Љубодраг Пљакић
судија Врховног суда Србије

Одлагање плаћања пореског дуга – повластица или терет за пореског дужника?

Резиме

Законом о пореском поступку и пореској администрацији на потпуно нови начин се постављају принципи пореске политике, уз уважавање личности пореског обвезника, не умањујући значај фискалне функције државе.

Одлагање плаћања пореског дуга је бенефиција за пореског обвезника која му омогућава да полагањем квалитетног средства обезбеђења одложи плаћање доспеле пореске обавезе. При томе, орган није овлашћен да од обвезника тражи полагање одређеног средства обезбеђења, али је на основу дискреционог овлашћења дужан да цени његов квалитет.

Кључне речи*: порески обвезник, одлагање пореског дуга, дискреционо овлашћење органа.*

О новом Закону

Закон о пореском поступку и пореској администрацији[1)] (у даљем тексту: Закон), ступио је на снагу 04.12.2002. године, а у примени је од 01.01.2003. године, изузев одредби члана 3. и 9. које се примењују од дана ступања на снагу. Спада у ред посебних процесних закона чија примена има предност у односу на Закон о оп-

1. "Службени гласник РС" 80/02...55/04.

штем управном поступку који дакле, има супсидијарни значај, што је предвиђено и одредбом члана 3. став 2. Закона. Законом се уређују поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода на које се Закон примењује, права и обавезе пореских обвезника, регистрација пореских обвезника и пореска кривична дела и прекршаји. Законом се такође, образује Пореска управа као орган управе у саставу Министарства финансија и економије уз уређене надлежности и организације на који начин је функција државе на фискалном плану заокружена у једном органу.

Закон у целини представља битну новину и значајан раскид са решењима из процесних закона важећих у протеклих педесетак година. Њихова сиротињска филозофија заснована на неписаном начелу "данас треба добро обедовати, а сутра ћемо већ видети", била је преточена у праксу по којој је порез требало наплатити по сваку цену, одмах и у целини. О економској снази пореског обвезника, о његовом статусу и у наредним годинама, није се много водило рачуна. Овакав однос државе према својим грађанима као пореским обвезницима створио је чувену изреку српског сељака према којој је најтеже када у пореском поступку "од човека постанете странка". Говорећи речником привредника вечито је била занемарена развојна функција пореза према којој су порески обвезници мерама фискалне политике, између осталих и одговарајућим бенефицијама, требали да буду стимулисани да улажу у проширење сопствене делатности. Чини се да по својим решењима, овај Закон као процесни, обезбеђује ту функцију. Међутим, сам за себе је нејак. Тек потпунијим решењима и у материјалним пореским законима развојна фискална функција би била заокружена.

Значајне новине

Посебну новину Закона, већ при летимичном погледу, представљају начела пореског поступка представљена кроз шест начела. Сваки процесни закон који на почетку садржи основна начела представља озбиљан закон. Зашто? Због тога што она представљају пропусницу за улазак у закон, без које се не може. Кад год смо у дилеми како да протумачимо поједину одредбу Закона треба да се вратимо на начела и решење ће се наћи. Без намере прављена градације начела, али из разлога о којима смо говорили, пада у очи начело из члана 8. Закона – начело поступања у доброј вери. Оно обавезује стране у пореском поступку (дакле, не странке, већ и порески орган) да у пореском поступку поступају у доброј вери, а да се учесталост и трајање пореске контроле ограничавају на нужну меру. На овај начин се један важан принцип из уговорног права уноси у фискални однос државе и грађанина, што треба да га охрабри и ослободи страха од сопствене државе. Ово начело разбија тезу одомаћену код грађана да су они потребни држави само да би плаћали порез и у случају рата.

Положај пореског обвезника је конкретизован кроз одредбе члана 24. и 25. које говоре о њиховим правима и обавезама. До које мере је положај пореских обвезника био унижаван у примени ранијих пореских закона говори и уношење у

права пореског обвезника захтева "да се Пореска управа и њени службеници опходе према њему са поштовањем и уважавањем". Такође, и да "на прописан начин користи пореске олакшице", које су и основа овог реферата. Са друге стране, у обавезама пореског обвезника уочава се значајна новина према којој је обавезан да "буде присутан током пореске контроле". Сматрамо да је решење добро и у складу са начелима Закона, јер уколико би се присуство пореској контроли свело само на право странке, она би могла да се својим правом не користи, што би компликовало и одуговлачило сам поступак.

Услови за одлагање пореског дуга

Закон у одредбама члана 73. и 74. предвиђа услове за одлагање пореског дуга. Одредбе су врло јасно и прецизно написане да, чини се, са логично-граматичког тумачења не остављају могућност за различито виђење њихове суштине. У неким другим законским решењима наведене одредбе би биле обрађене у више чланова. Мислимо да би то било лошије решење јер би се кроз анализу више чланова, због прекида континуитета, изгубио њихов основни смисао. Али, пре њихове анализе морамо да имамо у виду једну одлучну чињеницу која, ако се изгуби из вида, може да доведе и до погрешног тумачења одредби о одлагању пореског дуга. Због тога та одлучна чињеница представља идеју водиљу читавог овог реферета.

Примена цитиране две одредбе у пракси поразуамева да се ради о пореском дужнику кога очекује поступак принудне наплате. Закон у члану 77. став 5. предвиђа да "Пореска управа неће донети решење о принудној наплати пореза ако је захтев за одлагање плаћања пореза из члана 73. овог Закона поднет у року из члана 71. став 1. овог Закона, док се не одлучи по том захтеву". Дакле, у року од 10 дана од пријема опомене за плаћање дуга, порески дужник може поднети захтев за одлагање плаћања пореског дуга. Ако таквог захтева нема, покреће се поступак принудне наплате уз могућност да се наплата изврши на свим дозвољеним предметима принудне наплате из члана 84. Закона. Стога, захтев за одлагање пореског дуга може једино да буде схваћен као повластица – бенефиција пореског дужника у чијем одсуству дужнику над главом виси поступак принудне наплате из свих законом дозвољених предмета.

Испуњеност услова и карактер одлучивања

Закон у члану 73. предвиђа да "Пореска управа може на захтев пореског обвезника, у целости или делимично, одложити плаћање пореског дуга, под условом да плаћање пореског дуга на дан доспелости:

1) За пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење;

2) Наноси битну економску штету пореском обвезнику;

Услове из става 1. овог члана ближе уређује Влада."

Влада је у складу са овлашћењем из Закона донела Уредбу о ближим условима за одлагање плаћања пореског дуга .[2)]

Анализом цитиране одредбе је јасно да Пореска управа, одлучујући по поднетом захтеву, доноси дискрециони управни акт. Доношење оваквог акта је израз начела законитости из члана 5. Закона о општем управном поступку, што значи да је његово доношење условљено овлашћењем из закона (какво у овом случају постоји), али мора да буде "и у складу са циљем у коме је овлашћење дато".

Шта би у примени цитиране одредбе био циљ?

Њега свакако не треба тражити на страни пореског органа, који поседује извршно решење, а поступак не води ради непосредне принудне наплате, него по захтеву странке да би се принудна наплата одложила под законом предвиђеним условима. У њима се налази циљ могућег одлагања уз поднети захтев странке. И ту је, чини се, основно неслагање праксе пореских органа и управно-судске праксе из кога проистичу решења која суд као незаконита поништава у управном спору.

Даље одредбе члана 73. Закона само објашњавају његову примену: захтев обвезника мора да буде писмен и образложен и мора постојати образложени предлог руководиоца организационе јединице. Могуће је одобравање једног одлагања или на рате, али најдуже до 12 месеци, а образложење одлуке мора да садржи образложене разлоге због којих се одлагање одобрава. Образложење решења које је у корист странке, у принципу, у управном поступку не мора да садржи детаљне разлоге, али је у овом случају држава хтела да се обезбеди од могућих несавесних руководиоца и одлагања плаћања дуга и онда када странка не испуњава услове. Одлагање се врши потписивањем споразума или решењем Пореске управе.

Обезбеђење наплате пореског дуга

Правилно разумевање суштине одредбе члана 73. Закона и правне природе аката донетих у њеној примени, услов су за правилну примену одредбе члана 74. Закона која говори о средствима обезбеђења пореског дуга. У ставу 1. ове одредбе је предвиђено "давање средстава обезбеђења наплате која не могу бити мања од висине пореског дуга чије се плаћање одлаже".

"Како је у проведеном поступку утврђено да тужилац уз свој захтев није доставио никаква средства обезбеђења наплате, а из изјаве дате на записник код првостепеног органа о саслушању странке произлази да није у могућности да обезбеди квалитетно средство обезбеђења одлагања плаћања пореског дуга, Врховни суд налази да је правилно поступио првостепени орган када је поднети захтев одбацио." [3)]

"Како је у конкретном случају тужиоцу остављен рок од 5 дана да пружи доказе о испуњавању услова предвиђених чланом 73. и 74. наведеног Закона, а није

2. "Службени гласник РС" бр. 53/03 и 61/04.
3. Пресуда Врховног суда Србије, У. 4149/04 од 20.1.2005. године.

поступио по налогу и није пружио доказе у остављеном року, то је правилно од стране управних органа његов захтев одбачен као непотпун.[4)]

У ставу 2. истог члана су предвиђена средства обезбеђења наплате и то хипотека на непокретности пореског обвезника, залога на покретним стварима пореског обвезника, неопозива банкарска гаранција, јемство другог лица које је власник имовине чија вредност не може бити мања од 150% висине пореског дуга чија се наплата обезбеђује и трасирана меница, акцептирана од стране два жиранта, из чијих се зарада, на којима се установљања административна забрана, порески дуг може наплатити. Следећим ставом је дозвољена могућност пореском обвезнику да обезбеђење може да пружи и у мери коју му допушта његова финансијска ситуација.

У вези примене средстава обезбеђења у пракси је постављено неколико питања: да ли су средства обезбеђења само набројана или су поређана по редоследу који обавезује пореског дужника; да ли порески орган, независно од понуђеног средства обезбеђења, може да тражи пружање одређеног средства обезбеђења; да ли орган и под којим условима може да одбије понуђено средство обезбеђења?

Логичким тумачењем цитираног става закључује се да је законодавац само набројао средства обезбеђења која порески обвезник може да користи уз поднети захтев за одлагање пореског дуга и да ниједном није дао предност.

"Одредбом члана 74. став 2. Закона о пореском поступку и пореској администрацији није дата предност било којем средству обезбеђења у односу на друга."[5)]

Орган може да одбије захтев за одлагање пореског дуга јер одлучује на основу дискреционог овлашћења али, имајући у виду напред речено о овој врсти одлучивања, мора да у том правцу да разлоге чија се законитост може ценити у управном спору.

"У првостепеном поступку је правилно утврђено да је почетна грађевинска вредност понуђеног средства обезбеђења наплате пореског дуга – хипотека на непокретности, процењена у знатно нижем износу од висине пореског дуга, па не може бити прихваћено као одговарајуће средство обезбеђења, а тужилац није понудио неко друго средство од прописаних из члана 74. став 2. наведеног Закона."[6)]

На питање да ли орган може да промени већ усвојено средство обезбеђења, поготову ако се ради о озбиљном средству - хипотеци на непокретности која се уписује у јавне књиге, одговор би био да не може, а уколико то ипак, уради мора да да озбиљне разлоге у правцу донете одлуке.

"Првостепени орган је прихватио ово средство обезбеђења и по његовом захтеву је извршен упис хипотеке на непокретностима предложеним у наведеном ЗК. УЛ. Уписом хипотеке на непокретности стекли су се услови, по оцени Врховног суда Србије, за одлагање плаћања пореског дуга, у смислу члана 73. у вези члана 74. Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Стога су нејасни и не-

4. Пресуда Врховног суда Србије, У. 1280/04 од 17.11.2004. године.
5. Пресуда Врховног суда Србије, У. 5/05 од 06.07.2005. године.
6. Пресуда Врховног суда Србије, У. 4116/04 од 08.06.2004. године.

прихватљиви разлози пореских органа изнети у оспореном и првостепеном решењу којима се образлаже зашто су се, после овако окончаног поступка, определили да од тужиоца траже друго средство обезбеђења прелазећи преко чињенице да је орган већ одлучио о захтеву странке и спровео упис хипотеке на непокретности. Разлози које су порески органи навели у вези налога тужиоцу да достави неопозиву банкарску гаранцију као средство обезбеђења, нису поткрепљени одговарајућим чињеницама и из њих се не може утврдити зашто већ понуђено и прихваћено средство није довољно квалитетно."[7)]

Често помињано питање у примени цитираних одредби је: да ли је порески орган овлашћен да тражи одређено средство обезбеђења уместо већ понуђеног? Поновићемо да је орган овлашћен да не прихвати понуђено средство обезбеђења уз навођење разлога, али није овлашћен да од пореског обвезника тражи одређено средство обезбеђења. Зашто? Постоје два озбиљна разлога у том правцу.

Први је, у чињеници да се ради о законом утврђеној повластици на страни пореског обвезника који је може користити по утврђеној процедури и уз пружање одговарајућих доказа. Други разлог логично произлази из првог: овде се не ради о терету на страни обвезника, законом није установљен избор на страни државног органа јер он у сваком моменту може да, неприхватањем одлагања пореског дуга, покрене поступак принудне наплате. Одлучивањем по захтеву странке за одлагање пореског дуга орган не може доћи у повољнију ситуацију да условљавањем на пример, непозиве банкарске гаранције, на ефикаснији начин изврши наплату него што би то урадио у редовном поступку принудне наплате. Уосталом, чак и код уваженог захтева странке у случају да се странка не придржава рокова из споразума или решења о одлагању пореза, Пореска управа може по службеној дужности поништити споразум (правилније би било рећи раскине споразум) или укине решење и доспели, а неплаћени дуг, уз вођење рачуна о ефикасности наплате, наплати из средстава обезбеђења и у поступку принудне наплате.

"При томе није дата предност било којем средству обезбеђења, наведеног у одредби члана 74. став 2. Закона у односу на друга, већ су сва средства равноправна, нити је законом овлашћен порески орган да приликом одлучивања о захтеву за одлагање пореског дуга врши избор средстава према сопственом нахођењу, тако што ће једно средство обезбеђења одбити да прихвати захтевајући од пореског обвезника да достави одређено средство обезбеђења. Стога није јасно зашто понуђено средство обезбеђења хипотека на непокретности, залога на покретним стварима и делимично обезбеђење банкарском гаранцијом нису прихваћене од стране пореског органа, нити на основу чега је порески орган тражио од тужиоца да достави банкарску гаранцију као искључиво средство обезбеђења."[8)]

Нису прихватљиви ставови Пореске управе према којима се ситуација код одлагања пореског дуга упоређује са учесницима у облигационом односу па да и порески орган може да условљава одлагање подношењем одређеног средства обез-

7. Пресуда Врховног суда Србије, У. 204/04 од 20.01.2005. године.
8. Пресуда Врховног суда Србије У. 3791/03 од 26. маја 2004. године.

беђења. Ово са разлога, што код одлагања пореског дуга порески орган већ има извршни наслог и налази се у поступку пореске опомене за плаћање дуга после које долази принудна наплата на свим законом дозвољеним средствима, а уз то, Закон је дао могућност обвезнику да под одређеним условима, које порески орган неће наметати, већ ће их ценити, може да одложи порески дуг.

Из свега реченог намећу се следећи

Закључци

1. Закон о пореском поступку и пореској администрацији је заиста значајан процесни закон у пореској материји који на озбиљан начин уважава личност пореског обвезника не умањујући значај фискалне функције државе.

2. Одлагање плаћања пореског дуга је бенефиција за пореског обвезника, а не нови терет. Стога порески орган, одлучујући према дискреционом овлашћењу, по захтеву странке за одлагање пореског дуга мора, да води рачуна о циљу због кога му је такво овлашћење дато.

3. Порески обвезник је слободан у избору да понуди као средство обезбеђења једно од Законом предвиђених, а порески орган има обавезу да да образложене разлоге због којих захтев странке уважава или одбија.

4. Порески орган није овлашћен да од странке захтева одређено средство обезбеђења због тога што му, за случај неприхватања понуђених средстава обезбеђења, стоји на располагању редован поступак принудне наплате пореског дуга.

Ljubodrag Pljakić
Republic of Serbia Supreme Court Judge, Belgrade

TAX DEBT PAYMENT POSTPONEMENT - TAX DEBTOR PRIVILEGE OR BURDEN?

Pursuant to the Law on Tax Procedure and Tax Administration, the tax politics principles are established in a completely new way, by taking a taxpayer into consideration, and not reducing the country's fiscal function importance.

Tax debt payment postponement is a benefit for the taxpayer and it enables him to postpone the due tax obligations by high-grade provision means depositing. Besides, the body is not authorized to require from the taxpayer the certain provision means depositing, but is, according to the discretionary authorization, obliged to value his high-grade.

***Key words**: taxpayer, tax debt postponement, body discretionary authorization.*