

Originalni naučni rad
Primljen: 2. 7. 2018.
Prihvaćen: 13. 9. 2018.

UDK: 336.225.68(497.11)
343.359.2
doi:10.5937/nabepo23-18121

NEUPLAĆIVANJE POREZA PORESKI PREKRŠAJ OBVEZNIKA - FIZIČKOG LICA

Minja Đokić¹

Sažetak: Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji propisuje mnogobrojne poreske prekršaje koji su normativno podeljeni u dve celine. Prvu celinu čine opšti poreski prekršaji pravnih lica i preduzetnika, a drugu celinu čine tzv. posebni poreski prekršaji. U radu se analizira jedan od posebnih poreskih prekršaja, tj. prekršaj poreskog obveznika koji je fizičko lice (a nije preduzetnik) koji ne izvrši uplatu poreza utvrđenog u poreskoj prijavi, odnosno rešenjem Poreske uprave. Analiziraju se zakonska rešenja i dostupna sudska praksa. Autor ukazuje na to da se neuplaćivanjem poreza utvrđenog poreskim rešenjem može dovesti u pitanje „širina” zone inkriminacije, jer je naplata poreskog duga već uređena pravilima poreskog upravnog prava. Zatim se pojašnjava kako se u praksi može narušiti princip zabrane dvostruke ugroženosti na štetu poreskih obveznika zbog sistemske neusklađenosti poreskog materijalnog i poreskog upravnog (procesnog) prava s normama koje propisuju prekršaj. Rezultat rada su predlozi izmena propisa *de lege ferenda*, kojima se, prema mišljenju autora, omogućava adekvatna zaštita fiskusa, s jedne strane, a istovremeno pruža i zaštita poreskim obveznicima od rizika da budu dva ili više puta sankcionisani za isti propust, s druge strane.

Ključne reči: poreska prijava, poresko rešenje, poreski prekršaj.

¹ Doktorand Pravnog fakulteta Univerziteta u Beogradu, uža naučna oblast Javne finansije i finansijsko pravo, minja.djokic@mts.rs.

Uvod

U pravnom životu postoje mnogobrojne radnje i propuštanja fizičkih i pravnih lica koja su sankcionisana prekršajnim normama. Poresko pravo, u tom smislu, nije izuzetak. Da bi se fiskus adekvatno zaštitio a prekršioci sankcionisali, neophodno je definisati situacije kada poreski obveznici svojim radnjama ili propuštanjima pričinjavaju štetu budžetu Republike Srbije. Sprovedeno istraživanje je pokazalo da u sistemu prekršajnih normi Republike Srbije postoje poreski prekršaji čije radnje izvršenja nisu određene do te mere da je svakom poreskom obvezniku jasno koje ponašanje mu je zabranjeno i prekršajno sankcionisano, što dovodi do štetnih posledica za poreske obveznike u užem i budžet Republike Srbije u širem smislu.

Prekršaj koji se analizira propisan je u članu 180, stavu 2 Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji² i u pitanju je, u stvari, „omisivni prekršaj” (Vuković, 2016: 39) jer je propuštanje (plaćanja poreza) definisano kao radnja izvršenja. Takođe je reč o prekršaju blanketnog karaktera. Naime, izvršenje bilo kog prekršaja protiv fiskusa³ podrazumeva povredu poreskog materijalnog prava, koja je zakonom propisana kao prekršaj.⁴ To znači da je neophodno konsultovati relevantne poreske zakone da bi se utvrdilo da li je prekršilac⁵ učinio protivpravno delo.⁶ Ukoliko radnja ili propuštanje dužnog činjenja poreskog obveznika nije protivpravno, onda ta radnja ili to propuštanje nisu ni prekršaj. Ovaj prekršaj protiv fiskusa pripada kategoriji posledičnih prekršaja, jer je posledica konstitutivni element radnje izvršenja.

U radu se ukazuje na to da prekršaj iz člana 180, stava 2 ZPPPA nije dovoljno precizno definisan, tj. da propuštanje uplate poreza koji je utvrđen u poreskoj prijavi, odnosno poreskim rešenjem, može prouzrokovati da isti poreski obveznik bude simultano ili sukcesivno prekršajno gonjen za dva prekršaja.⁷ Takođe, autor zastupa stanovište da „širina” zone inkriminacije može dovesti

2 ZPPPA (*Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 80/2002, (...) i 30/2018).

3 U radu se poreski prekršaji označavaju kao „prekršaji protiv fiskusa” jer je zajednički grupni objekat zaštite fiskusa (budžet Republike Srbije).

4 Specifičnost koja prekršaje protiv fiskusa izdvaja od drugih prekršaja u srpskom pravnom sistemu jeste što oni mogu biti predviđeni samo zakonom a ne i podzakonskim aktima. Videti član 176b ZPPPA.

5 U prekršajnoj literaturi, učinioci prekršaja se označavaju kao „prekršioci”. Videti kod I. Vukovića (2016: 58).

6 U skladu s članom 2 Zakona o prekršajima (ZOP) (*Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 65/2013, 13/2016 i 98/2016 - odluka US), prekršaj je protivpravno delo koje je zakonom ili drugim propisom nadležnog organa određeno kao prekršaj i za koje je propisana prekršajna sankcija.

7 U radu se ukazuje na to da se u praksi može desiti da jedan poreski obveznik bude prekršajno gonjen za prekršaj iz člana 180, stava 2 ZPPPA (koji inkriminiše neuplaćivanje poreza utvrđenog poreskom prijavom odnosno rešenjem Poreske uprave) i za prekršaj iz člana 180, stava 1, tačke 6 ZPPPA (koji inkriminiše nepodnošenje poreske prijave, njeno

do povrede principa zabrane dvostruke ugroženosti (*ne bis in idem*) na štetu poreskog obveznika.

Problemi na koje autor skreće pažnju mogu se uočiti ukoliko se prekršaj iz člana 180, stava 2 ZPPPA ispita kako iz aspekta prekršajnog tako i iz aspekta poreskog prava.

1. Opšte napomene o radnji izvršenja prekršaja

Da bi se jasno odredilo o kakvim propuštanjima je reč, u ovoj analizi se polazi od leksičkog pojma prekršaja iz člana 180, stava 2 ZPPPA. Prekršaj čini poreski obveznik - fizičko lice koje nije preduzetnik, ukoliko ne izvrši uplatu poreza utvrđenog u poreskoj prijavi, odnosno rešenjem Poreske uprave.

Prvo pitanje koje se nameće jeste koji porez fizičko lice plaća samooporezivanjem, a koji porez utvrđuje Poreska uprava rešenjem na osnovu poreske prijave koju podnosi fizičko lice (poreski obveznik). Odgovor na ovo pitanje ima praktične implikacije u sferi prekršajnog postupka jer ukazuje na to ko je mogući izvršilac prekršaja, ali se može utvrditi i to da li je uopšte postojala obaveza poreskog obveznika.

Ostavljajući za sada po strani situacije kada Poreska uprava u postupku poreske kontrole svojim rešenjem utvrđuje poresku obavezu, fizička lica plaćaju sledeće poreze na osnovu rešenja Poreske uprave: 1) porez na kapitalne dobitke, 2) godišnji porez na dohodak građana, 3) porez na imovinu, 4) porez na nasleđe i poklon i 5) porez na prenos apsolutnih prava.⁸

Prilikom oporezivanja dohotka građana, fizička lica samooporezivanjem utvrđuju i plaćaju porez na: 1) prihode od autorskih i srodnih prava i prava industrijske svojine, 2) prihode od kapitala, 3) druge prihode iz člana 85 ZPDG-a⁹ i 4) prihode od izdavanja nepokretnosti i davanja u zakup pokretnih stvari. Za navedene prihode, porez se utvrđuje i plaća samooporezivanjem samo pod uslovom da isplatilac tih prihoda nije pravno lice ili preduzetnik. Ukoliko je isplatilac prihoda jedno od navedenih lica, porez se onda plaća po odbitku.

neblagovremeno podnošenje, podnošenje nepotpisane poreske prijave i podnošenje poreske prijave u koju su uneti netačni podaci).

⁸ ZPPPA, član 54, stav 2, tačka 2 i stav 3.

⁹ ZPDG mnogobrojne prihode fizičkih lica kvalifikuje kao tzv. druge prihode. Reč je o svim oblicima prihoda koji nisu zahvaćeni nekim drugim poreskim oblikom i koji nisu izuzeti od oporezivanja. Neki od „drugih prihoda” podrazumevaju: 1) prihode po osnovu ugovora o delu; 2) prihode po osnovu ugovora o obavljanju privremenih i povremenih poslova, zaključenih posredstvom omladinske ili studentske zadruge s licem do navršenih 26 godina života ako je na školovanju u ustanovama srednjeg, višeg ili visokog obrazovanja; 3) prihode po osnovu dopunskog rada i dr.

Dalja analiza zahteva dodatno preciziranje. Naime, radnja izvršenja glasi: „Poreski obveznik koji ne izvrši uplatu poreza utvrđenog u poreskoj prijavi, odnosno rešenjem Poreske uprave”. Da bi se utvrdio krug potencijalnih prekršilaca, ali i poreskih oblika obuhvaćenih navedenim prekršajem, treba obratiti pažnju na veznik „odnosno” u definiciji prekršaja. Zato se nameće pitanje da li će prekršilac biti fizičko lice koje ne plati porez utvrđen u poreskoj prijavi ili fizičko lice koje ne uplati porez utvrđen rešenjem Poreske uprave. U prvopomenutom slučaju, krug potencijalnih prekršilaca se proširuje i na fizička lica koja porez plaćaju samooporezivanjem, jer oni poreski dug sebi utvrđuju u poreskoj prijavi, koju su dužni da podnesu u roku od 30 dana od dana ostvarivanja prihoda.¹⁰ Međutim, krivičnopravna nauka veznik „odnosno” tumači kao sinonim veznika „to jeste”.¹¹ Polazeći od tog shvatanja, radnju izvršenja prekršaja bi trebalo čitati na sledeći način: „Prekršaj čini poreski obveznik koji ne izvrši uplatu poreza utvrđenog u poreskoj prijavi, to jeste rešenjem Poreske uprave.” Podnošenje poreske prijave, kada je to zakonom predviđeno kao obaveza, nužni je preduslov za donošenje rešenja kojim se poreski dug utvrđuje. Zato je logično što je zakonodavac na opisani način definisao radnju izvršenja prekršaja. Prema tome, predmet inkriminacije je neplaćanje poreskog duga utvrđenog rešenjem Poreske uprave. To znači da je zakonodavac iz inkriminacije ovim prekršajem, iako se to na prvi pogled možda i ne primećuje, izostavio neplaćanje poreskog duga za porez koji fizička lica plaćaju samooporezivanjem (na primer, porez na prihod od nepokretnosti koji se ostvaruje od drugog fizičkog lica koje nije preduzetnik).¹²

Analiza sudske i upravne prakse je pokazala da se ključni problem ispoljava u situaciji kada je poreski obveznik blagovremeno podneo ispravnu poresku prijavu i kada mu je Poreska uprava, na osnovu takve poreske prijave, rešenjem utvrdila poreski dug. U praksi se pokazalo da su zbog širine zone inkriminacije takvi poreski obveznici izloženi riziku prekršajnog gonjenja ukoliko do isteka paricionog roka iz rešenja ne izmire poreski dug (makar to bilo iz nekog objektivnog razloga, na primer, zbog privremene nelikvidnosti).

10 Pravilnik o poreskoj prijavi o obračunatom porezu samooporezivanjem i pripadajućim doprinosima na zaradu, odnosno na drugu vrstu prihoda od strane fizičkog lica kao poreskog obveznika – Pravilnik (*Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 15/2016 i 20/2018), član 2. 11 Videti kod G. Ilić-Popov (2016: 47).

12 Poreski dug se utvrđuje u poreskoj prijavi i prilikom plaćanja poreza po odbitku, ali se po odbitku porez plaća u slučajevima kada je isplatilac prihoda pravno lice ili preduzetnik. Pošto se analizirani prekršaj odnosi isključivo na fizička lica (koja nisu preduzetnici), autor se ograničava samo na opisanu situaciju.

2. Neizvršenje uplate poreza utvrđenog rešenjem Poreske uprave

U poreskom sistemu Srbije porez se utvrđuje rešenjem Poreske uprave u dva tipa slučajeva, koje je, prema mišljenju autora, potrebno jasno razlikovati. Naime, Poreska uprava rešenjem utvrđuje porez: 1) u postupku poreske kontrole – ako poreski obveznik, suprotno zakonu, ne obavi utvrđivanje poreske obaveze ili ga izvrši netačno ili nepotpuno i 2) u slučajevima kada je zakonom propisano da se ne sprovodi samooporezivanje ili kada je zakonom propisano da se, uprkos samooporezivanju, poresko rešenje mora doneti.¹³ Prvi slučaj se odnosi na situacije kada obveznik propusti da podnese poresku prijavu ili kada u poreskoj prijavi prikaže netačne ili nepotpune podatke. Reč je o „vanrednoj” situaciji kada Poreska uprava svojim rešenjem utvrđuje poreski dug poreskom obvezniku na osnovu podataka kojima ona raspolaže u svojim službenim evidencijama. Drugi slučaj bi se mogao opisati kao „redovan” način utvrđivanja poreskog duga poreskim rešenjem na osnovu blagovremene i ispravne poreske prijave.

2.1. Neplaćanje poreza utvrđenog rešenjem Poreske uprave u postupku poreske kontrole

U poreskoj upravnoj praksi česti su slučajevi kada nepokretnost koja je predmet oporezivanja porezom na imovinu promeni svog titulara, a sticalac o tome ne obavesti upravu lokalnih javnih prihoda.¹⁴ Na primer, fizičko lice nasleđem ili kupovinom stekne stan, a o tome ne obavesti Poresku upravu podnošenjem poreske prijave. Poreska uprava je u takvoj situaciji ovlašćena da rešenjem utvrdi poreski dug.¹⁵ Ili, ukoliko se fizičko lice tokom dužeg pe-

¹³ ZPPPA, član 54, stav 2.

¹⁴ Izmenama ZPPPA (*Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 30/2018), u članu 2a je precizirano da sva ovlašćenja koja ima Poreska uprava ima i Uprava lokalnih javnih prihoda u odnosu na izvorne javne prihode jedinica lokalne samouprave. To znači da utvrđivanje, kontrolu i naplatu izvornih javnih prihoda obavlja Uprava lokalnih javnih prihoda. U radu će se nadležni poreski organ (Uprava lokalnih javnih prihoda i Poreska uprava) označavati samo kao Poreska uprava.

¹⁵ Mišljenje Ministarstva finansija br. 430-00-200/2015-04 od 5. avgusta 2016. godine. Nameće se pitanje kako bi Uprava lokalnih javnih prihoda došla do saznanja o promeni vlasništva ako poreski obveznik nije podneo poresku prijavu. S obzirom na to da je vođenje ostavinskog postupka u nadležnosti javnih beležnika, koji imaju obavezu da primerak ostavinskog rešenja ili solemnizovanog ugovora dostave „nadležnom organu uprave”, to je jedan od načina na koji Uprava lokalnih javnih prihoda može da sazna da je nepokretnost promenila vlasnika i da je sticalac propustio da blagovremeno podnese poresku prijavu. Videti član 123, stav 2 Zakona o vanparničnom postupku (ZVP) (*Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 25/82, (...) 46/95 – dr. zakon i 106/2015 – dr. zakon). Videti član 36a, stav 3

rioda bavi neregistrovanom delatnošću, onda će mu Poreska uprava, nakon terenske kontrole, rešenjem utvrditi porez na ostale prihode bez priznavanja normiranih troškova prilikom utvrđivanja poreske osnovice.¹⁶ U oba primera je poreskom obvezniku poreski dug utvrđen rešenjem Poreske uprave, jer je poreski obveznik propustio da o činjenicama od značaja za oporezivanje obavesti Poresku upravu podnošenjem poreske prijave.¹⁷ Postavlja se pitanje da li je propuštanje roka iz rešenja prekršaj iz člana 180, stava 2 ZPPPA.

Leksičkim tumačenjem prekršaja zaključuje se da je u oba slučaja ispunjena radnja izvršenja. Prekršilac se u prvopomenutom slučaju ne bi mogao efikasno braniti isticanjem da je, na primer, zaboravio da podnese poresku prijavu ili da to nije učinio iz neznanja. Razlog je taj što je u prekršajnom pravu nehat dominantan oblik krivice, to jeste za delo učinjeno iz nehata se uvek kažnjava (Mrvić-Petrović, 2006: 73).¹⁸ Osim toga, radnja izvršenja je neplaćanje poreza koji je utvrđen poreskim rešenjem, tako da je postojanje krivice u odnosu na obavezu podnošenja poreske prijave u ovom slučaju bez značaja.

Međutim, mogle bi se istaći zamerke na račun opsega inkriminisanog ponašanja u slučajevima kada se prekršajno goni fizičko lice koje ne izmiri poreski dug utvrđen rešenjem Poreske uprave nakon poreske kontrole. To se najbolje može sagledati ukoliko se prekršaj iz člana 180, stava 2 ZPPPA dovede u odnos s još jednim prekršajem iz istog člana.

Nepodnošenje poreske prijave je poseban prekršaj protiv fiskusa.¹⁹ Zakonodavac je na taj način, u stvari, uveo jedan delatnosni prekršaj, tj. prekršaj koji nema posledicu kao konstitutivni element i jedan posledični prekršaj, čiji zakonski opis sadrži i posledicu. Ta posledica se ogleda u neplaćanju poreza utvrđenog rešenjem Poreske uprave.²⁰ Proizlazi da je kao prekršaj protiv fiskusa predviđeno nepodnošenje poreske prijave (delatnosni prekršaj), a da je zatim inkriminisano i neplaćanje poreza utvrđenog rešenjem Poreske uprave (posledični prekršaj).

Prekršajnoppravna doktrina je zauzela stav da posledični prekršaji treba da budu izuzetak, budući da se u većini slučajeva „prekršajno nepravdo iscrpljuje činjenjem ili nečinjenjem prekršioca” (Vuković, 2016: 38–39). U slučaju koji ce analizira, nepravdo je iscrpljeno propuštanjem podnošenja poreske prijave

i član 37, st. 2 i 4 Zakona o porezima na imovinu (ZPI) (*Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 26/2001, (...) i 68/2014 - dr. zakon).

16 Rešenje Poreske uprave filijala Rakovica, br. 47-00011/2014-0120-010 od 10. februara 2014. godine.

17 Ovdje treba napomenuti da bi poreskom obvezniku poreski dug u navedenim situacijama bio i inače utvrđen rešenjem Poreske uprave i da je blagovremeno podneo urednu poresku prijavu. Međutim, za potrebe ovog rada, razlikuju se situacija kada se poreski dug „redovno” utvrđuje rešenjem i situacija kada se rešenje donosi nakon poreske kontrole.

18 Videti isto i kod I. Vukovića (2016).

19 ZPPPA, član 180, stav 1, tačka 6.

20 Više o delatnosnim i posledičnim delima videti kod Z. Stojanovića (2012: 71).

(istekom zakonskog roka za tu obavezu) ili podnošenjem poreske prijave u koju su uneti netačni ili nepotpuni podaci (danom podnošenja takve poreske prijave). Zbog toga je suvišno da se obveznik kažnjava i zbog toga što nije platio porez, koji je naknadno utvrđen rešenjem Poreske uprave.

S druge strane, krivičnopravna nauka upućuje kritiku na račun opravdanosti propisivanja većeg broja krivičnih dela (što se analogijom proširuje i na prekršaje), čija je radnja izvršenja u stvari pripremna radnja za neko drugo delo. Razlog za tu kritiku je upravo preširoka zona inkriminacije (Stojanović, 2012: 156). Primenjujući taj stav na analiziranu situaciju, kritika je upućena na račun delatnosnog prekršaja, jer bi se mogao zastupati stav da je propuštanje podnošenja poreske prijave ili unošenje neistinitog sadržaja u poresku prijavu „pripremna radnja” za neplaćanje poreza.

Prekršajopravna nauka upućuje kritiku na račun posledičnog prekršaja koji je predmet rada, a krivičnopravna nauka na račun propisivanja delatnosnog prekršaja. U svakom slučaju, jedan od ta dva prekršaja je suvišan. Autorov stav je da, ukoliko je nepodnošenje poreske prijave već inkriminisano, onda je nepotrebno propisivati prekršaj i za akt neplaćanja poreza utvrđenog rešenjem, koje je doneto upravo zbog nepodnošenja te poreske prijave. Na ovakav zaključak navode najmanje dva razloga. Najpre, nepodnošenje poreske prijave je radnja koja hronološki prethodi neplaćanju poreza, te je opravdano prekršioca goniti u tom trenutku. Drugi razlog je što se u radnji izvršenja nepodnošenja poreske prijave ispoljava „evazionna namera” prekršioca, u smislu da se poreska prijava ne podnosi upravo kako bi se plaćanje poreza izbeglo. Teško je zamisliti bilo koji drugi razlog koji opravdava nepodnošenje poreske prijave.²¹ Autor smatra da je, sa stanovišta generalne prevencije, prekršajno gonjenje tada opravdano. Fiskus je zaštićen inkriminacijom nepodnošenja poreske prijave, zbog čega je, prema mišljenju autora, prekršaj iz člana 180, stava 2 ZPPPA isuviše širokog zahvata. Nepodnošenje poreske prijave, neblagovremeno podnošenje poreske prijave, podnošenje nepotpisane poreske prijave i podnošenje poreske prijave u kojoj su uneti netačni podaci već su inkriminirani delatnosnim omisivnim prekršajem protiv fiskusa.²²

21 Ukoliko poreska prijava nije blagovremeno podneta iz nekog objektivnog razloga (bolest, odsustvovanje iz zemlje, nesrećni slučaj, elementarna nepogoda većih razmera i sl.), poreski obveznik može da traži od Poreske uprave da mu zaključkom produži rok za podnošenje poreske prijave (videti član 39 ZPPPA). S druge strane, ukoliko poreski obveznik naknadno utvrdi da podneta poreska prijava sadrži grešku koja za posledicu ima pogrešno utvrđenu visinu poreske obaveze, odnosno propust druge vrste, onda može podneti izmenjenu poresku prijavu kojom tu grešku otklanja. Štaviše, u takvoj situaciji, poreski obveznik može da izmeni poresku prijavu dva puta (videti član 40 ZPPPA). Zbog navedenih mogućnosti koje poreskom obvezniku stoje na raspolaganju, autor smatra da nepodnošenjem poreske prijave ili unošenjem netačnih i nepotpunih podataka u nju poreski obveznik ispoljava svoju „evazionu nameru”, koja opravdava prekršajno gonjenje i sankcionisanje.

22 ZPPPA, član 180, stav 1, tačka 6.

Prema trenutno preovlađujućem stavu sudske prakse, naknadno plaćanje poreza od strane poreskog obveznika koji nije prethodno podneo poresku prijavu može se ocenjivati samo kao olakšavajuća okolnost.²³ Iz takvog tumačenja prava se može izvesti zaključak da prekršajni sudovi prepoznaju da je namera zakonodavca prilikom propisivanja prekršaja protiv fiskusa upravo zaštita budžeta Republike Srbije. Ako porez plati, prekršiocu će kazna biti umanjena, ali on mora biti osuđen²⁴, jer je zakon predvideo kao prekršaj i neplaćanje poreskog duga utvrđenog rešenjem Poreske uprave. To znači da je neophodna zakonodavna intervencija kako bi se iz sistema prekršaja protiv fiskusa izostavili prekršaji koji nemaju kaznenu opravdanost. Naplata poreskog duga treba da ostane u sferi poreskog upravnog postupka, u okviru kojeg Poreska uprava ima mnogobrojne mehanizme za obezbeđenje potraživanja i naplatu poreskog duga.

2.2. Neplaćanje poreza utvrđenog rešenjem Poreske uprave na osnovu blagovremene i ispravne poreske prijave

Kao što je rečeno, postoje poreski oblici kod kojih se poreski dug utvrđuje rešenjem Poreske uprave na osnovu blagovremene i uredne poreske prijave. Opet, leksičko tumačenje prekršaja navodi na zaključak da je radnja izvršenja ispunjena čak i ukoliko poreski obveznik (blagovremeno) ne izmiri poreski dug utvrđen rešenjem Poreske uprave na osnovu podnete poreske prijave. Zamerka se upućuje na račun systemske neusklađenosti normi poreskog prekršajnog prava s poreskim materijalnim pravom.

Nedostatak na koji se ukazuje najbolje se može sagledati analizom primera iz sudske prakse. U jednom slučaju je poreski obveznik podneo blagovremenu i ispravnu poresku prijavu za utvrđivanje godišnjeg poreza na dohodak građana, dok je Poreska uprava utvrdila poreski dug poreskim rešenjem.²⁵ Međutim, poreski obveznik je poreski dug izmirio sa docnjom, pa je on uvećan za zakonsku zateznu kamatu, obračunatu od dana dospelosti poreskog duga do dana plaćanja.²⁶ Iako je poreski dug plaćen sa zateznom kamatom, protiv po-

23 Presuda Prekršajnog apelacionog suda, Prž. 16489/2017 od 24. avgusta 2017. godine.

24 I u prekršajnom postupku, presude kojima se prekršilac oglašava odgovornim za učinjeni prekršaj nazivaju se „osuđujućim presudama” (Vuković, 2016: 205). ZOP u članu 99 predviđa shodnu primenu Zakonika o krivičnom postupku (koji presude kategorizuje na osuđujuće, oslobađajuće i odbijajuće) na prekršajni postupak. U članu 246, stavu 1 ZOP-a propisano je da se prekršajni postupak završava donošenjem osuđujuće ili oslobađajuće presude, rešenja kojim se postupak obustavlja ili rešenja kojim se maloletnom učiniocu prekršaja izriče vaspitna mera. Zato nije pogrešno reći da je prekršilac „osuđen”, iako taj termin aludira na krivični postupak.

25 Zakon o porezu na dohodak građana (ZPDG) (*Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 24/2001, (...) i 7/2018 - usklađeni din. izn.), član 92.

26 ZPPPA, član 75.

reskog obveznika je podnet zahtev za pokretanje prekršajnog postupka jer nije u roku plaćen porez utvrđen poreskim rešenjem. Obveznik je u prvostepenom prekršajnom postupku osuđen.²⁷

Problem će se najpre razmatrati u kontekstu davanja odgovora na dva pitanja, koja se smatraju izrazito važnim:

1. U kom trenutku je prekršaj izvršen?

2. Da li je uvećanje poreskog duga za zakonsku zateznu kamatu i sporedna poreska davanja „kaznena mera” i, ukoliko jeste, da li je time poreski obveznik već „kažnjen” zbog neblagovremenog plaćanja poreskog duga?

Što se odgovora na prvo pitanje tiče, prema ZOP-u, prekršaj je izvršen u vreme kada je učinilac radio ili bio dužan da radi, bez obzira na to kada je posledica nastupila.²⁸ Treba podsetiti na to da je reč o omisivnom prekršaju blanketnog karaktera, što znači da je neophodno konsultovati merodavni poreski propis kako bi se utvrdilo kada je prekršilac (poreski obveznik) bio dužan da radi (tj. plati porez). Pošto se poreskom obvezniku poreski dug utvrđuje rešenjem Poreske uprave, to znači da poreski dug dospeva za naplatu u roku od 15 dana od dana dostavljanja rešenja o utvrđivanju poreza.²⁹ Rok je raskidan a ne odložen, što znači da se poreski dug može platiti u bilo kom trenutku od dana dostavljanja rešenja. Ali, pošto je rok prekluzivan, danom isteka roka poreski obveznik pada u docnju. Drugim rečima, prekršaj se smatra izvršenim istekom 15-og dana od dana kada je poresko rešenje dostavljeno poreskom obvezniku. Leksičkim i logičkim tumačenjem merodavnih propisa dolazi se do zaključka da je poreski obveznik prekršaj izvršio čim padne u docnju.

Odgovor na drugo pitanje se nadovezuje na prvo utoliko što navodi na razmatranje pravnih posledica docnje u srpskom poreskom pravu. Naime, Poreska uprava će poreskom obvezniku koji ne plati porez o dospelosti uputiti opomenu za plaćanje poreza, kojom mu nalaže da dospeli iznos plati odmah, a najkasnije u roku od pet dana od dana prijema opomene, sa obračunatom kamatom od dana izdavanja opomene do dana uplate dospelog poreza.³⁰ Ukoliko se poreski dug s pripadajućom, zakonskom zateznom kamatom ne plati u roku iz opomene, Poreska uprava rešenjem određuje prinudnu naplatu, čime se poreski dug uvećava za 5%.³¹ S obzirom na to da se poreski dug uvećava za zakonsku zateznu kamatu, a u poreskom izvršnom postupku i za 5% od glavnice poreskog duga, moglo bi se zastupati stanovište da je reč o „kaznenim merama” zbog neblagovremenog plaćanja poreskog duga. Evropski sud za

27 Presuda Prekršajnog suda u Pirotu, Pr-2668/2017 od 26. januara 2018. godine. U vreme izrade ovog članka, prvostepena presuda nije postala pravnosnažna.

28 ZOP, član 11.

29 ZPDG, član 110, tačka 2.

30 ZPPPA, član 71, stav 1.

31 ZPPPA, član 78, stav 1, tačka 3.

ljudska prava je u postupku *Lucky dev vs Sweden* (European Court of Human Rights, 2014) utvrdio postojanje povrede člana 4 Protokola broj 7 Evropske konvencije o ljudskim pravima³², zbog povrede principa zabrane dvostruke ugroženosti prema podnosiocu predstavke. Prema stavu suda u Strazburu, poreski obveznik je u poreskom upravnom postupku „sankcionisan” dodatnim troškovima (engl. *tax surcharges*) koji prate docnju, a onda za isto delo kažnjen u krivičnom postupku. Slično shvatanje, u kontekstu uslova za primenu instituta *ne bis in idem*, ima i Ustavni sud Republike Srbije. Odlukom Ustavnog suda³³ je obrazloženo da je za primenu tog instituta neophodno ispitati postojanje sledećih kumulativnih kriterijuma: 1) da li su postupci vođeni za delo koje je po svojoj prirodi kažnjivo, odnosno da li je prva kazna po svojoj prirodi kaznenopravna; 2) da li su dela zbog kojih se lice goni ista (*idem*) i 3) da li postoji dvostrukost postupka (*bis*).

Sada treba ispitati da li su u opisanom slučaju ispunjeni kriterijumi za primenu načela *ne bis in idem* koje je postavio Ustavni sud. Najpre se utvrđuje da li su postupci vođeni za delo koje je po svojoj prirodi kažnjivo, odnosno da li je prva izrečena mera po svojoj prirodi kaznenopravna. Zakonska zatezna kamata ima penalnu ulogu, odnosno njena primarna svrha je da „primora” dužnika da blagovremeno izmiri poreski dug.³⁴ Isto bi se moglo reći i za uvećanje poreškog duga za 5% prilikom prinudne naplate poreza. U tom kontekstu, mogao bi se braniti argument da su zakonska zatezna kamata i uvećanje poreškog duga za 5% kaznenopravne prirode.

Zatim je neophodno utvrditi da li su dela zbog kojih se lice goni ista (*idem*). Krivičnopravna nauka je zauzela stav da, prilikom primene principa zabrane dvostruke ugroženosti, pojam istog dela treba razumeti kao „neraskidivu povezanost činjenica”, čime se domet pravila *ne bis in idem* proširuje i na slučajeve kada ne postoji potpuni identitet činjenica, ali pod uslovom da različite činjenice u različitim postupcima čine prostorno, vremensko i sadržinsko „neraskidivo jedinstvo” (Bajović, 2014: 251). Međutim, u situaciji koja se ispituje dovoljno je primeniti i nešto uže shvatanje iz sudske prakse, utemeljeno na identitetu činjeničnog opisa dela nezavisno od njegove pravne kvalifikacije (Bajović, 2014: 251). Ukoliko se poreski dug ne plati blagovremeno, on će se u poreskom izvršnom postupku uvećati za zateznu kamatu i 5% od iznosa duga. S druge strane, ukoliko se poreski dug ne plati blagovremeno, poreski obveznik će u prekršajnom postupku biti gonjen i kažnjen novčanom kaznom

32 EKLJP, *Službeni list SCG - Međunarodni ugovori*, br. 9/2003, (...) i 10/2015.

33 Odluka Ustavnog suda, UŽ 1285/2012 od 26. marta 2014. godine.

34 Autori koji se bave materijom građanskog prava imaju jasno zauzet stav o pravnoj prirodi zatezne kamate, te navode da je „plaćanje zatezne kamate u slučaju zadocnjenja u ispunjenju novčane obligacije, u stvari, sankcija za neblagovremeno ispunjenje” (videti: Perović *et al.*, 1980: 799).

u iznosu od 50% utvrđenog poreza, a ne manje od 5.000 dinara.³⁵ Zaključak je da situacija kada poreski obveznik podnese blagovremenu i urednu poresku prijavu i kada mu Poreska uprava na osnovu takve poreske prijave utvrdi poreski dug, a poreski obveznik u roku ne izmiri taj poreski dug, ima istu posledicu (novčanu kaznu) i u poreskom prekršajnom postupku. Rečju, isti činjenični opis u dva različita postupka ima istu posledicu.

Može se uzeti sledeći primer: na osnovu blagovremene i ispravne poreske prijave, rešenjem Poreske uprave poreskom obvezniku je utvrđen poreski dug za porez na prenos apsolutnih prava u ukupnom iznosu od 200.000,00 dinara i taj dug je dospelo za naplatu 17 aprila 2018. godine. Poreski obveznik nije blagovremeno platio poreski dug, zbog čega mu je Poreska uprava uputila opomenu za plaćanje poreskog duga, o koju se poreski obveznik ogлуšio, i nakon toga je određena prinudna naplata 17. maja 2018. godine. Prinudno je naplaćen utvrđeni poreski dug, a obračunati su kamata od dana kada je poreski obveznik pao u docnju do dana plaćanja (1.868,49 dinara) i penalno uvećanje poreskog duga za 5% (10.000,00 dinara). Pošto je poreski dug (prinudno) plaćen, to bi se u poreskom prekršajnom postupku cenilo kao olakšavajuća okolnost, pa bi prekršiocu sud izrekao kaznu bližu posebnom minimumu zaprećene kazne (5.000,00 dinara) ili opomenu.³⁶ Pretpostavke korišćene u ovom primeru navode na zaključak da je, sa imovinskog stanovišta, efekat kamate i penalnog uvećanja poreskog duga osetniji od sankcije ili kazne u poreskom prekršajnom postupku. Posmatrano iz aspekta generalne prevencije, moglo bi se zaključiti da su mere predviđene poreskim procesnim pravom efektivnije od prekršajne sankcije propisane prekršajnim materijalnim pravom. U tom kontekstu, stav da kamata i penalno uvećanje poreskog duga nemaju karakter kazne ne bi mogao da se brani.

Poslednji kriterijum koji treba ispitati jeste da li postoji dvostrukost postupka (*bis*). Drugim rečima, da li je u poreskom upravnom postupku već odlučeno o pravnoj stvari povodom koje se vodi prekršajni postupak. Pod „odlučivanjem” se podrazumeva postojanje postupka koji mora da zadovolji najmanje dva elementa: 1) u njemu se mora odlučivati o pravima i obavezama na koje se primenjuje član 6, stav 1 EKLJP-a³⁷ i 2) organ koji odlučuje mora da ima ovlašćenje i nadležnost, utemeljenu na nacionalnom pravu, da konačno i oba-

35 ZPPPA, član 180, stav 2.

36 Prekršajni sud u Beogradu je u 2017. godini izrekao 982 opomene u slučajevima kada su okrivljeni (dobrovoljno ili prinudno) platili poreski dug, a protiv njih je vođen prekršajni postupak. U istom periodu je izrečeno 797 kazni. Dakle, veći je broj izrečenih opomena od broja izrečenih kazni. To znači da Prekršajni sud u Beogradu plaćanje poreskog duga ocenjuje kao olakšavajuću okolnost. Podatke je Prekršajni sud u Beogradu izneo u dokumentu *Izveštaj o broju formiranih i rešenih predmeta po ZPPPA u periodu od 1. januara 2015. godine do 31. decembra 2017. godine*, a na osnovu zahteva za slobodni pristup informacijama od javnog značaja, SU II 17a-1206/2018-1 od 30. marta 2018. godine.

37 Reč je o garanciji prava na pravično suđenje.

vezujuće odluči o pravima i obavezama (Jakšić, 2006: 162). Pošto se garancije prava na pravično suđenje primenjuju i u upravnom postupku, čak i kada organ uprave primenjuje diskreciono ovlašćenje, zaključak je da se u poreskom upravnom postupku „odlučuje”. Takođe, u poreskom upravnom postupku se donose poreski upravni akti, kojima Poreska uprava rešava o pojedinačnim pravima i obavezama poreskog dužnika iz poreskopravnog odnosa.³⁸ To znači da je Poreska uprava ovlašćena da konačno i obavezujuće odluči o pravima i obavezama poreskih dužnika.

Mogao bi se izvesti zaključak da su kriterijumi za primenu načela *ne bis in idem* ispunjeni i da je poreski obveznik već „kažnjen” zbog neblagovremenog plaćanja poreskog duga u fazi poreskog upravnog postupka u vidu zakonske zatezne kamate, a prilikom prinudne naplate poreza – u vidu instituta uvećanja poreskog duga za 5% i troškova izvršnog postupka.

Zaključci

Poreski sistem svake razvijene države je zaštićen propisivanjem krivičnih dela i prekršaja protiv fiskusa. Ustav obavezu plaćanja poreza definiše kao opštu obavezu, zasnovanu na ekonomskoj moći obveznika (engl. *ability to pay principle*).³⁹ U analizi prekršaja u ovom radu pokazano je da je srpski zakonodavac, s ciljem zaštite fiskusa, otišao „korak dalje”, te je kao prekršaj propisao više radnji i propuštanja, što je dovelo do toga da prekršajnom gonjenju mogu biti izloženi čak i savesni poreski obveznici. Analiza je pokazala da postoje neslaganja između poreskog materijalnog prava i radnje izvršenja, u smislu da će prekršaj biti učinjen ukoliko protekne paricioni rok iz rešenja, ali da će istovremeno poreski obveznik snositi štetne posledice prilikom prinudne naplate poreza.

Ukoliko je cilj inkriminacije nekog ponašanja zaštita fiskusa, onda kažnjavanjem za neplaćanje ili neblagovremeno plaćanje poreskog duga, utvrđenog poreskim rešenjem na osnovu blagovremeno podnete poreske prijave, taj cilj nije postignut. Mehanizmi uvećanja poreskog duga i prinudne naplate, kao i mere obezbeđenja naplate poreskog duga daju Poreskoj upravi široka ovlašćenja u tom pogledu i prekršaj čine suvišnim. Poreski obveznik, na primer, može biti privremeno nelikvidan i zbog toga ne izmiri poreski dug u roku navedenom u poreskom rešenju. U toj situaciji je mogućnost prekršajnog gonjenja poreskog obveznika ostavljena na volju Poreskoj upravi, koja može, ali i ne

³⁸ ZPPPA, član 34, stav 2.

³⁹ Ustav Republike Srbije, član 91, stav 2.

mora, podneti zahtev za pokretanje prekršajnog postupka. Takvu mogućnost treba otkloniti adekvatnom zakonodavnom intervencijom.

U poreskom upravnom postupku docnja ima posledice s neposrednim implikacijama na imovinu poreskog obveznika. Zakonska zatezna kamata i uvećanje poreskog duga mogu se smatrati „kaznenim” merama u smislu citirane prakse Evropskog suda za ljudska prava, Ustava i EKLJP-a, a isti zaključak podržava i doktrina. Zbog toga je konsekventno vođenje prekršajnog postupka zbog neplaćanja poreza, utvrđenog rešenjem Poreske uprave na osnovu blagovremene i ispravne poreske prijave, automatska povreda načela zabrane dvostruke ugroženosti. Takav zaključak dodatno potkrepljuje činjenica da Poreska uprava može naplatiti poreski dug prinudno iz celokupne imovine poreskog obveznika, a na osnovu rešenja o prinudnoj naplati koje svojstvo izvršnosti stiče danom dostavljanja poreskom obvezniku.⁴⁰ Osim toga, Poreska uprava takođe može da posebnim rešenjem odredi privremene mere obezbeđenja naplate poreza koji nije dospelo za naplatu ili koji nije utvrđen, ali je pokrenut postupak utvrđivanja ili kontrole, a kada postoji opasnost da poreski obveznik osujeti i onemogućiti odnosno učini neefikasnom njegovu naplatu.⁴¹

S druge strane, ukoliko Poreska uprava poreskom obvezniku utvrdi poreski dug poreskim rešenjem zato što obveznik nije podneo poresku prijavu ili je u nju uneo netačne ili nepotpune podatke, prekršaj iz člana 180, stava 2 ZPPPA je suvišan. Razlog je taj što je u članu 180, stavu 1, tački 6 ZPPPA propisan prekršaj protiv fiskusa, kojim su inkriminirani nepodnošenje poreske prijave, neblagovremeno podnošenje poreske prijave, podnošenje nepotpisane poreske prijave i podnošenje poreske prijave u kojoj su uneti netačni podaci. Fiskus je propisivanjem tog prekršaja zaštićen, te je prekršaj iz člana 180, stava 2 ZPPPA isuviše širokog zahvata.

Sistemske nedostaci su po svojoj prirodi takvi da bi prekršaj iz člana 180, stava 2 ZPPPA trebalo izostaviti. Naplata poreskog duga je materija koja treba da ostane u granicama poreskog a ne prekršajnog postupka.

Literatura

1. Bajović, V. (2014). Načelo *ne bis in idem* u krivičnom i prekršajnom postupku. U: *Kaznena reakcija u Srbiji*. Beograd: Pravni fakultet Univerziteta.
2. Ilić-Popov, G. (2016). Poreska krivična dela u srpskom poreskom zakonodavstvu. *NBP: Nauka, Bezbednost, Policija*, 21(1): 40-56.

⁴⁰ ZPPPA, čl. 77 i 78.

⁴¹ ZPPPA, član 66.

3. Jakšić, A. (2006). *Evropska konvencija o ljudskim pravima: komentar*. Beograd: Pravni fakultet Univerziteta.
4. Mrvić-Petrović, N. (2006). Pojam prekršaja. U: *Novine u oblasti prekršajne prakse*. Beograd: Glosarijum.
5. Perović, S. et al. (1980). *Komentar Zakona o obligacionim odnosima*. Gornji Milanovac: Kulturni centar. Kragujevac: Pravni fakultet Univerziteta.
6. Stojanović, Z. (2013). *Krivično pravo*. Beograd: Službeni glasnik.
7. Stojanović, Z. (2012). *Komentar Krivičnog zakonika*. Beograd: Službeni glasnik.
8. Vuković, I. (2016). *Prekršajno pravo*. Beograd: Pravni fakultet Univerziteta.

Propisi

1. Evropska konvencija za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda. *Službeni list SCG – Međunarodni ugovori*, br. 9/2003, (...) i 10/2015.
2. Ustav Republike Srbije.
3. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji. *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 80/2002, (...) i 108/2016.
4. Zakon o porezima na imovinu. *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 26/2001, (...) i 68/2014 - dr. zakon.
5. Zakon o porezu na dohodak građana. *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 24/2001, (...) i 7/2018 - usklađeni din. izn.
6. Zakon o prekršajima. *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 65/2013, 13/2016 i 98/2016 - odluka US.
7. Zakon o vanparničnom postupku. *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 25/82 (...), 46/95 - dr. zakon, (...) i 106/2015 - dr. zakon.

Sudska i upravna praksa

1. European Court of Human Rights, Application No. 7356/10, *Judgment*, 27. November 2014.
2. *Izveštaj Prekršajnog suda u Beogradu o broju formiranih i rešenih predmeta po Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji u periodu od 1. januara 2015. godine do 31. decembra 2017. godine.*

3. Mišljenje Ministarstva finansija Republike Srbije, br. 430-00-200/2015-04 od 5. avgusta 2016. godine.
4. Odluka Ustavnog suda, Už. 1285/2012 od 26. marta 2014. godine.
5. Presuda Prekršajnog apelacionog suda, Prž. 16489/2017 od 24. avgusta 2017. godine.
6. Presuda Prekršajnog suda u Pirotu, Pr-2668/2017 od 26. januara 2018. godine.
7. Rešenje Poreske uprave filijala Rakovica, br. 47-00011/2014-0120-010 od 10. februara 2014. godine.

**FAILURE TO PAY TAX
TAX MISDEMEANOR OF NATURAL PERSON
AS A TAXPAYER**

Minja Đokić⁴²

Summary: The Law on Tax Procedure and Tax Administration prescribes numerous tax misdemeanours which are normatively divided into two categories. The first category includes general tax misdemeanours of legal persons and entrepreneurs, and the second one includes the so-called special tax misdemeanours. The subject of this paper deals with tax misdemeanour of an individual tax payer who is a natural person (and not an entrepreneur) and who does not pay the tax amount determined in his tax return or in the decision of the Tax administration. Our analysis is made primarily of legislation and the available Serbian and international jurisprudence. We will point out that the aforementioned misdemeanour can be disputed based on the reach of its zone of incrimination. This paper will also show that it is possible to violate prohibition of double jeopardy principle at the expense of tax payers due to the systematic disharmony of substantive tax law and administrative (procedural) tax law with provisions that prescribe tax misdemeanour. The final result of this paper and the

⁴² Phd Candidate at the University of Belgrade Faculty of Law, Field of research: Public Finances and Financial Law, minja.djokic@mts.rs.

added value to the Serbian tax law are our proposals referring to legislation amendments *de lege ferenda*. We suggest that the tax misdemeanour from article 180, point 2 of the Law on Tax Procedure and Tax Administration needs to be erased. We strongly argue that enforcement of tax collection needs to remain within the tax enforcement procedure and that there is no legal justification to prosecute tax payers that are late on their tax payment. Tax administration has sufficient mechanisms to collect taxes owed to them.

Keywords: tax return, Tax Administration decision, tax misdemeanour.