да је докторска дисертација под насловом

„ПОРЕСКИ ДЕЛИКТИ У СРПСКОМ ПРАВУ“

- резултат сопственог истраживачког рада;
- да дисертација у целини ни у деловима није била предложена за стицање друге дипломе према студијским програмима других високошколских установа;
- да су резултати коректно наведени и
- да нисам кршио ауторска права и користио интелектуалну својину других лица.

Потпис аутора

У Београду, 9. март 2022.

Изјава о истоветности штампане и електронске верзије докторског рада

Име и презиме аутора: Миња Ђокић

Број индекса: ДС 26/2015

Студијски програм: Право, Ужа научна област јавне финансије и финансијско право

Наслов рада: „**Порески деликти у српском праву**“

Ментори: проф. др Гордана Илић-Попов и проф. др Игор Вуковић

Изјављујем да је штампана верзија мог докторског рада истоветна електронској верзији коју сам предао ради похрањивања у **Дигиталном репозиторијуму Универзитета у Београду**.

Дозвољавам да се објаве моји лични подаци везани за добијање академског назива доктора наука, као што су име и презиме, година и место рођења и датум одбране рада.

Ови лични подаци могу се објавити на мрежним страницама дигиталне библиотеке, у електронском каталогу и у публикацијама Универзитета у Београду.

Потпис аутора

У Београду, 9. март 2022.

Изјава о коришћењу

Овлашћујем Универзитетску библиотеку „Светозар Марковић“ да у Дигитални репозиторијум Универзитета у Београду унесе моју докторску дисертацију под насловом:

„ПОРЕСКИ ДЕЛИКТИ У СРПСКОМ ПРАВУ“

која је моје ауторско дело.

Дисертацију са свим прилозима предао сам у електронском формату погодном за трајно архивирање.

Моју докторску дисертацију похрањену у Дигиталном репозиторијуму Универзитета у Београду и доступну у отвореном приступу могу да користе сви који поштују одредбе садржане у одабраном типу лиценце Креативне заједнице (Creative Commons) за коју сам се одлучио.

1. Ауторство (CC BY)

2. Ауторство – некомерцијално (CC BY-NC)

3. Ауторство – некомерцијално – без прерада (CC BY-NC-ND)

4. Ауторство – некомерцијално – делити под истим условима (CC BY-NC-SA)

5. Ауторство – без прерада (CC BY-ND)

6. Ауторство – делити под истим условима (CC BY-SA)

(Молимо да заокружите само једну од шест понуђених лиценци. Кратак опис лиценци је саставни део ове изјаве).

Потпис аутора

У Београду, 9. март 2022.

1. **Ауторство.** Дозвољаваате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце, чак и у комерцијалне сврхе. Ово је најслободнија од свих лиценци.
2. **Ауторство – некомерцијално.** Дозвољаваате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дела.
3. **Ауторство – некомерцијално – без прерада.** Дозвољаваате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, без промена, преобликовања или употребе дела у свом делу, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дела. У односу на све остале лиценце, овом лиценцом се ограничава највећи обим права коришћења дела.
4. **Ауторство – некомерцијално – делити под истим условима.** Дозвољаваате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце и ако се прерада дистрибуира под истом или сличном лиценцом. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дела и прерада.
5. **Ауторство – без прерада.** Дозвољаваате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, без промена, преобликовања или употребе дела у свом делу, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца дозвољава комерцијалну употребу дела.
6. **Ауторство – делити под истим условима.** Дозвољаваате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце и ако се прерада дистрибуира под истом или сличном лиценцом. Ова лиценца дозвољава комерцијалну употребу дела и прерада. Слична је софтверским лиценцама, односно лиценцама отвореног кода.

