



Програм обуке за судије прекршајних судова

ПРИМЕНА ПОРЕСКИХ ПРОПИСА

Београд, јун 2012.

САДРЖАЈ:

1. ДРЖАВА И ПОРЕЗИ (Уводно предавање)

Аутор: Дубравка Шокорац, судија Прекршајног суда у Крушевцу

2. ПОРЕСКИ ПРЕКРШАЈИ

Аутор: Марија Дрча-Угренић, Економски институт, Београд

3. ЗАКОН О ПОРЕЗУ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

Аутор: Дубравка Шокорац, судија Прекршајног суда у Крушевцу

4. ПРЕКРШАЈИ ПО ЗАКОНУ О ФИСКАЛНИМ КАСАМА

Аутор: Мирјана Стојановић, судија Прекршајног суда у Панчеву,
Одељење суда у Ковину

5. ИЗВОДИ ИЗ ПРАКСЕ ВИШЕГ ПРЕКРШАЈНОГ СУДА У ПРИМЕНИ ПОРЕСКИХ ПРОПИСА

Аутор: Мирослав Петровић, судија Вишег прекршајног суда

ДРЖАВА И ПОРЕЗИ

(Уводно предавање)

Аутор: Дубравка Шокорац, судија Прекршајног суда у Крушевцу

Крушевац, мај 2012.

ДРЖАВА И ПОРЕЗИ

1. УВОД

Пореска власт државе, која претпоставља њено право да уводи, утврђује и наплаћује порезе и друге јавне дажбине, од физичких и правних лица која се налазе под њеним фискалним суверенитетом, извире из устава, као највишег правног акта у једној земљи. У вршењу такве своје власти држава мора да обезбеђује правну сигурност и социјалну правду. Као антипод пореској власти стоји пореска дужност грађана и правних лица, која омогућава да се фискусу обезбеде порески (фискални) приходи. Једино кроз реализацију пореске дужности, конкретизоване кроз обавезу да се, не само плати порез, већ и да се предузму неке друге радње у циљу олакшавања утврђивања и наплате пореза (нпр. подношење пореске пријаве, обрачунавање пореза у случају законом прописаног самоопорезивања, вођење пословних евиденција, састављање финансијских извештаја и др), могуће је ефикасно функционисање државе и обезбеђивање јавних добара.

У теорији јавних финансија прави се разлика између две врсте јавних добара – чистих јавних добара и нечистих јавних добара. Чиста јавна добра, попут, на пример, националне одбране, унутрашње безбедности, судства, управе и сл, обележавају компатибилност у “потрошњи”, оличена кроз једнаку доступност њихове употребе за све припаднике једне друштвене заједнице. Сваки појединац има једнаку корист од употребе наведених јавних добара и нико не може бити искључен из њиховог коришћења. Нечиста јавна добра (нпр. образовање, здравствена заштита, путеви и др) могла би, у начелу, да се организују на тржишним принципима. Међутим, општи значај ове врсте добара, као и високи трошкови евентуалног искључивања одређеног круга лица из њиховог коришћења (нпр. када би се лица која нису платила накнаду искључила из коришћења неког пута), опредељују интерес државе да и ову врсту добара подједнако користе сви грађани.

Пошто, дакле, сви чланови друштвене заједнице имају право да користе јавна добра, они имају и дужност да, кроз плаћање пореза и других фискалних дажбина, обезбеде држави финансијска средства, како би “понуда” тих јавних добара од стране државе могла да буде ефикасна и што квалитетнија, а све то управо у интересу грађана – корисника јавних добара.

У том контексту, принцип једнакости грађана пред законом стоји у тесној вези са начелом (економске и социјалне) солидарности и принципом користи.

2. ОПШТОСТ ОПОРЕЗИВАЊА – УСЛОВ ЗА ПРАВИЧНО ОПОРЕЗИВАЊЕ

Једна од основних претпоставки демократије је једнакост свих грађана. Поставља се питање шта све треба разумети под појмом једнакости и докле она може да иде, а да не угрози слободу. Неспорна је, при томе, једнакост грађана пред законом. Не смеју постојати посебна права, нити посебни судови који би били надлежни само за поједине друштвене слојеве или групе лица. Правна држава мора да обезбеди једнаке изборе и могућности за све, јер уколико би социјални и економски услови били у већој мери неједнаки, слобода би могла да буде угрожена. Устав Србије предвиђа да су „пред Уставом и законом сви једнаки“ и да је „забрањена свака дискриминација, непосредна или посредна, по било ком основу, а нарочито по основу расе, пола, националне

припадности, друштвеног порекла, рођења, вероисповести, политичког или другог уверења, имовног стања, културе, језика, старости и психичког или физичког инвалидитета“. Ова генерална уставна одредба важи у свим областима, па тако и у сфери јавних финансија.

О потреби да се обезбеди равноправност грађана, у погледу њиховог једнаког законског третмана, говори и члан 14. Европске конвенције о људским правима, који налаже да права која су њоме зајемчена требало би да се уживају без дискриминације. Конвенција, наиме, прописује “забрану дискриминације, а нарочито по основу пола, расе, језика, религије, политичког и другог уверења, националног или социјалног порекла, имовинског стања или другог статуса”, с тим што допушта судовима да прошире примену и на неке друге разлоге који нису експлицитно наведени у поменутом члану Конвенције, а могли би да доведу до дискриминације (при чему се не може изаћи из оквира права гарантованих Конвенцијом).

Закон, према томе, мора да буде исти за све, без обзира на то да ли штити или кажњава. Он грађанима пружа могућност да уживају општу корист од јавних добара, обезбеђује њихова права, гарантује слободе, али их, исто тако, санкционише за повреде закона и других принудних прописа, па тако и у случајевима неиспуњавања пореских обавеза.

Једнакост пред (пореским) законом се обезбеђује кроз општост пореза, која претпоставља да сва лица, у границама своје пореске одговорности, морају да плаћају порезе управо зато што користе јавна добра. Резидентна лица (како физичка, тако и правна) плаћају порез на свој тзв. светски доходак/имовину, тј. доходак који су остварили, односно имовину коју поседују не само у земљи чији су резидент, него и у било којој другој земљи (тј. у земљама извора дохотка). Насупрот њима, нерезиденти плаћају порезе само на доходак који су остварили, односно на имовину коју поседују на територији државе чији резидент нису. Основни разлог за општост у опорезивању не лежи само у жељи фискаса да прикупи што већи износ јавних прихода, већ, пре свега, у томе да се обезбеди правично опорезивање. Општост искључује привилегије по било којем основу, и то како могуће индивидуалне (биолошке, духовне и материјалне) неједнакости међу људима, тако и друштвену стратификацију (по статусу, занимању, образовању, угледу и моћи).

3. ОДСТУПАЊЕ ОД ОПШТОСТИ ОПОРЕЗИВАЊА – ПОВРЕДА НАЧЕЛА ЈЕДНАКОСТИ?

Једнакост грађана је, ипак, релативан појам. Наиме, национална пореска законодавства, практично, свих земаља предвиђају различита пореска ослобођења, а да њима није нарушена општост. Изузећа и ослобођења од плаћања пореза се понекад признају управо да би се обезбедила правичност пореза. Мотиви који стоје иза ових мера пореске политике су различити, а пре свега економски, политички, социјални и пореско-технички. Тако су, на пример, чланови страних дипломатских и конзуларних представништава, због природе јавне функције коју обављају, ослобођени од плаћања пореза у држави у којој су акредитовани; јавне установе које се финансирају из буџета су ослобођене од пореза да се не би плаћао порез на средства која су установи трансферисана из буџета; правна лица која се оснивају и послују у економски недовољно развијеним подручјима земље су привремено ослобођена од опорезивања, и друго.

Допуштање одређеним субјектима да буду ослобођени од плаћања пореза не значи да је нарушена једнакост у опорезивању, пошто су такви порески уступци прописани законом и признају се само уколико обвезници испуњавају законом прописане критеријуме и услове. Илустрације ради, у српском пореском праву порески обвезник који средства остварена продајом непокретности уложи у решавање свог стамбеног питања, или стамбеног питања чланова своје породице, у року од 90 дана од дана продаје непокретности, ослобађа се плаћања пореза на капитални добитак. Он није непосредно привилегован у односу на остале пореске обвезнике који су продајом одређене непокретности такође остварили капитални добитак, али га нису утрошили за решавање стамбеног питања.

У питању није, дакле, нека посебна привилегија, већ погодност која је законом на једнак начин пружена свим пореским обвезницима, али под условом који је предвидео носилац пореске политике, а то је јасно опредељена намена оствареног прихода. Европски суд за људска права сматра да принцип једнакости (па ни код опорезивања) неће бити нарушен само:

1. уколико се ради о легитимном циљу политике државе и
2. уколико постоји разумна пропорционалност између употребљеног средства (нпр. пореског ослобођења) и намераваног циља.

Имајући у виду општу корист од плаћања пореза, о чему је напред било више речи, закључујемо да, упркос одредби члана 91. став 2. Устава Републике Србије, према којој је „обавеза плаћања пореза и других дажбина општа...“, овај захтев има смисла једино када су у питању порези.

4. МЕРИЛА ОДМЕРАВАЊА РАЗЛИКА У ОПОРЕЗИВАЊУ

Једнакост пред законом подразумева и једнакост пред порезом. Међутим, ту врсту једнакости у опорезивању није једноставно утврдити. Није спорно да би сви требало да учествују у плаћању пореза, али постоје различита схватања о томе колики би тај појединачни удео требало да буде. У настојању да се обезбеди равномерност у расподели пореског оптерећења, поставља се следећа дилема: да ли је способност плаћања такав критеријум за расподелу пореског терета који би обезбеђивао једнак третман када се ради о „повлачењу разлика у опорезивању“? Компаративна анализа неких уставних решења показује нам да способност плаћања јесте такав критеријум. У Уставу Немачке, на пример, способност плаћања није изричито наведена, али је у пракси Савезног уставног суда изведена из других уставних начела (принципа једнакости, принципа социјалне државе, принципа расподеле прихода између *Bunda, Ländera* и општина, и др). Насупрот томе, у Уставима Италије и Француске изричито се наводи да грађанин порез плаћа „у сразмери са својим средствима“, односно „у сразмери са својом способношћу“. Устав Републике Србије способност плаћања пореза (и других дажбина) везује за „економску моћ“. Могли бисмо да закључимо да способност плаћања представља, у извесном смислу, посебну примену општег принципа једнакости.

Термин „економска моћ“, који користи српски уставописац, није, по нашем мишљењу, адекватно одабран, јер може погрешно асоцирати на степен до којег појединци могу наметати своју вољу другима. Овде је, међутим, реч о економској способности,

израженој кроз економску снагу лица, да се фискалне дажбине (пре свега, порези) плаћају држави. И ту долазимо до дилеме на који начин најпотпуније исказати економску снагу. Неоспорно је да су објективне индиције економске снаге пореског обвезника његови доходак, имовина и потрошња. Али, да ли мерило економске снаге укључује још неке елементе? Легитимно је право свакога да одлучи како ће организовати свој пословни и приватни живот, и за које расположиве опције ће се у том смислу определити. Но, у исто време, такви његови избори имају утицаја и на висину пореза који плаћа. Илустрације ради, уколико се једно лице определи да највећи део дана ради на редовним, али и другим допунским пословима, чињеница је да ће он на тај начин увећати свој доходак, односно економску снагу, и за очекивати је да ће платити већи износ пореза. Друго лице, пак, одлучује да мало ради, задовољава се ниским примањима, али зато највећи део дана проводи у доколици. Порез који оно плаћа, према својој економској снази израженој кроз висину дохотка коју остварује, врло је мали у поређењу са порезом лица које уопште нема слободног времена. Ако би се пошло од тога да су економски потенцијали оба лица, у смислу њихове способности, образовања, здравља и сл, исти, да ли је онда правично за основ опорезивања узети размере искоришћености обвезникових могућности (оличене кроз остварени доходак), а не њихове економске потенцијале? У теорији јавних финансија се сматра да доходак није једини показатељ економске снаге једног лица, те да би њена права мерила требало да одразе целокупно благостање које обвезник може да постигне. Оно укључује и његову садашњу потрошњу, али и будућу потрошњу, односно штедњу, као и уживање у доколици. Међутим, овакво мерило, које би било свеобухватно, не може се на прави начин квантификовати. Примера ради, како бисмо могли да утврдимо и измеримо вредност доколице, у циљу одмеравања пореске снаге једног лица? Због тога се у пракси за индикаторе економске снаге узимају само они елементи који су мерљиви, а то су обвезников доходак, потрошња (у контексту индиректних пореза, попут пореза на додату вредност или акциза) и имовина. Способност плаћања представља, дакле, основни стандард за расподелу пореског терета међу пореским обвезницима: чак и у државама у којима је тај стандард записан у Уставу, одређена флексибилност је неопходна, кад год постоји оправдан разлог да се од ње одступи.

Правично опорезивање је, према томе, оно које се везује за економску снагу пореског обвезника. Таква идеја датира још од Русоа, Сеја и Џона Стјуарта Мила. Према теорији пореске способности, или органској теорији, „порези се плаћају услед припадности одређеној друштвеној заједници, а свако има дужност да извршењу задатака друштвене заједнице доприноси сразмерно својим способностима, које су изражене у његовом дохотку и имовини“.

У Србији је Уставни суд, тумачећи формулацију одредбе члана 91. став 2. Устава Републике Србије, указао да „Устав предвиђа само порезе као врсту фискалних дажбина, док остале дажбине не именује, већ препушта законодавцу да их определи по називу и уреди у целини“.

5. ЗАКЉУЧАК

Иако Устави прокламују једнакост грађана пред законом, а та једнакост обезбеђује владавину права у савременим демократским државама, могућности за потпуну примену овог принципа су релативизоване у пореском праву. Порески закони, по својој природи, праве одређене разлике, позивајући се на социјално-политичке, еколошке, административне или неке друге разлоге.

ПОРЕСКИ ПРЕКРШАЈИ

Аутор: Марија Дрча-Угренић, Економски институт, Београд

Београд, 23. мај 2012.

ПОРЕСКИ ПРЕКРШАЈИ

1. УВОД

Од 01. јануара 2010. године, у надлежности прекршајних судова је и одлучивање о пореским прекршајима.

Порески прекршаји представљају веома комплексну област од великог значаја за грађане, привреду и државу у целини.

Према **Закону о пореском поступку и пореској администрацији** (у даљем тексту: **ЗППА**), порески прекршаји су прекршаји прописани овим и другим пореским прописима. Ова дефиниција отежава поступање у прекршајном поступку за повреду пореских прописа, јер су неке радње квалификоване као прекршај у овом Закону, али и у другим пореским – тзв. материјалним прописима, на више начина и са различито прописаним санкцијама.

Наиме, ЗППА је, између осталог, процесни порески закон којим је уређен поступак опорезивања, у оном делу у коме се не примењују правила управног поступка.

Према овом закону, порески прекршаји су подељени на следећи начин:

А) Прва подела је **према категоријама извршилаца** пореских прекршаја:

1. прекршаји правних лица и предузетника,
2. прекршаји физичких лица,
3. прекршаји пореских посредника и других пореских дужника,
4. прекршаји одговорних лица у пореској управи.

Б) Друга класификација пореских прекршаја у овом закону је **према врстама повреде** прописа, и то:

1. неподношење пореске пријаве, необрачунавање и неплаћање пореза,
2. пријављивање мањих износа пореза,
3. давање нетачних података у пореској пријави,
4. остали порески прекршаји правних лица и предузетника.

Материјални порески прописи уређују поједине врсте пореза – обвезника, основицу, стопу ослобођења и олакшице, а делимично и начин обрачунавања и плаћања пореске обавезе (поступак испуњења пореске обавезе).

2. СПИСАК ПОРЕСКИХ ЗАКОНА :

1. **Закон о порезу на доходак грађана** (Сл.гласник РС. Бр. 24/01, 80/02, 80/02-др. закон, 135/04, 62/06, 65/06-испр., 31/09, 44/09, 18/10, 50/11 и 91/11-одлука УС)
2. **Закон о порезу на добит правних лица** (Сл.гласник РС, бр.25/01, 80/02, 80/02-др. закон, 43/03, 84/04, 18/10 и 101/11)

3. **Закон о порезима на имовину** (Сл.гласник РС,бр. 26/01, Сл.лист СРЈ, бр. 42/02 – Одлука СИС и Сл.гласник РС, бр. 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11 и 78/11)
4. **Закон о доприносима за социјално осигурање** (Сл.гласник РС, бр. 84/2004, 61/2005, 62/2006, 5/2009, 52/2011 и 101/2011)
5. **Закон о акцизама** (Сл.гласник РС, бр. 22/2001, 73/2001, 80/2002, 43/2003, 72/2003, 43/2004, 55/2004, 135/2004, 46/2005, 101/2005 – др. закон, 61/2007, 5/2009, 31/2009, 101/2010, 43/2011 и 101/2011)
6. **Закон о фискалним касама** (Сл.гласник РС, бр. 135/2004)
7. **Закон о пореском поступку и пореској администрацији** (Сл.гласник РС, бр. 80/02, 84/02-испр, 7/03, 55/04, 61/05, 85/05-др.закон, 62/06-др. закон, 63/06-испр.др. закона, 61/07, 20/09, 72/09 – др.закон, 53/2010, 101/2011 и 2/2012-испр)
8. **Закон о порезу на додатну вредност** (Сл.гласник РС, бр.84/04, 86/04, 61/05 и 61/07)
9. **Закон о порезима на употребу и држање добара** (“Сл. гласник РС”, бр. 26/01, 80/02, 43/04, 31/09, 101/10, 24/11 и 100/11- усклађ. дин. износи)

Као што се из наведеног прегледа закона може видети, порески закони су подложни веома честим изменама и допунама, што такође отежава њихову примену, и потенцијално повећава број прекршилаца закона, односно учесталост пореских прекршаја.

Пореска материја није регулисана само законима, него и многобројним подзаконским актима, као и мишљењима министарства финансија. Ова „мишљења“ су својеврсна тумачења и објашњења које Министарство даје као одговоре на питања заинтересованих лица (пореских обвезника). Овако опширна законска и подзаконска регулатива, као и наведена мишљења Министарства, у великој мери утичу на пореску праксу, а сходно томе и на правну сигурност пореских обвезника, поступање пореских органа, а такође могу да утичу и на поступање у прекршајном поступку по пореским стварима.

Илустрације ради, само за примену Закона о порезу на додатну вредност донето је 25 подзаконских аката и 1853 мишљења Министарства финансија.

За примену осталих пореских прописа донето је 15 уредби, 75 правилника и 14 упутстава.

У пореским прописима, 384 норме санкционисане су запрећеним прекршајним казнама, према следећем:

3. ПРЕГЛЕД ПОРЕСКИХ ПРЕКРШАЈА ПО ПОРЕСКИМ ЗАКОНИМА

1. Закон о порезу на доходак грађана, 20 врста прекршаја због повреде 42 норме;
2. Закон о порезу на добит правних лица, 8 врста прекршаја због повреде 16 норми;
3. Закон о порезима на имовину, 5 врста прекршаја због повреде 7 норми;

4. Закон о доприносима за социјално осигурање, 7 врста прекршаја због повреде 26 норми;
5. Закон о акцизама, 17 врста прекршаја због повреде 17 норми;
6. Закон о фискалним касама, 51 врста прекршаја због повреде 113 норми;
7. Закон о пореском поступку и пореској администрацији, 75 врста прекршаја због повреде 127 норми;
8. Закон о ПДВ-у, 18 врста прекршаја због повреде 27 норми;
9. Закон о порезима на употребу и држање добара, 7 врста прекршаја због повреде 9 норми;

4. НЕКИ ПРЕКРШАЈИ ИЗ ЗАКОНА О ПОРЕСКОМ ПОСТУПКУ И ПОРЕСКОЈ АДМИНИСТРАЦИЈИ

Члан 177. ЗППА

Санкционише неиспуњавање обавеза у погледу подношења пријаве, обрачунавања и плаћања пореза у различитим комбинацијама.

Починилац прекршаја:	правно лице или предузетник
Прекршајна радња:	ако не поднесе пријаву, не обрачуна и не плати порез у року
Запрећена казна:	15-20% пореза, најмање 100.000 правно лице, најмање 12.500 предузетник
Починилац прекршаја:	правно лице или предузетник
Прекршајна радња:	ако не поднесе пријаву, обрачуна али не плати порез у року
Запрећена казна:	10-15% пореза, најмање 100.000 правно лице, најмање 10.000 предузетник
Починилац прекршаја:	правно лице или предузетник
Прекршајна радња:	ако поднесе пријаву, обрачуна али не плати порез у року
Запрећена казна:	5-10% пореза, најмање 100.000 правно лице, најмање 10.000 предузетник
Починилац прекршаја:	правно лице или предузетник
Прекршајна радња:	ако не поднесе пријаву, али обрачуна и плати порез у року
Запрећена казна:	1-5% пореза, најмање 100.000 правно лице, најмање 10.000 предузетник
Починилац прекршаја:	правно лице или предузетник
Прекршајна радња:	ако не поднесе пријаву за самоопорезивање

Запрећена казна: 15-20% пореза, најмање 100.000 правно лице, најмање 12.500 предузетник

Починилац прекршаја: одговорно лице у правном лицу

Запрећена казна: за све 5.000-50.000

Члан 178. ЗППА

Санкционише неправилно обрачунавање пореза у пореској пријави

Починилац прекршаја: правно лице или предузетник

Прекршајна радња: ако мање обрачуна порез у пореској пријави

Запрећена казна: 1% разлике између исправног и погрешног износа, најмање 100.000 правно лице и најмање 10.000 предузетник

5% разлике, ако је разлика 5-25% исправног износа, најмање 100.000 правно лице и најмање 10.000 предузетник

15% разлике, ако је разлика 25-50% исправног износа, најмање 100.000 правно лице и најмање 10.000 предузетник

25% разлике, ако је разлика већа од 50% исправног износа, најмање 100.000 правно лице и најмање 15.000 предузетник

Починилац прекршаја: одговорно лице у правном лицу

Запрећена казна: за све 5.000- 50.000

Члан 178.а ЗППА

Санкционише давање нетачних података у пореској пријави, које је за последицу имало мање утврђени порез.

Починилац прекршаја: правно лице или предузетник

Прекршајна радња: ако пријави нетачне податке и због тога мање обрачуна порез у пореској пријави

Запрећена казна: 1% разлике између исправног и погрешног износа, најмање 100.000 правно лице и најмање 10.000 предузетник.

5% разлике, ако је разлика 5-25% исправног износа, најмање 100.000 правно лице и најмање 10.000 предузетник.

15% разлике, ако је разлика 25-50% исправног износа, најмање 100.000 правно лице и најмање 10.000 предузетник.

25% разлике ако је разлика већа од 50% исправног износа, најмање 100.000 правно лице и најмање 15.000 дин предузетник.

Починилац прекршаја: одговорно лице у правном лицу

Запрећена казна: за све 5.000- 50.000

Члан 179. став 1. тачка 3.

Санкционише неподношење, или неблаговремено подношење, пореске пријаве за порезе по одбитку и информативне пореске пријаве.

Починилац прекршаја: правно лице

Запрећена казна: 100.000 до 600.000 динара

Истовремено постоје и **одредбе у материјалном пропису**, на пример **Закон о порезу на доходак грађана**, које санкционишу, истоветно или врло слично, противправно поступање. Тако на пример:

Члан 166. ЗПДГ

Став 1. тачка 1. санкционише неиспуњавање обавезе исплатиоца по основу обрачунавања, обустављања и уплаћивања пореза по одбитку.

Починилац прекршаја: правно лице

Прекршајна радња: не обрачуна, не обустави и не уплати, или погрешно обрачуна, порез по одбитку.

Запрећена казна: 100.000-1.000.000, плус двоструки до десетоструки износ пореског дуга, а најмање 100.000 ако је ИЗБЕГНУТО плаћање пореза.

Починилац прекршаја: одговорно лице у правном лицу.

Запрећена казна: за све 5.000-50.000

Починилац прекршаја: одговорно лице у државном органу или органу локалне самоуправе.

Запрећена казна: за све 5.000-50.000

Починилац прекршаја: предузетник

Запрећена казна: 50.000-500.000, плус двоструки до десетоструки износ пореског дуга ако је ИЗБЕГНУТО плаћање пореза.

Напред наведени примери законских одредаба дати су са циљем да се укаже на потенцијалне несагласности у примени пореских прописа, па тако и у санкционисању противправног понашања у пореским стварима. Отклањање ових проблема омогућило би адекватнију правну квалификацију пореских прекршаја.

5. РЕЗИМЕ

Надлежност прекршајних судова за решавање о пореским прекршајима представља нову, велику одговорност и обавезу ових судова за спровођење законитости у области опорезивања, која је веома значајна за сва правна лица, грађане и државу у целини.

У тексту се указује на веома комплексну регулативу у домену пореског права, и наводе подаци о постојећим законским и подзаконским актима из пореске области, као и на број и структуру пореских прекршаја прописаних тим законима. Такође се указује на потребу усаглашавања те регулативе, са циљем што адекватнијег санкционисања противправног понашања у овој области.

ЗАКОН О ПОРЕЗУ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

Аутор : Дубравка Шокорац, судија Прекршајног суда у Крушевцу

Крушевац, мај 2012.

ЗАКОН О ПОРЕЗУ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

1. УВОД

Законом о порезу на доходак грађана уводи се у порески систем Републике Србије нови фисклани облик којим се на глобалан начин опорезује доходак физичких лица, а напушта цедуларни систем опорезивања који је до 31.12.1991. године био на снази.

Синтетичко – глобално опорезивање дохотка физичких лица полази од идеје да би сви нето приходи пореског обвезника требало да се саберу и погоде једним порезом, чија ће стопа зависити од висине пореске основице. Другим речима, стопе синтетичког пореза на доходак су прогресивне. Такав порез је субјективног карактера, јер висина обавезе зависи и од обвезникових личних и породичних прилика, попут броја издржаваних чланова породице.

У домену прерасподеле дохотка, глобално опорезивање има значајне предности над некадашњим цедуларним опорезивањем јер омогућује да расподела пореског терета буде у складу са економском снагом пореских обвезника. Стопе синтетичког пореза су, као што је већ речено, прогресивне, а у систему се налазе решења којима се висина пореске обавезе доводи у зависност од личних и породичних прилика пореског обвезника.

До преласка на синтетички порез на доходак грађана не долази се, међутим, само због тога да би се у том важном сегменту порески систем Србије ускладио са савременим европским системима, већ се Законом о порезу на доходак грађана обезбеђује постизање следећих циљева:

А) сви порези, доприноси и друге дажбине, који су до доношења Закона о порезу на доходак теретили „личне дохотке“, накнаду од ауторских права, патената и техничких унапређења, приходе од имовине и добитак од игара на срећу, укидају се и подводе под овај порез. Једини изузетак од овог правила представљају доприноси за социјално осигурање (пензијско и инвалидско осигурање, здравствено осигурање и осигурање од незапослености) који у новом фискалном систему задржавају самосталност.

На овај начин фискални ефекти пореза уопште и посебно, пореза које плаћају грађани, битно ће се увећати приближавајући се оним нивоима који се срећу у развијеним тржишним привредама. То ће држави омогућити вођење примереније пореске политике јер досадашњи покушаји нису могли давати жељене резултате, пошто су размере пореза биле скоро занемарљиве у поређењу са доприносима и другим дажбама о којима су се све одлуке доносиле изван буџетског контекста.

Б) Други важан циљ који се постиже увођењем пореза на доходак грађана је пребацивање значајнијег дела пореског терета са привреде на становништво.

Порез на доходак грађана искључиво оперише бруто величинама. Порески обвезник је дужан да, примера ради, своју годишњу бруто зараду укључи у пореску основицу. Како се годишња пореска пријава подноси по истеку године за коју се порез утврђује, током године се, по одбитку, врши наплата аконтационог пореза на лична примања. Исплатилац је дужан да за сваког обвезника, и за сваки појединачно

исплаћени приход, утврди и наплати аконтациони порез и да приликом сваке исплате изда примерак обрачуна бруто прихода, евентуалних олакшица и трошкова, као и по одбитку наплаћених доприноса за социјално осигурање и аконтационог пореза. Исто тако, он је по истеку године дужан да обвезнику изда збирни податак по овим ставкама. На тај начин ће обвезник имати представу о томе колики је бруто износ његових личних примања, а свака промена стопе пореза или доприноса непосредно ће се одразити на висину расположивог дохотка.

- В)** Трећи циљ који се жели постићи увођењем пореза на доходак грађана је успостављање свеобухватности пореске обавезе. Практично, сва лица која остварују приходе постају порески обвезници; круг лица, односно примања, изузетих од ослобођења и олакшица, који су у ранијем цедуларном систему били веома бројни, веома је сужен, тако да су доношењем закона, ослобођења и олакшице сведени на минимум и везани су за строго дефинисане критеријуме. На тај начин се, успостављањем широке пореске основице, омогућује да пореске стопе буду сразмерно ниске.
- Г)** Свеобухватност пореске обавезе обезбеђује и већу ефикасност у алокацији економских ресурса, јер нестају бројна ослобођења и олакшице којима је држава до сада стварала разлику у условима привређивања.
- Д)** Порез на доходак грађана, својим прогресивним стопама, обезбеђује да се порески терет равномерније распоређује, другим речима, принцип да се порез плаћа сразмерно економској снази обвезника постаје ближи реалности. Уколико се у обзир узму и одбици од основице на име личног ослобођења, ослобођења за издржаване чланове породице, ослобођења за стара лица или умањења обрачунатог пореза за пензионере, може се констатовати да ће порез на доходак грађана бити правичнији од досадашњег пореза.
- Ђ)** Коначно, задатак пореза на доходак грађана је да допринесе изградњи пореске свести и културе код грађана Републике Србије. Наиме, систем који је важио пре доношења закона претежно се ослањао на порезе и доприносе из личних доходака, и на порезе на промет, и велику већину грађана држао у погрешном уверењу да не плаћају никакве порезе јер су те дажбине биле скривене (порез на промет у цени, а порези и доприноси из личних доходака у „бруто личном дохотку“). Доводећи обвезнике у непосредан контакт са пореским органима, закон о порезу на доходак доприноси, између осталог, да грађани убудуће буду свесни свог статуса обвезника.

Иначе, порез на доходак грађана плаћају, у складу са одредбама закона, физичка лица која остварују доходак, и опорезивање дохотка грађана уређује се искључиво законом, а пореска ослобођења и олакшице такође се могу уредити само законом о порезу на доходак грађана. Сходно одредбама Закона, порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак. Реч је, према томе, о порезу чији је обвезник увек физичко лице, чак и у случају када доходак својим пословањем остварује правно лице.

Порез на доходак грађана плаћа се на приходе из свих извора, сем оних који су посебно изузети законом.

Опореживи приходи представљају разлику између бруто прихода, који је по неком од основа остварио порески обвезник, и трошкова које је имао при њиховом остваривању и очувању.

Доходак представља збир опореживих прихода остварених у календарској години.

Порезу на доходак грађана подлежу следеће врсте прихода:

- Зараде,
- Приходи од пољопривреде и шумарства,
- Приходи од самосталних делатности,
- Приходи од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине,
- Приходи од капитала,
- Приходи од непокретности,
- Капитални добици,
- Остали приходи.

Наведени приходи опорезују се, било да су остварени у новцу, у натури, чињењем или на други начин, и овакав приступ би требало да спречи настављање раширене праксе по којој се, ради избегавања плаћања пореза, приходи реализују у не-новачном облику. Бројне су могућности да се приходи реализују у форми која није новчана, и то у натури – бонови за топли оброк; чињењем, ако се закупнина стана, уместо у новцу, плаћа услугама које купац чини закуподавцу (одржава му стан, снабдева га храном и слично), и на други начин: ако поверилац не наплати дуг од дужника, већ потраживаним износом плати услугу коју му је дужник, порески обвезник, учинио.

На поједине врсте прихода које су наведене, порез на доходак грађана плаћа се:

1. по одбитку од сваког појединачног прихода,
2. на основу решења надлежног пореског органа.

Годишњи порез на доходак грађана плаћа се по решењу надлежног пореског органа на доходак остварен у календарској години, а порески обвезник је физичко лице које је по одредбама закона дужно да плати порез.

Обвезник пореза на доходак грађана је резидент Републике Србије за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави.

Резидент републике, у смислу овог закона, јесте физичко лице које:

1. на територији републике има пребивалиште или центар пословних и животних интереса;
2. на територији републике непрекидно, или са прекидима, борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње, или се завршава, у односној пореској години;
3. резидент републике је и физичко лице које је упућено у другу државу ради обављања послова за физичко или правно лице – резидента републике или за међународну организацију.

Обвезник пореза на доходак грађана је и физичко лице које није резидент, за доходак остварен на територији републике.

Принцип да се порез на доходак грађана плаћа на нето приходе из свих извора, сем оних који су посебно изузети, указује да је неопходно посебно навести примања која имају статус изузимања из дохотка. У складу са начелом на коме почива фискална реформа, а које гласи да је пореска обавеза свеобухватна, удео оваквих изузимања би требало да буде веома сужен.

Не плаћа се порез на доходак грађана на примања остварена по основу:

1. Прописа о правима ратних инвалида;
2. Родитељског и дечијег додатка;
3. Накнаде за туђу помоћ и негу и накнада за телесно оштећење,
4. Накнаде за време незапослености;
5. Материјалног обезбеђења у складу са законом;
6. Накнаде из здравственог осигурања осим накнаде зараде – плате,
7. Накнаде из осигурања имовине;
8. Накнаде материјалне и нематеријалне штете;
9. Накнаде помоћи у случају смрти запосленог, члана његове породице и пензионисаног радника – до 50.660,00 динара;
10. Помоћи због уништења или оштећења имовине услед елементарних непогода или других ванредних догађаја;
11. Организовања социјалне и хуманитарне помоћи;
12. Стипендије и кредита ученика и студената у месечном износу од 8.685,00 динара;
13. Накнаде за исхрану – хранарине коју спортистима аматерима исплаћују аматерски клубови у месечном износу до 7.237,00 динара;
14. Накнада и награда за рад осуђених лица и малолетних починилаца кривичних дела у казнено-поравним установама;
15. Накнада и награда за рад пацијената у психијатријским установама;
16. Накнада за рад лица у органима за спровођење избора или за попис становништва;
17. Пензија и инвалиднина које се остварују по основу права из обавезног пензијског и инвалидског осигурања, односно војног осигурања;
18. Отпремнине код одласка у пензију – до износа који је као најнижи утврђен законом којим се уређује рад;
19. Отпремнине, односно, новчане накнаде које послодавац исплаћује запосленом за чијим је радом престала потреба;
20. Новчаних накнада које се исплаћују лицу коме престаје радни однос у процесу рационализације у складу са законом;
21. Накнада за рад хранитеља и накнада за издржавање корисника у хранитељској породици;
22. Накнада коју, у складу са прописима који уређују војску Србије, исплаћују војницима, студентима војних академија, ученицима средњих војних школа и слушаоцима школа за резервне војне офицере;
23. Накнада која се, у складу са прописима који уређују унутрашње послове, исплаћују ученицима средње школе унутрашњих послова;

24. Премија, субвенција, регреса и других средстава која се, у сврху подстицања развоја пољопривреде, исплаћују из буџета републике;
25. ПДВ надокнаде, која се исплаћује лицима која су обвезници пореза на приходе од пољопривреде и шумарства на катастарски приход;
26. Награда ученицима и студентима оствареним за постигнуте резултате током школовања и образовања.

Изддржаваним чановима породице, у смислу овог закона, сматрају се следећа лица која обвезник издржава:

1. Малолетна деца, односно усвојеници;
2. Деца, односно усвојеници, на редовном школовању или за време незапослености, ако са обвезником живе у домаћинству;
3. Унуци, ако их родитељи не издржавају, и ако живе у домаћинству са обвезником;
4. Брачни друг;
5. Родитељи, односно усвојиоци.

У закону је садржан низ одредби везаних за обавезу правних лица према пореском органу. Прекршај тих обавеза санкционисан је као прекрашај уз запрећене новчане казне за правно и одговорно лице у правном лицу.

Казненим одредбама члана 166. став 1. Закона о порезу на доходак грађана прописана је новчана казна, и то тачком 1, за прекршај правног лица, уколико не обрачуна, не обустави и не уплати, или погрешно обрачуна, порез по одбитку.

Иначе, порез на доходак може да се плаћа на два начина: по одбитку и по решењу пореског органа.

„По одбитку“ - у пракси значи да исплатилац прихода (правно лице или предузетник), приликом исплате неког прихода, физичком лицу обрачунава порез на доходак грађана и тај порез пријављује пореској управи преко пореске пријаве.

По одбитку од сваког појединачног оствареног прихода утврђују се, и плаћају, порези на следеће приходе:

1. Зараде;
2. Приходе од ауторских и сродних права и права индустријске својине, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник;
3. Приходе од капитала;
4. Приходе од непокретности, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник;
5. Приходе од давања у закуп покретних ствари, ако је исплатилац прихода правно лице;
6. Добитке од игара на срећу;
7. Приходе од осигурања лица;
8. Приходе спортиста и спортских стручњака;
9. Остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице.

Порез по одбитку утврђује се применом прописаних стопа, и то за сваку исплату зарада, односно осталих прихода на које се обрачунава и плаћа порез по одбитку. Исплатилац подноси пореској управи пореску пријаву која садржи информације о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку, са називом и бројем уплатног рачуна јавних прихода на које се тај порез плаћа, те је пропуст исплатиоца да не обрачуна, не обустави и не уплати, или погрешно обрачуна порез по одбитку, радња која је Законом о порезу на доходак грађана прописана као прекршај.

Казненим одредбама члана 166. став 1. тачка 2. прописана је одговорност правног лица уколико обвезнику не изда обрачун са подацима о исплаћеним приходима на које се порез плаћа по одбитку.

Наиме, порез по одбитку од сваког појединачно оствареног прихода, за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћен приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода.

Исплатилац је дужан да обвезнику, приликом сваке исплате, као и по истеку године, изда обрачун са подацима о бруто приходу, трошковима, опорезованом приходу, олакшицама, плаћеним доприносима за социјално осигурање и плаћеном порезу.

Одредбама члана 166. став 1. тачка 3. Закона о порезу на доходак грађана прописана је одговорност правног лица у случају да не достави пореској управи, у прописаном року, пријаву за упис у регистар исплатилаца прихода интерпретаторима за организовање и извођење естрадних програма забавне и народне музике или других забавних програма. Исплатиоцима прихода не сматрају се физичка лица која за сопствене потребе, и потребе своје породице, ангажују интерпретаторе и друга ангажована лица, већ само правна лица и предузетници и други субјекти – исплатиоци прихода.

Исплатиоци прихода, по основу естрадних програма забавне и народне музике, и других забавних програма који су прописани законом на које се плаћа порез по одбитку, достављају Пореској управи пријаву за упис у регистар исплатилаца прихода по основу естрадних програма, забавне и народне музике, као и обавештење о закљученим уговорима о извођењу естрадних програма забавне и народне музике и других забавних програма. Образац који се односи на пријаву за упис у регистар исплатилаца прихода (РИП), по основу естрадних програма забавне и народне музике и других забавних програма, подноси се у року од 15 дана од дана уписа у одговарајући регистар код надлежног органа.

Тачка 4. става 1. члана 166. Закона о порезу на доходак грађана - Овим чланом је прописана одговорност правног лица ако са интерпретатором, менаџером или другим ангажованим лицем, на извођењу естрадног програма забавне и народне музике или другог забавног програма, не закључи уговор, или ако пореској управи у прописаном року не достави писмено обавештење о закљученим уговорима.

Наиме, Пореска управа води регистар исплатилаца прихода по основу естрадних програма забавне и народне музике и других забавних програма, на које се порез плаћа по одбитку.

Исплатиоцима прихода, у смислу овог закона, сматрају се:

1. правна и физичка лица која обављају регистровану делатност из области угоститељства, туризма, посредовања и других делатности, а у својим, или закупљеним објектима организују извођење естрадних програма забавне и народне музике или других забавних програма;
2. правна и физичка лица регистрована за делатност производње и емитовања радио и телевизијског програма која производе и емитују телевизијски програм забавне и народне музике, забавни, колажни, новогодишњи и слични програм, без обзира да ли им је издата или не, дозвола за емитовање програма, у складу са законом којим се уређује обављање радио-дифузне делатности;
3. Правна и физичка лица која обављају регистровану делатност, савези, удружења, организације, заједнице, месне заједнице и слични субјекти који у својим, или закупљеним објектима, или на другим местима, организују концерте, културно-уметничке, туристичке, и друге сличне манифестације и приредбе на којима се изводе естрадни програми забавне и народне музике, новогодишњи и други слични забавни програми, или друге забавне приредбе.

Наведени исплатиоци прихода дужни су да са интерпретатором и другим лицем ангажованим на извођењу естрадног програма забавне и народне музике, или другог забавног програма, закључи уговор, и да Пореској управи, до петог у месецу, достављају писмена обавештења о закљученим уговорима у претходном месецу.

Тачка 4а. члана 166. став 1. Закона о порезу на доходак грађана - Наведеном тачком прописује се одговорност правног лица уколико Пореској управи, према месту свог седишта, не поднесе пријаву за упис у регистар правних и физичких лица, државних органа и организација, органа и организација јединица територијалне аутономије и локалне самоуправе, и других органа и организација у којима се исплаћују зараде, односно плате, у року од 8 дана од дана уписа у одговарајући регистар код надлежног органа.

Пореска управа води регистар правних и физичких лица, државних органа и организација, органа и организација јединица територијалне аутономије и локалне самоуправе и других органа и организација у којима се исплаћују зараде, односно плате, а сви они се под једним именом називају послодавци.

Новоосновани послодавац дужан је да Пореској управи, према месту свог седишта, поднесе пријаву за упис у регистар, у року од 8 дана од дана уписа у одговарајући регистар код надлежног органа.

Послодавци достављају евиденциону пријаву надлежној организационој јединици Пореске управе према месту свог седишта, односно пребивалишта, док послодавац – правно лице, који је према обиму својих пореских обавеза сврстан у велике пореске обвезнике, доставља евиденциону пријаву организационој јединици пореске управе надлежној за велике пореске обвезнике.

Евиденициона пријава подноси се у писаном облику, непосредно или поштом-препоручено, на одговарајућем образцу ЕРП који садржи податке о подносиоцу пријаве, и то за идентификацију, и о обављању делатности.

У случају када после извршеног уписа у регистар послодаваца дође до измене података који су били исказани у евиденционој пријави – образац ЕРП, послодавац је дужан да надлежној организационој јединици Пореске управе поднесе нову евиденциону пријаву са попуњеним подацима који су измењени, најкасније у року од 5 дана од дана настанка промене.

Ставом 2. члана 166. Закона о порезу на доходак грађана, као и ставом 6 – прописано је кажњавање за прекршај правног лица, као и предузетника, који су прекршајним радњама из става 1. члана 166. избегли плаћање пореза, и то **за правна лица од двоструког до десетоструког износа пореског дуга, а најмање 100.000,00 динара, док је за предузетнике прописана најмања казна од 50.000,00 динара, односно новчана казна од двоструког до десетоструког износа пореског дуга.**

ГОДИШЊИ ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

Законом о порезу на доходак грађана, и само њиме, регулисано је питање пореза на доходак грађана.

Сходно закону, опорезивању подлежу приходи из свих извора, осим законом посебно изузети, било да су остварени у новцу, у натури, чињењем или на други начин.

Опорезиви приход представља разлику између бруто прихода и трошкова које је имао порески обвезник при њиховом остваривању и очувању.

Врсте прихода су следеће:

- зараде;
- приходи од пољопривреде и шумарства;
- приходи од самосталних делатности;
- приходи од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине;
- приходи од капитала;
- приходи од непокретности;
- **капитални добици;**
- остали приходи.

Доходак, у смислу Закона о порезу на доходак грађана, представља збир опорезивих прихода остварених по неком од горњих основа, остварених у календарској години.

Дакле, календарска година је истекла, тако да је први квартал текуће године време за пријављивање и плаћање пореза по овом закону.

КРАЈЊИ РОК ЗА ПОДНОШЕЊЕ ПОРЕСКЕ ПРИЈАВЕ ЈЕ 15. МАРТ ТЕКУЋЕ ГОДИНЕ.

Иначе, ПРИХОДИ ОД ПОЉОПРИВРЕДЕ, ПРИХОДИ ОД КАПИТАЛА (камате, дивиденде-члан 61-65), КАПИТАЛНИ ДОБИЦИ (члан 72-80) И ДОБИЦИ ОД ИГАРА НА СРЕЋУ (члан 83) НЕ ПРЕДСТАВЉАЈУ ДОХОДАК ЗА ОПОРЕЗИВАЊЕ ПО ОСНОВУ ГОДИШЊЕГ ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ГРАЂАНА.

Такође, опорезиви приходи од ауторских и сродних права индустријске својине, опорезиви приход спортиста и спортских стручњака, и опорезиви други приходи из члана 85. Закона – **УМАЊУЈУ СЕ ЗА ПОРЕЗЕ И ДОПРИНОСЕ ЗА ОБАВЕЗНО СОЦИЈАЛНО ОСИГУРАЊЕ ПЛАЋЕНЕ У РЕПУБЛИЦИ**, на терет лица које је остварило зараду, и то **ДО ИЗНОСА ПЛАЋЕНИХ НА ТЕРЕТ ЛИЦА КОЈЕ ЈЕ ОСТВАРИЛО ЗАРАДУ**.

ПОДНОШЕЊЕ ПРИЈАВЕ

Пореску пријаву обвезник је дужан да поднесе пореском органу на чијој територији обвезник има пребивалиште.

Обвезник годишњег пореза на доходак грађана дужан је да за остварени доходак у години за коју се врши утврђивање пореза, поднесе пореску пријаву са тачним подацима.

Физичка лица – резиденти, укључујући и странце – резиденте, која су, конкретно у 2011. години, остварила приход на територији Републике Србије, по свим основама, у износу **преко ТРОСТРУКОГ ИЗНОСА ПРОСЕЧНЕ ГОДИШЊЕ ЗАРАДЕ ПО ЗАПОСЛЕНОМ ИСПЛАЋЕНЕ У РЕПУБЛИЦИ У 2011. ГОДИНИ**, а то значи остварен приход преко 1.898.388,00 динара, дужна су да пријаве годишњи порез на доходак најкасније до 15. марта 2012. године.

Чланом 168. Закона о порезу на доходак грађана, прописана је новчана казна од 5.000,0 до 50.000,00 динара:

- ако обвезник- физичко лице не поднесе пореску пријаву у прописаном року;
- или је не поднесе надлежном пореском органу;
- или у пријави не наведе тачне податке од којих зависи висина пореза.

Пореска пријава подноси се на образцу ППДГ 5 који је прописан Правилником о образцима пореских пријава за утврђивање пореза на приходе грађана.

Чланом 168. став 1. тачка 2. Закона о порезу на доходак грађана прописана је новчана казна од 500,00 динара до 10.000,00 динара за физичко лице ако:

- не обрачуна и не уплати порез на зараду и друге приходе на које се порез плаћа по одбитку,
- ако надлежном пореском органу не достави потврду да је порез обрачунао и уплатио исплатилац прихода.

Обвезник пореза на доходак грађана који остварује зараде и друге приходе у / или из друге државе, код дипломатског или конзуларног представништва стране државе, односно међународне организације, или код представника и службеника таквог представништва, односно организације, дужан је да сам обрачуна и уплати порез по одбитку ако порез не обрачуна и уплати исплатилац прихода.

Обвезник пореза на доходак грађана **је, сходно члану 7. став 1. Закона**, резидент Републике Србије, за доходак остварен на територији Републике и у другој држави. У смислу закона, резидентом републике сматра се физичко лице које на територији

републике има пребивалиште или центар пословних и животних интереса, као и физичко лице које непрекидно, или са прекидима, на територији републике борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци, који почиње или се завршава у односној пореској години.

Дакле, у конкретном случају, порески обвезник је физичко лице, резидент републике, који остварује зараду на територији републике или у иностранству, независно од тога да ли је исплатилац домаће (резидентно) или страно (нерезидентно) правно лице.

Сагласно закону, обвезник је дужан да пореском органу, надлежном према месту свог пребивалишта, односно боравишта, најкасније у року од 15 дана од дана када је примио приходе, достави пореску пријаву на образцу **ППОПО** – пореска пријава о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку и припадајућим доприносима на зараду – другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника, који је прописан Правилником о обрасцу и пореској пријави о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку и припадајућим доприносима од стране физичког лица као пореског обвезника.

Уколико обвезник, резидент републике, оствари доходак у другој држави, на који је плаћен порез у тој држави, на рачун пореза на доходак грађана утврђеног према одредбама овог закона, одобрава му се порески кредит у висини пореза на доходак плаћеног у тој држави, са тим да порески кредит не може бити већи од износа који би добио применом одредаба овог закона на доходак остварен у другој држави.

Иначе, пореску пријаву о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку доставља физичко лице, као порески обвезник, када сам обрачунава и уплаћује порез на доходак грађана по одбитку, и то на зараде и друге врсте прихода које остварује, **сходно члану 107.** Закона о порезу на доходак грађана.

Чланом 168. Закона о порезу на доходак грађана прописано је да ће се казнити за прекршај обвезник, физичко лице, ако не изврши уплату пореза, или не изврши уплату у прописаном року.

До доношења решења о утврђивању аконтације пореза за текућу годину, предузетници и обвезници пореза на приходе од пољопривреде и шумарства, на приходе од непокретности и на друге приходе на које се порез не плаћа по одбитку, дужни су да плаћају аконтације пореза у висини која одговара последњој аконтацији из предходне године.

Порез који се утврђује решењем пореског органа плаћа се у року од:

1. **45 дана** од дана почетка тромесечја – на приходе од пољопривреде и шумарства, на приходе од непокретности и на друге приходе на које се порез не плаћа по одбитку, који се плаћају тромесечно;
2. **15 дана по истеку сваког месеца** – на приходе од самосталне делатности, који се плаћају у виду месечних аконтација;
3. **15 дана од дана достављања решења о утврђивању пореза** – на годишњи порез на доходак грађана, на капиталне добитке и друге приходе који се остварују повремено.

Законом о пореском поступку и пореској администрацији прописано је да је дан плаћања пореза дан када је дуговани износ пореза и споредних пореских давања пореског дужника пренет на прописани уплатни рачун јавних прихода.

Уколико порески обвезник, физичко лице, прекршајним радњама **из става 1. члана 168. избегне плаћање пореза, казниће се новчаном казном од двоструког до десетоструког износа пореског дуга.**

За кршење већине обавеза приликом обрачунавања и плаћања пореза на доходак грађана, за предузетнике је **чланом 167. став 1. предвиђена новчана казна од 50.000,00 до 500.000,00 динара.**

Појам предузетника дефинисан је, по одредбама закона о приватним предузетницима, као физичко лице које је регистровано и које, ради стицања добити, у виду занимања, обавља све, законом дозвољене, делатности и које, у циљу остваривања прихода, сталним обављањем делатности оснива радњу, односно одговарајући облик пословања – радионицу, канцеларију, биро, агенцију, студио, пансион, апотеку, ординацију.

Одредбама члана 43. до 49. Закона о порезу на доходак грађана, за предузетника је прописана обавеза вођења пословних књига у циљу обезбеђења података за обрачун пореза на приходе од самосталних делатности.

Предузетници воде пословне књиге по систему простог, или по систему двојног књиговодства, са тим што су предузетници, оснивачи ортачке радње, дужни да воде пословне књиге по систему двојног књиговодства.

Предузетници који порез плаћају на паушално утврђен приход дужни су да воде само пословну књигу о оствареном промету.

У пословним књигама, по систему простог књиговодства, обезбеђују се подаци о приходима, расходима, основним средствима, алату и инвентару са калкулативним отписом, као и други подаци који су прописани законом.

Предузетник је дужан да пословне књиге води ажурно и уредно, тако да оне обезбеђују контролу исправности књижења, чувања и коришћења података, као и увид у хронологију пословних промена.

Књижење прихода врши се најкасније наредног дана од дана када је приход остварен; књижење трошкова у року од 7 дана од дана њиховог настанка; остала књижења у роковима који су у складу са прописима које уређују рачуноводство и ревизију.

Књижење сваке пословне промене на средствима, приходима и трошковима пословања врши се на основу веродостојних књиговодствених промена које морају бити такве да показују насталу пословну промену и садрже одговарајуће податке за књижење.

Предузетник се сам опредељује за начин вођења пословних књига, односно да ли ће их водити по систему простог или двојног књиговодства, изузев ортачких радњи за које

је обавеза утврђена законом, односно они имају обавезу да књиге воде у систему двојног књиговодства.

Предузетник који је одлучио да води пословне књиге по систему двојног књиговодства примењује прописе о вођењу пословних књига, и у свему поступа као правно лице.

Под тачком 2. става 1. члана 167. Закона о порезу на доходак грађана прописана је обавеза за предузетнике да пореском органу доставе све податке од значаја за утврђивање капиталних добитака.

Иначе, ако било ко од предузетника који воде пословне књиге прода некретнине, акције, хартије од вредности, разлика у цени по којој су набавили ову имовину, и оне по којој су продали, назива се капиталним добитком.

Када се саберу и одузму све трансакције ове врсте, ако је резултат на крају године позитиван, капитални добитак улази у опорезовану добит, а предузетник чини прекршај ако пореском органу не достави све податке од значаја за утврђивање капиталног добитка.

За утврђивање основице пореза на доходак грађана на приходе од самосталне делатности, обвезник пореза на доходак грађана на приходе од самосталне делатности, саставља порески биланс на обрасцу ПБ2-порески биланс обвезника пореза на доходак грађана на приходе од самосталне делатности.

У овај образац, између осталог, под редним бројем 3. и 4, уносе се капитални добици и губици, **у складу са чланом 35. Закона о порезу на доходак грађана**, који прописује да се усклађивање прихода и расхода, утврђивање капиталних добитака и губитака, порески третман губитака из ранијих година и трансферне цене, исказују у пореском билансу предузетника.

Тачком 3. наведеног члана прописано је да ће се предузетник казнити новчаном казном уколико у пореском билансу не искаже посебно вредност трансакције са повезаним лицима, у складу са принципом „ван дохвата руке“.

Лицем повезаним са обвезником сматра се оно физичко и правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле, или значајнијег утицаја, на пословне одлуке .

Поседовање 50 % и више, или појединачно највећег дела акције, или удела, сматра се омогућеном контролом над обвезником.

Лицем повезаним са обвезником сматра се и оно правно лице у коме, као и код обвезника, иста физичка или правна лица, непосредно или посредно, учествују у управљању, контроли или капиталу.

Тачком 4. става 1. члана 167. Закона о порезу на доходак грађана прописано је да је предузетник у прекршају уколико у прописаном року не пријави пореском органу отуђење основних средстава за које је остварио порески подстицај.

Порески подстицај по основу убрзане амортизације сталних средстава, улагања у основна средства, у сопствену регистровану делатност, улагања у складу са прописима

којима се уређује подстицање улагања у привреду републике и по основу запошљавања нових радника на неодређено време, признају се предузетницима под условима, и на начин како се признају правним лицима, по закону којим се уређује порез на добит предузећа.

Чланом 48. Закона о порезу на добит предузећа прописано је да обвезник који изврши улагање у некретнине, постројења, опрему или биолошка средства у сопственом власништву, за обављање претежне делатности и делатности уписаних у оснивачки акт обвезника, признаје се право на порески кредит у висни **од 20 % извршеног улагања**, са тим што он **не може бити већи од 50 %** обрачунатог пореза у години у којој је извршено улагање.

Неискоришћени део пореског кредита може се пренети на рачун пореза на добит из будућих обрачунских периода, **највише до лимита од 50 %, односно 70 % обрачунатог пореза у том пореском периоду, али не дужи од 10 година.**

У случају отуђења основних средстава која су наведена пре истека рока од 3 године од дана набавке, осим услед статусних промена, порески обвезник губи право на порески кредит и дужан да је да, даном подношења пореске пријаве за наведени порески период у тој пореској пријави, обрачуна, као и да плати, порез који би платио да није користио порески кредит, индексиран од дана подношења пореске пријаве за порески период у коме је остварио право на порески кредит, до дана отуђења, стопом раста цена на мало према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.

Предузетник је у прекршају и уколико не састави порески биланс, односно, не састави га у прописаном року и на прописани начин. Предузетници који воде пословне књиге по систему простог или двојног књиговодства, састављају годишњи порески биланс, и рок за његово подношење је **10. март наредне године.**

Садржина пореског биланса утврђена је Правилником. Наиме, од садржине пореског биланса зависи утврђивање основице пореза на доходак грађана на приходе од самосталне делатности, укључујући начин примене метода „ван дохвата руке“ код утврђивања цене трансакција међу повезаним лицима, начин умањења обрачунатог пореза за улагања у основна средства и начин утврђивања сразмерног дела улагања у основна средства. Обвезник пореза на доходак грађана на приходе од самосталне делатности саставља порески биланс на обрасцу ПБ2 – порески биланс обвезника пореза на доходак грађана на приходе од самосталне делатности за одређени временски период.

Предузетник чини прекршај уколико не врши плаћање преко текућег рачуна код банке, или не води средства на текућем рачуну, или ако примљени готов новац не уплати на текући рачун.

Правна и физичка лица која обављају делатност дужни су да за плаћање у динарима отворе текући рачун у банци, да воде средства на том рачуну и врше плаћања преко тог рачуна, у складу са законом и уговором о отварању и вођењу тог рачуна закљученим са банком.

Правна и физичка лица могу имати више од једног рачуна у једној банци, и рачуне у више банака.

Народна банка Србије прописује услове и начин отварања, вођења и гашења рачуна код банке, план рачуна за обављање платног промета код банке, јединствену структуру за идентификацију и класификацију рачуна код банака, као и услове и начин плаћања у готовом новцу.

Закон о порезу на доходак грађана је прописао, и то тачком 7. члана 167 - да предузетник чини прекршај уколико у прописаном року не поднесе пореску пријаву, односно порески биланс, или у пријави, односно пореском билансу, да нетачне податке, што је за последицу могло да има смањење пореске основице или неосновано остваривање права на пореске подстицаје, или уз пореску пријаву не достави остала прописана документа и податке, или пореску пријаву не поднесе надлежном органу.

Грађани који остварују доходак дужни су да поднесу пореску пријаву, а надлежни порески орган, **најкасније до 31. децембра сваке године**, општим јавним позивом позива грађане на подношење пореске пријаве.

Предузетник и обвезник пореза на приходе од пољопривреде и шумарства, који воде пословне књиге, дужни су да пореску пријаву и порески биланс са тачним подацима поднесу надлежном пореском органу **најкасније до 15. марта наредне године**.

Уз пореску пријаву и порески биланс, обвезници су дужни да надлежном пореском органу доставе и финансијске извештаје које подносе надлежном органу, у складу са прописима којим се уређује рачуноводство и равизија (биланс стања, биланс успеха) ако воде двојно књиговодство, односно биланс успеха, ако воде просто књиговодство, као и документацију коју надлежни орган затражи у складу са прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација.

Предузетник који порез плаћа на паушални приход, коме се у години која претходи години за коју се врши утврђивање пореза значајно измени обим пословања, односно промета, и други услови од утицаја на остваривање права на паушално опорезивање и висину пореске обавезе, дужан је да поднесе пореску пријаву **најкасније до 31. јануара године за коју се утврђује порез**.

Предузетник који у току године започне обављање самосталне делатности дужан је да поднесе пореску пријаву у којој ће дати процену прихода и расхода, односно процену промета до краја прве пословне године, **најкасније у року од 15 дана од дана уписа у регистар** надлежног органа, односно од почетка обављања делатности.

Обвезник који у току године трајно, односно привремено, одјави обављање самосталне делатности, дужан је да поднесе пореску пријаву за коначно утврђивање пореза, односно за утврђивање пореза од дана привремене одјаве, **у року од 30 дана од дана престанка обављања делатности**.

Предузетник коме престане статус обвезника пореза на додату вредност, дужан је да поднесе и пореску пријаву за паушално опорезивање **у року до 15 дана од дана**

пријема акта надлежног пореског органа којим се потврђује брисање из евиденције за порез на додату вредност.

Обвезник који у току године оствари, или започне остваривање, прихода на капиталне добитке и остале приходе на које се порез не плаћа по одбитку, дужан је да поднесе пореску пријаву **најкасније у року од 15 дана од почетка остваривања прихода.**

Предузетник који порез плаћа на паушално утврђен приход дужан је да поднесе пореску пријаву за приходе на капиталне добитке из члана 72. до 76. Закона о порезу на доходак грађана.

Обвезник пореза на приходе од непокретности, односно физичко лице које издавањем у закуп, или подзакуп непокретности, оствари приход по том основу, као и обвезник пореза на приходе од давања у закуп покретних ствари, односно опреме, транспортних средстава и других покретних ствари, дужни су да поднесу пореску пријаву и у случају када се овај порез плаћа по одбитку, **најкасније у року од 15 дана од дана закључења уговора о закупу, односно подзакупу.**

Пореску пријаву обвезник је дужан да поднесе:

1. **за приходе од самосталне делатности** – пореском органу на чијој територији је регистровано обављање делатности,
2. **за приходе од непокретности** – пореском органу на чијој територији се налази непокретност,
3. **за годишњи порез на доходак грађана, за капиталне добитке и за остале приходе на које се порез не плаћа по одбитку** – пореском органу на чијој територији обвезник има пребивалиште.

За приходе од пољопривреде и шумарства, који се опорезују према катастарском приходу, не подноси се пореска пријава.

Прекршај чини предузетник уколико по отпочињању обављања делатности, у прописаном року, не поднесе пореску пријаву, или не да процену прихода за прву пословну годину.

Предузетник који у току године започне обављање самосталне делатности дужан је да поднесе пореску пријаву у којој ће дати процену прихода и расхода, односно процену промета до краја пословне године, **најкасније у року од 15 дана од дана уписа у регистар** надлежног органа, односно од почетка обављања делатности.

Обвезник који у току године трајно, односно привремено, одјави обављање самосталне делатности, дужан је да поднесе пореску пријаву за коначно утврђивање пореза, односно за утврђивање пореза од дана привремене одјаве **у року од 30 дана од дана престанка обављања делатности**, те предузетник који у прописаном року не поднесе пореску пријаву за коначно утврђивање пореза у напред наведеним случајевима, чини радњу прекршаја **која је прописана тачком 9. члана 167. наведеног Закона.**

Уколико прекршај учини предузетник и уколико не обрачуна, не обустави, и не уплати, или погрешно обрачуна, порез по одбитку на приходе које оствари нерезидентно правно лице, које не води пословне књиге, а сврха и смисао прописивања ове радње предузетника, као прекршај је, да нерезидентни порески обвезник плати порез преко предузетника са којим има пословни однос, **а што је прописано тачком 10. члана 167. Закона о порезу на доходак грађана.**

Нерезидентни обвезник који обавља делатност на територији републике, пословањем преко сталне пословне јединице која води пословне књиге, опорезиву добит утврђује у складу са Законом о порезу на добит правних лица и подноси, за сталну пословну јединицу, порески биланс и пореску пријаву.

Нерезидентни обвезник који обавља делатност преко сталне пословне јединице која не води пословне књиге, дужан је да води, у тој сталној пословној јединици, евиденцију којом се обухватају сви подаци о приходима и расходима, као и други подаци од значаја за утврђивање добити коју та јединица остварује пословањем на територији републике.

Тачком 11. члана 167. Закона о порезу на доходак грађана, радња извршења прекршаја је уколико предузетник не изврши уплату месечне аконтације пореза, или не изврши уплату у прописаном року.

До доношења решења о утврђивању аконтације пореза за текућу годину, предузетници и обвезници пореза на приходе од пољопривреде и шумарства, на приходе од непокретности, и на друге на које се порез не плаћа по одбитку, дужни су да плаћају аконтације пореза у висини која одговара последњој аконтацији из предходне године, а порези који се утврђују решењем пореског органа, плаћају се у року од:

1. **45 дана од дана почетка тромесечја** - на приходе од пољопривреде и шумарства, на приходе од непокретности и на друге приходе на које се порез не плаћа по одбитку, а који се плаћају тромесечно;
2. **15 дана по истеку сваког месеца** - на приходе од самосталне делатности који се плаћају у виду месечних аконтација;
3. **15 дана од дана достављања решења о утврђивању пореза** – на годишњи порез на доходак грађана, на капиталне добитке и на друге приходе који се остварују повремено.

Ако је износ пореза, према подацима у пореском билансу по коначном обрачуна године за коју се утврђује порез, већи од износа пореза плаћеног у виду месечних аконтација, обвезник је дужан да разлику пореза уплати истовремено са подношењем пореске пријаве и пореског биланса.

Разлику између уплаћеног пореза и пореза утврђеног решењем пореског органа, обвезник је дужан да уплати у року од 15 дана од дана достављања првостепеног решења о утврђивању коначне обавезе, те уколико у прописаном року не изврши уплату пореза на основу пореског биланса или разлике између уплаћеног пореза и пореза утврђеног решењем о коначној обавези, предузетник чини радњу прекршаја.

КОРИШЋЕНА ЛИТЕРАТУРА

- Закон о порезу на доходак грађана („Сл.гл. РС“ број 24/2001.....18/2010),
- Привредни саветник број 1 и 2 из 2011. године – Мишљења надлежних органа у вези са применом прописа о порезу на доходак грађана,
- Коментар закона о порезу на доходак грађана (Др Дејан Поповић, Др Божидар Раичевић, Др Милан Р. Ковачевић, Мр Ђурађ Новаковић, Милован Степановић),
- Закон о порезу на добит правних лица („Сл.гл.РС“ 25/01,80/02,43/03,84/03,84/08,18/10),
- Закон о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гл. РС“ број 80/2002,84/2002,23/2003,70/2003, 55/2004,61/2005,61/2007).

ПРЕКРШАЈИ ПО ЗАКОНУ О ФИСКАЛНИМ КАСАМА

Аутор : Мирјана Стојанов, судија Прекршајног суда у Панчеву, Одељење суда у Ковину

Ковин, мај 2012.

ПРЕКРШАЈИ ПО ЗАКОНУ О ФИСКАЛНИМ КАСАМА

1. УВОД

Закон о фискалним касама објављен је у „Службеном гласнику РС“ бр. 135/04, а у примени је од 01.01.2005. године. Ово је један од Закона који је, са почетком примене Закона о прекршајима („Сл. Гласник РС“ бр. 101/05, 116/08 и 111/09), од 01.10.2010. године, прешао у надлежност прекршајних судова.

Доношењем Закона о фискалним касама, евидентирање промета преко фискалне касе је постало законска обавеза за одређене делатности које обављају привредни субјекти.

Пре преласка на прекршаје по овом Закону, задржаћемо се, у најкраћим цртама, на измене овог Закона, чије је разумевање и познавање неопходно, и који су предуслов за правилну примену овог Закона у пракси.

2. САДРЖАЈ И ОСНОВНИ ПОЈМОВИ У ЗАКОНУ О ФИСКАЛНИМ КАСАМА

Према Закону о фискалним касама, фискална каса је дефинисана једном доста рогобатном дефиницијом:

То је уређај за регистровање података о вредности продатог добра или извршене услуге (промет), унетих у њену базу података, о добрима и услугама који се на прописан начин саопштавају купцу добара, односно кориснику услуга, уз истовремено евидентирање на контролној траци фискалне касе, њихово појединачно евидентирање у фискалној меморији фискалне касе и формирање и штампање фискалних докумената.

Под фискалном касом се, према одредбама Закона, подразумева и фискални штампач.

Фискална каса има обавезну, програмску, оперативну и фискалну меморију.

Фискални документи су фискални исечак, дневни извештај, периодични извештај и пресек стања, који у себи садрже фискални лого (Закон у члану 2. дефинише изглед и садржај фискалног лога).

Сви отисци фискалних докумената се бележе на контролној траци фискалне касе.

Законом су прописане техничке и функционалне карактеристике фискалне касе, како се евидентира промет, фискални документи – њихов изглед и садржај, како се отклањају грешке, и сл.

Осим фискалне касе, мора да постоји и терминал за даљинско читавање фискалних каса. Фискална каса и терминал за даљинско читавање фискалних каса купују се у за то овлашћеном сервису, преко кога се врши и пријава фискалне касе Пореској управи.

Једна од полазних тачака за примену овог Закона је тачно дефинисање, односно одређивање ко је обвезник евидентирања промета преко фискалне касе према овом

Закону. У Закону се дефинише да је лице које је уписано у одговарајући регистар за промет добара на мало, односно за пружање услуга физичким лицима, дужно да врши евидентирање сваког појединачно оствареног промета преко фискалне касе. Ова обавеза постоји и када се услуга пружа физичком лицу, а накнаду сноси правно лице или предузетник, без обзира на начин плаћања – чек, картица, готовинско плаћање, и сл.

3. ДЕЛАТНОСТИ ЗА КОЈЕ НЕ ПОСТОЈИ ОБАВЕЗА ЕВИДЕНТИРАЊА ПРОМЕТА

Уредбом о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе, (објављена у „Сл. Гласнику РС“ бр. 61/2010, 101/2010 и 94/2011), одређене су делатности код чијег обављања ова обавеза не постоји. Ове делатности одређене су полазећи од техничких и функционалних карактеристика саме фискалне касе, а са друге стране специфичности обављања ових делатности.

Тако обавеза евидентирања промета преко фискалне касе, према Закону о класификацији делатности („Сл. Гласник РС“ бр. 104/09) и Уредби о класификацији делатности („Сл. Гласник РС“ бр. 54/10), а сходно већ горе наведеној Уредби, не постоји код обављања следећих делатности:

- трговина на мало посредством поште или интернета;
- железнички превоз путника и терета, превоз путника у копненом саобраћају, друмски превоз терета;
- поштанске делатности;
- обавезно социјално осигурање;
- правни послови;
- образовање;
- здравствене делатности из средстава обавезног здравственог осигурања;
- уметничке и забавне делатности;
- продаја на пијачним тезгама;
- продаја преко аутомата и
- такси превоз до 31.12.2012. године.

Овој групи делатности такође припадају и комуналне делатности, као и послови из Правилника о одређивању послова који се сматрају уметничким и старим занатима, односно пословима домаће радиности, осим каменорезачког заната. Овим се, дакле, јасно прецизира ко је обвезник евидентирања промета преко фискалне касе, односно, да је то лице које је уписано у одговарајући регистар за промет добара на мало, или пружање услуга физичким лицима, а да се бави делатношћу која Уредбом није изузета од ове обавезе.

Интересантно је напоменути да, уколико лице обавља истовремено делатност која не подлеже обавези евидентирања промета преко фискалне касе, и делатност за коју је ова обавеза установљена, то је за промет остварен обављањем ове делатности лице дужно да евидентирање промета обавља преко фискалне касе.

Тиме се у пракси, код подношења захтева за покретање прекршајног поступка због прекршаја по Закону о фискалним касама, као и код одлучивања о самом покретању прекршајног поступка, указује на сложеност овог питања.

Наиме, потребно је у самом захтеву за покретање прекршајног поступка, недвосмислено и јасно, утврдити и навести којом се делатношћу лице бави, да ли је реч о регистрованој делатности, да ли је у питању основна или споредна делатност, те да ли су у питању делатности које подлежу обавези евидентирања промета или услуга преко фискалне касе, или не.

4. ПОДЗАКОНСКА АКТА

За правилну примену и поступање по Закону о фискалним касама потребно је још знати да ову област регулишу и подзаконска акта донета на основу Закона, а то су, поред Уредбе о одређивању делатности, код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе, о којој је већ било речи, и следећа подзаконска акта:

- Уредба о остваривању права физичког лица – купца добара, односно корисника услуга у спровођењу Закона о фискалним касама („Сл.гласник РС“ , бр. 15/2005);
- Правилник о контури и битмапи фискалног лога, изгледу фискалних докумената и значењу појединих података садржаних у фискалним документима („Сл. Гласник РС“, бр.140/2004);
- Правилник о облику и садржини обавештења из члана 18. став 3. Закона о фискалним касама („Сл. Гласник РС“ бр. 140/2004 и 19/2005);
- Правилник о поступку фискализације, садржају евиденције о овлашћеним сервисима и сервисерима, и изгледу, садржају и начину вођења досијеа и сервисне књижице фискалне касе („Сл. Гласник РС“, бр.140/2004);
- Правилник о садржини и изгледу ознаке којом се означава објекат у случају изрицања мере привремене забране обављања делатности, као и начину означавања таквог објекта („Сл. Гласник РС“, бр.140/2004);
- Правилник о садржини и начину евидентирања промета издавањем фискалног рачуна, начину отклањања грешке у евидентирању промета преко фискалне касе и о садржини и вођењу књиге дневних извештаја („Сл. Гласник РС“, бр.140/2004).

5. КАЗНЕНЕ ОДРЕДБЕ КОЈЕ СЕ ОДНОСЕ НА ОБВЕЗНИКА

Закон о фискалним касама у казним одредбама у члану 43. прописује новчане казне за правно лице – обвезника, за одговорно лице у правном лицу и предузетника, због прекршаја по Закону о фискалним касама.

Треба указати на чињеницу да је законодавац, у пар тачака овог **члана 43**, казном одредбом обухватио само по једну противправност , и то :

- У тачки 10. став 1. члана 43. прописано је да ће се новчаном казном казнити обвезник ако не закључи Уговор о сервисирању са другим овлашћеним сервисом, у прописаном року (материјална одредба садржана је у члану 28. став 17 – обвезник је дужан да у случају из члана 26. став 2. тачка 1, 2. и 3. овог Закона, закључи уговор о сервисирању са другим овлашћеним сервисом, у року од осам дана од дана одређивања произвођача из става 16. овог члана);
- У тачки 12 – обвезник не обавља технички преглед фискалне касе у прописаном року (материјална одредба садржана је у члану 30. став 1 – обвезник је дужан да једном годишње обави технички преглед фискалне касе, што је један од најчешћих прекршаја за које је подносилац захтева подносио захтеве за покретање прекршајног поступка);
- У тачки 14. истог члана – обвезник не евидентира промет на начин из члана 12. став 8. овог Закона (материјална одредба садржана је у члану 33. став 8 – обвезник је дужан да евидентира сваки појединачно остварен промет добара на мало, односно услуга физичким лицима, издавањем посебно прописаног фискално рачуна у два примерка, у свим случајевима неисправности фискалне касе, одузимања фискалне касе од стране Пореске управе, крађе, уништења и оштећења фискалне касе, као и у свим осталим случајевима прописаним Законом);
- У тачки 16 – обвезник не поднесе захтев за фискализацију Пореској управи, преко овлашћеног сервисера, у року од три дана пре промене места продаје добара, пружања услуга (материјална одредба садржана је у члану 37. став 1 – у случају промене места продаје добара, односно пружања услуга, обвезник је дужан да најкасније у року од три дана пре промене места продаје добара, односно пружања услуга, поднесе захтев за фискализацију Пореској управи преко овлашћеног сервиса)
- У тачки 17 – обвезник отпочне обављање делатности промета добара на мало, односно пружања услуга физичким лицима, пре фискализације фискалне касе и њеног инсталирања у објекту, односно на месту на коме се обавља промет (материјална одредба садржана је у члану 38. став 1 – обвезник може да отпочне обављање делатности промета добара на мало, односно пружања услуга физичким лицима, после фискализације фискалне касе и њеног инсталирања у објекту, односно на месту на коме се обавља промет).
Код ове последње противправности, односно прекршаја из члана 43. став 1. тачка 17. постоји и пресуда Вишег прекршајног суда ПРЖ бр. 16256/10, у којој се наводи да околност да уговорни партнер није у договореном року инсталирао фискалну касу у објекту окривљених, не представља оправдање за отпочињање обављања делатности пре инсталирања фискалне касе.
- У члану 43. став 1. тачка 1. прописано је да ће се новчаном казном за прекршај казнити обвезник ако терминал за даљинско читавање, у време рада фискалне касе, не држи прикључен на фискалну касу преко њеног интерфејса (материјална одредба садржана је у члану 7. став 3 – обвезник је дужан да терминал за даљинско читавање у време рада фискалне касе држи прикључен на фискалну касу преко њеног интерфејса);
- У тачки 2. члана 43 – обвезник не обезбеди даљинско читавање свих дневних извештаја из фискалне касе у току задатог периода, помоћу терминала за даљинско читавање (материјална одредба садржана је такође у члану 7. али у

ставу 4 – обвезник је дужан да обезбеди даљинско читавање свих дневних извештаја из фискалне касе у току задатог периода, помоћу терминала за даљинско читавање).

У читавом низу осталих казnenих одредаба члана 43. става 1. имамо прописаних четири, или чак више, противправности садржаних у једној тачки казнене одредбе, док је диспозитивна, односно материјална, одредба садржана у једном члану, али више ставова тог истог члана.

Најочитији пример за то је члан 43. став 1. тачка 6, којом је казненом одредбом прописано да ће се за прекршај новчаном казном казнити обвезник ако сваки појединачно остварен промет добара на мало, односно промет услуга физичким лицима, не евидентира преко фискалне касе, или не одштампа или не изда, купцу добара, односно кориснику услуга, фискални исечак фискалне касе преко које је евидентиран промет, без обзира да ли је купац добара, односно корисник услуга, то захтевао или не, или не издаје фискалне исечке са свим обавезним подацима, или на видном месту у објекту у коме врши промет добара на мало, односно промет услуга физичким лицима, не истакне обавештење о обавези издавања фискалног исечка од стране обвезника, о обавези узимања фискалног исечка, као и о праву купца добара, односно корисника услуга, да за купљена добра, односно примљене услуге, не плати обвезнику ако му обвезник не одштампа и не изда фискални исечак, или у објекту или у другом месту на коме се врши промет добара на мало, односно пружају услуге физичким лицима, држи другу регистар касу осим фискалне касе (све ове противправности садржане су у материјалној одредби члана 18. ставови 1, 2, 3 и 6. Закона о фискалним касама).

Не улазећи у разлоге којима се законодавац руководио код оваквог „конципирања“ казnenих одредаба, не само у члану 43, већ и члановима 44. и 45. Закона о фискалним касама, где такође имамо оваква груписања низа противправности у једној тачки казnenих одредаба, а у питању је једна диспозитивна одредба са више различитих ставова, поставља се питање поступања у пракси код оваквих случајева.

У оваквом случају, могуће је да се једном контролом инспектора утврди да је обвезник учинио више прекршаја садржаних у члану 43. тачка 6, јер су у питању радње које једна другу не искључују. Могућа је, у пракси, ситуација да захтев за покретање прекршајног поступка буде поднет против обвезника због тога што купцу добара, односно кориснику услуга, није одштампао и издао исечак фискалне касе преко које је евидентиран промет, и да истовремено на видном месту, у објекту у коме врши промет добара на мало, односно промет услуга физичким лицима, нема истакнуто обавештење о обавези издавања фискалног исечка. У оваквим случајевима, реч је о стицају прекршаја, сходно члану 42. Закона о прекршајима, те ће се у тим ситуацијама за ове прекршаје у стицају изрећи јединствена казна.

6. КАЗНЕНЕ ОДРЕДБЕ КОЈЕ СЕ ОДНОСЕ НА ПРОИЗВОЂАЧА ФИСКАЛНИХ КАСА

Чланом 44. Закона о фискалним касама прописане су новчане казне за прекршаје које учини правно лице – произвођач фискалне касе, и одговорно лице у правном лицу – произвођачу.

Према одредбама овог члана, прекршај чини произвођач – правно лице, као и одговорно лице у правном лицу, ако:

- не упише у фискалну меморију фискалне касе идентификациони број фискалног модула;
- стави у промет фискалну касу за коју није издата сагласност за стављање у промет;
- стави у промет фискалну касу на којој су вршене измене техничких и функционалних карактеристика;
- по добијању сагласности за стављање фискалне касе у промет не закључи Уговор са Министарством;
- не води евиденцију о сервисерима којима је дао овлашћење за сервисирање и поправку фискалне касе, као и обуку и пружање техничке подршке обвезнику за коришћење касе.

Видљиво је, дакле, да се казним одредбама члана 44. Закона о фискалним касама, као и самим диспозитивним одредбама, настојало да се обвезник евидентирања промета преко фискалне касе максимално заштити од било каквих могућих недостатака насталих грешком или пропуштањем од стране произвођача, као и да се обезбеди неопходна „униформност“ фискалних каса, у погледу њихових техничких и функционалних карактеристика.

7. КАЗНЕНЕ ОДРЕДБЕ КОЈЕ СЕ ОДНОСЕ НА СЕРВИСЕРА ФИСКАЛНИХ КАСА

Чланом 45. у ставу 1, прописана је новчана казна за прекршаје за правно лице – овлашћени сервис, а у ставу 2. за одговорно лице у правном лицу, док у ставу 3. за предузетника – овлашћени сервис. Овим чланом прописана је новчана казна за следеће прекршаје:

- ако у фискалну меморију фискалне касе, у поступку фискализације, не упише ПИБ обвезника, и дан, месец, годину, сат и минут почетка евидентирања промета преко фискалне касе;
- ако у случају неисправности фискалне касе у сервисну књижицу не упише датум пријема фискалне касе у сервис, односно датум интервенције на лицу места, врсту неисправности и датум до када је фискална каса била на поправци и сервисирању;
- ако не изврши технички преглед фискалне касе у прописаном року, и исти не упише у сервисну књижицу;
- ако не отвори досије фискалне касе и не изда сервисну књижицу фискалне касе, или
- ако у досије фискалне касе и сервисну књижицу не упише прописане податке, и сл.

У досадашњој пракси врло ретко су подношени захтеви за покретање прекршајног поступка против овлашћеног сервиса због прекршаја из члана 45. Закона о фискалним касама, као уосталом и против произвођача због прекршаја из члана 44. овог Закона, док су најчешће подношени захтеви за покретање прекршајног поступка против

обвезника због прекршаја из члана 43. Закона о фискалним касама. Из овога се не може извући закључак да су обвезници евидентирања промета преко фискалне касе најчешће ти који и крше одредбе овог Закона, већ пре да су најчешће контролисани од стране овлашћеног подносиоца захтева за покретање прекршајног поступка.

8. КАЗНЕНЕ ОДРЕДБЕ КОЈЕ СЕ ОДНОСЕ НА ДИСТРИБУТЕРА ФИСКАЛНИХ КАСА

Чланом 46. Закона о фискалним касама прописана је новчана казна за прекршаје које чини правно лице – овлашћени дистрибутер, одговорно лице у правном лицу и предузетник – овлашћени дистрибутер, ако не испоручи фискалну касу непосредно овлашћеном сервису из Уговора о куповини фискалне касе, пре њене фискализације.

9. КАЗНЕНЕ ОДРЕДБЕ КОЈЕ СЕ ОДНОСЕ НА ПРОИЗВОЂАЧА ТЕРМИНАЛА

У члану 47. прописана је новчана казна за прекршаје које чини правно лице – произвођач терминала, као и одговорно лице у овом правном лицу, ако пре стављања у промет терминала за даљинско читавање није добио уверење о испуњености техничких и функционалних карактеристика терминала за даљинско читавање.

10. КАЗНЕНЕ ОДРЕДБЕ КОЈЕ СЕ ОДНОСЕ НА ОРГАН ЗА ВОЂЕЊЕ РЕГИСТРА

Члан 48. садржи казнене одредбе за одговорно лице у органу надлежном за вођење одговарајућег регистра, које дозволи или изврши брисање обвезника из одговарајућег регистра, који је, у складу са Законом, дужан да евидентирање промета врши преко фискалне касе, пре него што обвезник поднесе доказ о његовом брисању из регистра фискализованих каса, због престанка обављања делатности, као и ако дозволи или изврши брисање из одговарајућег регистра обвезника пре истека рока, а за који му је решењем Пореске управе изречена мера забране обављања делатности.

11. КАЗНЕНЕ ОДРЕДБЕ КОЈЕ СЕ ОДНОСЕ НА КУПЦА ДОБАРА

Закон прописује и наплату новчане казне у износу од 1.000 динара (члан 51), на лицу места, купцу добара, односно кориснику услуга, ако не узме и не сачува фискални исечак у кругу од 20 метара по изласку из објекта, односно напуштању места на коме се врши промет добара, односно услуга, и не покаже га овлашћеном раднику Министарства који обавља послове контроле, на његов усмени захтев.

12. МЕРА ЗАБРАНЕ ОБАВЉАЊА ДЕЛАТНОСТИ

Мера забране обављања делатности садржана је у члану 52. овог Закона, и извршава се за одређене прекршаје утврђене Законом, печатењем печатом Пореске управе објекта обвезника коме је мера изречена, а иста се може изрећи у трајању од 7 до 60

дана. На мери забране обављања делатности у контроли евидентирања промета преко фискалне касе задржаћемо се због њеног значаја, са цитирањем прекршаја за које се она изриче.

Мера забране обављања делатности изриче се у трајању до 60 дана решењем Пореске управе :

- ако обвезник у објекту, или другом месту на коме се врши промет добара на мало, односно пружају услуге физичким лицима, држи другу регистар касу осим фискалне;
- ако се у поступку вештачења утврди да је обвезник предузимао радње у циљу измене података о евидентираним промету, или
- ако обвезник користи несертификовану софтверску апликацију, или ако је извршио неовлашћене измене у сертифицикованој софтверској апликацији;
- ако врши евидентирање промета преко нефискализоване регистар касе;
- ако је обвезник онемогућио даљинско читавање свих дневних извештаја фискалне касе у току задатог периода, преко терминала за даљинско читавање, а фискална каса је била исправна, итд.

У прелазним и завршним одредбама, у члану 55, садржано је такође још осам противправности обухваћених казним одредбама члана 43. тачка 20, 21. и 22, а које се односе на обвезника који :

- користи софтверску апликацију за задавање команди фискалној каси преко њеног интерфејса, за коју није издат сертификат за њено стављање у промет;
- који не омогући купцима, односно корисницима услуга, плаћање помоћу платне картице;
- не обезбеди и не прикључи терминал за даљинско читавање на интерфејс фискалне касе.

У прилогу је дат приказ једног фискалног рачуна са свим потребним елементима, односно ставкама, који овакав рачун по Закону треба да садржи.

Овим је у најкраћем обухваћена материја коју регулише Закон о фискалним касама, са посебним акцентом на прекршаје по овом Закону, што је и тема овог рада. Истовремено, указано је на поједине могуће недоумице код примене Закона у пракси, те се овим радом настојало да се оне превазиђу и ова материја што више приближи онима који овај Закон и примењују, односно по њему поступају.

КОРИШЋЕНА ЛИТЕРАТУРА

- Закон о прекршајима („Сл. Гласник РС“ бр. 101/05, 116/08 и 111/09),
- Закон о фискалним касама („Службени гласник РС“ бр. 135/04),
- Уредба о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе („Сл. Гласнику РС“ бр. 61/2010, 101/2010 и 94/2011),
- Уредба о остваривању права физичког лица – купца добара, односно корисника услуга у спровођењу Закона о фискалним касама („Сл.гласник РС“ , бр. 15/2005);
- Правилник о контури и битмапи фискалног логa, изгледу фискалних докумената и значењу појединих података садржаних у фискалним документима („Сл. Гласник РС“, бр.140/2004);
- Правилник о облику и садржини обавештења из члана 18. став 3. Закона о фискалним касама („Сл. Гласник РС“ бр. 140/2004 и 19/2005);
- Правилник о поступку фискализације, садржају евиденције о овлашћеним сервисима и сервисерима, и изгледу, садржају и начину вођења досијеа и сервисне књижице фискалне касе („Сл. Гласник РС“, бр.140/2004);
- Правилник о садржини и изгледу ознаке којом се означава објекат у случају изрицања мере привремене забране обављања делатности, као и начину означавања таквог објекта („Сл. Гласник РС“, бр.140/2004);
- Правилник о садржини и начину евидентирања промета издавањем фискалног рачуна, начину отклањања грешке у евидентирању промета преко фискалне касе и о садржини и вођењу књиге дневних извештаја („Сл. Гласник РС“, бр.140/2004).
- Правни ставови и одлуке Вишег прекршајног суда, 2011. година.

ИЗВОДИ ИЗ ПРАКСЕ ВИШЕГ ПРЕКРШАЈНОГ СУДА У ПРИМЕНИ ПОРЕСКИХ ПРОПИСА

Аутор: Мирослав Петровић, судија Вишег прекршајног суда

Београд, мај 2012.

ИЗВОДИ ИЗ ПРАКСЕ ОДЛУКА ВИШЕГ ПРЕКРШАЈНОГ СУДА У ПРИМЕНИ ПОРЕСКИХ ПРОПИСА (СА ОСВРТОМ НА ПОЈЕДИНА ЗАКОНСКА РЕШЕЊА)

1. УВОД

Реформи правосуђа у Републици Србији, која је започета 01.01.2010. године, претходило је доношење сета закона који су ступили на снагу 01.01.2010. године. Новим законским решењима, по први пут у Републици Србији, конституишу се прекршајни судови и Виши прекршајни суд, као судови посебне надлежности. (Закон о уређењу судова објављен у "Службеном гласнику РС", бр. 116/2008 и 104/2009).

Већина изабраних судија прекршајних судова потичу из редова судија Општинских органа за прекршаје и Већа за прекршаје, који се по први пут сусрећу са сетом закона којима је регулисана област јавних прихода и финансија. Норма, стављање акцента на квалитет рада и "новопридодата проблематика", условили су бојазан код судија у поступању по предметнима у којима се окривљенима ставља на терет извршење прекршаја из области јавних прихода и финансија. И поред препоруке првостепеним прекршајним судовима за специјализацију судија у наведеним предметима, та специјализација није извршена, из наведених разлога.

2. ЗАКОНИ ИЗ ОБЛАСТИ ЈАВНИХ ПРИХОДА И ФИНАНСИЈА

Сет закона којима се регулише област јавних прихода и финансија предводи **Закон о пореском поступку и пореској администрацији**, којим се уређује поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода, на које се овај закон примењује (порески поступак), права и обавезе пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји (члан 1. став 1. наведеног закона).

Законом о пореском поступку и пореској администрацији дефинисано је ко спроводи, начин спровођења и место теренске контроле, обавезу учествовања пореског обвезника у поступку теренске контроле, састављање записника и доношења пореског решења - чланом 123, поступак по правном леку против пореског управног акта - чланом 140, рокови застарелости, могућност неподношења захтева за покретање прекршајног поступка, односно неизрицање казне окривљенима - чланом 182 б.

Одредбом члана 2. став 1. прописано је следеће: овај закон примењује се на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа, ако другим законом није другачије уређено (у даљем тексту порез). Одредбом члана 2а. прописано је: овај закон се примењује и на порезе и споредна пореска давања, које, на основу закона, наплаћује јединица локалне самоуправе, а у одредби члана 3. став 1. наведено је: ако је другим законом, из области коју уређује овај закон, уређено на другачији начин, примењују се одредбе овог закона.

Цитиране законске одредбе указују да се одредбе Закона о пореском поступку и пореској администрацији примењују у свим ситуацијама које се односе на јавне приходе, ако другим законом није другачије уређено, а ако је другим законом из области коју уређује овај закон уређено на другачији начин, примењују се одредбе

Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Одредба члана 3. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији не сме никако значити да је наведени закон изван целине правног система, и да се истим искључују одредбе Закона о прекршајном поступку.

Поред Закона о пореском поступку и пореској администрацији, утврђивање, наплата и контрола јавних прихода регулисана је и следећим законима:

- Закон о порезу на додатну вредност;
- Закон о акцизама;
- Закон о фискалним касама;
- Закон о порезу на добит правних лица;
- Закон о порезу на доходак грађана;
- Закон о порезу на имовину;
- Закон о порезу на употребу, држање и ношење добара;
- Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање.

3. ПОРЕСКА УПРАВА

У свим случајевима, овлашћени подносилац захтева за покретање прекршајног поступка је **Пореска управа**. Пореска управа, у оквиру које су до 01.01.2010. године решавани прекршаји из области јавних прихода и финансија, који је покретан и по службеној дужности, на основу сазнања о извршеном прекршају, закључком о покретању прекршајног поступка, без захтева за покретање прекршајног поступка. У оквиру пореске управе вођен је првостепени прекршајни поступак, а одлучивано је и по жалби, те се доводио у питање и принцип деволутивности, што је превазиђено стављањем у надлежност прекршаја из области јавних прихода прекршајним судовима.

У периоду од 01.01.2010. године до данас уочено је да захтеви које је подносила Пореска управа, и које подноси, не садрже све елементе из члана 156. Закона о прекршајима, чинећи на тај начин захтев неуредним, посебно када је реч о одредби става 1. тачка 4. наведеног члана, којом је прописано следеће: захтев за покретање прекршајног поступка подноси се у писменој форми и садржи чињенични опис прекршаја, из које произилази правно обележје прекршаја, време и место извршења прекршаја, и друге околности потребне да се прекршај што тачније одреди.

Првостепени суд, уместо да такав захтев врати на уређење, прихвата петитум захтева, уносећи га у изреку своје пресуде, чинећи на тај начин битну повреду одредаба прекршајног поступка из члана 234. став 1. тачка 15. Закона о прекршајима.

У вези са наведеном битном повредом, указаће се на пар карактеристичних случајева који су уочени од стране Вишег прекршајног суда, као и на још неке недоумице када су у питању рокови застарелости, и примена појединих института предвиђених одредбама Закона о прекршајима и Законом о пореском поступку и пореској администрацији.

4. РОКОВИ ЗАСТАРЕЛОСТИ

Као прво, да се осврнемо на рокове застарелости гоњења у односу на прекршаје из области јавних прихода. Ово из разлога што, осим Закона о пореском поступку и пореској администрацији, другим, напред наведеним законима, рокови застарелости нису прописани. Но, у свим тим ситуацијама мора се имати у виду одредба члана 2. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, из чије садржине произилази да се одредбе о застарелости тог закона примењују приликом поступања у прекршајима који су прописани напред наведеним законима.

Зашто је то тако, као пример, узећемо **Закон о фискалним касама**, с обзиром да се поставило питање у вези рокова застарелости за прекршаје прописане наведеним законом, везујући овај закон за фискалну касу као "уређај", чије се одредбе везују искључиво за тај "уређај".

Да би се дао одговор на ово питање мора се поћи од значаја фискализације, тј. употребе фискалне касе и евидентирања промета робе и услуга путем фискалних каса.

Фискална каса је уређај за регистровање података о вредности продатог добра и извршене услуге (у даљем тексту: промет), унетих у њену базу података о добрима и услугама који се на прописани начин саопштавају купцу добара, односно кориснику услуга, уз истовремено евидентирање на контролној траци фискалне касе, њихово периодично евидентирање у фискалној меморији фискалне касе, и формирање и штампање фискалних докумената (члан 2. став 1. Закона о фискалним касама).

Евидентирање промета робе и услуга путем фискалних каса од значаја је за утврђивање пореза, како је прописано одредбом члана 17. став 10. Закона о фискалним касама.

Наведеном одредбом прописано је: фискални документи из члана 12, 13, 14. и 15. овог закона, контролна трака, књига дневних извештаја и сервисна књижица, представљају веродостојну документацију од значаја за утврђивање пореза.

Пошто се ради о закону који је од значаја за утврђивање пореза, исти је сврстан међу законе којима се регулише област јавних прихода.

Закон о пореском поступку и пореској администрацији прописује следеће :

- члан 1. став 1- овим законом уређује се поступак утврђивања наплате и контроле јавних прихода на које се овај закон примењује (у даљем тексту: порески поступак), права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји;
- члан 2. став 1- овај закон примењује се на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа, ако другим пореским законом није другачије уређено (у даљем тексту: порез);
- члан 3. став 1- ако је другим законом питање из области коју уређује овај закон уређено на другачији начин, примењују се одредбе овог закона.

Како Законом о фискалним касама није прописан рок застарелости, то сходно напред наведеном, рок застарелости за прекршаје који су прописани Законом о фискалним касама рачуна се на начин како је прописано одредбом члана 114 б. Закона о пореском

поступку и пореској администрацији, у којем је наведено: **"прекршајни поступак не може се покренути ако протекне пет година од дана када је прекршај учињен"**, водећи рачуна и о одредби члана 76. став 7. Закона о прекршајима, да прекршајно гоњење застарева у сваком случају кад протекне два пута онолико времена колико се по закону тражи за застарелост гоњења.

Ово све из разлога што се путем фискалних каса евидентира сваки појединачни промет на мало, односно услуге физичким лицима, издавањем фискалног исечка, који представља фискални документ, а садржи и износ пореза по пореским стопама, и укупан износ пореза, који се наплаћају од стране Пореске управе.

Овакво становиште прихваћено је и у пресуди Вишег прекршајног суда, а што произилази из образложења пресуде **Прж.бр. 25701/11 од 20.12.2011. године**:

Виши прекршајни суд размотрио је све списе прекршајног предмета, заједно са побијаним решењем, те је по оцени навода истакнутих у жалби нашао:

Жалба је основана

Првостепено решење садржи битну повреду одредаба прекршајног поступка из члана 234. став 1. тачка 6. ЗОП-а, на коју Виши прекршајни суд пази по службеној дужности, у смислу члана 241. ЗОП-а.

Ова битна повреда прекршајног поступка састоји се у томе што је првостепени суд, противно одредби члана 159. став 2. тачка 4. Закона о прекршајима, одбацио захтев за покретање прекршајног поступка, констатујући да је наступила релативна застарелост за покретање прекршајног поступка, јер је прекршај учињен 26.09.2009. године, а предмет је дат у рад 16.03.2011. године, те је протекао рок од једне године за покретање прекршајног поступка, сходно члану 76. став 1. Закона о прекршајима.

Како је у конкретном случају окривљеном стављено на терет да је починио прекршај из члана 43. став 1 тачка 6. Закона о фискалним касама, зато што је дана 26.09.2009. године, у поступку контроле, утврђено да у свом малопродајном објекту не евидентира сваки појединачни промет добара и услуга физичким лицима преко фискалне касе, а ово евидентирање је од значаја за утврђивање пореза, члан 17. став 10. Закона о фискалним касама, неоспорно је да се ради о прекршају из области јавних прихода и финансија, за који је, посебним законом, продужен рок застарелости, и то одредбама Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

Одредбом члана 17. став 10. Закона о фискалним касама прописано је следеће: фискални документи из члана 12, 13, 14. и 15. овог закона, контролна трака, књига дневних извештаја и сервисна књижица, представљају веродостојну документацију од значаја за утврђивање пореза, а чланом 12. став 1. истог закона: фискални исечак је фискални документ у коме се евидентира сваки појединачно остварени промет добара на мало, односно услуга физичким лицима које купац добара, односно корисник услуга, плаћа готовином, чеком или картицом.

Чланом 18. Закона о фискалним касама прописано је следеће: обвезник који је, у складу са овим законом, дужан да евидентира сваки појединачни промет добара на мало, односно промет услуга физичким лицима преко фискалне касе, дужан је да купцу

добара, односно кориснику услуге, одштампа и изда фискални исечак фискалне касе преко које је евидентиран промет, без обзира да ли купац добара, односно корисник услуга то захтева или не, у противном чини прекршај из члана 43. став 1 тачка 6. Закона о фискалним касама.

Одредбама Закона о пореском поступку и пореској администрацији прописано је следеће, и то чланом 1. став 1- овим законом уређују се: поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се овај закон примењује (у даљем тексту: порески поступак), права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји. У члану 2. став 1. истог закона наведено је следеће: овај закон примењује се на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа, ако другим пореским законом није друкчије уређено (у даљем тексту: порез), а у члану 3. став 1: ако је другим законом питање из области коју уређује овај закон уређено на другачији начин, примењују се одредбе овог закона.

С обзиром да је рок застарелости прописан Законом о пореском поступку и пореској администрацији за прекршаје из области финансија и јавних прихода, рок застарелости за предметни прекршај мора се рачунати сходно одредби члана 114 б. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, која прописује прекршајни поступак, и не може се покренути ако протекне пет година од дана када је прекршај учињен, водећи рачуна и о одредби члана 76. став 7. Закона о прекршајима, по којем прекршајно гоњење застарева у сваком случају када протекне два пута онолико времена колико се по закону тражи за застарелост гоњења.

Из напред наведених разлога, првостепено решење је морало да се укине, а у поновном поступку првостепени суд отклониће пропусте на које је указано, па ће тек потом моћи да донесе одлуку која ће бити у свему у складу са законом.

На основу предњих навода, у смислу члана 244. Закона о прекршајима, одлучено је као у изреци ове пресуде.

Све напред наведено указује ***да рокови застарелости за прекршаје који су прописани законима којима се регулише наплата јавних прихода, одређени су Законом о пореском поступку и пореској администрацији.***

Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање сврстава се у групу пореских закона ако се има у виду одредба члана 4. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, којом је прописано следеће: средства доприноса су јавни приход, под контролом и на располагању организација за обавезно социјално осигурање, основаних законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања, за намене утврђене у складу са тим законима, као и напред цитирана одредба члана 1. став 1. и члана 2. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

Примена члана 41. Закона о прекршајима и члана 182б. Закона о пореском поступку и пореској администрацији

Закон о прекршајима, објављен у "Службеном гласнику РС", бр. 101/2005, 116/2008 и 111/2009, који је ступио на снагу 01.01.2010. године, уводи нови институт, којим се даје могућност суду да обустави поступак против учиниоца прекршаја за који је прописана новчана казна, ако је он добровољно, после извршења прекршаја, а пре покретања

прекршајног поступка, отклонио противправно стање или надокнадио штету коју је изазвао прекршајем.

Наиме, одредбом члана 41. Закона о прекршајима прописано је следеће: суд може обуставити поступак против учиниоца прекршаја за који је прописана новчана казна, ако је он добровољно, после извршења прекршаја, а пре покретања прекршајног поступка, отклонио противправно стање или надокнадио штету коју је изазвао прекршајем.

Из садржине наведене законске одредбе произилази да суд, позивајући се на наведени члан, прекршајни поступак може обуставити ако су испуњени услови, и то:

- да је за предметни прекршај прописана само новчана казна;
- да је учинилац прекршаја добровољно, а пре покретања прекршајног поступка, отклонио противправно стање или надокнадио штету коју је изазвао прекршајем.

Када је реч о испуњености услова из члана 41. ЗОП-а, као први услов јавља се добровољност учиниоца. Законодавац не прецизира шта се може подвести под добровољношћу. Каже само: добровољно, пре покретања прекршајног поступка. Да ли постоји добровољност по урученој опоми или решењу донетом током поступка пореске контроле, да учинилац отклони противправно стање тако што ће испунити прописану обавезу?

Добровољност постоји, у сваком случају, када је учинилац својим поступањем отклонио противправно стање, да ли својом иницијативом или по предходно урученој опоми, у току пореске контроле, односно у решењу донетом у пореском поступку од стране пореског органа којим се налаже отклањање противправног стања испуњењем обавезе, сходно самој цитираној законској одредби. Опомена представља упозорење учиниоцу да је у доцњи, и да је својим поступањем повредио одговарајућу законску норму, те ако му је дат рок у којем треба да отклони противправно стање, или ако је без рока, на тај начин даје му се могућност да испуни прописану обавезу и анулира успостављено противправно стање, па ако непосредно по пријему опомене отклони противправно стање, покретање прекршајног поступка, а тек изрицање казне, представљало би вид "одмазде" према учиниоцу прекршаја. Све док се не активира механизам принуде да би се отклонило противправно стање (нпр. блокада рачуна ради принудне наплате), до покретања прекршајног поступка, можемо говорити о добровољности учиниоца прекршаја.

Одговор на питање: када је штета надокнађена и шта чини ту штету, када се говори о неиспуњењу у законском року обавезе уплате доприноса и пореза, налазимо ако пођемо од противправности која по свом саджају и смислу означава радњу која је противправна нормама позитивног права, што такву радњу чини недопуштеном. Пропуштањем уплате пореза и доприноса долази се до противправног стања јер је такво поступање противно нормама позитивног права, а правно стање успоставља се уплатом наведених обавеза. Камата се не може сматрати саставним делом те обавезе. Стога, становиште постојања обавезе уплате камате, које се дефинише као цена зајма, да би се могло рећи да је штета надокнађена, позивајући се на аналогну примену члан 182б. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, није прихватљиво, јер је наведена норма императивног карактера, а чланом 41. ЗОП-а даје се дискреционо

право да суд, по слободном уверењу, одлучи да може обуставити прекршајни поступак против учиниоца, уколико су испуњени услови из члана 41. ЗОП-а.

Међутим, и поред овог ширег тумачења примене одредбе члана 41. Закона о прекршајима, мора се указати на условљену примену института прописаног наведеним чланом, водећи рачуна о одредбама члана 182.б Закона о пореском поступку и пореској администрацији у ситуацији када је протекао дужи временски интервал од тренутка подношења захтева за покретање прекршајног поступка до тренутка покретања прекршајног поступка у коме је окривљени добровољно отклонио противправно стање, с обзиром да законодавац сигурно, уводећи одредбу члана 41. Закона о прекршајима, није предвиђао да се прекршајни поступак покреће пар, па и више, месеци након тренутка подношења захтева за покретање прекршајног поступка. Због тога је неопходно да првостепени суд, у што краћем року по пријему захтева за покретање прекршајног поступка, испита да ли постоје услови за покретање прекршајног поступка и одлучи о даљем току поступка, сходно одредби члана 156. Закона о прекршајима.

Одредбом члана 182 б. прописано је, у ставу првом, против лица које учини радњу, односно пропуст, у вези са порезом чије утврђивање обавља сам порески обвезник (самоопорезивање), што се сматра пореским прекршајем из члана 177, члана 179. став 1. Тачка 2б. и 3. и став 3. у вези са ставом 1. тачка 3. тог члана, као и члана 180. тачка 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. Став 1. и 2. овог закона, а ставом другим, против лица које учини радњу, односно пропуст, из става 1. овог члана, у вези са порезом који се утврђује решењем, 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 са учињеном радњом или пропустом, односно пре отпочињања пореске контроле или подношења захтева за покретање прекршајног поступка, самоиницијативно пријави учињену радњу, односно пропуст, као и утврђени износ пореза плати у прописаном року.

Одредба члана 41. ЗОП-а садржи "суд може обуставити", док императивност примене одредбе члана 182 б. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, огледа се у речима "неће се подносити захтев за покретање прекршајног поступка, нити ће му се изрећи казна за прекршај, ако то лице...".

Све напред наведено указује да је овај институт уведен да би се примењивао, у свим оним случајевима који нису обухваћени одредбом члана 182 б. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, а не да буде мртво слово на папиру, пружајући могућност судовима да се понашају као друштвено одговоран чинилац, који ће у конкретном случају одлучити какву ће одлуку донети, не поступајући круто као управа, по принципу прекршај је почињен, учинилац се мора казнити, изналазећи сваку могућност и изговор за кажњавање, доводећи у још тежи положај приведене субјекте-учиниоце прекршаја у садашњим условима пословања, услед финансијског оптерећења привредних субјеката, што може узроковати обуставу привредних активности учиниоца

и на тај начин утицати на смањење броја пореских обвезника, који су ипак већи пуниоци буџета од прекршајних судова.

Наравно, без извођења доказа и саслушања окривљених не може се обуставити поступак применом члана 41. Закона о прекршајима, баш због тога што је законодавац рекао " суд може обуставити ", без обзира што и из чињеничног описа прекршаја произилази да је учинилац прекршаја добровољно, а пре покретања прекршајног поступка, отклонио противправно стање или надокнадио штету коју је изазвао прекршајем, јер захтев не представља доказ у поступку, а имајући у виду одредбу члана 81. Закона о прекршајима, којом је прописано следеће: суд је дужан да истинито и потпуно утврди чињенице које су важне за доношење законите одлуке и да са једнаком пажњом испита и утврди како чињенице које терете окривљеног, тако и оне које му иду у корист, наводећи које су то чињенице докази. У ситуацији када окривљени истиче да је добровољно отклонио противправно стање пре покретања прекршајног поступка, достављајући извод пословне банке из чије садржине произилази да је уплаћен дугови износ на име пореза, односно доприноса, неопходно је утврдити ту добровољност јер сам извод пословне банке не може бити доказ добровољности из разлога што се може десити да је уплата извршена по блокади рачуна окривљеног, а наведено не произилази из приложеног извода.

Наведено се илуструје **пресудом Вишег прекршајног суда Прж.бр.1607/12 од 24.02.2012. године.**

Виши прекршајни суд размотрио је све списе прекршајног предмета, заједно са побијаним решењем, те је по оцени навода истакнутих у жалби нашао:

Првостепено решење садржи битну повреду одредаба прекршајног поступка из члана 234. став 1. тачка 15. ЗОП-а, на коју Виши прекршајни суд пази по службеној дужности, у смислу члана 241. ЗОП-а.

Ова битна повреда прекршајног поступка састоји се у томе што првостепено решење не садржи разлоге, односно разлоге о одлучним чињеницама на основу којих је обустављен прекршајни поступак против окривљених, на основу члана 216. став 2. у вези члана 41. ЗОП-а.

Наиме, у образложењу првостепеног решења наведено је "како је увидом у Захтев за покретање прекршајног поступка и остале списе предмета установљено да су окривљени после извршеног прекршаја, а пре покретања прекршајног поступка, отклонили противправно стање", не наводећи који су то списи предмета из којих произилази да су окривљени отклонили противправно стање, односно на основу којих изведених доказа се дошло до уверења да су се стекли услови да се обустави прекршајни поступак према окривљенима, применом члана 216. став 2. у вези члана 41. Закона о прекршајима. Из садржине захтева за покретање прекршајног поступка, као ни из ожалбеног решења, не произилази ни висина износа која се морала уплатити да би се сматрало да уплатом истог је отклоњено противправно стање, а ни који разлози су довели да окривљени не обрачунају и уплате доприносе за обавезно социјално осигурање у прописаним року. Првостепени суд је морао утврдити те разлоге, разлоге који иду у корист, али и на терет окривљених, након чега би се одлучило има ли места

примени одредбе члана 41. Закона о прекршајима, којом је предвиђена могућност, а не обавеза суда, да обустави прекршајни поступак против окривљених.

Одредбом члана 41. Закона о прекршајима прописано је следеће: суд може обуставити поступак против учиниоца прекршаја за који је прописана новчана казна, ако је он добровољно, после извршења прекршаја, а пре покретања прекршајног поступка, отклонио противправно стање, или надокнадио штету коју је изазвао прекршајем.

Из напред наведених разлога, првостепено решење је морало да се укине, а у поновном поступку првостепени суд отклониће пропусте на које је указано, имаће у виду наводе жалбе који нису били предмет оцене, па ће тек потом моћи да донесе одлуку која ће бити у свему у складу са законом. На основу предњих навода, у смислу члана 244. Закона о прекршајима, одлучено је као у изреци ове пресуде.

5. ОДБРАНА ОКРИВЉЕНИХ

У највећем броју прекршајних предмета у којима су повређени прописи којима се регулишу јавни приходи, као окривљени се претежно појављују правно лице, одговорно лице у правном лицу и предузетници.

Одредбама закона о прекршајима прописано је да окривљени има право да се брани сам или уз стручну помоћ браниоца (члан 108. став 4. ЗОП-а). Када је у питању правно лице, за окривљено правно лице у прекршајном поступку учествује његов представник, који је овлашћен да то правно лице представља или заступа на основу закона или другог акта правног лица (члан 110. ЗОП-а).

Ко може бити представник правног лица прописано је одредбама члана 111. Закона о прекршајима, тако што је у ставу првом наведено да представник окривљеног правног лица је лице овлашћено да то правно лице представља или заступа. На основу закона или другог акта, а у ставу другом, послодавац може за представника правног лица одредити друго лице из редова својих чланова или другог радника у том поступку. Четвртим ставом прописује се да представник окривљеног правног лица може бити само једно лице.

Окривљени се, по правилу, саслушава усмено (члан 175. закона о прекршајима). Ако суд, односно орган управе који води прекршајни поступак, нађе да непосредно усмено саслушање није потребно, с обзиром на значај прекршаја и податке којима располаже, може позвати окривљеног да своју одбрану да писмено, и у таквом случају окривљени може своју одбрану дати писмено или се лично јавити да усмено буде саслушан.

Запажено је, од стране Вишег прекршајног суда, да се прихватају писмене одбране окривљених које су потписане само од старне браниоца, као одбране окривљених, па и да бранилац даје одбрану на записник о саслушању окривљеног за окривљеног, што представља битну повреду одредаба прекршајног поступка из члана 234. став 1. тачка 3. Закона о прекршајима.

Виши прекршајни суд размотрио је све списе прекршајног предмета, заједно са побијаном пресудом, те је по оцени навода истакнутих у жалби, нашао:

Првостепена пресуда садржи битну повреду одредаба прекршајног поступка из члана 234. став 1. тачка 3. ЗОП-а, на коју Виши прекршајни суд пази по службеној дужности, у смислу члана 241. ЗОП-а.

Ова битна повреда прекршајног поступка састоји се у томе што окривљени није саслушан у поступку пре доношења одлуке. Наиме, из списка предмета произилази да је окривљени, по позиву да изнесе своју одбрану, приступио 11.10.2010. године и у записник о испитивању окривљеног, између осталог, је наведено: "окривљеног ће заступати адв. Ристић Жељко, а данас је приступио са адв. Сашом Петровић, по заменичком пуномоћју, а доставља писмену одбрану на наводе из захтева за покретање прекршајног поступка и немам ништа друго да додам". Увидом у поднесак који је цењен као писмена одбрана окривљеног, констатује се да иста није потписана од стране окривљеног, потписана је само од стране адвоката.

Одредбом члана 175. став 1. Закона о прекршајима прописано је: окривљени се саслушава, по правилу усмено, а у ставу 2. истог члана, окривљени може бити саслушан у одсуству браниоца ако бранилац није присутан, иако је обавештен о саслушању, или ако за прво саслушање окривљени није обезбедио браниоца, а изјаве окривљеног о разлозима одсуства браниоца уносе се у записник.

Одредбом члана 177. Закона о прекршајима прописано је, ако суд, односно орган управе који води прекршајни поступак, нађе да непосредно саслушање није потребно, с обзиром на значај прекршаја и податке којима располаже, може позвати окривљеног да своју одбрану да писмено, и у таквом случају окривљени може своју одбрану дати писмено или се лично јавити да усмено буде саслушан.

Из цитираних законских одредби произилази да сам окривљени лично мора дати своју одбрану, у присуству браниоца или уз помоћ браниоца, а поднесак браниоца насловљен као писмена одбрана, који није потписан од стране окривљеног, не може се прихватити као одбрана окривљеног, из разлога што бранилац не може дати одбрану у име окривљеног, односно изјашњавати се на околности у вези прекршаја који се окривљеном ставља на терет.

Извод из пресуде Вишег прекршајног суда Прж. бр. 24189/11 од 27.04.2012

Овом приликом указује се да, у случајевима када се као окривљени појављује правно лице, у позиву за испитивање окривљеног неопходно је да се нагласи да се позива представник правног лица који мора бити одређен од стране правног лица, а ко може бити представник правног лица напред је наведено, са тим што представник правног лица мора доставити овлашћење правног лица потписано од стране овлашћеног лица за давање таквог овлашћења.

Ко може бити представник правног лица, односно не може, прописано је одредбама члана 113. ЗОП-а, тако што је у ставу првом наведено да представник правног лица не може бити лице које је у истој ствари сведок, а у ставу другом, представник правног лица не може бити одговорно лице против кога се води поступак за исти прекршај, које истиче да је поступало на основу наређења другог одговорног лица или органа управљања.

Језичким тумачењем одредбе члана 113. став 2. Закона о прекршајима, долазимо до закључка да представник окр. правног лица може бити и окр. одговорно лице које не истиче да је поступало на основу наређења другог одговорног лица или органа управљања.

Опреза ради, сматрамо да у случајевима код једночланих правних лица, у којима је власник правног лица и једини запослени, као одговорно лице у правном лицу, који је, на основу закона и акта правног лица, овлашћен да заступа правно лице, изнеће одбрану и у својству представника правног лица, што ће се нагласити у записнику о саслушању окривљеног, а у осталим случајевима да се одреди представник правног лица из реда запослених, како је и прописано одредбом члана 111. став 2. Закона о прекршајима .

Имајући у виду значај прекршаја из области јавних прихода, прописану висину новчаних казни, по налажењу Вишег прекршајног суда није упутно позвати окривљеног да своју одбрану да писмено, чему се прибегава у знатном броју предмета од стране појединих судија.

6. НЕРАЗУМЉИВА ИЗРЕКА-БИТНА ПОВРЕДА ОДРЕДАБА ИЗ ЧЛАНА 234. СТАВ 1. ТАЧКА 15. ЗАКОНА О ПРЕКРШАЈИМА

Одредбом члана 234. став 1. тачка 15. Закона о прекршајима, између осталог, прописано је следеће: „битна повреда одредаба прекршајног поступка постоји: ако је изрека одлуке неразумљива, противречна сама себи или разлозима одлуке“.

Изрека пресуде садржи: личне податке окривљеног, односно назив и седиште окривљеног правног лица, чињенични опис и правну квалификацију прекршаја и одлуку којом се окривљени оглашава кривим, ослобађа кривице или се поступак обуставља (члан 222. став 3. Закона о прекршајима).

Из чињеничног описа радње извршења прекршаја произилази време и место извршења прекршаја, а сам чињенични опис прекршаја мора да одговара законском обележју прекршаја који се окривљеном ставља на терет.

Прекршај је извршен у време када је учинилац радио, или био дужан да ради, без обзира када је последица наступила (члан 11. Закона о прекршајима), а прекршај је извршен, како у месту где је учинилац радио, или био дужан да ради, тако и у месту где је последица наступила (члан 12. Закона о прекршајима).

Како се радња извршења, у највећем броју прекршаја из области јавних прихода, састоји у томе што окривљени у прописаном року не предају одговарајући образац, односно не обрачунају и не изврше одређену уплату, те као време извршења прекршаја у тим случајевима узима се протек прописаног рока у којем је окривљени био у обавези да изврши неку од наведених радњи. Међутим, поставља се питање које је место извршења прекршаја, зато што у највећем броју случајева подносилац захтева, за покретање прекршајног поступка у чињеничном опису прекршаја, наводи да окривљени " у прописаном року није ... , чиме је учинио прекршај из члана ... ".

Из садржине таквог чињеничног описа прекршаја не може се на недвосмислени начин утврдити место извршења прекршаја, и мада су такви захтеви прихватани као уредни, настављајући праксу пореских прекршајних органа, сматрамо да би требало место извршења прекршаја да се одреди. Поставља се питање које је то место, место извршења прекршаја. Сматрамо да се, као место извршења прекршаја, може узети место подручне филијале пореске управе која је директно надлежна за контролу пореског обвезника, којој се треба предати одређени образац, пријава односно уплатити одређени порез или допринос. Стога у наредном периоду, у консултацијама са Пореском управом, требало би се указати да у свим захтевима за покретање прекршајног поступка наведу место извршења прекршаја на начин како је то учињено у следећем случају.

Захтев за покретање прекршајног поступка против Правног лица и одговорног лица, зато што:

Нису Управи јавних прихода Града Београда, Одљењу Стари град, поднели пореску пријаву за утврђивање пореза на имовину лица ППИ-1 за 2010. годину у законском року до 31.03.2010. године ..., већ су то учинили са закашњењем 14.07.2010.године, ... , што је утврђено контролом Одељења јавних прихода за подручје градске општине Стари град дана 13.09.2010.године, ...

Поводом наведеног захтева указаћемо на одређену грешку првостепеног суда, а ради се се о грешци која је учестала у наведеним, па и осталим, предметима, где се инспекцијски органи појављују као подносиоци захтева за покретање прекршајног поступка.

Првостепени суд, својом пресудом, окривљено правно лице оглашава кривим, што је дана 13.09.2010. године, контролом Одељења јавних прихода за подручје градске општине Стари град, утврђено да није Управи јавних прихода Града Београда-Одљењу Стари град, поднело пореску пријаву за утврђивање пореза на имовину правних лица ППИ-1 за 2010. годину у законском року до 31.03.2010. године, већ је то учинило са закашњењем 14.07.2010. године,

Радња извршења прекршаја, у конкретном случају, огледа се у томе што окривљени није поднео пореску пријаву, а не што је контролом утврђено да није поднета пореска пријава. Из наведеног произилази да радња извршења прекршаја огледа се у томе што није извршена одређена прописана радња, а не у томе што је контролом утврђено да није извршена прописана радња.

Када је реч о времену извршења прекршаја, навођење да нека радња није предузета у законом прописаном року, без прецизирања тог рока, чини изреку неразумљивом.

Првостепеном пресудом Пр.бр. 193907/11 од 30.10.2011. године, окривљени су оглашени кривим зато што порески обвезник није, почев од августа 2009. године до јула 2010. године, исплаћивао нето зараде и доприносе за обавезно социјално осигурање у законским роковима, те није обрачунавао и уплаћивао доприносе сагласно члану 37. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање на најнижу месечну основицу за осниваче и једног радника, те је укупан износ неуплаћених доприноса 143.933,28 динара, што је констатовано приликом контроле пореског инспектора у пословним просторијама предузећа за пружање књиговодствених услуга.

Наведена пресуда **укинута је пресудом Вишег прекршајног суда Прж. бр. 4589/12** од 30.03.2012. године, из следећих разлога :

Првостепена пресуда садржи битну повреду одредаба прекршајног поступка из члана 234. став 1. тачка 15. ЗОП-а, на коју Виши прекршајни суд пази по службеној дужности, у смислу члана 241. ЗОП-а.

Ова битна повреда прекршајног поступка састоји се у томе што је изрека пресуде неразумљива у погледу времена извршења прекршаја. Ово стога што у изреци није наведен рок у коме су окривљени били дужни да поступе у складу са Законом, до када су били у обавези да испуне прописану обавезу, с обзиром да, по протеклу истог, су у прекршају, а који је јасно прописан чланом 51. став 3. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање.

Уз горе наведено, Виши прекршајни суд указује да се у оквиру чињеничног описа прекршаја не може наводити материјална норма у складу са којом није поступљено, односно којом је прописана одређена радња.

Уз напред наведено, овај Суд није могао да се упушта у основаност навода из жалбе окривљеног.

Из напред наведених разлога, првостепена пресуда је морала да се укине, а у поновном поступку првостепени суд отклониће пропусте на које је указано, тако што ће уподобити чињенични опис прекршаја законској норми која је повређена, и из које произилази време испуњења обавезе, као законско обележје прекршаја, имајући у виду наводе жалбе који нису били предмет оцене, па ће тек потом моћи да донесе одлуку која ће бити у свему у складу са законом.

Наведено ћемо илустровати **још једним примером.**

Првостепена пресуда Пр.бр.112684/10, што нису, преко фискалне касе, евидентирали промет услуге давања у закуп непокретности - паркинг места у улици Сарајевској бр. 89 у Београду, физичком лицу, са којим су закључили уговор о закупу број 20/09, већ су издали рачун број Ф 115 од 31Л 2. 2009. године на износ од 5.685,76 динара, што је у поступку теренске контроле, обављене дана 19.02.2010. године, утврдио, и записнички констатовао, порески инспектор Министарства финансија, Пореске управе, Филијала Савски венац.

Пресудом Вишег прекршајног суда Прж.бр. 26021/11, одлучено је

Првостепена пресуда садржи битну повреду одредаба прекршајног поступка из члана 234. став 1. тачка 15. ЗОП-а, на коју Виши прекршајни суд пази по службеној дужности, у смислу члана 241. ЗОП-а.

Ова битна повреда прекршајног поступка састоји се у томе што је изрека пресуде неразумљива, док су разлози одлуке нејасни. Наиме, изрека пресуде је неразумљива јер се из садржине не може на недвосмислени начин утврдити време извршења прекршаја. Наведено је само време контроле, но време контроле, у конкретном случају, не представља време извршења прекршаја, имајући у виду законску обавезу издавања фискалних рачуна. Обвезник који је дужан да евидентира сваки промет на мало,

односно пружену услугу физичким лицима, дужан је да изда фискални рачун у тренутку оствареног промета на мало, односно у тренутку оствареног промета услуге. Издати фискални рачун мора садржати све елементе из члана 12. став 2. Закона о фискалним касама, па и дан, месец, годину, сат и минут сачињавања фискалног рачуна, те као време извршења предметног прекршаја је време када окривљени није издао фискални рачун, а био је дужан то учинити.

Разлози одлуке, у односу на време извршења прекршаја, су нејасни. Наведено је да је прекршај учињен нечињењем јер је постојала њихова стална обавеза на чињење, стална обавеза да преко фискалне касе издају фискалне рачуне корисницима њихових услуга, физичким лицима, па њихов прекршај све време постоји, те је датум откривања прекршаја и датум извршења прекршаја. Неспорно је да су обвезници који пружају услугу физичким лицима дужни да након пружене услуге издају фискални рачун за сваку пружену услугу, међутим свака услуга је индивидуализована и везује се за одређено време, време пружања услуге, када се мора издати рачун, тако да у конкретном случају не може се прихватити да је време извршења прекршаја, време откривања прекршаја. Ово из разлога што, ако постоји обавеза окривљених на чињење у тачно одређеном року, а прекршај је учињен нечињењем, време извршења прекршаја везује се за тај рок.

Пресудом Прж.бр. 4589/12 од 30.03.2012. године указано је да се у оквиру чињеничног описа прекршаја не може наводити материјална норма у скаладу са којом није поступљено, односно којом је прописана одређена радња, како је то учињено у пресуди Пр.бр. 193907/11 од 30.10.2011. године. Није се могло навести да није обрачунавао и уплаћивао доприносе, сагласно члану 37. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, јер на тај начин није јасно шта је прописано чланом 37. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, с обзиром да је у наведеном члану прописано, у ставу првом, да најнижу месечну основицу доприноса чини износ од 35% просечне месечне зараде у Републици, исплаћене у претходном кварталу, за који су објављени подаци републичког органа надлежног за послове статистике, ако овим законом није другачије одређена, а ставом другим да износ најниже месечне основице, из става 1. овог члана, утврђује и објављује министар надлежан за послове финансија, а примењује се од првог у наредном месецу по објављивању тог износа. Стога изрека би била прихватљивија да је гласила: "те није обрачунавао и уплаћивао доприносе, сагласно на најнижу месечну основицу, коју чини износ од 35% просечне месечне зараде у Републици, исплаћене у претходном кварталу, за који су објављени подаци републичког органа надлежног за послове статистике, за осниваче и једног радника".

Виши прекршајни суд на својој општој седници, 07.07.2011.године, усвојио је **мишљење** да уколико је казненом одредбом санкционисано поступање противно више материјално-правних одредби, ненавођење материјално-правне одредбе у изреци пресуде може изреку чинити неразумљивом. Изрека ће, у сваком случају, бити неразумљива ако је казненом одредбом санкционисано поступање противно више материјално-правних одредби, уколико чињенични опис прекршаја, поред законског обележја прекршаја који је садржан у казненој одредби, не садржи и елементе из материјално-правне одредбе, односно није уподобљен и материјално-правној одредби.

Тако је одредбом члана 166. став 1. тачка 1. Закона о порезу на доходак грађана прописано: „новчаном казном од 100.000 до 1.000.000. динара казниће се за прекршај

правно лице ако не обрачуна, не обустави и не уплати, или погрешно обрачуна порез по одбитку(члан 21б. став 6, члан 21в. став 7, члан 21д. став 3 , члан 101,103 и 107а)“.

Уколико се окривљенима стави на терет извршење наведеног прекршаја у вези члана 103. Закона о порезу на доходак грађана, не може се у изреци само навести, уколико се окривљени оглашавају кривима, зато што нису дана обрачунали порез по одбитку, чиме су починили прекршај из члана 166. став 1. тачка 1. Закона о порезу на доходак грађана, већ је неопходно да се наведе: зато што нису за приход од капитала по основу камате (у току године ____) утврдили порез по одбитку у моменту исплате дана ____ (приликом прописивања камате на дан _____ , односно код годишњег обрачуна камате на дан _____), нису учини прекршај из члана 166. став 1. тачка 1. Закона о порезу на доходак грађана у вези члана 130. став 1. Закона о порезу на доходак грађана.

Ово из разлога што је, одредбом члана 103. став 1. Закона о порезу на доходак грађана, прописано следеће: „за приход од капитала по основу камате, банка или други исплатилац прихода, дужан је да у току године утврди порез по одбитку у моменту исплате, односно приликом прописивања камате, а најкасније код годишњег обрачуна камата“.

Из наведеног произилази да чињенични опис прекршаја мора бити уподобљен материјално-правној одредби и да се мора навести противно којој материјално правној одредби је поступљено.

Наравно, чињени опис прекршаја гласио би другачије да је поступљено противно одредби члана 103. став 2. Закона о порезу на доходак грађана, пошто је радња извршења битно другачија.

Уколико се прекршајни поступак води против лица као предузетника, својство предузетника мора бити назначено у изреци одлуке, у противном изрека ће бити неразумљива.

Из садржине једног записника о контроли, којом је контролисан један период, не могу проистећи два или више истоврсних прекршаја, нити један записник о контроли може бити основ за подношење два или више захтева за покретање прекршајног поступка са истим прекршајем, обухватајући парцијално временске периоде у склопу контролисаног временског периода.

Прж. бр. 24189/11 од 27.04.2012

Окривљени је ожалбеном пресудом проглашен кривим што у буџетској 2008. години није извршио плаћања на име расхода за остале стручне услуге, без књиговодствене документације, односно валидне рачуноводствене исправе, на тај начин што је закључио уговоре о делу и одобрио исплату по тим уговорима, чиме је поступио супротно одредби члана 36. став 3. у вези члана 38. став 1. кажњиво по члану 74. тачка 4. Закона о буџетском систему, и што у буџетској 2008. години није извршио плаћања на име расхода угоститељских услуга, без књиговодствене документације, односно валидне рачуноводствене исправе по рачунима добављача, чиме је учинио прекршај предвиђен одредбом члана 36. став 3. у вези члана 38. став 1. кажњиво по члану 74. тачка 4. Закона о буџетском систему, као што је наведено и у захтеву за покретање прекршајног поступка, а који је поднет на основу Извештаја о ревизији саставних делова

финансијских извештаја од 27.09.2009. године. По налажењу Вишег прекршајног суда, није било места да се окривљеном, за исти временски период обухваћен наведеним Извештајем, ставе на терет два истоврсна прекршаја за које је и оглашен кривим, из разлога што се радња извршења, у оба случаја, огледа у извршеном плаћању услуга без књиговодствене документације, односно валидне документације. Окривљеном се, у конкретном случају, за поступање у контролисаном периоду, могло ставити на терет само извршење једног прекршаја, без обзира што се ради о различитим услугама, а обим плаћања услуга без књиговодствене документације, односно валидне документације, цениће се приликом утврђивања прекршајне одговорности окривљеног и изрицања прекршајне казне.

ПРЖ.БР. 7839/11 од 25.05. 2011. године

Првостепени суд наводи да је ценио и решење о утврђивању обавеза доприноса Министарства финансија РС, Пореске управе Филијале Вождовац бр. 4312-500/09 од 09.12.2009. године, исто је донето након теренске контроле на основу записника бр. 47-3-506/09 од 02.12.2009. године који није приложен списима предмета, па се не може закључити које је чињенично стање утврђено у поступку теренске контроле, тј. за који временски период окривљени није плаћао доприносе за обавезно социјално осигурање и да ли је износ наведен у решењу одговарајући износ у наведеном записнику. Ово из разлога што, увидом из списка предмета првостепеног суда 6-69- Пр.бр. 166073/10, произилази да је на основу записника бр. 47-3-506/09 од 02.12.2009. године донето решење о утврђивању обавеза доприноса Министарства финансија РС, Пореске управе Филијале Вождовац бр. 4312-499/09 од 09.12.2009. године, што је био основ за подношење захтева за покретање прекршајног поступка против окривљеног, а по налажењу овог Суда, садржина једног записника не може бити основ за подношење два и више захтева за покретање прекршајног поступка. Уколико је једним записником констатовано да окривљени није за два месеца обрачунао и уплатио доприносе за обавезно социјално осигурање, по налажењу Вишег прекршајног суда, једним захтевом за покретање прекршајног поступка требало је обухватити тај период, а број месеци за који није обрачунат и уплаћен допринос за обавезно социјално осигурање цениће се приликом утврђивања прекршајне одговорности окривљеног и изрицања прекршајне казне.