

др Томица ДЕЛИБАШИЋ  
Виши прекршајни суд у Београду

## ПОСЕБНИ ДУЖИ РОКОВИ ЗАСТАРЕЛОСТИ ФИНАНСИЈСКИХ ПРЕКРШАЈА

### Резиме

У овом чланку разматра се ишћање потребе дужних рокова застарелости финансијских прекршаја, као и спорна ишћања закона и праксе. Посебно се анализирају ишћања застарелости прекршаја уопште, материјално и процесно дејство застарелости, општи и посебни рокови застарелости и законска правила која се на то односе. Уочава се потреба дужних рокова застарелости финансијских прекршаја, имајући у виду карактер и посебности тих прекршаја. Посебно се анализира застарелост пореских прекршаја, са аспекта односа Закона о пореском поступку и пореској администрацији и других пореских закона, па закључује да се ради о односу општег и посебних пореских закона. Зато се одредбе Закона о пореском поступку и пореској администрацији примењују и важе за све пореске законе, што значи да порески прекршаји застаревају у дужим роковима застарелости, што је лоично законско решење. Међушим, пракса по овом ишћању нема јединствен исход, већ постоје различита мишљења.

**Кључне речи:** ишћање застарелости, општи и посебни рокови, финансијски прекршаји, порески прописи и прекршаји, општи и посебни порески поступак.

## I Извесност правних ситуација и застарелост

Протек времена од значаја је за правне ситуације, посебно неизвесна стања, која захтевају разрешење и извесност, јер такве ситуације могу бити спорне одређено време, не и неограничено. Неспорну и извесну правну ситуацију протек времена не може да мења, време је не квари, али се на спорне ситуације друкчије гледа, јер неизвесност у праву не може бити трајна и вечита. Правни спор било које врсте захтева да буде окончан у одређеном времену и да постане стабилно правно стање. Отуда идеја застарелости, али њено наступање у облигационом и пословном праву зависи од активности носиоца субјективног права, док у казненом праву, где се изричу санкције, зависи односно наступа зависно од активности државних органа и судова. У оба случаја са протеклом времена престају одређена права и наступа друго правно стање. Поверилац мора да у одређеном року захтева своје потраживање, у противном га не може принудно наплатити, оно постаје природна облигација, а време трајања судског спора не утиче на застару – за разлику од казнене одговорности и њене застарелости, где се ради о активности државних органа, који морају одређене активности предузети и окончати у законском року. У првом случају на застару пази поверилац, јер на њу се дужник може позвати, иначе застара не постоји, а у другом случају државни орган на њу пази по службеној дужности, а не само на указивање процесног субјекта. Некад извршилац кажњивог дела може утицати на застару, продужити је извршењем новог истоврсног дела, што је изузетак од начела да ова застара зависи од активности надлежног државног органа. У сваком случају дејство застарелости јесте да правне ситуације не остају вечито спорне, већ да прелазе у извесно правно стање, јер поверилац не може да буде неограничено пасиван у тражењу свог права, као што држава не може да неограничено држи у неизвесности учиниоца кажњивог дела, а да не дође до правноснажне осуде или ослобођења од кривице. То значи да је застарелост захтев правне сигурности. Она је као правни институт у цивилистичком погледу *ius dispositivum*, а у криминалнополитичком смислу *ius strictum*, *ius cogens*.

## II Материјалноправно и процесно дејство застарелости гоњења

Застарелост у материјалноправном смислу представља губљење значаја да се протеклом дужег временског периода од извршења кажњиве радње на њу реагује применом друштвеног прекора и санкције према учиниоцу. У процесном смислу застарелост је, пак, губитак права органа гоњења и кажњавања да против учиниоца покрене или даље води

казнени поступак. Ако се ова два дејства застарелости доведу у везу, може се рећи да је материјално-процесно дејство застарелости законом утврђено време после ког, због губитка значаја изрицања санкције на временски избледело дело, наступа немогућност покретања и даљег вођења поступка против учиниоца. Обично се сматра да је застарелост, пре свега, материјалноправне природе, иако процесни елементи не могу бити мимоиђени, тако да се долази до схватања о мешовитом правном карактеру овог института.

Застарелост гоњења наступа без обзира да ли је у том року вођен или не поступак против учиниоца, па се то назива апсолутном застарелошћу. У оквиру тог рока апсолутне застарелости, поступак се може, односно мора покренути у извесном краћем року од те апсолутне застарелости. Тај краћи рок представља релативну застарелост, а код прекршаја је то двоструко краће време од апсолутне застарелости. У закону се прописује та релативна застарелост, као застарелост покретања поступка или вођења поступка. Но орган који је покренуо поступак о року, мора да буде активан и води рачуна да поступак не сме да мирује за време које једнако времену релативне застарелости, јер ће и тада релативна застарелост наступити. Релативна застарелост се прекида предузетим процесним радњама и сваки пут после прекида почиње на ново да тече. Протеком двоструког рока релативне застарелости настаје апсолутна застарелост. Постоји не само застарелост гоњења, која се рачуна од дана извршења прекршаја, већ и застарелост извршења одлуке, која се рачуна од дана правноснажности те одлуке. Код застарелости извршења више долазе до изражаја процесни елементи.

Прописивање рока апсолутне застарелости је ствар Закона о прекршајима,<sup>1</sup> овај рок је јединствен, односно важе општа правила, за све законе важи одредба члана 76 став 7 тог закона, да застарелост настаје када протекне двапут онолико времена колико се по закону тражи за застарелост гоњења. У томе је суштина застарелости и односа релативне и апсолутне застарелости. Зато Закон о прекршајима каже да се изузетно за поједине прекршаје може прописати дужи рок застарелости покретања поступка, што је уједно и рок застарелости која може наступити у току поступка, ако од последње процесне радње суда или другог органа протекне релативна застарелост. За општа питања застарелости важе одредбе Закона о прекршајима, непосредно се примењују, па појединим законима (који садрже дуже рокове застаре покретања поступка) то не треба наглашавати, нити прописивати апсолутну застарелост и остала општа питања, али закони и по том питању имају неједнак приступ, наиме у појединачним законима некада се понављају општа законска правила.

1 Закон о прекршајима (Службени гласник РС, бр. 101/05, 116/08, 111/09).

### III Општи и посебни рокови застарелости гоњења

Постоје општи и посебни – дужи рокови застарелости прекршаја. Опште рокове предвиђа Закон о прекршајима, наиме у члану 76 став 1 да се прекршајни поступак не може покренути ако протекне једна година од дана када је прекршај учињен, да се застаревање прекида сваком процесном радњом надлежног органа која је предузета ради гоњења учиниоца прекршаја (став 3), као да застарелост у сваком случају настаје (апсолутна застарелост без обзира на прекиде) кад протекне два пута онолико времена колико се по закону тражи за застарелост гоњења (став 7). Посебне дуже рокове у складу са ставом 5 наведеног члана могу садржавати поједини закони који прописују прекршаје, наиме по том ставу, изузетно од одредбе става 1 овог члана, за прекршаје из области царинског, спољнотрговинског, девизног пословања, јавних прихода и финансија, промета робе и услуга, животне средине и ваздушног саобраћаја може се посебним законом прописати дужи рок застарелости гоњења.

За поједине прекршаје постоје дужи рокови застарелости.

Такве дуже рокове застарелости садрже:

- Закон о девизном пословању<sup>2</sup> у члану 65 прописује пет година (до последњих измена три године) као релативну застарелост;
- Царински закон<sup>3</sup> у члану 305 прописује три године као релативну застарелост и шест година као апсолутну застарелост;
- Закон о пореском поступку и пореској администрацији<sup>4</sup> у члану 114б да се поступак не може покренути ако протекне пет година од дана када је прекршај учињен, а да се на питања застарелости која нису уређена овим законом примењују одредбе закона којим се уређује прекршајни поступак;
- Закон о буџетском систему<sup>5</sup> у члану 104, да се поступак не може покренути по протеку рока од три године;
- Закон о јавним набавкама<sup>6</sup> у члану 171 да застарелост гоњења за прекршаје наступа протеком три године од дана учињеног прекршаја из члана 169 и 170 овог закона;

2 Закон о девизном пословању (*Службени гласник РС*, бр. 62/06, 31/11, 119/12).

3 Царински закон (*Службени гласник РС*, бр. 18/10, 111/12).

4 Закон о пореском поступку у пореској администрацији (*Службени гласник РС*, бр. 80/02 до 93/12).

5 Закон о буџетском систему (*Службени гласник РС*, бр. 54/09 до 93/12).

6 Закон о јавним набавкама (*Службени гласник РС*, бр. 124/12).

- Закон о заштити и одрживом коришћењу рибљег фонда,<sup>7</sup> по члану 59 поступак по прекршајима из овог закона не може се покренути кад протекну три године од дана када је прекршај учињен;
- Закон о општој безбедности производа,<sup>8</sup> у члану 26 прописује да се прекршајни поступак не може покренути ако протекну три године од дана када је прекршај учињен.

Општи рокови су они које садржи општи процесни закон, који рокови су потпуна регулатива по питању покретања, прекида рокова, вођења поступка и рока до кога поступак треба окончати. Они важе ако нису прописани неки посебни законски изузеци, у складу са овим општим законским прописом. Посебни рокови су прописани поједини законима, који садрже конкретне прекршаје и тих прекршаја се тичу, а то прописивање се тиче само дужег рока застарелости покретања поступка, док и тада важе остала правила општег процесног закона (о прекиду застаре и апсолутној застари, која настаје без обзира на прекиде). Некада се о овоме не води рачуна, па се ова правила без потребе понављају у појединим законима, уместо да се само пропише дужи рок застарелости покретања поступка, што је уједно рок у коме се могу предузимати даље радње, након прекида рока застаре. Тако се некад разликује застарелост покретања поступка, гођења, односно даљег вођења поступка, за шта нема потребе, ако је у питању исти рок, само треба узети у обзир правило да са процесним радњама којима се прекида застара та застара поново тече, што значи да надлежни орган мора бити активан у поступку и између појединих процесних радњи не сме проћи време застаре покретања поступка, што се може назвати застаром даљег вођења поступка. Значај и карактер ових прекида застарелости се у неким новијим судским пресудама доводи у питање, али то није предмет овог рада, јер ова правила законски и правнотеоријски нису спорна.

Посебним се законом регулише само дужи рок застарелости гођења (релативна застарелост), а по осталим питањима застарелости (прекидима, застојима, апсолутној застарелости) директно се примењују одредбе Закона о прекршајима, што се види из његових цитираних одредби. Значајно је напоменути да се по питању застарелости извршења не могу прописати дужи рокови од општих законских рокова, а у појединим законима, као пореским рецимо, о томе се није увек водило рачуна.

7 Закон о заштити и одрживом коришћењу рибљег фонда (*Службени гласник РС*, бр. 36/09).

8 Закон о општој безбедности производа (*Службени гласник РС*, бр. 41/09).

#### **IV Потреба дужих рокова застарелости финансијских прекршаја**

Правни карактер и значај финансијских прекршаја, њихов утицај на финансијски и уопште правни и економски систем, разлог су да се овом питању деценијски поклањала посебна законска пажња.

Ради се пре свега о некадашњој савезној регулативи која се тиче економских односа са иностранством, којој регулативи је придаван посебан значај, па су традиционално присутна решења да дужи рокови застарелости прекршаја постоје у девизној и царинској материји, којој се као значајној за финансијску дисциплину придодаје пореска материја. Некада се говори о јавним приходима и финансијама (члан 76 став 5 Закона о прекршајима), а некада о прекршајима из области јавних прихода (члан 35 Закона о прекршајима који није по овом питању сасвим коренсподентан члану 76), што је ужа формулација од претходне која обухвата ширу област финансија. Било би логично да ако се у члану 35 прописују посебне веће казне, да се то једнако односи и на питање застарелости истих прекршаја – члан 76, али ове формулације нису по том питању сагласне.

Овде нас интересује финансијска регулатива, која заслужује комплексно посматрање, имајући у виду значај регулативе, као и да повреде тих прописа теже штете привредном систему. Наведено тим пре што закони који регулишу финансијску материју, било са девизног, царинског, пореског, буџетског аспекта, садрже прекршаје којима се може стећи неоправдана имовинска корист и теже штетити друштвеним интересима. Ако ти закони немају привредне преступе, већ се казнена регулатива углавном ограничава на прекршаје, посебни дужи рокови застарелости прописаних прекршаја су оправдани. Неки од ових прекршаја се теже откривају и потребне су провере код иностраних државних органа (царински посебно), што је додатан разлог да се за ове прекршаје искористи законска могућност прописивања дужих рокова застарелости.

Дакле, посебно нас интересују Закон о девизном пословању и Закон о пореском поступку и пореској администрацију, које имају најдужи рок застарелости, и то пет година за покретање поступка, као и њима сродни финансијски закони који имају рок застарелости од три године, а то су Царински закон, Закон о буџетском систему и Закон о јавним набавкама.

## V Однос финансијских закона и решења Закона о привредним преступима

Финансијски закони, који садрже дуже рокове застарелости прекршаја, ни један од наведених закона, немају прописане привредне преступе, а Закон о пореском поступку и пореској администрацији и Закон о девизном пословању имају кривична дела, што није без значаја када се анализира однос ових закона и Закона о привредним преступима.<sup>9</sup> Непостојање привредних преступа у овим законима значи да се прекршајима придаје већи значај, да они треба да буду адекватан механизам спровођења закона, што се постиже и дужим роковима застарелости прекршаја.

Општи рок застарелости привредних преступа, како га регулише члан 37 Закона о привредним преступима, и то рок застарелости гоњења, износи три године од дана извршења привредног преступа. Но, и ту постоји посебан дужи рок застарелости гоњења привредних преступа у области спољнотрговинског пословања, девизног и царинског пословања, и то пет година од дана извршења привредног преступа, једнако као што је рок застарелости девизних и пореских прекршаја, као најдужи рок застарелости. Ова формулација у Закону о привредним преступима деценијски је присутна, па и када у тим законима (девизном и царинском) нема одредби о привредним преступима. Формулација о спољнотрговинском пословању је неоправдано задржана, па и у прекршајима, о чему говори то да Закон о спољнотрговинском пословању<sup>10</sup> нема дуже рокове застарелости прекршаја, као и природа тих прекршаја и запрећене казне.

Ако је општи рок застарелости гоњења привредних преступа три године, то значи да постоји теоретска могућност да се пропише дужи рок застарелости прекршаја, где је пет година горња граница за прописивање. Ако нема прописаних привредних преступа у девизној и царинској материји, нема ни привредних преступа који застаревају у року од пет година – дужем року, а има таквих прекршаја – девизни и порески прекршаји. Тако је дошло до померања и нејасности у овој материји, са аспекта веће тежине привредних преступа и прекршаја, па испада да није ни битно како се деликти зову, већ које су прописане казне и у ком року застаревају.

Даљи развој права и финансијске материје требало би да подразумева повезивање и усклађивање материје финансијских прекршаја

9 Закон о привредним преступима (Сл. лист СФРЈ, бр. 4/77 до Сл. листник РС, бр. 101/05).

10 Закон о спољнотрговинском пословању (Сл. листник РС, бр. 36/09, 36/11, 88/11).

и привреднопреступне материје, па и организационо повезивање, остварујући захтев специјализације надлежних органа, придајући значај овој материји, што је легитиман захтев који из наведеног произлази.

## VI Карактер и посебност финансијских прекршаја

Финансијски прекршаји су са разлогом предмет посебне регулативе, али је деценијски била присутна специјализација код појединих области, као што је царинска и пореска област, где је ефикасност поступка значајна за финансијску дисциплину, а њу су одржавали органи који су се специјализовано бавили овом материјом, што као решење нестаје са преласком надлежности на прекршајне судове, што се одразило на ефикасност поступка и примену закона, тиме законитост.

Царински прекршаји су пример посебне врсте финансијских прекршаја, и то теже природе, која је деценијски у нашем праву била предмет посебне законске пажње и регулативе, као и формирања посебних органа који су о томе одлучивали. Некада је ово била најважнија савезна регулатива из надлежности Савезног већа за прекршаје, касније Већа за другостепени прекршајни поступак Министарства финансија, а након формирања судова за прекршаје и Вишег прекршајног суда, ова материја прелази у судску надлежност и специјализација нестаје. Део првостепене надлежности и то код прекршаја за које није прописана заштитна мера одузимања царинске робе, и даље је у надлежности царинских прекршајних органа, али је питање практичности овог решења и до када ће оно бити у примени, посебно што се тада другостепена надлежност везује за све прекршајне судове. Формирање судова за прекршаје је значајно за прекршајно право, тиме и царинске прекршаје, но, треба имати у виду да се не изгуби потреба специјализације у овој материји и, уопште, финансијској материји, тиме ефикасност поступка у ком се одлучује о значајним питањима великог материјалног ефекта, која специјализација је раније постојала и то је била добра страна напуштених законских решења.

Посебност пореских прекршаја је исказивана тиме да су они деценијски у надлежности Пореске управе, да би са 1.1.2010. године, са формирањем судова за прекршаје, првостепена надлежност прешла на те судове, а другостепена на Виши прекршајни суд. Међутим, изменама Закона о пореском поступку и пореској администрацији ова надлежност је са 1.1.2013. године првостепено враћена Пореској управи, а имајући у виду одредбе Закона о прекршајима, то значи да су другостепено надлежни прекршајни судови, сви они, дакле не постоји јединствен порески или други финансијски прекршајни суд који би



усклађивао првостепене органе. Ипак, за специјализацију ове врсте има основа, пре свега са аспекта ефикасности и јединствене примене закона, који захтевају специјалистичка стручна искуства. Очито да законодавац о овоме размишља, имајући у виду ове законске измене, али још увек нису нађена адекватна решења, која су потребна. Посебност и специфичност, тиме деликатност и значај финансијске регулативе захтевају да се овим питањима законодавац и даље посебно позабави.

## **VII Спор о застарелости пореских прекршаја**

У пракси се отворило као спорно питање застарелости пореских прекршаја, а пре свега је спорно питање карактера и домаћаја одредби о застарелости прекршаја, које одредбе садржи Закон о пореском поступку и пореској администрацији. Наиме, спорно је да ли се одредбе овог закона односе само на казнене одредбе које он садржи или се односе и на казнене одредбе других пореских закона и прописа. Одговор зависи пре свега од појма пореских прекршаја, садржаног и том закону, како их овај закон третира, па како регулише у вези са тиме питање застарелости. Ако се не врши пре свега систематско тумачење, али и друга тумачења, као што су логичко и циљно тумачење, односно таква тумачења немају у виду, што овде има потребе, сва правила тумачења која теорија и пракса познају, која су овде од значаја, може се доћи до закључака који су подложни критици, а управо су таква спорна тумачења повод овог писања.

Када се језичким или граматичким тумачењем не може сазнати право, односно законски смисао, настаје потреба за тумачењем, а како је писао Лукић, „тумачење је, у ствари, саставни део процеса сазнања правне норме“,<sup>11</sup> а код нејасних појмова и израза сетимо се и мисли Тасића, да је сваки израз „самосталан и потпун, али истовремено је он дат у вези са другима, у једном систему, и то му може дати карактер релативне или провизорне самосталности или потпуности“.<sup>12</sup>

### **1. Схватање о уском и ограниченом домаћају одредби о застарелости пореских прекршаја**

Ово схватање у пракси је актуелно у последње време, о чему говори пресуда Врховног касационог суда Прзз. 54/2012 од 10.1.2013. године, којом је уважен захтев за заштиту законитости Републичког јавног тужиоца ПТЗ. 414/12 од 15.11.2012. године и укинута пресуда Вишег

11 Радомир Лукић, *Тумачење љрава*, Београд, 1961, стр. 18.

12 Ђорђе Тасић, „Значај језика при тумачењу“, *АРХИВ*, бр. 3/38, стр. 275.

прекршајног суда Прж. 20089/12 од 8.8.2012. године, као и првостепена пресуда, управо због питања схватања застарелости пореских прекршаја, конкретно прекршаја прописаних Законом о фискалним касама.

Налазећи да је захтев за заштиту законитости основан, у цитираној пресуди се наводи:

„Републички јавни тужилац основано захтевом за заштиту законитости указује да су побијане пресуде донете уз битне повреде одредаба прекршајног поступка у смислу члана 234 став 2 у вези члана 76 став 7 у вези става 1 истог члана Закона о прекршајима и уз повреду материјалног прекршајног права у смислу члана 235 став 1 тачка 3 Закона о прекршајима. Ово, стога, јер се из побијаних пресуда као и списка предмета види да је окривљени ЗЈ оглашен кривим за учињени прекршај из члана 30 став 1 кажњив по члану 43 став 3 у вези става 1 тачка 12 Закона о фискалним касама, јер није обавио технички преглед фискалне касе за 2009. годину у прописаном року, односно најкасније до 23.9.2009. године, већ је исти обавио 20.4.2010. године, а што је утврђено дана 4.6.2010. године приликом вршења теренске контроле (...). Пресудом Вишег прекршајног суда одбијена је као неоснована жалба браниоца окривљеног (...). Бранилац окривљеног је у жалби истицао да је наступила апсолутна застарелост за вођење прекршајног поступка и да је суд пропустио да примени члан 76 Закона о прекршајима, јер је чланом 1146 став 2 и чл. 1 Закона о пореском поступку и пореској администрацији прописано да се у погледу рока застарелости примењују одредбе Закона о прекршајима, а у образложењу другостепене пресуде је наведено да ако Законом о фискалним касама није прописан рок застарелости, да се рок застарелости за прекршаје који су прописани Законом о фискалним касама рачуна на начин како је прописано одредбом члана 1146 став 1 Закона о пореском поступку и пореској администрацији према коме се прекршајни поступак не може покренути ако протекне пет година од дана кад је прекршај учињен.

Основани су наводи захтева да су побијане прекршајне пресуде донете уз битне повреде одредаба прекршајног поступка у смислу члана 234 став 2 у вези члана 76 став 7 у вези става 1 Закона о прекршајима и уз повреду материјалног прекршајног права у смислу члана 235 став 1 тачка 3 Закона о прекршајима. Ово, стога, јер прекршај који се окривљеном ставља на терет, да није обавио технички преглед фискалне касе за 2009. годину у прописаном року, односно најкасније до 23.9.2009. године, већ је исти обавио 20.4.2010. године није порески прекршај, односно није прекршај прописан Законом о пореском поступку и пореској администрацији због чега се на исти у погледу рока застарелости примењује рок утврђен Законом о прекршајима.

Одредбом члана 114б став 2 Закона о пореском поступку и пореској администрацији је прописано да се на питање застарелости која нису уређена овим законом примењују одредбе закона којим се уређује прекршајни поступак. Како се у конкретном случају не ради о прекршају који је прописан у Закону о пореском поступку и пореској администрацији, то се на исти не може применити рок застарелости покретања и вођења прекршајног поступка за пореске прекршаје прописан чланом 114б став 1 Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Прекршај који се окривљеном ставља на терет је прописан Законом о фискалним касама, а не Законом о пореском поступку и пореској администрацији, због чега се у погледу рока застарелости покретања и вођења прекршајног поступка примењује Закон о прекршајима.

Дакле, у цитираној пресуди закључује се да прекршаји из Закона о фискалним касама нису порески прекршаји, као и да се одредба о застарелости из члана 114б Закона о пореском поступку и пореској администрацији односи на прекршаје прописане тим законом, а не и другим пореским законима. Оба закључка су спорна и постоји више озбиљних аргумената за супротно схватање. И не само то, већ сви порески закони немају посебне рокове застарелости прекршаја, па се наведено питање поставља и за Закон о порезу на додату вредност, Закон о порезу на добит правних лица, Закон о порезу на доходак грађана, Закон о акцизама, Закон о фискалним касама, Закон о порезима на имовину, Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање, Закон о порезу на употребу, држање и ношење добара. Ови порески закони имају прописане прекршаје, али не и посебне рокове застарелости, па је до сада у пракси било присутно схватање да се на ове законе односи одредба о застарелости из Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Дакле, питање се тиче комплетног пореског система и од значаја је за његово спровођење и ефикасност, па му треба прићи са дужном пажњом. Да видимо зато аргументацију супротног схватања.

## **2. Схватање о ширем и општем карактеру законске одредбе о застарелости пореских прекршаја**

Одредбе о застарелости пореских прекршаја из Закона о пореском поступку и пореској администрацији захтевају шире и обухватније тумачење, пре свега, појма пореских прекршаја са аспекта овог закона и других пореских закона, где је полазна премиса утврђење генералног односа овог закона и других пореских закона, места и улоге појединих законских одредби и њихове везе и међусобног односа, дакле

није довољно применити у правилу уско језичко тумачење, иако је и оно битно као полазиште, већ је потребно шире систематско и логичко тумачење.

Пођимо од односа Закона о пореском поступку и других пореских закона, а већ сам појам закона указује на порески поступак уопште, дакле све пореске поступке, на шта, затим, указује садржај закона, као и поједине изричите одредбе које то регулишу. Ово је општи порески закон, који важи за све пореске законе и поступке, а то се види из следећег. Садржај Закона на то указује, јер Закон о пореском поступку регулише начела пореског поступка уопште, положај странака у пореском поступку, право жалбе и друге правне лекове, утврђује појам пореске обавезе, права и обавезе пореских обвезника, наплату пореза, облике престанка пореског дуга (у том контексту застарелост пореских прекршаја, а не у контексту казних одредби тог закона), пореску контролу, надлежност и организацију Пореске управе. Тако се у члану 18 каже да обавеза плаћања пореског дуга у смислу овог закона представља дужност пореског обвезника „да плати одређени порез, под условима прописаним овим законом и другим пореским законима“. Изричито се наводи да се то не тиче само овог закона, већ свих пореских закона. У вези тога, према члану 54 Пореска управа предузима „законом прописане радње“ (не „овим законом“, већ законом уопште, дакле пореским законом) којима се утврђује поједина пореска обавеза.

Даље, изричито се у члану 2 Закона о пореском поступку регулише обим примене закона и његов карактер, кад се каже да се „овај закон примењује на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа, ако другим пореским законом није друкчије одређено (у даљем тексту: порез)“. Дакле, не само да се то везује за овлашћења Пореске управе, већ се појам пореза везује за све јавне приходе које та управа наплаћује. Према члану 2а. примењује се и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе, дакле и на доприносе, чију наплату контролише Пореска управа. На тај начин су обухваћени сви јавни приходи и то доведено у везу са овлашћењима Пореске управе, било да она врши наплату пореза или контролише наплату као у случају доприноса.

Полазећи од ових одредби, наведена овлашћења Пореске управе, односно пореских органа, као и одредбе о односу пореских закона са општим пореским законом, налазимо у свим пореским законима (изричито или са позивом на опште пореске одредбе), дакле не само у Закону о пореском поступку (чл. 160 и даље), већ у Закону о порезу на додату вредност, који регулише општи порез на потрошњу (говори о надлежном пореском органу), Закону о порезу на добит правних лица, рецимо у члану 74 регулише да се „у погледу утврђивања, наплате и повраћаја пореза, правних лекова, казних одредаба и других питања која нису

уређена овим законом примењују одредбе закона којим се уређује порески поступак и пореска администрација“, Закону о порезу на доходак грађана (говори о надлежном пореском органу), Закону о акцизама (говори о опорезивању производа), Закону о фискалним касама (по члану 42 надзор над применом закона врши Пореска управа), Закону о порезима на имовину (по члану 32 „у погледу начина утврђивања, поступка по правним лековима, начина и рокова плаћања пореза, камате, повраћаја пореза, застарелости наплате, принудне наплате, казних одредаба и осталог што није посебно уређено овим законом, примењује се закон којим се уређује порески поступак и пореска администрација“),<sup>13</sup> Закону о доприносима за обавезно социјално осигурање (по члану 69 контролу обрачунавања и плаћања доприноса врши Пореска управа, у складу са прописима који уређују порески поступак и пореску администрацију), Закону о порезу на употребу, држање и ношење добара (по члану 27, „у погледу плаћања пореза, камате, принудне наплате и осталог што није уређено овим законом, примењују се одредбе закона којим се уређује порески поступак и пореска администрација“).<sup>14</sup> Све наведено није било ни нужно прописивати, имајући у виду одредбе Закона о пореском поступку и пореској администрацији, али за поједина схватања праксе ни то није довољно.

Пореска управа по члану 160 Закона о пореском поступку, поред осталог, врши „утврђивање пореза у складу са законом“ (тачка 2), дакле не само овим законом, „врши пореску контролу у складу са законом“ (тачка 3), дакле не само овим законом, „врши надзор над применом закона и других прописа“ и тако даље. И на овај начин су обухваћени сви порески закони. Порески инспектор када по члану 115а у поступку наплате пореза и споредних пореских давања утврди неправилности, подноси захтев за покретање прекршајног поступка.

Закон о пореском поступку посвећује посебне одредбе односу овог закона и других пореских закона, па у члану 3 каже: „ако је другим законом питање из области коју уређује овај закон уређено на другачији начин, примењују се одредбе овог закона. Ако овим законом није другачије прописано, порески поступак се спроводи по начелима и у складу са одредбама закона којим се уређује општи управни поступак.“ Дакле, постоје општи и посебни управни поступци, у посебне поступке спада порески поступак, а у оквиру пореских поступака постоји општи порески поступак и посебни порески поступци. Општи порески поступак је регулисан Законом о пореском поступку, а посебни порески

13 Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање (*Сл. гласник РС*, бр. 26/01 до 57/12).

14 Закон о порезу на употребу, држање и ношење добара (*Сл. гласник РС*, бр. 26/01 до 120/12).

поступци појединим пореским законима, с тим што су они повезани и чине органско законско јединство.

Чак су и казнене одредбе пореских закона повезане, па се казнене одредбе чл. 177 до 178а Закона о пореском поступку не везују за материјалне одредбе тог закона, већ пореске законе и прописе уопште. У вези тога је општи појам пореских прекршаја из члана 176б Закона о пореском поступку: „порески прекршаји су прекршаји прописани овим законом и другим пореским прописима“, дакле укључени су у тај појам и други порески прописи, а не само овај закон и његове одредбе. Зато се у члану 177 говори генерално о подношењу пореске пријаве, дакле, по било ком пореском закону, у члану 178 о износу пореза у пореској пријави, а у члану 178а о давању нетачних података у пореској пријави. Или, рецимо да Закон о порезима на имовину у члану 44 говори о прекршајима одговорног лица у суду, односно другом органу надлежном за оверу потписа уговарача на уговору, односно правном лицу из члана 37 овог закона, као и јавном бележнику, чиме није обухваћен садржај закона, јер су по члану 4 порески обвезници правна и физичка лица, а по члану 1 ту долазе у обзир порез на имовину, порез на наслеђе и поклон и порез на пренос апсолутних права, па се по овим другим питањима примењују казнене одредбе Закона о пореском поступку о којима је било речи. Зато су одредбе свих пореских закона материјалне одредбе за Закон о пореском поступку.

Даље систематско тумачење закона подразумева да се утврди место члана 114б Закона о пореском поступку, која одредба регулише „застарелост покретања и вођења прекршајног поступка за пореске прекршаје“ (наднаслов члана), а видели смо да појам пореских прекршаја по овом закону обухвата све пореске законе, а не само прекршаје из наведеног закона, што је све супротно раније цитираној пресуди. Члан 114б се налази у средишту закона, у одељку о престанку пореског дуга, а не налази се у одељку о казним одредбама и не говори о прекршајима „из овог закона“, како је обично случај у законима и где се таква одредба тиче тих одредби и само тог закона, која се логика овде не може применити, јер је то супротно изричитим законским одредбама о којима је било речи, па и месту где се та одредба у закону налази.

Одредба члана 114б Закона о пореском поступку и пореској администрацији, о застарелости пореских прекршаја, постоји од 2002. године, када је донет овај закон, његов основни текст,<sup>15</sup> када се порески поступак обликује и детаљније регулише у овом закону, по први пут добијајући форму потпуног општег пореског поступка. Даља историјска

15 Закон о пореском поступку и пореској администрацији (Сл. гласник РС, бр. 80/02).

метода посматрања и тумачења закона указује да је та измена утицала на физиономију осталих пореских закона по овом питању. Наиме, до тада су посебни порески закони детаљније регулисали поједина заједничка питања, па и питање застарелости (пореских обавеза, као и вођења прекршајног поступка пре свега извршења казни), па када се формира општи порески закон и поступак, те посебне одредбе престају да важе, а и биле су понављање исте ствари у појединим законима. Тада, како је наведено у члану 192 Закона о пореском поступку и пореској администрацији, престају да важе одредбе о застарелости (па и прекршаја) које су се налазиле у појединим законима, а члан 1146 постаје општа законска одредба. Према том члану (192) престају одредбе из појединих посебних пореских закона о наплати пореза и застарелости, са дужим роковима, и то престаје важити одредба чл. 164 и 165 Закона о порезу на доходак грађана (предвиђала застарелост од пет година за наплату пореза), одредба члана 109 Закона о порезу на добит предузећа (пет година за наплату пореза и новчаних казни), затим члан 40 Закона о порезу на промет (пет година за наплату пореза и новчаних казни), као и одредба члана 35 Закона о акцизама (пет година за наплату акциза, камате, новчаних казни). Дакле, законодавац је раније више поклањао пажњу застарелости наплате пореза, па и извршности казни, него застарелости пореског прекршајног поступка, па су те одредбе биле и непотпуне. Но са уобличињем општег пореског прекршајног поступка престаје потреба да се та општа питања регулишу појединим пореским законима, када се питања застарелости утврђивања и наплате пореза (чл. 114, 114а и 114д) и застарелости пореских прекршаја (члан 1146) регулишу у истом одељку, са истом логиком и дејством. То што се у члану 1146 регулише да се прекршајни поступак за пореске прекршаје не може покренути ако протекне пет година од дана када је прекршај учињен (став 1), а потом регулише (иначе беспотребно, подразумева се, као и у другим законима) да се на питања застарелости покретања и вођења првостепеног пореског прекршајног поступка, прекид застарелости, застарелост извршења казне и друга питања која нису уређена овим законом примењују одредбе закона којима се уређују прекршаји, не значи ништа по питању односа пореских закона међусобно, што се напротив узима као аргументација у раније цитираној пресуди. Питање односа ових одредби и одредби Закона о прекршајима о застарелости јасно је (раније је о томе било речи), па га не треба мешати са наведеним спорним питањима и односима пореских закона са Законом о пореском поступку и пореској администрацији, о којима је било речи.

Отуда у пракси и схватање, које се рецимо изражава у пресуди Вишег прекршајног суда, Прж. 2520/12 од 20.3.2012. године, да прекршаји прописани Законом о фискалним касама представљају прекршаје из

области јавних прихода, па да се на те прекршаје примењују одредбе о застарелости пореских прекршаја из Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

То значи да све изнето указује да је уверљивије схватање да се одредбе Закона о пореском поступку и пореској администрацији, па и одредба о застарелости прекршаја, примењују и на остале пореске законе, дакле Закон о порезу на додату вредност, Закон о порезу на добит правних лица, Закон о порезу на доходак грађана, Закон о акцизама, Закон о фискалним касама, Закон о порезима на имовину, Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање, Закон о порезу на употребу, држање и ношење добара. Супротно схватање, раније наведено, нема јасних уверљивих разлога нити такво образложење. Спорно може бити да ли је порески закон, у наведеном смислу, Закон о професионалној рехабилитацији и запошљавању особа са инвалидитетом,<sup>16</sup> јер се надзор над применом закона дели међу више органа (чл. 46 до 48), министарства надлежног за послове запошљавања и Пореске управе, која по члану 47 врши контролу испуњавања обавеза запошљавања и наплату пенала, изричито се каже у складу са прописима о пореском поступку и пореској администрацији. Имајући у виду ова овлашћења Пореске управе, те да у вези тога она може бити подносилац захтева за покретање прекршајног поступка, а да се по Закону о пореском поступку појам пореских прекршаја везује за овлашћења Пореске управе, не треба по наведеном питању искључити ни овај закон и његове одредбе које се тичу прекршаја за које је надлежна Пореска управа, по новим законским решењима иначе поново надлежна за првостепени порески прекршајни поступак.

**Tomica DELIBAŠIĆ, PhD**  
High Magistrate Court

## SPECIAL LONGER LIMITATION PERIOD OF FINANCIAL OFFENCES

### Summary

*This article considers the question of the need for longer prescription periods of financial misdemeanors, as well as certain problematic legal and practical issues. Underline the question obsolete offences in general, the effect of sub-*

16 Закон о професионалној рехабилитацији и запошљавању особа са инвалидитетом (Сл. гласник РС, бр. 36/09).



*stantive and procedural limitations, general and special limitation periods and statutory rules relating thereto. There is a need of longer prescription periods of financial violations, including the nature and specificity of these offences. In particular we analyze the statute of limitations tax violations, the aspect ratio of the Law on Tax Procedure and Tax Administration and other tax laws, and conclude that this is a comparison of general and special tax laws. Therefore, the provisions of the Law on Tax Procedure and Tax Administration and apply for all applicable tax laws, which means that tax offences expire longer limitation periods, which makes sense legislative solution. However, the practice in this regard has no uniform approach, but there are different opinions.*

**Key words:** *question of limitation, general and specific deadlines, financial misdemeanors, tax regulation and violations, general and special tax procedure.*