

др Томица ДЕЛИБАШИЋ
судијски саветник у Вишем прекршајном суду, Београд

ПОРЕСКИ ПРОПИСИ И ПРЕКРШАЈИ У ПРАКСИ

Резиме

У овом чланку се анализирају важећи порески прописи и прекршајна пракса, са аспекта спорних питања и проблема у примени закона. Закон о пореском поседу се анализира кроз однос са осталим пореским законима. Посебно се анализира блокада рачуна дужника и невлађање пореза и доприноса. Даље се расправља јавни карактер испуњења пореске обавезе по истеку прописаног рока. Посебно је питање јавности претимана доприноса за социјално осигурање, као и питање засијарелости. Анализирају се законске измене које се на то односе. При том се посебно значај бридаје питањима која пракса намеће.

Кључне речи: порески и прекршајни поседу, блокада рачуна, рокови влађања, доприноси за социјално осигурање, засијарелост.

I Међусобни односи пореских прописа

Централни порески пропис је Закон о пореском поступку и пореској администрацији,¹ који регулише посебан управни порески поступак, у односу на општи управни поступак, чије се одредбе такође примењују по питањима која нису друкчије прописна посебним поступком. Није спорно, што се истиче у теорији,² да је однос управног и

1 Службени гласник РС, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 и 53/10.

2 Дејан Поповић, *Пореско право*, Београд, 2009, стр. 24.

пореског права однос општег и посебног, али нас овде интересује однос овог општег пореског закона са другим пореским законима. Општост овог закона је исказана одредбама чл. 2 и 2а, да се примењује на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа, ако другим пореским законом није друкчије уређено, па да се то односи на порез и споредна пореска давања које на основу закона наплаћује јединица локалне самоуправе. Овај закон је по наведним питањима *lex specialis*, што се види и из одредбе члана 3, да ако је другим законом питање из области коју уређује овај закон уређено на друкчији начин, да се примењују одредбе пореског закона.

На овај начин је Закон о пореском поступку општи у односу на друге пореске законе, као што су Закон о порезу на додату вредност,³ Закон о акцизама,⁴ Закон о фискалним касама,⁵ Закон о порезу на добит правних лица⁶, Закон о порезу на доходак грађана,⁷ Закон о порезима на имовину,⁸ Закону о доприносима за обавезно социјално осигурање.⁹

Ово не значи да је однос ових пореских закона увек довољно јасно исказан, посебно са становишта овлашћења за подношење прекршајног захтева, застарелости прекршаја из појединих закона и тако даље. Овде ће пак бити речи по неким спорним а значајним практичним питањима.

У теорији се истиче,¹⁰ да порез представља облик јавних прихода, а да ту спадају и други јавни приходи (таксе, доприноси, накнаде, новчане казне и тако даље), међутим, видећемо да је појам доприноса за социјално осигурање споран са овог аспекта, посебно са аспекта порескопрекршајног поступка.

Закон о буџетском систему је ван ових разматрања, јер контролу примене не врши Пореска управа, већ буџетска инспекција, али за је у њему јасно речено што није у другим наведеним законима, наиме када

3 Службени гласник РС, бр. 84/04, 86/04, 61/05 и 61/07.

4 Службени гласник РС, бр. 22/01, 37/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 – др. закон, 61/07, 5/09, 31/09 и 101/09.

5 Службени гласник РС, бр. 135/04. Према члану 42 надзор над применом закона врши Пореска управа и министарство трговине, али је питање када је који од њих овлашћени подносилац прекршајног захтева, да ли када било који од њих открије прекршај и без обзира о ком се прекршају ради.

6 Службени гласник РС, бр. 25/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 43/03, 84/04, и 18/10.

7 Службени гласник РС, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09 и 18/10.

8 Службени гласник РС, бр. 26/01, 45/02 СУС, 80/02, – др. закон, 135/04, 61/07 и 5/09.

9 Службени гласник РС, бр. 84/2004, 61/2005, 62/2006, 7/2008, 5/2009 и 3/10.

10 Д. Поповић, *нав. дело*, стр. 3.

се у члану 104 каже да захтев за покретање прекршајног поступка подноси буџетска инспекција, служба за буџетску инспекцију аутономне покрајине и служба за буџетску инспекцију јединице локалне самоуправе. Једино може бити споран однос међусобних овлашћења различитих подносилаца захтева.

Која су најзначајнија практична спорна правна питања?

II Блокада рачуна и неплаћање пореза и доприноса

Код привредних субјеката који отежано послују и нису ликвидни поставља се питање од каквог је правног значаја чињеница да је пореском обвезнику био блокиран рачун у време доспелости плаћања законске обавезе, а блокада је настала на основу принудне наплате коју спроводи Народна банка Србије, Одељење за принудну наплату. Наравно, то се питање не поставља када је у питању само несолвентност, недостатак ликвидних средстава, што обвезници називају блокадом рачуна, а о томе се не ради, нити се о томе увек у пракси довољно води рачуна и ове две ситуације се неоправдано мешају.¹¹ Овде се ради о блокади као акту којим се забрањује располагање средствима до намирења одређене обавезе. Карактер и значај тог акта нас интересује.

Код овог питања последњих година значајну улогу игра правни став бившег Врховног суда Србије, изражен прво у пресуди Узз. 30/05 од 28.12.2005. године,¹² поновљен у пресуди Узз. 4/07 од 16.05.2007. године. Ради се о ставу да чињеница да је рачун окривљених био блокиран у критично време јесте околност која искључује његову прекршајну одговорност, у првом случају за прекршај из члана 60 став 1 тачка 13 Закона о порезу на додату вредност, а у другом случају прекршај из члана 72 ст. 1 и 2 Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање.

У овим ставовима Врховног суда се полази од тумачења одредби чл. 47 и 48 Закона о платном промету,¹³ да је погрешно тумачење Пореске управе да су окривљени својим пословањем довели себе у ситуацију да им рачун буде блокиран. Наиме, суд истиче да код блокаде рачуна у поступку принудне наплате постоји фактичка и правна немогућност плаћања, јер је Законом о платном промету изричито забрањено плаћање пореских и других обавеза блокираног правног лица, осим на-

11 У пракси се некада уважавају и наводи да се ради о блокади рачуна, под шта обвезници мисле на недостатак средстава, а нема доказа о принудној блокади у поступку извршења другог потраживања.

12 Билтен судске праксе Врховног суда Србије, бр. 1/2006, стр. 85.

13 *Службени лист СРЈ*, бр. 30/02, 5/03, *Службени гласник РС*, бр. 43/04, 62/06, 111/09.

плате потраживања због којих је извршена блокада рачуна, у конкретним случајевима за извршење меница и кредитних обавеза дужника због којих је покренута принудна наплата.

Као што се види, у једном случају се ради о неплаћању пореза на додату вредност, у другом случају о неплаћању доприноса за обавезно социјално осигурање, што када се широко примени у својој укупности, у ком правцу пракса све више иде, доводи до озбиљних фискалних проблема и нелогичности, толерише се пословна недисциплина, а доводе се у питање и права радника којима се не плаћа обавезно социјално осигурање на исплаћене зараде. У пракси¹⁴ је овај случај примењен и на непоступање по решењу инспектора којим је наложено да се отклоне утврђене повреде, тако што ће се радницима исплатити неисплаћене зараде – прекршај из члана 274 став 1 тачка 18 Закона о раду.¹⁵ То све актуелизује значај питања, па и потребе анализирања или чак преиспитивања ставова о којима је реч, без обзира што све две цитиране пресуде Врховног суда Србије донете по захтевима за заштиту законитости.

На овакве одлуке, ако се окривљени првостепено ослободе кривице, обично жалбе улаже Пореска управа, која има став да блокада пословног рачуна није околност која искључује одговорност и не утиче на постојање прекршаја, јер порески прекршај чини порески обвезник који остварује приходе и који је дужан да обезбеди измирење пореских обавеза у складу са позитивним законским прописима. Чини се да став није без логике и треба га озбиљно узети у обзир, односно размотрити све аспекте проблема.

Ако се пође од тога да је блокадом рачуна дужнику забрањено да врши плаћања са рачуна, пре извршења обавезе због које је рачун блокиран, мора се имати у виду и да се блокада рачуна отклања измирењем обавезе због које је рачун блокиран, а та је обавеза на закону заснована. Плативши обавезе због којих је рачун блокиран, дужник може да плаћа и друге обавезе. Зато блокада рачуна не значи апсолутну немогућност плаћања, већ се ради о приоритету плаћања, а ствар се опет своди на недостатак средства дужника, као резултат његовог пословања.

Отуда би се изнети ставови Врховног суда могли разумети, ако би се радило о краткорочном прекорачењу рокова плаћања пореских обавеза, а утврди се да је то резултат тадашње блокаде рачуна, као и да је дужник убрзо измирио те обавезе и уједно пореске обавезе. Уколико блокада дуже траје, а уједно су и рокови плаћања пореских обавеза дуже прекорачени, мора се имати у виду да је то све резултат половања

14 Виши прекршајни суд Београд, Прж. 7898/10 од 23. јуна 2010. године.

15 *Службени гласник РС*, бр. 24/05, 61/05, 54/09.

обвезника и његове лоше солвентности, односно недостатка платежних средстава. За дужу блокаду рачуна, иако је учињена у поступку принудне наплате, крив је управо дужник, односно обвезник, јер га нико не спречава да плати обавезе због којих је рачун блокиран, па потом и остале доспеле обавезе.

Рекосмо да блокада рачуна ради намирења потраживања суштински значи приоритно плаћање, али ту је још и већи проблем наведених ставова Врховног суда, ако се има у виду члан 47 Закона о платном промету, који говори о таквим проритетима, односно редоследу принудне наплате, где чак пореска давања имају приоритет.

Према члану 47 цитираног закона, принудна наплата с рачуна клијента врши се са свих рачуна клијента код банака на којима он има средства, и врши се на основу:

„1) извршних решења пореских, царинских и других надлежних органа – према времену пријема;

2) извршних судских решења, других извршних наслова, законских овлашћења – према времену пријема;

3) налога поверилаца на основу доспелих хартија од вредности, меница или овлашћења које је дужник дао својој банци и свом повериоцу – према времену пријема.

Принудна наплата се врши према редоследу из става 1 овог члана.

Повраћај средстава утврђен у члану 31 овог закона има приоритет у односу на наплату на основу налога из става 1 овог члана.“

Ако се има у виду редослед у ставу 1 цитираног члана, под тачком 1 су извршна решења пореских, царинских и других надлежних органа – према редоследу пријема. Не би могле да се приоритетно намирују обавезе под тачком 3 наиме налози поверилаца по основу доспелих хартија о вредности, меница или овлашћења које је дужник дао својој банци и свом повериоцу – према времену пријема.

То је супротно цитираним пресудама Врховног суда, где се наводи да обвезник није могао да изврши плаћање пореза на додату вредност, нити доприноса за обавезно социјално осигурање, а због тога што му је код блокаде рачуна забрањено да врши плаћања осим за извршење обавезе због које је рачун блокиран, у конкретном случају, како у пресудама пише, „осим за извршење меница и кредитних обавеза дужника због којих је покренута принудна наплата“. Суд се позива на члан 48 став 8 Закона о платном промету, у коме је наведено то правило, али се нема у виду претходни члан 47 и у њему наведено, где пореске обавезе имају приоритет, управо у односу на те обавезе, наиме обавезе из тачке

1 имају проритет у односу на обавезе из тачке 3 члана 47 цитираног закона. Пореска решења чак имају приоритет у односу на судска решења, која се наводе у ставу 2 члана 47 Закона о платном промету.

Не верујемо да НБС Одељење за принудну наплату нема у виду члан 47 Закона о платном промету, а то уједно значи да би обвезник морао имати доказ да је покушао плаћање пореских обавеза и да му то није дозвољено, налог није извршен, а то се у пракси не догађа, што би га једино могло ослободити одговорности. Дешава се да порески обвезници истичу да су сва средства која су пристизала на рачун коришћена за плаћање обавеза због који је рачун блокиран, али не и да су дали налог за плаћање пореских обавеза који није извршен због наведеног. У пресуди Врховног суда Узз. 4/07 која је цитирана, наводи се да НБС „блокира све динарске и девизне рачуне дужника, и то без обзира што дужник на њима има већу суму новца од дужног износа блокаде“. Ово није логично, јер би то уједно значило да има новца да се намири то потраживање, па да нема ни потреба за даљом или уопште блокадом. С друге стране, ако је раније постојало овакво фактичко стање, као подлога за став, то стање може да се измени и то проузрокује испитивање актуелности става.

Ово су питања о којима је, према мом мишљењу, потребан став Врховног касационог суда, имајући у виду значај и актуелност питања, као и да ниже судске инстанце у правилу нису у стању да креативно одступе од пресуда виших инстанци, па и бивших судова, већ их аутоматски преузимају, без улажења у ризик да неки став не буде прихваћен.

III Карактер испуњења пореске обавезе по истеку прописаног рока

Испуњење пореских обавеза везује се за одређене рокове, па се бројни прекршаји састоје у неиспуњењу обавезе о року, односно испуњењу по протеклу рока. С друге стране, Закон о прекршајима¹⁶ у члану 44 прописује опомену, која се по ставу 1 изриче ако постоје околности које у знатној мери умањују одговорност учиниоца, тако што се може очекивати да ће се убудуће клонити вршења прекршаја и без изрицања казне. Опомена се према ставу 2 „може изрећи и ако се прекршај огледа у неиспуњавању прописане обавезе или је прекршајем нанесена штета, а учинилац је после покретања поступка, а пре доношења пресуде испунио прописану обавезу, односно отклонио или надокнадио нанесену штету“.

¹⁶ Службени гласник РС, бр. 101/2005, 116/2008, 111/2009.

Овде се у пракси поставља питање, да ли се под „неиспуњење прописане обавезе“ може подводити неиспуњење плаћања пореских обавеза о року, тим пре што о року не говори цитирана одредба члана Закона о прекршајима. Сматрамо да не може, јер би то значило негирање бића прекршаја, код којег је битно да се пореска обавеза изврши о року, а не да се она уопште изврши, па да је свеједно што је то учињено по протеклу прописаног рока. Потивно тумачење би значило да се толерише плаћање пореских обавеза и након законских рокова, о то све до доношења пресуде о прекршају, а то није логично и има значајне фискалне последице. Тиме би била негирана суштина прописивања прекршаја који санкционишу неплаћање пореза о року, а то се у пракси догађа. То не значи да нема правног значаја да ли је обавеза уопште извршена, нити колико је рок прекорачен.

У вези наведеног је члан 1826 Закона о пореском поступку и пореској администрацији,¹⁷ где је прописано:

„Против лица које учини радњу, односно пропуст, који се сматра пореским прекршајем из члана 177, члана 179 став 1 тач. 2б и 3 и став 3 у вези са ставом 1 тачка 3 тог члана, као и члана 180 тач. 5 и 6 овог закона, неће се подносити захтев за покретање прекршајног поступка нити ће му се изрећи казна за прекршај ако то лице, пре предузимања било које радње пореског органа у вези учињене радње или пропуста, односно пре отпочињања пореске контроле или подношења захтева за покретање прекршајног поступка, самоиницијативно пријави учињену радњу, односно пропуст и истовремено плати дуговани износ пореза увећан за обрачунату камату из члана 75 ст. 1 и 2 овог закона.“

Не само да се ради о појединим прекршајима, већ се уочава битна разлика између ове одребе Закона о пореском поступку и опомене по члану 44 Закона о прекршајима. Код Закона о пореском поступку потребно је да се пореске обавезе изврше пре предузимања било које радње пореског органа, контроле или подношења прекршајног захтева, као и да се при том самоиницијативно плати не само дуговани износ већ и камата прописана за прекорачење рокова. Напротив, за опомену је битно да је обавеза испуњена пре доношења пресуде, па ако би се тај пропис применио на прекорачења рокова плаћања, тиме би био анулиран значај и суштина Закона о пореском поступку. Закони се не могу тумачити као да су у супротности, већ доводити у међусобну логичну везу. Овде нема услова за тумачење да су закони у супротности, већ се не ради о истим стварима. Једноставно, испуњење пореске обавезе по протеклу рока, у чему је биће кажњиве радње, није испуњење прописане обавезе коју има у виду члан 44 став 2 Закона о прекршајима, ако

17 Донет законским изменама и допунама из *Службеној гласника РС*, бр. 53/2010.

нису испуњени услови из Закона о пореском поступку. Ово тим пре није коректно тумачење, ако се по овом основу опомена „може изрећи“, дакле не мора, то није законски имеператив, па се не може негирати изричита другачија одредба другог закона, код кога је испуњење обавезе о року значајно фискално питање, односно питање дисциплине плаћања, како је и формулисано. Ако прекршајни поступак буде покренут касније, па и дуже траје, а порески прекршаји апсолутно застаревају за десет година, испуњење обавезе по протеклу рецимо више од годину и више дана од настанка обавезе значило би испуњење услова за опомену, што је суштински једнако опросту, непостојању кажњиве радње, у чему је нелогичност. Дужина трајања прекршајног поступка тако иде у корист окривљеном, доводи до опомене неправилним тумачењем Закона о прекршајима, дакле независно од времена прекорачења рока плаћања. Напротив, време прекорачења рока плаћања мора бити одлучно, па ако би рок био мање прекорачен (дакле само тада), уместо опомене, која отпада као могућност, имало би могућности да се размотре услови за ублажавање казне по члану 40 Закона о прекршајима, где се тражи да прекршајем нису проузроковане теже последице, а да постоје олакшавајуће околности које указују да ће се и благом казном постићи сврха кажњавања. И да нису уследиле цитиране измене Закона о пореском поступку, то би било логично, дакле и пре тога и независно од тога, ако се има у виду правна природа прекршаја који санкционише прекорачење рока плаћања. О овоме пракса мора да поведе рачуна, да не буде нелогичних решења.

IV Доприноси за социјално осигурање и застарелост прекршаја

Спорно може бити, шта обухвата појам прекршајног поступка за пореске прекршаје, о чему говори члан 114б Закона о пореском поступку, кад прописује дуже рокове застарелости (пет година), односно појам „прекршајног поступка за пореске прекршаје“, када у члану 160 тачка б прописује надлежност Пореске управе за подношење захтева за покретање прекршајног поступка (уместо покретања и вођења како је било по ранијем пропису док ову надлежност нису преузели прекршајни судови). Наиме, спорно је да ли тај појам обухвата доприносе за обавезно социјално осигурање (пензијско и инвалидско осигурање, здравствено осигурање, осигурање за случај незапослености) који се плаћају по Закону о доприносима за обавезно социјално осигурање. Ово је посебно од значаја због оцене прописаности дужих рокова застарелости за прекршаје неплаћања доприноса за социјално осигурање, наиме да ли

цитирани члан 114б обухвата доприносе о којима је реч. Ако се има у виду појам пореза из члана 2 Закона о пореском поступку, да се односи на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа, под јавне приходе и по члану 2 тачка 14 Закона о буџетском систему,¹⁸ да су јавни приходи и средства за обавезно социјално осигурање, произлази да су доприноси појмовно обухваћени. Међутим, Пореска управа по члану 69 Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање врши контролу обрачунавања и плаћања доприноса, а плаћање се врши организацијама обавезног социјалног осигурања. Не ради се о приходу који наплаћује Пореска управа, о чему говори члан 2 Закона о пореском поступку, када каже да се так закон примењује на „све јавне приходе које наплаћује Пореска управа“. Ту и јесте проблем, јер према овој формулацији, ако доприносе не наплаћује Пореска управа, већ само врши контролу, поставља се питање да ли су доприноси обухваћени на почетку цитираном формулацијом члана 114б и појмом пореског прекршаја. Питање је да ли се ове опште одредбе о порезима односе на доприносе, по питањима која нису изричито регулисана Законом о доприносима. Пореска управа је донедавно водила поступке за прекршаје из Закона о доприносима, а кад је ова надлежност прешла на прекршајне судове, по члану 69. тог закона је овлашћени подносилац прекршајног захтева, иако то ту сасвим јасно не пише када се говори о овлашћењима вршења контроле. Отуда је споран појам поступка за пореске прекршаје, те да ли он обухвата доприносе. Поступак за пореске прекршаје, док га је водила Пореска управа се могао везивати за тај појам, сви прекршаји за које је била надлежна Пореска управа су били порески прекршаји. Стање се мења са преласком надлежности на прекршајне судове, а отвара се питање да ли из овлашћења Пореске управе да подноси прекршајне захтеве произлази да се ради о општем појму пореских прекршаја. Проблем је што доприносе не наплаћује Пореска управа, а Закон о пореском поступку говори да се он примењује на приходе које наплаћује Пореска управа. Ово произлази ако се прописи стриктно тумаче. Проблем је и што Закон о доприносима чак изричито не каже да контролна функција Пореске управе по питању доприноса значи овлашћење за подношење захтева за прекршајни поступак, већ се то у пракси на изванредан начин подразумева.

Може се закључити да Закон о доприносима треба да јасније регулише, с једне стране, овлашћења Пореске управе као подносиоца прекршајног захтева,¹⁹ као и да се у овом закону изричито предвиди да ови прекршаји застаревају у дужем од општег (краћег) рока застарело-

18 *Сл. гласник РС*, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010.

19 То може бити недостатак још неких закона.

сти, наиме да се поступак не може покренути ако протекне пет година од дана када је прекршај учињен.

Ово прописивање дужег рока застарелости би било у складу са чланом 76 став 5 Закона о прекршајима, да се за прекршаје из области царинског, спољнотрговинског, девизног пословања, јавних прихода и финансија, промета робе и услуга, животне средине и ваздушног саобраћаја може „посебним законом“ прописати дужи рок застарелости гоњења.²⁰

О застарелости поступка за пореске прекршаје говори члан 1146 Закона о пореском поступку, да се поступак не може покренути ако протекне пет година од дана када је прекршај учињен. Одреба о застарелости није иза казних одредби овог закона, како је у другим законима, већ се налази у средини закона, где се говори о облицима престанка пореског дуга уопште. Отуда се не ради о застарелости прекршаја само из овог закона, већ на застарелост прекршаја регулативе свих јавних прихода, како је то цитирано у члану 2 наведеног закона. Из већ наведених разлога споран је Закон о доприносима, у вези са тиме. Дакле, одредба о застарелости из Закона о пореском поступку тиче се Закона о порезу на додату вредност, Закона о акцизама, Закона о порезу на добит правних лица, Закона о порезу на доходак грађана, Закона о порезима на имовину, Закона о порезу на употребу, држање и ношење добара, а отворено је питање Закона о доприносима. Закон о буџетском систему је питање прекршајне застарелости посебно регулисао у члану 104, да се поступак не може покренути по протеку рока од три године²¹ од дана када је прекршај учињен, док је тај рок пет година за пореске прекршаје.

V Законске измене о застарелости из 2010. године

Према члану 1146 Закона о пореском поступку, који је ступио на снагу са измена и допунама из *Службеног гласника РС*, број 53/10, уводи се јединствен рок застарелости за пореске прекршаје, пет година за покретање поступка, односно 10 година апсолутни рок застарелости по Закону о прекршајима, као то дрвоструко време.

Пре тога је постојало законско решење, да је општи рок покретања прекршајног поступка за пореске прекршаје три године, а пет година

20 Потребно је оценити потребу прописивања ових дужих рокова још код неких прекршаја, јер неоправдано већи број прекршаја застари, ако дође до укидања преуде и поновног поступка.

21 То је и рок застарелости царинских прекршаја, по члану 305 Царинског закона (*Службени гласник РС*, бр. 18/2010), коју одредбу деценијски садрже претходни царински закони.

за поједине пореске прекршаје, односно дужи рок је био „ако порески обвезник не поднесе пореску пријаву, у складу са законом, као и у случају избегавања плаћања пореза.“ Посебно је нејасно било који су то прекршаји који потпадају под избегавање плаћања пореза, јер се то могло рећи практично за све пореске прекршаје, иако они имају различита бића.

Напуштено је и законско решење, да застарелост права на покретање прекршајног поступка тече од првог дана наредне године од године у којој је прекршај учињен, као и да у случају неподношења пореске пријаве и избегавања плаћања пореза тече од дана када је прекршај учињен. Нелогично је и било да за прекршаје са краћим роком застаре (три године), којима је на тај начин придаван мањи значај, застарелост је текла од првог дана наредне године, чиме им је придаван већи значај. С друге стране, решење да застарелост тече од почетка наредне године у односу на годину у којој је прекршај учињен било је у директној супротности са Законом о прекршајима, јер је безизузетно правило (члан 76), да застарелост тече од дана када је прекршај учињен.

Поред тога, поставља се питање који су то порески прекршаји застаревали у року од три године, краћем року у односу на садашњи рок од пет година, јер је ранији пропис био блажи за учиниоца и њега треба применити на случајеве из периода важења ранијег закона по овом питању. Код наведених нејасноћа, на то питање није једноставно одговорити, осим ако се нема у виду све што је предмет овог текста. То говори да су постојала неусклађена и нејасна законска решења, а да их и даље треба примењивати исправљајући раније прекршаје.

VI Још неке значајне законске измене из 2010. године

Измене Закона о пореском поступку из 2010. године тичу се још неколико значајних концепцијских питања. Изменом члана 2 који се односи на облике јавних прихода и где су регулисане камате и до тада трошкови порескопрекршајног поступка, те брисањем у члану 83 ставова 6 и 7 наведеног закона, овај закон се више не примењује на трошкове поступка, већ се примењује Правилник о накнади трошкова у судским поступцима,²² а до тада је важио пропис да трошкове порескопрекршајног поступка одређује Пореска управа у висини од 5% од износа новчане казне. Ово је значајна измена, нарочито код високих новчаних казни. Осим тога, изменом члана 2 у делу који се тиче камата, предвиђено је да се закон примењује и камате по основу доспелог,

22 Службени гласник РС, бр. 53/2003.

а неисплаћеног пореза и трошкове поступка принудне наплате пореза. Дакле, камата се више не плаћа на новчане казне.

У пракси се поставило питање да ли се на ове законске измене пази по службеној дужности, посебно трошкове поступка, имајући у виду одредбу члана 241 став 1 тачка 2 Закона о прекршајима, о границама испитивања првостепене одлуке по службеној дужности, наиме да ли је у вези члана 235 на штету окривљеног повређено материјално право, што се по изричитој законској одредби односи на то да ли је одлуком о казни прекорачено овлашћење које судија има по закону (тачка 5 члана 235), а изричито се не наводе трошкови поступка. Трошкови поступка су пратећа ствар поступка, зависе од сложености и трајања поступка, али су код пореских прекршаја по *lex specialis*-у били везани за казну и њену висину, тиме пратећи њену судбину, па је логично да се о овоме, као и укидању камата на казне, води рачуна по службеној дужности. Измене о којима је реч треба применити као важећи пропис у време доношења другостепене одлуке, а на њих се окривљени није могао позвати ако нису постојале у време изјављивања жалбе. У противном се закон тумачи на штету окривљеног и то не би било правично нити адекватно решење.

Значајна законска измена тиче се обавеза пореског обвезника да по чл. 25 и 28 Закона о пореском поступку, поднесе Пореској управи пријаву за регистрацију и све касније измене података у пријави. Наиме, сада се та обавеза не односи на обвезнике за чију је регистрацију, односно упис у регистар, надлежна Агенција за привредне регистре. Ако Агенција подноси Пореској управи ову пријаву, то се паралелно не тражи од пореског обвезника, нити се окривљени кажњава због неподношења пријаве и података о којима је реч.

Треба нагласити и питање одлагања плаћања пореског дуга, те измену да надлежни орган може, на писмени и образложени захтев пореског обвезника над којим се спроводи реорганизација, у складу са законом којим се уређује стечај, одобрити одлагање плаћања пореског дуга у једнаким ратама до 60 месеци, уз могућност коришћења одложеног плаћања за првих 12 месеци.

VII Закључне напомене

Посебан порески управни и прекршајни поступак захтева посебност законске регулативе, која треба да буде међусобно усклађена и компатибилна, што она у основи јесте. Међутим, поједина питања која се тичу пореског прекршајног поступка стварају одређене дилеме, чему доприносе и законске непрецизности, али и неадекватна тумачења.

Чињеница принудне блокаде рачуна дужника, који је уједно порески обвезник, отвара питање притетета наплате пореских обавеза, као и испитивање ставова о овоме. Дужа блокада рачуна, када је забрањено располагање до намирења неког потраживања, говори о недостатку средстава дужника и пореског обвезника, што је резултат успешности његовог пословања.

Испуњењем пореске обавезе по протеку рока не отклањају се последице неблагоприятног плаћања, па није добра казнена политика изрицање опомене у овим случајевима, што не значи да се тада не може применити институт ублажавања казне.

Постоји потреба прецизирања неких законских решења, као што је питање застарелости прекршаја неплаћања доприноса за социјално осигурање, овлашћења подносиоца прекршајног захтева, те у вези са тиме разграничења контролних функција различитих органа.

Tomica DELIBAŠIĆ, PhD

Judicial Advisor to the High Magistrate Court, Belgrade

TAX REGULATIONS AND VIOLATIONS IN PRACTICE

This article analyzes the current tax laws and violating the practice, in terms of issues and problems in applying the law. Law on tax procedure is analyzed through the relationship with other taxation laws. Through the paper the author discusses blocking of debtor's account and non-payment of taxes and contributions. He further discusses the legal nature of the fulfillment of tax liability after the due date. The issue of the legal treatment of social security contributions, and the question of limitation. It analyzes the legal changes that relate to it. Special importance is given to issues that the practice imposes.

Key words: *tax and misdemeanor proceedings, block accounts, payment terms, contributions to social insurance, obsolescence.*