

УДК 35.077.3; 336.225(497.11)

CERIF: S111, S141, S142

Миња Ђокић, мастер*

СУСПЕНЗИВНО ДЕЈСТВО ЖАЛБЕ У ПОРЕСКОМ УПРАВНОМ ПОСТУПКУ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

Предмет овог чланка је анализа редовног правног средства у пореском управном поступку Републике Србије, са освртом на његову делотворност. Анализирамо поступак по жалби против пореских управних аката са нагласком на захтев за одлагање извршења, којим се, у посебном поступку пред другостепеним пореским органом, или Управним судом, остварује суспензија извршења ожалбеног пореског управног акта. Такође, анализом обухватамо и оскудне, али маркантне, примере судске праксе у овој области пореске материје.

Заступамо становиште да, у Србији као земљи у развоју, као изузетак од правила, треба задржати принцип несуспензивног дејства жалбе, у сврху ефикасније наплате пореза и заштите интереса фискаса. Међутим, сматрамо да је у изузетним случајевима, када је имовина пореских обвезника угрожена и њихов опстанак доведен у питање, неопходно омогућити заштиту права пореских обвезника кроз одлагање извршења пореског управног акта.

Закључујемо да непримена института одлагања извршења у предвиђеним ситуацијама даје резултат неделотворности жалбе као правног средства. De lege ferenda указујемо на потребу двостепености управног судства и организовању пореских одељења у Управном суду.

Кључне речи: *Жалба. – Захтев за одлагање извршења. – Управни суд. – Суспензивно дејство жалбе.*

1. УВОДНЕ НАПОМЕНЕ

Као и у сваком другом правном процесу, грешке органа поступка су могуће и у пореском управном поступку. Те грешке могу

* Аутор је студент докторских студија Правног факултета Универзитета у Београду и адвокат, minja.djokic@mts.rs.

бити процесног, али и материјалног (садржинског) типа. Начин да се грешке отклоне и *causa solvendi* пореске управне ствари јесте правно средство – жалба против пореског управног акта, којим се одлучује о праву или обавези пореских обвезника. Међутим, за разлику од кривичног или парничног поступка где благовремена и уредна жалба, по правилу, одлаже извршења ожалбене¹ одлуке, у пореском управном поступку жалба нема суспензивно дејство.² Уколико порески обвезник изјави жалбу против пореског решења, Пореска управа може утврђени порески дуг принудно да наплати јер ожалбено пореско решење постаје извршно пре завршетка другостепеног поступка.³ Евентуална позитивна одлука по жалби ће омогућити пореском обвезнику да накнадно изнесе захтев за повраћај принудно наплаћеног пореза.⁴

У раду се анализира механизам који омогућава одлагање извршења ожалбене одлуке, под изузетно рестриктивним условима. Такав поступак је могуће иницирати пред другостепеним пореским органом и пред Управним судом. Реч је о два одвојена поступка, које је могуће водити истовремено. Успех у поступку за одлагање извршења огледа се у суспензији извршења ожалбене одлуке све до њене правноснажности.⁵

Циљ овог чланка је да се представе услови за одлагање извршења ожалбене одлуке, поступак и методе одлагања извршења. Указаћемо пре свега на проблем који уочавамо приликом примене тог института на изузетно издашан порески облик, у погледу којег је резервисано утврђивање пореза самоопорезивањем – пореза на додату вредност (даље: ПДВ).

2. УКРАТКО О ЖАЛБИ У ПОРЕСКОМ УПРАВНОМ ПОСТУПКУ

Управни однос уопште, па тиме и порески управни однос, подложен је изменама конкретних прилика, па дели судбину „покретљивог“ јавног интереса и јавних потреба. Због тога је у њему

¹ У сврху језгровитијег излагања, одлуку против које је изјављена жалба ћемо, у наставку чланка, означавати као „ожалбену одлуку“, „ожалбено решење“ или „ожалбени закључак“, зависно од тога каква одлука је у питању.

² Чл. 147, ст. 1 Закона о пореском поступку и пореској администрацији – ЗПППА, *Сл. гласник РС*, бр. 80/2002, ..., 108/2016.

³ Чл. 78 ЗПППА.

⁴ Чл. 24, ст. 1, тач. 9 ЗПППА.

⁵ Зоран Томић, *Коментар Закона о управним споровима са судском праксом*, Службени гласник, Београд 2012, 457.

сужена заштита стечених права и признатих обавеза. Постоје бројне могућности да се нападају, уклањају и мењају донети управни акти.⁶

Жалба је редовно правно средство којим се одлуке Пореске управе нападају. Право на жалбу се сматра уставом гарантованим процесним правом грађана сваке демократски организоване државе.⁷ Основне особине жалбе су деволутивно и суспензивно дејство. Деволутивно дејство подразумева да о изјављеној жалби одлучује други орган, који је инстанционо виши од органа који је ожалбено одлуку донео. Суспензивно дејство жалбе значи да ожалбена одлука, по правилу, постаје извршна тек по стицању коначности, односно не пре завршетка другостепеног поступка.⁸ Суспензивно дејство жалбе је њено редовно, уобичајено својство. Одступања од суспензивног дејства жалбе морају да буду изричито законски предвиђена и у српском праву она су тројака: а) када је *законом* предвиђено да жалбени рок и изјављена жалба не утичу на извршење решења; б) у случајевима предузимања *хитних мера*; в) ако би услед одлагања извршења некој од странака била причињена *штета која се не би могла поправити*.⁹

У пореском управном поступку реч је о првопоменутом изузетку од правила. Према изричитој одредби ЗПППА, жалба не одлаже извршење пореског управног акта.¹⁰ Против пореског управног акта којим је одлучено о појединачним правима и обавезама из порескоправног односа може се поднети жалба.¹¹ Жалба се може поднети и када, по захтеву пореског обвезника за доношење пореског управног акта, решење није донето у прописаном року („жалба због ћутања управе“).¹² Рок за жалбу износи 15 дана од дана пријема пореског управног акта, осим ако законом није друкчије прописано.¹³

Пошто се у ЗПППА предвиђа несуспензивност изјављене жалбе, онда се она у пореском управном поступку класификује као редовно, деволутивно и несуспензивно правно средство.

Иако Уставом и законом предвиђено правно средство, несуспензивна жалба се може показати као врло неделотворна, имајући

⁶ Дејан Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2016, 166–167.

⁷ Мирјана Рађеновић, *Право општег управног поступка и управног спора*, Правни факултет Универзитета у Бањој Луци, Бања Лука 2016, 186.

⁸ Зоран Томић, *Опште управно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2011, 311.

⁹ *Ibid.*, 312.

¹⁰ Чл. 147, ст. 1 ЗПППА.

¹¹ Чл. 140, ст. 1 ЗПППА.

¹² Чл. 140, ст. 2 ЗПППА.

¹³ Чл. 142 ЗПППА.

у виду широка овлашћења Пореске управе и ефикасне механизме принудне наплате пореског дуга. Често ће се принудна наплата утврђеног пореског дуга спровести пре него што се о жалби уопште одлучи. Још чешће се о жалби неће ни одлучити, па ће обвезник морати заштиту да тражи тужбом због „ћутања управе“. Ако жалба и буде усвојена, посебан порески управни поступак је предвиђен за повраћај принудно наплаћеног пореског дуга.

3. ОДЛАГАЊЕ ИЗВРШЕЊА

Правила за одлагање извршења се налазе у ЗПППА и у Закону о управним споровима.¹⁴

3.1. Услови за одлагање извршења ожалбене одлуке из ЗПППА

Изузетно, другостепени орган може одложити извршење пореског управног акта којим је утврђена пореска обавеза против којег је изјављена жалба ако порески обвезник документује да би плаћањем пореза или споредних пореских давања пре коначности побијаног акта претрпео *битну економску штету*.¹⁵ Анализом чл. 147, ст. 2 ЗПППА закључујемо да су услови за одлагање извршења следећи: 1) мора бити у питању *порески управни акт којим је утврђена пореска обавеза* (пореско решење¹⁶); 2) против пореског управног акта претходно мора бити *изјављена жалба*; 3) порески обвезник мора да документује да би плаћањем пореза или споредних пореских давања *пре коначности* побијаног акта претрпео *битну економску штету*.

Пажњу усмеравамо најпре на прва два услова. Уколико је пореском обвезнику достављено пореско решење и он је против њега изјавио жалбу, а испуњен је и трећи услов, биће основан захтев за одлагање извршења. У ЗПППА се не прописује да изјављена жалба *мора да буде благовремена* нити да *мора да буде уредна*. Лексички тумачење ЗПППА наводи на закључак да је *довољно да жалба буде изјављена*. Таква формулација норме за резултат може да има вексаторне жалбе, које се изјављују само како би се издејствовало одлагање извршења. Међутим, пошто о захтеву одлучује другостепени порески орган, можемо претпоставити да ће поступајући орган пред собом имати не само захтев, већ и списе предмета из којих ће се видети да ли је жалба изјављена благовремено.

Даље, примећујемо да се у чл. 147, ст. 2 ЗПППА предвиђа да другостепени орган *може* одложити извршење. Чак и уколико су сви

¹⁴ Закон о управним споровима – ЗУС, *Сл. гласник РС*, бр. 111/2009.

¹⁵ Чл. 147, ст. 2 ЗПППА.

¹⁶ Само је пореско решење акт којим се утврђује пореска обавеза.

услови испуњени и захтев је у том смислу основан, Пореска управа га може и одбити. У недостатку јасних критеријума под којима Пореска управа захтев *може* одбити, такво овлашћење Пореске управе је исувише широко.

Најсложенији за примену је трећи услов. Порески обвезник мора да документује да би плаћањем пореза или споредних пореских давања пре коначности побијаног акта претрпео *битну економску штету*. Да бисмо утврдили шта значи „битна економска штета“ у смислу чл. 147, ст. 2 ЗПППА, неопходно је да применом аналогije анализирамо одредбу ЗПППА којом се прописује да Пореска управа може, на писмени и образложени захтев пореског обвезника, у целини или делимично, одложити плаћање дугованог пореза, под условом да плаћање дугованог пореза: 1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење; 2) наноси *битну економску штету* пореском обвезнику.¹⁷ Услове из цитиране норме, према ЗПППА, ближе уређује Влада.¹⁸

Чл. 147, ст. 2 ЗПППА и чл. 73, ст. 1 ЗПППА „оперишу истим правним појмовима“¹⁹, па је сходна примена дефиниције правног стандарда из чл. 73, ст. 1 ЗПППА могућа на исти правни појам из чл. 147, ст. 2 ЗПППА.

Сматраће се да би порески обвезник претрпео „битну економску штету“ ако дуг износи најмање:²⁰

- за физичко лице: 10% опорезивих прихода у години која претходи години у којој је поднет захтев за одлагање;
- за предузетника и мало правно лице: 5% од укупног годишњег прихода исказаног у последњем финансијском извештају, односно годишњег паушалног прихода;
- за средња и велика правна лица: 5% од обртних средстава исказаних у последњем финансијском извештају.

Под термином „приход“ треба сматрати догађаје који утичу на повећање нето имовине.²¹ Реч је о вредности реализованих учинака на тржишту, односно о сваком повећању обвезникових средстава *без обавезе накнадног враћања*. Зато позајмљена средства не чине

¹⁷ Чл. 73, ст. 1 ЗПППА.

¹⁸ Уредба о ближим условима за одлагање плаћања пореског дуга – Уредба, *Сл. гласник РС*, бр. 53/2003, 61/2004 и 71/2005.

¹⁹ Александар Јакшић, *Европска конвенција о људским правима – коментар*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2006, 332.

²⁰ Чл. 2 Уредбе.

²¹ Јован Ранковић, *Теорија биланса*, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд 1997, 14.

приход.²² Уколико би једини прилив на банковном рачуну пореског обвезника био прилив од кредита, он се не би квалификовао као приход и не би требало да се узме као меродаван показатељ у смислу чл. 2 Уредбе.

Примера ради, пореском обвезнику – физичком лицу, након поступка канцеларијске контроле, решењем Пореске управе утврђена је пореска обавеза за август 2016. године у износу од 100.000,00 динара и наложено му је да, у року од 15 дана од дана пријема решења, утврђени порески дуг уплати на одговарајући уплатни рачун јавних прихода. Пореском обвезнику је решење достављено у фебруару 2017. године и против њега је изјавио жалбу. Претпоставимо да тај порески обвезник остварује (легалне) приходе само из радног односа и да му је једини извор (легалних) прихода зарада у висини просечне зараде у Републици.²³ Претпоставимо да је порески обвезник 2016. године од своје зараде приходовао 498.096,00 динара. Из тога произлази да порески дуг износи 20,07% опорезивих прихода. Пошто порески обвезник захтев за одлагање извршења подноси након жалбе, у фебруару 2017. године, закључујемо да би плаћањем пореза порески обвезник претрпео *битну економску штету* јер она подразумева да порески дуг износи *најмање 10% опорезивих прихода у години која претходи години у којој је поднет захтев за одлагање*. Према томе, одлагање извршења ожалбеног решења је могуће сходном применом Уредбе на чл. 147, ст. 2 ЗПППА.

3.2. Поступак пред другостепеним органом

Као другостепени орган у пореском управном поступку поступа Регионално одељење Пореске управе за другостепени поступак.²⁴ У наведеном примеру, пореско решење је донела матична филијала Пореске управе пореског обвезника. Порески обвезник је изјавио жалбу и сада треба да поднесе захтев за одлагање извршења тог ожалбеног решења.²⁵ О изјављеној жалби треба да одлучи орган другог степена.

Сагласно чл. 147, ст. 2 ЗПППА, захтев за одлагање извршења ожалбене одлуке подноси се непосредно другостепеном органу, који

²² Д. Поповић, 308.

²³ Република Србија, Републички завод за статистику, Подаци о просечној заради у Републици Србији, <http://www.stat.gov.rs/WebSite/Public/PageView.aspx?Key=2>, 5. март 2017.

²⁴ Почевши од 30. јуна 2017. године изузима се надлежност Пореске управе да поступа као орган другог степена. Другостепени орган биће Министарство финансија.

²⁵ Јер изјављена жалба нема суспензивно дејство, па се решење може одмах принудно извршити.

има рок од пет дана да посебним закључком одлучи о поднетом захтеву.²⁶ О захтеву за одлагање извршења треба да одлучи *исти орган који је надлежан за одлучивање о изјављеној жалби*. Тако постављена процесна улога органа другог степена не улива поверење да ће се о захтеву одлучити, а и ако се одлучи, да ће одлука бити повољна по подносиоца. Недостаје деволутивност у одлучивању. Такође, упркос законском року од пет дана, нису ретке ситуације да другостепени орган „ћути“ о поднетом захтеву. Време је кључни фактор у овом поступку. Ако се о захтеву за одлагање извршења не одлучи до истека парижационог рока из ожалбеног решења, принудна наплата је неминовност.

Закључујемо да је захтев за одлагање извршења упућен другостепеном органу крајње неделотворно законско решење.²⁷ Алтернатива је покретање поступка за одлагање извршења ожалбеног решења пред Управним судом, *пре изјављивања тужбе том суду*.

3.3. Услови за одлагање извршења предвиђени ЗУС-ом

Крупна промена коју је донео ЗУС јесте правна могућност да се *од самог суда* тражи одлагање извршења ожалбеног акта под законским условима.²⁸ Постоје две ситуације у којима се одлагање извршења може тражити од Управног суда.²⁹ Међутим, за потребе овог рада, нас интересује посебан процесни тренутак у којем таква могућност постоји. Предмет анализе је ситуација која омогућава подносиоцу захтева, *док је још увек у фази управног поступка по жалби*, да поднесе захтев Управном суду, односно *пре него што изјави тужбу* Управном суду.

За одлагање извршења ожалбене одлуке пред Управним судом, пре изјављивања тужбе, у току управног поступка по жалби, услови су следећи: 1) ако се тражи одлагање извршења коначног управног акта којим је мериторно одлучено у управној ствари; 2) ако би извршење тог акта подносиоцу захтева нанело штету која би се тешко могла надокнадити; 3) ако одлагање није противно јавном интересу; 4) ако се одлагањем не наноси већа или ненадокнадива штета противној странци, односно заинтересованом лицу; 5) у случају хитности; 6) када је против тог акта изјављена жалба која по закону нема одложно дејство, а поступак по жалби није окончан.³⁰

Сви поменути услови су *кумулятивно* постављени. Уколико и један од услова није испуњен, Управни суд доноси решење којим се

²⁶ Чл. 147, ст. 3 ЗПППА.

²⁷ Вид. З. Томић (2012), 450.

²⁸ З. Томић (2012), 450.

²⁹ Чл. 23 ЗУС.

³⁰ Чл. 23, ст. 2 и ст. 3 ЗУС.

захтев одбија и решење је одмах правноснажно јер против њега није могуће изјавити жалбу.

У доктрини је заузет став да примену првог услова треба тумачити тако да, ако је коначним управним актом немериторно решено, тј. њиме је, као другостепеним актом тужиочева жалба била одбачена или одбијена – захтев за одлагање извршења у управном спору ће се одбацили као недозвољен.³¹ Питање допуштености захтева за одлагање се неће поставити као спорно у ситуацијама у којима је ожалбена одлука решење о утврђивању пореског дуга са налогом да се дуг плати. С друге стране, у пракси се као спорна јавља ситуација у којој се тражи одлагање извршења ожалбеног решења о принудној наплати.³² Тај системски недостатак је врло проблематичан, нарочито са аспекта ПДВ-а.

Приметимо да је други ЗУС-ом предвиђен услов правни стандард наступања „штете која би се тешко могла надокнадити“ као услов за одлагање извршења ожалбене одлуке. Подсетимо да је и услов за одлагање извршења, који је предвиђен ЗПППА, наступање „битне економске штете“.

Фундаментално питање које се поставља пред подносиоца захтева је: да ли је могућа сходна примена Уредбе у ситуацији када се захтев за одлагање извршења подноси Управном суду?

Судска пракса је у примени института одлагања извршења у пореским стварима не само оскудна већ и неуједначена. У једној одлуци, Управни суд је одбио захтев за одлагање ожалбеног пореског решења са образложењем да о таквом захтеву треба да одлучује другостепени порески орган.³³ Тиме је Управни суд заправо одбио да одлучи о правном питању из своје надлежности. У другој одлуци, Управни суд налази да би извршењем управног акта чије се одлагање тражи, подносилац захтева претрпео *штету која би се тешко могла надокнадити*.³⁴ У тој ситуацији је захтев за одлагање извршења усвојен, при чему је до закључка о томе да би подносилац претрпео штету која би се тешко могла надокнадити Управни суд дошао управо на основу обрачуна учешћа пореског дуга у опорезивим приходима обвезника остварених у години која претходи години у којој је захтев поднет суду.³⁵ Тиме је Управни суд применио Уредбу.

³¹ З. Томић (2012), 456.

³² Решење Управног суда 10 Уо-4/17 од 24. јануара 2017. године; Решење Управног суда 1 Уо-5/17 од 24. јануара 2017. године. Захтев за одлагање извршења је одбачен у оба случаја јер је Управни суд сматрао да ожалбена решења нису решавајућег карактера.

³³ Решење Управног суда 12 У-4142/2017 од 23. марта 2017. године.

³⁴ Решење Управног суда 20 Уо-9/2017 од 22. фебруара 2017. године.

³⁵ У оба случаја реч је о истом пореском обвезнику и у питању је исти порески облик. Разлике су у пореском периоду и у висини пореског дуга, с тим

Сходна примена Уредбе подразумева, заправо, њену прилагођену примену. Уколико се приступи језичком и системском тумачењу релевантних одредаба, могло би се закључити да је „штета која би се тешко могла надокнадити“ из чл. 23, ст. 2 ЗУС-а, у основи, „битна економска штета“ из чл. 147, ст. 2 ЗПППА. Логика налаже да се тешко може надокнадити управо „битна економска штета“. У супротном, каква би то штета требало да буде да би се сматрало да се она тешко може надокнадити и на који начин је доказати? Отуда не постоји разлог да се прилагођеном применом Уредбе не оцењује ЗУС-ом прописани услов за одлагање извршења. Истина, ЗУС не упућује ни на примену ЗПППА ни на примену других подзаконских прописа приликом оцене услова за одлагање извршења. Међутим, то није спречавало Управни суд да, применом тих прописа, до скоро доноси решења којима усваја захтеве пореских обвезника.

Што се повреде јавног интереса тиче, не видимо како би одлагање извршења могло да повреди јавни интерес. Пореска управа има овлашћења да, ради обезбеђења наплате пореза који *није до-стео* за наплату или који *није утврђен*, али је покренут поступак утврђивања или контроле, а постоји опасност да порески обвезник осујети, онемогући, односно учини неефикасном његову наплату, установи привремене мере за обезбеђење наплате.³⁶ Дакле, чак и да се усвоји захтев за одлагање извршења решења којим се порески дуг утврђује, Пореска управа може посебном одлуком да одреди мере обезбеђења.

До настанка веће ненадокнадиве штете по противну страну, односно заинтересовано лице, може да дође само у поступцима у којима учествују две или више странака.³⁷ Порески управни поступак је једностраначки. Не постоји „противна страна“ или „заинтересовано лице“ чији би интереси били угрожени.

3.4. Поступак пред Управним судом

Поступак пред Управним судом се покреће захтевом пореског обвезника. Временом је установљена пракса да је уз захтев неопходно приложити: првостепено решење (ожалбену одлуку) и доказ да је жалба поднета.³⁸

Осим тих прилога, треба документовати да би се извршењем ожалбене одлуке подносиоцу захтева нанела штета која би се теш-

што у оба случаја удео пореског дуга у укупним опорезивим приходима задовољава критеријуме из Уредбе.

³⁶ Чл. 66, ст. 1 ЗПППА.

³⁷ З. Томић (2012), 456.

³⁸ Решење Управног суда 9 Уо-96/2011 од 17. августа 2011. године.

ко могла надокнадити. Према ставу Управног суда, у захтеву за одлагање извршења морају се навести чињенице, околности и поднети докази из којих се може „несумњиво“³⁹ закључити да би спровођењем извршења подносилац претрпео штету која би се могла надокнадити.⁴⁰ Ако би се као меродавна посматрала правила из Уредбе, онда је штета која би се тешко могла надокнадити у случају пореског поступка мерљива и врло егзактна величина, а степен доказаности њеног наступања је увек на граници „несумњивог“ или извесног. Резултат стављања у однос пореског дуга са добити након опорезивања из биланса успеха или укупног опорезивог прихода биће или удовољавање захтеву за одлагање или његово одбијање, о чему суд одлучује решењем, најкасније у року од пет дана од дана пријема захтева.⁴¹ У том смислу, пракса је прихватала као меродавне доказе биланс стања и биланс успеха (за пореске обвезнике који воде књиге) или изводе о стању и променама на текућем рачуну и консолидовани упит стања (за пореске обвезнике који не воде књиге).⁴²

3.5. Паралелно вођење поступака

Као што је већ поменуто, поступак одлагања извршења ожалбене одлуке регулисан је на два места. У ЗПППА се примарно предвиђају услови и поступак одлагања пред другостепеним пореским органом. С друге стране, у ЗУС-у се предвиђају услови и поступак одлагања пред Управним судом.

Такав систем норми омогућава паралелно вођење поступака. Другим речима, могуће је, пошто није изричито забрањено, да се захтев за одлагање извршења истовремено поднесе и другостепеном пореском органу и Управном суду. Процесна стратегија се заснива на томе да ће барем један од та два органа решити и удовољити захтеву. Иако је и у једном и у другом случају прописан исти рок за одлучивање о поднетом захтеву, Пореска управа је та која ће често „ћутати“ или ће одбити захтев, уз позив на то да га „може“ али не мора усвојити.

У сваком случају, није незамислива ситуација да Управни суд захтеву удовољи и донесе решење о одлагању извршења, а да Пореска управа закључком захтев одбије, или обрнуто. У тој ситуацији постоје два акта, један „судски“ и други „управни“. Међутим, према нашем мишљењу, у сукобу „судског“ и „управног“ акта превагу

³⁹ Решење Управног суда 11 У-10285/2012 од 21. августа 2012. године.

⁴⁰ Упор. З. Томић (2012), 456. Аутор истиче да се у захтеву за одлагање извршења морају пружити одговарајући докази или се бар мора учинити „вероватним“ да су наведени услови испуњени.

⁴¹ Чл. 23, ст. 4 ЗУС.

⁴² Решење Управног суда 1 Уо-4382012 од 27. јуна 2012. године.

треба дати решењу Управног суда. Пресуда донета у управом спору је обавезујућа.⁴³ Према принципу „ко може више, може и мање“, могло би се закључити да су, подједнако као пресуде, обавезујућа и решења Управног суда. Такође, треба имати у виду да је неизвршење судске одлуке кривично дело.⁴⁴ Кривични законик не санкционише само неизвршење пресуде, већ неизвршење „судске одлуке“. У доктрини је општеприхваћено да је термин „одлука“ генерички појам који обухвата и пресуде и решења суда (изузетак је одлука Уставног суда, која је именовани акт решавајућег карактера). Тако, Пореска управа не би смела да покрене принудну наплату према обвезнику коме је Управни суд решењем одложио извршење ожалбене одлуке, а Пореска управа закључком исти захтев одбила. Потписник таквог решења о принудној наплати би био одговоран за кривично дело, а порески обвезник би имао основа да истакне захтев за повраћај принудно наплаћеног пореза.

Међутим, и порески обвезник би, одмах по сазнању за повољну одлуку Управног суда, морао да обавести Пореску управу о томе, и то и организациону јединицу која спроводи поступак наплате пореског дуга и другостепени орган који још увек није одлучио о поднетом захтеву. Додали бисмо да би, у том сценарију, корисно било повући захтев пред другостепеним органом.

4. ИЗАБРАНИ ПРИМЕРИ ИЗ СУДСКЕ ПРАКСЕ

Када Управни суд одлучује о захтеву за одлагање извршења, он захтев може да усвоји, одбије или одбаци.

4.1. Усвајање захтева за одлагање извршења

Овај пример се тиче пореског обвезника – физичког лица које је пензионер, коме је Пореска управа утврдила порез на капитални добитак. Он је изјавио уредну и благовремену жалбу, а потом поднео и захтев за одлагање извршења ожалбеног решења Управном суду. Разматрајући његов захтев, Управни суд је нашао да је захтев основан.⁴⁵ Имајући у виду да је порески обвезник пензионер, увидом у извод стања и промена на рачуну пореског обвезника суд је утврдио да утврђени порез чини 77,69% „укупног годишњег прихода“ пореског обвезника. Стога је суд нашао да би извршење ожалбеног решења пореском обвезнику нанело штету која би се тешко могла надокнадити.⁴⁶

⁴³ Чл. 7, ст. 1 ЗУС.

⁴⁴ Чл. 340 Кривичног законика – КЗ, *Сл. гласник РС*, бр. 85/2005, ..., 94/2016.

⁴⁵ Решење Управног суда 2 Уо-113/2016 од 27. децембра 2016. године.

⁴⁶ *Ibid.*

Управни суд је сходно применио правила из Уредбе и исправно одлучио да захтев усвоји. Међутим, сматрамо да однос пореског дуга спрам „укупног годишњег прихода“ није од значаја за усвајање захтева јер приход пореског обвезника (пензија) *није опорезив*.

Наиме, Законом о порезу на доходак грађана⁴⁷ предвиђено је *изузимање* од опорезивања у случају пензија и инвалиднина које се остварују из обавезног пензијског и инвалидског осигурања. Пошто је реч о изузимању, а не о ослобођењу од плаћања пореза, пензија *није опорезиви приход*. У том случају, износ пензије није релевантан. Доследна примена Уредбе налаже да би захтев требало усвојити у сваком случају, уколико је једини приход пореског обвезника пензија, пошто ће у том случају *опорезиви* приход пореског обвезника бити нула динара. Такву неусклађеност ЗОПДГ и Уредбе треба отклонити, а док се усклађивање не изврши, Управном суду је омогућено да захтев у том случају одбије јер је формулација чл. 23 ЗУС-а таква да Управни суд *може* (дакле, не мора) одложити извршење.

4.2. Одбијање захтева за одлагање извршења

Овај пример се тиче пореског обвезника који је физичко лице и којем је Пореска управа утврдила порез на имовину. Међутим, утврђујући порески дуг, Пореска управа обвезнику није признала право на порески кредит, иако он станује у стану који је предмет опорезивања.⁴⁸ Сматрајући да је закон повређен на његову штету, обвезник је изјавио жалбу, а након што му је жалба одбијена, поднео је тужбу у којој је, између осталог, тражио одлагање извршења побијаног решења.

Управни суд је захтев одбио, уз образложење да извод из банке не представља довољан доказ да би се извршењем решења тужиоцу нанела штета која би се тешко могла надокнадити. Уз то, суд је констатовао да нису пружени ни докази да одлагање није противно јавном интересу. Закључак суда који гласи: „Суд указује да се приликом одлучивања о захтеву за одлагање извршења, као једине мере привремене судске заштите, примењује искључиво одредба члана 23 ЗУС“ директно противречи досадашњој пракси.⁴⁹

Цитирана одлука Управног суда је супротна ставу, који је заузет непуних месец дана раније, да одлагање извршења није противно

⁴⁷ Чл. 9, ст. 1, тач. 17 Закона о порезу на доходак грађана – ЗОПДГ, *Сл. гласник РС*, бр. 24/2001, ..., 7/2017.

⁴⁸ Чл. 13, ст. 1 Закона о порезима на имовину – ЗПИ, *Сл. гласник РС*, бр. 26/2001, ..., 68/2014, прописује да се утврђени порез на зграду или стан у којем станује обвезник умањује за 50%, а највише 20.000 динара.

⁴⁹ Решење Управног суда 20 У-18610/16 од 31. марта 2017. године.

јавном интересу.⁵⁰ У тој одлуци је, уз сходну примену Уредбе, захтев за одлагање усвојен, а нарочиту пажњу привлачи то што је у оба предмета одлучивао исти судија. Полазећи од тога да пропис није промењен у периоду између две супротне одлуке, није разумљив тај заокрет у примени института одлагања извршења. Шта је то што је на суд утицало да најпре сходно примењује Уредбу, а онда месец дана касније да заузме тако ригидан став по питању немогућности њене сходне примене? Ако би се читала само одбијајућа одлука, ван контекста претходних одлука, могло би се рећи да сходна примена Уредбе никада није ни била опција.

4.3. Одбацивање захтева за одлагање извршења

Овај пример се односи на случај правног лица – обвезника ПДВ-а, који је пао у доцњу са плаћањем пореза. Пореска управа је упутила опомену за плаћање пореског дуга, а након тога је донела решење о принудној наплати пореза. Порески обвезник је изјавио уредну и благовремену жалбу, а одмах после жалбе и захтев за одлагање извршења решења о принудној наплати пореза Управном суду.

Испитујући законитост поднетог захтева, Управни суд је решењем одбацио захтев.⁵¹ Управни суд је сматрао да је захтев за одлагање извршења поднет против „решења којим није мериторно одлучено у управној ствари, већ је утврђена принудна наплата пореске обавезе“.⁵²

Такав став Управног суда би могао да се окарактерише, у најмању руку, као споран, и са аспекта управног права и са аспекта пореског права.

Најпре, са становишта управног права у питању је управно одлучивање у једној управној ствари. Према пореском обвезнику је одређена принудна наплата и против таквог решења је *жалба допуштена*. У ЗПППА се децидирано наводи да су *порески управни акти пореско решење и порески закључак*.⁵³ Притом, у ЗПППА се порески управни акт одређује као акт којим Пореска управа *решава* о појединачним правима и обавезама пореског дужника из пореско-правног односа. Ако је порески управни акт одлука којом се решава о појединачним правима и обавезама, онда је он мериторног карактера.

⁵⁰ Решење Управног суда 20 Уо-9/2017 од 22. фебруара 2017. године.

⁵¹ Решење Управног суда 10 Уо-4/17 од 24. јануара 2017. године; Решење Управног суда 1 Уо-5/17 од 24. јануара 2017. године.

⁵² *Ibid.*

⁵³ Чл. 34, ст. 2 ЗПППА.

Са становишта пореског права, проблем је нешто сложенији. ПДВ се утврђује самоопорезивањем па нема пореског решења које би могло да се напада жалбом и чије би се извршење, евентуално, одлагало. Решење се појављује једино у фази принудне наплате и само је тај акт нападљив жалбом, а управносудска пракса не признаје право на одлагање извршења тог решења. Ту особеност ПДВ-а Управни суд у описаној ситуацији није имао у виду нити се у образложењу дотакао те проблематике. Дакле, пореском обвезнику није остављен простор за адекватну правну заштиту.

Сасвим је замислив сценарио да решење о принудној наплати ПДВ-а може бити донето иако је порески обвезник у законском року поднео Пореској управи захтев за одлагање плаћања до 60 месеци, а Пореска управа о том захтеву још увек није одлучила. Решење о принудној наплати би у тој ситуацији било *par excellence* противзаконито и жалба би била изјављена са пуним правом.⁵⁴ Принудна наплата такве обавезе, без могућности делотворне контроле, која подразумева суспензију извршења, лако може да доведе обвезника(е) у стање неликвидности, стечај и банкротство.

Алтернативно решење тог, у начелу системског проблема могло би да се пронађе у изјављивању жалбе против „решења у виду забелешке на спису предмета“.⁵⁵ Реч је о упрошћеној верзији решења које се доноси када је кумулативно испуњено следећих пет услова: 1) да је у питању ствар мањег значаја; тј. оне у којима је ангажован претежно приватни интерес, које се решавају лако и брзо уз мало трошкова, а релативно често се понављају у правном животу; 2) да је поступак покренут по захтеву странке и да на основу закона следује по њу повољно, позитивно решење; 3) разлози за доношење решења у виду забелешке на спису морају бити очигледни; 4) доношењем таквог облика решења не сме се дирати у јавни интерес ни у интерес било ког другог лица; 5) да у погледу те ствари не постоји пропис који налаже редовну форму и структуру решења или који забрањује доношење решења у виду забелешке на спису.⁵⁶

У нашем примеру, то би била ситуација када је порески обвезник попунио и поднео електронску пореску пријаву, а Пореска управа му је узвратила електронску потврду о поднетој пореској пријави.

⁵⁴ Чл. 77, ст. 5 ЗПППА.

⁵⁵ Чл. 142 Закона о општем управном поступку – ЗУП, *Сл. гласник РС*, бр. 18/2016 прописује да решење може да садржи само диспозитив у виду забелешке на спису ако се у мање значајним једностраначким управним стварима усваја захтев странке, а не дира у јавни интерес или интерес трећих лица и ако друкчије није прописано.

⁵⁶ З. Томић (2011), 302.

Пореска пријава и потврда о поднетој пореској пријави заједно конституишу решење у виду забелешке на спису предмета. Против тог решења жалба је дозвољена јер није законом искључена.⁵⁷ Последично је могуће и одлагање извршења тог решења у поступку пред Управним судом.

Недостатак судске и управне праксе у оваквим ситуацијама оставља простор за расправу о томе да ли „решење у виду забелешке на спису“ представља акт у погледу којег одлагање извршења може да се тражи. У начелу, нема разлога да се сматра да је тако нешто *a priori* немогуће, будући да је такво решење предвиђено у чл. 142 ЗУП-а.

5. ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Жалба, сама по себи, није делотворно правно средство против одлука Пореске управе. Несуспензивност жалбе омогућава Пореској управи да наплати порески дуг од пореског обвезника већ у фази жалбеног поступка. Евентуално усвајање жалбе, до којег може доћи и након годину или више дана, пореског обвезника води у нови поступак за повраћај принудно наплаћеног пореза. Ипак, осим тих генералних замерки, сматрамо да правило о несуспензивном дејству жалбе у пореском управном поступку, барем за сада, треба задржати због заштите интереса фискаса, економичности поступка и ефикасности рада Пореске управе. Међутим, неопходно је омогућити суспензију извршења у јасним и предвидљивим ситуацијама, уз изношење таквог захтева пред суд.

Уколико жалбу и жалбени поступак сагледамо са позиције целог правног система, који чине и ратификоване међународне конвенције, које су изнад закона, онда би се могла изнети озбиљна замерка на рачун заштите права пореских обвезника.⁵⁸ Намеће се питање до које мере је ефикасно правно средство ако није суспензивног карактера, уколико су мере принудне наплате пореза изузетно „агресивне“ према имовини обвезника, а судска пракса, у погледу одлучивања о захтевима за одлагање извршења, неуједначена и решавању пореских предмета приступа врло површно, не обазирјући се на особености различитих пореских облика.

⁵⁷ Чл. 140, ст. 1 ЗПППА.

⁵⁸ Чл. 13 Европске конвенције о људским правима – ЕКЉП, прописује да свако коме су повређена права и слободе предвиђени у овој конвенцији има право на делотворан правни лек пред националним властима, без обзира на то јесу ли повреду извршила лица која су поступала у службеном својству.

Можда најбољи пример тога колико је делотворан правни лек неопходан у пореском управном поступку можемо пронаћи у међународној судској пракси. У поступку *Јаношевић против Шведске*⁵⁹ подносиоци представке су тврдили да је извршење одлука Пореске управе, пре него што је коначна судска одлука утврдила обавезе подносиоца представки, у супротности са чл. 6 ЕКЉП, којим се јемчи право на правично суђење. У том случају, суд је удовољио захтеву подносиоца представке и досудио му надокнаду штете и судских трошкова.

У ЗУС-у се предвиђа правни пут заштите имовинских интереса пореских обвезника путем захтева за одлагање извршења пред Управним судом, пре него што се покрене управни спор. Дакле, већ у фази жалбеног поступка порески обвезник може да иницира поступак пред Управним судом у којем ће доказивати да би извршењем ожалбене одлуке по пореског обвезника наступила штета која би се тешко могла надокнадити. Међутим, лутање управносудске праксе у том домену води правној несигурности. Није прихватљиво да Управни суд у једној ситуацији примени Уредбу, а онда само месец дана касније, у другој ситуацији, брани став како се пред Управним судом примењују искључиво правила ЗУС-а, која не одређују ближе правне стандарде које прописују. С друге стране, подношење таквог захтева Пореској управи не може се сматрати деволутивним правним средством јер се подноси органу који одлучује о жалби.

Сматрамо да постоји системски недостатак у самом ЗУС-у. Наиме, против решења о одбијању захтева није предвиђен ни редовни ни ванредни правни лек.⁶⁰ Захтев за преиспитивање судске одлуке не може да се поднесе против судског решења донетог поводом захтева за одлагање извршења ожалбене одлуке, пошто таква заштита није истим законом ни предвиђена.⁶¹ Уколико се захтев за одлагање извршења одбије, жалба није допуштена, па је такво решење одмах правноснажно, али није предвиђен ни ванредни правни лек. Закључак је да једини суд који може да омогући делотворност правног средства у пореском управном поступку доноси неуједначене одлуке које нису предмет контроле.⁶²

⁵⁹ *European Court of Human Rights, First Section, Case of Janosevic v. Sweden, Application no. 34619/97, Judgment, 23. јул 2002. године.*

⁶⁰ Чл. 49, ст. 2 ЗУС прописује да захтев за преиспитивање судске одлуке може да се поднесе: 1) када је то законом предвиђено; 2) у случајевима када је суд одлучивао у пуној јурисдикцији; 3) у стварима у којима је у управном поступку била искључена жалба.

⁶¹ З. Томић (2012), 667.

⁶² Једино правно средство које преостаје је уставна жалба.

Поређења ради, у Немачкој постоји развијен систем судске контроле у пореским стварима. Сви порески спорови се износе пред специјализоване пореске судове. О жалбама против одлука првостепених пореских судова одлучује Савезни порески суд (нем. *Bundesfinanzhof*)⁶³.

И САД имају систем који предвиђа три различита првостепена суда пред које је могуће изнети порески случај. То су Порески суд (енг. *Tax Court*), Савезни окружни суд (енг. *Federal District Court*) и Парнични суд (енг. *Claims Court*). Уколико се случај изнесе пред Порески суд, обвезник нема обавезу да утврђени порез плати све док се поступак не оконча. *Ratio legis* таквог решења би могао да се пронађе у чињеници да пореске судије имају искуства у пореским предметима и да порески систем САД познају веома добро.⁶⁴ Осим тога, поступци пред Пореским судом САД су врло скупи па ће обвезник случај изнети пред Порески суд само уколико је убеђен да је у праву. О жалби против одлука свих поменутих судова одлучује Апелациони суд (енг. *Courts of appeal*).⁶⁵

De lege ferenda би требало размотрити увођење двостепености поступка пред Управним судом, али и „специјализацију“ судија у области пореске материје. Та „специјализација“ се може постићи или оснивањем Пореског суда или формирањем посебног одељења Управног суда које би се бавило само пореском материјом.

ЛИТЕРАТУРА (REFERENCES)

- Јакшић, А., *Европска конвенција о људским правима – коментар*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2006. (Jakšić, A., *Evropska konvencija o ljudskim pravima – komentar*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2006)
- Поповић, Д., *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2016. (Popović, D., *Poresko pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2016)
- Рађеновић, М., *Право општег управног поступка и управног спора*, Правни факултет Универзитета у Бањој Луци, Бања Лука 2016. (Radenović, M., *Pravo opšteg upravnog postupka i upravnog spora*, Pravni fakultet Univerziteta u Banjoj Luci, Banja Luka 2016)

⁶³ Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague 2003, 216.

⁶⁴ *Ibid.*, 217.

⁶⁵ *Ibid.*

- Ранковић, Ј., *Теорија биланса*, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд 1997. (Ranković, J., *Teorija bilansa*, Ekonomski fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 1997)
- Томић, З., *Опште управно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2011. (Tomić, Z., *Opšte upravno pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2011)
- Томић, З., *Коментар Закона о управним споровима са судском праксом*, Службени гласник, Београд 2012². (Tomić, Z., *Komentar Zakona o upravnim sporovima sa sudskom praksom*, Službeni glasnik, Beograd 2012²)
- Thuronyi, V., *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague 2003.

Minja Đokić, LL.M.

PhD candidate
University of Belgrade, Faculty of Law
Attorney at Law

SUSPENSIVE EFFECT OF THE APPEAL IN SERBIAN TAX ADMINISTRATIVE PROCEDURE

Summary

Subject of this article is the analysis of the appeal in tax administrative process of the Republic of Serbia, with special survey of its effectiveness. We shall analyze the appeal procedure in regards to tax administrative acts with accentuation on action for suspense of enforcement by which, in a special proceeding before second instance or Administrative court, a suspension of enforcement can be achieved. Scope of this article shall also be on rare, but landmark, examples of the case law regarding matter at hand.

We argue that, in Serbia as a developing country, as an exception, non-suspensive effect of appeal rule should be maintained in order to realize the goal of efficiency in tax collection and the protection of Treasury interests. However, we also argue that in exceptional circumstances, when property of tax payers is threatened, it is necessary to allow an effective remedy by the means of suspending the enforcement of tax administrative act.

We conclude that, as a result of non-application of suspension, appeal will be a non-effective remedy. *De lege ferenda* we point out the need for introducing a second instance before Administrative court and we propose formation of special tax departments in Administrative court.

Key words: *Appeal. – Action for suspension of enforcement. – Administrative court. – Suspensive effect of the appeal.*

Article history:

Received: 26. 6. 2017.

Accepted: 4. 9. 2017.