

Доц. др Ванда Божић

Правни факултет Универзитет Унион, Београд

Проф. др Сузана Димић

Доц. др Мирјана Ђукић

Правни факултет Универзитета у Приштини, са привременим се-
диштем у Косовској Митровици

ПОРЕСКА ПРЕВАРА У ВЕЗИ СА ПОРЕЗОМ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ – КРИТИЧКИ ОСВРТ НА НОВО КРИВИЧНО ДЕЛО

Аутори су у раду указали на порески, финансијски и кривични аспект новог кривичног дела „Пореска превара у вези са порезом на додату вредност“ прописаног чл. 173.а. Закона о пореском поступку и пореској администрацији (ЗПППА), као бланкетним прописом у односу на општи Кривични законик. Раd је подељен у три целине. Први део односи се на порез на додату вредност (ПДВ), други део рада обухвата кривичноматеријални, а трећи део кривичнопроцесни аспект пореске преваре у вези са порезом на додату вредност. Изменама ЗПППА брисано је кривично дело „Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит“ кога је заменила „Пореска превара у вези са порезом на додату вредност“. У односу на наведено ново кривично дело дошло је до проширења кривичне одговорности као и до усклађивања са кривичним делом пореске утаје (КЗ). Аутори указују на могући проблем разграничења намере код пореског обвезника, да ли је она уперена на избегавање плаћања пореза или на намеру да изврши превару са ПДВ-ом, поготово код приказивања фиктивних рачуна.

Кључне речи: Пореска превара у вези са порезом на додату вредност; Пореска утаја, Кривични законик; Закон пореском поступку и пореској администрацији; Пореска кривична дела.

Ванда Божић, vanda.bozic@pravnofakultet.rs.

Сузана Димић, suzana.dimic@pr.ac.rs.

Мирјана Ђукић, mirjana.djukic@pr.ac.rs.

1. ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ – ОПШТИ ОСВРТ

У другој половини 20. века већина савремених држава приступа увођењу пореза на додату вредност (у даљем тексту: ПДВ). Не представљајући неки нови порески облик него врсту пореза на промет, настао је из потребе да се отклоне недостаци који настају код тада доминирајућег модела – бруто свефазног, одн. бруто вишефазног пореза на промет. Због опорезивања у свакој фази прометног циклуса, овај порез проузрокује кумулирање пореза. Порез плаћен у једној фази улази у основицу за опорезивање у наредној фази прометног циклуса, а што је број фаза кроз које пролази производ од производње до крајњег потрошача већи, биће и већи износ пореза. Насупрот томе, код ПДВ-а се плаћа у свакој фази прометног циклуса од произвођача до потрошача, али само на додату вредност у тој фази. Његову пореску основицу чини разлика између набавне и продајне цене у опорезованој фази. Поред тога, механизам плаћања ПДВ-а је такав да доприноси спречавању избегавања плаћања пореза, односно, пореске евазије. Приликом обрачуна пореза у својој фази прометног циклуса, порески обвезник од износа пореза који дугује одбија износ који је платио његов претходник у прометном циклусу. Плаћени износ у претходној фази (тзв. претходни порез), који је садржан у цени набавке, порески обвезник мора да документује путем фактуре. Предност ПДВ-а у односу на свефазни (вишефазни) порез на промет огледала се у погледу спољнотрговинске размене. Да би се применио важећи принцип земље одредишта (земље дестинације) у међународној трговини, који подразумева да се извоз производа из једне земље ослобађа, а увоз производа се оптерећује као истоврсни домаћи производи, потребно је да се утврди тачан износ који се враћа извознику, одн. износ којим се оптерећује увоз. Пошто се ПДВ обрачунава и плаћа само на вредност која је додата у тој фази прометног циклуса, механизам израчунавања пореског оптерећења омогућава да се прецизно утврди ко је и колики износ пореза платио. У погледу утврђивања пореске основице у финансијској литератури се разликују директна и индиректна метода, али се у савременим пореским системима примењује индиректна метода. За разлику од директне методе, где се додата вредност непосредно одређује, (методом сабирања свих елемената цене који формирају ту вредност или методом одузимања, код које се додата вредност утврђује на основу разлике између укупне вредности испоручених добара и услуга пореског обвезника и укупне вредности његових набавки у том периоду) применом индиректне методе (метода пореског кредита или метода фактуре) не утврђује пореска основица, одн. не утврђује се колико износи додата вредност за конкретног обвезника. До ње се долази индиректно, тако што је об-

везник дужан да обрачуна порез на обављен промет добара и услуга, а затим има право да од тог износа одбије износ пореза који је платио његов претходник у прометном циклусу. Претходни порез је у ствари износ који је претходник исказао у фактури, а порески обвезник га је платио кроз плаћање набавне цене.

Потписивањем Римског уговора 1957. године и стварањем Европске економске заједнице (односно Европске Уније) започео је процес хармонизације фискалних система држава-чланица. Основни циљ предузимања бројних мера и доношења бројних директива било је уклањање баријера и стварање услова за несметано кретање роба, услуга, радне снаге и капитала, јер је разлог формирања ЕЕЗ (сада ЕУ) успостављање заједничког, а касније и јединственог тржишта. Први корак ка томе било је усаглашавање царина, тако што су државе-чланице поступно укинуле унутрашње царине између себе и успоставиле заједничку тарифу за спољне царине. Највише пажње у хармонизацији фискалних система држава-чланица посвећено је управо хармонизацији пореза на промет, одн. пореза на додату вредност.¹ Базичним законом ЕУ у области ПДВ-а сматрала се Директива 77/388/ЕЕС о хармонизацији закона о порезима на промет земаља чланица, позната под називом *Шеста директива*.² Она је обезбедила усклађивање основних елемената овог пореза (порески обвезник, пореска основица, пореска ослобођења и сл.). Поменута директива, као и њене измене (посебно Директива 92/77/ЕЕЗ из 1992. године)³ имале су за циљ хармонизацију броја и распона пореских стопа ПДВ-а у земљама чланицама ЕУ, јер њихов број и висина варира од једне до друге државе-чланице. Корак даље у хармонизацији ПДВ-а представља доношење *Директиве 112/2006* која је у потпуности

¹ Први велики корак учињен у том правцу било је оснивање Комисије за фискална и финансијска питања 1960. године, којом је руководио универзитетски професор *Fritz Neumark*. На предлог ове комисије, Веће ЕЕЗ донело је одлуку да се у земљама чланицама свефазни бруто порез на промет, којим се до тада опорезивао промет у овим земљама, замени порезом на додату вредност. Историјски значај овог предлога огледа се како у томе што су на основу овог предлога земље чланице ЕУ увеле порезе на додату вредност у своје пореске системе, тако и у томе што су друге земље приступиле увођењу овог пореза по узору на њих.

² SIXTH COUNCIL DIRECTIVE of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax: uniform basis of assessment (77/388/EEC), Official Journal of the European Communities No L 145/1, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31977L0388&from=EN>, 01.05.2021.

³ COUNCIL DIRECTIVE 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC (approximation of VAT rates), Official Journal of the European Communities No L 316/ 1, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31992L0077&from=HR>, 01.05.2021.

заменила Шесту директиву и интегрисала све њене измене и допуне.⁴ Њеним одредбама, које се односе на пореску стопу, прописују распон у коме се могу оне кретати. Основна (стандардна) стопа не може бити нижа од 15 %, док једна или више снижених стопа не могу бити ниже од 5 %. Државама чланицама је остављена могућност да једну или две снижене пореске стопе прописују само за она добра и услуге која су наведена у посебном Анексу III.⁵

Приликом одређивања круга правних и физичких лица која могу бити порески обвезници ПДВ-а уобичајено се прописују услови које та лица треба да испуњавају, а односе се на самосталност и трајност у обављању делатности, као и намеру остваривања прихода. У погледу критеријума трајности у обављању делатности постоје разлике у законским решењима држава, јер Директива 112/2006 прописује могућност да се у улози пореског обвезника нађу и лица која повремено обављају опорезоване трансакције. Руководећи се потребом постојања посебног пореског третмана за одређене категорије пореских обвезника, из разлога економичности у поступку утврђивања и наплате пореза, као и настојања да се стимулативно делује на одређене делатности, већина савремених пореских система прописује посебне режиме за поједине категорије пореских обвезника. При одређивању категорије малих пореских обвезника у највећем броју земаља прописује се износ, односно, горњи лимит њиховог укупног годишњег промета.⁶ Само уколико пређу тај цензус постају обвезници ПДВ-а. Прописивањем посебног режима за мале пореске обвезнике пружа им пореска олакшица у циљу смањења трошкова које имају у поступку плаћања ПДВ-а (као што су трошкови подношења пореске пријаве, вођења одговарајућих пословних књига, издавања рачуна и сл.). Посебан режим за пољопривреднике, са друге стране, не састоји се само од њиховог изузећа из система ПДВ-а, већ им даје право на тзв. надокнаду по основу ПДВ-а.

У односу на остале порезе, на пример, порез на доходак, ПДВ има специфична пореска ослобођења, која су условљена његовом техником наплате. Прави се разлика између две врсте пореских ослобођења,

⁴ COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Official Journal of the European Union L 347/1, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=HR>, 01.05.2021.

⁵ Art. 97, Art.99 Council Directive 2006/112/EC EC of 28 November 2006 on the common system of valute added tax (Official Journal of the European Union); ANNEX III list of supples of goods and services to whoh the reduced rates referred to in articlle.

⁶ На пример, у пореском законодавству Србије се захтева да укупан промет робе и услуга у претходних 12 месеци није већи од 8.000.000 дин. (чл. 33 Закона о порезу на додату вредност – ЗПДВ, *Службени гласник РС*, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13,6/14, 68/14, 142/14, 5/15, 83/15, 5/16, 108/16, 7/17, 113/17, 13/18, 30/18, 4/19).

пореских ослобођења са правом на порески одбитак и пореских ослобођења без права на порески одбитак у зависности од њихових ефеката. Пореска ослобођења са правом на одбитак претходног пореза су таква ослобођења од плаћања ПДВ-а када порески обвезник не плаћа порез и има право на одбитак претходног пореза. Пошто се механизам плаћања ПДВ-а састоји у обавези сваког учесника прометног циклуса од производње до потрошње да плати порез, ово ослобођење се састоји у могућности пореског обвезника да, од обрачунатог износа пореза, одбије порез који је платио његов претходних у прометном циклусу. Ова врста ослобођења је најповољнија за пореског обвезника, јер се њена практична последица састоји у потпуном ослобођењу од обавезе. Порески обвезник има право да му се порески терет, који се манифестовао кроз повећање набавне цене производа (јер садржи порез који је плаћен у претходној фази), рефундира. Прописивање пореских ослобођења са правом на порески одбитак у систему ПДВ-а, повлачи и одређене негативне ефекте, због чега савремене државе настоје да ограниче његову примену на што мањи број промета добара и услуга. Пошто порески обвезник има право на порески одбитак, он ће тражити да му се надокнади износ пореза који је плаћен у претходној фази прометног циклуса. Рефундацију пореза, држава врши из буџета, што ће практично довести до одлива остварених прихода.⁷ Основна карактеристика пореских ослобођења од ПДВ-а без права на одбитак претходног пореза јесте чињеница да порески обвезник на испоруке ових добара и услуга не обрачунава и не плаћа порез, али истовремено он нема право да тражи одбитак претходног пореза који су зарачунали и платили претходници у прометном циклусу, односно, његови добављачи. Порески обвезник фактички сноси терет ПДВ-а који је плаћен у претходној фази прометног циклуса, јер је садржан у набавној цени производа. С обзиром на то да не обрачунава порез, због ослобођења, он не може одбити од пореза износ пореског терета који је плаћен у претходној фази. Пореска ослобођења без права на порески одбитак показују један парадокс код ПДВ-а: „да је ослобођени у ствари опорезован“. Мада је на основу закона ослобођен од плаћања ПДВ-а, код овакве врсте ослобођења, порески обвезник фактички подноси порески терет, који је платио кроз набавну цену својих инпута.⁸

⁷ Б. Јелчић, О. Лончарић Хорват, Ј. Шимовић, Х. Арбутина, *Финанцијско право и финансијска знаност*, Народне новине, Загреб 2002, 81–82.

⁸ Вид. D. Popović, *Nauka o porezima i poresko pravo*, Open Society Institute Constitutional and Legislative Policy Institute, Budapest, Savremena administracija, Beograd 1999, 808.

2. ПОРЕСКА ПРЕВАРА У ВЕЗИ СА ПОРЕЗОМ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ – КРИВИЧНОМАТЕРИЈАЛНИ АСПЕКТ

Пореска превара у вези са порезом на додату вредност ново је пореско кривично дело инкриминисано чланом 173а. новеле Закона о пореском поступку и пореској администрацији (у даљем тексту ЗПП-ПА) донете крајем 2020. године.⁹ Као пореска кривична дела ЗПППА инкриминисана су и: *Угрожавање наплате пореза и пореске контроле* (чл. 175), *Недозвољен промет акцизних производа* (чл. 176) и *Недозвољено складиштење робе* (чл. 176а).¹⁰

Кривичним закоником прописана су два пореска кривична дела: Пореска утаја (чл. 225)¹¹ и Неуплаћивање пореза по одбитку (чл. 226).¹² Кривично дело пореске утаје најзаступљеније је пореско кривично дело, првенствено због свог начина извршења.¹³

Ново кривично дело „Пореска превара у вези са порезом на додату вредност“ заменило је бивше кривично дело „Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит“. До наведених измена бића кривичног дела дошло је због усклађивања бланкетног закона (*lex specialis*) са општим (*lex generalis*) – Кривичним закоником. Наиме, изменама и допунама Кривичног законика од 1. децембра 2019. године¹⁴ у великој мери је дошло до измена кривичног дела Пореска утаја (члан

⁹ Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 144/2020.

¹⁰ Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 84/2002 – испр., 23/2003 – испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 – др. закон, 62/2006 – др. закон, 63/2006 – испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 – др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 – испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 95/2018, 86/2019 и 144/2020.

Више о пореским кривичним делима вид. С. Димић, В. Божић, „Пореска кривична дела као водећи облик привредног криминалитета“, *Право и привреда* 4/2020, 55–73.

¹¹ Вид. С. Димић, В. Божић, М. Ђукић, „Сузбијање утаје пореза и диверзиони модели поступања – кривичноматеријални и кривичнопроцесни аспект“, *Зборник радова Правног факултета Универзитета у Косовској Митровици* 2021, 201–223, <https://pra.pr.ac.rs/docs/zrp/Zbornik%20OK.pdf>.

¹² Више о кривичном делу Неуплаћивање пореза по одбитку вид. В. Божић, С. Димић, „Најтежи облик пореске евазије у домену рада – кривично дело неуплаћивања пореза по одбитку“, *Правна ријеч* 63/2020, 257–273.

¹³ V. Božić, S. Dimić, M. Đukić, “Some Issues of Processing Tax Fraud Criminal Legislation of the Republic of Serbia”, *Balkan social science review* (S. Dimić, M. Đukić, eds.), 2020, vol. 16, 89–106, <https://js.ugd.edu.mk/index.php/BSSR/article/view/3984/3571>, DOI: 10.46763/BSSR2016089b.

¹⁴ Кривични законик, *Службени гласник РС*, бр. 35/19.

225. Кривичног законика)¹⁵ у погледу повећаних износа обавезе чије се плаћање избегава, за основни облик и привилеговане облике кривичног дела. Наведена дистинкција приказана је у табели 1.

Табела бр. 1. Кривично дело Пореска утаја према КЗ/16 и КЗ/19

Кривично дело Пореска утаја	Кривични законик 2019.		Кривични законик 2016.	
	Износ утајеног пореза	Законом прописана казна	Износ утајеног пореза	Законом прописана казна
Основни облик пореске утаје	> (1) милион динара	Казна затвора 1–5 година + новчана казна	> петсто хиљада динара	Казна затвора 6 месеци – 5 година + новчана казна
I квалификовани облик пореске утаје	> (5) пет милиона динара	Казна затвора 2–8 година + новчана казна	> милион и петсто хиљада динара	Казна затвора 1–8 година + новчана казна
II квалификовани облик пореске утаје	> (15) петнаест милиона динара	Казна затвора 3–10 година + новчана казна	> седам милиона и петсто хиљада динара	Казна затвора 3–10 година + новчана казна

Измене и допуне ЗППА донете су и ради лакшег омогућавања комуникације пореских обвезника електронским путем преко портала Пореске управе. Наведено би требало да доведе до ефикаснијег и једноставнијег поступања с обзиром на то да се сви захтеви као што су захтев за повраћај и прекњижавање више или погрешно плаћеног пореза, захтев за одлагање плаћања дугованог пореза, могу достављати електронски.

Ваља нагласити да је изменама ЗПППА и прописивањем кривичног дела пореска превара у вези са порезом на додату вредност повећан објективни услов инкриминације на период од 12 месеци, који је до тада обухватао порески период за који се утврђује обавеза за ПДВ. Ко у намери да он или друго лице, у претходних 12 месеци, оствари право на неосновани повраћај пореза на додату вредност или порески кредит код пореза на додату вредност или потпуно или делимично избегне плаћање пореза на додату вредност, чини кривично дело пореске преваре у вези са порезом на додату вредност (чл. 173а. ст. 1. и 2). Кривично дело може се учинити подношењем једне или више пореских пријава пореза на додату вредност неистинитог садржаја.

Истичемо да се радња извршења кривичног дела пореске преваре у вези са порезом на додату вредност односи на неосновано исказивање

¹⁵ Кривични законик, *Службени гласник РС*, бр. 85/05, 88/05 – исправка, 107/05 – исправка, 72/09, 111/09, 121/12, 104/13, 108/14 и 94/16.

износа за повраћај пореза и порески кредит као и радњу извршења кривичног дела Пореске утаје (*давање лажних података* о стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање ПДВ-а, *непријављивање* стеченог прихода, предмета или других чињеница које су од утицаја на утврђивање ПДВ-а као и на други начин *прикривање* податка који се односе на утврђивање ПДВ-а), у оним случајевима где би се објективни услов инкриминације односио и утврђивао за период од 12 месеци. Наведено подразумева период од 12 месеци унутар којег су поднете једна или више пореских пријава пореза на додатну вредност неистинитог садржаја, што значи да не обухвата само један порески период за који се утврђује обавеза за ПДВ (месечно, тромесечно).

Основна дистинкција између старог кривичног дела *Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит* и новог кривичног дела *Пореска превара у вези са порезом на додатну вредност* темељи се на проширеној кривичној одговорности (*долус директус*) и на усклађивању са кривичним делом пореске утаје (КЗ/19).

Уколико износ повраћаја или пореског кредита прелази милион динара ради се о основном облику кривичног дела за које је прописана кумулативна казна, казна затвора од једне до пет година и новчана казна (чл. 173.а. ст. 1). Два су квалификована облика кривичног дела пореске преваре у вези са порезом на додатну вредност. Уколико је износ повраћаја или пореског кредита већи од пет милиона динара, ради се о првом квалификованом облику за који је прописана кумулативна казна, казна затвора од две до осам година и новчана казна.¹⁶ Уколико износ пореза на додатну вредност прелази 15 милиона динара ради се о другом квалификованом облику за који је прописана кумулативна казна, казна затвора од три до десет година и новчана казна.¹⁷

Физичком лицу, предузетнику и одговорном лицу у правном лицу – пореском обвезнику за основни облик кривичног дела као и за његове квалификоване изриче се и мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности од једне до пет година.¹⁸

У табели бр. 2. приказани су усклађени износи утајеног пореза и законом прописане казне за кривично дело пореске утаје (КЗ) и кривично дело пореске преваре у вези са порезом на додатну вредност (ЗПППА).

¹⁶ ЗПППА, чл. 173а, ст. 3.

¹⁷ *Ibid.*, ст. 4.

¹⁸ *Ibid.*, ст. 5.

Табела бр. 2. *Кривично дело Пореска утаја КЗ/19 и кривично дело Пореска превара у вези са порезом на додату вредност ЗПППА/20*

	Пореска утаја КЗ/19		Пореска превара у вези са порезом на додату вредност ЗПППА/20	
	Износ утајеног пореза	Законом прописана казна	Износ утајеног пореза	Законом прописана казна
Основни облик кривичног дела	> (1) милион динара	Казна затвора 1–5 година + новчана казна	> (1) милион динара	Казна затвора 1–5 година + новчана казна
I квалификовани облик кривичног дела	> (5) пет милиона динара	Казна затвора 2–8 година + новчана казна	> (5) пет милиона динара	Казна затвора 2–8 година + новчана казна
II квалификовани облик кривичног дела	> (15) петнаест милиона динара	Казна затвора 3–10 година + новчана казна	> (15) петнаест милиона динара	Казна затвора 3–10 година + новчана казна

3. СУМАРНИ ОСВРТ НА ИСТРАГУ ПОРЕСКЕ ПРЕВАРЕ У ВЕЗИ СА ПОРЕЗОМ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

Тужилачка истрага као продукт уплива адверзијалних елемената у кривични поступак опредељује јавног тужиоца као централну фигуру у улози носиоца истражних функција. Непуна је деценија како се усавшавају у истражној сфери, прилагођавајући вештине и знања сваком кривичном делу. Не занемарујући значај и тежину доказивања било које категорије кривичних дела, посебну пажњу завређују она којима се угрожава државни фискални систем. Како је новоинкриминисано кривично дело Пореска превара у вези са порезом на додату вредност у неку руку издвојено из пореске утаје, на практичном пољу егзистирају исти или слични истражни методи коришћени при процесуирању пореских утајивача.

Квалитетна организациона структура уз добро осмишљену стратегију откривања и доказивања може довести до реализације жељеног циља. Она је такође на међународном нивоу презентована као један од десет принципа којима се промовише глобална политика борбе против пореског криминала.¹⁹ Као и код утаје пореза, и код пореске преваре са ПДВ-ом истражни тимови су слично структурисани у многим земљама које се суочавају са овим кривичним делом. Од значаја је сарадња на националном, али и на међународном нивоу. У предистражном поступку јавни тужилац сарађује са Пореском полицијом, Пореском управом,

¹⁹ *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, OECD, Paris 2017, 26–27.

Управом за спречавање прања новца, Управом царина, евентуално вештаком финансијске струке, мада је он неизоставна фигура пореске кривичне истраге. Тако су:

„У заједничкој акцији инспектора Пореске полиције и Министарства унутрашњих послова, Одељења за сузбијање корупције, а по налогу Вишег јавног тужилаштва у Краљеву, ухапшени власник и одговорно лице два привредна субјекта из Ћуприје због постојања основа сумње да су, у саучесништву са одговорним лицима два привредна субјекта, извршили кривична дела пореске преваре и прања новца.

На тај начин је оштећен буџет Републике Србије у износу од преко три милиона динара и прибављена је противправна имовинска корист у износу од преко девет милиона динара.

Осумњичена одговорна лица више привредних субјеката из Ћуприје су, у периоду од 2019. до 2021. године, по претходном договору са власником једне књиговодствене агенције у пословним књигама евидентирали лажне рачуне о примљеним услугама од више привредних субјеката са територије Републике Србије, у којима је посебно исказан ПДВ у укупном износу од 3.073.229,00 динара. На тај начин, неосновано су остварили право на одбитак претходног пореза и право на повраћај ПДВ-а. Новац који су добили из буџета Републике Србије вршећи пореску превару, подизали су са рачуна својих фирми и делили са власником књиговодствене агенције.“²⁰

Тимови који се баве истрагом пореских кривичних дела слично су структурисани и у Аустрији, Аустралији, Француској. Тако у Аустралији пореске кривичне истраге обавља *Australian Federal Police (AFP)* у сарадњи са *Australian Taxation Office (ATO)*, као и *Commonwealth Director of Public Prosecutions (CDPP)*, у Француској, Национално финансијско тужилаштво (од 2014. године), а од 2010. године је под окриљем Министарства унутрашњих послова оформљена специјална бригада која се бави сложенијим случајевима пореских кривичних дела, онда када се сумња да су њима стечени приходи „опрани“ (*Brigade nationale de la répression de la délinquance fiscale (BNRDF)*).²¹ У Аустрији су то фискални органи за спровођење закона (*Fiscal Law Enforcement Authority*) у локалним пореским управама и Јединица за пореске истраге која истражује порески криминал у име јавног тужиоца (*Tax Investigation Unit*).²²

²⁰ Доступно на: <https://www.purs.gov.rs/sr/biro-za-informisanje/novosti/7166/uhapsena-dva-lica-zbog-poreske-prevare-i-pranja-novca.html>, 17.08.2021.

²¹ *Effective Inter-Agency Co-Operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes*, Third Edition, OECD, Paris 2017, 174, 271.

²² *Effective Inter-Agency Co-Operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes*, 185.

На међународном нивоу се инсистира на размени информација и заједничкој акцији надлежних институција сваке државе не би ли се прикупио довољан број доказа. Ова је потреба изражена код прекограничних криминалних активности са елементима организованог криминала. Тако су у прошлогодишњој међународној полицијској акцији (Мађарска национална управа за порезе и царину у сарадњи са чешком полицијом, аустријском канцеларијом за истраживање пореза, аустријском полицијом, словачком полицијом, српском Управом криминалистичке полиције) ухапшене две особе као лидери организоване криминалне групе због двогодишње преваре избегавања плаћања пореза на додату вредност мађарским властима, чији су буџет оштетиле за 9,7 милиона еура.²³

Након што пореска полиција поднесе кривичну пријаву надлежном јавном тужилаштву и јавни тужилац покрене истрагу наредбом, доказне радње се већински свде на разноврсне истражне методе које вештак треба уподобити конкретном случају. Поред класичних доказних метода (саслушање осумњиченог, испитивање сведока), ове су доказне методе директно усмерене ка анализи разноврсне финансијске документације коју је порески обвезник користио вршећи превару. Код пореза на додату вредност обично су предмет анализе финансијских форензичара лажне фактуре. Ово може а и не мора бити једноставан задатак вештака, зависно од тога да ли је спорна документација сачувана, као и од саме природе ланчаних трансакција.

Питање које се намеће код овог кривичног дела као и код утаје пореза односи се на то да ли је уопште потребно доказивати намеру као субјективни елемент пореске преваре у вези са порезом на додату вредност? Овде је то намера да се потпуно или делимично избегне плаћање ПДВ-а. Код утаје пореза је рецимо било неуспешних покушаја доказивања намере избегавања плаћања пореза, па се на крају случај свео на неотклоњиву правну заблуду.²⁴ Такође имамо случај када је суд услед недостатка доказа из оптужнице, непостојање намере окривљеног да избегне плаћање пореза „доказао“ посредним путем, имајући у виду околности датог случаја (лоша финансијска ситуација предузећа, које је пореске обавезе приказивало у пословним књигама, радницима исплаћивало нето минималне зараде, такође евидентиране у пословним књигама).²⁵ Како је предметно кривично дело новијег датума, недоумице ове врсте се тек очекују у судској пракси. Чак и када се може претпоставити постојање намере на основу одбијања сарадње пореског обвезника са

²³ Доступно на: https://www.rtv.rs/sr_lat/evropa/otkrivena-poreska-prevara-u-madjarskoj-pretraga-i-u-srbiji_1140847.html, 17.08.2021.

²⁴ Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу, Кж. 5728/2013 од 25.03.2014. године.

²⁵ Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу, Кж1 469/2020 од 17.09.2020. године.

Пореском управом, или на другој страни креиране порески свести услед добре информисаности, може се рећи да се овде назире још један проблем. Имајући у виду да пореска превара у вези са порезом на додату вредност представља фактички врсту утаје пореза, очекује се да ће у будућој пракси наићи проблеми који се односе на њихово разграничење. Притом се не мисли на објективна, већ субјективна обележја кривичних дела. Прецизније, разграничити да ли је порески обвезник имао намеру да избегне плаћање пореза, или намеру да изврши превару са ПДВ-ом? Од тога у крајњем зависи како ће бити оквалификовано противправно понашање пореског обвезника, тако да то може бити проблем не само судијама, већ и јавним тужиоцима. Одговоре на ова питања тек очекујемо у предстојећој правосудној пракси.

4. ЗАКЉУЧАК

У корак са већином савремених земаља, Република Србија приступила је увођењу пореза на додату вредност (ПДВ) тренутком ступања на снагу Закона о порезу на додату вредност. Као врста пореза на промет уведен је не би ли се уклонили недостаци некада владајућег модела, бруто вишефазног пореза на промет. Кумулирање пореза заобилази се тако што се ПДВ плаћа у свакој фази прометног циклуса од произвођача до потрошача, али само на додату вредност у тој фази.

Међу бројним врстама пореза чије се плаћање избегава код утаје пореза, на пример попут пореза на добит предузећа, пореза на доходак грађана, и др., утаја пореза на додату вредност постала је готово доминантан облик пореске утаје. Након значајних измена у погледу повећања доње границе висине обавезе чије се плаћање избегава код пореске утаје, као и све чешћих случајева утаје пореза на додату вредност као облика пореске утаје (најчешће код „пословања“ фиктивних, односно „фантомских фирми“), долази до усаглашавања бланкетног са основним законом, па се као посебна инкриминација уводи пореска превара, али сада само у вези са порезом на додату вредност. Премда веома слична пореској утаји, нова инкриминација остала је у оквиру пореског, а не кривичног закона, замењујући некадашње кривично дело неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит, чиме је и кривична одговорност пореског обвезника проширена.

Предност нове инкриминације утемељене на порезу на додату вредност, огледа се првенствено у томе да се више пажње посвећује праћењу пословања фиктивних фирми, посебно када се има у виду да су оне све чешће један од начина деловања организованих криминалних група. Доказивање објективних обележја Пореске преваре у вези

са порезом на додату вредност суштински не би требало да представља проблем, имајући у виду истоветност истражних техника примењивих код утаје пореза и других пореских кривичних дела. Наслућују се међутим, потешкоће код доказивања намере да се утаји порез, или намере да се изврши превара у вези са порезом на додату вредност, које би убудуће требало утицати на успостављање одређених стандарда као смерница у оквиру проблематике доказивања.

ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

Библиографске референце

1. Божић, Ванда, Димић, Сузана, „Најтежи облик пореске евазије у домену рада – кривично дело неуплаћивања пореза по одбитку”, *Правна ријеч* 63/2020;
2. Božić, Vanda, Dimić S, Đukić M, "Some Issues of Processing Tax Fraud Criminal Legislation of the Republic of Serbia", *Balkan social science review* (S. Dimić, M. Đukić, eds.) 2020, <https://js.ugd.edu.mk/index.php/BSSR/article/view/3984/3571>, DOI: 10.46763/BSSR2016089b;
3. Димић, Сузана, Божић, Ванда, Ђукић, Мирјана, „Сузбијање утаје пореза и диверзиони модели поступања – кривичноматеријални и кривичнопроцесни аспект”, *Зборник радова Правног факултета Универзитета у Косовској Митровици* 2021, <https://pra.pr.ac.rs/docs/zrp/Zbornik%20OK.pdf>;
4. Димић, Сузана, Божић, Ванда, „Пореска кривична дела као водећи облик привредног криминалитета”, *Право и привреда* 4/2020;
5. *Effective Inter-Agency Co-Operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes*, Third Edition, OECD, Paris 2017;
6. *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, OECD, Paris 2017;
7. Јелчић, Божидар, Лончарић Хорват Оливера, Шимовић Јуре, Арбутина, Хрвоје, *Финанцијско право и финансијска знаост*, Народне новине, Загреб 2002;
8. Поповић, Дејан, *Наука о порезима и пореско право*, Open Society Institute/Constitutional and Legislative Policy Institute, Budapest, Савремена администрација, Београд 1999.

Правни акти

1. Закон о кривичном поступку, *Службени гласник РС*, бр. 72/2011, 101/2011, 121/2012, 32/2013, 45/2013, 55/2014, 35/2019, 27/2021 – одлука УС и 62/2021 – одлука УС;
2. Закон о порезу на додату вредност, *Службени гласник РС*, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 6/14, 68/14, 142/14, 5/15, 83/15, 5/16, 108/16, 7/17, 113/17, 13/18, 30/18, 4/19;

3. Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 84/2002 – исправка, 23/2003 – исправка, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 – др. Закон, 62/2006 – др. Закон, 63/2006 – исправка др. Закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 – др. Закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 – исправка, 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 95/2018, 86/2019 и 144/2020;
4. Кривични законик, *Службени гласник РС*, бр. 35/19;
5. Кривични законик, *Службени гласник РС*, бр. 85/05, 88/05 – исправка, 107/05 – исправка, 72/09, 111/09, 121/12, 104/13, 108/14 и 94/16;
6. Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу, Кж. 5728/2013 од 25.03.2014;
7. Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу, Кж1 469/2020 од 17.09.2020;
8. COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Official Journal of the European Union L 347/1;
9. COUNCIL DIRECTIVE 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC (approximation of VAT rates), Official Journal of the European Communities No L 316/ 1;
10. SIXTH COUNCIL DIRECTIVE of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax: uniform basis of assessment (77/388/EEC), Official Journal of the European Communities No L 145/1.

Извори са интернета

1. <https://www.purs.gov.rs/sr/ biro-za-informisanje/novosti/7166/uhapsenadva-lica-zbog-poreske-prevare-i-pranja-novca.html>;
2. https://www.rtv.rs/sr_lat/evropa/otkrivena-poreska-prevara-u-madjarskoj-pretraga-i-u-srbiji_1140847.html;
3. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31977L0388&from=EN>;
4. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31992L0077&from=HR>;
5. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=HR>.

Assistant Professor Vanda Božić, LL.D.

Faculty of Law Union University, Belgrade

Associate Professor Suzana Dimić, LL.D.

Assistant Professor Mirjana Đukić, LL.D.

Faculty of Law, University of Priština with temporary seat in Kosovska Mitrovica

TAX FRAUD IN CONNECTION WITH VALUE ADDED TAX – CRITICAL REVIEW OF A NEW CRIMINAL OFFENSE

Summary

In the paper, the authors pointed out the tax, financial and criminal aspect of the new criminal offense “Tax fraud in connection with value added tax” prescribed by Art. 173.a. of the Law on Tax Procedure and Tax Administration (ZPPPA), as a blanket regulation in relation to the General Criminal Code. The paper is divided into three parts. The first part refers to the value added tax (VAT), the second part covers the criminal material, and the third part the criminal procedure aspect of the tax fraud related to the value added tax. The amendments to the ZPPPA deleted the criminal offense “Unfounded disclosure of the amount for tax refund and tax credit”, which was replaced by “Tax fraud in connection with value added tax”. In relation to the mentioned new criminal offense, there was an expansion of criminal responsibility as well as harmonization with the criminal offense of tax evasion (Criminal Code). The authors point out the possible problem of delimiting the intention of the taxpayer, whether it is aimed at tax evasion or the intention to commit fraud with VAT, especially when presenting fictitious invoices.

Key words: *Tax fraud related to value added tax; Tax evasion; Criminal Code; Law on Tax Procedure and Tax Administration; Tax Crimes.*