

*Иван Д. Милић**Универзитет у Новом Саду**Правни факултет у Новом Саду**I.Milic@pf.uns.ac.rs**ORCID ID: 0000-0002-7916-5590*

О ПОЈЕДИНИМ ПРЕКРШАЈНИМ ОДРЕДБАМА ИЗ ЗАКОНА О ПОРЕСКОМ ПОСТУПКУ И ПОРЕСКОЈ АДМИНИСТРАЦИЈИ*

Сажетак: *Одређеним акцима у Републици Србији прописује се велики број пореских прекршаја. То нису само они прекршаји који су предвиђени Законом о пореском поступку и пореској администрацији, већ је реч о прекршајима који се прописују и другим законима. У важећем Закону о пореском поступку и пореској администрацији прописују се специфичне прекршајне одредбе које ће бити предмет овог рада.*

Кључне речи: *порески прекршај, закон, новчана казна, прекршајни налој.*

УВОД

Обавеза плаћања пореза прописује се Уставом Републике Србије.¹ Избегавање плаћања пореза под одређеним условима може да се квалификује као кривично дело или прекршај. Да ли ће се *одређења радња* која је усмерена ка избегавању плаћања пореза квалификовати као кривично дело или прекршај треба да зависи од друштвене опасности такве радње.² Логично је

* Рад је написан у оквиру Пројекта „Сузбијање привредног криминала у Републици Србији – стање и перспективе“, који финансира Покрајински секретаријат за високо образовање и научноистраживачку делатност. Аутор је у оквиру истраживања на Пројекту објавио радове: Иван Милић, Поједини казнени и криминолошки аспекти кривичних дела против привреде, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, 3/2022, 835–855; Иван Милић, Специфичности прекршајног гоњења према Закону о пореском поступку и пореској администрацији, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, 4/2022, 1081–1096.

¹ Вид. чл. 91 ст. 2 Устава Републике Србије, *Службени листник РС*, бр. 98 од 10. новембра 2006, 115 од 30. новембра 2021 – Амандмани I–XXIX, 16 од 9. фебруара 2022.

² Не сме се заборавити на чињеницу да у Србији постоји и трећа врста казних дела, а то су привредни преступи. Основни закон у тој области је Закон о привредним преступима,

да се друштвено опасна дела квалификују као кривична дела, а она која су мање друштвено опасна као прекршаји. Тако се на пример Кривичним закоником³ прописује пореска утаја, док се мање друштвено опасна дела из „области пореза“ прописују као прекршаји.

Закон о прекршајима⁴ не приписује прекршаје иако је он системски закон у области прекршајног права. Њиме се уређује општи део материјалног права, прекршајни поступак и извршење појединих прекршајних санкција.⁵ Прекршаји се прописују многобројним актима у различитим областима. У тим прописима се прописују прекршаји као и прекршајне санкција. Од тога на који начин је прописана новчана казна зависи и само прекршајно гоњење – да ли се подноси захтев за покретање прекршајног поступка или се издаје прекршајни налог. Али се у тим актима прописују и друге одредбе које су значајне за прекршаје. За те друге одредбе се може рећи да су оне *прекршајне одредбе*.

Према Закону о прекршајима, другим актима којима се прописују прекршаји потребно је да се пропише и казна за тај прекршај. Такође, тим прописима у складу са Законом о прекршајима може да се превиди и обавезно или факултативно изрицање осталих прекршајних санкција – као што су заштитне мере. За поједине прекршаје може да се предвиди и дужи рок застарелости. Уређује се и ко је надлежан за подношење захтева за покретање прекршајног поступка и издавање прекршајног налога. Закон о пореском поступку и пореској администрацији прописује одређене специфичности прекршајних одредаба.

У првом делу рада указује се на специфичности прописивања прекршаја. Други део рада посвећен је прекршајним санкцијама. У трећем делу рада

Службени лист СФРЈ, бр. 4 од 14. јануара 1977, 36 од 15. јула 1977 – исправка, 14 од 22. марта 1985, 10 од 7. марта 1986 – пречишћен текст, 74 од 14. новембра 1987, 57 од 29. септембра 1989, 3 од 19. јануара 1990, „Службени лист СРЈ“, бр. 27 од 14. августа 1992, 16 од 7. априла 1993 – др. закон, 31 од 18. јуна 1993 – др. закон, 41 од 23. јула 1993 – др. закон, 50 од 26. августа 1993 – др. закон, 24 од 18. марта 1994, 28 од 21. јуна 1996, 64 од 23. новембра 2001, „Службени гласник РС“, број 101 од 21. новембра 2005 – др. Закон.

³ Кривични законик, *Службени гласник РС*, бр. 85 од 6. октобра 2005, 88 од 14. октобра 2005 – исправка, 107 од 2. децембра 2005 – исправка, 72 од 3. септембра 2009, 111 од 29. децембра 2009, 121 од 24. децембра 2012, 104 од 27. новембра 2013, 108 од 10. октобра 2014, 94 од 24. новембра 2016, 35 од 21. маја 2019. (у даљем тексту и КЗ).

⁴ Закон о прекршајима, *Службени гласник РС*, бр. 65 од 25. јула 2013, 13 од 19. фебруара 2016, 98 од 8. децембра 2016 – УС, 91 од 24. децембра 2019 – др. закон, 91 од 24. децембра 2019, 112 од 12. октобра 2022 – УС. (у даљем тексту и ЗП).

⁵ Првим чланом Закона о прекршајима прописује се шта је његов предмет. Законом о прекршајима уређују се: појам прекршаја, услови за прекршајну одговорност, услови за прописивање и примену прекршајних санкција, систем санкција, прекршајни поступак, издавање прекршајног налога, поступак извршења одлуке, регистар санкција и регистар неплаћених новчаних казни и других новчаних износа.

указује се на одговорност *одговорној лица*, док је четврти део рада посвећен квалификацији *казненој дела* и питању подношења кривичне пријаве или захтева за покретање прекршајног поступка. Дакле, у раду се указује на *јоједине* специфичне прекршајне одредбе, а не на све оне које су прописане у Закону о пореском поступку и пореској администрацији.

1. ПОРЕСКИ ПРЕКРШАЈИ

Прекршаји за које се сматра да су најблажа казнена дела прописују се актима различите правне снаге – законом и уредбом на републичком нивоу, одлуком на покрајинском и локалном нивоу.⁶ Органи који су овлашћени да прописују прекршаје могу да то чине само у „својој области“.⁷ Прекршаји су најбројнија прописана казнена дела у Републици Србији. Такође су врста казних дела која се најчешће чине у пракси.

Посебни део прекршајног права није кодификован. То значи да се прекршаји предвиђају многобројним актима различите правне снаге. У правном животу постоје многобројне радње и пропуштања физичких и правних лица која су санкционисана прекршајним нормама.⁸ Логично је да се прописом којим се уређује одређена област прописују прекршаји којима се та област уређује. Тако се на пример Законом о безбедности саобраћаја на путевима⁹ прописују прекршаји из *облассти безбедности саобраћаја*¹⁰ док се Законом о заштити од пожара¹¹ предвиђају прекршаји у *облассти заштити од пожара*. За разлику од кривичних дела која се у Кривичном законiku прописују по одређеним *обласстима* (главама) то није случај када је реч о прекршајима. Намерно кажемо прекршаји у *одређеној облассти* јер је правило да се конкретним прописима не прецизира о којој *врсти* прекршаја је реч, тј. не даје се сам *назив прекршаја* – на пример ЗоБС не *јовори* о „саобраћајним

⁶ Вид. чл. 4 ст. 1 ЗП.

⁷ Вид. чл. 4 ст. 3 ЗП.

⁸ Minja Đokić, Neplaćivanje poreza: poreski prekršaj obveznika – fizičkog lica, *NBP. Nauka, bezbednost, policija*, br. 2/2018, 168.

⁹ Закон о безбедности саобраћаја на путевима, *Службени гласник РС*, бр. 41 од 2. јуна 2009, 53 од 29. јула 2010, 101 од 30. децембра 2011, 32 од 8. априла 2013 – УС, 55 од 23. маја 2014, 96 од 26. новембра 2015 – др. закон, 9 од 5. фебруара 2016 – УС, 24 од 26. марта 2018, 41 од 31. маја 2018, 41 од 31. маја 2018 – др. закон, 87 од 13. новембра 2018, 23 од 29. марта 2019, 128 од 26. октобра 2020 – др. Закон. (у даљем тексту ЗоБС).

¹⁰ Може се рећи и то да су то прекршаји *јојштив безбедности јавној саобраћаја*. До тог закључка се долази када се направи аналогија са начином прописивања кривичних дела у Кривичном законiku.

¹¹ Закон о заштити од пожара, *Службени гласник РС*, број 111 од 29. децембра 2009, 20 од 24. фебруара 2015, 87 од 13. новембра 2018, 87 од 13. новембра 2018 – др. Закони.

прекршајима¹² или прекршајима против безбедности саобраћаја“, али је *јасно* да се њиме прописују такви прекршаји.

С тим у вези, логично је и да се Законом о пореском поступку и пореској администрацији¹³ прописују прекршаји у *области пореза*. ЗоППиПА експлицитно прописују да је реч о *пореским прекршајима*.¹⁴ ЗоППиПА се „прецизира“ који су то све порески прекршаји. *Порески прекршаји су прекршаји одредаба садржаних у пореским законима прописани овим законом (у даљем тексту: општи порески прекршаји правних лица и предузетника), прекршаји прописани у пореским законима, као и прекршаји одредаба садржаних искључиво у овом закону (у даљем тексту: посебни порески прекршаји)*.¹⁵ Евидентно је да порески прекршаји нису само они који су прописани ЗоППиПА већ и они коју су прописани другим *пореским законима*.

ЗоППиПА садржи и одређене специфичности у погледу начина прописивања прекршаја.¹⁶ Наиме, њиме се прописују *општи порески прекршаји правних лица и предузетника*. Реч је о прописивању прекршаја по *узору* на начин прописивања кривичних дела. У том смислу они се прописују у оквиру казних одредаба али тако што сваки прекршај има *свој назив* – они се прописују у чл. 177 – 178б ЗоППиПА.¹⁷ ЗоППиПА се такође прописују и *посебни порески прекршаји* – на начин што се, по правилу, у првом ставу одређеног члана *превиђа новчана казна за прекршај*, а затим се у посебним тачкама тог члана *преписује* члан, став и тачка ЗоППиПА за који је предвиђена новчана казна.

¹² Осим у члану 315 ЗП – којим се уређује прекршајно кажњавање за прекршаје учињене у иностранству.

¹³ Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 80 од 26. новембра 2002, 84 од 5. децембра 2002 – исправка, 23 од 13. марта 2003 – исправка, 70 од 10. јула 2003, 55 од 21. маја 2004, 61 од 18. јула 2005, 85 од 6. октобра 2005 – др. законик, 62 од 19. јула 2006 – др. закон, 61 од 30. јуна 2007, 20 од 19. марта 2009, 72 од 3. септембра 2009 – др. закон, 53 од 29. јула 2010, 101 од 30. децембра 2011, 2 од 13. јануара 2012 – исправка, 93 од 28. септембра 2012, 47 од 29. маја 2013, 108 од 6. децембра 2013, 68 од 3. јула 2014, 105 од 3. октобра 2014, 91 од 5. новембра 2015 – Аутентично тумачење, 112 од 30. децембра 2015, 15 од 25. фебруара 2016, 108 од 29. децембра 2016, 30 од 20. априла 2018, 95 од 8. децембра 2018, 86 од 6. децембра 2019, 144 од 27. новембра 2020, 96 од 8. октобра 2021. (у даљем тексту и ЗоППиПА).

¹⁴ ЗоППиПА прописују се и пореска кривична дела.

¹⁵ Вид. чл. 176б ЗоППиПА.

¹⁶ У науци се наводи да се најчешће прописују тзв. бланкетни прекршаји. Вид. *Общее административное право*: учебник: в 2 ч. – Ч. 2: Административно-деликтное право (КоАП РФ). Административное судопроизводство (КАС РФ) / под ред. Ю. Н. Старилова; Воронежский государственный университет. – 2-е изд., пересмотр. и доп. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2017, 74.

¹⁷ Док се чланом 178в ЗоППиПА уређује сходна примена чл. 177–178б и на друге субјекте прекршајне одговорности.

2. ПРЕКРШАЈНЕ САНКЦИЈЕ ПРОПИСАНЕ ЗА ПОРЕСКЕ ПРЕКРШАЈЕ

Уколико се у прекршајном поступку утврди да је прекршај учињен и да је окривљени против којег се водио прекршајни поступак одговоран за прекршај следи и изрицање санкције. То је случај када се против осумњиченог лица подноси захтева за покретање прекршајног поступка. У случају када је новчана казна прописана у фиксном износу лицу за које постоји сумња да је учинило прекршај издаје се прекршајни налог, али и тада постоји могућност да се покрене и води прекршајни поступак.

Законом о прекршајима прописују се казне, опомена, казнени поени и заштитне мере, као врсте прекршајних санкција за пунолетне учиниоце прекршаја. Имајући у виду чињеницу да Закон о прекршајима уређује и *положај* малолетних учиниоца прекршаја као и специфичности прекршајног поступка који се према њима води, оправдано је што се њиме предвиђају и санкције које се могу изрећи малолетницима. Њиме се предвиђају васпитне мере за малолетне учиниоце прекршаја, али се одређеној категорији малолетника могу изрећи и одређене казне, казнени поени као и заштитне мере.

Логично је да се *казнени поени* као врста прекршајне санкције не могу прописати за пореске прекршаје, јер је то санкција која се може предвидети и изрећи само за прекршаје из области безбедности саобраћаја.

У погледу прописивања и изрицања заштитних мера такође се може доћи до одређених закључака када је реч о пореским прекршајима. Логично је да се учиниоцима пореских прекршаја не могу изрицати заштитне мере које по својој *правној природи* не могу да се доведу у везу са пореским прекршајима. На пример, логично је да се учиниоцу пореског прекршаја *не може* изрећи заштитна мера забрана присуствовања одређеним спортским приредбама.¹⁸ Са друге стране, логично је да се учиниоцима пореских прекршаја могу изрећи заштитне мере које се огледају у забрани вршења одређене делатности.

У вези са изрицањем заштитне мере ЗоППиПА у једном члану експлицитно *говори* о једној заштитној мери. Прописује се да *ако порески обвезник у року од две године од дана правноснажности осуђујуће пресуде за прекршај из члана 177. ст. 1. и 5. овог закона учини исти прекршај, може му се, уз новчану казну, изрећи и заштитна мера забране вршења одређених делатности у трајању од шест месеци до три године*.¹⁹ Реч је о прекршајима које може да учини *правно лице или предузетник*.²⁰ Према овом члану ЗоППиПА изри-

¹⁸ Вид. чл. 63 ЗП.

¹⁹ Чл. 182а ЗоППиПА.

²⁰ Законодавац је требао да буде прецизнији у погледу овог члана, јер се предузетнику по основу Закона о прекршајима може изрећи *забрана вршења одређених делатности* из

цање наведене заштитне мере је *факултативно*, што значи да ће суд проценити да ли је оправдано да се мера изрекне. Важно је колико је времена протекло од раније осуђујуће пресуде²¹ до новог учињеног прекршаја – а то је две године. Имајући у виду да се сваки учинилац прекршаја уписује у регистар санкција (прекршајну евиденцију)²² и начин на који се регистар води, неспорно је да суд на једноставан начин може да сазна да ли је окривљени против којег се води прекршајни поступак раније *прекршајно кажњаван*. Неопходан услов је и тај да је учињен *исти* а не *истоврсан* прекршај. Што се тиче времена трајања заштитне мере, према овом члану ЗоППиПА суд је може изрећи у трајању од шест месеци до три године, то је истовремено и општи минимум и максимум трајања мере који се прописује Законом о прекршајима. У појединим случајевима изрицање ове заштитне мере правно лице или предузетника теже би *погодило* од изречене казне.

Што се тиче прописивања казни, неспорно је да се за пореске прекршаје Законом о пореском поступку и пореској администрацији може *прописати* било која казна. Законом²³ може да се пропише било која казна која је предвиђена Законом о прекршајима. Са друге стране, актима ниже правне снаге не може да се пропише свака казна која је предвиђена Законом о прекршајима, већ само одређене и то на одређен начин.

Међутим, ЗоППиПА од казни превиђа само *новчану казну*. Логично је овакво решење имајући у виду да је *правило* да се новчана казна прописују за прекршај. Са друге стране, законодавац је вероватно сматрао да порески прекршаји нису толико *опасна дела* па да и за њих треба прописати казну затвора. Са друге стране, можда ни то није био разлог, имајући у виду да су по запрећеној новчаној казни порески прекршаји *најситрожи* прекршаји. Наиме, за пореске прекршаје физичким лицима може се изрећи и новчана казна до 150.000 динара²⁴ што највећа казна која се може прописати за прекршај физичког лица у случају када се новчана казна прописује у распону.²⁵ То можда на одређен начин говори о томе да је законодавац сматрао да се

члана 55 ЗП а правном лицу *забрана правном лицу да врши одређене делатности* из члана 56 ЗП.

²¹ Исправније је говорити о томе да се у прекршајном поступку доноси пресуда којом се окривљено лице оглашава одговорним или које се кажњава. Такође је исправније говорити да се у прекршајном поступку окривљени *кажњава* а не да се *осуђује*.

²² О регистру санкција вид. Иван Милић, Евиденција прекршајно кажњених лица, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, број 1/2015, 239–251.

²³ Законом о прекршајима прави се разлика у погледу тога која казна може да се пропише одређеним прописом. Тако на пример, покрајине и локалне самоуправе могу да пропису само новчану казну у фиксном износу а уредбом Владе не може да се пропише казна затвора.

²⁴ Вид. чл. 180 ЗоППиПА.

²⁵ Вид. чл. 39 ст. 1 тач. 1 ЗП.

сврха прописивања и изрицања прекршајних санкција може постићи и на начин што ће се за пореске прекршаје прописати и изрицати само новчана казна.²⁶

Новчана казна може да се пропише на три начина, и то: 1. у распону; 2. у фиксном износу; 3. у сразмери са висином причињене штете или неизвршене обавезе, вредности робе или друге ствари која је предмет прекршаја. То *не значи* да се било којим прописом може предвидети новчана казна на један од три начина. Тако се покрајинским и локалним одлукама може прописати само новчана казна у *фиксном износу*. Са друге стране, новчана казна у распону или фиксном износу *законом или уредбом* може да се пропише за било који прекршај – прекршај из било које области. Новчана казна у *сразмери* може да се пропише само *законом* али само за прекршаје из одређене области. Према Закону о прекршајима за прекршаје из области јавних прихода, јавног информисања, царинског, спољнотрговинског и девизног пословања, животне средине, промета роба и услуга и промета хартијама од вредности *законом* се могу прописати казне у сразмери са висином причињене штете или неизвршене обавезе, вредности робе или друге ствари која је предмет прекршаја, али не више од двадесетоструког износа тих вредности с тим да не прелази петоструки износ највећих новчаних казни које се могу изрећи у случају када се новчана казна прописује у распону.²⁷

Да ли ће се новчана казна прописати у *сразмери* зависи од тога да ли доносилац прописа сматра да је то оправдано приликом доношења закона у *наведеним областима*. Ако је новчана казна прописана у *сразмери* то значи да се унапред не зна минимална нити максимална висина новчане казне. То, такође, значи да се у прекршајном поступку пре изрицања новчане казне *мора* утврдити „висина причињене штете или неизвршене обавезе, вредности робе или друге ствари која је предмет прекршаја“.

С тим у вези, законодавац је сматрао да је за поједине *пореске прекршаје* оправдано да се новчана казна пропише у сразмери. Законодавац је у ЗоППиПА пре свега за поједине *општије пореске прекршаје* правних лица и предузетника предвидео новчану казну у *сразмери*. Имајући у виду у којој области се прописују порески прекршаји логично је у чему се огледа *сразмерно утврђивање висине новчане казне* – а то је висина *утврђеног дугованог пореза*. Колика је та сразмера зависи од *тежине* учињеног прекршаја. Тако је законодавац за одређене радње које су прописане као прекршај предвидео да ће се учинилац казнити у висини од 30% до 100% износа дугованог пореза.²⁸

²⁶ О санкцијама за неиспуњење пореских обавеза вид. А. Н., Романков, Налоговая ответственность как вид юридической ответственности, *Вестник Сургутской государственной академии*, 2019; (2 (24)), 57.

²⁷ Вид. чл. 39 ст. 4 Закона о прекршајима.

²⁸ Вид. чл. 177 ст. 1 ЗоППиПА.

За најблаже прекршаје предвиђена је новчана казна у висини од 10% до 50% износа дугованог пореза.²⁹

У вези са прекршајима за које се предвиђа новчана казна у сразмери у ЗоППиПА се превиђа и то колико може да та сразмера буде *најмања*. На пример за најтежи прекршај прописан ЗоППиПА када се утврди новчана казна у сразмери она не може да буде за правно лице мања од 500.000 динара. Када је реч о *највећој* висини новчане казне која се може изрећи у случају када је новчана казна ЗоППиПА прописана у сразмери то је она највећа висина која се прописује Законом о прекршајима.³⁰

Не сме се заборавити да суд у судском поступку мора прописану казну да индивидуализује. Он то чини тако што цени све олакшавајуће и отежавајуће околности које предвиђа ЗП,³¹ тако да суд може и да, на пример, ублажи казну учиниоцу. Имајући у виду да се за све пореске прекршаје према ЗоППиПА прописује само новчана казна не сме се изгубити из вида да суд у том случају може да изрекне и опомену³² уколико су испуњени услови за њено изрицање.

3. СУБЈЕКТИ ПРЕКРШАЈНЕ ОДГОВОРНОСТИ

За прекршај могу да одговарају физичко лице, предузетник, правно лице и одговорно лице у правном лицу, тј. они могу бити субјекти прекршајне одговорности. Са друге стране, Република Србија, територијалне аутономије и јединице локалне самоуправе и њихови органи не могу бити одговорни за прекршај – али се може предвидети да за прекршај *одговара одговорно лице* у државном органу, органу територијалне аутономије или органу јединице локалне самоуправе.³³ Одговорност *одговорног лица* у државном органу, органу територијалне аутономије или органу јединице локалне самоуправе³⁴ може да се предвиди само *законом*. То значи да Влада, аутономне покрајине и локалне самоуправе нису надлежне да у својим актима пропишу прекр-

²⁹ Вид. чл. 177 ст. 3 ЗоППиПА.

³⁰ Вид. чл. 39 ст. 4 Закона о прекршајима и последњи став члана 177 ЗоППиПА.

³¹ Вид. Бранислав Ристивојевић, Иван Милић, *Основи прекршајног права*, Нови Сад, 2021, 70–71.

³² О опомену вид. Иван Милић, Опомена као врста прекршајне санкције и њено (не)изрицање појединим учиниоцима прекршаја, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, 4/2017, 1699–1711.

³³ Вид. чл. 17 Закона о прекршајима.

³⁴ У погледу прописивања ко може бити субјект прекршајне одговорности ЗП прави разлику између одговорног лица у државном органу, органу територијалне аутономије или органу јединице локалне самоуправе и одговорног лица у правном лицу. Mladen Jeličić, *Prekršajni procesni instrumenti državne reakcije na prekršaje u Republici Srbiji, Krivičnoprocesni instrumenti efikasnosti državne reakcije na kriminalitet: (norme i praksa) / Trinaesta međunarodna naučno – stručna konferencija, Doboj, 2022, 433.*

шајну одговорност тог *одговорној лица*.³⁵ Реч је о специфичним прекршајима које одговорно лице у наведеним органима може да учини у току *обављања њослова из своје надлежности*.

У вези са темом овог рада значајно је указати на то да ЗоППиПА прописује и прекршаје које може да учини само *одговорно лице у Пореској ујрави*. Ти прекршаји су превиђени у члану 182 ЗоППиПА. Првим ставом се предвиђа прекршајна одговорност за *одговорно лице у организационој јединици Пореске ујраве* и превиђена је новчана казна од 10.000 до 100.000 динара. Другим ставом се предвиђа иста висина новчане казне за *службено лице Пореске ујраве*. Имајући у виду да је превиђана новчана казна у *расјону* против *одговорној лица* се подноси захтев за покретање прекршајног поступка прекршајном суду.

4. КРИВИЧНО ДЕЛО ИЛИ ПРЕКРШАЈ?

За разлику од прекршаја који може да се пропише и актима ниже правне снаге, кривично дело може да се пропише само законом. Кривичним закоником али и другим законима прописују се кривична дела у *обласи и привреге*. Као што је већ речено, од друштвене опасности треба да зависи да ли ће се избегавање плаћања пореза квалификовати као кривично дело или прекршај.³⁶ Свакако да ће један од критеријума бити и *износ њореске обавезе која се избегава*.

Најчешће кривично дело које се у пракси чини је *њореска утаја*, а оно је прописано Кривичним закоником.³⁷ За постојање овог кривичног дела неопходно је да се оствари и објективни услов инкриминације³⁸ – да износ обавезе чије се плаћање избегава прелази милион динара.³⁹ Са друге стране,

³⁵ Мада, супротно оваквом решењу ЗП понекад се и актом ниже правне снаге предвиђа њихова прекршајна одговорност. Вид. чл. 24 ст. 1 Уредбе о енергетски угроженом купцу, *Службени гласник РС*, број 137 од 9. децембра 2022.

³⁶ О томе вид. С. А., Старостин, О налоговых административных правонарушениях, *Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)*. 2019;(6), 65-72.

³⁷ Чл. 225 Кривичног законика. Објекат кривичноправне заштите код овог облика кривичног дела су обавезе које се односе на плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина. Љубиша Лазаревић, *Коментар Кривичног законика*, Београд, 2011, 747.

³⁸ Вид. Зоран Стојановић, *Коментар Кривичног законика*, Београд, 2009, 555.

³⁹ Свакако да у појединим случајевима без ангажовања вештака *није једносмислено* или *није могуће* утврдити колико је износ пореске обавезе учиниоца и на који се временски период обавеза односи. О томе вид. В. В., Голикова, Судебная налоговая экспертиза в уголовном судопроизводстве, *Вестник Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА)*. 2019;(5), 56-65; О доказивању пореских кривичних дела вид. М. И., Воронин, Актуальные вопросы доказывания по уголовным делам о налоговых преступлениях, *Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)*. 2018;(2), 66-77.

логично је да се Законом о пореском поступку и пореској администрацији прописују пореска кривична дела.⁴⁰ Њиме су прописана следећа кривична дела:⁴¹ 1. пореска превара у вези са порезом на додату вредност (чл. 173а); 2. угрожавање наплате пореза и пореске контроле (чл. 175); 3. недозвољен промет акцизних производа (чл. 176); 4. недозвољено складиштење робе (чл. 176а).⁴²

У појединим случајевима „одређена казнена радња“ може да се квалификује као кривично дело и као прекршај. Нису ретки случајеви да се јадна те иста „казнена радња“ прописује као кривично дело у једном закону и истовремено као прекршај у неком другом правном акту. У том случају такву „радњу“ треба квалификовати као кривично дело или као прекршај. Не могу се покренути, водити нити окончати два казнена поступка за једно те исто казнено дело. То значи да у таквом случају против учиниоца казног дела треба поднети кривичну пријаву а не захтев за покретање прекршајног поступка. Кривично дело као теже казнено дело консумира прекршај као лакше казнено дело. Међутим, не сме се изгубити из вида да у појединим случајевима кривично дело није најтеже казнено дело.⁴³

Законом о прекршајима предвиђају се механизми који спречавају да се против једног лица воде два казнена поступка за једно дело. Тако се у захтеву за покретање прекршајног поступка мора навести и податак о томе да ли је против лица против којег се подноси захтев покренут кривични поступак за дело које обухвата обележја прекршаја који је предмет захтева.⁴⁴ Затим, подносилац захтева за покретање прекршајног поступка је дужан, да одмах по сазнању, а до правноснажног окончања поступка обавести прекршајни суд да се против окривљеног поводом истог догађаја води кривични поступак.⁴⁵

Када је реч о пореским кривичним делима и пореским прекршајима неспорно је да постоје *сличности*. Разлика у погледу квалификације једне „казнене радње“ понекад се огледа само у објективном услову инкриминације, као што је случај са кривичним делом пореске утаје и прекршајима

⁴⁰ О пореским кривичним делима вид. Gordana Ilić-Popov, Poreska krivična dela u srpskom poreskom zakonodavstvu, *NBP. Nauka, bezbednost, policija*, br. 1/2016, 40-56.

⁴¹ Откривање пореских кривичних дела и њихових учиниоца у надлежности је Пореске полиције. Вид. чл. 135 ст. 1 ЗоППиПА.

⁴² Детаљно вид. Бранка Трифуновић, Порески прекршаји и пореска кривична дела у теорији и пракси српског законодавства, *V Савештовање из прекршајног правне области – Зборник радова „Упоредна анализа прекршајног законодавства у БиХ и рејџи“*, Бијељина, 2022, 170-171.

⁴³ О томе вид. Иван Милић, Да ли је кривично дело увек најтеже казнено дело? (I део), *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, број 3/2016, 937–955; Иван Милић, Да ли је кривично дело увек најтеже казнено дело? (II део), *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, број 3/2017, 405–415.

⁴⁴ Вид. чл. 181 ст. 1 тач. 8 ЗП.

⁴⁵ Вид. чл. 181 ст. 8 ЗП.

који се огледају у избегавању плаћања пореске обавезе. У том случају не би смело да се дешава да се против једног лица за које се сумња да је *избегло плаћање пореске обавезе* подноси захтев за покретање прекршајног поступка и кривична пријава. У том случају постојала би, на пример, и могућност да се прекршајни поступак правноснажно оконча те да се из тог разлога не може водити кривични поступак – јер је реч о пресуђеној ствари. У том случају важи начело *ne bis in idem*.

Законодавац је о томе водио рачуна и приликом доношења ЗоППиПА, јер је прописао одговарајуће решење којим се *онемогућава* да се за исто казнено дело *покрећу* два казнена поступка – кривични и прекршајни. Наиме, у току пореске контроле порески инспектор може на основу чињеница и околности да дође до сазнања да је учињено *кривично дело*. У том случају порески инспектор је у обавези да састави извештај и да га заједно са прибављеним доказима достави руководиоцу *Пореске управе*.⁴⁶ У овом случају пореска управа *не подноси* захтев за покретање прекршајног поступка нити издаје прекршајни налог.⁴⁷ Овакво решење законодавца је *ојправдано*. Није оправдано (нити је у складу са прописима) да се за једну казнену радњу воде два казнена поступка, што би у појединим случајевима, услед пропуста надлежних органа, могло да доведе и до кажњавања, односно осуде једног лица за два казнена дела. Мада, никако се не сме заборавити и на то да се Уставом Републике Србије уређује ово питање.⁴⁸ Такође, се не сме заборавити ни на одредбе Закона о прекршајима, о којима је било речи у овом раду, а којима се *онемогућава* вођење два казнена поступка за једно дело.

Да ли ће се на основу извештаја пореског инспектора поднети кривична пријава за пореско кривично дело зависи од тога да ли из *извештаја и достављених доказа* постоји основана сумња да је учињено кривично дело. Пореска полиција је у обавези да обавести руководиоца Пореске управе о томе на који начин је поступила са извештајем, тј. да ли је поднела кривичну пријаву надлежном тужилаштву или није. У случају када Пореска полиција не поднесе кривичну пријаву Пореска управа *може* да прекршајно гони тог учиниоца. Дакле, тек када се дефинитивно одлучи да се неће поднети кривична пријава може се лице прекршајно гонити.⁴⁹

⁴⁶ Вид. чл. 136 ст. 1 ЗоППиПА.

⁴⁷ Вид. чл. 136 ст. 2 ЗоППиПА.

⁴⁸ У чл. 34 ст. 4 Устава Републике Србије се прописује: нико не може бити гоњен ни кажњен за кривично дело за које је правноснажном пресудом ослобођен или осуђен или за које је оптужба правноснажно одбијена или поступак правноснажно обустављен, нити судска одлука може бити измењена на штету окривљеног у поступку по ванредном правном леку. Истим забранама подлеже вођење поступка за неко друго кажњиво дело.

⁴⁹ Вид. чл. 137 ЗоППиПА.

ЗАКЉУЧАК

У прописима који садрже и прекршајне одредбе заиста се могу наћи велике мањкавости. Свака мањкавост доводи и до веће или мање правне несигурности, оставља простор за различита тумачења, итд. Да се приметити да се веће мањкавости налазе у прописима ниже правне снаге од закона, као и у прописима који немају честу примену у пракси. Неретко се у њима налазе одредбе које су супротне одредбама које су прописане Законом о прекршајима.

Сасвим је логично да се Законом о пореском поступку и пореској администрацији прописују прекршаји. Тим законом се прописују прекршаји у једном делу по угледу на прописивање кривичних дела. Новчане казне које се прописане за поједине пореске прекршаје предвиђене су у максималном износу који дозвољава Закон о прекршајима. Тако се на пример за прекршаје правног лица предвиђа новчана казна од 2.000.000 динара а за предузетника 500.000 динара. Изрицање новчане казне у максималном износу, на пример, правном лицу, у зависности од његове економске моћи, може заиста довести у питање његово даље „пословање-постојање“. У појединим случајевима, опет у зависности од економске моћи правог лица, изречена новчана казна не постоји много правно лице. Не сме се заборавити на чињеницу да и одређене заштитне мере теже погађају учиниоца од изречене казне.

Независно од одредбе Устава Републике Србије, међународних уговора и одредаба Закона о прекршајима нису усамљени случајеви да се за једно казнено дело воде, а неретко и правноснажно окончају, два казнена поступка. С тим у вези, решење које се предвиђа у Закону о пореском поступку и пореској администрацији а које се тиче немогућности покретања два казнена поступак за једно дело је оправдано решење, а оно се односи на конкретно овлашћен орган и овлашћено лице. Дакле, то решење се односи на пореског инспектора, односно Пореску управу.

ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

- Đokić Minja, Neuplaćivanje poreza: poreski prekršaj obveznika – fizičkog lica, *NBP. Nauka, bezbednost, policija*, br. 2/2018.
- Ilić-Popov Gordana, Poreska krivična dela u srpskom poreskom zakonodavstvu, *NBP. Nauka, bezbednost, policija*, br. 1/2016.
- Jeličić Mladen, Prekršajni procesni instrumenti državne reakcije na prekršaje u Republici Srbiji, *Krivičnoprocesni instrumenti efikasnosti državne reakcije na kriminalitet: (norme i praksa)* / Trinaesta međunarodna naučno – stručna konferencija, Doboj, 2022.
- Лазаревић Љубиша, *Коментар Кривичног законика*, Београд, 2011.

Милић Иван, Да ли је кривично дело увек најтеже казнено дело? (I део), *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, број 3/2016.

Милић Иван, Да ли је кривично дело увек најтеже казнено дело? (II део), *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, број 3/2017.

Милић Иван, Евиденција прекршајно кажњених лица, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, број 1/2015.

Милић Иван, Опомена као врста прекршајне санкције и њено (не)изрицање појединим учиниоцима прекршаја, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, 4/2017.

Милић Иван, Поједини казнени и криминолошки аспекти кривичних дела против привреде, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, 3/2022.

Милић Иван, Специфичности прекршајног гоњења према Закону о пореском поступку и пореској администрацији, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, 4/2022.

Ристивојевић Бранислав, Милић Иван, *Основи прекршајног права*, Нови Сад, 2021.

Стојановић Зоран, *Коментар Кривичног законика*, Београд, 2009.

Трифуновић Бранка, Порески прекршаји и пореска кривична дела у теорији и пракси српског законодавства, *V Савештовање из прекршајног правне области – Зборник радова „Упоредна анализа прекршајног законодавства у БиХ и регији“*, Бијељина, 2022.

* * *

Воронин М. И., Актуальные вопросы доказывания по уголовным делам о налоговых преступлениях, *Вестник Университета имени О.Е. Кушфина (МГЮА)*. 2018; (2).

Голикова В. В., Судебная налоговая экспертиза в уголовном судопроизводстве, *Вестник Университета имени О.Е. Кушфина (МГЮА)*. 2019; (5).

Романков А. Н., Налоговая ответственность как вид юридической ответственности, *Вестник Сургутского государственного университета*, 2019; (2 (24)).

Старостин С. А., О налоговых административных правонарушениях, *Вестник Университета имени О.Е. Кушфина (МГЮА)*. 2019; (6).

* * *

Общее административное право: учебник: в 2 ч. – Ч. 2: Административно-деликтное право (КоАП РФ). Административное судопроизводство (КАС РФ) / под ред. Ю. Н. Старилова; Воронежский государственный университет. – 2-е изд., пересмотр. и доп. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2017.

* * *

Устав Републике Србије, *Службени гласник РС*, бр. 98 од 10. новембра 2006, 115 од 30. новембра 2021 – Амандмани I-XXIX, 16 од 9. фебруара 2022.

* * *

Закон о заштити од пожара, *Службени гласник РС*, број 111 од 29. децембра 2009, 20 од 24. фебруара 2015, 87 од 13. новембра 2018, 87 од 13. новембра 2018 – др. Закони.

Закоп о прекршајима, *Службени ѡласник РС*, бр. 65 од 25. јула 2013, 13 од 19. фебруара 2016, 98 од 8. децембра 2016 – УС, 91 од 24. децембра 2019 – др. закон, 91 од 24. децембра 2019, 112 од 12. октобра 2022 – УС.

Закоп о привредним преступима, *Службени лист СФРЈ*, бр. 4 од 14. јануара 1977, 36 од 15. јула 1977 – исправка, 14 од 22. марта 1985, 10 од 7. марта 1986 – пречишћен текст, 74 од 14. новембра 1987, 57 од 29. септембра 1989, 3 од 19. јануара 1990, “Службени лист СРЈ”, бр. 27 од 14. августа 1992, 16 од 7. априла 1993 – др. закон, 31 од 18. јуна 1993 – др. закон, 41 од 23. јула 1993 – др. закон, 50 од 26. августа 1993 – др. закон, 24 од 18. марта 1994, 28 од 21. јуна 1996, 64 од 23. новембра 2001, “Службени гласник РС”, број 101 од 21. новембра 2005 – др. Закон.

Закоп о безбедности саобраћаја на путевима, *Службени ѡласник РС*, бр. 41 од 2. јуна 2009, 53 од 29. јула 2010, 101 од 30. децембра 2011, 32 од 8. априла 2013 – УС, 55 од 23. маја 2014, 96 од 26. новембра 2015 – др. закон, 9 од 5. фебруара 2016 – УС, 24 од 26. марта 2018, 41 од 31. маја 2018, 41 од 31. маја 2018 – др. закон, 87 од 13. новембра 2018, 23 од 29. марта 2019, 128 од 26. октобра 2020 – др. Закон.

Закоп о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени ѡласник РС*, бр. 80 од 26. новембра 2002, 84 од 5. децембра 2002 – исправка, 23 од 13. марта 2003 – исправка, 70 од 10. јула 2003, 55 од 21. маја 2004, 61 од 18. јула 2005, 85 од 6. октобра 2005 – др. законик, 62 од 19. јула 2006 – др. закон, 61 од 30. јуна 2007, 20 од 19. марта 2009, 72 од 3. септембра 2009 – др. закон, 53 од 29. јула 2010, 101 од 30. децембра 2011, 2 од 13. јануара 2012 – исправка, 93 од 28. септембра 2012, 47 од 29. маја 2013, 108 од 6. децембра 2013, 68 од 3. јула 2014, 105 од 3. октобра 2014, 91 од 5. новембра 2015 – Аутентично тумачење, 112 од 30. децембра 2015, 15 од 25. фебруара 2016, 108 од 29. децембра 2016, 30 од 20. априла 2018, 95 од 8. децембра 2018, 86 од 6. децембра 2019, 144 од 27. новембра 2020, 96 од 8. октобра 2021.

Кривични законик, *Службени ѡласник РС*, бр. 85 од 6. октобра 2005, 88 од 14. октобра 2005 – исправка, 107 од 2. децембра 2005 – исправка, 72 од 3. септембра 2009, 111 од 29. децембра 2009, 121 од 24. децембра 2012, 104 од 27. новембра 2013, 108 од 10. октобра 2014, 94 од 24. новембра 2016, 35 од 21. маја 2019.

* * *

Уредба о енергетски угроженом купцу, *Службени ѡласник РС*, број 137 од 9. децембра 2022.

Ivan D. Milić
University of Novi Sad
Faculty of Law Novi Sad
I.Milic@pf.uns.ac.rs
ORCID ID: 0000-0002-7916-5590

On Certain Misdemeanor Provisions in the Law on Tax Procedure and Tax Administration

Abstract: *Certain acts in the Republic of Serbia foresee a wide range of tax misdemeanors. These are not only misdemeanors prescribed by the Law on Tax Procedure and Tax administration, but also misdemeanors contained in other laws. In the current Law on Tax Procedure and Tax Administration there are some specific misdemeanor provisions which will be the subject of this paper.*

Keywords: *tax misdemeanor, law, fine, misdemeanor warrant.*

Датум пријема рада: 26.12.2022.

Датум достављања коначне верзије рада: 28.02.2023.

Датум прихватања рада: 30.03.2023.