



**PREDLOG ZA IZMENU ZAKONA O IZMENAMA I DOPUNAMA ZAKONA  
O PORESKOM POSTUPKU I PORESKOJ ADMINISTRACIJI**

**PROPOSAL FOR THE AMENDMENTS OF THE LAW ON  
TAX PROCEDURE AND TAX ADMINISTRATION**



JANKOVIĆ POPOVIĆ MITIĆ

## UVODNE NAPOMENE

Na sajtu Narodne skupštine Republike Srbije je 06. novembra 2020. godine objavljen predlog za izmenu Zakona o izmenama i dopunama Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji (u daljem tekstu: „Predlog“).

Našu pažnju je izazvao deo Predloga za izmenu Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji (u daljem tekstu: „ZPPPA“), konkretno, njegov član 25 kojim je predložena izmena dosadašnjeg člana 173a ZPPPA kojim je inkriminisano krivično delo neosnovanog iskazivanja iznosa za povraćaj poreza i poreski kredit.

Pokušaćemo da u ovom tekstu ukažemo na razlike između načina na koji je ovo krivično delo sada propisano u ZPPPA i načina na koji se njegovo propisivanje predlaže u Predlogu, kao i na moguće razloge za izmenu kakva je predložena u Predlogu.

# FOREWORD

On 06 November 2020 on the website of the National Assembly of the Republic of Serbia is published Proposal for the amendments of the Law on tax procedure and tax administration (hereinafter referred to as: "Proposal").

Our attention was drawn by part of the Proposal suggestion for amendments of the Law on tax procedure and tax administration (hereinafter referred to as: "Law"), precisely by its Article 25 which envisages the amendments of the current Article 173a of the Law which incriminates the criminal offense Ungrounded expression of amounts for tax reimbursement and tax credit.

In this paper, we shall attempt to point out the differences between the manner this criminal offense is currently prescribed in the Law and the manner of prescription thereof as proposed in the Proposal, as well as to point out the possible reasons for the amendment proposed in the Proposal.

## KRIVIČNO DELO PORESKE PREVARE U VEZI SA POREZOM NA DODATU VREDNOST IZ ČLANA 25 PREDLOGA MINISTARSTVA FINANSIJA ZA IZMENE I DOPUNE ZAKONA O PORESKOM POSTUPKU I PORESKOJ ADMINISTRACIJI

ZPPPA, kao što je rečeno, u svom članu 173a predviđa krivično delo neosnovanog iskazivanja iznosa za povraćaj poreza i poreski kredit (u daljem tekstu: Neosnovano iskazivanje iznosa za povraćaj poreza) koje je inkriminisano na sledeći način:

*Ko u nameri da ostvari pravo na neosnovani povraćaj poreza ili poreski kredit, u prethodnih 12 meseci, podnese poresku prijavu, odnosno poreske prijave neistinitog sadržaja, u kojima iznos za povraćaj poreza ili poreski kredit prelazi 1.000.000 dinara, kazniće se zatvorom od šest meseci do pet godina i novčanom kaznom.*

*Ako iskazani iznos za povraćaj poreza ili poreski kredit, u prethodnih 12 meseci prelazi 3.000.000 dinara, učinilac će se kazniti zatvorom od jedne do osam godina i novčanom kaznom.*

*Ako iskazani iznos za povraćaj poreza ili poreski kredit u prethodnih 12 meseci prelazi 10.000.000 dinara, učinilac će se kazniti zatvorom od tri do deset godina i novčanom kaznom.*

*Fizičkom licu, preduzetniku i odgovornom licu u pravnom licu - poreskom obvezniku za krivično delo iz st. 1. do 3. ovog člana izriče se i mera bezbednosti zabrane vršenja poziva, delatnosti i dužnosti od jedne do pet godina.*

## CRIMINAL OFFENSE TAX FRAUD RELATING TO THE VALUE-ADDED TAX FROM ARTICLE 25 OF THE PROPOSAL OF THE MINISTRY OF FINANCE FOR AMENDMENTS AND SUPPLEMENTS OF THE LAW ON TAX PROCEDURE AND TAX ADMINISTRATION

The Law, as already stated, in its Article 173a envisages criminal offense Ungrounded expression of amounts for tax refund and tax credit (hereinafter referred to as: “Ungrounded expression of amounts for tax refund”) which is incriminated in the following manner:

*Whoever, with the intent to realize the right to an ungrounded tax refund or tax credit, in the last 12 months, files a tax return i.e. tax returns with untrue content, in which an amount for a tax refund or tax credit exceeds 1,000,000 RSD, shall be punished by imprisonment from six months to five years and by a fine.*

*If the expressed amount for a tax refund or tax credit, in the last 12 months exceeds 3,000,000 RSD, the perpetrator shall be punished by imprisonment from one to eight years and by a fine.*

*If the expressed amount for a tax refund or tax credit, in the last 12 months exceeds 10,000,000 RSD, the perpetrator shall be punished by imprisonment from three to ten years and by a fine.*

*To a natural person, an entrepreneur, and a responsible person in the legal person – taxpayer, a security measure of prohibition to perform an activity, profession, business or duty of from one to five years shall be imposed for a criminal offense from paragraphs 1-3 of this Article.*

Predlogom je, pre svega, u njegovom članu 25 predložena izmena naziva ovog krivičnog dela koji bi glasio poreska prevara u vezi sa porezom na dodatu vrednost (u daljem tekstu: Prevara u vezi sa PDV-om), dok predlog inkriminacije ovog predloženog krivičnog dela glasi:

*Ko u nameri da on ili drugo lice, u prethodnih 12 meseci ostvari pravo na neosnovani povraćaj poreza na dodatu vrednost (u daljem tekstu: PDV) ili poreski kredit kod poreza na dodatu vrednost, podnese jednu ili više poreskih prijava poreza na dodatu vrednost neistinitog sadržaja, a iznos povraćaja ili poreskog kredita prelazi milion dinara, kazniće se zatvorom od jedne do pet godina i novčanom kaznom.*

*Ko u nameri da on ili drugo lice, u prethodnih 12 meseci potpuno ili delimično izbegne plaćanje poreza na dodatu vrednost, ne podnese jednu ili više poreskih prijava poreza na dodatu vrednost, podnese jednu ili više poreskih prijava poreza na dodatu vrednost neistinitog sadržaja ili ko u istoj nameri na drugi način izbegne plaćanje poreza na dodatu vrednost, a iznos poreza čije se plaćanje izbegava prelazi milion dinara, kazniće se zatvorom od jedne do pet godina i novčanom kaznom.*

*Ako iznos poreza na dodatu vrednost iz st. 1. i 2. ovog člana prelazi pet miliona dinara, učinilac će se kazniti zatvorom od dve do osam godina i novčanom kaznom.*

*Ako iznos poreza na dodatu vrednost iz st. 1. i 2. ovog člana prelazi petnaest miliona dinara, učinilac će se kazniti zatvorom od tri do deset godina i novčanom kaznom.*

*Fizičkom licu, preduzetniku i odgovornom licu u pravnom licu - poreskom obvezniku za krivično delo iz st. 1. do 4. ovog člana izriče se i mera bezbednosti zabrane vršenja poziva, delatnosti i dužnosti od jedne do pet godina.*

The Proposal, before all, in its Article 25 suggests amending the name of this criminal offense which would read Tax fraud relating to the value-added tax (hereinafter referred to as: “VAT Tax Fraud“), while the proposal for incrimination of this proposed criminal offense is:

*Whoever, with the intent, that himself or the other person, in the last 12 months realize the right to an ungrounded refund of the value-added tax (hereinafter referred to as: “VAT”) or tax credit for value-added tax, files one or more tax returns for the value-added tax of untrue content, in which an amount for refund or tax credit exceeds million RSD, shall be punished by imprisonment from one to five years and by a fine.*

*Whoever with the intent that himself or the other person, in the last 12 months fully or partially avoid payment of value-added tax, does not file one or more tax returns for value-added tax, files one or more tax returns for a value-added tax of untrue content or whoever in the same intent in other manner avoids payment of value-added tax, while the tax amount which payment is avoided exceeds million RSD, shall be punished by imprisonment from one to five years and by a fine.*

*If the amount of value-added tax from paragraphs 1 and 2 of this Article exceeds five million RSD, the perpetrator shall be punished by imprisonment from two to eight years and by a fine.*

*If the amount of value-added tax from paragraphs 1 and 2 of this Article exceeds fifteen million RSD, the perpetrator shall be punished by imprisonment from three to ten years and by a fine.*

*To a natural person, an entrepreneur, and a responsible person in the legal person – taxpayer, a security measure of prohibition to perform an activity, profession, business or duty of from one to five years shall be imposed for a criminal offense from paragraphs 1-4 of this Article.*

## UPOREDNA ANALIZA NAČINA INKRIMINACIJE NEOSNOVANO ISKAZIVANJE IZNOSA ZA POVRAĆAJ POREZA IZ ČLANA 173A ZPPPA I PREVARE U VEZI SA PDV-OM IZ ČLANA 25 PREDLOGA

### OSNOVNI I KVALIFIKOVANI OBLICI

ZPPPA kao radnju izvršenja osnovnog oblika Neosnovanog iskazivanja iznosa za povraćaj poreza iz stava 1 člana 173a ovog zakona predviđa podnošenje poreske prijave/poreskih prijava za povraćaj poreza ili za poreski kredit neistinitog sadržaja. Ova poreska prijava/prijave neistinitog sadržaja, da bi se moglo raditi o ovom krivičnom delu, moraju od strane njegovog učinioca biti podnete u posebnoj nameri da on ostvari pravo na neosnovani povraćaj poreza ili poreski kredit, što dalje, znači to da se ovo krivično delo može izvršiti samo sa direktnim, tačnije, sa takozvanim kvalifikovanim umišljajem, kao oblikom vinosti. Za postojanje krivičnog dela Neosnovanog iskazivanja iznosa za povraćaj poreza neophodno je da bude ispunjen i takozvani objektivni uslov inkriminacije, tačnije to da iznos za povraćaj poreza ili poreski kredit koji je iskazan u poreskoj prijavi/prijavama neistinitog sadržaja prelazi iznos od 1.000.000 dinara.

Ovo krivično delo je, prema načinu inkriminisanja, delo takozvanog blanketnog karaktera i može se odnositi, tačnije, izvršiti u odnosu na bilo koju vrstu poreza predviđenu nekim drugim zakonom, uz uslov da konkretni zakon koji predviđa tu vrstu poreza omogućava poreskom obvezniku pravo na njegov povraćaj ili dobijanje poreskog kredita. Sama jezička formulacija propisivanja ovog oblika Neosnovanog iskazivanja iznosa za povraćaj poreza može dovesti do određenih nedoumica.

Naime, kao što se vidi, zakonodavac je predvideo i jezički formulisao deo dispozitivnog dela ove norme tako što je naveo „ko u nameri da ostvari pravo na neosnovani povraćaj poreza ili poreski kredit, u prethodnih 12 meseci, podnese poresku prijavu, odnosno poreske prijave neistinitog sadržaja“. Jezičkim tumačenjem, kod činjenice da su reči „u prethodnih 12 meseci“ stavljene između dve zapete, ne može se pouzdano zaključiti da li se vremenski period koji je naveden odnosi na period u kome je podneta poreska prijava/prijave neistinitog sadržaja, u kom slučaju bi se radilo o vremenu izvršenja, kao posebnom elementu krivičnog dela, ili je zakonodavac mislio na period obuhvaćen namerom učinioca da u njemu ostvari neosnovan povraćaj poreza ili poreski kredit, kada bi se radilo samo o vrsti namere, kao posebnog subjektivnog elementa ovog krivičnog dela.

Mišljenja smo da se, ipak, mislilo na period vremena obuhvaćen namerom učinioca u kome on hoće da ostvari neosnovani povraćaj poreza ili poreski kredit, koji zaključak se posredno nameće iz formulacije težih oblika ovog krivičnog dela kod kojih je korišćena jezička formulacija „ako iskazani iznos za povraćaj poreza ili poreski kredit, u prethodnih 12 meseci prelazi“ određeni, propisani iznos.



## COMPARATIVE ANALYSIS OF THE MANNER OF INCRIMINATION OF THE UNGROUNDED EXPRESSION OF AMOUNTS FOR A TAX REFUND FROM ARTICLE 173A OF THE LAW AND THE VAT TAX FRAUD FROM ARTICLE 25 OF THE PROPOSAL

### BASIC AND QUALIFIED FORMS

The Law envisages as the basic form of the criminal act of the Ungrounded expression of amounts for a tax refund from Article 173a paragraph 1 of this law the submission of tax return/returns for the for a tax refund or tax credit of untrue content. To exist this criminal offense, such tax return/returns of untrue content must be submitted by the perpetrator with the special intent to realize right on the ungrounded tax refund or tax credit. Therefore, this criminal offense may be committed only directly, i.e. qualified intent, as the form of guilt. For the existence of criminal offense Ungrounded expression of amounts for a tax refund, objective condition for incrimination must be fulfilled, precisely that amount for a tax refund or tax credit expressed in the tax return/returns of untrue content exceeds the amount of 1,000,000 RSD.

This criminal offense is, by the manner of its incrimination, blanket offense and may refer, or to be more precise, may be committed in respect to any kind of tax envisaged by other law, provided that law which envisages such tax allows the taxpayer right to a tax refund or tax credit. The sole linguistic formulation used for the prescription of this form of Ungrounded expression of amounts for tax reimbursement may lead to a certain doubt.

Namely, as it may be seen, lawmaker envisaged and linguistically formulated part of the operative part of this norm stating “whoever, in the intent to realize the right to an ungrounded tax refund or tax credit, in the last 12 months, files a tax return i.e. tax returns of untrue content”. By lingual interpretation, bearing in mind the fact that words “in the last 12 months” are put between two commas, it cannot be concluded with certainty whether the stated period refers to the period in which the tax return with untrue content is filed, in such case, it would be the time of the commission of the criminal offense as a separate element of a criminal offense or the lawmaker had in mind period encompassed by the intent of the perpetrator to gain ungrounded tax refund or tax credit. In such a case, it would be sort of intent, as a special subjective part of this criminal offense.

Our opinion is that, nevertheless, this means the period covered by the intention of the perpetrator in which he wants to acquire an ungrounded tax refund or tax credit. Such conclusion derives indirectly from the formulation of a more serious form of this criminal offense whereby this lingual formulation is used “if the expressed amount for a tax refund or tax credit, in the last 12 months exceeds” certain prescribed amount.



Posledicu ovog krivičnog dela predstavlja neosnovani povraćaj poreza ili poreski kredit učiniocu u iznosu koji prelazi iznos od 1.000.000 dinara. Posledica ovog krivičnog dela nije izričito predviđena, ali ona proizilazi iz dela ove norme koji glasi „u kojima (poreskim prijavama/prijavi) iznos za povraćaj poreza ili poreski kredit prelazi 1.000.000 dinara“, kao i iz predviđenih težih oblika ovog krivičnog dela, o kojima će nešto kasnije biti reči u ovom tekstu, a kojima su predviđene teže kazne za učinioce ovog krivičnog dela kada, kako je zakonodavac predvideo, „iskazani iznos (u poreskoj prijavi/prijavama) za povraćaj poreza ili poreski kredit, u prethodnih 12 meseci prelazi“ određene propisane iznose.

Uprkos i ovde nedovoljno jezički preciznoj formulaciji zbog koje bi se, površno posmatrano, moglo pomisliti da ovo krivično delo postoji već samim popunjavanjem u poreskoj prijavi/prijavama iznosa predviđenog kao objektivni uslov inkriminacije, zbog činjenice da se, s obzirom na način propisivanja, ne radi o krivičnom delu sa takozvanom apstraktnom opasnošću, kao posledicom radnje izvršenja, mišljenja smo da se njegova posledica sastoji, kao što smo naveli, upravo u neosnovanom povraćaju poreza ili dobijanju poreskog kredita.

The consequence of this criminal offense represents an ungrounded tax refund or tax credit to the perpetrator in the amount exceeding RSD 1.000.000. The consequence of this criminal offense is not explicitly stipulated, however, it derives from the part of the norm stating “in which (tax returns/return) an amount for tax reimbursement or tax credit exceeds 1,000,000 RSD”. Consequence also derives from the more aggravated forms of this criminal offense, in detail mentioned later in this work, by which are envisaged more aggravated punishments for perpetrators of this criminal offense when, as the lawmaker envisages, “the expressed amount (in tax return/returns) for a tax refund or tax credit, in the last 12 months exceeds” certain prescribed amount.

Despite non-sufficient precise formulation here as well, due to which it may be concluded that this criminal offense exists solely by fulfillment in the tax return/returns amount prescribed as an objective condition of incrimination, and having in mind that, due to the manner of prescription, it is not criminal offense with abstract danger as a consequence, we are of opinion that its consequence is, as stated, ungrounded tax refund or obtaining tax credit.

Kazna koja je zaprećena za izvršenje ovog osnovnog oblika Neosnovanog iskazivanja iznosa za povraćaj poreza jeste zatvor od šest meseci do pet godina i novčana kazna, kao kumulativno propisana. S obzirom na visinu posebnog minimuma zaprećene zatvorske kazne, shodno opštim odredbama Krivičnog zakonika (u daljem tekstu: KZ) ona se, pod zakonom predviđenim uslovima, učiniocu ovog krivičnog dela može ublažiti maksimalno do 30 dana zatvora, a propisani raspon omogućava i izricanje uslovne osude.

Predlog kao radnju izvršenja osnovnog oblika krivičnog dela Prevare u vezi sa PDV-om iz stava 1 predviđa podnošenje jedne ili više poreskih prijava PDV-a neistinitog sadržaja. Kao što se odmah vidi, a što je jasno i iz samog naslova predloženog krivičnog dela Prevare u vezi sa PDV-om, ono se može izvršiti samo u odnosu na PDV, koji predstavlja njegov zaštitni objekat. I ovo predloženo krivično delo se može izvršiti samo sa kvalifikovanim umišljajem, kao oblikom vinosti, i da bi ono postojalo potrebno je, takođe, ispunjenje jednog subjektivnog elementa na strani učinioca, a to je postojanje posebne namere da učinilac sebi ili drugome u prethodnih 12 meseci ostvari pravo na neosnovani povraćaj PDV-a ili poreski kredit kod PDV-a. Već iz načina propisivanja same radnje izvršenja osnovnog oblika krivičnog dela Prevare u vezi sa PDV-om, kao i propisivanja posebne namere kod učinioca neophodne za njegovo postojanje, pored toga da se ono može izvršiti samo u odnosu na PDV, kao vrstu poreza, vidljive su još dve razlike u odnosu na osnovni oblik Neosnovanog iskazivanja iznosa za povraćaj poreza.

To su, prvo, to da se ovo krivično delo može izvršiti u nameri učinioca, kako da on, tako i drugo lice, što podrazumeva drugo i fizičko i pravno lice, u prethodnih 12 meseci ostvari pravo na neosnovani povraćaj PDV-a ili poreski kredit kod PDV-a. Ovo je preciznija jezička formulacija u odnosu na one koju sadrži norma stava 1 člana 173a ZPPPA jer ne ostavlja nedoumice u pogledu toga da se period od 12 meseci odnosi na period vremena u kome učinilac krivičnog dela ima nameru da ostvari pravo na neosnovan povraćaj PDV-a ili poreski kredit kod PDV-a.

Druga razlika je ta da ovakav način propisivanja posebne namere, kao posebnog subjektivnog elementa krivičnog dela, omogućava i proširuje kriminogenu zonu i na one učinioce koji poresku prijavu/prijave podnesu i u nameri da druga lica ostvare pravo na neosnovan povraćaj PDV-a ili poreski kredit kod PDV-a, dakle, i na odgovorna lica u pravnim licima koja bi radnju izvršenja preduzela u nameri da pravno lice neosnovano ostvari navedena prava u vezi sa PDV-om.

Punishment envisaged for the basic form of Ungrounded expression of amounts for tax refund is imprisonment from six months to five years and a fine, cumulatively. Having in mind the special minimum of the imprisonment, according to the general provisions of the Criminal Code (hereinafter referred to as: "CC"), imprisonment may be maximally mitigated, under the conditions prescribed by the law, to 30 days of imprisonment. Furthermore, the prescribed range of imprisonment allows a suspense sentence to be ordered.

The Proposal envisages, as a basic form of the criminal act of VAT Tax Fraud from paragraph 1, submission of one or more VAT tax returns of untrue content. As it may be seen from the subject of the proposed criminal offense VAT Tax Fraud, it may be committed only in relation to the VAT, which tax represents its object of protection. This proposed criminal offense may be committed only with the qualified intent, as a sort of guilt, and to exist this criminal offense, one more subjective element must be fulfilled by the perpetrator, being the special intent that perpetrator for himself or another person in the last 12 months realizes right to ungrounded VAT reimbursement, or VAT tax credit. From the manner of prescription of the criminal act of basic form of criminal offense VAT Tax Fraud, as well as prescription of special intent on the side of the perpetrator which is necessary for its existence, and apart from the fact that it may be committed only in relation to the VAT, as a type of tax, two more differences are obvious comparing to the basic form of Ungrounded expression of amounts for a tax refund.

First, this criminal offense may be committed with the intent of the perpetrator to, for himself as well as for another person, being another natural and legal person, in the last 12 months, realize right on the ungrounded VAT refund or VAT tax credit. This is a more precise linguistic formulation comparing to one containing the provision of paragraph 1 Article 173a of the Law, given that it leaves no doubt that the period of 12 months refers to the period in which the perpetrator intends to realize the right to ungrounded VAT refund or VAT tax credit.

The second difference is that such manner of prescription of special intent, as a special subjective element of the criminal offense, allows for the extension of a criminal zone to the perpetrators who submit tax return/returns with the intent that other persons realize right on the ungrounded VAT refund or VAT tax credit. Therefore, this encompasses responsible persons in the legal entities undertaking criminal acts with the intent that legal entities unfounded realize stated rights in connection to the VAT.

Posledica ovog krivičnog dela je, kako smatramo, jezički takođe preciznije formulisana u odnosu na to kako je to učinjeno u odredbi stava 1 člana 173a ZPPPA. Ona se sastoji u povraćaju PDV-a ili odobrenju poreskog kredita kod PDV-a, uz objektivni uslov inkriminacije koji je ostao predviđen u istom iznosu, odnosno, za postojanje ovog krivičnog dela bilo bi neophodno da iznos vraćenog PDV-a ili odobrenog poreskog kredita kod PDV-a prelazi milion dinara.

Kazna koja je zaprećena za izvršenje osnovnog oblika Prezare u vezi sa PDV-om jeste zatvor od jedne do pet godina i novčana kazna, koja je kumulativno propisana. S obzirom na podizanje visine posebnog minimuma zaprećene zatvorske kazne, shodno opštim odredbama Krivičnog zakonika ona se, pod zakonom predviđenim uslovima, učiniocu ovog krivičnog dela može ublažiti maksimalno do tri meseca zatvora, a propisani raspon i dalje omogućava izricanje uslovne osude.

I kod Neosnovanog iskazivanja iznosa za povraćaj poreza i kod Prezare u vezi sa PDV-om predviđeni su teži oblici za izvršenje njihovog osnovnog oblika, a teži oblik im daje teža, odnosno, kvalifikovana posledica. Ovi teži oblici ova dva krivična dela se donekle razlikuju, kako u pogledu jezičkog načina njihovog propisivanja, tako i u pogledu visine zaprećenih kazni predviđenih za njihovo izvršenje.

The consequence of this criminal offense is, as we consider, linguistically more precisely formulated comparing to the provision of paragraph 1 Article 173a of the Law. It consists of the VAT refund or VAT credit approval, together with the objective condition for incrimination which remains in the same amount, i.e. for the existence of this criminal offense it would be necessary that amount of the reimbursed VAT or the approved VAT credit exceeds one million RSD.

Punishment for the basic form of VAT Tax Fraud is imprisonment from one to five years and a fine, cumulatively. Having in mind the raising of the special minimum of imprisonment, in accordance with the general provisions of the CC, imprisonment may be mitigated, under the conditions prescribed by the law, to three months of imprisonment. Furthermore, the prescribed range of imprisonment allows a suspense sentence to be ordered.

Unfounded expression of amounts for tax reimbursement as well as VAT Tax Fraud envisage more aggravated forms for committing the basic form, and aggravated form exists because of the more serious, i.e. qualified consequence. More aggravated forms of these two criminal offenses are slightly different, with respect to the manner of their prescription, as well in respect of the range of the punishment envisaged for their commitment.





Tako je odredbom stava 2 člana 173a ZPPPA predviđeno da će se zatvorom od jedne do osam godina i novčanom kaznom kazniti učinilac Neosnovanog iskazivanja iznosa za povraćaj poreza ako iskazani iznos za povraćaj poreza ili poreski kredit, u prethodnih 12 meseci prelazi 3.000.000 dinara, dok je odredbom stava 3 istog člana ZPPPA predviđeno da će se zatvorom od tri do deset godina i novčanom kaznom kazniti učinilac Neosnovanog iskazivanja iznosa za povraćaj poreza ako iskazani iznos za povraćaj poreza ili poreski kredit u prethodnih 12 meseci prelazi 10.000.000 dinara.

I kod težih oblika Neosnovanog iskazivanja iznosa za povraćaj poreza korišćene jezičke formulacije kojima su propisane teže posledice koje ovom krivičnom delu daju teže oblike mogu izazvati nedoumice iste kakve može izazvati formulacija koja je korišćena prilikom definisanja radnje i posledice njegovog osnovnog oblika, a o kojoj je bilo reči ranije, i to u smislu da bi se i ovde moglo postaviti pitanje da li je za postojanje težih posledica koje bi ovom krivičnom delu dale teže oblike dovoljno to da u poreskoj prijavi/prijavama uneti novčani iznos, to jest, kako to ZPPPA kaže, „iskazani iznos za povraćaj poreza ili poreski kredit“ prelazi predviđene novčane iznose.

Mišljenja smo da se ovaj stav ne bi ni mogao, ni smeo prihvatiti, kao iz napred navedenih razloga, tako i iz mnogih drugih razloga ustavnopravne i krivičnopravne prirode koji prevazilaze okvire ovog rada, pa ih u njemu nećemo posebno obrazlagati.

S obzirom na propisane posebne minimume, zatvorska kazna se učiniocu težeg oblika Neosnovanog iskazivanja iznosa za povraćaj poreza iz stava 2 člana 173a ZPPPA može ublažiti maksimalno do tri meseca zatvora, a iz stava 3 istog člana ZPPPA maksimalno do jedne godine.

S obzirom na propisane posebne maksimume predviđenih zatvorskih kazni, učiniocima težih oblika Neosnovanog iskazivanja iznosa za povraćaj poreza koji su teže oblike ovog krivičnog dela izvršili nakon dana 01.12.2019. godine, kada je na snagu stupio Zakon i izmenama i dopunama Krivičnog zakonika („Sl. glasnik RS“ br. 35/19), nije moguće izricanje uslovne osude, dok je pre ovog dana ono bilo moguće samo za izvršioca Neosnovanog iskazivanja iznosa za povraćaj poreza predviđenog stavom 2 člana 173 a ZPPPA.



By the provision of paragraph 2 Article 173a of the Law is envisaged that the perpetrator of the Ungrounded expression of amounts for tax refund shall be punished by imprisonment from one to eight years and a fine if the expressed amount for a tax refund or tax credit, in the last 12 months exceeds 3,000,000 RSD, while the paragraph 3 of the same Article of the Law envisages that the perpetrator of the Ungrounded expression of amounts for tax refund shall be punished by imprisonment from three to ten years and a fine if the expressed amount for tax reimbursement or tax credit, in the last 12 months exceeds 10,000,000 RSD.

In more aggravated forms of Ungrounded expression of amounts for tax refund linguistic formulations used for prescribing more aggravated consequences which gives this criminal offense more aggravated forms may create same doubts as formulation used for defining criminal act and consequence of its basic form, as in detail explained earlier. Particularly, the question could be asked whether for the existence of more aggravated consequences that would give this criminal offense more aggravated forms, is it sufficient to fill a monetary amount in the tax return/ returns, i.e. as stated by the Law “the expressed amount for tax reimbursement or tax credit exceeds” certain prescribed pecuniary amount.

We are of opinion that such stance could not and may not be accepted, from the above-stated reasons, as well as from the reasons of constitutional law and criminal law nature, which reasons go far beyond the scope of this paper and therefore would not be further elaborated.

Taking into account the prescribed special minimum, imprisonment for the perpetrator of more aggravated form of Ungrounded expression of amounts for a tax refund from paragraph 2 of Article 173a of the Law may be mitigated to three months, and from paragraph 3 of the same Article of the Law to maximum of one year.

Having in mind the prescribed special minimum of imprisonment, to perpetrators of more aggravated forms of Ungrounded expression of amounts for tax refund who committed more serious forms of this criminal offense after 01 December 2019, when Law on amendments and supplements on the Criminal Code (“Official Gazette of the RS” no. 35/19) entered into force, it is not possible to order suspense sentence, while before this date, it was possible only for the perpetrator of Ungrounded expression of amounts for a tax refund from paragraph 2 of Article 173a of the Law.

Sa druge strane, stavom 3 člana 25 Predlog predviđeno je da zatvorom od dve do osam godina i novčanom kaznom kazniti učinilac i osnovnog i posebnog oblika Prevare u vezi sa PDV-om ako iznos PDV-a prelazi pet miliona dinara, a odredbom stava 4 istog člana Predloga je propisano da će se zatvorom od tri do deset godina kazniti učinilac bilo osnovnog, bilo posebnog oblika Prevare u vezi sa PDV-om ako iznos PDV-a prelazi petnaest miliona dinara. Imajući u vidu kako posebne minimume, tako i posebne maksimume zatvorskih kazni predviđenih za teže oblike krivičnog dela Prevare u vezi sa PDV-om, učiniocima ovih oblika ovog krivičnog dela neće biti moguće izreći uslovne osude, dok bi im se kazne zatvora mogle maksimalno ublažiti do šest meseci za učinioca krivičnog dela iz stava 3 Prevare u vezi sa PDV-om, a do jedne godine za učinioca ovog krivičnog dela predviđenog njegovim stavom 4. Smatramo da su i u slučaju propisivanja težih oblika Prevare u vezi sa PDV-om korišćene bolje i jasnije jezičke formulacije u odnosu na one koje postoje u sadašnjoj odredbi člana 173a ZPPPA, a što i jeste jedan od imperativa kod propisivanja krivičnih dela i kazni za takva dela.

I u slučaju Neosnovanog iskazivanja iznosa za povraćaj poreza i u slučaju Prevare u vezi sa PDV-om, i to kako za njihove osnovne, tako i za teže oblike ovih krivičnih dela, kumulativno predviđene novčane kazne se njihovim učiniocima mogu utvrditi u granicama opšteg minimuma i maksimuma za ovu vrstu kazne u zavisnosti od toga da li će ona biti utvrđena u dnevnim ili u određenom iznosu.

On the other hand, paragraph 3 of Article 25 of the Proposal envisages that the perpetrator shall be punished by imprisonment from two to eight years and a fine for a basic and special form of VAT Tax Fraud if the amount of VAT exceeds five million RSD, and provision of paragraph 3 of the same Article of the Proposal prescribes that the perpetrator shall be punished by imprisonment from three to ten years for either basic or special form of VAT Tax Fraud if the amount of VAT exceeds fifteen million RSD. Having in mind special minimum as well as a special maximum of imprisonment envisaged for more aggravated forms of criminal offense VAT Tax Fraud, to perpetrators of this criminal offense cannot be ordered suspended sentence, while the imprisonment may be maximum mitigated to six months for the perpetrator who commits the criminal offense from paragraph 3 VAT Tax Fraud, and maximum to one year for the perpetrator who commits the criminal offense from paragraph 3 VAT Tax Fraud. Our opinion is that during the prescription of more serious forms of VAT Tax Fraud better and more clear linguistic formulation is used compared to ones used in the current provision of Article 173a of the Law, which is one of the imperatives when prescribing criminal offenses and punishments for such offenses.

In the case of Ungrounded expression of amounts for a tax refund as well as in the case of VAT Tax Fraud, for their basic and more aggravated forms, a pecuniary fine is cumulatively prescribed. Such a fine may be determined between the general minimum and maximum for this kind of punishment depending on whether the fine shall be determined in daily amounts or a particular amount.

## **POSEBAN OBLIK PREVARE U VEZI SA PDV-OM IZ ČLANA 25 PREDLOGA**

Kao što smo već naveli, Predlogom je u stavu 2 njegovog člana 25 predviđen i poseban oblik Prevare u vezi sa PDV-om koji bi postojao kada učinilac, u nameri da on ili drugo lice u prethodnih 12 meseci potpuno ili delimično izbegne plaćanje PDV-a, ili ne bi podneo jednu ili više poreskih prijava PDV-a, ili kada bi podneo jednu ili više poreskih prijava PDV-a neistinitog sadržaja ili kada bi, u istoj nameri, na drugi način izbegao plaćanje PDV-a, a iznos PDV-a čije se plaćanje izbegava prelazi milion dinara.

Kao što je, takođe, već rečeno, za ovaj oblik Prevare u vezi sa PDV-om predložena je kazna zatvora od jedne do pet godina kumulativno sa novčanom kaznom.

Radnja izvršenja posebnog oblika Prevare u vezi sa PDV-om predviđena je alternativno i ona se može sastojati u:

- (i) nepodnošenju jedne ili više poreskih prijava PDV-a; ili
- (ii) podnošenju jedne ili više poreskih prijava PDV-a neistinitog sadržaja; ili
- (iii) izbegavanju na drugi način plaćanja PDV-a.

Posledicu posebnog oblika Prevare u vezi sa PDV-om čini izbegnuto plaćanje PDV-a uz objektivni uslov inkriminacije da ovaj iznos prelazi milion dinara.

Prevara u vezi sa PDV-om se može izvršiti samo sa direktnim umišljajem kao oblikom vinosti s obzirom da je za njeno postojanje predviđen i posebni subjektivni element koji se sastoji u nameri učinioaca da on ili drugo, fizičko ili pravno, lice u prethodnih 12 meseci potpuno ili delimično izbegne plaćanje PDV-a.

Postavlja se pitanje razlikovanja ovog oblika Prevare u vezi sa PDV-om, kao i težih oblika ovog krivičnog dela iz Predloga od krivičnog dela poreske utaje iz člana 225 KZ (u daljem tekstu: Poreska utaja) i njegovih težih oblika, a dalje i pitanje razloga kojima se rukovodio predlagač i autor Predloga predlažući ovakvu inkriminaciju.

## **A SPECIAL FORM OF VAT TAX FRAUD FROM ARTICLE 25 OF THE PROPOSAL**

As already stated, Proposal in its paragraph 2 Article 25 envisages a special form of VAT Tax Fraud, which exists when perpetrator, with the intent, that himself or the other person in the last 12 months fully or partially avoid payment of VAT, does not file one or more VAT tax returns, files one or more VAT tax returns of untrue content or, in the same intent, in other manner avoids payment of VAT, while the tax amount which payment is avoided exceeds one million RSD.

As already stated, for this form of VAT Tax Fraud punishment by imprisonment from one to five years cumulatively with a fine is proposed.

A criminal act of special form of VAT Tax Fraud is alternatively envisaged, being:

- (i) Failing to file one or more VAT tax returns; or
- (ii) Filing one or more VAT tax returns of untrue content; or
- (iii) Avoiding VAT payment in another manner.

The consequence of a special form of VAT Tax Fraud has avoided VAT payment if the objective condition of incrimination is fulfilled being that the avoided VAT amount exceeds one million RSD.

VAT Tax Fraud may be committed only with direct intent as a form of guilt, having in mind that for its existence is envisaged special subjective element being the intent of perpetrator that for himself or other, natural or legal person, in the last 12 months fully or partially avoid VAT payment.

The following question may be imposed: how to differentiate this form of VAT Tax Fraud as well as more aggravated forms of this criminal offense from the Proposal, from the criminal offense tax fraud from Article 225 of the CC (hereinafter referred to as: "Tax Fraud") and its more aggravated forms, and the question of reasons of proponent and author of Proposal for proposing such incrimination.

Naime, stavom 1 člana 225 KZ, koji predviđa osnovni oblik Poreske utaje predviđeno je da će se zatvorom od jedne do pet godina i novčanom kaznom kazniti onaj ko, u nameri da on ili drugo lice potpuno ili delimično izbegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina, daje lažne podatke o stečenim prihodima, o predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza ili ko u istoj nameri, u slučaju obavezne prijave, ne prijavi stečeni prihod, odnosno predmete ili druge činjenice koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza ili ko u istoj nameri na drugi način prikriva podatke koji se odnose na utvrđivanje navedenih obaveza, a iznos obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi milion dinara.

Radnja izvršenja Poreske utaje je, takođe, određena alternativno, i ona se može sastojati:

- (i) u davanju lažnih podataka o činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje obaveze plaćanja poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina; ili
- (ii) u neprijavlivanju, u slučaju obavezne prijave, stečenog prihoda, predmeta ili drugih činjenica koje su od uticaja na utvrđivanje obaveze plaćanja poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina; ili
- (iii) u prikrivanju na drugi način podataka koji se odnose na utvrđivanje obaveze plaćanja poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina.

Posledicu Poreske utaje čini izbegnuto plaćanje ili poreza, ili doprinosa ili drugih propisanih dažbina uz objektivni uslov inkriminacije da iznos poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina čije je plaćanje izbegnuto prelazi milion dinara.

I Poreska utaja se može izvršiti samo sa direktnim umišljajem, kao oblikom vinosti, s obzirom na to da je i za njeno postojanje potrebno ispunjenje posebnog subjektivnog elementa koji se ogleda u postojanju posebne namere kod učinioca da on ili drugo, fizičko ili pravno, lice potpuno ili delimično izbegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina.

Namely, by paragraph 1 of Article 225 of the CC, which envisages a basic form of Tax Fraud, is prescribed that by imprisonment from one to five years and by a fine shall be punished whoever with the intent for himself or for another person to fully or partially avoid payment of taxes, contributions or other statutory duties, gives false information on legal income, objects or other facts relevant to the determination of such obligations, or who with the same intent, in case of mandatory reporting fails to report income, objects or other facts relevant to the determination of such obligations or who with the same intent in other manner conceals information relevant for the determination of aforementioned obligations, and the amount of obligation whose payment is avoided exceeds one million RSD.

A criminal act of Tax Fraud is also alternatively prescribed, being:

- (i) giving false information on facts relevant for the determination of obligation to pay tax, contribution, or other statutory duties; or
- (ii) failing to report, in case of mandatory reporting, income, objects or other facts relevant to the determination of obligation to pay tax, contribution, or other statutory duties; or
- (iii) concealing in other manner information relevant for the determination of obligation to pay tax, contribution, or other statutory duties.

The consequence of Tax Fraud is the avoided payment of either tax or contributions or other statutory duties together with the objective condition of incrimination that the avoided amount of tax, contribution, or other statutory duties exceeds one million RSD.

Tax Fraud can be committed only with direct intent, as a form of guilt, having in mind that for its existence is envisaged fulfillment of special subjective element being the intent of perpetrator that for himself or other, natural or legal person, fully or partially avoid payment of tax, contribution or other statutory duties.

I kod Poreske utaje su predviđena njena dva kvalifikovana oblika koja su predviđena u stavovima 2 i 3 člana 225 KZ i kojima je predviđeno da će se učinilac osnovnog oblika Poreske utaje kazniti zatvorom od dve do osam godina i novčanom kaznom ako iznos obaveze na plaćanje poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina čije se plaćanje izbegava prelazi pet miliona dinara, odnosno, zatvorom od tri do deset godina i novčanom kaznom ako iznos navedene obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi petnaest miliona dinara. Dakle, novčani iznosi utajenih poreza, doprinosa i drugih propisanih dažbina koje Poreskoj utaju daju teže oblike su, isto kao i predviđene kazne za ove teže oblike, identični utajenim iznosima PDV-a i kaznama predviđenim za teže oblike Prevare u vezi sa PDV-om.

Kako je jasno da je PDV vrsta poreza, i njegova utaja, izvršena nekom od alternativno predviđenih radnji izvršenja Poreske utaje bi, uz postojanje svih ostalih njenih bitnih elemenata, takođe, predstavljala ovo krivično delo. Isto tako, alternativno predviđene radnje izvršenja Poreske utaje su definisane šire od alternativno predviđenih radnji izvršenja posebnog oblika Prevare u vezi sa PDV-om i obuhvataju u sebi i ove druge radnje izvršenja.

Konkretno, davanje lažnih podataka o činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje obaveze plaćanja poreza, kao radnja izvršenja Poreske utaje, u sebi obuhvata podnošenje jedne ili više poreskih prijava PDV-a neistinitog sadržaja, kao jednu od alternativno predviđenih radnji izvršenja posebnog oblika Prevare u vezi sa PDV-om. Isti je slučaj i sa neprijavlivanjem, u slučaju obavezne prijave, stečenog prihoda, predmeta ili drugih činjenica koje su od uticaja na utvrđivanje obaveze plaćanja poreza, kao radnje izvršenja Poreske utaje, i nepodnošenjem jedne ili više poreskih prijava PDV-a, kao radnje izvršenja posebnog oblika Prevare u vezi sa PDV-om.

Najzad, prikrivanje na drugi način podataka koji se odnose na utvrđivanje obaveze plaćanja poreza, kao treća alternativno predviđena radnja izvršenja Poreske utaje, u sebi obuhvata i izbegavanje na drugi način plaćanja PDV-a koje je predviđeno kao, takođe, treća alternativno predviđena radnja izvršenja posebnog oblika Prevare u vezi sa PDV-om.

S obzirom na navedeno, nameće nam se dalje pitanje kojim se to razlozima rukovodio predlagač prilikom predlaganja u Predlogu i posebnog oblika Prevare u vezi sa PDV-om u situaciji kada su svi bitni elementi ovog krivičnog dela već obuhvaćeni krivičnim delom Poreske utaje, odnosno, postavlja se pitanje šta bi predstavljao ratio legis za uvođenje u pravni sistem inkriminacije kakva već u njemu egzistira.



Tax Fraud also has two qualified forms prescribed in paragraphs 2 and 3 of Article 225 of CC by which is prescribed that the perpetrator of the basic form of Tax Fraud shall be punished by imprisonment from two to eight years and by a fine if the amount of the obligation of tax, contribution or other statutory duties whose payment is avoided exceeds five million RSD, i.e. by imprisonment from three to ten years and a fine if the amount of the said obligation whose payment is avoided exceeds fifteen million RSD. Therefore, pecuniary amounts of avoided tax, contributions, and other statutory duties which give Tax Fraud more serious forms, same as the punishments for such more serious forms, are the same as the avoided amount of VAT and punishments for more serious forms of VAT Tax Fraud.

As it is clear that VAT is a sort of tax and that its avoidance to pay, committed by one of the alternatively prescribed criminal acts of Tax Fraud shall represent this criminal offense as well, provided that all of its other elements are fulfilled. Furthermore, alternatively prescribed criminal acts of Tax Fraud are defined broader comparing to the alternatively prescribed criminal acts of a special form of VAT Tax Fraud and they encompass by themselves these other criminal acts as well.

Precisely, giving the false information on facts relevant for the determination of obligation to pay tax, being a criminal act of Tax Fraud, encompass submission of one or more VAT tax returns of untrue content, being one of the alternatively prescribed criminal acts of the basic form of VAT Tax Fraud. The same case is with the failure to report, in case of mandatory reporting, the income, objects or other facts relevant for determining obligation to pay the tax, being the criminal act of Tax Fraud and failing to submit one or more VAT tax returns, being the criminal act of special form of VAT Tax Fraud.

Finally, avoidance in other manner information relating to determining obligation to pay tax, being the third alternatively prescribed criminal act of Tax Fraud, encompass avoidance in other manner VAT payment, being also third alternatively prescribed criminal act of special form of VAT Tax Fraud.

Having in mind all mentioned, a further issue arises being which reasons had proponent for proposing in the Proposal special form of VAT Tax Fraud given that all elements of this criminal offense are already encompassed by the criminal offense Tax Fraud, i.e. question is what would be ratio legis for introduction in legal system incrimination which already exists.

Mišljenja smo da razlog leži u vremenskom periodu od 12 meseci koji je unet u subjektivni element namere posebnog oblika Prezare u vezi sa PDV-om i da je u pitanju pokušaj proširivanja inkriminacije i na takve radnje koje sada, s obzirom na zakonom predviđene rokove dospelosti obaveza poreskih obveznika na plaćanje PDV-a, u vezi sa čim se već izgradila i određena sudska praksa, ne omogućavaju krivično gonjenje i sankcionisanje i onih lica koja bi u različitim poreskim periodima (mesečnim, odnosno, tromesečnim) utajila iznose PDV-a koji ne bi prelazili iznos od milion dinara i koji se iznosi ne bi mogli sabirati kako bi se prešao cenzus objektivnog uslova inkriminacije za postojanje Poreske utaje.

Međutim, nije jasno zbog čega je PDV toliko poseban među različitim vrstama poreza koje postoje u Republici Srbiji da bi samo u pogledu PDV-a bila proširena inkriminacija kako bi mogla da -a iz različitih poreskih perioda u okviru 12 obuhvati i zbir eventualno utajenih iznosa obaveze na plaćanje PDV meseci, odnosno, kako bi se na ovaj način, i u pogledu poreskih perioda koji se odnose na dospelost poreske obaveze na plaćanje PDV-a i u pogledu onih utajenih iznosa PDV-a koji su u ovim poreskim periodima niži od iznosa koji predstavlja objektivni uslov inkriminacije za postojanje Poreske utaje, omogućila konstrukcija postojanja krivičnog dela i za periode i utajene iznose PDV-a za koje to do sada nije bilo moguće.

Uvođenjem perioda od 12 meseci u nameru učinioca posebnog oblika Prezare u vezi sa PDV-om kriminogena zona bi se, bar kada je u pitanju obaveza na plaćanje PDV-a, proširila, sa jedne strane, na vremenski period koji je duži od poreskih perioda dospelosti obaveze na plaćanje ove vrste poreza, dok bi, sa druge strane, omogućila i sabiranje nižih iznosa utajenog PDV-a u periodu od 12 meseci kako bi se time prešao iznos od milion dinara, kao objektivni uslov inkriminacije za postojanje Poreske utaje.

U prilog ovakvoj nameri da se ovom inkriminacijom omogući i sabiranje iznosa utajenog PDV-a koji bi bili niži od jednog miliona, kako bi se u periodu od 12 meseci pokušalo dostizanje ovog iznosa objektivnog uslova inkriminacije, govori i to što je prilikom propisivanja radnji izvršenja posebnog oblika Prezare u vezi sa PDV-om korišćen termin jedna ili više poreskih prijava PDV-a.

In our opinion the reason for such proposal is 12 months which is included in the subjective element of the intent of special form of VAT Tax Fraud and that it is an attempt to extend incrimination to acts which for now, having in mind the due dates for payments of VAT determined by law as well as constituted court practice in this respect, does not allow criminal prosecution and sanctioning the persons who in the different tax periods (monthly i.e. quarterly) avoid payment of VAT in the amounts which does not exceed one million RSD and which amounts could not be summed in order to pass the census of objective condition of incrimination for the existence of Tax Fraud.

However, it is not clear why the VAT is so special among different kinds of taxes which exist in the Republic of Serbia in order to extend the incrimination only for VAT so it could encompass the sum of avoided amounts of VAT from the different tax periods within 12 months, i.e. in this manner, for the tax period relating the due date of obligation to pay VAT and in relation to the avoided amounts of VAT which are in this tax periods lower than amount representing an objective condition of incrimination for the existence of Tax Fraud, will allow the construction of existence of criminal offense for periods and avoided amounts of VAT for which is not possible now.

Introducing a period of 12 months in the intent of the perpetrator of the special form of VAT Tax Fraud, the criminal zone would, at least for the obligation of VAT payment, extended for some time longer than the tax period for the due date of obligation to pay such kind of tax, and on the other hand, would allow summing of lower amounts of avoided VAT in 12 months in order to exceed the amount of one million RSD as an objective condition of incrimination for the existence of Tax Fraud.

In support of this intention to enable, by this incrimination, summing the amounts of avoided VAT that would be lower than one million, in order to try to reach this amount of objective condition of incrimination in 12 months, is the fact that when prescribing criminal acts of the special form of VAT Tax Fraud is used the term one or more VAT tax returns.



# ZAKLJUČAK

imajući u vidu sve izneto u ovom radu, smatramo da se izmene ZPPPA, odnosno, rešenja predviđena članom 25 Predloga Ministarstva finansija za izmene i dopune Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji mogu samo delimično oceniti kao pozitivna.

S jedne strane je sužen obuhvat krivičnog dela Neosnovanog iskazivanja iznosa za povraćaj poreza propisanog odredbom stava 1 člana 173a ZPPPA u pogledu predmeta njegovog mogućeg izvršenja, tako da bi se radnja izvršenja, umesto dosadašnjeg neosnovanog povraćaja iznosa poreza, odnosno, iznosa poreskog kredita bilo koje vrste poreza, mogla preduzeti samo u odnosu na povraćaj iznosa PDV-a, odnosno, pravo na kredit isključivo poreza na dodatu vrednost.

Istovremeno je, sa druge strane, navedena odredba i proširena u pogledu posebne namere učinioca, tako da se, umesto dosadašnje odredbe koja je predviđala kažnjivost samo u slučaju kada je radnja izvršenja Neosnovano iskazivanje iznosa za povraćaj poreza preduzimana od strane učinioca u nameri da on ostvari pravo na neosnovani povraćaj poreza ili poreski kredit, predlaže se kažnjivost i za slučaj kada bi učinilac radnju izvršenja krivičnog dela preduzeo i u nameri da drugi ostvari pravo na neosnovani povraćaj poreza ili poreski kredit.

Međutim, posebnu pažnju zaslužuje naizgled suvišni stav 2 člana 25 Predloga kojim se predlaže uvođenje u krivičnopravni sistem posebnog oblika predloženog Ikrivičnog dela, koji se suštinski, ni po čemu ne razlikuje od krivičnog dela Poreske utaje predviđenog KZ, osim u pogledu vremenskog perioda od 12 meseci u kome bi se stvorila mogućnost sabiranja utajenih iznosa PDV-a nižih od milion dinara, što do sada, s obzirom na poreske periode u kojima dospeva obaveza na plaćanje PDV-a, nije bilo moguće.

Postavlja se pitanje da li je jedini razlog za uvođenje ovakve inkriminacije proširivanje kažnjivosti i za periode i za iznose utajenog PDV-a niže od iznosa predviđenog kao objektivni uslov inkriminacije za postojanje Poreske utaje samo u tome da se, na taj način, sabiranjem u dužim periodima od poreskih perioda dospelosti obaveze na plaćanje PDV-a, dostigne iznos od milion dinara, uz dodatno nejasne razloge za posebno tretiranje utaje PDV-a u odnosu na druge vrste poreza.

# CONCLUSION

Having in mind all the mentioned in this work, our stance is that amendments of the Law, i.e. solutions envisaged by Article 25 of the Proposal suggestion for the amendments of the Law on tax procedure and tax administration by Ministry of finance may be marked only partially as positive.

On one hand, the scope of criminal offense Ungrounded expression of amounts for tax refund prescribed by paragraph 1 of Article 173a of the Law is narrowed in respect to the subject of its possible committing so that criminal act - instead of the current ungrounded tax refund or tax credit of any kind of tax, the new criminal offense may be committed only in respect to the refund of the amounts of VAT, i.e. right on credit only in respect to VAT.

Simultaneously, on the other hand, stated provision is extended regarding the special intent of the perpetrator, so instead of current provision which prescribes punishment only in case when the criminal act of Ungrounded expression of amounts for tax refund is undertaken by a perpetrator with the intent to realize right on the ungrounded tax refund or tax credit, now is proposed punishment in the case when a perpetrator criminal act of criminal offense undertake with the intent that other people realize right on the ungrounded tax refund or tax credit.

However, special attention has to be paid to, at first glance unnecessary paragraph 2 of Article 25 of the Proposal, which proposes introduction in criminal law system special form of the proposed criminal offense and which substantially does not differs from the criminal offense Tax Fraud from the CC, except in the period of 12 months in which creates the possibility to sum the avoided amount of VAT which are lower than one million RSD, and which possibility now does not exist having in mind the tax period in which obligation to pay VAT is due.

The question arises whether the only reason for the introduction of such extension of punishment for periods and for the amounts of avoided VAT which are lower than the amount prescribed as an objective condition of incrimination for the existence of Tax Fraud is to, by summing the longer periods than the tax periods for the obligation of the VAT payment are, reach the amount of one million RSD, with additionally unclear reasons for special treatment of VAT fraud in respect to the other types of taxes.

# Jelena Milinović



Jelena is a Partner at JPM. She heads the firm's corporate crime practice.

She is an expert with over 20 years of experience in criminal law and dispute resolution. Prior to joining the JPM team Jelena served for 16 years as judge including 10 years in criminal law field and 6 years in the civil law field, respectively.

Jelena focuses her practice on complex defense clients in criminal investigations and criminal proceedings, proceedings involving administrative fines, misdemeanors, and other penalties. She advises clients facing exposure to civil and criminal liability and represents clients and companies which have been the victims of criminal behaviors. She also supports companies when criminal offenses have been committed by employees or third parties.

Her clients include banks, multinational companies, and their decision-makers, and her experience and in-depth knowledge in criminal law and criminal proceedings are usefully complemented by her knowledge and experience in civil, corporate, commercial, tax, and environmental law.

# Nikola Đorđević



Nikola is a Partner at JPM specialising in complex corporate, tax, M&A and energy law matters.

Nikola joined the firm in 2006. His practice concentrates on corporate, tax, M&A, banking & insurance and energy law advisory work.

He graduated from the Faculty of Law at the University of Belgrade in 2005. Nikola is well recognised by his special expertise in various industries and consistently provides clients with sound and commercially-minded legal advice.

Among Nikola's portfolio of clients are leading international and Serbian companies.

He is recommended by clients in the Legal 500 EMEA and IFLR 1000 for corporate and M&A law and Projects and energy.



NEW SERBIAN LAW ON PUBLIC PROCUREMENT – FURTHER HARMONISATION WITH ACQUIS COMMUNAUTAIRE

Publisher: JPM Janković Popović Mitić

NBGP Apartmani, Vladimira Popovića 6

[www.jpm.rs](http://www.jpm.rs)

Autors: Jelena Milinović, Partner and Nikola Đorđević, Partner

Design and prepress: JPM Janković Popović Mitić

Copyright: © JPM Janković Popović Mitić 2020. All rights reserved.

Disclaimer:

The sole purpose of this publication is to provide information about specific topics.

It makes no claims to completeness and does not constitute legal advice.

The information it contains is no substitute for specific legal advice.

If you have any queries regarding the issues raised or other legal topics, please get in touch with your usual contact at JPM Jankovic Popovic Mitic.

JPM

JANKOVIĆ POPOVIĆ MITIĆ

6 Vladimira Popovića,  
NBGP Apartments  
11070 Belgrade, Serbia  
T: + 381/11/207-6850  
E: office@jpm.rs

[www.jpm.rs](http://www.jpm.rs)