

KAZNENE I KRIVIČNE ODREDBE MEĐUNARODNOG I NACIONALNOG PORESKOG ZAKONODAVSTVA

REZIME: U radu se razmatraju pitanja kojim merama država treba da uspostavi poreski sistem i organizuje ga tako da efikasno, blagovremeno i kvalitetno obezbedi potrebna sredstva neophodna za nesmetano ostvarivanje državnih funkcija. Odredbama zakona uređen je poreski postupak, prava i obaveze poreskih obveznika i poreska krivična dela i prekršaji. Za učinjena krivična dela, privredni prestup ili prekršaj obveznika predviđene su različite kaznene odredbe. Primenom različitih vrsta sankcija država preventivno deluje u pravcu podizanja opšte poreske kulture i discipline i teži zakonitom i efikasnom utvrđivanju kaznene odgovornosti učinilaca poreskih delikata.

Ključne reči: kazneno i krivično pravo, međunarodno i nacionalno zakonodavstvo, poreski sistem

Uvodna razmatranja

Poreski sistem, kao jedan od osnovnih elemenata makroekonomskog sistema, treba da omogući ostvarivanje osnovnog fiskalnog cilja, prikupljanje dovoljnog iznosa javnih prihoda za pokriće javnih rashoda, kao i ostvarivanje brojnih makroekonomskih ciljeva, kao što su stabilnost cena, privredni rast, zaposlenost i ravnoteža platnog bilansa.

Početkom 2001. godine, u Republici Srbiji započeta je reforma poreskog sistema, koja je obuhvatala usvajanje važnih poreskih i drugih propisa, zatim izmenu sistema finansiranja lokalne vlasti, kao i izmene u načinu utvrđivanja, kontrole i naplate javnih prihoda i na kraju, uvođenje poreza na dodatu

* Pravni fakultet za privredu i pravosuđe, Univerzitet Privredna akademija, Novi Sad

vrednost i sintetičkog poreza na dohodak građana. Ova reforma, na neki način, predstavljala je nastavak reforme započete još 1991. godine, koja je usled različitih okolnosti (građanski rat, uvođenje ekonomskih sankcija i dr.), bila prekinuta.

Razlozi zbog kojih se pristupilo poreskoj reformi u Republici Srbiji, jeste priprema naše zemlje za pristupanje Evropskoj uniji¹ u doglednoj budućnosti. Naime, za uspostavljanje jedinstvenog tržišta, koje podrazumeva slobodno kretanje ljudi, dobara, usluga i kapitala, neophodno je izvršiti harmonizaciju poreskih sistema država članica Evropske unije. Poreska harmonizacija u Evropskoj uniji, odnosila se na direktne (porez na dobit, porez na dohodak građana, porez na imovinu) i indirektne poreze (porez na promet i akcize). U oblasti indirektnih poreza, postignuti su značajni rezultati, jer se zajednički sistem PDV primenjuje u svim zemljama članicama Evropske unije.

Osnivanje i izgradnja institucija pojavljuje se kao rezultat sprovedene poreske reforme i usvojene zakonske regulative. Kao nova institucija osnovana je Republička uprava javnih prihoda (danas Poreska uprava) kao centralizovan poreski i upravni organ.

Međunarodno krivično pravo

U drugoj polovini prošlog veka izdvojilo se međunarodno krivično pravo kao nova najmlađa grana kaznenog prava. Međunarodno krivično pravo po svojoj pravnoj prirodi i karakteristikama svrstava se između nacionalnog krivičnog prava i međunarodnog javnog prava. Međunarodno krivično pravo za predmet izučavanja ima međunarodno krivično delo.

Međunarodno krivično pravo, u novije vreme, vezuje se za međunarodnu instituciju, odnosno za Međunarodni krivični sud, čiji je osnovni zadatak da na redovnoj osnovi primenjuje pravila međunarodnog krivičnog prava. Kakav će status sud imati još uvek nije izvesno zato što mnoge zemlje nisu prihvatile njegovu nadležnost, a sam sud je počeo sa radom.

Svaki postupak treba da je uređen pravilima u skladu sa kojim će se odvijati. Načela, kao osnovna pravila postupka, slična su sa načelima krivičnog prava i primenjuju se u toku vođenja sporova iz oblasti međunarodnog krivičnog prava. Osnovna načela međunarodnog krivičnog prava su : načelo zakonitosti, legitimnosti, načelo individualne subjektivne odgovornosti, na-

¹ Evropska ekonomska zajednica osnovana je Rimskim ugovorom iz 1957. godine od strane šest evropskih zemalja (Belgija, Francuska, Luksembur, Italija, Holandija i Nemačka), a stupanjem na snagu Ugovora o Evropskoj uniji 1993. godine preimenovana je u Evropsku uniju

čelo solidarnosti i uzajamnog poverenja među državama, načelo humanosti i načelo pravednosti i srazmernosti.

Osnovna podela izvora međunarodnog krivičnog prava je na međunarodne i nacionalne. U oblasti međunarodnih izvora krivičnog prava najznačajniji su međunarodni ugovori. Ukoliko se u međunarodnim postupcima ne može odrediti nadležno pravo izvestan značaj se daje i pravilima običajnog prava, opštim principima postupka i sudskoj praksi.

Nacionalni izvori koji se koriste u sporovima međunarodnog krivičnog prava, se koriste kao pomoćna pravna pravila jednog od učesnika u vidu krivičnih zakona. Kao nacionalni izvor prava u našoj zemlji koristi se Krivični zakonik Srbije.

Međunarodni razvoj elektronskog načina komunikacije zahtevao je visok stepen zaštite od zloupotreba i malverzacija. Mehanizmi zaštite i sigurnosti ostvaruju se ispunjenjem pravnih i tehničkih preduslova. Elektronskim dokumentima treba da je obezbeđena pravna zaštita, posebno krivično pravna, od zloupotreba, falsifikovanja i drugih prevarnih i štetnih radnji. I pored donetih zakonskih propisa neophodnih za funkcionisanje elektronske trgovine u Srbiji i u svetu, kompjuterski kriminal je u porastu.

Kontrola i naplata javnih prihoda

Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji uređuju se postupak utvrđivanja naplate i kontrole javnih prihoda, prava, obaveze i registracija poreskih obveznika kao i poreska krivična dela i prekršaji.

Za porez na promet proizvoda uređeno je samooporezivanje, podnošenje pojedinačne poreske prijave i vođenje analitike. Istim zakonom je uređeno da Poreska uprava vrši kontrolu pravilnosti obračuna i blagovremenosti uplate poreza na promet roba i usluga kao i prinudnu naplatu istog. Visinu obaveze poreza na promet usluga za obveznike koji ne vode poslovne knjige-paušalno oporezivanje, utvrđivano je rešenjem Poreske uprave, na osnovu podataka iz poreske prijave, poslovne dokumentacije i podataka.

Neuplaćivanje poreza po odbitku

U poreze po odbitku ubrajaju se porez na dodatu vrednost, porez na dobit pravnih lica², dažbine koje se plaćaju po osnovu odredbi Zakona o porezu na dohodak građana kao i Zakona o doprinosima za socijalno osiguranje.

² Zakon o porezu na dobit pravnih lica, *Sl. glasnik RS* broj 25/01, 18/10, član 7, stav 1.

PORESKA KRIVIČNA DELA

U skladu sa kaznenim odredbama Zakona³ o poreskom postupku i poreskoj administraciji radnja izbegavanja plaćanja poreza svrstana je u poreska krivična dela, odnosno svako ko u nameri da u potpunosti ili delimično, izbegne plaćanje poreza ili takve činjenice ne prijavi, ili ko ne utvrdi porez ili ga utvrdi u iznosu manjem od onog koji je dužan sam da utvrdi, na takva dela i radnje primeniće se kaznene odredbe ovog zakona. Zakonodavac je uređio da visina kazne bude u skladu sa visinom utajenog poreza, odnosno sačinjena je skala pa se izbegavanje plaćanja poreza sankcioniše u skladu sa iskazanim dinarskim iznosima.

Odredbama Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji uređene su kaznene odredbe za poreska krivična dela učinjena izbegavanjem plaćanja poreza.

Kaznene odredbe su predviđene i za slučajeve sačinjavanja ili podnošenja falsifikovanog dokumenta od značaja za oporezivanje, odnosno ko u nameri da izbegne ili umanju poresku osnovicu, sačini ili priloži falsifikovan finansijski izveštaj od značaja za utvrđivanje poreza drugom licu ili Poreskoj upravi. Na ove i slične radnje primeniće se kaznene odredbe uređene zakonom.

Utvrdjivanje poreza predstavlja jednu od delatnosti Poreske uprave (poreskog obveznika-samooporezivanje) kao državnog organa. Poreska uprava sačinjava i izdaje upravna akta, preduzima zakonskim odredbama propisane radnje kojima se definiše pojedinačno postojanje poreske obaveze i utvrđuju poreski obveznik, poreska osnovica i iznos poreske obaveze.

Naplata poreza može biti redovna (blagovremena, o dospelosti poreske obaveze) i prinudna (preduzima se kad dospela poreska obaveza nije namirena do isteka roka). Odredbe o naplati poreza uređene ovim Zakonom primenjuju se i na naplatu sporednih poreskih davanja ukoliko odredbama zakona nije drugačije uređeno.

Poreski organ može, na zahtev poreskog obveznika, u celosti ili delimično, odložiti plaćanje poreskog duga pod određenim uslovima. Ukoliko je iznos uplaćenog poreza i sporednih poreskih davanja, veći ili manji od utvrđenog, obračunava se i plaća kamata, odnosno kamata se obračunava i plaća i na poreski dug čija je naplata odložena.

Kaznene odredbe su predviđene i za ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole. Ukoliko se ugrožava naplata poreza u postupku prinudne naplate ili poreske kontrole, odnosno ko daje lažne podatke, sakrije, otuđi, uništi ili

³ Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Sl. glasnik RS* broj 80/02, ... i 53/10.

učini neupotrebljivom stvar koja je predmet prinudne naplate poreza ili poreske kontrole primeniće se kaznene odredbe uređene zakonom.

U poreska krivična dela se ubrajaju i radnje koje predstavljaju nedozvoljen promet akciznih proizvoda. Akciza ili trošarina predstavlja posebne (specijalne) poreze na potrošnju. Osnovni cilj uvođenja akciza je fiskalnog karaktera a predmet oporezivanja je tačno određena vrsta proizvoda masovne potrošnje koja se teško može supstituisati. Kaznene odredbe se primenjuju na radnje uvoza i stavljanja u promet, odnosno prodaje proizvoda koji nisu posebno obeleženi propisanim kontrolnim akciznim markicama.

Poresko krivično delo čini i nedozvoljeno skladištenje robe u neregistrovanim prostorijama, ili skladištenje robe bez propisane dokumentacije u prostorijama registrovanim za obavljanje delatnosti.

Odredbama Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji uređeni su poreski prekršaji koji su predviđeni u slučajevima nepodnošenja i neblagovremenog podnošenja poreske prijave, prijavljivanja manjih iznosa poreza pravnih i fizičkih lica, poreski prekršaji poreskih posrednika i drugih poreskih dužnika kao i prekršaji odgovornih lica u Poreskoj upravi.

Organ koji je odlučivao o pitanjima koja se odnose na poreska krivična dela kao i učinjene prekršaje bila je Poreska uprava.

Po osnovu odredbi Zakona o prekršajima⁴ i odredbi Zakona o uređenju sudova⁵, a u skladu sa ustavnim odredbama, došlo je do promene nadležnosti u vođenju postupka, odnosno od 01. 01. 2010. godine Poreska uprava je izgubila nadležnost za vođenje prekršajnog postupka. Za učinjene prekršaje iz carinskih, deviznih, poreskih, saobraćajnih i drugih oblasti poslovanja, postupak vodi i odlučuje u prvostepenom i drugostepenom postupku Viši prekršajni sud. Poreskoj upravi, kao državnom organu ostalo je u nadležnosti da podnosi zahteve za pokretanje postupka i i da piše žalbe.

Porezi po odbitku

S obzirom na to da je pristupanje Evropskoj uniji, Srbija definisala kao svoj strateški cilj, neminovno je bilo uspostaviti komplimentarnost našeg poreskog zakonodavstva sa poreskim zakonodavstvom Evropske unije. U tom smislu, izvršena je implementacija poreza na dodatu vrednost u naš poreski sistem, ali Srbiji predstoji još približavanje i ujednačavanje poreske politi-

⁴ Zakon o prekršajima, *Sl. glasnik RS* broj 101/05... i 111/09.

⁵ Zakon o uređenju sudova, *Sl. glasnik RS* broj 116/08.

ke sa poreskom politikom Evropske unije, kao i harmonizacija svih poreza i poreskih stopa sa istima u Evropskoj uniji.

Srbija je uvela porez na dodatu vrednost 1. januara 2005. godine, donošenjem *Zakona o porezu na dodatu vrednost* („Sl. glasnik RS”, br. 84/04), koji predstavlja „EU model PDV” i oslanja se na Šestu direktivu. Osnovna karakteristika ovog poreskog oblika je to što se oporezivanje prometa dobara i usluga vrši prema mestu potrošnje, zatim da poreski obveznik sam utvrđuje poresku obavezu podnošenjem poreske prijave, a poreska obaveza se utvrđuje na bazi kreditnog metoda (poreska obaveza se utvrđuje kao razlika između poreske obaveze na ime izvršenog prometa i iznosa poreza na dodatu vrednost koji je obračunat ili plaćen pri nabavci dobara i usluga, ili prilikom uvoza).

Imajući u vidu da se porez na dodatu vrednost plaća u svim fazama proizvodnje i prometa, njegovo uvođenje je imalo najviše uticaja na obavljanje prometa robe, a naročito na obavljanje prometa robe na veliko.

Porez na dodatu vrednost predstavlja neutralnu kategoriju, jer se evidentira kao potraživanje, odnosno kao obaveza, i ne ulazi u nabavnu vrednost robe, ukoliko nabavku robe vrši poreski obveznik. U suprotnom, ukoliko kupac robe nije poreski obveznik, u tom slučaju on nema pravo na odbitak prethodnog poreza iskazanog u fakturi dobavljača, pa stoga porez iskazan u fakturi dobavljača ulazi u nabavnu vrednost robe. Prodajna cena, u prometu robe na veliko u sebi sadrži nabavnu vrednost (neto fakturna vrednost dobavljača i zavisni troškovi nabavke) i razliku u ceni. Donošenjem Zakona o PDV-u, u prometu na veliko postoji obaveza obračunavanja poreza na prodajnu vrednost robe, ali se porez na dodatu vrednost ne uključuje u prodajnu cenu. Prodajna cena u prometu na malo sadrži nabavnu vrednost robe (neto fakturna cena dobavljača i zavisni troškovi nabavke), ukalkulisanu razliku u ceni i ukalkulisani porez na dodatu vrednost (ukoliko je trgovac na malo poreski obveznik). U skladu sa navedenim, po uvođenju poreza na dodatu vrednost, praktično je izvršeno izjednačavanje prometa robe na veliko sa prometom robe na malo, jer se i u jednom i u drugom prometu obračunava porez na dodatu vrednost, ukoliko je lice koje se bavi tim prometom poreski obveznik.

Opređeljujući faktori za ulazak u sistem PDV-a mogu biti struktura planiranih investicionih aktivnosti pravnog lica, kao i to da li su njegovi komitenti poreski obveznici. U slučajevima kada pravno lice ima brojne investicije i ulaganja, a pri tome su njegovi komitenti poreski obveznici, pravno lice može izvršiti povraćaj većeg iznosa poreza sadržanog u ulaznim fakturama komitenata, te ovo može biti opredeljujući faktor za donošenje odluke o dobrovoljnom evidentiranju u poreske obveznike. U ovom slučaju, evidentiranje u poreske obveznike poboljšava njegovu likvidnost i rentabilnost, što

posredno utiče na ostvarivanje boljeg finansijskog rezultata. S druge strane, ukoliko pravno lice nema bitnih ulaganja u okviru obavljanja delatnosti, a njegovi komitenti su uglavnom fizička lica koja nisu obveznici PDV-a (npr. pravno lice koje se bavi pružanjem usluga), nema ni interesa za dobrovoljno evidentiranje u poreske obveznike, jer bi obračun poreza na dodatu vrednost u izlaznim fakturama, za ovo pravno lice, značilo bi samo poskupljenje njegovih usluga za iznos obračunatog poreza.

Prijavljivanje u poreske obveznike ima svoje prednosti, ali i nedostatke. Mogućnost umanjena poreske obaveze za iznos prethodnog poreza, koji je iskazan u ulaznoj fakturi dobavljača za robu, usluge, opremu i dr., predstavlja osnovnu prednost evidentiranja u poreske obveznike. Praktično, obveznik vrši plaćanje poreza samo na svoju razliku u ceni, ali pri tome ostvaruje pravo na odbitak prethodnog poreza iskazanog u ulaznim fakturama dobavljača za nabavku opreme za vršenje delatnosti, investiciona ulaganja u objekte, zakup poslovnih prostorija i opreme, izvršene usluge (čišćenje i čuvanje objekata, konsultantske usluge, usluge reklamiranja, usluge korišćenja električne energije, telefona i sl.). Njegova prodajna cena će biti niža u odnosu na druga pravna lica koja se bave prometom robe, pa će biti konkurentniji, što će se odraziti i na njegov finansijski rezultat.

Nedostaci evidentiranja u poreske obveznike nalaze se u tome što obveznik mora da podnosi poreske prijave, zatim da vodi evidencije o porezu na dodatu vrednost, što će iziskivati određene troškove i da pravilno utvrđuje svoju poresku obavezu, kako bi izbegao moguće kazne za prekršaje. Takođe, treba imati u vidu relativno dug rok za povraćaj poreza, što će dovesti do toga da prilikom prve nabavke robe i opreme, izvesno vreme trgovcu budu zarobljena sredstva koje je platio dobavljaču, a koja se odnose na obračunati porez u ulaznom računu. Međutim, ta sredstva će biti vraćena trgovcu kroz priznavanje prava na odbitak prethodnog poreza, tako da to i ne mora da bude za trgovca nedostatak, ukoliko ima značajna ulaganja u opremu i objekte za vršenje delatnosti i ukoliko nabavku istih vrši od poreskih obveznika.

Osnovica

Obveznik plaćanja poreza na dodatu vrednost je svaki učesnik u prometu koji ostvari poresku osnovicu. Poreski obveznik ima mogućnost da svojom aktivnošću kreira ili ne kreira poresku osnovicu. Obveznik je u mogućnosti da određuje da li će se neki posao realizovati ili ne, da utiče na period-vreme nastanka i obim poreske osnovice.

Povraćaj poreza

Odredbama Zakona o porezu na dodatu vrednost uređeno je pravo obveznika na povraćaj i refakciju poreza.⁶ Obveznici koji utvrde veći iznos prethodnog poreza od poreske obaveze imaju pravo na povraćaj razlike poreza ili pravo na poreski kredit, a opredeljenje za povraćaj iskazuju u poreskoj prijavi.

Poreski organ sprovodi postupak i vrši povraćaj poreza na dodatu vrednost obvezniku u roku od 45 dana po isteku roka za predaju poreske prijave, ustvari u roku od 55 dana po isteku meseca, odnosno tromesečja.

Obveznik poreza će se opredeliti da li će tražiti povraćaj sredstava ili će ih pretvoriti u poreski kredit.

Ukoliko je iznos za povraćaj poreza znatan, što se može desiti u slučajevima velikih nabavki ili investicionih ulaganja, u većini slučajeva zahtevaće se povraćaj poreza.

U slučajevima kada razlika za povraćaj nije značajna poreski obveznik se može opredeliti da se razlika prizna kao poreski kredit za izmirivanje obaveza u narednom periodu.

Obveznik poreza na dodatu vrednost koji je isporučio dobra ili usluge dužan je da iznos poreza na dodatu vrednost, koji duguje nakon izmene poreske osnove

Poreska kontrola

Prava poreskih obveznika u Srbiji uređena su odredbama Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji.⁷ Zakonskim odredbama uređeni su određeni postupci na koje se ovaj zakon primenjuje, odnosno obuhvata postupak utvrđivanja, naplate i kontrole javnih prihoda, prava i obaveze poreskih obveznika, registraciju poreskih obveznika i poreska krivična dela i prekršaje. Pravnim pravilima ovog zakona osnovana je Poreska uprava kao državni organ koji primenjuje zakon na sve javne prihode prilikom naplate ukoliko nekim drugim poreskim zakonom nije drukčije uređeno. Obuhvat zakona prostire se i na novčane kazne, kamate⁸ po osnovu dospelog a neplaćenog poreza, troškove postupka prinudne naplate poreza i troškove poreskoprekršajnog postupka ili kako ih još nazivaju sporednim poreskim davanjima.

⁶ Zakon o porezu na dodatu vrednost, član 52 do 57.

⁷ Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Sl. glasnik RS* broj 80/02, 53/10.

⁸ Šipovac Radica, (2001). Oporezivanje i tretman kamate, *Pravni život*, br. 10, str. 343–358.

Odredbama Zakona je uređeno da Poreska uprava dostavlja poreskom obvezniku, koji nije platio porez, opomenu za plaćanje poreza koja se u cilju efikasnosti šalje putem e-maila, telefaksom, i drugim načinima.

Ukoliko dostavljanje poreskog akta u pismenom obliku nije moglo biti izvršeno redovnim putem, smatraće se izvršenim kada se poreski akti pošalju preporučenom pošiljkom putem pošte ili elektronski putem e-maila.

Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji u naš poreski sistem donet je 2002. godine. Odredbama zakona je uređena upotreba elektronskog dokumenta, mogućnost podnošenja elektronske poreske prijave, elektronska dostava dokumentacije na proveru, mogućnost plaćanja poreza kreditnom karticom, dostavljanje opomene za neplaćeni porez ili drugih akata putem e-maila.

Odredbama Zakona o porezu na dodatu vrednost⁹ uređeno je da je obveznik dužan da vodi i čuva evidencije o obračunu poreza. Obveznik je dužan da obračuna PDV za period utvrđen podnetom poreskom prijavom na osnovu izvršenog prometa dobara i usluga. Poreski obveznik je istovremeno i poreski dužnik, odnosno pravno ili fizičko lice koje potpada pod zakonski regulisanu obavezu plaćanja poreza. Poreski obveznik je dužan da za svaki poreski period plati porez na dodatu vrednost u skladu sa opštom (18%) i posebnom (8%) stopom poreza, odnosno da plati iznos jednak pozitivnoj razlici između ukupnog iznosa poreske obaveze i iznosa prethodnog poreza u roku. Neuplaćivanje poreza po odbitku svrstano je u kaznene odredbe kao poresko krivično delo zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, odnosno kažnjava se odgovorno lice u pravnom licu i preduzetnik ukoliko u nameri da ne plati porez, ne uplati na propisani uplatni račun javnih prihoda iznos koji je obračunat na ime poreza po odbitku. Kaznene odredbe se sastoje od zatvorske i novčane kazne u zavisnosti od težine dela dok se preduzetniku za učinjeno krivično delo izriče mera bezbednosti zabrane vršenja samostalne delatnosti, poziva, delatnosti ili dužnosti.

Porez na dobit pravnih lica

Porez na dobit direktno utiče i primenjuje se na iskazanu raspoloživu dobit preduzeća. Naša zemlja kao i većina tranzicionih država primenjuje sistem delimične poreske integracije, odnosno prvo se oporezuje ostvarena dobit preduzeća porezom na dobit a zatim se nakon raspodele dividendi vrši oporezivanje porezom na dohodak građana.

⁹ Zakon o porezu na dodatu vrednost, *Sl. glasnik RS* broj 84/04, 86/04-ispravka, 61/05 i 61/07.

Odbedbama zakona o porezu na dobit pravnih lica uređeno je da na prihode koje ostvari nerezidentni obveznik po osnovu dividendi i udela u dobiti u pravnom licu, autorskih naknada, kamata i naknada po osnovu zakupa nepokretnosti i pokretnih stvari, obračunava i plaća porez po odbitku po stopi od 20%, ukoliko međunarodnim ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja nije drugačije uređeno.

Primena poreza na dobit na pravna lica može se manifestovati postojanjem jedne od odlučujućih činjenica: državljanstva, statusa rezidenta ili izvora dohotka koji se oporezuje.

Primena državljanstva kao osnove za oporezivanje se sve ređe koristi naročito u novije vreme u doba tehničko tehnološkog napretka, velikog razvoja informacionih i komunikacionih tehnologija, razvoja elektronske trgovine i brisanja granica u celom svetu. Oporezivanje pravnog ili fizičkog lica samo zato što je stanovnik neke države potpisnuli su ekonomski elementi značajni za unapređenje razmene između zemalja.

Rezidentni obveznik u skladu sa odredbama zakona¹⁰ podleže oporezivanju dobiti koju ostvari na teritoriji zemlje ili van nje, odnosno rezidentni obveznik je, u skladu sa odredbama zakona, pravno lice koje je osnovano i ima sedište stvarne uprave i kontrole na teritoriji Republike.

Nerezidentni obveznik je pravno lice koje je organizovalo upravu i kontrolu van zemlje. On podleže oporezivanju dobiti ostvarene poslovanjem stalne poslovne jedinice (ogranak, pogon, predstavništvo, rudnik i dr.) na čijoj se teritoriji nalazi. Ukoliko nerezidentni obveznik ostvari prihode po osnovu dividendi i udela u dobiti u pravnom licu, autorskih naknada, kamata i dr. obračunava se i plaća porez po odbitku (stopa 20%) ili primenjuju odredbe ugovora o izbegavanju ekonomskog dvostrukog oporezivanja.

Status nerezidenta dokazuje se potvrdom ili drugim overenim dokumentom. Zakonskim odredbama je uređeno da je nerezident obavezan da otvori nerezidentni račun kako bi mogao da vrši transfer sredstava u inostranstvo. Nesmetani transfer sredstava je i te kako značajno pitanje za inostranog ulagača i za donošenje odluke da li da svoj slobodan kapital investira u našu zemlju. Izdavanje potvrde rezidentu vrši Poreska uprava pod uslovom da je prethodno utvrđeno da su na primanja nerezidentnih lica izmirene sve poreske obaveze.¹¹

¹⁰ Zakon o porezu na dobit pravnih lica, *Sl. Glasnik RS* br. 25/01 ... 18/10, član 7. stav 1.

¹¹ Potvrda se izdaje u skladu sa Uputstvom za rad organizacionih jedinica Poreske uprave u skladu sa članom 25. Zakona o deviznom poslovanju.

Kapitalna dobit

Kao izvor oporezivanja dobiti definiše se mesto (teritorija) na kojoj se obavlja profesionalna aktivnost. Pojedine države zastupaju stav da samo zemlja izvora može da oporezuje ostvarene dividende, kamate, autorske naknade i dobit nerezidentnog preduzeća pošto potiču sa njene teritorije, a većina primenjuje kombinaciju rezidentstva i izvora kao odlučujuće činjenice za oporezivanje.

Nacionalnim propisima je uređeno da se na kapitalne dobitke koje ostvari nerezidentno pravno lice porez plaća po osnovu rešenja nadležnog organa.¹²

Zakonskim odredbama je uređeno da nerezidentni obveznik (primalac prihoda) ima obavezu da poreskom organu podnese poresku prijavu na osnovu koje će poreski organ doneti rešenje, odnosno prihodi po osnovu kapitalnih dobitaka ne predstavljaju ostvarene poreze po odbitku nego prihode ostvarene po osnovu donetog rešenja nadležnog poreskog organa.

Nacionalno zakonodavstvo se primenjuje ukoliko kapitalni dobitak ostvari rezident države sa kojom nije sačinjen ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, odnosno ukoliko se ne priloži dokaz o rezidentstvu iz države sa kojom je zaključen ugovor.

Ugovorima o izbegavanju dvostrukog oporezivanja uređuje se da li zemlja izvora ima pravo oporezivanja, i ukoliko ono postoji u tim slučajevima se oporezivanje vrši u skladu sa nacionalnim zakonodavstvom zemlje izvora.

Cilj osnivanja društva¹³ kapitala je obavljanje registrovane delatnosti i ostvarivanje dobiti. U različitim državama na sličan način je uređeno definisanje dobitka kao dela kapitala društva.

Računovodstvena teorija dobitak (engl: *income*) posmatra kao konačni rezultat poslovanja u obračunskom periodu, odnosno to je čisti (neto) dobitak utvrđen u finansijskom izveštaju poslovnog rezultata. Dobit utvrđena poslovanjem u obračunskom periodu (tekući dobitak) ili utvrđena u bilansu stanja kao razlika između kapitala na kraju i kapitala na početku obračunskog perioda sa obuhvatom svih promena, smatra se dobitkom u računovodstvenom smislu. Ako zanemarimo razlike u načinu utvrđivanja, dobit možemo posmatrati kao merilo uspešnosti poslovanja društva putem prirasta kapitala u obračunskom periodu iskazan u finansijskom izveštaju. Vrednovanje i tumačenje iskazanih rezultata zavisi od pravne uređenosti i načina obuhvatanja poslovnih promena, načina računovodstvenog evidentiranja i iskazivanja. Prilikom donošenja odluke o uspešnosti privrednog društva i ostvarenoj dobiti treba

¹² Član 40. stav 3–5 Zakona o porezu na dobit pravnih lica, *Sl. Glasnik RS*, br. 18/10.

¹³ Zakon o privrednim društvima, *Sl. Glasnik RS*, br. 125/04.

uzeti u obzir i činjenicu da kvalitet i iskazana vrednost podataka u mnogome zavise od pravila korišćenih kod procenjivanja pojedinih stavki sredstava, obaveza i kapitala.

Ukoliko se desi greška u iskazivanju rezultata iz prethodnog perioda koja utiče na bilans stanja, bilans uspeha i ostale finansijske izveštaje potrebno je izvršiti korekcije računa imovine, obaveza, kapitala i neraspoređene dobiti. Ispravka greške neraspoređene dobiti (gubitka) iz ranijih godina se ne vrši ukoliko greška nije materijalno značajna i ne utiče bitnije na rezultat, odnosno greške koje utiču na rezultate iskazane u finansijskim izveštajima imaju za posledicu i pogrešan obračun poreza na dobit. Ukoliko je greška materijalno značajna vrši se ispravka početnog stanja imovine, obaveza i neraspoređene dobiti, odnosno ispravka poreskog bilansa i prijave za porez na dobit. Izmene navedenih obrazaca zahtevaju izmene poreskog bilansa i prijave poreza na dobit za prethodni period. Može se zaključiti da oporeziva dobit u više poreskih sistema se obračunava na sličan način. Razlika prihoda i izdataka predstavlja knjigovodstvenu dobit koja čini osnovicu za primenu pojedinačnih korekcija uređenih zakonom u vidu priznavanja troškova i načinima njihove primene. Razlike se najčešće ispoljavaju po pitanju dividendi, tretmanu kapitalnih dobitaka, načinu obračuna amortizacije i zaliha, mogućnosti prenošenja gubitaka, odnosno mogućnosti umanjenja osnovice za ulaganja u investicije, istraživanja i razvoj.

Odredbama Zakona¹⁴ je uređeno da se prilikom utvrđivanja oporezive dobiti priznaju rashodi utvrđeni i iskazani bilansom uspeha. Izdatke koje obveznik poslodavac uplaćuje po osnovu premija¹⁵ za dobrovoljno dodatno penzijsko osiguranje, odnosno uplate doprinosa u dobrovoljni penzijski fond priznaju se kao rashod u poreskom bilansu ukoliko su u skladu sa opštim aktom obveznika, evidentirani u njegovim poslovnim knjigama i iskazani u skladu sa propisima o računovodstvu i reviziji, međunarodnim računovodstvenim standardima i međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja.

Najnovijim izmenama smanjen je obim rashoda koji se priznaju kao troškovi.

Porez na dohodak građana

Porez na dohodak građana plaćaju fizička lica po odbitku od svakog pojedinačnog prihoda. Obveznici plaćanja godišnjeg poreza na dohodak građana su fizička lica-rezidenti, odnosno stranci koji su ispunili uslov rezidentnosti,

¹⁴ Zakon o porezu na dobit pravnih lica, *Sl. Glasnik RS*, br. 25/01... 18/10, član 7. stav 1.

¹⁵ Član 119. stav 1. Zakona o radu, *Sl. Glasnik RS*, br. 24/05, 61/05 i 54/09.

koji u kalendarskoj godini ostvare dohodak veći od trostrukog iznosa prosečne godišnje zarade po zaposlenom u Republici u godini za koju se utvrđuje porez, prema podacima republičkog organa nadležnog za poslove statistike.¹⁶ Dohodak sačinjava zbir prihoda ostvaren u kalendarskoj godini u vidu zarada, oporezivog prihoda od samostalne delatnosti, autorskih prava, nepokretnosti, zakupa, osiguranja lica i dr.

Godišnji porez na dohodak građana plaća se po stopi od 10% na osnovicu utvrđenu u skladu sa odredbama zakona¹⁷ na iznos do šestostruke prosečne godišnje zarade, odnosno 15% na iznos preko šestostruke prosečne godišnje zarade.

Doprinosi za socijalno osiguranje

Doprinosi predstavljaju oblik javnih prihoda namenskog karaktera, odnosno poseban dažbinski oblik. Sredstva prikupljena po osnovu doprinosa za socijalno osiguranje su strogo namenska, odnosno doprinosima se obezbeđuju sredstva za finansiranje obaveznog socijalnog osiguranja (penzijsko i invalidsko osiguranje, zdravstveno osiguranje i osiguranje za slučaj nezaposlenosti).

Obveznici plaćanja doprinosa za obavezno socijalno osiguranje su zaposleni kao lica koja su osiguranici u skladu sa odredbama zakona koji uređuju sistem obaveznog penzijskog i invalidskog osiguranja, obaveznog zdravstvenog osiguranja i za slučaj nezaposlenosti kao i poslodavci po istoj stopi i na istu osnovicu. Doprinosi za obavezno socijalno osiguranje plaćaju se u skladu sa odredbama Zakona¹⁸ po sledećim stopama:

1. Doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje stopa 22% (od toga 11% se plaća na teret zaposlenog a 11% na teret poslodavca). Doprinos za zdravstveno osiguranje stopa 12,3% (od toga 6,15% se plaća na teret zaposlenog a 6,15% na teret poslodavca).
2. Doprinos za osiguranje za slučaj nezaposlenosti stopa 1,5% (od toga 0,75% se plaća na teret zaposlenog a 0,75% na teret poslodavca). Doprinosi za obavezno socijalno osiguranje na zaradu plaćaju se po zbirnoj stopi od 35,8% i to 17, 9% na teret zaposlenog i 17,9% na teret poslodavca.

Osnovica na koju se primenjuju doprinosi je zarada zaposlenih i poslodavaca, odnosno plata i naknade zarada.

¹⁶ Zakon o porezu na dohodak građana, *Sl. Glasnik RS*, br. 24/01 i 18/10.

¹⁷ Član 88. Zakon o porezu na dohodak građana.

¹⁸ Zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje, *Sl. Glasnik RS*, br. 84/04, 61/05 i 62/06.

Kaznene odredbe zakona¹⁹ za neuplaćivanje poreza po odbitku su veoma stroge, odnosno novčanom kaznom od 100. 000 do 1. 000. 000 kazniće se za prekršaj pravno lice koje ne obračuna, ne obustavi i ne uplati, ili pogrešno obračuna porez po odbitku.

Kaznenim odredbama je uređeno da će se novčanom kaznom od 100. 000 do 1. 000. 000 dinara kazniti za prekršaj pravno lice ako kao poslodavac ili drugi isplatilac prihoda istovremeno sa isplatom zarade ili drugog prihoda, odnosno u propisanom roku ne obračuna i ne uplati ili pogrešno obračuna i uplati doprinose (član 51, st. 1 do 4, čl. 52, 53, 54, 55, 56, član 57, stav 1 i član 60 stav 3).

Sankcija je propisana i za radnje iz stava 1, član 72 da će se kazniti za prekršaj i odgovorno lice u pravnom licu, novčanom kaznom od 5.000 do 50. 000 dinara, kao i preduzetnik, novčanom kaznom od 50.000 do 500.000 dinara.

ZAKLJUČAK

Izbegavanje plaćanja poreza, neuplaćivanje poreza po odbitku, sastavljanje ili podnošenje falsifikovanog dokumenta od značaja za oporezivanje, ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole, nedozvoljen promet akciznih proizvoda i nedozvoljeno skladištenje robe predstavljaju poreska krivična dela za koja su odredbama zakona propisane kaznene odredbe.

Pod međunarodnom pravnom pomoći podrazumeva se pravo Poreske uprave da se u toku poreskog postupka obrati ili zahtevanu pomoć pruži inostranom poreskom organu. Pružanje međunarodne pravne pomoći uređeno je međunarodnim ugovorima, odnosno po osnovu reciprociteta, da se primljena dokumentacija koristi samo u svrhu poreskog, prekršajnog ili krivičnog postupka. Država kojoj se pruža pomoć treba da kod poreza na dohodak, dobit i imovinu izbegne moguće pravno i ekonomsko dvostruko oporezivanje razgraničenjem poreskih jurisdikcija, da pružanjem pomoći ne ugrozi javni poredak zemlje, oda službenu tajnu ili nanese štetu rezidentnom poreskom obvezniku.

¹⁹ Član 166 Zakon o porezu na dohodak građana i Član 72. Zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje

Borislav Bojić

Faculty of Law, Bussines Academy, Novi Sad, Republic Serbia

***Penal and criminal regulations of both
international and national tax legislature***

A b s t r a c t

This paper analyses the question of measures that should be taken by the state to establish the efficient tax system and organise it in an effective way, to ensure timely quality assets necessary for the realisation of state functions without any obstacles. The articles of the law deals with tax process, the rights and accomplishing of the functions of the state, as well as the tax criminal acts. For the committed acts, the commercial fraud or embezzlement, and tax evasion or similar acts connected with tax evasion crime the law prescribes different penal measures. The implementation of different types of sanctions the sate acts preventively, trying to elevate the level of common tax paying culture and discipline, and it strives to the legal and efficient investigation and stating of the penal guilt of the persons and organisations that commit the tax delicts.

Keywords: penal law and criminal law, international and national judiciary, tax system

Literatura

1. Šipovac, R., (2001). Oporezivanje i tretman kamate, *Pravni život*, (10), str. 343–358.
2. Šipovac, R., Bojić, B., (2010). Međunarodno merodavno pravo i kolizija zakona, *Pravna riječ*, 7 (25), str. 181–189
3. Zakon o porezu na dohodak građana, *Službeni glasnik RS*, broj. 24/01, 18/10.
4. Zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje, *Službeni glasnik RS*, br. 84/04, 61/05 i 62/06.
5. Zakon o porezu na dobit pravnih lica, *Službeni glasnik RS*, br. 25/01, 18/10
6. Zakon o prekršajima, *Službeni glasnik RS*, br. 101/05, 111/09.
7. Zakon o uređenju sudova, *Službeni glasnik RS*, br. 116/08.

8. Zakon o porezu na dodatu vrednost, *Službeni glasnik RS*, br. 84/04, 86/04-ispravka, 61/05 i 61/07.
9. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Službeni glasnik RS*, br. 80/02 i 53/10.
10. Zakon o radu, *Službeni glasnik RS*, br. 24/05, 61/05 i 54/09.
11. Zakon o privrednim društvima, *Službeni glasnik RS*, br. 125/04.