

ПОРЕСКИ ПОСТУПАК У НАШЕМ ПРАВУ¹

Апстракт

Порески поступак је најкомплекснији посебни управни поступак у нашем праву. Аутор у раду одређује појам пореског поступка, указује на неке његове специфичности и анализира однос општег управног поступка и пореског поступка. Предмет посебне ауторове пажње јесу начела пореског поступка у Србији и повезаност ових начела са начелима управног права које је дефинисао Европски суд правде. Тиме су, у европским оквирима, одређени стандарди за поступање државне управе земаља чланица Европске уније и елементи Европског управног простора. Део државне управе Србије коме је поверена функција опорезивања – Пореска управа се, по мишљењу аутора, мора у току текуће пореске реформе оспособити за потпуно поштовање принципа европске „квалитетне управе“ јер је то фундаментална претпоставка успешне примене хармонизованог националног пореског права са *acquis communautaire* у пореској области.

Кључне речи: порески поступак, Европски управни простор, Европски суд правде, Пореска управа

Увод

Порези су, у савременом друштву, верни пратиоци људских активности које манифестују економску моћ подобну за опорезивање од стране државе. Пореска обавеза обвезника се утврђује и наплаћује у пореском поступку. Правилно законско уређивање пореског поступка и доследна примена правила овог поступка утичу, у приличној мери, на степен остваривања планираних и жељених циљева опорезивања. Зато не чуди чињеница да је питање квалитета пореске процесне регулативе, већ низ година, подједнако важно питање пореске реформе у нашој земљи као и одабир облика пореза у пореском систему.

¹ Рад је резултат истраживања на пројекту „Пристап правосуђу – инструменти за имплементацију европских стандарда у правни систем Републике Србије“, бр. 149043Д, који финансира Министарство науке и заштите животне средине Републике Србије.

1. Појам пореског поступка

Порески поступак је посебни управни поступак који воде порески управни органи ради решавања пореске управне ствари.² Реч је о скупу строго формализованих процесних радњи обезбеђивања информација, правних чињеница и доказа у вези са доношењем пореских одлука у конкретним случајевима. У пореском поступку се утврђује да ли једно лице дугује нешто на име пореза и у случају потврдног одговора се одређује правни основ и новчани износ његове пореске обавезе. Општа правна дужност плаћања пореза се тиме индивидуализира с обзиром на околности појединачне животне ситуације.³

Правила пореског поступка уређују готово сва релевантна питања решавања (и извршења) у пореским стварима. Њих се морају придржавати, у свим фазама поступка,⁴ учесници пореског поступка – порески орган који води порески поступак и доноси одлуку у порескоправној ствари; порески обвезници (физичка и правна лица) која се појављују у својству странке у пореском поступку; друга лица која се, поред пореског обвезника, могу наћи у својству странке у пореском поступку (порески платац, порески посредник, остала физичка и правна лица која дугују какву радњу из порескоправног односа); остали учесници пореског поступка (различити заступници – представници странке, њени стручни помагачи, а такође и вештаци, тумачи итд.).

2 Пореска управна ствар представља правну ситуацију у пореској стварности коју порески орган треба да ауторитативно и непосредно правно уреди (на основу позитивних прописа) доношењем пореског управног акта – пореског решења. Она има следеће елементе: појединачна је правна ствар (појединачна ситуација) уређена пореским прописима на тај начин што је обвезнику утврђена обавеза плаћања пореза а пореском органу овлашћење за доношење пореског решења; по правилу се ради о неспорној правној ситуацији (за спорне ситуације надлежан је суд); пореска управна ствар је ствар од јавног интереса; предмет пореске управне ствари је из домена пореске управне области; у оквиру пореске управне области надлежни порески орган има овлашћење да, непосредно примењујући прописе, решава о правима, обавезама и интересима странака; порески орган је овлашћен да: потврђује или региструје чињенице; врши управни надзор и спроводи административно извршење. Вид. више: Марина Димитријевић, Порески поступак (магистарска теза), Универзитет у Нишу, Правни факултет, Ниш, 2002, стр. 29-31

3 Зоран Томић, Општи поглед на порески поступак у југословенском праву (посебно у СР Србији), Опорезивање и пореско право, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 1989, стр. 258

4 У пореском поступку се може разликовати пет сукцесивних фаза: покретање поступка; утврђивање чињеничног стања; доношење решења о утврђивању пореске обавезе; правна средства (остваривање правне заштите); извршење пореског решења.

Порески поступак одликује сучељавање два захтева, као одраза различитих интереса: првог захтева - којим се тежи што брже, јефтиније и целисходније утврдити и наплатити износ пореза неопходан за финансирање јавне потрошње и другог захтева - који се огледа у потреби да се економска снага пореског обвезника објективно утврди и оптерети онолико колико је то пореским нормама прописано.⁵ У пореском поступку је важно постићи својеврсни компромис који, путем правила пореског поступка, адекватно уважава оба захтева. Правила пореског поступка, стога, треба прилагодити потреби перманентног обезбеђивања средстава држави уз истовремено уважавање начела законитости и одређености пореза, угодности њиховог плаћања и јефтиноће убирања пореза.

Порески поступак је сложен поступак који изазива бројна дејства – фискална, економска, социјално-психолошка. Правила пореског поступка треба да обезбеде да порески поступак буде примерен врсти пореза, односно категорији пореског обвезника. Неправилна примена или непримена правила овог поступка и неиспуњавање дужности пореских органа да истинито, правично и ефикасно утврде чињенице значајне за утврђивање пореза резултирају стварањем разлика у економској снази обвезника које нису резултат рада и способности већ привилегованог пореског третмана једних (неправда у смислу неједнаког третмана) и дискриминације других пореских обвезника.

Када пореска администрација приступа разрезу, контроли и наплати пореза (порески поступак) настаје „најдраматичнији“ моменат реализације пореске политике. Правилима пореског поступка треба створити претпоставке да порески поступак буде ефикасан и објективан (утврђивање стварног стања ствари) а да се, притом, у што мањој мери задире у приватну сферу обвезника. Пореском обвезнику се зато признају одређене процесне гаранције, како би у пореском поступку могао да заштити своја права и правне интересе, док се пореским органима дају овлашћења за предузимање радњи и мера у поступку а ради реализовања пореског потраживања државе.

2. Осврт на однос општег управног поступка и пореског поступка

Управни поступак чине процедурална правила која се примењују у вези са доношењем одлука у управним стварима. Он представља поступак решавања у управним стварима с обзиром да одлука у управним стварима

⁵ Упореди: Божидар Раичевић, Бранкица Гагић, Утврђивање и наплата јавних прихода, Виша пословна школа, Београд, 1997, стр. 19

има карактер решавања у управним стварима. Према ситуацијама у којима се примењује, разликује се општи и посебни управни поступак. Док општи управни поступак ⁶ подразумева општа јединствена правила поступка, посебни управни поступак подразумева посебна правила поступка у процесу доношења управних аката. Општа управнопроцесна правила имају карактер заједничких правила и у својој укупности формирају правни режим општег управног поступка у датом друштвеном систему. Посебна управнопроцесна правила су одраз особености одређених управних области које диктирају извесне специфичности у поступању посебних органа управе приликом примењивања прописа и постизања ефикаснијег рада у тим областима. Разликовање општег од посебних управних поступака последица је околности постојања општих, али и посебних управних ситуација ради чијег уређивања се доносе управни акти. ⁷

Када ће постојати општа, а када посебна управна ситуација, односно када ће се примењивати општи а када посебни управни поступак зависи од законодавства конкретне земље. То значи да ће посебна ситуација постојати ако је неким посебним законом она као таква утврђена. Према традиционалном принципу римског права да постојање посебних закона искључује примену општег закона (*lex specialis derogat lege generali*), у случају када постоје два закона у истој ствари, прво ће се примењивати онај који ту ситуацију – ствар регулише на посебан начин, па тек онда онај који ту ствар регулише на општи начин. С друге стране, у стварима у којима није дошло до примене посебног закона, примењиваће се општи закон као допунски (тзв. супсидијерна примена општег закона). Однос између посебног и општег управног поступка је такав да постојање правила посебног управног поступка искључује примену правила општег управног поступка, док ће се у оним ситуацијама у којима правила посебног поступка нису искључила примену општег, примењивати правила општег поступка, као допунска. ⁸

6 Општи управни поступак је правни пут доношења, управне контроле и управног извршења управноправних аката. Он садржи правна правила којих треба да се придржава надлежни орган када уређује општи управноправни однос. То је правни однос у коме се решава о правима, обавезама и правним интересима странке у појединим управним стварима.

7 Вид. више: Стеван Лиљић, *Посебно управно право*, Београд, 1998

8 Бранислав Татић, *Општи и посебни управни поступак*, Актуелна питања југословенског својинског, радног и управног законодавства (зборник радова са саветовања у Будви), Београд, 1997, стр. 217-228

Посебни управни поступак, односно закон којим је регулисана одређена управна материја и правила поступка из тог закона примењују се само у поступку за решавање управне ствари из те материје. Из овога произилази да је основна карактеристика сваког посебног управног поступка у томе да је он строго везан за одређену управну област.

Порескоправни однос представља посебну врсту управноправног односа који има извесне одлике општег управног односа, али и значајне разлике које га чине посебним према том односу.⁹ Управо због те чињенице, порескоправни односи се не могу у потпуности уредити уз примену правила општег управног поступка. Правила посебног пореског поступка треба да омогуће уређивање пореског односа у оном делу који тај однос чини посебним у односу на општи управноправни однос, јер се правила општег управног поступка за поступање у пореској, као посебној управној материји, могу показати као недовољна или као неприкладна, односно неодговарајућа и нецелисходна за поједина питања или радње у тој материји.¹⁰

Интенција прописивања пореског и других посебних управних поступака почива на принципу по којем је одступање од норми општег управног поступка нужно због специфичности у појединим управним материјама. Наведено је додатна потврда да порески поступак није исто што и општи управни поступак, али и потврда да се у пореском поступку примењују и неке одредбе општег управног поступка.¹¹

Уређујући поступак решавања у управним стварима уопште (па и у пореским управним стварима) законодавац мора константно да има у виду две основне идеје: прву, која се састоји у процесном обезбеђењу да се дође до законите одлуке у конкретном случају, при чему би требало да се утврде обавезе, прецизирају и заштите права и правни интереси учесника поступка; другу, која се тиче потребе за економичношћу и ефикасношћу поступка. Процесним радњама треба да буде што потпуније и што брже остварен онај циљ који се при покретању поступка имао у виду, уз

9 Практични циљ порескоправног односа – да се држави обезбеди довољно прихода неопходних за остваривање њених уставних функција – постиже се посредством новчане облигације (обавезе плаћања пореза). Овај имовински (материјални) елемент посебно одликује порески однос иако он, као однос јавне (пореске) власти и пореских обвезника, има и формалну (управну) компоненту.

10 Хакија Козарчанин, Младен Косовац, Приручник о посебним управним поступцима, Правно-економски центар, Београд, 1979, стр. 17

11 Васил Гривчев, Финансије и финансијско право СФРЈ (посебни део), Информатор, Загреб, 1982, стр. 463

максималне уштеде у времену и средствима за све субјекте у поступку. Правила поступка треба да спрече произвољност и самовољу органа који примењују материјалноправне прописе на конкретне случајеве, јер би то могло довести до неправилне примене материјалноправних прописа.

Ако посматрамо правила која се примењују у пореском поступку, моћи ћемо да разликујемо две групе правила: правила пореског поступка – нова правила која општи управни поступак не познаје (ова правила су другачија, одступајућа од истоврсних правила општег управног поступка)¹² и правила општег управног поступка (која се супсидијерно - допунски примењују у пореском поступку).

Посебност и важност пореске материје је управо условила мноштво одредби процесног карактера које налазимо у Закону о пореском поступку и пореској администрацији (ЗППА),¹³ али и у материјалним пореским законима. Тако у оквиру правила пореског поступка разликујемо општа правила пореског поступка, која се односе на све облике пореза и посебна правила поступка, која одражавају особеност (специфичност) утврђивања и наплате појединих пореских облика. Оваква правна регулатива чини порески поступак најразвијенијим и најкомплекснијим посебним управним поступком у нашем праву.

Општа правила пореског поступка показују могућу структуру пореског поступка и могу се поделити на три дела: први део – који се тиче начела пореског поступка; други део – који се односи на субјекте пореског поступка (пореска администрација Србије – Пореска управа, порески обвезници и други порески дужници, остали учесници у пореском поступку) и трећи део – који регулише ток (радње субјеката) пореског поступка.

Начела пореског поступка у Србији и њихова усаглашеност са начелима управног права које је дефинисао Европски суд правде, постављајући тако стандарде за поступање државне управе (тимае и Пореске управе, као њеног дела) земаља чланица Европске уније (ЕУ), биће предмет посебне пажње у наставку рада. Усклађивање нашег националног пореског права са европском правном тековином у области

12 Треба нагласити да одредбе закона којима се, због специфичне природе управних ствари у појединим управним областима, прописују неопходна одступања од правила општег управног поступка морају бити у сагласности са основним начелима општег управног поступка.

13 Закон о пореском поступку и пореској администрацији (ЗППА), Сл. гласник РС, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 63/06

пореза не доноси пуно користи уколико нису обезбеђене претпоставке за његову потпуну примену. Управо зато изградња одговарајућих управних капацитета све више добија на значају и постаје изузетно важан услов за чланство у ЕУ, коме и Србија тежи.

3. Начела пореског поступка у Србији – адекватан одговор европским захтевима?

Начела пореског поступка су најопштија правна правила у чијим границама се овај поступак води. Она су израз одређених правно-политичких и процесно-техничких захтева којима треба обезбедити квалитетан рад пореских органа при разрезу, контроли и наплати пореза. Начела пореског поступка су оријентација за правилно примењивање свих осталих одредби закона који регулишу порески поступак. Уважавање начела пореског поступка је претпоставка правилног и законитог решавања конкретне пореске управне ствари.

Порески поступак у Србији почива на поштовању начела пореског поступка, али и начела општег управног поступка јер се ова начела међусобно не искључују. То су следећа начела: ¹⁴ начело законитости, начело временског важења пореских прописа, начело омогућавања увида у чињенице, начело чувања службене тајне у пореском поступку, начело поступања у доброј вери, начело фактицитета, начело заштите права грађана и заштите јавног интереса, начело ефикасности, начело саслушања странке, начело оцене доказа, начело самосталности у решавању, начело двостепености у решавању (право на жалбу), ¹⁵ начело правноснажности

14 Видети: ЗПППА, чл. 4-9; Закон о општем управном поступку (ЗУП), Сл. лист СРЈ, бр. 33/97, 31/01, чл. 6-16; Поред општих начела пореског поступка, ЗПППА (чл. 81) прописује и посебна начела која важе за порески извршни поступак – поступак принудне наплате пореза: начело економичности поступка, начело да се неисплатив поступак принудне наплате неће ни покретати, начело да се принудна наплата не врши из оног предмета принудне наплате где су трошкови већи од његове вредности, начело да се принудна наплата врши у оној мери у којој покрива трошкове принудне наплате и порески дуг.

15 Жалба је редовно правно средство у пореском поступку чијим изјављивањем порески обвезник тражи правну заштиту. Изјављивањем жалбе, порески обвезник оспорава постојање пореског дуга у начелу и у појединостима. Жалба у пореском поступку нема суспензивно дејство како се не би угрозио прилив пореских прихода и интерес државе у области финансирања јавних потреба. Пореско решење постаје извршно када је достављено пореском обвезнику и када истекне у решењу одређен парични рок. Изузетно, жалба може имати суспензивно дејство ако порески обвезник документује да би плаћањем пореза или споредних пореских давања, пре коначности побијаног акта, претрпео битну економску штету. Процедура по којој Пореска управа може одложити плаћање доспелог пореског дуга предвиђена је чл. 73 и чл. 74 ЗПППА. Ове одредбе прописују критеријуме

решења, начело економичности поступка, начело пружања помоћи странци, начело о праву употребе језика и писма. Начело законитости је доминантно начело пореског поступка. Друга начела пореског поступка су у функцији начела законитости, као темеља владавине права и правне сигурности.

Правни значај свих наведених начела изражава се у обавези српске пореске администрације – посебног дела државне управе (Пореске управе) да, у пореском поступку, при примени материјалних пореских закона и других прописа донетих на основу овлашћења из закона на конкретне случајеве, поступа у складу са тим начелима (у њиховим границама).

Материја државне управе је, у оквиру ЕУ, материја националног законодавства. Не постоји формално европско право у сфери државне управе јер она спада под принцип супсидијарности. Питање заједничког управног права за све суверене државе, интегрисане у ЕУ, је предмет дебате неједнаког интензитета од настанка Европске заједнице. Упркос томе, временом је постигнута одређена сагласност у погледу тога која начела (принципе) поступања државне управе земаља чланица ЕУ треба да уважавају, без обзира што их карактерише постојање различитих правних традиција и система владавине. Та начела су дефинисана и редефинисана кроз праксу националних судова, а потом и кроз праксу Европског суда правде. Данас су заједничка државним управама земаља чланица ЕУ, чине елементе Европског управног простора (ЕУП) и начела која земље заинтересоване за чланство у ЕУ треба да поштују, настојећи да изграде управну способност потребну за чланство у европским интеграцијама.¹⁶ ЕУП иначе представља релативно усклађен скуп начела и минималних стандарда којима се одређује организација, делатност и функционисање органа државне управе на основама *acquis communautaire*.¹⁷ Истовремено је еволуирајући процес уједначавања управних правних поредака и управне праксе земаља чланица ЕУ, који се одвија под утицајем неколико чинилаца: економских интереса појединаца и предузећа, редовних и континуираних контаката званичника земаља чланица ЕУ и, на крају, посебно важне праксе Европског суда правде.

под којима се одлагање плаћања пореза може одобрити, гаранције које порески обвезник мора пружити да би му било одобрено и поступак у којем се доноси одлука о одлагању.

16 Вид. више: *Preparing Public Administration for the European Administrative Space*, SIGMA paper No 23, OECD, 1998

17 Видети: Драгољуб Карван, *Европски управни простор, реформа и образовање државне управе*, Правни живот, бр. 9/2004

ИЗГРАДЊА ПРАВНОГ СИСТЕМА РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

Европски суд правде, у области права Европске заједнице, стално дефинише начела управног права, позивањем на општа правна начела управног права, која су заједничка за земље чланице ЕУ. Одлуке овог суда доприносе разматрању и развоју управних начела општег карактера, иако се они износе од случаја до случаја. Пракса суда је, заправо, главни извор општег (несекторског) управног права у Унији.¹⁸

Нарочито важна начела, изнета у пракси Европског суда правде, која све земље чланице ЕУ морају да уважавају у примени европског права на својој територији (националног права које је усаглашено са европским правом) су начела: законитости у управи, пропорционалности, правне сигурности, заштите оправданих очекивања, недискриминације, права на саслушање странке у поступку доношења одлука, приступа суду од стране појединаца под једнаким условима, вануговорне одговорности државне управе.¹⁹ Наведена начела управног права, заједничка за земље чланице ЕУ, могу се систематизовати и у одређене групе: поузданост и предвидивост (правна сигурност), отвореност и транспарентност, одговорност, ефикасност и делотворност (ефективност). Остала начела се могу извести у оквиру ових група начела.²⁰

Набројана начела управног права, која уважавају државне управе земаља чланица ЕУ, служе као стандарди у односу на које се мери поузданост државне управе, степен одговорности државних службеника и управних органа, ваљаност управних поступака и квалитет донетих одлука у тим поступцима. Ако упоредимо начела европске квалитетне управе са начелима којих се наша Пореска управа треба придржавати у пореском поступку не да се уочити велика разлика. Ова начела су, додуше, под другим називима и у нешто другачијем облику присутна у српском управном праву, и то посебно у законима који регулишу порески поступак и општи управни поступак.

Битно је, у тренутним околностима, више радити на стварању претпоставки за потпуно поштовање формално-прокламованих начела пореског поступка. То одређује, сада и убудуће, успешност реализације правног система Србије, у делу пореског права, што у контексту њеног стремљења да постане део ЕУ, има свој значај.

18 Неки теоретичари ову појаву називају европеизација управног права.

19 Видети: J. Schwarze, *European Administrative Law*, 1997, p. 43

20 Видети: *Sustainable Institutions for European Union Membership*, SIGMA paper No 26, OECD, 1998, p. 10; *European Principles for Public Administration*, SIGMA paper No 27, OECD, 1999

Закључак

Поштовање процесних одредби у току пореског поступка, и тиме свих начела пореског поступка, утиче на његово правилно и законито вођење и окончање. Процесно (формално) пореско право представља средство или „алат“ за примену материјалног пореског права. Стога га порески службеници морају добро познавати како би порески поступак био, из свих аспеката посматрано, вођен у складу са законом. Имајући у виду сложеност овог поступка у нашем праву то, мора се признати, није нимало лак задатак. Међутим, он јесте важан с обзиром да значи остварење законитости, као начела пореског поступка и уставног начела.

Реформа пореског поступка у Србији је отпочела усвајањем Закона о пореском поступку и пореској администрацији новембра 2002. године. Закон доноси бројне новине у свакој од фаза пореског поступка. Јачање капацитета пореске администрације за потпуну примену позитивних пореских процесних норми и начела пореског поступка добра је полазна основа, у пореској процесној области, за придруживање земље савременим европским токовима. Пореска управа Србије би тиме, не само формално већ и стварно, уважавала и унапређивала вредности државне управе које развијена Европа признаје и потенцира.

Marina Dimitrijević, LL.D
Teaching Assistant,
Faculty of Law, University of Niš

TAX PROCEDURE IN SERBIAN LEGISLATION

Summary

Tax procedure is a special administrative procedure which is administered by the tax authorities for the purpose of solving administrative taxation matters. The rules of procedure applied in adjudicating taxation matters may be divided into two groups: general rules of taxation procedure, pertaining to all forms of taxation, and special rules of taxation procedure, concerning specific forms of levying and collecting taxes. These rules point to the complexity and the importance of the taxation subject matter in the present circumstances, and make the taxation procedure the most developed special administrative procedure in the Serbian legislation. As they regulate the activities of all participants in taxation, these rules of taxation procedure have a substantial impact on the efficient implementation of the taxation system.

Taxation procedure in the Republic of Serbia rests on the observance of the principles prescribed in the Taxation Procedure and Tax Administration Act (*lex specialis derogate lege generali*) and other principles of the general administrative procedure, as these principles are not mutually exclusive. After a general consideration of the taxation procedure, the author of this paper correlates the principles of taxation procedure to the administrative law principles as defined by the European Court of Justice, which set standards for the activity of state authorities of the EU-member counties and constitute the elements of the European Administrative Space.

As our country is a candidate for joining the European integrations, our positive taxation law is in the process of harmonization with the European Union taxation law. The observance of the European Administrative Space principles pertaining to tax administration procedure by the tax administration of the Republic of Serbia points to the capacity of the Serbian tax administration to fully implement the national tax law which has been harmonized with *acquis communautaire* in the field of taxation.

The administrative aptitude to undertake the obligations arising from the EU membership has become, in general as well as in the field of taxation, an important criterion for the accession into the EU membership. The importance of having relevant administrative capacities has been clearly emphasized today, more than ever, as a condition for the EU membership.

Key words: taxation procedure, the European Administrative Space, the European Court of Justice, tax administration