

PERSPEKTIVE
IMPLEMENTACIJE
EVROPSKIH
STANDARDA U PRAVNI
SISTEM SRBIJE

KNJIGA 3

ZBORNİK RADOVA

Priredio
Prof. dr Stevan Lilić

Beograd, 2013

Lektor i korektor
Irena Popović

Tehnički urednik
Zoran Grac

Korice
Marija Vuksanović

Priprema i štampa
Dosije studio, Beograd

ISBN 978-86-7630-431-8

Tiraž
500

Adresa redakcije
Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu
Centar za izdavaštvo i informisanje
Bulevar kralja Aleksandra 67
Tel./faks: 30-27-725, 30-27-776
e-mail: centar@ius.bg.ac.rs
web: www.ius.bg.ac.rs

CIP – Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд
340.137(4-672EU:497.11)(082)

PERSPEKTIVE implementacije evropskih standarda u pravni sistem Srbije : zbornik radova. Knj. 3 / priredio Stevan Lilić. – Beograd : Pravni fakultet, Centar za izdavaštvo i informisanje, 2013 (Beograd : Dosije studio). – 361 str. ; 24 cm. - (Biblioteka Zbornici)

Na spor. nasl. str.: Perspectives of Implementation of European Standards in Serbian Legal System. – Tekst lat. i ćir. – Tiraž 500.
– Str. 9–10: Predgovor / urednik ; Forward / editor. – Napomene i bibliografske reference uz tekst. – Summaries.

ISBN 978-86-7630-431-8

1. Лилић, Стеван [уредник] [аутор додатног текста]

а) Право – Хармонизација – Европска унија – Србија – Зборници

COBISS.SR-ID 203584268

ПОСЕБНИ УПРАВНИ ПОСТУПЦИ У ОБЛАСТИ ПОРЕЗА У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ И РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

Апстракт

Чланак говори о појму и улози пореској правосудној као посебној управној правосудној која је свој институционални тип истражио као директну правосудну значаја пореске области како за функционисање Републике Српске и Републике Србије у целини, тако и за пореске обвезнике под њиховом пореском јурисдикцијом. Аутор ће кроз неколико тема покушати теоретски да сагледа структуралне елементе порескојравној односа, те позицију и улогу пореској управној односа као формалне управне пореске дужности. У том правцу, аргументоваће се уставна обавеза Републике Српске и Републике Србије да процесним регулама у форми закона унапријед успоставе системе процесних правила која ће се користити за употребу рјешавања пореске управне ствари. Такође, аутор ће извршити прејед пореској правосудној у Републици Српској и Републици Србији да би њихом ујоредним методолошким приступом извршио квалитативну анализу пореских процесних рјешења и њихово међусобно ујоређивање са акцентом на идентификацији важнијих разлика у пореским правосудцима Републике Српске и Републике Србије те предлагању конкретних рјешења за побољшање пореских правосудака у оба пореска система.

Кључне ријечи: Порез. Порескојравни однос. Порески управни правосудак. Прејед пореској правосудној. Разлике у пореским процесним рјешењима.

1. УВОД

Може се рећи да данас нема државе без права на убирање пореза као што ни порез не може убирати нико други до саме државе. Проблематика пореза и опорезивања датира од самог настанка државе као политичког, економског и друштвеног облика организовања појединаца, што је за правосудну имало да се порез као институција јавних финансија не проучава само и искључиво као правни феномен, него и као социолошки, психолошки, а надасве економски феномен. Међутим, не треба изоставити чињеницу да порез, истина највећи и најзначајнији

* Роберт Јовић, мастер правник кандидат докторских студија на Правном факултету Универзитета у Београду.

облик прихода државе, не представља и једини инструмент којим држава обезбјеђује новчана средства за финансирање јавних потреба, укључујући и финансирање расхода државног апарата. У групу осталих важнијих облика јавних прихода спадају и таксе, доприноси и други законски инструменти јавних прихода.

У том смислу, у правној и финансијској литератури може се наћи прегршт различитих али ипак донекле сличних дефиниција института пореза, зависно од тога да ли дефиницију формулишу правници или економисти и у ком тренутку се појам пореза дефинише. Све те дефиниције се могу класификовати у двије велике групе: појам пореза у ужем смислу и појам пореза у ширем смислу.

Порез је инструмент јавних прихода којима (укључујући и ниже политичко-територијалне заједнице) од субјеката под својом пореском влашћу принудно узима новчана средства, без непосредне противуслуге, у сврху покривања својих финансијских потреба и постизања других – првенствено економских и социјалних циљева¹.

Порез се такође дефинише и као опште, принудно и без противуслуге давања држави у новцу, ради покрића општедруштвених потреба, које држава утврђује према економској снази обвезника који се налазе под њеном јурисдикцијом².

Анализирајући те двије дефиниције, лако се може закључити да се међу најзначајније карактеристике пореза убрајају, прије свега, његова принудност (према пореским обвезницима), новчани облик давања (по правилу, а веома ријетко у натури или раду) и сврха опорезивања – финансирање јавних расхода, али без унапријед лоцираног и конкретно одређеног јавног расхода.

Међутим, упркос чињеници да држава своје право на опорезивање грађана и правних лица под својом пореском јурисдикцијом извлачи директно из устава³ и што је у конкретном случају ријеч о уставном праву ексклузивно резервисаном за државу, она то своје право не може (а и не смије) да проводи мимо законом уређеног формалног поступка јер би се у том случају створила правна неизвјесност оличена у различитости поступања и правној анархији. То прије свега подразумева уставну обавезу државе да процесним регулама у форми закона унапријед успостави систем процесних правила која ће се користити за потребе рјешавања пореске управне ствари. Уставотворац није унапријед одредио да ли држава у пореској материји треба да пропише посебне процесне норме или се могу користити правила општег управног поступка већ је само одредио да је надлежност Републике Србије односно Републике Српске да успостави функционалан порески систем⁴.

1 Дејан Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, Београд 1997, стр. 35.

2 Исмет Даутбашић, *Финансије и финансијско право*, Сарајево 2004, стр. 98.

3 Члан 91. Устава Републике Србије и члан 62. и 63. Устава Републике Српске.

4 Члан 97. став 1. тачка 6. Устава Републике Србије и члан 68. став 1. тачка 7. Устава Републике Српске.

У том контексту, порески системи у Републици Србији и Републици Српској почивају на више-мање истим или сличним пореским институцијама и рјешењима, али који се због специфичности у другим сегментима правног система (посебно имајући у виду сложеност уставног /и управног/ уређења Босне и Херцеговине) међусобно и разликују, посебно у области самог пореског поступка, о чему ће у даљем тексту бити више ријечи. Битно је нагласити да су у оба пореска система порески поступци регулисани посебним законима⁵ и то на принципу супсидијарности⁶ (*lex specialis derogat legi generali*) и на принципу допунске примјене⁷. Такође, важно је нагласити да су се законодавци и у Републици Србији и Републици Српској, упркос различитој пракси у посљедњих десетак година, ипак определијели за јединство система пореских процесних норми, док се у пореској регулативи из деведесетих година и почетком 2000. године, законодавац у више наврата определијелио да законом обухвати и материјалне и „посебне” процесне норме специфичне за провођење одредаба материјалног карактера из конкретне пореске материје која се тим законом регулише, што је проузроковало разноликост и шароликост у пореским процесноправним рјешењима.

Управо из наведеног разлога а и унификације и кодификације ради, законодавци Републике Србије и Републике Српске су се у коначници определијелили за један процесни закон из пореске материје који се у ситуацијама да нешто није регулисано његовим одредбама, ослања на начела и норме закона који регулише општи управни поступак.

2. ПОЈАМ И ВРСТЕ ПОРЕСКОПРАВНОГ ОДНОСА

Порескоправни однос је по својој природи двостран и комплексан јавноправни однос у којем се на једној страни (по правилу повјерилачкој) увијек појављује порески орган управе са свим својим правима и обавезама који произилазе из закона, а на другој страни (по правилу дужничкој) порески обвезник који је дужан да на законом прописан начин и у законом прописаном поступку плати одговарајући порез или друго пореско давање.

Порескоправни однос настаје као резултат узрочне повезаности **субјективног пореског права државе**, с једне стране, и **пореске дужности** лица над којима држава ужива своју пореску јурисдикцију, с

5 Закон о пореском посредству и пореској администрацији („Сл. гласник Републике Србије”, број 80/02, 84/02 – испр., 23/03 – испр., 70/03, 55/04, 61/05, 85/06 – др. закон, 62/06 – др. закон, 63/06 – испр. др. закона, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – испр., 93/12 и 47/13, у даљем тексту: Закон о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије) и Закон о пореском посредству Републике Српске („Сл. гласник Републике Српске”, број 102/11, 108/11 и 67/13, у даљем тексту: Закон о пореском поступку Републике Српске).

6 Члан 3. Закона о општем управном поступку, „Сл. гласник Републике Српске”, број 13/02, 87/07 и 50/10.

7 *Ibidem*.

друге стране. У сваком случају, обје компоненте пореске каузалности директно произилазе из устава. Устав Републике Србије и Устав Републике Српске⁸ јасно утврђују право републике да путем закона утврђује јавне приходе, укљуђући и порезе, као и да је обавеза плаћања пореза и других дажбина општа уставна категорија и да се утврђује према економској снази обвезника.

Држава своје субјективно пореско право спроводи кроз два, међусобно интегрисана захтјева:

1. порески захтјев у ширем смислу и
2. порески захтјев у ужем смислу.

Држава се служи својим правом на опорезивање тако што њена законодавна власт доноси пореске законе, у којима се даје опис пореског чињеничног стања. Из тих закона проистекао је скуп конкретних овлашћења пореских управних органа, на основу којих они доносе управне акте у пореској материји, који представља порески захтјев у ширем смислу⁹. Када се законски опис пореског чињеничног стања оствари на конкретан начин у односу на неко лице које се налази под пореском влашћу државе, она предузима активности путем своје управне власти да се ефикасно изврши порески захтјев. У том случају ријеч је о пореском захтјеву у ужем смислу који представља овлашћење одређеног пореског управног органа да тражи сарадњу од конкретног обвезника код утврђивања и наплате конкретног пореског облика. Порески захтјев у ужем смислу представља конкретизовани и сасвим индивидуализовани облик субјективног пореског права државе.¹⁰

Као што се субјективно пореско право државе манифестује као интеграција два међусобно повезана елемента – порески захтјев у ширем и ужем смислу, тако и пореска дужност као општа и уставна категорија има своја два аспекта – материјалну и формалну страну.

У конкретном случају, **материјална страна пореске дужности** по правилу се манифестује као смањење имовине пореског дужника те реципрочно повећање јавних прихода државе, у коју сврху се законом и установљава пореска дужност. У том контексту, можемо говорити о имовинској компоненти пореске дужности. Међутим, као што је речено, пореска дужност има и своју **формалну страну**, која је у правној доктрини још позната и као **управна страна пореске дужности**. Управна страна пореске дужности подразумијева не само сарадњу и кооперацију пореског дужника већ и других лица, првенствено усмјерену ка једносмјерној сарадњи наведених лица са пореским органима управе приликом извршавања пореских обавеза у оквиру унапријед законом прописаног (пореског) закона.

8 Члан 91. став 2. Устава Републике Србије и члан 63. Устава Републике Српске.

9 Алфред Леитнер, Увод у студију порезног права, властита наклада, Загреб 1939, стр. 20.

10 *Ibidem*, стр. 21.

На основу реченог, може се закључити да порески захтјев (у ужем смислу) – конкретизован, дакле, на појединачно одређено лице – и пореска обавеза представљају двије стране **порескоправног односа у ширем смислу**.¹¹ Такође, треба напоменути да је садржина порескоправног односа у ширем смислу сложена. Нека права и обавезе су имовинске (материјалне) природе: то су право пореског повјериоца да захтјева плаћање пореза односно обавеза пореског дужника да порез плати. Друга права и обавезе су неимовинске (формалне) природе; она се утврђују из упућујућих норми које служе за рјешавање пореске управне ствари. То су, на примјер, право пореског повјериоца да од пореског дужника захтјева да са њим сарађује у утврђивању и наплати пореза... Имајући у виду поменуте разлике у садржини и оквиру порескоправног односа у ширем смислу, аналитички се могу издвојити:

- **порески имовински однос** (порескоправни однос у ужем смислу) и
- **порески управни однос**.¹²

2.1. Порески имовински однос и порески управни однос

Порески имовински однос, као однос изричитог имовинског карактера у којем се међусобно преплићу захтјеви и обавезе имовинске природе, између осталог обухвата:

- главни порески захтјев (пореско потраживање), односно главну пореску обавезу (пореска обавеза у ужем смислу);
- захтјев за посредна пореска давања, односно обавезу на споредна пореска давања;
- захтјев за одговорношћу, односно обавезу из одговорности;
- захтјев за повраћај (више или погрешно плаћеног) пореза, односно обавезу повраћаја пореза;
- захтјев за коришћење пореског кредита, односно обавезу омогућавања коришћења пореског кредита; и
- захтјев за пореску рефакцију, односно обавезу пореске рефакције;¹³

Анализирајући наведене пореске захтјеве и реципрочне пореске обавезе, може се закључити да је у нарави ријеч о систему имовинскоправних односа који представљају покретач порескоправних односа и релација. Баш из тог разлога, многи аутори пореском имовинском односу придају велики значај, укључујући и проф. др Дејана Поповића, који, између осталог, наводи да предмет порескоправног односа у ужем смислу представља оно на шта су поменута овлашћења и дужности усмјерени: то је обавеза давања.¹⁴

11 Дејан Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, Београд 1997, стр. 72.

12 *Ibidem*, стр. 73.

13 Дејан Поповић, *Пореско право – општи део*, Цекос ин, Београд 2006, стр. 152.

14 *Ibidem*.

На другој страни, не мање значајна компонента порескоправног односа у ширем смислу јесте порески управни однос. Историја пореског права јавно свједочи да сама пореска обавеза као таква не може да оствари циљ због којег постоји – обезбјеђивање новчаних средстава и других добара за финансирање јавних потреба. Штавише, сама пореска обавеза без унапријед утврђеног поступка по чијим правилима ће се спроводити порески захтјев у ширем и ужем смислу, остаје само слово на папиру јер држава нити може нити има други механизам којим ће на транспарентан, јединствен и правичан начин (као што се то постиже у пореском управном поступку) остварити сврху и циљ порескоправног односа.

Порески управни однос представља правно уређен друштвени однос између пореског органа управе, с једне стране, и пореских дужника, с друге стране (физичких и правних лица под националном пореском јурисдикцијом), који првенствено настаје као резултат управног рада у поступку мериторног одлучивања о пореским управним стварима, издавањем управних аката и предузимањем управних радњи.

Треба истаћи да свака пореска обавеза, колико год она била правно перфектна, мора бити индивидуализована, и то у своја три сегмента:

1. настанак и правна егзистенција пореске обавезе,
2. субјекти порескоправног односа (порески повјерилац и порески дужник) и
3. врста и обим пореског захтјева у ужем смислу (односно врста и обим пореза или другог пореског давања).
4. Тако се долази до саме сврхе и циља пореског управног односа – утврђивања пореза.

Утврђивање пореза представља активност пореског управног органа и/или пореског дужника, која се састоји у издавању управних аката и предузимању управних радњи (када је у питању порески управни орган), односно у поступцима самог пореског дужника. Та активност је неопходна у сваком порескоправном односу да би се утврдило постојање пореске обавезе и процијенили објективни елементи (порески објекат и пореска основица) и субјективни елементи (странке) законског описа пореског чињеничног стања, све са циљем конкретне одређивања пореског дуга (множењем пореске основице одговарајућом пореском стопом).¹⁵

Треба нагласити да утврђивање пореске обавезе, упркос нужности постојања пореског управног односа као формализованог (управног) поступка остварења пореског захтјева у ужем смислу, не настаје моментом доношења одговарајућег управног акта, него настаје *ex lege*, и то оног момента када се остваре одредбе пореског материјалног закона. У том смислу, може се констатовати да порески (мериторни) управни акти по правилу немају конститутивно дејство него искључиво декларативно дејство, с обзиром на то да се њихов правни значај огледа само

15 Дејан Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, Београд 1997, стр. 129.

у констатацији да су испуњени законом прописани услови за настанак или престанак одређене пореске обавезе, олакшице и друго.

Према садржини и природи управног рада који се остварује као порески управни однос, у правној литератури се често говори о дистинкцији између пореског управно-оперативног односа и пореског управно-контролног односа.

Порески управно-оперативни однос настаје управним актом којим се ситуација другог учесника односа уређује тако што се у примени закона ауторитативно и мериторно утврђује његово будуће понашање (права и обавезе), које пре доношења тог акта није било прецизирано (индивидуализовано).¹⁶ Анализом те врсте пореског управног односа може се закључити да је главна улога пореског органа управе у конкретном случају да конкретизује норме материјалног пореског закона на појединачан случај (у погледу субјеката порескоправног односа и врсте и обима пореског захтјева у ужем смислу), и то тако што ће снагом свог ауторитета, који произилази из уставних и законских одредаба те система субординације, одредити све елементе пореског имовинског односа.

Порески управно-контролни однос се, насупрот томе, заснива управно-контролним радом поводом већ једног насталог правног односа, у сврху провјере његове усаглашености са правним нормама и евентуалне корекције у законитом (и цјелисходном) правцу.¹⁷ У том смислу, порески управно-контролни однос може бити мултидисперзован, како у правцу управне контроле виших пореских органа над нижим (на пример, у оквиру инстанционе контроле, службеног надзора и друго), инспекцијске контроле пореских дужника, тако и у посебним облицима пореске управне контроле.

3. ПРЕГЛЕД ПОРЕСКОГ ПОСТУПКА У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ

Порески управни поступак чини низ порескопроцесних радњи које предузимају порески орган, порески обвзеник и друга лица ради утврђивања и извршења (наплате) пореских обавеза. То је поступак који, слично неким другим поступцима, као што су царински и девизни поступци, за свој предмет има одлучивање о обавези странке. Пореска обавеза представља дужност пореског обвезника да са доспјелошћу те обавезе измири (плати) укупан новчани износ на који она гласи.¹⁸

Порески поступак у Републици Српској регулисан је одредбама посебног закона – Закон о пореском поступку Републике Српске („Службени гласник Републике Српске”, број 102/11, 108/11 и 67/13, у даљем текс-

16 Дејан Поповић, *Пореско право – оштини део*, Цекос ин, Београд 2006, стр. 224.

17 *Ibidem*, стр. 225.

18 Мирјана О. Рађеновић, *Право посебних управних поступака (огабрани поступака)*, Правни факултет Универзитета у Бањој Луци, Бања Лука 2009, стр. 170. и 171.

ту: Закон о пореском поступку), који је Народна скупштина Републике Српске усвојила 23. септембра 2011. године. Доношењем и ступањем на снагу новог закона, престао је да важи Закон о Пореској управи („Службени гласник Републике Српске”, број 51/01, 74/04, 2/05, 96/05, 75/06, 112/07 – пречишћени текст, 22/08 и 34/09, у даљем тексту: Закон о Пореској управи). Наиме, анализирајући одредбе Закона о Пореској управи може се примијетити да је тај закон више био закон материјалног карактера односно законско рјешење које је имало циљ да обједини што већи број општих пореских (материјалних) одредаба и рјешења, док је мањи број одредаба био посвећен процесним рјешењима (посебно су важне оне процесне одредбе којима се одступало од правила општег управног поступка – на примјер, рок за жалбу је износио осам дана и друго).

За разлику од Закона о Пореској управи, важећи Закон о пореском поступку у самом називу говори да је примарна интенција законодавца била да тим законским рјешењем унификује и изврши својеврсну кодификацију правила посебног пореског поступка која су се у неколико одредаба појављивала у другим пореским (материјалним) законима, али истовремено утврђујући и нова пореска процесна правила која су се показала као сврсисходнија и оперативнија процесна рјешења у односу на она која су предвиђена регулама општег управног поступка.

Закон о пореском поступку, осим што истиче уређење правила посебног пореског управног поступка (од покретања поступка до жалбеног поступка), садржи неколико организационих одредаба (организација, надлежност, права и обавезе пореске управе), дефиниције најважнијих пореских термина и института те изворно овлашћење Пореске управе да води и прекршајни поступак у области пореза.

Чланом 15. Закона о пореском поступку дефинисан је појам пореског поступка. Порески поступак је управни поступак који у првом степену води Пореска управа, а у другом степену Министарство финансија. Битно је нагласити да је Пореска управа Републике Српске у саставу Министарства финансија Владе Републике Српске, што јасно говори и о разлозима за успостављање таквог система хијерархијске субординације.

Порески поступак, према ставу 2. наведеног члана Закона, обухвата:

1. поступак регистрације,
2. поступак пријављивања и утврђивања пореских обавеза,
3. поступак издавања пореског увјерења,
4. поступак редовне наплате пореских обавеза,
5. поступак принудне наплате пореских обавеза,
6. поступак пореске контроле и
7. другостепени порески поступак.

Анализом цитиране одредбе може се закључити да порески поступак обухвата двије процесне фазе:

1. првостепени порески поступак (као обавезан поступак) и
2. другостепени порески поступак (као факултативан поступак).

3.1. Првостепені порески поступак у Републици Српској

Предмет првостепеног пореског поступка у Републици Српској је прилично хетероген и као такав обухвата више међусобно различитих управних ствари и управних ситуација (од регистрације пореских одвезника, до пореске контроле пореских обвезника), о којима одлучују овлашћена лица Пореске управе Републике Српске.

Покретање првостепеног пореског поступка предвиђено је како *ex officio* (било којом процедуралном радњом Пореске управе), тако и *ex privato* (на захтјев странке). Када Пореска управа изврши било коју радњу ради вођења пореског поступка, поступак се сматра покренутим. Приликом вођења тог поступка, странка је по правилу дужна да сама поднесе пријаву о висини прихода, вриједности имовине или обављеном промету, како би јој се утврдила фискална, односно пореска обавеза и како би се она наплатила. Стога је подношење пријаве једна од битних процедуралних радњи тог поступка.¹⁹

Порески акт је пореско рјешење, закључак, пореска пријава, порески рачун, налог за пореску контролу, записник о пореској контроли и други акт којим се покреће, допуњава, мијења или довршава нека радња у пореском поступку.²⁰

Од значаја је споменути да су правила позивања, достављања и доказивања, имајући у виду особеност пореског поступка, другачије регулисана (са акцентом на хитности поступка) у односу на правила општег управног поступка. Пореска управа у спровођењу пореског поступка може позвати било које лице за које сматра да може имати било какву информацију или документацију која је значајна за тај порески поступак, док правила општег управног поступка јасно говоре да се позвати може само оно лице које је (пријеко) потребно у поступку (позивање као материјална радња у општем управном поступку више је изузетак него правило) и које има пребивалиште односно боравиште на подручју управног органа, док се по правилу позивање не врши за потребе достављања управних аката или ради саопштавања која се могу упутити лицу путем поште или на други погоднији начин.²¹ Такође, хитност пореског поступка огледа се и у чињеници да се позив може лицу уручити најкасније пет дана уочи предузимања радње у поступку због којег се позива, без обзира на опште правило управног поступка да је орган дужан приликом позивања водити рачуна да лице које се позива позове само у оно вријеме које ће га најмање омести у обављању његових редовних и свакодневних послова.

19 *Ibidem*, стр. 170.

20 Види: члан 16. став 2. Закона о пореском поступку Републике Српске.

21 Види: члан 58. Закона о општем управном поступку („Службени гласник Републике Српске”, бр. 13/02, 87/07 и 50/10).

Специфичност процесне радње достављања у пореском управном поступку огледа се у томе што је законодавац, опет због хитности поступка и врло велике заинтересованости државе за остварење пореског захтјева у ужем смислу у што краћем року, обавезу личног достављања пореских аката пореском обвезнику (као правило) у већем броју ситуација омогућио и путем посредног достављања (на пример, ако је порески обвезник физичко лице или предузетник, порески акти се сматрају достављеним и када се уруче пунољетном члану домаћинства или лицу запосленом код предузетника),²² али исто тако и електронским путем, а уколико се достављање не може извршити ни на један од предвиђених начина, законодавац је установио законску презумпцију уредне доставе након истека трећег дана од дана предаје пошти пореског акта препорученом пошиљком на адресу пореског обвезника унесену у пријаву за регистрацију или у посљедњу пореску пријаву.²³

Доказивање у пореском управном поступку, начелно је регулисано слично као и у општем управном поступку. Посебност се огледа у томе што се законодавац упустио у утврђивање најважнијих доказних средстава, својствених за порески поступак, као што су: пореска пријава, пословне књиге и евиденције, рачуноводствени искази, пословна документација и друге исправе и информације којима располаже Пореска управа, које су прикупљене од пореског обвезника или трећих лица, исказ свједока, налаз и мишљење вјештака, увиђај и свако друго доказно средство на основу којег се чињенице могу утврдити. Врло важно одступање од правила општег управног поступка, а посебно начела истине (да се у поступку мора утврдити право стање ствари) јесте могућност да у случају да се чињенице на основу којих се утврђује пореска основица не могу утврдити „редовним” доказним средствима, Пореска управа може утврдити пореску основицу процјеном. У том случају, Пореска управа по слободној оцјени, водећи рачуна о ефикасности и ефективности поступка, одлучује о томе који ће начин или више њих користити за процјену пореске основице.²⁴

3.2. Другостепенени йорески йосйуйак у Рейублици Срйској

Другостепенени порески поступак у Републици Српској није претрпио велика одступања од општих правила која важе за другостепенени управни поступак. Штавише, законодавац (за разлику од скраћивања рокова за подношење жалбе са петнаест на осам дана у Закону о Пореској управи) није се додатно ангажовао, у вези са поступком по правном лијеку, на увођењу изузетака и одступања од Закона о општем управном поступку, осим што је прецизирао да жалба не задржава извршење рјешења за плаћање пријављених обавеза и рјешења о принудној нап-

22 Види: члан 18. став 2. Закона о пореском поступку Републике Српске.

23 Види: став 5. и 6. истог члана.

24 Види: члан 19а. Закона о пореском поступку Републике Српске.

лати пореских обавеза док извршење других рјешења не задржава само када је то овим пореским законом прописано.

Жалба се подноси Министарству финансија у року од петнаест дана, посредством првостепеног органа, у складу са прописима којима се уређује општи управни поступак. Такође, законодавац је додатно нагласио обавезу Министарства финансија као другостепеног органа да о жалби одлучује у складу са одредбама овог пореског закона као и Закона о општем управном поступку док се законодавац у овом пореском закону није осврнуо на област управног поступка што јасно имплицира да се за покретање и вођење управног спора непосредно примјењују одредбе Закона о управним споровима Републике Српске („Сл. гл. РС”, број 109/05 и 63/11).

4. ПРЕГЛЕД ПОРЕСКОГ ПОСТУПКА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

Системски закон из области пореза и пореског поступка у Републици Србији донијела је Народна скупштина Републике Србије 2002. године – Закон о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник Републике Србије”, бр. 84/2002), који је у наредној деценији претрпιο читав низ измјена, допуна и исправки („Службени гласник Републике Србије”, бр. 84/02 – испр., 23/03 – испр., 70/03, 55/04, 61/05, 85/06 – др. закон, 62/06 – др. закон, 63/06 – испр. др. закона, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – испр., 93/12 и 47/13), све са циљем његовог суштинског, функционалног и оперативног усклађивања са правном тековином Европске уније и са управном судском праксом која је у овој области и више него развијена. Међутим, није наодмет скренути пажњу на чињеницу да тренутно не постоји званична верзија пречишћеног текста Закона о пореском поступку и пореској администрацији упркос уобичајеном номотехничком правилу да се доношењем пречишћеног текста општег акта, по правилу, приступа након усвојених трећих измјена односно допуна интегралног текста. У том контексту, тренутно постоји неколико незваничних верзија пречишћеног текста²⁵, који могу послужити у неформалном раду, али на који се његови корисници не могу званично позивати у правном саобраћају.

Законом о пореском поступку и пореској администрацији уређује се поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се овај закон примјењује – порески поступак, права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дјела и прекршаји. Такође, наведеним законом се уређује и поступак издавања и одузимања овлашћења за обављање мјењачких послова, контроле мјењачких послова и контроле девизног пословања те обављање послова државне управе у области игара на срећу. Штавише, посебно је

25 Види: <http://www.poreskauprava.gov.rs/fizicka-lica/pregled-propisa/zakoni/106/zakon-o-poreskom-postupku-i-poreskoj-administraciji.html>.

значајна и чињеница да се твим законом образује Пореска управа као орган управе у саставу министарства надлежног за послове финансија и уређују њене надлежност и организација.²⁶

Осим наведених конститутивних елемената Закона о пореском поступку и пореској администрацији, треба напоменути да је његовим измјенама и допунама проширена примјена овог закона и на изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе која те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама. Међутим, треба нагласити и да је законодавац јединицама локалне самоуправе на експлицитан начин додијелио иста права и обавезе које има Пореска управа, осим права и обавеза које се односе на идентификацију и регистрацију пореских обвезника, процјену пореске основице методом парификације и методом унакрсне процјене, откривање пореских кривичних дјела, одлучивање по правним лијековима уложеним против пореских управних аката које донесу организационе јединице Пореске управе, односно против пореских управних аката које од 1. јануара 2013. године донесу јединице локалне самоуправе у пореском поступку за изворне јавне приходе те других права и обавеза Пореске управе које су законом изричито резервисане за Пореску управу.

У погледу односа Закона о пореском поступку и пореској администрацији са другим законима, предвиђена су два правила:

1. уколико је одређено питање из тог закона регулисано на другачији начин у другом закону, примјењују се одредбе Закона о пореском поступку и пореској администрацији;
2. ако Законом о пореском поступку и пореској администрацији није другачије прописано, порески поступак се спроводи по начелима и у складу са одредбама закона којим се уређује општи управни поступак.²⁷

4.1. Начела йореској йосййуика

Закон о пореском поступку и пореској администрацији предвидио је неколико процесних начела и то:

1. **начело законитости** (којим се наглашава обавеза Пореску управе да сва права и обавезе из порескоправног односа остварује искључиво у складу са законом те да је дужна да утврђује све чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке, укључујући и посвјећујући једнаку пажњу чињеницама који су *pro* и *contra* пореског обвезника);
2. **начело временског важења пореских прописа** (којим се начелно забрањује ретроактивно дејство пореских прописа осим уколико је повратно дејство омогућено у складу са уставом и законом);

26 Види: Закон о пореском поступку и пореској администрацији, члан 1.

27 Види: *Ibid.*, члан 3.

3. **начело омогућавања увида у чињенице** (којим се наглашава обавеза Пореске управе да, прије него што донесе мериторни порески акт, омогући пореском обвезнику, на његов захтјев, увид у правну и чињеничну основу);
4. **начело чувања службене тајне у пореском поступку** (којим се јасно утврђује шта представља службену тајну, на која лица се односи обавеза чувања пореске службене тајне, у којим ситуацијама није повређена обавеза чувања службене тајне а у којима јесте, те законско правило²⁸ да повреда службене тајне угрожава интерес пореских обвезника и јавни интерес Републике Србије, који претежу над интересом за приступ информацијама од јавног значаја које представљају службену тајну, а због чијег би одавања могле наступити тешке правне или друге посљедице по интересе заштићене овим законом);
5. **начело поступања у доброј вјери** (овим начелом посебна пажња се посвећује обавези странака у пореском поступку да поступају у складу са начелом *bona fides* те да се пореске контроле, колико год биле од посебног државног значаја и интереса, ограничавају само на нужну мјеру);
6. **начело фактицитета** (којим се Пореској управи јасно утврђује право да пореске чињенице утврђује према њиховој економској суштини те да, у ситуацији откривања привидних правних послова, основу за утврђивање пореске обавезе имају дисимуловани правни послови).

Анализирајући описана начела, може се закључити да иста представљају својеврсну допуну и надоградњу начелима општег управног поступка, управо из разлога што је порески поступак у својој суштини управни поступак у којем се спроводи ауторитативно утврђивање (пореске) обавезе.²⁹

4.2. Првосијейени њорески њосиуиак у Реѡублици Србији

Порески поступак покреће Пореска управа по службеној дужности, а изузетно по захтјеву странке. Порески поступак се покреће када Пореска управа изврши ма коју радњу са циљем вођења поступка. Ако Пореска управа по захтјеву странке утврди да нема услова за покретање пореског поступка, у складу са законом, донијеће о томе закључак, против којег је жалба допуштена.³⁰

Не треба изгубити из вида да је, измјенама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији, вођење првостепеног пореског поступка стављено и у стварну надлежност јединица локалне са-

28 Види: *Ibid.*, члан 7. став 2.

29 Види: Дејан Поповић, *Наука о њорезима и њореско њраво*, Београд 1997, стр. 128–158.

30 Стеван Лиљих (у сарадњи са М. Дреновак), *Посебно уѡравно ѡраво*, Београд 2010, стр. 228.

моуправе, и то за њене изворне јавне приходе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама. Међутим, јединица локалне самоуправе, без обзира на повјерено овлашћење за вођење првостепеног пореског поступка у одређеним управним стварима, нема сва права и обавезе које има Пореска управа, о чему је већ било ријечи.

Осим Пореске управе (односно надлежног органа јединице локалне самоуправе) као (активне) странке у пореском поступку, у порескоправном односу учествује и (пасивна) страна – порески обвезник и други порески дужници. Порески дужник је физичко или правно лице које дугује одређену радњу из порескоправног односа. Порески обвезник је порески дужник који је обавезан да плати порез, односно споредно пореско давање. Други порески дужници су: порески јемац који одговара за плаћање обвезниковог пореског дуга, за случај да порески обвезник тај дуг не плати о доспјелости; исплатилац прихода пореском обвезнику (порески платац) који је дужан да обрачуна и по одбитку плати прописани порез на тај приход, у име и за рачун пореског обвезника, на одговарајући уплатни рачин; порески посредник који је дужан да са рачуна пореског дужника (пореског обвезника или пореског плаца), на основу њиховог налога за пренос средстава, обустави и по одбитку уплати утврђени порез, у своје име, а за рачун пореског обвезника, односно пореског плаца, на одговарајући уплатни рачун; остала правна и физичка лица која дугују какву радњу из порескоправног односа. Порески обвезници и други порески дужници јесу странке у пореском поступку.³¹

Од осталих општих одредаба о пореском поступку, законодавац је посебно издвојио одредбе у вези са пореским актом и пореским управним актом, обликом и садржајем пореског акта и достављањем.

Порески акт и порески управни акт не треба поистовјеђивати. Истина, порески акт обухвата и порески управни акт, али није сваки порески акт истовремено и порески управни акт. Основна разлика се огледа у чињеници да порески управни акт (било мериторни било немериторни) производи одговарајуће правне посједице у управном поступку, док то није случај са осталим пореским актима. Порески акт је пореско рјешење, закључак, налог за пореску контролу, записник о пореској контроли и други акт којим се покреће, допуњује, мијења или довршава нека радња у пореском поступку. Порески управни акт, којим Пореска управа решава о појединачним правима и обавезама пореског дужника из порескоправног односа, јесу пореско решење и закључак. Против пореског рјешења донетог у првостепеном пореском поступку допуштена је жалба. Против закључка допуштена је жалба ако овим законом није друкчије прописано.³²

У вези са обликом и садржајем пореског акта, законодавац је експлицитно утврдио законску обавезу доношења пореског управног акта у

31 *Ibid.*, стр. 226.

32 *Ibid.*, стр. 228.

писменом облику, док се остали порески акти доносе у писменом облику када је то законом одређено или уколико на томе инсистира порески обвезник. Такође, законодавац је утврдио и изузетак од доношења пореског акта у писменом облику када је то законом одређено. Наиме, уколико је у конкретном поступку угрожена наплата или контрола пореза, овлашћено лице Пореске управе може донијети порески акт у усменом облику (иако је прописано да буде у писменој форми) и наредити његово извршење, с тим да се у том случају писмени отправак усменог пореског акта мора донијети најкасније у року од три дана од дана његовог доношења.

Када је у питању достављање, законодавац је прилагодио достављање пореских аката природи самог порескоправног односа (хитност, ауторитативност итд.). Посебно значајна за рад Пореске управе и других пореских органа је законска претпоставка уредне доставе у ситуацији када се порески акт није могао уручити на један од законом предвиђених (редовних) начина. У том случају, порески орган је овлашћен да порески акт пошаље препорученом пошиљком поштом или електронским путем преко имејла, на адресу пореског обвезника унијету у пријаву за регистрацију или у посљедњу пореску пријаву, у ком случају се достава пореског акта сматра извршена истеком трећег дана од дана предаје пореског акта пошти односно даном наведеним у имејл повратници приликом слања пореског акта електронским путем.³³

Закон о пореском поступку и пореској администрацији посебну пажњу је усмјерио на двије међусобно повезане управне ствари:

1. утврђивање пореза и
2. наплату пореза.

4.2.1. Првостепени поступак утврђивања пореза

Утврђивање пореза је дјелатност Пореске управе, односно пореског обвезника, која се састоји у издавању управних аката, односно у предузимању законом прописаних радњи, којима се установљава постојање појединачне пореске обавезе и одређују порески обвезник, пореска основица и износ пореске обавезе. Одредбе о утврђивању пореза примјењују се и на утврђивање споредних пореских давања, осим ако је овим законом другачије прописано.

Утврђивање пореза обавља:

1. сам порески обвезник (самоопорезивање);
2. пореска управа, доношењем пореског рјешења, и то:
 - а) у поступку пореске контроле – ако порески обвезник, супротно закону, не обави утврђивање пореске обавезе или га изврши нетачно или непотпуно;
 - б) у случајевима када је законом прописано да се не спроводи самоопорезивање или када је законом прописано да се, упркос самоопорезивању, пореско рјешење мора донијети.³⁴

³³ *Ibid.*, стр. 228–229.

³⁴ Види: Закон о пореском поступку и пореској администрацији, члан 54.

Такође, законодавац је посебно предвидио обавезу да у случају када је предвиђено да порески орган *ex officio* доноси пореско рјешење о утврђивању пореза (на пример, када се не спроводи самоопорезивање), такво пореско рјешење, у свом диспозитиву, обавезно има интегрисан порески налог којим се порески обвезник обавезује да утврђени порез плати у предвиђеном року.

Пореско рјешење о утврђивању пореза (ситуација пореске контроле) Пореска управа доноси на основу података из пословних књига и евиденција пореског обвезника, као и чињеничног стања утврђеног у поступку контроле. Пореско рјешење о утврђивању пореза (ситуација када је самоопорезивање искључено или када је и поред самоопорезивања утврђена обавеза доношења пореског рјешења) Пореска управа доноси на основу података из евиденција надлежних органа, података из пореске пријаве, односно измијењене пореске пријаве, а по потреби и на основу података из пословних књига и евиденција пореског обвезника. Ако Пореска управа решење не може да донесе на основу података из пословних књига и евиденција, односно из пореске пријаве, односно ако порески обвезник не поднесе пореску пријаву, донијеће га на основу процјене пореске основице, на начин утврђен овим законом.³⁵

Битно је напоменути да је законодавац, у вези са утврђивањем пореза, предвидио и двије посебне ситуације, које су значајне за рад Пореске управе. Прво, у случају када је порез погрешно утврђен у мањем износу, неће се доносити ново пореско рјешење ако би повећани износ пореза био несразмјеран трошковима поступка измјене рјешења³⁶ и, друго, ако Пореска управа до истека законског рока за доношење пореског рјешења не може да утврди порез на основу потпуно утврђеног чињеничног стања, донијеће привремено пореско рјешење, на основу до тада утврђеног чињеничног стања, с тим да се коначно рјешење мора донијети најкасније у року од три године од дана доношења привременог рјешења и у ком случају се коначним рјешењем укида привремено пореско рјешење.

4.2.2. Првостепени поступак наплате пореза

Наплата пореза представља једну од најважнијих пореских (процесних) радњи. Зависно од тога да ли се порез платио о року или не, може се говорити о редовној или принудној наплати пореза. Наглашавамо да се све регуле у вези са наплатом пореза примјењују и на наплату споредних пореских давања, осим уколико није другачије регулисано Законом о пореском поступку и пореској администрацији.

Наплата пореза врши се, по правилу, плаћањем новчаног износа о доспелости пореза на прописане уплатне рачуне јавних прихода, у роковима прописаним законом.³⁷ Међутим, законодавац је оставио могућ-

35 Стеван Лилић (у сарадњи са М. Дреновак), *Посебно уйравно йраво*, Београд 2010, стр. 230.

36 Види: Закон о пореском поступку и пореској администрацији, члан 57.

37 Стеван Лилић (у сарадњи са М. Дреновак), *Посебно уйравно йраво*, Београд 2010, стр. 231.

ност да ресорни министар може прописати плаћање појединих пореза преко пореске благајне. Порез се може платити и куповином вриједних папира, а пореска обавеза се, изузетно, може намирити и у другим, законом прописаним ситуацијама (на примјер, путем компензације, конверзијом потраживања по основу пореза у трајни улог Републике Србије у капиталу пореског обвезника и друго).³⁸

У случају уплате одговарајућег пореског износа, законодавац је предвидио претходну обавезу пореског обвезника да јасно утврди коју врсту доспјеле пореске обавезе плаћа, као и да се редосљед улаћеног износа врши тако да се прво измирује износ главне пореске обавезе, па затим камате и трошкови наплате, а тек на крају казна.

Ако порески обвезник своју обавезу плаћања пореза не измири на вријеме, Пореска управа је дужна да му одмах упуту опомену за плаћање порез (у којој се прецизно наводи о којој врсти и износу пореза односно споредног пореског давања је ријеч), која садржи и порески налог да се доспјели износ одмах плати а најкасније у року од пет дана од дана пријема опомене. Слање опомене пореском обвезнику (осим уколико законом није другачије прописано) јесте *conditio sine qua non* за доношење рјешења о принудној наплати. У конкретном случају, ријеч је о претходној пореској процесној радњи која се мора посебно навести у образложењу рјешења о принудној наплати као услову који је Пореска управа уредно извршила. Исто тако, пореском обвезнику је остављена могућност да из оправданих разлога (прописаних законом) може тражити одлагање пореског дуга у ком случају Пореска управа неће донијети рјешење о принудној наплати док надлежни орган не одлучи о том захтјеву.

Пореска управа почиње поступак принудне наплате пореза односно споредних пореских давања доношењем рјешења о принудној наплати пореза ако порески обвезник није платио порез односно споредно пореско давање у року. У решењу се наводе основ пореског дуга и његов преостали износ, као и опомена достављена пореском обвезнику, а порески обвезник се обавештава о својим правима у поступку принудне наплате пореза. Решење о принудној наплати пореза постаје извршно наредног дана од дана достављања. Против рјешења о принудној наплати пореза може се изјавити жалба у року од осам дана од дана достављања рјешења.³⁹

Законодавац је Пореској управи наредио потребу посебне сензитивности у поступку принудне наплате тако што је у начелима поступка принудне наплате пореза утврдио обавезу Пореске управе да принудну наплату не проводи ако је очигледно да порески обвезник нема имовину из које наплата може да буде извршена, ако су трошкови принудне нап-

38 Види: Закон о пореском поступку и пореској администрацији, члан 67.

39 Стеван Лилић (у сарадњи са М. Дреновак), *Посебно ујравно право*, Београд 2010, стр. 232.

лате већи од вриједности предмета принудне наплате, да се принудна наплата врши само у оној мјери која је довољна да се покрије дуговани износ пореза и споредна пореска давања те да је Пореска управа дужна принудну наплату проводити са особитом пажњом чувања достојанства и дигнитета пореског обвезника.⁴⁰

Након доношења рјешења о принудној уплати, *ex lege* наступају правне посљедице које се огледају у сљедећем:

1. наплата из цјелокупне имовине пореског обвезника, с тим што предмет принудне наплате не могу бити имовина и приходи пореског обвезника који су законом изузети од извршења;
2. плаћање трошкова поступка принудне наплате пореза (који се обрачунавају тако што се пореска обавеза увећава за посебну једнократну таксу на принудну наплату пореза у висини од 5% од износа доспјелих а неплаћених пореза, која се приписује главном дугу на дан почетка поступка принудне наплате).⁴¹

Предмет и средства принудне наплате таксативно су утврђена и регулисана законом, и то: на примјер, на новчаним средствима пореског обвезника (заплијеном и преносом новчаних средстава и уплатом на рачун јавних прихода), на новчаним потраживања пореског обвезника (заплијеном, преносом и уплатом потраживања на рачун јавних прихода), покретним стварима (заплијеном, продајом и уплатом на рачун јавних прихода), на непокретним стварима (заплијеном, процјеном вриједности, продајом и уплатом на рачун јавних прихода), као и другим предметима и средствима принудне наплате (на готовом новцу, хартијама од вриједности итд.). Битно је нагласити да Пореска управа није ограничена ни условљена било каквим обавезним редосљедом примјене предмета и средства извршења нити претходном обавезом доказивања неуспјешности принудне наплате једним предметом како би се принудна наплата наставила на другом предмету и средству извршења. Пореска управа, својим рјешењем и у складу са својом пореском политиком (водећи се начелом економичности и ефикасности), одлучује којим предметом и средством извршења ће се користити у конкретном случају.

4.3. Друјосйейени йорески йосйуйак у Рейублици Србији и уйравносудски йосйуйак

Разликовање пореског акта од пореског управног акта огледа се, између осталог, у чињеници да се против пореског управног акта којим је одлучено о појединачним права и обавезама из порескоправног односа може поднијети жалба, по правилу у року од 15 дана од дана пријема пореског управног акта (ако законом није другачије предвиђено), што није

40 Види: Закон о пореском поступку и пореској администрацији, члан 81.

41 *Ibid.*, чл. 78, 82. и 83.

ситуација и са осталим пореским актима (на примјер, записник о пореској контроли). Такође, жалба се може поднијети и у случају института „ћутања управе”, односно у ситуацији када надлежни (првостепени) порески орган (било Пореске управе било јединице локалне самоуправе) није у законом прописаном року, по захтјеву пореског обвезника, донио тражени порески управни акт. У сваком случају, законодавац се у пореској материји определијелио за жалбу као редован правни лијек и институт општег управног поступка.

Жалбу може поднијети адресат пореског управног акта (по правилу порески обвезник о чијим правима или обавезама је одлучено) или друго лице које има правни интерес. Жалба се увијек подноси надлежном другостепеном пореском органу првостепеног органа који је донио оспорени порески управни акт. Напомене ради, другостепени орган за одлучивање о жалби је увијек надлежни орган Пореске управе, без обзира на то да ли је првостепени управни акт донио орган Пореске управе или орган јединице локалне самоуправе. Важност непосредног подношења жалбе пореском органу који је донио оспорени порески управни акт огледа се у обавезној претходној правној филтрацији недопуштених или неблаговремених жалби, односно жалби које је уложило неовлашћено лице, у којем случају, првостепени орган *ex lege* доноси закључак о одбацивању жалбе. У случају да је првостепени орган провјерио испуњеност формалних елемената жалбе, он је овлашћен да усвоји жалбу и да порески управни акт измијени у року од 30 дана од дана пријема жалбе, под условом да је ријеч о некој од законом прописаних ситуација (на примјер, другостепени орган оцијени да је жалба оправдана и да не треба спроводити ново утврђивање чињеница и друго).⁴² Жалба по правилу нема суспензивно дејство на порески управни акт, с тим што другостепени орган може одложити извршење оспореног пореског управног акта ако порески обвезник документује да би плаћањем пореза или споредних пореских давања прије коначности побијаног акта претрпио битну економску штету. Рок у коме другостепени порески орган мора одлучити о уложеној жалби је 60 дана.

Другостепени орган, након што установи да жалба није неблаговремена, недопуштена и изјављена од стране неовлашћеног лица, може жалбу одбити као неосновану, поништити порески управни акт у цјелости или дјелимично или измијенити односно преиначити порески управни акт. С тим у вези, ако другостепени порески орган утврди да је у првостепеном поступку учињена таква неправилност која оспорени порески управни акт чини ништавим, огласиће такав акт ништавим као и онај дио поступка који је спроведен последије те неправилности.⁴³

42 Види: *Ibid.*, члан 144.

43 *Ibid.*, члан 153. став 1.

Када порески управни акт стекне својство коначности (немогућност улагања редовног правног лијека – жалбе), против њега се може покренути управносудски поступак ако Законом о пореском поступку и пореској администрацији није другачије регулисано, с тим што поднијета тужба не одлаже извршење пореског управног акта. Такође, управни спор се може покренути и у случају када надлежни (другостепени) порески орган није у законском року одлучио по жалби пореског обвезника. У случају да је против пореског управног акта покренут управносудски поступак, порески орган против чијег је рјешења управни спор покренут може до окончања спора да поништи или измијени своје рјешење из разлога из којих би суд могао да поништи то рјешење, с тим што се поништавање или измјена пореског рјешења може извршити само ако се на тај начин отклања неправилност или незаконитост у поступку доношења рјешења и ако се тиме порески обвезник не доводи у неповољнији положај (правило о забрани *reformatio in peius*).⁴⁴

5. ВАЖНИЈЕ РАЗЛИКЕ У ПОРЕСКИМ ПОСТУПЦИМА РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ И РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

Порески поступци у Републици Српској и Републици Србији више-мање почивају на истим или сличним постулатима и пореским рјешењима. Таква сличност пореских поступака узрокована је како условљеношћу међусобне пословне, политичке, регионалне и економске сарадње, тако и сличношћу државног, политичког и правног уређења.

Међутим, постоји читав низ других фактора који, колико год да се законодавци Републике Српске и Републике Србије труде да приближе пореске системе сусједних држава један другом, утичу на постојање одређених (некада не тако великих и значајних) разлика, прије свега у пореским процесним нормама. У конкретном случају, те разлике се највише огледају у подробно уређеном пореском систему Републике Србије (са великим бројем процесних одредаба које до детаља уређују порески поступак) и пореском поступку Републике Српске који је знатно скромнији у погледу процесних одредаба и који, према институтима којима располаже, исказује потребу за системском дорадом у скоријем периоду.

Важније разлике у пореским поступцима Републике Српске и Републике Србије табеларно су приказане и то:

44 *Ibid.*, члан 154.

ВАЖНИЈЕ РАЗЛИКЕ У ПОРЕСКИМ ПОСТУПЦИМА	
РЕПУБЛИКА СРПСКА	РЕПУБЛИКА СРБИЈА
Назив и обим текста закона: Закон о пореском поступку. Конкретан закон има врло мали број одредаба организационог карактера, док уопште нема одредбе којима се регулишу кадровска питања. Закон броји 108 чланова (укључујући све измјене и допуне).	Назив и обим текста закона: Закон о пореском поступку и пореској администрацији. Конкретан закон је свеобухватан и броји 265 чланова. Садржи велики број организационих, кадровских и процесних одредаба (посебно је детаљно обрађен поступак по правним лијековима).
Не садржи процесна пореска начела, као ни начела принудне наплате.	Садржи шест пореских процесних начела (начело законитости, начело временског важења пореских прописа, начело омогућавања увида у чињенице, начело чувања службене тајне у пореском поступку, начело поступања у доброј вјери и начело фактицитета). Такође, дефинише начела о принудној наплати.
Не уређује садржину порескоправног односа.	Уређује и дефинише садржину порескоправног односа.
У почетним одредбама дефинише најважније институте и коришћене термине у закону.	Дефиниције најважнијих института и термина коришћених у закону нису груписане у један члан.
Познаје Одбор за пореска питања, као савјетодавно тијело Владе Републике Српске формирано за координацију и пружање стручне помоћи у вези са питањима од значаја за примјену пореских закона.	Не познаје посебно и самостално савјетодавно тијело за пружање стручне помоћи у примјени пореских закона.
Не разликује пореске акте и пореске управне акте.	Разликује пореске акте и пореске управне акте (рјешење и закључак).
Пореска управа није надлежна за одлучивање по жалбама на пореска рјешења и закључке (надлежна је само за првостепени порески поступак). Другостепени порески поступак проводи Министарство финансија.	Пореска управа је надлежна за провођење и првостепеног и другостепеног пореског поступка. Министарство финансија нема надлежност над провођењем пореског поступка.
Пореска управа, путем својих подручних центара, утврђује, наплаћује и контролише изворне јавне приходе, у име и за рачун јединица локалне самоуправе.	Надлежни органи јединица локалне самоуправе проводе првостепене пореске поступке за своје изворне јавне приходе с тим да одлуке по жалбама на њихова рјешења доноси Пореска управа.
Пореска управа није надлежна за област игара на срећу јер је то у надлежности Републичке управе за игре на срећу.	Пореска управа је преузела надлежност над облашћу игара на срећу и мјењачких послова.
Пореска управа је надлежна за провођење прекршајног поступка у области пореза (без обзира на то о којој врсти пореског прекршаја се ради).	Пореска управа је надлежна за покретање прекршајног поступка (за прекршаје који спадају надлежност прекршајних судова) и за провођење прекршајних поступака (за прекршаје који не спадају у директну надлежност прекршајних судова).
Закон не садржи одредбе о пореским кривичним дјелима.	Закон садржи четири пореска кривична дјела и то кривична дјела: „неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит“, „угрожавање наплате пореза и пореске контроле“, „недозвољен промет акцизних производа“ и „недозвољено складиштење робе“.

6. ЗАКЉУЧАК СА ПРИЈЕДЛОЗИМА ЗА ПОБОШЉАЊЕ ПОРЕСКОГ ПОСТУПКА РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ И РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

Порески поступак представља типичан примјер посебног управног поступка. У његовим процесним одредбама, било да је ријеч о пореском поступку у Републици Српској или Републици Србији, јасно се могу видјети институти општег управног поступка, али са свим њиховим специфичностима због којег су те процесне регуле груписане у систем посебног управног поступка. Значајно је напоменути да порески поступак, према свом обиму и садржини, представља један од најсвеобухватнијих посебних управних поступака чија примјена није ограничена на један или више материјалних пореских закона него на све материјалне законе из пореске области.

Користећи се упоредним методолошки приступом те анализирајући пореске поступке у Републици Српској и Републици Србији, може се закључити да је порески поступак у Републици Српској тек од 2011. године задобио већу пажњу законодавца, с тим што се на пољу системског увођења посебног управног поступка у пореској области није далеко одмакло. У том смислу, законодавац је на почетку закона, као и на више других мјеста у тексту закона, напоменуо да ће се, у случају да Законом о пореском поступку нешто није регулисано, примјењивати одредбе закона којим је регулисан општи управни поступак. Истина, то представља својеврстан вентил у случају да се у примјени овог пореског закона јаве ситуације које нису регулисане Законом о пореском поступку али то истовремено упућује на потребу његове системске допуне са циљем прилагођавања правила општег управног поступка специфичностима које носи порески систем и пореска политика.

Порески поступак у Републици Српској би требало да слиједи добар и истрајан пут којим се законодавац креће у Републици Србији, посебно када се има у виду свеобухватан Закон о пореском поступку и пореској администрацији, који нимало не заостаје за другим пореским процесним законима у земљама чланицама Европске уније. У том контексту, један од првих конкретних приједлога у вези са осавремењавањем пореског процесног закона у Републици Српској односио би се на увођење процесних начела у области пореског управног поступка (од посебног значаја би било увођење процесних начела при провођењу принудне наплате), детаљније регулисање поступка по правним лијековима (посебно у дијелу рада првостепеног органа по пријему жалбе и рада другостепеног органа када одлучује о жалби), преношење надлежности другостепеног пореског поступка са Министарства финансија на Пореску управу (Министарство финансија треба да остане само и искључиво надлежно за надзор над примјеном одредаба овог закона, а не и за било који облик унутрашње правне контроле Пореске управе), преношење дијела надлежности за провођење првостепеног пореског

поступка са Пореске управе на јединице локалне самоуправе, и то у области утврђивања, наплаћивања и контроле изворних јавних прихода општина и градова те успостављање јасне диференцијације између поресог акта уопште и пореског управног акта (посебно у дијелу правних посљедица пореског управног акта).

Порески поступак у Републици Србији, већ одавно има складан систем процесних управних регула, с тим што не треба стати са континуираном унутрашњом анализом сваког процесног института појединачно те по потреби вршити његове даље измјене и допуне са циљем стварања задовољства свих странака порескоправног односа. Можда, у том контексту, не би било наодмет интегрисати и нека специфична а успјешна пореска рјешења која постоје у пореском процесном закону Републике Српске (на пример, Одбор за пореска питања и друго).

*Robert Jović**

PARTICULAR ADMINISTRATIVE PROCEEDINGS IN TAXATION FIELD IN THE REPUBLIC OF SRPSKA AND THE REPUBLIC OF SERBIA

Summary

This article is about the concept and role of the tax procedure as particular administrative proceeding which paved its institutional way as direct result of the importance of the taxation field for functioning of the Republic of Srpska and the Republic of Serbia in its entirety, as well as for taxpayers under their tax jurisdiction. The author shall, through several topics, try to theoretically consider structural elements of the tax legal relation as well as the position and the role of the tax administrative relation as a formal side of tax obligation. In this regard, it will be argued about the constitutional obligation of the Republic of Srpska and the Republic of Serbia to, through process regulations in a form of law, pre-establish the systems of the procedure rules which will be used to resolve tax administrative matters. Also, the author will review the tax procedure in the Republic of Srpska and the Republic of Serbia in order to, using comparative methodological approach, perform qualitative analysis of the tax procedure solutions and their mutual comparison with the accent on identification of important differences in tax procedures of the Republic of Srpska and the Republic of Serbia as well as proposing particular solutions for improvement of the tax procedures in both taxation systems.

Key words: *Tax. Tax legal relation. Tax administrative proceeding. Overview of the tax proceeding. Differences in tax procedures solutions.*

* Robert Jović, PhD candidate, Faculty of Law University of Belgrade.