

UDK 343.359.2:[616.98:578.834(497.11)]

CERIF: S110, S130, S141

DOI: 10.5937/AnaliPFB2003139D

Minja Đokić, master*

Ilija Rilaković, master**

PORESKI PREKRŠAJI IZ UREDBE O FISKALNIM POGODNOSTIMA I DIREKTNIM DAVANJIMA U CILJU UBLAŽAVANJA EKONOMSKIH POSLEDICA PANDEMIJE COVID-19

Predmet analize su poreski prekršaji kojima se inkriminišu zloupotreba i naknadni gubitak prava na fiskalne pogodnosti i direktna novčana davanja. Ti prekršaji su predviđeni uredbom, kojom su propisane i pomenute pogodnosti. Autori ispituju postojanje zakonskog osnova za propisivanje poreskih prekršaja podzakonskim aktima. U članku se ističe da se poreski prekršaji, kao i porezi, mogu predvideti samo zakonom. Zbog toga se nameće pitanje ustavnosti i zakonitosti odredaba podzakonskog akta koji propisuje poreske prekršaje. Bavimo se analizom bića poreskih prekršaja i ukazujemo na probleme s kojima se sudovi mogu susresti. Smatramo da definicija poreskih prekršaja koje ispituujemo implicira mogućnost objektivne odgovornosti. Ukazujemo da o pravima poreskih obveznika na fiskalne pogodnosti i direktna novčana davanja ne odlučuju oni sami već da im ta prava daje država od koje oni dobijaju te pogodnosti. Smatramo da u slučaju naknadnog gubitka prava nije primereno primeniti kaznenopravne mehanizme već je dovoljno pokrenuti prinudnu naplatu u poreskom postupku.

Ključne reči: *Poreski prekršaji. – Uredba. – Fiskalne pogodnosti. – Direktna davanja. – Ne bis in idem.*

* Advokat; student doktorskih studija, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, minja.djokic@mts.rs.

** Advokat, i.rilakovic@gmail.com.

1. UVODNA RAZMATRANJA

Zarazna bolest COVID-19 izazvala je globalnu pandemiju, za čije je sprečavanje bilo neophodno preduzeti drastične mere, od zatvaranja državnih granica do maloprodajnih objekata. Negativne efekte tih mera na privredu nije mogla da izbegne ni Republika Srbija. Zbog toga je Vlada Republike Srbije odlučila da ekonomske posledice pandemije pokuša da ublaži donošenjem mera čiji je cilj da pomognu celokupnoj privredi.

Predmet naše analize je poreski propis, odnosno uredba kojom se definišu posebne pogodnosti u vezi s porezom na dohodak građana, porezom na dobit pravnih lica, doprinosima za obavezno socijalno osiguranje, ali i finansijskim davanjima privrednim subjektima, sa ciljem da se ublaže negativni efekti zarazne bolesti COVID-19.¹ Uredbom je propisano koja lica mogu da koriste fiskalne pogodnosti i direktna davanja, sadržaj tih pogodnosti i uslovi korišćenja, kao i postupanje u slučaju gubitka prava na korišćenje mera. Uredbom su uvedena i dva prekršaja za privredne subjekte koji koriste fiskalne pogodnosti i direktna davanja protivno odredbama Uredbe, sa ciljem sprečavanja zloupotrebe mera iz Uredbe. Stoga je predmet našeg rada, osim normativne analize tih prekršaja, i pitanje mogućnosti uvođenja poreskih prekršaja uredbom.

1.1. Uopšteno o fiskalnim pogodnostima i direktnim davanjima

Budući da kaznene odredbe iz Uredbe treba da odvrate privredne subjekte od zloupotrebe fiskalnih pogodnosti i direktnih davanja, smatramo da je neophodno definisati te dve kategorije.

Naime, Uredbom su direktna davanja iz budžeta privrednim subjektima u privatnom sektoru² definisana kao uplata bespovratnih novča-

¹ Uredba o fiskalnim pogodnostima i direktnim davanjima privrednim subjektima u privatnom sektoru i novčanoj pomoći građanima u cilju ublažavanja ekonomskih posledica nastalih usled bolesti COVID-19 – Uredba, *Službeni glasnik RS* 54/20 i 60/20. Uredbom su regulisani i PDV tretman prometa dobara i usluga bez naknade za zdravstvene svrhe i isplata iz budžeta jednokratne novčane pomoći svim punoletnim građanima Republike Srbije, ali oni nisu predmet naše analize. Imajući u vidu da je odgovor na širenje zaraze u Srbiji bilo donošenje Odluke o proglašenju vanrednog stanja (*Službeni glasnik RS* 29/20), set propisa (uredaba) kojima je ustanovljen regulatorni okvir za pomoć srpskoj privredi donela je Vlada RS, uz supotpis predsednika Republike. Čl. 1 Odluke.

² Prema čl. 2, st. 2, tač. 1 Uredbe privredni subjekt u privatnom sektoru su svi privredni subjekt koji nisu obuhvaćeni Spiskom korisnika javnih sredstava utvrđenim u skladu sa Pravilnikom o spisku korisnika javnih sredstava (*Službeni glasnik RS* 93/19), i to: (1) rezidentna pravna lica u smislu zakona kojim se uređuje oporezivanje dobiti pravnih lica; (2) rezidentni preduzetnici (preduzetnici, preduzetnici paušalci, preduzetnici poljoprivrednici i preduzetnici druga lica, u smislu zakona kojim se uređuje porez na dohodak građana) i (3) ogranci i predstavništva stranih pravnih lica. Međutim, prema čl. 4, st. 5 i čl. 10, st. 6. Uredbe, pojedine kategorije velikih pravnih lica uskraćene su za pravo na direktna davanja i fiskalne pogodnosti, i to banke iz čl. 2, st. 1 Zakona o bankama

nih sredstava privrednim subjektima, koja mogu da se koriste isključivo za isplate zarada i naknada zarada zaposlenima.

S druge strane, Uredbom su određene fiskalne pogodnosti kao: 1) odlaganje dospelosti za plaćanje određenih javnih prihoda koji u skladu s odgovarajućim poreskim zakonima dospevaju za plaćanje u periodu od 1. aprila do 30. juna 2020. godine, a izuzetno do 31. jula 2020. godine za porez i doprinose za obavezno socijalno osiguranje na isplaćenu zaradu za mesec jun 2020. godine, isplaćenu u skladu sa propisima kojima se uređuje rad i 2) odlaganje plaćanja navedene grupe javnih prihoda.³ Dakle, fiskalnim pogodnostima iz Uredbe nisu obuhvaćeni svi javni prihodi već samo oni za koje je Vlada RS procenila da predstavljaju najveće fiskalno opterećenje zbog dinamike njihovog dospevanja, odnosno nastanka obaveze njihovog plaćanja. Konkretnije, to su porez na dohodak građana, doprinosi za obavezno socijalno osiguranje⁴ i porez na dobit pravnih lica.⁵

Fiskalne pogodnosti iz Uredbe imaju sličnosti sa odlaganjem plaćanja dugovanog poreza iz opšteg režima Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji.⁶ Međutim, ključna razlika u odnosu na pravila za odlaganje plaćanja dugovanog poreza iz čl. 73 ZPPPA jeste to što korišćenje fiskalnih pogodnosti iz Uredbe nije uslovljeno dokazivanjem da postoji neprimereno veliko opterećenje ili bitna ekonomska šteta niti

(*Službeni glasnik RS* 107/05 ... 14/15), društva za osiguranje i društva za reosiguranje iz čl. 3 Zakona o osiguranju (*Službeni glasnik RS* 139/14), društva za upravljanje dobrovoljnim penzijskim fondovima iz čl. 3, tač. 1), Zakona o dobrovoljnim penzijskim fondovima i penzijskim planovima (*Službeni glasnik RS* 85/05 i 31/11), davaoci finansijskog lizinga iz čl. 10 Zakona o finansijskom lizingu (*Službeni glasnik RS* 55/03 ... 99/11 – dr. zakon), kao i platne institucije i institucije elektronskog novca iz čl. 2, st. 1, tač. 35) i 36) Zakona o platnim uslugama (*Službeni glasnik RS* 139/14 i 44/18).

³ Uredba, čl. 2, st. 1, tač. 2.

⁴ Uredbom se fiskalne pogodnosti priznaju za sledeće javne prihode: (1) porez na dohodak građana na zarade i naknade zarada i doprinosi za obavezno socijalno osiguranje na zarade i naknade zarada, kao i porez i doprinosi na ličnu zaradu preduzetnika i preduzetnika poljoprivrednika, za mart, april i maj 2020. godine, odnosno po izboru poreskog obveznika za april, maj i jun 2020. godine za one poreske obveznike koji su isplate zarada i naknada zarade, kao i lične zarade preduzetnika i preduzetnika poljoprivrednika za mart 2020. godine delimično ili u celini izvršili do dana stupanja na snagu ove uredbe; (2) akontacije poreza na prihod od samostalne delatnosti za mart, april i maj 2020. godine za preduzetnike i preduzetnike poljoprivrednike koji su se opredelili za isplatu lične zarade i preduzetnike druga lica; (3) akontacije poreza i doprinosa na prihod od samostalne delatnosti za mart, april i maj 2020. godine za preduzetnike i preduzetnike poljoprivrednike koji se nisu opredelili za isplatu lične zarade, kao i akontacije poreza i doprinosa na prihod od samostalne delatnosti za mart, april i maj 2020. godine za preduzetnike paušalce.

⁵ Akontacije poreza na dobit pravnih lica za mart, april i maj 2020. godine, odnosno za obveznike sa poslovnom godinom različitom od kalendarske, akontacija poreza na dobit pravnih lica koje dospevaju 15. aprila, 15. maja i 15. juna 2020. godine.

⁶ Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji – ZPPPA, *Službeni glasnik RS* 80/2002 ... 86/2019.

dostavljanjem instrumenata obezbeđenja naplate poreskog duga.⁷ Osim toga, umesto obrazloženog zahteva⁸, privredni subjekti (poreski obveznici) koji se opredele da koriste fiskalne pogodnosti i direktna davanja iz Uredbe podnose pojedinačnu poresku prijavu o obračunatim porezima i doprinosima,⁹ a u njoj kao datum dospelosti plaćanja tih javnih prihoda navode 4. januar 2021. godine.¹⁰ Iz takvog načina prijavljivanja proizlazi da privredni subjekti ne mogu da biraju između fiskalnih pogodnosti i direktnih davanja već se one mogu koristiti samo kumulativno. Važno je napomenuti da veliki deo privrednih subjekata (na primer, preduzetnici paušalci)¹¹ nema obavezu da podnosi pojedinačnu poresku prijavu ni u redovnim okolnostima, pa će im fiskalne pogodnosti i direktna davanja biti odobrena po automatizmu. Ukazujemo na to da je obaveza podnošenja pojedinačne poreske prijave veoma značajna za radnje izvršenja prekršaja koje analiziramo.

1.2. Uslovi za korišćenje fiskalnih pogodnosti i direktnih davanja

Uredbom je ustanovljen samo jedan uslov za korišćenje fiskalnih pogodnosti i direktnih davanja – da počev od 15. marta 2020. godine pa do dana stupanja na snagu Uredbe privredni subjekti nisu smanjivali broj zaposlenih više od 10%. U taj broj se ne ubrajaju zaposleni koji su sa privrednim subjektom u privatnom sektoru zaključili ugovor o radu na određeno vreme pre 15. marta 2020. godine, a trajanje tog ugovora ističe u periodu od 15. marta 2020. godine pa do dana stupanja na snagu Uredbe.¹² Privredni subjekti koji su (is)koristili fiskalne pogodnosti i direktna davanja izgubiće ih u celini ukoliko u periodu od 15. marta 2020. godine pa do isteka roka od tri meseca od poslednje isplate direktnih davanja smanje broj zaposlenih više od 10%.¹³ Posledica gubitka prava na

⁷ Uredba o bližim uslovima za plaćanja poreskog duga, *Službeni glasnik* 53/2003, 61/2004 i 71/2005, čl. 2 i 3; ZPPPA, čl. 74; Ministarstvo finansija RS, mišljenje br. 07-00-00052/2019-04, 27.5.2019, *Paragraf Lex*.

⁸ ZPPPA, čl. 73, st. 1.

⁹ Obrazac PPP-PD koji je propisan Pravilnikom o poreskoj prijavi za porez po odbitku, *Službeni glasnik RS* 74/13 ... 96/19.

¹⁰ Uredba, čl. 4, st. 2. Dodatno je precizirano da se Obrazac PPP-PD podnosi za prihode iz radnog odnosa posebno od Obrasca PPP-PD za prihode van radnog odnosa, tako da se na jednom Obrascu PPP-PD ne iskazuju zajedno prihodi iz radnog odnosa i prihodi van radnog odnosa.

¹¹ Iako termin „preduzetnik paušalac“ nije adekvatan, poreski zakonodavac ga koristi. Vid. Zakon o porezu na dohodak građana, *Službeni glasnik RS* 24/2001 ... 5/2020 – usklađeni din. izn., čl. 32, st. 2.

¹² Uredba, čl. 3. Uredba je stupila na snagu 10. aprila 2020. godine.

¹³ Uredba, čl. 12. Iz navedenih 10% isključeni su zaposleni koji su s privrednim subjektom zaključili ugovor o radu na određeno vreme pre 15. marta 2020. godine za period koji se završava od 15. marta 2020. godine do isteka roka od tri meseca od poslednje

fiskalne pogodnosti i direktna davanja ogleda se u tome što će oni koji su ih koristili morati da plate s kamatom javne prihode čije je plaćanje prethodno odloženo, odnosno da vrate s kamatom sredstva koja su primili na ime direktnih davanja.

1.3. Problem primene poreskih prekršaja iz Uredbe

Analiza Uredbe koja se oslanja na normativistički i sistematski pristup ukazuje na to da postoje najmanje tri osnovna problema. Naime, javlja se nedoumica o dozvoljenosti predviđanja poreskih prekršaja Uredbom jer odredbama ZPPPA nije dopušteno delegiranje ovlašćenja za propisivanje poreskih prekršaja na podzakonski akt. Iako je 29. aprila 2020. godine Narodna skupština usvojila zakon¹⁴ o potvrđivanju uredaba koje je Vlada uz supotpis predsednika Republike donela za vreme vanrednog stanja, tim zakonom Uredba nije postala zakon već je samo izvršena „konvalidacija“ podzakonskih akata koji su doneti tokom vanrednog stanja. Osim toga, posebnim zakonom je propisano da odredbe Uredbe nastavljaju da važe do stupanja na snagu odgovarajućih zakona.¹⁵ Stoga najpre ispitujemo odnos opšteg režima Zakona o prekršajima¹⁶ i ZPPPA i mesto Uredbe u odnosu na ta dva zakona. Osim ustavnopravnog položaja Uredbe, radnje izvršenja prekršaja mogu predstavljati problem zbog načina na koji su one određene, što može ugroziti pravnu sigurnost obveznika. Primećujemo da postoje karakteristike poreskih prekršaja zbog kojih se može postaviti pitanje povrede načela zakonitosti. Prvo, predviđanje poreskih prekršaja Uredbom isključuje primenu *sui generis* materijalnopravnog instituta iz ZPPPA. Drugo, propisivanje prekršajne sankcije, sagleđane zajedno sa pravnim posledicama gubitka prava na fiskalne pogodnosti i direktna novčana davanja, može dovesti do povrede principa zabrane dvostruke ugroženosti (*ne bis in idem*). Takođe, ukazujemo na to da se u jurisprudenciji Evropskog suda za ljudska prava (ESLJP) primena nedovoljno određene norme smatra povredom prava iz Evropske konvencije za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda.¹⁷ Pokušaćemo i

isplate direktnih davanja. Primera radi, zaposleni koji je s privrednim društvom zaključio ugovor na određeno vreme 1. marta 2020. godine, koji ističe 1. juna 2020. godine, neće se kvalifikovati za smanjenje broja zaposlenih za potrebe primene Uredbe.

¹⁴ Zakon o potvrđivanju uredaba koje je Vlada uz supotpis predsednika Republike donela za vreme vanrednog stanja, *Službeni glasnik RS* 62/2020.

¹⁵ Čl. 3, st. 1, tač. 6. Zakon o važenju uredaba koje je Vlada uz supotpis predsednika Republike donela za vreme vanrednog stanja i koje je Narodna skupština potvrdila, *Službeni glasnik RS* 65/2020.

¹⁶ Zakon o prekršajima – ZoP, *Službeni glasnik RS* 65/13 ... 91/2019 – dr. zakon.

¹⁷ Evropska konvencija za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda – EKLJP, *Službeni list SCG – Međunarodni ugovori* 9/2003, 5/2005 i 7/2005 – ispr. i *Službeni glasnik RS – Međunarodni ugovori* 12/2010 i 10/2015.

da anticipiramo posledice koje u praksi može da uzrokuje primena kaznenih odredaba Uredbe.

2. (NE)MOGUĆNOST PROPISIVANJA PORESKIH PREKRŠAJA PODZAKONSKIM AKTIMA

Opšta definicija prekršaja je sadržana u ZoP.¹⁸ Prema toj definiciji, prekršaj je protivpravno delo koje je zakonom ili drugim propisom nadležnog organa određeno kao prekršaj i za koje je propisana prekršajna sankcija. Na taj način srpski zakonodavac je primenio tradicionalnu objektivnu koncepciju prekršaja, što znači da su dva ključna pojma prekršajnog prava prekršaj i prekršajna odgovornost (Vuković 2016, 38). Upotrebom sintagme „drugim propisom“ zakonodavac je ostavio mogućnost da protivpravno delo bude određeno i podzakonskim aktom. Zatim, zakonodavac je definisao da se prekršaji mogu propisati zakonom ili uredbom, odnosno odlukom skupštine autonomne pokrajine, skupštine opštine, skupštine grada i skupštine grada Beograda.¹⁹ Protivpravnost podrazumeva da je propis prekršen, a da u isto vreme ne postoji neki od osnova koji opravdava vršenje prekršaja.²⁰

U prekršajnom zakonodavstvu Srbije susrećemo se s tri nomotehnička modela za propisivanje prekršaja. Prema prvom modelu, u materijalnim odredbama propisa predviđa se pravilo ponašanja, a u kaznenim odredbama istog propisa sankcija za kršenje materijalnopравnih odredaba.²¹ Drugi način je da se u okviru kaznenih odredaba propisuje protivpravno ponašanje i određuje sankcija.²² Prema trećem pristupu, zakonodavac, predviđajući prekršaj u jednom propisu, upućuje na druge propise kojima je uređena određena materija (Jeličić 2018, 153).

2.1. Određivanje poreskih prekršaja

Poreski zakonodavac koristi treći nomotehnički pristup. Poreski prekršaji imaju blanketnu dispoziciju, kojom se određeno činjenje ili nečinjenje inkriminiše, a zatim se sud upućuje na odgovarajući poreski zakon čije materijalne odredbe učinilac krši. Kaznene odredbe kojima se inkriminiše povreda poreskih propisa nalaze se u posebnom odeljku

¹⁸ ZoP, čl. 2.

¹⁹ ZoP, čl. 4.

²⁰ ZoP, čl. 13, 14 i 15. To su nužna odbrana, krajnja nužda i neodoljiva sila.

²¹ Primer za takav normativni pristup može se naći u Zakonu o bezbednosti saobraćaja na putevima, *Službeni glasnik RS* 41/2009 ... 23/2019.

²² Zakonodavac je zauzeo opisani pristup u Zakonu o javnom redu i miru, *Službeni glasnik RS* 6/2016 i 24/2018.

ZPPPA.²³ Poreskoppravna doktrina ukazuje na to da je grupni objekat zaštite (javni prihodi, odnosno fiskus) razlog da se određeni delikt definiše kao poreski prekršaj ili poresko krivično delo (Ilić Popov 2016, 54). U stranoj literaturi zastupa se stav da se poreski delikti (koji podrazumevaju krivična dela i prekršaje) svrstavaju u širu kategoriju kaznenih dela, poznatu kao „kriminalitet belih kragi“ (eng. *white collar crime*). Pojedini autori koriste i eufemističku sintagmu da opišu poreske delikte kada kažu da je to kriminalitet „belji od belih kragi“ (McBarnet 1991, 323). Drugi, pak, zastupaju kategoričan stav da je reč o prevari, odnosno svesnom kršenju poreskog materijalnog prava kako bi obveznik „platio manje poreza tako što čini prevaru prema poreskoj upravi“ (Cozian 1991, 103).²⁴

Za definisanje nekog ponašanja poreskog obveznika srpski poreski zakonodavac je kao poreski prekršaj uzeo zaštitu javnih prihoda kao *diferentia specifica*, te je drugu glavu sedmog dela ZPPPA nazvao „Poreski prekršaji“. Međutim, ti prekršaji se određuju uže u odnosu na opštu definiciju prekršaja iz ZoP. Poreski prekršaji su prekršaji odredaba sadržanih u poreskim zakonima.²⁵ Zavisno od toga da li je reč o povredi odredaba ZPPPA ili nekog drugog materijalnog poreskog zakona, poreski prekršaji se klasifikuju kao opšti poreski prekršaji pravnih lica i preduzetnika i posebni poreski prekršaji. Naime, poreski zakonodavac je izričit u tome da se poreski prekršaji propisuju u ZPPPA i u drugim poreskim zakonima, odnosno da ne postoji mogućnost da poreski prekršaj bude uređen podzakonskim aktom. Kategoričnost poreskog zakonodavca dolazi do izražaja ako se uzme u obzir odnos ZPPPA prema drugim zakonima. Jer, ako je drugim zakonom (ZoP) pitanje iz oblasti koju uređuje ZPPPA (to jest propisivanje poreskih prekršaja) uređeno na drugačiji način, primenjuju se odredbe ZPPPA.²⁶ Primećujemo da poreski zakonodavac predviđa prioritetsnu primenu ZPPPA na sva pitanja koja su uređena u ZPPPA, ako ih drugi propisi uređuju drugačije. Nameće se pitanje da li je, ipak, moguće da poreski prekršaj bude predviđen pravnim aktom niže pravne snage od zakona, odnosno uredbom. To pitanje ima dva aspekta: prvo, da li je odredba ZPPPA koja ne dozvoljava delegaciju ovlašćenja za uvođenje poreskih prekršaja u skladu sa principom jedinstva pravnog poretka i, drugo, da li uredbom može da se predvidi poreski prekršaj, imajući u vidu „inferiornu pravnu snagu“ uredbu u odnosu na zakon. Odgovor na postavljeno pitanje zahteva da stavimo u odnos ZPPPA sa ZoP-om, a zatim da analiziramo „pravni kapacitet“ Uredbe.

²³ ZPPPA, čl. 176b–181.

²⁴ Smatramo da je obmana Poreske uprave vododelnica koja određuje ponašanje poreskog obveznika kao poreski delikt (prekršaj ili krivično delo).

²⁵ ZPPPA, čl. 176b.

²⁶ ZPPPA, čl. 3, st. 1.

2.2. Odnos ZPPPA sa ZoP-om i „pravni kapacitet“ uredbe za propisivanje poreskih prekršaja

Iako su ZPPPA i ZoP zakoni, njima se drugačije uređuje pitanje delegacije normiranja prekršaja. ZPPPA ne dopušta da poreski prekršaji budu uređeni podzakonskim aktima, dok ZoP predviđa da je prekršaje *en général* moguće predvideti i podzakonskim aktima. Pravni poredak je jedinstven, pa bi neujednačen pristup propisivanju prekršaja ugrozio pravnu sigurnost i načelo zakonitosti.²⁷

Prema stavu Ustavnog suda, jedinstvo pravnog poretka podrazumeva međusobnu usklađenost svih pravnih propisa u pravnom sistemu Republike Srbije, što načelno isključuje mogućnost da se zakonom kojim se uređuje jedna pravna oblast mogu menjati, odnosno dopunjavati pojedina zakonska rešenja sadržana u zakonu kojim se uređuje druga pravna oblast.²⁸ Međutim, doktrina, ali i ustavnosudska praksa, poznaju kategoriju „sistemskog zakona“, koja podrazumeva „zakon koji na celovit način uređuje jednu oblast pravnog poretka“ (Prica 2018, 116). Ako analiziramo ZPPPA, možemo zaključiti da su njime na sveobuhvatan način uređeni postupak utvrđivanja, naplate i kontrole javnih prihoda, prava i obaveze poreskih obveznika, registracija poreskih obveznika i poreska krivična dela i prekršaji.²⁹ Doktrinarni razlozi koji podržavaju tu sveobuhvatnost oslanjaju se na specifičnosti poreskog prava kao što su: 1) zaštita prava obveznika; 2) pravna sigurnost u poreskom postupku; 3) karakteristike poreskih normi u odvratanju od činjenja poreskih delikata usled kršenja poreskih propisa; 4) predviđanje sankcija kojima se postiže specijalna i generalna prevencija u poreskopravnom kontekstu (Gordon 1996, 18). U tom smislu se ZPPPA svakako može smatrati sistemskim zakonom jer sadrži sve navedeno, pri čemu nastoji da zadrži svojevrsni „monopol“ na propisivanje poreskih prekršaja predviđanjem da poreske prekršaje može uvesti samo poreski zakon.

Primećujemo i da postoji razlika u dikciji ZoP, odnosno ZPPPA. Prekršajni zakonodavac koristi potencijal kada definiše akte kojima prekršaj može da se predvidi, a poreski zakonodavac se, upotrebom izričite formulacije, opredeljuje za jednu od mogućnosti koje su propisane u ZoP (predviđanje prekršaja zakonom). Zato ZPPPA niti menja niti dopunjuje ZoP već koristi opciju da se poreski prekršaji definišu zakonima, isključujući mogućnost delegacije takvog ovlašćenja na podzakonske akte. *Ratio legis* poreskog zakonodavca može se objasniti činjenicom da se javni prihodi utvrđuju zakonom, pa kaznenopravna zaštita javnih prihoda treba

²⁷ Ustav, čl. 4, st. 1.

²⁸ Ustavni sud, odluka IUz-225/2005 od 19. aprila 2012, baza sudske prakse Ustavnog suda, <http://www.ustavni.sud.rs/page/jurisprudence/35/>, 21. april 2020.

²⁹ ZPPPA, čl. 1, st. 1.

takođe da bude propisana zakonom.³⁰ Time se postiže pravna sigurnost i zaštita od voluntarizma, budući da se krivična dela i krivične sankcije određuju zakonom.³¹

U poreskopravnoj nauci ističe se stav da je za dobro funkcionisanje poreskog sistema bitno dosledno sprovođenje poreske regulative (Anđelković 2003, 191–225). Smatramo da tu doslednost, između ostalog, treba iskazati uvažavanjem pomenutih specifičnosti poreskog prava zbog kojih su porezi i poreski prekršaji zakonske kategorije.

3. ANALIZA PORESKIH PREKRŠAJA

Prekršaj iz čl. 17, st. 1 Uredbe čini privredni subjekat u privatnom sektoru koji: 1) ostvari pravo na direktna davanja iako na to nema pravo; 2) nenamenski koristi sredstva ili 3) izgubi pravo na direktna davanja i ne vrati iznos primljenih direktnih davanja u celini, zajedno s pripadajućom kamatom, do pokretanja postupka kontrole. Prekršilac će biti kažnjen novčanom kaznom od 30% do 70% primljenih direktnih davanja, a ne manje od 500.000 dinara za pravno lice, odnosno 100.000 dinara za preduzetnika. Za odgovorno lice u pravnom licu propisana je novčana kazna u rasponu od 50.000 do 100.000 dinara.

Prekršaj iz čl. 18, st. 1 Uredbe čini privredni subjekat u privatnom sektoru koji: 1) ostvari pravo na odlaganje plaćanja javnih prihoda iako na to nema pravo ili 2) izgubi pravo na odlaganje plaćanja prihoda i ne plati ih u celini, zajedno sa pripadajućom kamatom, do pokretanja postupka kontrole. Prekršilac se kažnjava novčanom kaznom od 20% do 50% iznosa odloženih javnih prihoda, a ne manje od 250.000 dinara za pravno lice, odnosno 50.000 dinara za preduzetnika. Odgovorno lice kažnjava se novčanom kaznom u iznosu od 25.000 do 50.000 dinara.

Načelno, reč je o komisivnim prekršajima, odnosno o prekršajima koji se vrše činjenjem (Mrvić Petrović 2006, 65), a imaju tri, odnosno dve, alternativno postavljene radnje izvršenja. U nastavku ćemo detaljno analizirati ko može da bude učinilac prekršaja, vreme izvršenja prekršaja i radnju izvršenja prekršaja.³²

³⁰ Ustav, čl. 91, st. 1.

³¹ Isto ograničenje važi i za prekršaje koji se zbog strogosti predviđene kazne mogu poistovetiti sa krivičnim delima. Vid. ECHR – case 1828/06, 28. 6. 2018, *G.I.E.M S.R.L. and others v. Italy*, para. 211. Novčana kazna koja za pravno lice ima poseban minimum od 500000 dinara, odnosno 250000 dinara, a za preduzetnika 100000 dinara, odnosno 50000 dinara, kao i novčana kazna za odgovorno lice u pravnom licu u rasponu od 50000 dinara do 100000 dinara, odnosno od 25000 dinara do 50000 dinara, ispunjava taj uslov strogosti (eng. *severity*).

³² Prema ZoP, i mesto izvršenja prekršaja je bitan element, ali smatramo da kod prekršaja iz Uredbe mesto izvršenja nije sporno pitanje, pa se zato njime nećemo detaljnije baviti.

3.1. Učinilac prekršaja

Učinilac prekršaja iz čl. 17 i 18 Uredbe jeste lice koje je beneficijar fiskalnih pogodnosti, direktnih novčanih davanja i korisnik prava na odlaganje plaćanja javnih prihoda, koji se smatra privrednim subjektom u privatnom sektoru. Definicija privrednog subjekta sastoji se iz dva dela. Prvi je dat u čl. 2, st. 1, tač. 1 Uredbe i o njemu je već bilo reči, dok se drugi deo nalazi u drugim (poreskim) zakonima. Naime, čl. 2, st. 1, tač. 1, alineja 1 Uredbe upućuje na „rezidentna pravna lica“ u smislu zakona kojim se uređuje porez na dobit pravnih lica, odnosno upućuje na poreske obveznike iz čl. 1 Zakona o porezu na dobit pravnih lica.³³ Precizniji je čl. 2, st. 1, tač. 1, alineja 2 Uredbe budući da naglašava da je reč o „rezidentnim preduzetnicima“ na način na koji su oni određeni u čl. 32 Zakona o porezu na dohodak građana.³⁴

Za razliku od prve dve alineje, čl. 2, st. 1, tač. 1, alineja 3 Uredbe, prilikom definisanja privrednog subjekta ne oslanja se na posebne poreske zakone već predviđa da se privrednim subjektom smatraju ogranci i predstavništva stranih pravnih lica. Smatramo da bi to moglo da izazove određene nedoumice jer terminologija iz Uredbe nije konzistentna. Naime, nije sporno da se za prekršaj učinjen na teritoriji Republike Srbije može kazniti strano pravno lice i odgovorno lice ako to strano pravno lice ima poslovnu jedinicu ili predstavništvo u Republici Srbiji.³⁵ Međutim, ZPDPL šire definiše stalnu poslovnu jedinicu koja, osim ogranka i predstavništva, uključuje pogon, mesto proizvodnje, fabriku ili radionicu i druge.³⁶ Ipak, smatramo da je donosilac Uredbe imao u vidu ogranak i predstavništvo u smislu Zakona o privrednim društvima s obzirom na to da su te dve pravne forme jedine prepoznate u radnopravnom zakonodavstvu.³⁷

Na osnovu izloženog, zaključujemo da se izvršiocem prekršaja može smatrati beneficijar fiskalnih pogodnosti i direktnih davanja, kao i korisnik prava na odlaganje plaćanja javnih prihoda koji je:

³³ Zakon o porezu na dobit pravnih lica – ZPDPL, *Službeni glasnik RS* 25/01 ... 86/19. Poreski obveznik poreza na dobit pravnih lica jeste privredno društvo, odnosno preduzeće, odnosno drugo pravno lice koje je osnovano radi obavljanja delatnosti sa ciljem sticanja dobiti; zadruga koja ostvaruje prihode prodajom proizvoda na tržištu ili vršenjem usluga uz naknadu; nedobitna organizacija ukoliko ostvaruje prihode prodajom proizvoda na tržištu ili vršenjem usluga uz naknadu.

³⁴ Zakon o porezu na dohodak građana – ZPDG, *Službeni glasnik RS* 24/01 ... 5/20 – usklađeni din. iznosi. Prema čl. 7, st. 2 ZPDG, rezident Republike, u smislu ovog zakona, jeste fizičko lice koje: 1) na teritoriji Republike ima prebivalište ili centar poslovnih i životnih interesa ili 2) na teritoriji Republike, neprekidno ili sa prekidima, boravi 183 ili više dana u periodu od 12 meseci koji počinje ili se završava u odnosnoj poreskoj godini.

³⁵ ZoP, čl. 31.

³⁶ ZPDPL, čl. 4.

³⁷ Zakon o radu – ZOR, *Službeni glasnik RS* 24/05 ... 95/18 – autentično tumačenje, čl. 2, st. 1.

- 1) rezidentno pravno lice u smislu ZPDPL,
- 2) rezidentni preduzetnik u smislu ZPDG i
- 3) ogranak i predstavništvo stranog pravnog lica,

pod uslovom da se ta lica ne nalaze na spisku korisnika javnih sredstava³⁸ ili da nije reč o posebnoj kategoriji kategorije velikih pravnih lica kojima je *ex lege* uskraćeno pravo na direktna davanja i fiskalne pogodnosti.³⁹

3.2. Radnja i vreme izvršenja prekršaja

Vreme izvršenja prekršaja ima višestruki značaj za pravilnu primenu materijalnog prava jer se na učinioca prekršaja primenjuje zakon, odnosno propis koji je važio u vreme izvršenja prekršaja.⁴⁰ Osim toga, utvrđivanje tačnog trenutka preduzimanja radnje izvršenja ključno je za računanje rokova zastarelosti za pokretanje i vođenje prekršajnog postupka (Šušnjara 2012, 219; Jeličić 2018, 154).

Važno je imati u vidu i razliku između vremena otkrivanja prekršaja i vremena izvršenja prekršaja, koja se u praksi često zanemaruje (Jeličić 2018, 154). Naime, vremenom otkrivanja prekršaja smatra se trenutak kada je nadležni organ izvršio nadzor nad kontrolisanim subjektom. Za prekršaje koje analiziramo, to je poslednji dan u mesecu počev od aprila 2020. godine, zaključno sa 31. oktobrom 2020. godine ili u naknadnoj poreskoj kontroli.⁴¹ Procesnopravni značaj pomenute distinkcije je u tome što se vreme izvršenja prekršaja unosi u izreku presude, dok vreme njegovog otkrivanja može biti samo u obrazloženju. Izostavljanje vremena izvršenja prekršaja u sudskoj praksi je prepoznato kao bitna povreda odredaba postupka, zbog koje se prvostepena presuda ukida.⁴² Najzad, za računanje rokova zastarelosti relevantno je isključivo vreme izvršenja prekršaja, a ne trenutak otkrivanja prekršaja.⁴³

U konkretnom slučaju, vreme izvršenja treba ocenjivati prema svakoj od alternativno propisanih radnji izvršenja, koje ćemo analizirati u nastavku.

³⁸ Izuzetak su preduzetnici koji porez na prihod od samostalne delatnosti plaćaju na stvarno utvrđen prihod. Više reči o tome biće na odgovarajućem mestu u članku.

³⁹ Čl. 4, st. 5 i čl. 10, st. 6 Uredbe.

⁴⁰ ZoP, čl. 6, st. 1.

⁴¹ Uredba, čl. 12, st. 2.

⁴² Prekršajni apelacioni sud. Prž 5968/2019, 2. 4. 2019, *Paragraf Lex*; Prekršajni apelacioni sud. Prž 17024/2017, 17. 9. 2017, *Paragraf Lex*; Prekršajni apelacioni sud. Pržu 2257/2015, 11.8.2015, *Paragraf Lex*.

⁴³ Vrhovni kasacioni sud. Przz 720/2017, 6. 7. 2017, *Paragraf Lex*.

3.2.1. Ostvarivanje prava na direktna davanja iako učinilac nema to pravo

Smatramo da je radnja izvršenja, koja je određena kao radnja činjenja, nespretno formulisana jer se čini protivrečnom. Smatramo da neko lice ili ima pravo ili nema pravo na nešto, odnosno da postoji odnos isključivosti. Za razumevanje te odredbe nije dovoljno samo leksičko tumačenje već je potrebno i teleološko i sistematsko tumačenje. Zato treba ponoviti da se pravo na fiskalne pogodnosti i direktna davanja ostvaruje podnošenjem pojedinačne poreske prijave,⁴⁴ dok se pojedine kategorije privrednih subjekata formalno ni ne prijavljuju već se prava iz Uredbe ostvaruju po automatizmu. Za sve privredne subjekte je karakteristično to što se ne donosi poreski upravni akt kojim se odobrava korišćenje direktnih davanja. Razlog je u tome što je jedini uslov za ostvarivanje prava na direktna davanja to da broj zaposlenih nije smanjen za više od 10% u periodu od 15. marta (uvođenje vanrednog stanja) do 10. aprila 2020. godine (stupanje na snagu Uredbe). To su podaci koji su državnim organima dostupni i koje su oni dužni samostalno da pribave po službenoj dužnosti.⁴⁵ Iako Uredbom nije predviđeno da se o ispunjenosti uslova za ostvarivanje prava na direktna davanja donosi poreski upravni akt, Poreska uprava ipak treba prethodno da utvrdi da li je ispunjen jedini propisani uslov.

Iz naše analize proizlazi da radnja izvršenja stvara dosta nedoumica, što predstavlja povredu jednog od osnovnih načela kaznenog prava – načelo određenosti (*lex certa*), koje nalaže da kaznene norme moraju biti „određene i precizne što je više moguće“ (Stojanović 2017, 21–22). Kaznene odredbe moraju imati određeni „kvalitet“ u razumljivosti i predvidljivosti, što je ustanovljeno i praksom ESLJP (ECHR 2019, 11–12).⁴⁶ Nedostatak tog „kvaliteta“ u jasnoći norme može dovesti do postupka pred Ustavnim sudom ili ESLJP-om.

Kada je reč o vremenu izvršenja, smatramo da su prekršaji izvršeni onog trenutka kada je učinilac podneo pojedinačnu poresku prijavu.⁴⁷ Taj zaključak proizlazi iz činjenice da privredni subjekti u privatnom sektoru prihvataju korišćenje fiskalnih pogodnosti i direktnih davanja podnošenjem pojedinačne poreske prijave. To, međutim, ne važi za privredne subjekte u privatnom sektoru koji u redovnim okolnostima ne podnose

⁴⁴ Uredba, čl. 4, st. 2.

⁴⁵ Zakon o opštem upravnom postupku – ZakonUP, *Službeni glasnik RS* 18/2016 i 95/2018 – autentično tumačenje, čl. 9, st. 3.

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

⁴⁷ U pitanju je obrazac PPP-PD, propisan Pravilnikom o poreskoj prijavi za porez po odbitku, *Službeni glasnik RS* 74/13 ... 96/19. Uredba, čl. 4, st. 2.

pojedinačnu poresku prijavu.⁴⁸ Primera radi, to može biti preduzetnik koji porez na prihod od samostalne delatnosti plaća na paušalno utvrđen prihod. Ta kategorija privrednih subjekata ostvaruje pogodnosti iz uredbe *ex lege*, odnosno oni ne podnose zahtev ili poresku prijavu. Zato ta kategorija privrednih subjekata ne bi mogla da se smatra izvršiocima prekršaja.

3.2.2. *Nenamensko korišćenje sredstava*

Ova radnja izvršenja karakteristična je samo za čl. 17 Uredbe i određena je kao nenamensko korišćenje sredstava dobijenih po osnovu direktnih davanja. Na osnovu čl. 2, st. 1, tač. 3 Uredbe jasno je da direktna davanja iz budžeta mogu da se koriste isključivo za isplate zarada i naknada zarada zaposlenima. *A contrario*, sva druga raspolaganja bespovratnim sredstvima smatraju se nenamenskim korišćenjem. Radi lakše kontrole načina trošenja bespovratnih sredstava, ona se uplaćuju na poseban namenski račun.⁴⁹ Međutim, najpre se mora konkretizovati šta znači „nenamensko korišćenje“ – da li je to sâm čin transfera sa namenskog računa na redovne poslovne račune privrednog subjekta ili transakcija koja ne podrazumeva plaćanje zarada i naknada zarada zaposlenima? Smatramo da nije dovoljno da dođe do transfera novčanih sredstava s namenskog računa na poslovne račune istog privrednog subjekta već je neophodno da sredstva po osnovu direktnih davanja zaista ne budu plaćena zaposlenima, odnosno da budu plaćena nekom drugom licu. Argument za takav zaključak zasnivamo na normativnom i sistematskom tumačenju radnje izvršenja, koja podrazumeva da novčana sredstva budu „korišćena“, što znači zaista upotrebljena suprotno njihovoj nameni.

Kada je reč o vremenu izvršenja, prekršaj je dovršen onog trenutka kada privredni subjekat namenska sredstva iskoristi protivno njihovoj svrsi, odnosno kada novac prenese na račun lica koje po nameri donosioca uredbe nije namenjeni beneficijar.

3.2.3. *Gubitak prava na direktna davanja i propuštanje njihovog vraćanja*

Da bi radnja izvršenja bila ostvarena, treba da budu ispunjena dva uslova, odnosno da privredni subjekat izgubi pravo na direktna davanja i da do pokretanja postupka kontrole ne vrati iznos primljenih direktnih davanja u celini, sa zateznom kamatom.⁵⁰ Prvi uslov biće ispunjen ako privredni subjekat smanji broj zaposlenih za više od 10% u odnosu na

⁴⁸ Članom 11, st. 3 Uredbe propisano je da privredni subjekti u privatnom sektoru koji ne podnose obrazac PPP-PD, odnosno koji nemaju zaposlene i nisu preduzetnici, to jest preduzetnici poljoprivrednici koji su se opredelili za isplatu lične zarade, koriste fiskalne pogodnosti i direktna davanja u skladu sa odredbama Uredbe.

⁴⁹ Uredba, čl. 13.

⁵⁰ Uredba, čl. 17.

broj zaposlenih koje je imao 15. marta 2020. godine ili ako do kraja 2020. godine isplati dividendu.⁵¹ Da bi se dovršila radnja izvršenja, to jest ispunio drugi uslov, potrebno je da privredni subjekat ne vrati primljena sredstva sa zateznom kamatom.

Ipak, izražavamo rezerve prema načinu na koji je radnja izvršenja definisana. Prvo, normativnom analizom dolazi se do zaključka da za gubitak prava na direktna davanja nisu značajni način ni osnov prestanka radnog odnosa, što može da prouzrokuje određene poteškoće u praksi. Naime, mogao bi se braniti stav da je takvo rešenje opravdano kada je osnov prestanka radnog odnosa otkaz od strane poslodavca, ali ne i ako radni odnos prestaje sporazumom poslodavca i zaposlenog. Međutim, postoje i drugi razlozi za prestanak radnog odnosa koji su van volje ili uticaja poslodavca i/ili zaposlenih, kao što je, primera radi, ostvarivanje prava na penziju nakon 15. marta 2020. godine ili smrt zaposlenog. Radnja izvršenja prekršaja preširoko je postavljena, pri čemu se ne uvažavaju objektivne mogućnosti koje dovode do naknadnog gubitka prava iz Uredbe.⁵² Ako se ne uzimaju u obzir te pojedinosti, ne samo da će obveznici morati da vrata sva sredstva s kamatom već mogu i da budu kažnjeni za prekršaj. To može dovesti do objektivne odgovornosti za poreski prekršaj. Drugo, prema našem mišljenju, gubitak prava ne može da sledi po automatizmu već je neophodno da nadležni organ u kontroli utvrdi da je privredni subjekat smanjio broj zaposlenih ili isplatio dividendu, te da mu naloži da vrati sredstva koja je primio sa zateznom kamatom. Suprotno rešenje bi vodilo pravnoj nesigurnosti.

Kada privredni subjekat izgubi pravo na direktna davanja i ne vrati iznos primljenih direktnih davanja u celini, sa zateznom kamatom, do pokretanja postupka kontrole, vremenom izvršenja prekršaja smatraće se prvi dan po isteku pet dana od dana prestanka prava na korišćenje fiskalnih pogodnosti i direktnih davanja.⁵³ Takav zaključak zasnivamo na činjenici da, kada izgubi pravo na direktna davanja, privredni subjekat ima rok od pet dana da vrati iznos tih davanja sa zateznom kamatom. Do-

⁵¹ Članom 16, st. 3 Uredbe propisano je da se pod dividendama podrazumevaju sve isplate koje svojim vlasnicima izvrši privredno društvo po osnovu njihovog vlasništva nad akcijama, odnosno udelima tog privrednog društva.

⁵² Za razliku od relativno rigidnog pristupa u Uredbi, ZPDG ima nešto suptilniji pristup, pa kod poreskih olakšica za zapošljavanje novih lica poslodavac gubi pravo da koristi poresko oslobođenje za onaj broj kvalifikovanih novozaposlenih lica za koji je smanjen broj zaposlenih. Vid. čl. 21d i 21ž ZPDG. Međutim, prema Uredbi, smanjenje broja zaposlenih teško je „kompenzovati“ zapošljavanjem novih lica jer proces selekcije kandidata traje dugo ili na tržištu rada uopšte nema kandidata sa odgovarajućim profilom. Smatramo da naknadno zapošljavanje novih lica nema efekta na poreski prekršaj iz Uredbe, koji se smatra izvršenim onog momenta kada se broj zaposlenih smanji ili isplati dividenda i ne vrata primljena sredstva sa zateznom kamatom.

⁵³ Uredba, čl. 12, st. 3. alineja 1 i 2.

nosilac uredbe je radnju izvršenja prekršaja „vezao“ za pomenuta pravila o gubitku prava, što znači da je, sa stanovišta vremena izvršenja prekršaja, rok od pet dana odložen prekluzivni rok. Pre isteka tog roka privredni subjekat ne čini prekršaj iako ispunjava sva obeležja poreskog prekršaja iz čl. 17 Uredbe.

3.2.4. Ostvarivanje prava na odlaganje plaćanja javnih prihoda iako učinilac nema pravo na to odlaganje

Postojeća pravila o odlaganju plaćanja poreskog duga podrazumevaju jednu od sledeće dve alternative: 1) donošenje rešenja o odlaganju plaćanja poreskog duga ili 2) zaključivanje sporazuma sa Poreskom upravom o odlaganju plaćanja poreskog duga.⁵⁴ U oba slučaja o pravu na odlaganje plaćanja poreskog duga ne odlučuje poreski obveznik već ministar ili lice koje on ovlasti, odnosno gradonačelnik, predsednik opštine ili lice koje on ovlasti.⁵⁵

Prva alternativno postavljena radnja izvršenja poreskog prekršaja iz čl. 18 Uredbe problematična je zbog toga što Uredba ne sadrži supstantivnu odredbu na čije se kršenje upućuje. Naime, postupak i način odlaganja plaćanja dugovanog poreza i doprinosa nisu uređeni Uredbom već je njihovo normiranje prepušteno pravilniku, koji još uvek nije donet.⁵⁶ Ipak, podsećamo da odlaganje plaćanja poreskog duga nije novitet koji predviđa Uredba već je to pravna mogućnost koja je uređena u ZPPPA, dok se bliži uslovi za odlaganje plaćanja definišu podzakonskim aktom.⁵⁷ Nameće se pitanje kako obveznik može da bude odgovoran za (neosnovano) ostvarivanje prava na odlaganje plaćanja poreza kada je odluka o ostvarivanju tog prava „van dohvata ruke“ poreskog obveznika. Prema našem mišljenju, pravilnik čije donošenje Uredba najavljuje ne bi mogao da odstupa od zakonom predviđenih načina odlaganja plaćanja javnih prihoda.

Vreme izvršenja prekršaja treba utvrđivati u odnosu na trenutak kada je privredni subjekat ostvario pravo na odlaganje plaćanja javnih prihoda. Ipak, drugi deo norme poreskog prekršaja postavlja odložni uslov, koji se ogleda u tome što će Poreska uprava naknadno utvrditi da privredni subjekat nije imao pravo na fiskalne pogodnosti. Kao što smo već naveli, Poreska uprava vrši nadzor nad kontrolisanim subjektom poslednjeg dana u mesecu počev od aprila 2020. godine, zaključno sa 31. oktobrom 2020. godine ili naknadno u poreskoj kontroli. To je trenutak kada poreski organ sazna da je učinjen prekršaj, ali smatramo da iz for-

⁵⁴ ZPPPA, čl. 73, st. 6.

⁵⁵ ZPPPA, čl. 73, st. 2.

⁵⁶ Uredba, čl. 5, st. 2 i čl. 8, st. 3.

⁵⁷ Uredba o bližim uslovima za odlaganje plaćanja poreskog duga.

mulacije prekršaja proizlazi da se vremenom izvršenja treba smatrati trenutak kada je obvezniku omogućeno da odloži plaćanje javnih prihoda rešenjem Poreske uprave ili sporazumom s Poreskom upravom. Nameće se pitanje pravnog „opstanka“ poreskog upravnog akta ili sporazuma ako Poreska uprava u kontroli utvrdi da obvezniku nema pravo da odloži plaćanje javnih prihoda, iako mu je to prvobitno omogućeno. Smatramo da bi u tom slučaju poresko rešenje trebalo ukinuti a sporazum s obveznikom poništiti, ali ostaje pitanje pravnog osnova za takvu odluku.⁵⁸

3.2.5. Gubitak prava na odlaganje plaćanja javnih prihoda i propuštanje plaćanja

Druga alternativna radnja izvršenja prekršaja iz čl. 18 Uredbe navodezuje se na prvu radnju izvršenja. Naime, ako bi osnov za ostvarivanje prava na odlaganje plaćanja poreskog duga bilo rešenje Poreske uprave, onda se prekršaj čini povredom obaveze iz tog rešenja. Ukoliko bi pravni osnov za odlaganje plaćanja poreskog duga bio sporazum s Poreskom upravom, radnja izvršenja bi se ostvarila povredom ugovorne obaveze koju bi učinio poreski obveznik. Postojeća poreskoppravna pravila omogućavaju Poreskoj upravi da po službenoj dužnosti ukine rešenje, odnosno poništi sporazum o odlaganju plaćanja poreza i, u tom slučaju, naplati dugovani porez. Razlozi za ukidanje rešenja ili poništavanje sporazuma su nepridržavanje rokova za izmirivanje poreskih obaveza čije je plaćanje odloženo ili propuštanje plaćanja tekućih obaveza.⁵⁹ Međutim, to nisu razlozi za gubitak prava na odlaganje plaćanja poreza koje je predviđeno Uredbom. Ta neusaglašenost poreskog prekršaja s postojećim pravilima poreskog prava jeste posledica činjenice da je prekršaj „umetnut“ u poreski sistem, što može dovesti do problema u njegovoj praktičnoj primeni. U oba slučaja, nakon gubitka prava na odlaganje plaćanja poreza treba da protekne rok za dobrovoljno plaćanje svih obaveza za koje je odobreno odlaganje plaćanja, sa zateznom kamatom. Taj rok iznosi pet dana od dana prestanka prava na fiskalne pogodnosti. Ukoliko obveznik plati porez s kamatom u tom roku, on ne čini prekršaj.

Utvrđivanje vremena izvršenja prekršaja zavisi od trenutka kada je obveznik izgubio pravo na fiskalne pogodnosti. Prema našem mišljenju, to je trenutak kada Poreska uprava po službenoj dužnosti ukine rešenje o odlaganju plaćanja poreskog duga ili, pak, trenutak kada Poreska uprava poništi sporazum sa obveznikom.

⁵⁸ ZPPPA, čl. 74, st. 7.

⁵⁹ *Ibid.*

4. ODNOS PREKRŠAJA IZ UREDBE S NEKIM POSTOJEĆIM INSTITUTIMA PORESKOG PRAVA

U prethodnim izlaganjima su pokazane ustavnopravne, jezičke i suštinske slabosti prekršaja iz Uredbe. Takođe smo pokazali da analizirani poreski prekršaji mogu ugroziti prava poreskih obveznika. Međutim, smatramo da fiskus ipak treba da bude zaštićen od zloupotreba fiskalnih pogodnosti i direktnih novčanih davanja koja su propisana Uredbom, ali da poreski sistem Srbije već ima odgovarajuće mehanizme i da se Uredbom bez razloga uvode novi poreski prekršaji.

Prvo, ZPPPA inkriminiše slučaj kada pravno lice i preduzetnik u (pojedinačnoj) poreskoj prijavi navedu netačne podatke.⁶⁰ Tim poreskim prekršajem je obuhvaćena situacija koja se Uredbom propisuje kao prekršaj. Naime, Uredbom se prekršajno kažnjava: privredni subjekat u privatnom sektoru koji ostvari pravo na direktna davanja iako na to nema pravo⁶¹ i privredni subjekat u privatnom sektoru koji ostvari pravo na odlaganje plaćanja javnih prihoda iako na to nema pravo.⁶² Podsećamo da se pravo na fiskalne pogodnosti i direktna davanja ostvaruje podnošenjem pojedinačne poreske prijave.⁶³ To znači da preduzetnik i privredno društvo navođenjem netačnih podataka u pojedinačnoj poreskoj prijavi čine radnju izvršenja poreskog prekršaja iz čl. 179, st. 1, tač. 3 i st. 3 ZPPPA, odnosno da je inkriminacija iz Uredbe suvišna.

Inkriminacijom opisanog ponašanja poreskim obveznicima se Uredbom uskraćuje mogućnost da podnesu izmenjenu poresku prijavu ukoliko je netačan podatak iz pojedinačne poreske prijave posledica greške.⁶⁴ To se čini predviđanjem da se poreski prekršaj smatra dovršenim momentom podnošenja pojedinačne poreske prijave na osnovu koje se priznaje pravo na fiskalne pogodnosti i direktna novčana davanja. Osim toga, ugrožava se zaštita prava koje ZPPPA nudi učiniocima prekršaja iz čl. 179, st. 1, tač. 3 i st. 3 ZPPPA. Naime, protiv lica koje učini radnju u vezi s porezom koji utvrđuje sam poreski obveznik, a koja se smatra poreskim prekršajem iz navedenog člana ZPPPA, neće se podnositi zahtev za pokretanje prekršajnog postupka ako to lice, pre preduzimanja bilo koje radnje poreskog organa u vezi s učinjenom radnjom ili propustom, odnosno pre otpočinjanja poreske kontrole ili podnošenja zahteva za pokretanje prekršajnog postupka, samoinicijativno prijavi učinjenu radnju, odnosno propust, i istovremeno plati dugovani iznos poreza uvećan za

⁶⁰ ZPPPA, čl. 179, st. 1, tač. 3 i st. 3.

⁶¹ Uredba, čl. 17, st. 1.

⁶² Uredba, čl. 18, st. 1.

⁶³ Uredba, čl. 4, st. 2.

⁶⁴ ZPPPA, čl. 40, st. 1.

obračunatu kamatu. ZPPPA uvažava specifičnosti unošenja netačnih podataka u pojedinačnu poresku prijavu, zbog čega predviđa *sui generis* „stvarno kajanje“.⁶⁵

Pravna posledica gubitka prava na direktna davanja jeste obaveza da se u roku od pet dana od dana prestanka prava na korišćenje fiskalnih pogodnosti vrate direktna davanja, sa zateznom kamatom. Povreda te obaveze ima poreskopravnu posledicu pokretanja postupka prinudne naplate. Međutim, postavlja se pitanje da li bi u tom slučaju dug bio uvećan za 5% s obzirom na to da direktna davanja nisu poreski dug. Reč je o novčanim sredstvima koja je država dala obvezniku. Iznos tih novčanih sredstava nije porez. Međutim, smatramo da je prekršajna inkriminacija suvišna jer je fiskus zaštićen mogućnošću prinudne naplate direktnih novčanih davanja i zatezne kamate.

Nadalje, prekršajna inkriminacija gubitka prava na odlaganje plaćanja prihoda nije neophodna.⁶⁶ Prema Uredbi, obveznik koji izgubi pravo na odlaganje plaćanja poreza ima obavezu da u roku od pet dana od dana prestanka prava na korišćenje fiskalnih pogodnosti plati celokupnu obavezu sa zateznom kamatom obračunatom od dana dospelosti poreskih obaveza do dana plaćanja.⁶⁷ Posledica povrede obaveze plaćanja porekog duga, čije je plaćanje odloženo, jeste poništaj rešenja ili raskidanje sporazuma s obveznikom i pokretanje postupka prinudne naplate od Poreske uprave.⁶⁸ Fiskus je sa te strane zaštićen pravnim mehanizmima koji su propisani u ZPPPA, pa se inkriminacija gubitka prava na fiskalne pogodnosti, koje ima iste pravne posledice kao i raskidanje sporazuma ili poništavanje rešenja o odlaganju plaćanja poreza, može osnovano dovesti u pitanje sa stanovišta svrsishodnosti.

5. USKLAĐENOST PREKRŠAJA IZ UREDBE SA STANDARDIMA ESLJP

U ovom odeljku ćemo ispitati (ne)usaglašenost poreskih prekršaja sa stanovišta EKLJP i odgovarajuće jurisprudencije ESLJP. Ispitujemo da li prekršaji ispunjavaju standard predvidljivosti (*lex certa*) i da li postoji mogućnost povrede načela zabrane dvostruke ugroženosti (*ne bis in idem*), a sve to kroz prizmu EKLJP.

⁶⁵ ZPPPA, čl. 182b.

⁶⁶ Uredba, čl. 18, st. 1.

⁶⁷ Uredba, čl. 12, st. 3, tač. 1.

⁶⁸ ZPPPA, čl. 74, st. 9. Uredba je ostala nema po pitanju načina na koji će obveznicima biti odloženo plaćanje poreza i doprinosa, navodeći da će to pitanje bliže urediti ministar nadležan za poslove finansija. Uredba, čl. 5, st. 2 i čl. 8, st. 3.

5.1. Predvidljivost norme (*lex certa*)

Već smo izrazili rezervu prema normativnom kvalitetu prekršaja iz Uredbe. Smatramo da je potrebna dodatna analiza imajući u vidu potencijalne negativne posledice. Naime, kao što je ukazao Stojanović (2017, 21), od privrednih subjekata se može očekivati da svoje ponašanje prilagode samo u odnosu na normu koja je unapred propisana. Međutim, nije dovoljna samo propisana norma, već i način na koji je neželjeno ponašanje definisano. Kažnjivo ponašanje mora biti jasno određeno (*nulla poene sine lege certa*), tako da adresati kaznene norme mogu da razumeju koje je ponašanje inkriminisano, a koje nije. Stoga se moraju izbegavati neodređene norme (Stojanović 2017, 22) koje ostavljaju previše prostora za tumačenje šta je dozvoljeno, a šta nije. Kako smo naveli, nepreciznosti kaznenih odredaba Uredbe mogu dovesti do povrede prava iz čl. 7 EKLJP – kažnjavanje samo na osnovu zakona.

Jurisprudencija ESLJP ustanovila je koje kriterijume kazneni propis⁶⁹ mora da zadovolji. To su dostupnost⁷⁰ i predvidljivost.⁷¹ Ti kriterijumi se odnose kako na radnju izvršenja⁷² kažnjivog dela, tako i na zaprećenu kaznu.⁷³ U slučajevima *Cantoni v. France*⁷⁴ i *Kafkaris v. Cyprus*⁷⁵, istaknuto je da predvidljivost znači da pojedinac, na osnovu formulacije odgovarajuće norme, mora da zna zbog kojih će radnji činjenja ili nečinjenja biti kažnjen i kakvu kaznu može da očekuje. Kada je reč o prekršajima iz Uredbe, smatramo da se kritika na račun predvidljivosti norme može uputiti iz više razloga. Pođimo najpre od slučaja kada privredni subjekat ostvari pravo na direktna davanja ili odlaganje plaćanja javnih prihoda iako na to nema pravo. Jedna kategorija privrednih subjekata ostvaruje pravo na fiskalne pogodnosti i direktna davanja „po automatizmu“, pa se postavlja pitanje da li se ti subjekti mogu prekršajno goniti iako ne mogu da preuzmu bilo kakvu radnju (činjenja ili nečinjenja). Ni u slučaju nenamenskog trošenja sredstava, odnosno gubitka prava i nevraćanja sredstava, nije moguće jasno utvrditi kakvo je ponašanje privrednog subjekta prihvatljivo.

⁶⁹ ESLJP smatra da kaznene odredbe mogu da budu propisane i podzakonskim aktima, vid. ECHR – case 21906/04, 12. 2. 2008, *Kafkaris v. Cyprus*, paras. 145–146. Međutim, autori ovog rada smatraju da poreski prekršaji ne mogu da budu propisani aktima manje pravne snage od zakona.

⁷⁰ Prema mišljenju autora, kriterijum dostupnosti je zadovoljen budući da je Uredba objavljena u *Službenom glasniku*.

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

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

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

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

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

Uvažavajući potrebu da norme koje treba da obuhvate veliki broj situacija imaju određeni stepen opštosti, moramo da zaključimo da norme kaznenih odredaba Uredbe nisu dovoljno predvidljive, te da ne zadovoljavaju kriterijume koje je ustanovio ESLJP. Osim toga, kaznene odredbe ne zadovoljavaju ni doktrinarne kriterijume da se smatraju „jasnim zakonom“ (*lex certa*).

5.2. Povreda zabrane dvostruke ugroženosti

U ovom odeljku analiziramo primenu načela *ne bis in idem* na relaciji poreski prekršaj – poreski upravni postupak.⁷⁶ Kao što je već navedeno, u slučaju gubitka prava na fiskalne pogodnosti i direktna novčana davanja, privredni subjekti imaju obavezu da plate sve dospele obaveze, ali i da vrate novčana sredstva koja su dobili kao direktna novčana davanja. U oba slučaja, privredni subjekti su dužni i kamatu obračunatu po stopi po kojoj se obračunava kamata za kašnjenje u isplati poreskih obaveza.⁷⁷ Ukoliko te novčane obaveze ne ispune u roku, protiv obveznika se može povesti postupak prinudne naplate.⁷⁸ Pravne posledice prinudne naplate su: 1) naplata iz celokupne imovine obveznika; 2) poreski obveznik snosi troškove prinudne naplate i 3) poreski dug se uvećava za 5%.⁷⁹ Osim toga, Uredbom su propisani poreski prekršaji s visokim nov-

⁷⁶ Već je bilo reči o tome da prekršaji iz Uredbe sadrže blanketnu dispoziciju, odnosno da upućuju na kršenje odredaba same Uredbe. Pošto je donosilac Uredbe ograničio prekršaje na uzak krug normi čijim se kršenjem ostvaruje biće prekršaja, pitanje primene *ne bis in idem* neće se postaviti u slučaju da prekršilac bude (i) krivično gonjen za poresko krivično delo poreske utaje (Krivični zakonik – KZ, *Službeni glasnik RS*, 85/2005, ... 35/2019, čl. 225) ili neuplaćivanja poreza po odbitku (KZ, čl. 226). Obveznik može dati lažne podatke o ostvarenom prihodu u nameri da izbegne plaćanje poreza čiji iznos dostiže objektivni uslov inkriminacije predviđen u čl. 226, st. 1 KZ, čime ostvaruje bitna obeležja poreske utaje, a može učiniti i jedan od prekršaja iz Uredbe tako što, primera radi, nenamenski koristi sredstva. Tada je reč o realnom sticaju poreskog krivičnog dela i poreskog prekršaja (Stojanović, 235). Ta dva dela nemaju materijalni identitet, pa *ne bis in idem* nije primenljiv. Više o radnji izvršenja poreske utaje vid. Stojanović, Delić 2018, 159; Risimović 2017. O odnosu poreske utaje i neuplaćivanja poreza po odbitku vid. Kulić, Milošević 2011. Primena *ne bis in idem* nije sporna ni na relaciji poreskih prekršaja iz Uredbe sa poreskim krivičnim delima propisanih u ZPPPA. Više o radnjama izvršenja poreskih krivičnih dela iz poreskog zakonodavstva vid. Ilić Popov 2016. Sem toga, postoji pravilo da zahtev za pokretanje prekršajnog postupka mora da sadrži podatke o tome da li se povodom istog događaja vidi i krivični postupak. ZoP, čl. 181, st. 1, tač. 7. Ukoliko se vodi, prekršajni sud neće doneti rešenje o pokretanju prekršajnog postupka, već će spise predmeta dostaviti nadležnom krivičnom sudu na postupanje. Ukoliko prekršajni sud kasnije, u toku prekršajnog postupka, sazna da se povodom istog događaja vodi krivični postupak, doneće rešenje kojim se prekršajni postupak obustavlja. Vuković 2016, 146.

⁷⁷ Uredba, čl. 12, st. 3, alin. 1 i 2.

⁷⁸ ZPPPA, čl. 77.

⁷⁹ ZPPPA, čl. 78. U ovom odeljku apstrahujemo pomenuti problem uvećanja poreskog duga za 5% u slučaju prinudne naplate direktnih poreskih davanja.

čanim kaznama. Mogao bi da se brani argument da je poreski obveznik zbog propuštanja plaćanja svog duga kažnjen u prekršajnom postupku, usled čega bi uvećanje poreskog duga za 5% u izvršnom postupku bilo neprimereno opterećenje. Zato se postavlja pitanje primene načela zabrane dvostruke ugroženosti u odnosu između prekršajnog postupka i poreskog upravnog postupka.

U teoriji i praksi je nesporno da se u skladu s principom *ne bis in idem* ne može ponovo suditi u pravnoj stvari o kojoj je već pravnosnažno odlučeno (zabrana dvostruke ugroženosti) niti se o istoj pravnoj stvari mogu simultano voditi dva postupka. Analiziramo da li je moguće pozvati se na načelo *ne bis in idem* ukoliko je o poreskoj stvari odlučeno u prekršajnom postupku, ali je povodom istog poreskog događaja pokrenuta prinudna naplata u poreskom postupku u kojem je od poreskog obveznika naplaćeno penalno uvećanje poreskog duga za 5%. U vezi s tom problematikom u literaturi postoje najmanje dva ključna argumenta. Najpre, ukoliko poreski obveznik treba da plati porez, kamatu, penalno uvećanje poreskog duga, a u isto vreme može biti kažnjen i novčanom kaznom, onda kumulacija svih tih „sankcija“ može biti neproporcionalna povredi propisa koju taj obveznik čini (Baker 2016, 345).⁸⁰ Drugo, Bejker (2016, 345) dodaje da bi se u toj situaciji od poreskog obveznika očekivalo da se brani u dva ili više postupaka u kojima su pravila o teretu dokazivanja drugačija, strukture pravne argumentacije i koncepta pravnih lekova različite, a postoji rizik od različitih ishoda.⁸¹ Tome bismo dodali da vođenje više paralelnih postupaka nameće dodatni dokazni teret i poreskom obvezniku i Poreskoj upravi.⁸²

Cilj čl. 4, prot. 7 EKLJP jeste da „zabrani ponovno vođenje krivičnog postupka okončanog pravnosnažnom odlukom“ (ECHR 2018, 5). Na ovom mestu treba se ukratko osvrnuti na sadržinu pomenutog čl. 4, st. 1, prot. 7 EKLJP, koji glasi: „Nikome se ne može ponovo suditi niti se može ponovo kazniti u krivičnom postupku u nadležnosti iste države za

⁸⁰ Ipak, ne treba mešati prekršajne sankcije s kamatom. Kaznom koja je izrečena u prekršajnom postupku izražava se osuda za učinjeni prekršaj, dok kamata prati docnju i sama po sebi nema krivičnu konotaciju. ECHR case – 52938/99, 3. 12. 2002, *Boofzheim v. France*.

⁸¹ Na primer, poreski obveznik bi morao da izjavi žalbu protiv poreskog upravnog akta kojim mu je poreski dug utvrđen i kojim je obavezan da taj poreski dug plati, zatim bi morao istovremeno da inicira hitan postupak pred Upravnim sudom za suspenziju izvršenja ožalbenog poreskog upravnog akta kako bi sprečio prinudnu naplatu i tok kamate na utvrđeni poreski dug, a zatim bi morao istovremeno da se brani u prekršajnom postupku. Sve to zahteva primenu različitih pravnih standarda kojima se mora prilagoditi pravna argumentacija, zbog čega se angažuju vreme, resursi i ekspertiza.

⁸² Prema srpskom poreskom zakonu, Poreska uprava snosi teret dokazivanja činjenica na kojima se zasniva postojanje poreske obaveze, ali u zahtevu za odlaganje izvršenja ožalbenog rešenja poreski obveznik snosi teret dokazivanja da su ispunjeni uslovi za suspenziju izvršenja. ZPPPA, čl. 51 i čl. 147, st. 2.

delo zbog koga je već bio pravosnažno oslobođen ili osuđen u skladu sa zakonom i krivičnim postupkom te države.⁸³ Možemo zaključiti da su tri ključne komponente načela *ne bis in idem* odgovori na sledeća pitanja: 1) da li je poreski postupak po karakteru krivičan; 2) da li je u poreskom postupku reč o istom delu (ista poreska stvar) i 3) da li se postupak duplira (ECHR 2018, 5).⁸⁴

5.2.1. Da li je poreski postupak po svojoj prirodi „krivičan“

Problematika zaštite od dvostruke ugroženosti otvara pitanje primenljivosti čl. 4, prot. 7 i čl. 6 EKLJP na poreski postupak.⁸⁵ Naime, načelo *ne bis in idem*, u kontekstu EKLJP, primenjuje se u „krivičnom postupku“. Otuda je značajno da li je poreski postupak „krivičan“, odnosno da li je prema poreskom obvezniku podignuta „krivična optužba“ u

⁸³ Iz pojma *ne bis in idem* proističu dva ključna obeležja. Prvo je garancija pojedincu od zlopotrebe *ius puniendi*, a drugo je da se obezbedi pravna sigurnost i pouzdanje u presuđenu stvar (*res iudicata*). Vid. Mitsilegas, Giuffrida, 2017, 209–210. Bajović (Bajović 2014, 238) naglašava da iz tog načela proističu dve zabrane. Prva štiti lice protiv koga je postupak pravosnažno okončan od ponovnog pokretanja postupka za isto (krivično) delo, a druga sprečava istovremeno vođenje dva postupka o istoj pravnoj stvari protiv istog lica.

⁸⁴ Jurisprudencija ESLJP i Evropskog suda pravde je do 2016. godine „naginjala“ ka široj primeni *ne bis in idem*. Taj blagonaklon pristup okrivljenima proističe iz shvatanja elementa *idem* iz pomenutog načela. Evropski sud pravde i ESLJP su isto delo (*idem*) odredili kao iste činjenične okolnosti, bez obzira na njihovu pravnu kvalifikaciju ili društvenu vrednost koja se štiti. Vid. CJEU case – 436/04, 9. 3. 2006, *Leopold Henri Van Esbroeck*, para. 42; ECHR case – 14939/03, 10. 2. 2009, *Sergey Zolottukhin v. Russia*, para. 84. Domašaj zabrane dvostruke ugroženosti proširen je tako da se princip *ne bis in idem* može primeniti i u upravnim postupcima koji su „po svojoj prirodi kazneni“ (prev. aut.). Ta kaznena priroda postupka je definisana tzv. Engelovim kriterijumima. Vid. ECHR case – 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, 8. 6. 1976, *Engel and Others v. The Netherlands*, para. 82. Prema shvatanju ESLJP, krivični kontekst prava na pravično suđenje može se primeniti ako dodatni troškovi koji proističu iz poreskog postupka (eng. *tax surcharges*): 1) predstavljaju opšte pravilo koje se odnosi na sve poreske obveznike; 2) nisu novčana kompenzacija za štetu koja se pričinjava fiskusu već kazna s ciljem generalne prevencije; 3) imaju kaznenu svrhu i 4) predstavljaju „značajan“ iznos. U dosadašnjoj jurisprudenciji ESLJP u kontekstu „značajnog iznosa“ mogu se pronaći dodatni troškovi u visini od 10% odnosno 20%, ali ne postoji „prag“ koji penalno uvećanje poreskog duga treba da dostigne da bi se smatrao „značajnim iznosom“. Štaviše, opšti karakter zakonskih odredaba o sporednim poreskim davanjima i svrha tih sankcija (preventivna kazna) pokazuju da poreski postupak može da se smatra „krivičnim“ za potrebe EKLJP. Vid. ECHR case 34619/97, 23. 7. 2002, *Janosevic v. Sweden*, para. 69; Tomić 2012, 172.

⁸⁵ U čl. 4, prot. 7 EKLJP propisano je da se nikome ne može ponovo suditi niti se može ponovo kazniti u krivičnom postupku u nadležnosti iste države za delo zbog koga je već bio pravosnažno oslobođen ili osuđen u skladu sa zakonom i krivičnim postupkom te države. U čl. 6 EKLJP propisano je da svako, tokom odlučivanja o njegovim građanskim pravima i obavezama ili o krivičnoj optužbi protiv njega, ima pravo na pravičnu i javnu raspravu u razumnom roku, pred nezavisnim i nepristrasnim sudom, osnovanim na osnovu zakona.

smislu EKLJP.⁸⁶ O toj dilemi postoji obimna jurisprudencija ESLJP, koji je u svojim tumačenjima EKLJP zaključio da značajna administrativna kazna, nametnuta kao opšta sankcija zbog povrede poreskih propisa, konstituiše „krivičnu optužbu“. ESLJP smatra da nametanje sporednih poreskih davanja (eng. *tax surcharges*) može da se razume kao značajna administrativna kazna.⁸⁷ Pojam „krivični postupak“ mora se shvatiti u svetlu opštih principa koji se tiču „krivične optužbe“ u kontekstu čl. 6 i 7 EKLJP. Otuda je proširivanje garancija iz čl. 4, prot. 7 EKLJP na poreski postupak razumljivo (Gerzova 2013, 291).

U srpskom pravu uvećanje poreskog duga za 5%, koje se dešava u postupku prinudne naplate poreza, moglo bi da se smatra sporednim poreskim davanjem na način kako to navodi ESLJP.⁸⁸ Cilj tog uvećanja jeste dodatno obeshrabrenje neblagovremenog izmirivanja poreskih obaveza. Osim zatezne kamate koja teče počev od prvog dana docnje pa do dana plaćanja celokupnog poreskog duga (glavnica uvećana za obračunatu zateznu kamatu), uvećanje od 5% ima karakter kazne. Taj zaključak podržava činjenica da su troškovi prinudne naplate odvojena kategorija, što znači da se uvećanje od 5% ne može shvatiti kao svojevrsan „paušalni iznos“ namenjen da namiri troškove prinudne naplate već kao sankcija.

⁸⁶ Pojmovi kao što su „krivična optužba“ ili „krivični postupak“ imaju autonomna značenja u kontekstu EKLJP, što znači da za klasifikaciju nije važno da li se neki postupak formalno definiše kao krivični, prekršajni ili upravni u nacionalnim pravima.

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

⁸⁸ ECHR, case – 7356/10, 27. 11. 2014, *Lucky Dev v. Sweden*, para. 51; ECHR, case – 41264/98, 8. 4. 2003, *Manasson v. Sweden*, para. 22. Prinudna naplata poreskog duga je u srpskom poreskom pravu gotovo van sudske kontrole. Naime, prinudna naplata poreza otpočinje donošenjem rešenja o prinudnoj naplati (ZPPPA, čl. 77, st. 2). Protiv tog rešenja poreski obveznik ima pravo žalbe koja, međutim, nema suspenzivno dejstvo (ZPPPA, čl. 77, st. 5 i čl. 147, st. 1). Poreski obveznik može zahtevati da se odloži izvršenje ožalbenog rešenja na dva različita načina. Najpre, on to može da zahteva od drugostepenog poreskog organa (ZPPPA, čl. 147, st. 2). Međutim, taj postupak se može dovesti u pitanje sa aspekta devolutivnosti u odlučivanju, odnosno otvoreno je pitanje koliko delotvornim može da se smatra zahtev za odlaganje izvršenja upućen drugostepenom organu koji treba da odlučuje o osnovanosti žalbe protiv rešenja čije se odlaganje izvršenja traži. Sem toga, uprkos zakonskom roku od pet dana, nisu retke situacije da drugostepeni organ „čuti“ o podnetom zahtevu (ZPPPA, čl. 147, st. 3). Drugi pristup je da obveznik podnese zahtev za odlaganje izvršenja ožalbenog rešenja Upravnom sudu (Zakon o upravnim sporovima – ZUS, *Službeni glasnik RS* 111/2009, čl. 23, st. 2). Problem sa tom opcijom je u tome što Upravni sud zastupa stanovište da rešenje o prinudnoj naplati poreza nije odluka kojom se meritorno odlučuje u upravnoj stvari, pa zbog toga odbacuje zahteve za odlaganje izvršenja tih rešenja. Vid. Rešenje Upravnog suda Uo br. 4/17 od 24. januara 2017; Rešenje Upravnog suda Uo br. 5/17 od 24. januara 2017. Suprotno: Tomić, 455; Đokić 2018, 268–269. Sistemski nedostatak u vidu nepostojanja delotvorne sudske kontrole prinudne naplate poreza dodatno naglašava problem arbitrarnog postupanja i potencira „kaznenu prirodu“ poreskog postupka u smislu EKLJP.

5.2.2. Ispunjenost kriterijuma istog dela (*idem*)

Kada je reč o komponenti koja se tiče samog dela, učinjen je napor da se harmonizuje interpretacija tog elementa u okviru principa *ne bis in idem*. U tom smislu je ESLJP zaključio da se treba koncentrisati na konkretan činjenični sklop koji uključuje istog „okrivljenog“. Taj činjenični sklop treba da bude u vremenskom i prostornom smislu povezan i da od njega zavisi opis optužbe.⁸⁹ Srpska krivičnopravna nauka je na stanovištu da pojam „istog dela“ treba razumeti kao „neraskidivu povezanost činjenica“. Na taj način se opseg pravila *ne bis in idem* proširuje i na one slučajeve u kojima ne postoji potpuni identitet činjenica, ali pod uslovom da različite činjenice u različitim postupcima čine prostorno, vremensko i sadržinsko „neraskidivo jedinstvo“ (Bajović 2014, 251). Domaća sudska praksa, međutim, prihvata nešto uže shvatanje da je dovoljno da postoji identitet činjeničnog opisa dela nezavisno od njegove pravne kvalifikacije (Bajović 2014, 251).

Članovima 17 i 18 Uredbe inkriminisani su neosnovano ostvarivanje i naknadni gubitak prava na fiskalne pogodnosti i direktna novčana davanja. Obe inkriminacije imaju svoje poreske posledice koje proističu iz čl. 12 Uredbe. Podsetimo, te posledice su plaćanje celokupnog poreškog duga koji je prethodno odložen i vraćanje celog iznosa direktnih novčanih davanja sa zateznom kamatom. Neblagovremeno izvršavanje tih obaveza može rezultirati prinudnom naplatom. Možemo zaključiti da činjenica koja se ogleda u neosnovanom ostvarivanju ili naknadnom gubitku prava na fiskalne pogodnosti i direktna novčana davanja rezultira vođenjem poreskog i prekršajnog postupka, odnosno da je kriterijum *idem* ostvaren.

Izložena argumentacija navodi na zaključak da po pravnosnažnom okončanju prekršajnog postupka ne bi mogao da se povede i postupak prinudne naplate uz uvećanje poreskog duga za 5% jer bi to mogla da bude povreda načela *ne bis in idem* u poreskom kontekstu.⁹⁰ Osudom za prekršaj smatralo bi se da je poreski obveznik već kažnjen jer poreski prekršaji iz Uredbe, između ostalog, podrazumevaju da poreski obveznik nije blagovremeno platio iznos direktnih novčanih davanja ili ukupan iznos poreskog duga čije je plaćanje prethodno odloženo. U hipotetičkoj situaciji da poreski obveznik bude pravnosnažno oslobođen ili da prekršajni postupak protiv njega bude pravnosnažno obustavljen (na primer, zbog zastarelosti prava na vođenje prekršajnog postupka) takođe bi važila zaštita od dvostruke ugroženosti jer principom *ne bis in idem* treba da

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

⁹⁰ Efekat načela *ne bis in idem* u tom kontekstu je takav da sprečava uvećanje poreskog duga za 5%, ne i prinudnu naplatu poreskog duga, zatezne kamate i troškova prinudne naplate.

se „zabrani ponovno vođenje krivičnog postupka okončanog pravnosnažnom odlukom“ (ECHR 2018, 5).⁹¹

5.2.3. Ispunjenost kriterijuma dvostrukosti postupaka (*bis*)

Podsećamo da je 2016. godine ESLJP značajno promenio svoj pristup primenljivosti načela *ne bis in idem* na poreske postupke.⁹² ESLJP je zauzeo stav da dokle god poreski i kazneni postupak predstavljaju „komplementarni odgovor“ na kršenje propisa i kombinuju se tako da formiraju „koherentnu celinu“ kako bi sankcionisali različite aspekte povrede propisa, treba ih smatrati kao dva dela istog postupka. ESLJP dodaje da ta dva dela treba da budu „dovoljno materijalno i vremenski povezana“.⁹³

Međutim, presuda u slučaju *A and B v. Norway* kritikovana je već u samoj odluci,⁹⁴ a zamerke na njen račun upućuje i nauka poreskog prava (Mirandola 2019, 127).⁹⁵ Sem toga, ni ESLJP nije ostao dosledan krite-

⁹¹ ZoP, čl. 248. Rešenje o obustavljanju prekršajnog postupka je odluka kojom se taj postupak završava.

⁹² Nije neuobičajeno da se propisuju administrativne i krivičnopravne kazne kao mere generalne prevencije, a simultano vođenje upravnog i kaznenog postupka (eng. *double-track enforcement regimes*) bila je uobičajena praksa čiju je krajnju sudsku kontrolu sprovodio ESLJP kroz prizmu načela *ne bis in idem*. Pojedini autori iz oblasti poreskog prava smatraju da je ESLJP promenio svoju praksu pod pritiskom država u čijem je interesu da brane svoje budžete primenom tzv. režima dvostrukog tretmana poreskog događaja (eng. *double-track enforcement regimes*); Mirandola 2019, 127.

⁹³ ECHR case – 24130 /11; 29758/11, 15. 11. 2016, *A and B v. Norway*, paras. 86, 121, 130, 132, 139. Prema stavu ESLJP, sledeći faktori definišu postojanje dovoljne materijalne povezanosti: 1) postupci imaju komplementarne svrhe pa zato, ne samo *in abstracto* već i *in concreto*, tangiraju različite društvene aspekte poreskog događaja; 2) dvostrukost postupaka je predvidljiva posledica u pravu i u praksi; 3) postupci su sprovedeni na način da u najvećoj mogućoj meri izbegavaju dvostrukost prikupljanja i procene dokaza; 4) „pre svega“ je uspostavljen pravni mehanizam prema kojem se sankcija koja je primenjena u postupku koji je prvi postao pravnosnažan uzeta u obzir u potonjem postupku tako da se postigne proporcionalnost kazne. Ako su ti kriterijumi ispunjeni, onda se poreski i kazneni postupak tretiraju kao jedan proces i neće doći do povrede načela *ne bis in idem*.

⁹⁴ *A and B v. Norway*, Dissenting opinion of Judge Pinto de Albuquerque, para. 24. Izdvojenim mišljenjem se podseća na to da, iako nacionalna prava ne kvalifikuju penalno uvećanje poreza kao krivičnu (prekršajnu) sankciju, mnogo je važnija činjenica da li je takva poreska mera opšteg karaktera i da li se koristi sa ciljem generalne prevencije. Izdvojenim mišljenjem se ukazuje na to da bi sistem dvostrukog tretmana poreskog događaja (eng. *double-track enforcement regime*) bio u skladu sa EKLJP ako bi obveznik mogao odluku Poreske uprave kojom mu se nameće penalno uvećanje poreza u punom obimu da ospori pred sudom, uključujući i mogućnost da je poništi.

⁹⁵ Poreskoppravna doktrina najpre ukazuje na to da postoji pravna neizvesnost u vezi sa kriterijumom komplementarne svrhe postupaka jer ESLJP taj uslov nije detaljnije definisao. ESLJP se u slučaju *A and B v. Norway* rukovodio pravnim interesima koji se štite penalnim uvećanjem, odnosno krivičnom sankcijom, i konstitutivnim elementima protivpravnog ponašanja, uvodeći tako „na mala vrata“ elemente koji su u prethodnim

rijumima koje je formulisao u *A and B v. Norway*.⁹⁶ Svemu tome treba dodati da se kao najveći problem pojavljuje primena uslova izbegavanja dupliranja dokaznog postupka, koji ESLJP shvata na način da se odlučujuća prednost daje dokazima koje pribavlja policija, posredstvom Poreske uprave.⁹⁷

Procena postojanja elementa *bis* u svetlu slučaja *A and B v. Norway* problematična je. Najpre, poreski postupak jeste proces u kojem se „odlučuje“ u kontekstu EKLJP i odgovarajuće jurisprudencije ESLJP. Cilj poreskog postupka je da se porez utvrdi i naplati. U poreskom prekršajnom postupku se u život sprovodi specijalna i generalna prevencija, te bi se moglo reći da je u pitanju „komplementarni odgovor“ u postupcima koji čine „koherentnu celinu“. Dvostrukost postupaka je predvidljiva posledica u pravu i u praksi jer su posledice povrede poreskog prava propisane poreskim zakonom, a u praksi se protiv prekršilaca pokreću prekršajni postupci zbog tih povreda. Možemo reći da se u srpskoj sudskoj praksi izbegavanje dvostrukosti prikupljanja i procene dokaza shvata na isti način kao što to čini ESLJP jer zahteve za pokretanje prekršajnog postupka podnosi Poreska uprava.⁹⁸ Prekršajni sudovi u Srbiji plaćanje poreza

odlukama bili isključeni iz pojma *idem* upravo sa ciljem da se pojedincima pruži veći obim zaštite od dvostrukog ugrožavanja. Kritika se može uputiti i na račun postojanja mehanizma koji bi omogućio komplementarnost između penalnog uvećanja poreskog duga i krivične sankcije.

⁹⁶ ECHR case – 22779/14, 4. 12. 2018, *Matthildur Ingvarsdottir v. Iceland*, paras. 60–61. ESLJP je zaključio da su poreski i krivični postupak supstantivno dovoljno povezani, iako je i sudu bilo nesporno da nije postojao pravni mehanizam prema kojem bi penalno uvećanje poreza u poreskom postupku bilo uzeto u razmatranje prilikom izricanja krivične sankcije. ESLJP je na taj način poreski i krivični postupak tretirao kao jedinstven proces koji predstavlja „koherentnu celinu“, uprkos činjenici da kriterijum koji definiše tu koherentnost nije postojao.

⁹⁷ ECHR case – 22007/11, 18. 5. 2017, *Jóhannesson and others v. Iceland*, para. 53. ESLJP zastupa stav da informacije i dokaze do kojih je Poreska uprava došla u toku poreskog postupka treba dostaviti policiji ili javnom tužilaštvu koji prikupljaju dokaze za potrebe krivičnog postupka. Problem je, međutim, kompleksan jer se u poreskom postupku primenjuju drugačija pravila dokazivanja, ali se istovremeno obveznici „primoravaju“ da osetljive podatke obelodane Poreskoj upravi pod pretnjom prekršajnog gonjenja ako to ne učine. ZPPPA, čl. 179, st. 1, tač. 4. Kao najdrastičniji primer se može navesti poreski prekršaj nepostupanja po zahtevu Poreske policije iz ZPPPA, čl. 179, st. 1, tač. 14 i čl. 180, st. 1, tač. 21. Tako primena načela *ne bis in idem* dolazi u koliziju sa pravom na pravično suđenje kojim se okrivljenom, *inter alia*, garantuje da se može braniti ćutanjem (*nemo tenetur seipsum accusare*). To znači da se poreski postupak može iskoristiti da se od obveznika pribave dokazi na način na koji to ne bi moglo da se učini u krivičnom postupku (prinudom) i tako se od obveznika (koji kasnije može postati okrivljeni) oduzima pravo da se „brani ćutanjem“. Vid. *Mirandola*. O prikupljanju dokaza u krivičnom postupku vid. *Goran Ilić et al.* 2015, 714. Pravila krivičnog postupka se shodno primenjuju i u prekršajnom postupku. Vid. ZoP, čl. 99.

⁹⁸ Presuda Prekršajnog suda u Beogradu Pr br. 111803/15 od 29. oktobra 2015; Presuda Prekršajnog suda u Beogradu Pr br. 84955/15 od 1. jula 2015.

(prinudno i dobrovoljno) ocenjuju kao olakšavajuću okolnost, ali nigde u obrazloženjima sudskih odluka nema objašnjenja da su to učinili kako bi se u život sproveo tzv. „dvostruki tretman poreskog događaja“ (eng. *double-track enforcement regime*) u smislu slučaja *A and B v. Norway*.⁹⁹ Moglo bi se reći da sistem poreskih i kaznenih normi srpskog prava sprečava dvostruku ugroženost isključujući element *bis*. Poreski i kazneni postupci se, načelno, mogu razumeti kao dva dela istog postupka u kontekstu jurisprudencije ESLJP, zbog čega simultanim ili sukcesivnim vođenjem postupaka neće doći do povrede načela *ne bis in idem*.

Ipak, slažemo se sa kritikama koje su iznete u izdvojenom mišljenju u slučaju *A and B v. Norway*. Penalno uvećanje poreskog duga se u srpskom pravu ne može meritorno ispitati pred sudom jer Upravni sud odbacuje zahteve za odlaganje izvršenja rešenja o prinudnoj naplati poreza, dok o žalbi odlučuje Ministarstvo finansija.¹⁰⁰ Smatramo da su zamerke poreskopravne doktrine takođe opravdane. Način na koji se dokazi pod pretnjom prekršajnog gonjenja prikupljaju u srpskom poreskom postupku, a zatim predočavaju Prekršajnom sudu dovodi u pitanje pravo na pravično suđenje jer isključuje mogućnost odbrane ćutanjem.

6. ZAKLJUČAK

Odgovor Vlade Republike Srbije na širenje zarazne bolesti COVID-19 bilo je uvođenje vanrednog stanja. Sâma epidemija je već poremetila rad privrede, a vanredno stanje je privredu izložilo dodatnom pritisku. Stoga su bile neophodne mere koje bi ublažile negativne efekte bolesti i sprečile njeno širenje. Jedna od brojnih uredbi kojima je definisan pravni okvir ekonomskih mera za pomoć domaćoj privredi bila je i uredba kojom su omogućene fiskalne pogodnosti i direktna davanja privrednim subjektima u privatnom sektoru. Predmet našeg rada bile su kaznene odredbe, odnosno prekršaji iz čl. 17 i 18 Uredbe, čiji je cilj da spreče zloupotrebu fiskalnih pogodnosti i direktnih davanja.

Naša analiza je pokazala da ovi prekršaji imaju poreski karakter budući da treba da zaštite budžet. Međutim, kako propisivanje poreskih prekršaja spada u isključivu nadležnost (poreskog) zakona, a ne uredbe, čl. 17 i 18 Uredbe mogli bi biti predmet ocene zakonitosti pred Ustavnim sudom. Osim toga, smatramo da je to samo jedan od problema s obzirom na to da način na koji su definisane radnje izvršenja prekršaja ostavlja brojne nedoumice o tome koje radnje privrednih subjekata čine biće pre-

⁹⁹ Presuda Prekršajnog suda u Beogradu Pr br. 137802/15 od 6. juna 2016.

¹⁰⁰ Činjenica da se konačni upravni akt drugostepenog organa može osporiti tužbom Upravnom sudu ne menja naš zaključak jer je, takođe, reč o nedelotvornom pravnom leku.

kršaja. Nepreciznost kaznenih odredaba Uredbe može uticati na pravnu sigurnost privrednih subjekata koji su već pogođeni negativnim efektima epidemije. Najzad, otvorili smo i problem primene kaznenih odredaba u praksi prekršajnih sudova i ukazali na to da je nedovoljna predvidljivost odredaba sporna s aspekta usklađenosti sa normama EKLJP, odnosno jurisprudencijom ESLJP. Dovedi smo u pitanje opravdanost uvođenja novih poreskih prekršaja, budući da srpsko poresko pravo već ima inkriminacije koje mogu da se koriste za suzbijanje zloupotreba, ali i efikasne mehanizme poreskog postupka koji omogućavaju naplatu poreskog duga. Najzad, naša analiza načela zabrane dvostruke ugroženosti pokazala je da se pravilo *ne bis in idem* primenjuje i u poreskom postupku. Promenom prakse ESLJP ne dovodi se u pitanje primenljivost zaštite od dvostruke ugroženosti u poreskom postupku. Povodom slučaja *A and B v. Norway* redefinisani je pojam *bis* (dvostrukost postupka), čime je delokrug primene načela *ne bis in idem* značajno sužen. Takav „zaokret“ je, prema našem mišljenju, s pravom kritikovan. Smatramo da *de lege ferenda* treba izbegavati inkriminacije kojima se uvode poreski prekršaji čije radnje izvršenja podrazumevaju propuštanje plaćanja javnih prihoda. Naplata poreza ne treba da bude predmet kaznenog postupka već poreskog upravnog postupka u kojem treba da bude omogućena delotvorna sudska kontrola poreskih upravnih akata.

Zaključujemo da će iz opisanih razloga prekršajni sudovi imati brojne probleme sa primenom čl. 17 i 18 Uredbe, pa se može očekivati da okrivljeni potraže zaštitu pred Ustavnim sudom i Evropskim sudom za ljudska prava.

LITERATURA (REFERENCES)

- Anđelković, Mileva. 2003. *Poreske reforme u Republici Srbiji*. Beograd: Proinkom.
- Bajović, Vanja. 2014. Načelo *ne bis in idem*. 239–252. *Kaznena reakcija u Srbiji*, ur. Đorđe Ignjatović, Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.
- Baker, Philip. August/2016. Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the ECJ). *European Taxation* 342–351.
- Vuković, Igor. 2016. *Prekršajno pravo*. Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.
- Gordon K., Richard. 1996. *Law of Tax Administration and Procedure. Tax Law Design and Drafting*, ed. Victor Thuronyi. International Monetary Fund.

- Gerzova, Larisa. June/2013. A Recent Decision on the Application of the Ne Bis in Idem Principle in the Tax Context. *European Taxation* 290–294.
- Đokić, Minja. 1/2018. Suspenzivno dejstvo žalbe u poreskom upravnom postupku. *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu* 256–274.
- European Court of Human Rights. Council of Europe. Directorate of the Jurisconsult. 2018. Guide on Article 4 of Protocol no. 7 to the European Convention on Human Rights – Right not to be tried or punished twice.
- Ilić, Goran *et al.* 2015. *Komentar Zakonika o krivičnom postupku*. Beograd: Službeni glasnik.
- Ilić Popov, Gordana. 1/2016. Poreska krivična dela u srpskom poreskom zakonodavstvu. *Žurnal za kriminalistiku i pravo* 40–56.
- Jeličić, Mladen. 2/2018. Činjenična identifikacija prekršaja. *Žurnal za kriminalistiku i pravo* 147–164.
- Kulić, Mirko, Goran Milošević. 2/2011. Odnos krivičnih dela poreske utaje i neplaćivanja poreza po odbitku u srpskom krivičnom pravu. *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu* 321–343.
- Mirandola, Sofia, Giulia Lasagni. 2/2019. The European ne bis in idem at the Crossroads of Administrative and Criminal Law. *Eucrim* 126–135.
- Mitsilegas, Valsamis, Fabio Giuffrida. 2017. Ne bis in idem. General principles for a common criminal law framework in the EU. *A guide for the legal practitioners*, eds. Rosaria Sicurella, Valsamis Mitsilegas *et al.* Catania: Publications of the center of European criminal law.
- Mrvić Petrović, Nataša. 2006. Pojam prekršaja. 59–74. *Novine u oblasti prekršajne prakse*, ur. Katica Bobar, Beograd: Glosarijum.
- McBarnet, Doreen. 1991. Whiter than White Collar Crime: Tax, Fraud Insurance and the Management of Stigma. *The British Journal of Sociology* 3.
- Prica, Miloš. 78/2018. Jedinstvo pravnog poretka kao ustavno načelo i zakonsko uređivanje pravnog poretka – Ujedno izlaganje o unutrašnjem pravnom sistemu. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Nišu*.
- Risimović, Radosav. 3/2016. Radnja izvršenja krivičnog dela poreske utaje. *Žurnal za kriminalistiku i pravo* 1–17.
- Stojanović, Zoran. 2017. *Krivično pravo – Opšti deo*. Beograd: Pravna knjiga.
- Stojanović, Zoran, Nataša Delić. 2018. *Krivično pravo – Posebni deo*. Beograd: Pravna knjiga.

- Tomić, Zoran. 2012. *Komentar Zakona o upravnim sporovima*. Beograd: Službeni glasnik.
- Cozian, Maurice. 2/1991. What is abuse of law?, *Intertax*.
- Croall, Hazel. 2001. *Understanding white collar crime*. Berkshire: MC Graw-Hill House.
- Šušnjara, Mirjana. 2/2012. Vreme izvršenja prekršaja. *Bilten* 219–235, Vrhovni kasacioni sud.

Minja Đokić, LL.M

Attorney-at-Law

PhD candidate at the University of Belgrade Faculty of Law

Ilija Rilaković, LL.M

Attorney-at-Law

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

Summary

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

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

Article history:

Received: 26. 4. 2020.

Accepted: 22. 7. 2020.