

---

# ПОРЕСКО ПРАВО

---

Др Зоран Р. ТОМИЋ  
редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду

## ПОГЛЕД НА ОПШТИ ПОРЕСКИ ПРОЦЕСНИ ЗАКОН<sup>\*</sup> – неке одабране управне дилеме –

### Резиме

Аутор *предлаже доношење поштојно новој ошшој пореској процесној закона Србије који би био краћи, једноставнији, савременији, прецизнији, уз јасан и доследан однос са Законом о ошшој ујравном постојку (даље у тексту: ЗУП). Њиме би се нарочито допринело делотворнијем задовољењу и пријодајућеј јавној – фискалној интереса, и појединачних интереса грађана и јравних лица у пореским ујравним стварима; лакшем и поштојнијем остварењу и зашшој како законношшој, шако и слобода и јрава грађана у процесу нејосредне јримене јројиса у овој слојевшој и деликатшој ујравној материји. Нови ошшој порески ујравно-процесни јројис имао би у поледу својих начела (јредвиђених круцијалних јринција) јримати над друшом јосебним процесним пореским законима, али не и у односу на начела ЗУП-а. Ова пошоња ошшој да вреде једнако и обавезује у свим ујравним областима, ја и у оној пореској.*

*De lege ferenda, аутор сматра јрикладним нови назив закона – Закон о пореском постојку, јри чему пореска ујрава јреба да буде уређена јосебним организационим законом.*

**Кључне речи:** *lex specialis, пореска ујравна ствар, странка, порески ујравни акти, жалба, јринудна најлаша, ујравни сјор.*

---

<sup>\*</sup> Овај чланак настао је као резултат учешћа на пројекту „Идентитетски преображај Србије“ Правног факултета Универзитета у Београду (2015).

## I Увод

Две су сјандардне катџејорије ујравних јосјуйака – општи управни поступак и посебни поступци. Опште управно-процесне норме важе за сва питања поступка за која, у односу на сваку управну материју понаособ, није установљена нарочита регулатива. А процедура поступања пореских органа приликом извршавања/спровођења пореских закона може се назвати пореско-процесно право.<sup>1</sup> Сјецијалне јроцесне клаузуле не би смеле да буду у суйројности са основним јравним начелима ујравној јосјуйања. Ово вели и одредба члана 3 ЗУП-а Србије. Међутим, у домаћем праву, Закон о јореском јосјуйку и јореској администјрацији,<sup>2</sup> на пример, као специјалан закон (премда општег карактера у односу на друге законе из пореске области), садржи темељну одредбу о „односу према другим законима“ (члан 3) којом се овај пропис ставља изнад ЗУП-а, чак и у погледу његових начела (о чему нешто касније).

Текст који следи нема за предмет ни пореску управу (администрацију), а ни правно уређење пореских деликата; узгред, налазим да пореска управа и припадајућа правила (тако, порески информациони систем и друго) треба убудуће да буду садржана у посебном организационом закону. Речју, анализирао сам постојећи текст ЗПППА малтене искључиво са гледишта ЗУП-а.

## II Однос ЗПППА и других сродних процесних закона

Однос ЗУП-а и посебних управно-процесних закона почива на два принципа. Прво – суйсидијарности ЗУП-а при примењивању његових процесних правила у посебним управним областима. Посебна правила имају приоритет у датој области у односу на правила ЗУП-а, под претпоставком поштовања начела општег управног поступка. Друго – правила ЗУП-а имају дојунски карактер у погледу питања која одговарајућим посебним законом није било потребно регулисати (на

1 За шире упознавање вид. Antonio Berliri, *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1952; *Data processing in Taxation*, Proceedings of the 42. Congress of the International Fiscal Association in Amsterdam 1988, Deventer 1989; Achille Donato Giannini, *Instituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974; Дејан Поповић, *Коментар Закона о јореском јосјуйку и јореској администјрацији*, Београд, 2003; Luigi Rastello, *Diritto tributario, Principi generali*, Padova, 1994; Мирко Кулић, *Пореско јроцесно јраво, јорески јосјуйак*, Београд, 2007; Зоран Томић, „Извори података за утврђивање пореске обавезе“, у: Мирослав Петровић, Дејан Поповић (уредници), *Ојорезивање и јореско јраво*, Београд, 1989, стр. 267–277.

2 Закон о пореском поступку и пореској администрацији (*Службени јласник РС*, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, даље у тексту: ЗПППА).

пример, код достављања, решавања претходног питања, повраћаја у пређашње стање, изузећа, одржавања реда у поступку и сл.).

ЗПППА прописује (члан 3 – *Однос са дружим законима*): „Ако је другим законом питање из области коју уређује овај закон уређено на друкчији начин, примењују се одредбе овог закона“ (члан 3 став 1). „Ако овим законом није друкчије прописано, порески поступак се спроводи по начелима и у складу са одредбама закона којим се уређује општи управни поступак“ (став 2). Ова одредба је директно у супротности са нормом члана 3 ЗУП-а која ће по свој прилици остати и у наредном тексту ЗУП-а. Јер, начела ЗУП-а морају да вреде и за све посебне управне области – не смеју се дерогирати нормама посебних управно-процесних закона. Међутим, у делокруг Уставног суда Србије *prima facie* не улази оцењивање законитости закона: у правном систему Србије начелно нема виших – основних, и нижих законских текстова; сви закони су једнаке правне снаге.<sup>3</sup> Дакле, нареченим одредбама члана 3 ЗПППА-а, утврђен је *primarily* ЗПППА-а у *processnim* *yiiшањима* *пореске* *обласћи* у односу на *све* *друге* *домаће* *несудске* *законе* (sic!) чије би се норме могле применити на порески поступак; не и погледу судовања у пореским управним стварима (вид. члан 140 ЗПППА, о чему на одговарајућем месту). Ту правно вреди Закон о управним споровима (ЗУС).<sup>4</sup>

С друге стране, Устав Србије утврђује да је „правни поредак јединствен“.<sup>5</sup> Уставни суд у примени ових одредба цени и „законитост појединих закона“ њихову међусобну усклађеност са становишта јединства правног система. При томе се појединим законима даје квалификатив скоро „системских“ од којих одредбе других, такође меродавних у датој материји не смеју одступати.<sup>6</sup> Посебно са становишта

3 По члану 167 Устава Републике Србије и на њему заснованом Закону о Уставном суду (*Службени гласник РС*, број 109/07, 99/11).

4 Закон о управним споровима (*Службени гласник РС*, бр. 111/09).

5 Устав Србије, чл. 4 ст. 1. Исто је наведено и у одредби Устава, чл. 194 ст. 1.

6 а) Утврђује се да одредбе члана 20 став 12 у делу који гласи: „и сматра се да је достављено странкама у поступку даном објављивања“ и члана 20 став 13 у делу који гласи: „односно објављивања у Службеном гласнику Републике Србије“ Закона о експропријацији (*Службени гласник РС*, бр. 53/95, 23/01 и 20/09), нису у сагласности са Уставом и потврђеним међународним уговором. Из образложења: „Решењем Уставног суда број Пуз-17/2011 од 31. октобра 2012. године, поводом поднете иницијативе, покренут је поступак за утврђивање неуставности и несагласности са потврђеним међународним уговором одредаба члана 20. став 12. и 13. Закона о експропријацији“ (*Службени гласник РС*, бр. 53/95, 23/01 и 20/09). Доносећи наведено решење, Уставни суд је оценио да има основа за покретање поступка нормативне контроле наведених одредаба оспореног акта и да се као спорна могу поставити следећа уставноправна питања:

...да ли је оспорена одредба члана 20 став 12 Закона у сагласности са начелом јединства правног поретка, утврђеним чланом 4 став 1 Устава, имајући у виду да

снижавања утврђених људских слобода и права у одређеној области. Тако, примерице, посебни закони у погледу појединих управних области

уставно начело јединства правног поретка налаже да основни принципи и правни институти предвиђени законима којима се на системски начин уређује једна област друштвених односа буду поштовани и у посебним законима, па и у случају када је системским законом изричито прописана могућност другачијег уређивања истих питања;

...Уставом Републике Србије утврђено је: да је правни поредак јединствен (члан 4 став 1); да се јемчи једнака заштита права пред судовима и другим државним органима, имаоцима јавних овлашћења и органима аутономне покрајине и јединица локалне самоуправе и да свако има право на жалбу или друго правно средство против одлуке којом се одлучује о његовом праву, обавези или на закону заснованом интересу (члан 36); да се јемчи мирно уживање својине и других имовинских права стечених на основу закона, да право својине може бити одузето или ограничено само у јавном интересу утврђеном на основу закона, уз накнаду која не може бити нижа од тржишне, да се законом може ограничити начин коришћења имовине и да је одузимање или ограничење имовине ради наплате пореза и других дажбина или казни, дозвољено само у складу са законом (члан 58); да Република Србија уређује и обезбеђује остваривање и заштиту слобода и права грађана и уставност и законитост поступка пред судовима и другим државним органима, као и својинске и облигационе односе и заштиту свих облика својине (члан 97 тачка 2 и 7); да сви закони и други општи акти донети у Републици Србији морају бити у сагласности са Уставом, да закони и други општи акти донети у Републици Србији не смеју бити у супротности са потврђеним међународним уговорима и општеприхваћеним правилима међународног права (члан 194 став 3 и 5); да појединачни акти и радње државних органа, организација којима су поверена јавна овлашћења, органа аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе, морају бити засновани на закону и да законитост коначних појединачних аката којима се одлучује о праву, обавези или на закону заснованом интересу подлеже преиспитивању пред судом у управном спору, ако у одређеном случају законом није предвиђена другачија судска заштита (члан 198).

У односу на достављање писмена у управном поступку, Уставни суд истиче да је неспорно да оно треба и мора да трпи промене које су наметнуте динамичним темпом савременог живота, новим технолошким могућностима и потребом да вођење поступка буде ефикасно и економично. Сагласно наведеном, у појединим законима у Републици Србији је већ предвиђено одступање од начина доставе какве познаје Закон о општем управном поступку. Тако је одредбама члана 36 Закона о пореском поступку и пореској администрацији прописано да се порески акти у писменом облику достављају на начин уређен овим законом (став 1), док је ставом 5 овог члана предвиђена могућност доставе пореских аката и електронским путем преко и-мејла. Законом о планирању и изградњи је, такође, предвиђена могућност доставе појединих управних аката, поред прибијања на огласну таблу надлежног органа, и прибијањем на објект који се гради, односно употребљава (члан 182 Закона).

Међутим, увођењем промена у начину достављања писмена у појединим управним поступцима, према схватању Уставног суда, не могу се довести у питање основна начела управног поступка, као што су заштита странака у поступку, односно заштита права појединаца, с једне стране и заштита јавног интереса, са друге стране, нарочито у случајевима када понашање странке онемогућава уредно достављање управног акта. Наиме, чланом 6. Закона о општем управном поступку прописано

којима се одступа од норми ЗУП-а<sup>7</sup> морају да буду складу са основним начелима опште управне процедуре. Наиме,<sup>8</sup> „достигнути ниво људских и мањинских права не може се снижавати“.

је да су органи дужни да при вођењу поступка и решавању у управним стварима, странкама омогуће да што лакше заштите и остваре своја права и правне интересе, водећи рачуна да остваривање њихових права и правних интереса не буде на штету права и правних интереса других лица, нити у супротности са законом утврђеним јавним интересима.

Даље, у погледу начела јединства правног поретка из члана 4 став 1 Устава, Уставни суд најпре указује да правни поредак одражава своје јединство регулисањем друштвених односа тако што се обезбеђује да сви акти и све норме које га чине буду у складу и да дејствују у истом правцу, испуњавајући одговарајућу друштвену функцију – заштиту основних права и интереса појединаца, са једне стране, односно друштва као целине, са друге стране. Сагласно наведеном, Уставни суд сматра да заштита јавног интереса не може бити обезбеђена на штету начела законитости (тј. неоснованог одступања од системских решења), које, такође, мора бити заштићено, не само на основу одредаба Закона о општем управном поступку, као системског закона из ове области, већ и на основу сваког посебног закона којим су регулисана питања управног поступка у областима друштвеног живота, која су предмет тог закона, у конкретном случају Закона о експропријацији.

Дакле, ако се посебним законом, односно у овом случају Законом о експропријацији, уведе специфичности којима се одступа од општих правила управног поступка, Уставни суд је оценио да се таквим решењима не може слабити (угрозити) положај једне стране у поступку и тиме довести у питање остварење заштите њених права у поступку, односно уводити неједнако поступање према странкама у поступку. Наиме, Уставни суд сматра да уколико се у одређеном управном поступку предвиде сва наведена одступања из Закона о општем управном поступку, тада се одређеним правним решењима мора обезбедити баланс којим би се предвиђена заштита правног интереса појединца, односно, у конкретном случају, власника непокретности и фактички могла остварити. С тим у вези, Уставни суд истиче да предвиђени начин доставе Владиног решења из оспорене одредбе Закона о експропријацији, не омогућава власнику непокретности да се на примерен начин фактички (стварно) упозна са актом којим је посредно одлучено и о његовом правном интересу, како би квалитетно и у року могао сачинити поднесак, тј. тужбу, којом ће покренути управни спор и тако заштити свој интерес, на начин утврђен Уставом. Ово је, по оцени Суда, посебно битно и због тога што једном утврђен јавни интерес за експропријацију одређене непокретности, који није оспорен вођењем управног спора, представља неспорну чињеницу, која се не може побијати у другој фази поступка експропријације, када надлежни орган управе доноси решење о експропријацији конкретне непокретности и на које странка у поступку може уложити жалбу министарству надлежном за послове финансија...“ (УС број: IУз – 17/2011).

б) Утврђује се да одредбе члана 19 тачка 3 и 4 Закона о кинематографији (*Службени гласник РС*, бр. 99/11 и 2/12-исправка) нису у сагласности са Уставом. Из Образложења: „...Уставом Републике Србије утврђено је: да је правни поредак Републике Србије јединствен (члан 4 став 1 и члан 194 став 1); да Република Србија уређује и обезбеђује, између осталог, системе у областима културе и јавног информисања и финансирање остваривања права и дужности Републике Србије, утврђених Уставом и законом (члан 97 тачка 10 и 15).

У будућем новом/промењеном општем пореском процесном закону, морају се битно другачије одредити законски приоритети: а) Потврдити примат начела ЗУП-а над свим другим – па и оним пореским – процесним законима, при чему се тим осталим прописима не би смело ићи испод нивоа правне заштите постављеног ЗУП-ом. Дакле, легитиман је став да се поједина питања управног поступка могу посебним законом другачије уредити ако је то неопходно за поступање у појединим управним областима, ако то није у супротности са основним начелима утврђеним овим законом и ако се тиме не снижава ниво заштите права и правних интереса странака обезбеђен овим законом; б) *De lege ferenda*, примат посебних пореских закона у погледу њима предвиђених неопходних процесних специфичности у односу на општи порески процесни закон – у којем би се међутим тачно навели они темељени пореско-процесни принципи, кључне одредбе од којих се не може одступити у посебној пореској процесној регулативи.

### III Начела ЗПППА-а

Актуелни текст ЗУП-а у основи потиче још из 1997. године. До доношења новог ЗУП-а – чија је израда одавно у току – он се, уз мање измене и терминопипча усклађивања (из 2010. године) примењује се као закон Србије. Општи управни поступак је садржи више основних начела.<sup>9</sup> Поред њих, неопходно је и у ЗУП и у ЗПППА (непосредно

Полазећи од свега наведеног, Уставни суд је оценио да се прописаним начином обезбеђења средстава за подстицање домаће кинематографије из члана 19 тачка 3 и 4 Закона о кинематографији, тј. издвајањем дела прихода агенција из области радиодифузне делатности и делатности у области електронских комуникација, нарушава начело јединства правног поретка из члана 4 став 1 и члана 194 став 1 Устава, имајући у виду да овакав вид издвајања средстава не само да није предвиђен системским законима из ових области, већ се његовим успостављањем нарушавају системска решења из ових закона везана за финансирање агенција којима је законом поверено вршење јавних овлашћења у овим областима. С тим у вези, Уставни суд посебно истиче да наведеним системским законима није предвиђена могућност уређења појединих питања на другачији начин од решења предвиђених у тим законима...“ (УС број: ИУз-128/2012).

7 По овлашћењу ЗУП, чл. 3.

8 Према Уставу Републике Србије, чл. 20 ст. 2.

9 То су: 1) о примени ЗУП-а – о његовом важењу (члан 1–2) и односу са законима који садрже посебна процесна правила (члан 3); 2) начело законитости (члан 5); 3) начело заштите права грађана и заштите јавног интереса (члан 6); 4) начело ефикасности (члан 7); 5) начело истине (члан 8); 6) начело саслушања странке (члан 9); 7) оцена доказа при утврђивању чињеничног стања (члан 10); 8) самосталност у решавању (члан 11); 9) начело двостепености поступка – начело о праву на жалбу (члан 12); 10) правноснажност решења (члан 13); 11) начело економичности по-

или посредно) уградити европска начела ваљане управе (енгл. *good administration*).<sup>10</sup> Она треба да обезбеде, нарочито:<sup>11</sup> а) владавину права (енгл. *the Rule of Law*) током управне процедуре (енгл. *the principle of legality of public administration*); б) коректно понашање органа према странкама у поступку, посебно заштиту њиховог достојанства и приватности, праћену етичношћу, објективношћу и политичком неутралношћу управних службеника (енгл. *faire procedure – due process*); в) сразмерност употребљених средстава и мера спрам циља који се жели постићи, не дирајући прекомерно и непотребно (већ само неопходно) у интегритет позиције грађана и правних лица у поступку (енгл. *proportionality*);<sup>12</sup> г) начело забране дискриминације, тј. начело једнакоправности; д) начело предвидивости и извесности – заштите легитимних очекивања, као и поузданости и уједначености (конзистентности) управних мера (одлука и радњи);<sup>13</sup> ђ) начело обзирног и брижљивог вођења поступка – целовито и непристрасно сагледавање сваког релевантног састојка конкретног

ступка (члан 14); 12) начело пружања помоћи неукој странци (члан 15); 13) начело о употреби језика и писма (члан 16).

- 10 Посебно издајам Повељу основних права Европске уније (енгл. *Charter of Fundamental Rights of the European Union*) из Нице 2000. године, члан 41 (Право на ваљану управу). Илустрације ради, из обиља меродавне правне књижевности овде упућујем само на Paul Craig, *EU Administrative Law*, Oxford, 2006; Guy Issac, *Droit Communautaire Général*, Paris, 1983; John A. Usher, *General Principles of EC Law*, London, 1997; Hilf Grabitz, *Das Recht der Europäischen Union*, Kommentar, I–V, München, 2005; Trevor C. Hartley, *The Foundations of European Community Law*, Oxford, 1998; Helmut Lecheler, *Einführung in das Europarecht*, 2. Auflage, München, 2003; Будимир Кошутић, *Увод у право Европске уније*, Београд, 2006, стр. 48 и 170; Радован Д. Вукадиновић, *Право Европске уније*, 4. издање, Крагујевац, 2006, стр. 120 и даље; Марко Давинић, *Европски омбудсман и лоша ујрава (маладминисџраџион)*, докторска дисертација (необјављено), Београд, 2008, стр. 90–99; Александра Рабреновић, „Начела ‘квалитетне управе’ у праву Европске уније“, *Јавна ујрава*, бр. 1/02, стр. 155–173.
- 11 Зоран Р. Томић, *Коментар Закона о ујравним сјоровома са судском јраксом*, 2. издање, Београд, 2012, стр. 60–63.
- 12 У једном Нацрту новог ЗУП-а Србије (из 2013. године) – који ћемо цитирати у даљем тексту – пише (*Начело сразмерности – члан 6*): „1) Свака активност органа која може да ограничи право појединца или да утиче на његов правни интерес мора бити у складу са начелом сразмерности. Управна активност је у складу са начелом сразмерности само када је прикладна и потребна да се постигне сврха коју је прописао закон, а нема начина да се иста сврха постигне мањим ограничењем права, при чему се њоме не задире у суштину зајемченог права. 2) Када се странкама и другим учесницима у поступку налажу обавезе, орган је дужан да примени оне од мера предвиђених прописима које су за њих повољније, ако се и таквим мерама постиже сврха закона“.
- 13 Према истом Нацрту новог ЗУП-а Србије (*Начело заштитне лејитимних очекивања странанака – члан 5*), „орган је дужан да поступа у складу са ранијим одлукама које је донео у истим или сличним стварима, осим када је оправдано и на закону засновано да поступи другачије, што се мора посебно образложити“.

случаја (и у правном и у чињеничном погледу); е) истражно начело;<sup>14</sup> ж) начело приступа подацима и заштите података;<sup>15</sup> з) коришћење савремених информационих поступака у управној делатности, посебно у општењу са странкама у управном поступку („е-управа“); и) пружање управних услуга на једном месту – јединствено управно место као допринос концентрацији поступка и олакшање комуникације странака у поступку (енгл. *point of single contact*).

Суштина европских управноправних стандарда јесте да се управни поступак скрати, поједностави, одмерено дерегулише/деформализује, концентрише, рационализује и убрза (енгл. *efficient*), али не на штету делотворности (ефективности, енгл. *effective*) правне сигурности, законитости и начела истине. Уз то, нарочито, пресудан је *активан њоложај сйранке у ѡрозрочно ѡројектованој уйравној ѡроцедури ка својеврсног процесног сарадника органа у примени права*.

Потребно је ревидирати и већ постојећа пореско-процесна начела. На пример, начело истине је *de lega lata* уклопљено у начело законитости (ЗПППА, чл. 4 ст. 3), а треба да буде издвојено, уочљиво. А начело законитости код поступања у на основу дискреционог овлашћења (ЗПППА, чл. 4 ст. 2) своди се на избор између предвиђених законских солуција, предлажем – и то у „границама датог овлашћења, уз поштовање његове сврхе/циља“ (а не „у границама закона“, како сада прешироко пише). Код начела омогућувања увида у чињенице (члан 6), то право припада не само пореском обвезнику, већ и свим заинтересованим лицима, на њихов захтев. Такође, начело „поступања у доброј вери“ је нејасно (члан 8 став 1), сматрам и непотребно: оно је тешко примењиво и проверљиво, делује строго едукативно, чак моралистички. Узгред, исправно је у том контексту говорити о странама у пореском односу, а не у пореском поступку (како сада пише). У пореском поступку је, пак, реч о учесницима: порески орган (пореска управа), странка итд. Уз то, принцип „поступања у доброј вери“ је у важећем тексту помешан са начелом пропорционалности (члан 8 став 2). Рецимо, уместо садање

14 По дотичном Нацрту домаћег ЗУП-а (*Исйражно начело – члан 10*): „1) Орган самостално одлучује о начину утврђивања чињеница и оцењује да ли је чињеница или околност од утицаја на предмет поступка. 2) Орган је дужан да по службеној дужности изврши увид, прибави и обради податке из доступних евиденција, односно регистара које у складу са посебним прописима воде државни органи, органи територијалне аутономије, јединица локалне самоуправе и имаоци јавних овлашћења. 3) Орган може да захтева од странке само податке неопходне за њену идентификацију и документе који потврђују чињенице и околности о којима се не води службена евиденција“.

15 У Нацрту ЗУП-а (*Начело ѡрситуиуа ѡодацима и зашйиуиуе ѡодайака – члан 15*) пише: „1) Органи су дужни да у управном поступку странкама и другим лицима омогуће приступ информацијама од јавног значаја у складу са законом. 2) У поступку се морају заштитити лични и тајни подаци, у складу са законом“.



формулације – „учесталост и трајања пореске контроле ограничавају се на нужну меру“, предлагем („Начело пропорционалности“): „У погледу трајања, понављања, начина и средстава обављања, пореска контрола се руководи стандардом разумности и неопходности вршења према мерилу остварења и заштите јавног интереса, као и уважавања права и интереса физичких и правних лица према којима се спроводи“.

#### IV Учесници пореског поступка

Главни субјекти у управном поступку јесу орган – пореска управа и странка, лице о чијим правима, обавезама или правним интересима треба да буде одлучено у датом случају. У управном поступку могу да се појаве и различити заступници, односно представници странке, као и њени стручни помагачи – у пореском поступку су то порески саветници – затим сведоци, вештаци, тумачи итд.

С обзиром на речено, наслов главе III првог дела ЗПППА је погрешан: није реч о „странкама“ у пореском поступку, већ о странама у пореском (и процесном, и материјланом) односу. О пореској управи и странци у пореском поступку (правном или физичком лицу). То је видљиво и из садржине припадајућих чланова (члан 10 и даље). Но, у постојећем ЗПППА су измешана процесна и садржинска права и обавезе, те овај део треба и концепцијски радикално ревидирати: права и обавезе које се утврђују решењем треба навести и спецификовати. Укратко, држим да (и) тај део закона ваља написати наново у целини.

У пореском поступку треба јасно одвојити *главну странку и заинтересовано лице*. Код главне странке, предлагем да се постојећи недоследни термиолошки дуалитет „порески обвезник – порески дужник“ отклони: да остане једино категорија пореских обвезника, разврстаних по различитости природе обавезе (што треба набројати). Код судске заштите права и обавеза пореских обвезника (ЗПППА, члан 24–25), важно је прецизирати да судска заштита у случају повреде тих права обухвата: не само а) накнаду претрпљене штете, већ и евентуално измакле добити; б) омогућавање пореском обвезнику да оствари права из пореског односа (повезаност чланова 24 и 140 став 3 ЗПППА).

#### V Покретање пореског поступка

*Покретање поступка* од стране надлежног органа врши се, *de lege lata*, или по службеној дужности, у предвиђеним ситуацијама (ЗУП, члан 114) или по захтеву странке, када је такав захтев неопходан услов за покретање поступка (ЗУП, члан 116). У пореском поступку други на-

чин иницијативе је само изузетак (ЗПППА, члан 33 став 1). Управни поступак *зайочиње* било којом радњом надлежног органа усмереном на вођење поступка и решавање управне ствари (ЗУП, члан 115 и ЗПППА, члан 33 став 2).

*De lege ferenda*, предлажем да се порески поступак покреће или по иницијативи органа, или самим захтевом странке. У првој групи ситуација, разликовало би се пократање поступка по службеној дужности (када то закон наређује) од покретања по дискреционој оцени органа (кад он оцени да ради заштите јавног интереса треба покренути поступак). Тако би се првом радњом поступка сматрала било која предузета службена радња у циљу вођења поступка, односно сам захтев странке (у прописаним случајевима). У сваком случају, *ratio legis* је да се поступак убрза, да се не чека свакад на прву службену радњу органа. То би било на линији очувања *разумној рока за окончање ујравној њосиујка* у сваком конкретном случају, као респектабилног европског стандарда. А пореска управа би имала овлашћења да закључком обустави сваки порески поступак покренут захтевом странке, ако утврди да нема услова за његово вођење. На тај закључак би, *de lege ferenda*, увек била омогућена посебна жалба.

## VI Обавештавање у пореском поступку

*Обавештавање* (нарочито „достављање“, члан 36 ЗПППА-а) у пореском поступку, комуникацију органа и странака, посебно у смеру орган-странка – треба знатно осавременити, наново правно уредити, уз нослонац на истоврсну регулативу будућег ЗУП-а. Тако, примерице: „Ако није другачије прописано законом, орган слободно одлучује о одговарајућем начину обавештавања у управном поступку. Начин обавештавања утврђује се узимајући у обзир правну заштиту странке, јавност обавештавања, рационално трошење средстава и једноставност поступка. Када је странка присутна, обавештавање се врши усмено или коришћењем другог погодног вида комуникације. Изузетно, кратка и хитна обавештења могу се упутити телефонски. Писани документ може да буде послат поштом, електронским путем, формалним обавештавањем (достављањем), или на други прикладан начин“. С тим у вези, ваља нагласити и следеће: „Странка и други учесници у поступку обавештавају се лично, осим кад странка има законског заступника, пуномоћника или пуномоћника за пријем обавештења, када се обавештавају наведена лица. Обавештавање законског заступника, пуномоћника или пуномоћника за пријем обавештења сматра се личним обавештавањем странке“ (члан 72 једне верзије Нацрта ЗУП-а).

## VII Утврђивање чињеница

Управна ствар се решава у скраћеном поступку (ЗУП, члан 131), или после спроведеног испитног поступка (ЗУП, члан 132 и 133). Поједностављење пореског управног поступка значило би да се – убудуће – прецизно утврде претпоставке за *чешће сировођење скраћеној постојаности* и *пореским стварима*. А да то не буде на штету начела законитости и утврђивања истине у поступку.

Главнину поступка који претходи доношењу одлуке о управној ствари, срж испитног поступка, представља *процес доказивања*. Доказивање се састоји од низа оперативних активности помоћу којих орган стиче сигурност о истинитости одређене правно значајне (одлучне) а спорне чињенице у конкретном случају. У предвиђеним случајевима, међутим, довољно је да поједине чињенице буду учињене вероватним (ЗУП, члан 152).

Сарадња органа и странке у пореском поступку – нарочито код доказивања – мора, *de lege ferenda*, да буде наглашена. Рецимо: Странка подноси доказе, информације, даје изјаве или се лично појављује пред органом, само када то закон изузетно захтева, а не постоји други начин за утврђивање чињеница. Странка даје изјаве усмено или у писаном облику. У сложеним предметима орган може да захтева од странке да поднесе и писану изјаву. Ради заштите правне позиције странке, важно је и следеће правило: *Странка не може бити позвана да се лично појави пред органом ради давања изјаве ако изјава може да буде узета у писаном облику или на други погоднији начин*.

Такође, пре доношења решења важно је – ради заштите права странака – предвидети да орган буде дужан да обавести странку о резултатима испитног поступка. А странка би омала право да се изјашњава о резултатима поступка.

Ако је за поступање у управној ствари потребно спровести већи број управних активности, *посебним законом се може предвидети усвојављање службе за јурање услуга на једном месецу, иако и у пореском постојаности*. О томе је – као европској правној вредности – било речи раније, на почетку овога текста.

Правни институт „повраћаја у пређашње стање“ (ЗПППА, члан 53) – у контексту утврђивања чињеница – чини нам се сувишним. На линији растерећења ЗПППА, примењује се истоврсна правна регулатива ЗУП-а (чл. 93–98).

## VIII Акти пореског поступка

Уместо досадашње терминолошки тешко распознатљиве и недоследне дихотомије „порески акт и порески управни акт“ (ЗПППА, члан 34 – сви су ти акти/радње у суштини „управни“!), предлажем две другачије (макар имплицитне) будуће законске поделе: 1. правни и материјални порески акти (радње) – при чему би правни били или једностранни или двострани; 2. мериторни и процесни.

Важно је, поред класичног управног акта, као једностраног правног акта јавне управе, законски увести и *йравну моуићности* склапања пореског управног (јавног) уговора. То је конфорнији и еластичнији правни институт у поређењу са управним актом, премда ограничене примене у пореским управним стварима. Управни уговор је двострани акт који се закључује између органа и странке и којим се успоставља, мења или укида конкретан правни однос у управној ствари. Орган може да закључи управни уговор, поступајући у јавном интересу, без нарушавања права трећих лица, у области јавно-приватног партнерства, концесија, јавних служби, *као и у друћим обласћима йредвићеним законом* – па тако и у пореској материји (рецимо уговор између пореске управе и обвезника-паушалаца у погледу уређивања одређених пореских давања). Управни уговор мора да буде састављен у писаном облику. Материјални акти управе у пореском поступку су управне радње, поглавито код наплате пореза.

Што се тиче правних аакта, *решење* је назив за управни акт у коме је садржана одлука о главној (управној) ствари, предмету управног поступка; значи мериторна одлука (ЗУП, члан 192 став 1). А *закључак* је управни акт којим се уређују питања која се тичу тока поступка, као и сва друга којима се не одлучује решењем а имају споредан значај за само спровођење поступка (члан 210). Закључак, у односу на решење, има по правилу карактер зависног и помоћног акта. Поједини закључци, међутим, приближавају се својом процесном улогом значају који има одлука о главној ствари. Такви су, на пример, закључци о обустављању поступка (на пример, ЗУП, члан 121 став 5 и члан 124 став 6). У *йосћојећем йексћу ЗПППА, очийћа је законска недоследности у йо-йледу йравној режима жалбе на закључак*. Тако члан 33 став 3 ЗПППА предвиђа жалбу на закључак којим је пореска управа „утврдила да нема услова за покретање пореског поступка“, а начелна одредба члана 34 став 4 предвиђа да „је против закључка допуштена...жалба, ако овим законом није друкчије прописано“. Уз то, мера пореског инспектора којом он може „привремено запечатити пословни или складишни простор пореског обвезника по истеку радног времена пореског обвезника“, о чему доноси закључак – не сме остати без икакве правне заштите (супротно

садашњој одредби ЗПППА, члан 126 став 2 и 4). Начелно, сматрам да убудуће у пореском поступку жалба на закључак – за разлику од жалбе на решење – мора да буде изричито предвиђена да би била допуштена (у смислу члана 212 ЗУП-а). Иначе, закључак против кога није допуштена посебна жалба, редовно се може нападати стандардном жалбом на решење.

Сводни утисак је да је, *de laga lata*, порески поступак уређен претежно из угла пореске управе, ради лакшег утврђивања и наплате пореза преваходно. Убудуће, неопходан је примеренији баланс. Уравнотеженије (што не значи изједначење) процесних позиција органа и странке, пореске управе и грађана, односно њихових колективитета у пореском поступку.

## IX Правна заштита и правни лекови у пореском поступку

У пореском поступку, меродавним законом треба уредити само она питања у погледу којих та специјална регулатива одступа од ЗУП-а. Тако је код правила да жалба у пореским стварима не одлаже извршење првостепеног решења, уз могућност да другостепени орган ипак одложи извршење пореског управног акта под законским условима.<sup>16</sup> Постојећи ЗПППА, међутим, непотребно уређује (без одступања) и оно што ЗУП већ садржи: рок за жалбу, подношење жалбе, поступак по жалби код првостепеног органа, одустанак од жалбе, одбијање жалбе, а нарочито опширно – поништавање пореског управног акта (члан 152).

Пажњу треба да заслужи предлог нове норме о томе када је другостепени орган, решавајући по жалби, сам дужан да мериторно реши ствар (а не да виšekратно враћа правну ствар првостепеном органу, одуговлачећи тако поступак). Тако, залажем се за следеће: „Другостепени орган је дужан да сам реши ствар када је раније првостепено решење истог органа већ једном било поништено, као и у случају поновљеног ћутања првостепеног органа које се у складу са законом не сматра усвајањем захтева“.

Уз то, ради заштите законитости и права странака ваља *de lege ferenda* увести *уриџовор на ујавни ујовор* (када и ако буде предвиђен, рецимо у погледу уређивања односа са паушалним пореским обвезницима), у складу са новим ЗУП-ом.

Што се тиче тзв. ванредних правних средстава, регулатива ЗПППА је правно-занатски, такође, мањкава. Наиме, уређена су само два таква

16 Вид. ЗПППА, чл. 147.

ванжалбена управна пута заштите – „Оглашавање пореског управног акта ништавим“ (члан 153) и „Поништавање и измена пореског решења у вези са управним спором“ (члан 154). Међутим, регулатива тог првог се суштински не разликује од оне из ЗУП-а. Чему онда уопште такве норме у једном пореском пропису? Што се тиче правног уређења другог поменутог ванжалбеног правног пута, оно је унеколико другачије од истоврсне норме ЗУП-а (члан 251). *Прво* – порески орган може поништити или изменити сопствени акт само ради „отклањања неправилности и незаконитости у поступку доношења решења“ – дакле *prima facie* због процесних мањкавости, а не и због евентуалне материјалноправне грешке у решењу. При томе није до краја прецизирано које су се то процесне „неправилности“ имале у виду, посебно са гледишта норме да се дотична правна интервенција може вршити „из оних разлога из којих би суд могао да поништи то решење“ (став 1 члана 154 ЗПППА у вези са чланом 24 ЗУС-а) – а то су једино разлози незаконитости, и то како они формални, тако и они материјални. *Друго* – поништавањем и изменом пореског решења о коме је реч порески обвезник се не сме доводити у неповољнији положај, вели ЗПППА-а, а том приликом није везан захтевом тужбе (ЗУП на одговарајућем месту, члан 251, говори о уважавању свих захтева тужбе!). Уважавајући вољу пореског законодавца, не видимо такве специфичности пореске материје у процесном смислу које би изискивале описану специјалну регулативу, различиту од оне из ЗУП-а. Осим тога, односна норма ЗПППА-а је правно-занатски неодређена и унеколико унутар себе противуречна.

С друге стране, околност да остала тзв. ванредна управна средства – особито „Понављање поступка“ (чланови 239–250 ЗУП-а) – нису ни поменута, упућује на резонување да у погледу њих вреди без изузетка оно што је написано у ЗУП-у, а не да су она у пореском поступку недопуштена!<sup>17</sup> Стојим на становишту да у будућем пореском процесном закону треба посебно уредити баш правни институт понављања поступка, нарочито разлоге за његово спровођење са гледишта специфичности пореске материје. Уопште, ванжалбене правне путеве заштите законитости и права странака треба збирно означити као „службено интервенисање у пореске акте“.

## **Х Општа напомена о пореском извршењу (наплати пореза)**

*Извршење ујравној акциа* састоји се у материјалним радњама непосредног спровођења у живот садржине његовог диспозитива. Стран-

17 Вид. ЗПППА, начелна норма чл. 3.

ка, адресат управног акта, може обавезу утврђену диспозитивом извршити добровољно, у остављеном року. (Разуме се, призната права се слободно уживају, па се и не могу принудно остваривати!). Тек ако она то не учини, примениће се одговарајуће законске одредбе о принудном извршењу теретних управних аката. Управни (административни) извршни поступак утврђује ЗУП (чланови 261–283), а судски извршни поступак – Закон о извршењу и обезбеђењу.<sup>18</sup>

Од врсте обавезе из диспозитива управног акта зависи, начелно, ком правном режиму извршења ће он бити подвргнут: *правилима ујавној извршној постојаности* – у *појединој извршења новчаних обавеза (и код изв. административних забрана из примања по основу радној односа, али само по присиљанку извршеника)*, а *правилима судског извршног поступка* – у вези са извршењем новчаних обавеза (члан 266 ЗУП-а). Стога, извршење управног акта није искључиво институт управног поступка. С друге стране, за наплату јавних новчаних потраживања из пореског управног односа, према ЗПППА, надлежна је пореска управа према одредбама тог закона (чланови 77–112), а не суд. Јер, према ЗИО, „овим законом уређује се поступак принудног остваривања потраживања... и обезбеђења потраживања..., на основу домаће или стране извршне или веродостојне исправе ако посебним законом није другачије одређено“ (члан 1 став 1). Ради веће ефикасности извршења, сматрам да таква солуција у ЗПППА – да пореска управа спроводи наплату пореских (новчаних) обавеза – треба и да остане, уз поједине измене, додатке и поједностављења регулативе ЗПППА, односно скраћивање и убрзање поступка принудне наплате (особито код принудне наплате продајом покретних ствари – члан 104 и продаје непокретности непосредном погодбом и поступка са оствареним приходом од продаје непокретности – чланови 110–111).

Примерице, било би умесно законски навести – рецимо код начела (члан 81 ЗПППА-а) – да је поступак принудне наплате *хитан*. Иначе, начела принудне наплате *de lege ferenda* треба разрадити, водећи рачуна о европским процесним принципима размотреним на почетку ове анализе. С посебним нагласком на законитости, ефикасности, економичности, сразмерности, заштити права и интереса странака, особито заштите података о личности, као и њиховим легитимним очекивањима. Посебно се у новом пореском процесном закону мора навести да „када постоји могућност да се извршење спроведе на више начина и применом разних средстава, извршење ће се спровести на онај начин и применом оног средства који доводе до циља, а који су по извршеника најблажи“ (члан 263 став 1 ЗУП-а).

18 Закон о извршењу и обезбеђењу (Службени гласник РС, бр. 31/11, даље у тексту: ЗИО).

До обустављања принудној извршења (наплате пореза) по службеној дужности и поништавања дејстава предузетих радњи у том поступку, доћи ће у следећим случајевима: 1) када се утврди да је обавеза о којој је реч већ извршена; 2) уколико извршење није уопште било допуштено; 3) када је извршење спроведено према лицу које није у обавези; 4) ако тражилац извршења одустане од свог захтева; 5) ако управни акт који се извршује буде поништен или укинут (члан 271 став 1 ЗУП-а). Налазим да је овај сет одредаба прецизнији и обухватнији (дакако, уз нужне додатке везане за пореске специфичности) од постојеће регулативе ЗПППА (члан 80). При томе не треба доносити решење, већ закључак.

## XI Управни спор у пореским стварима

Мера реулисања ујравно-судске материје у ошћем пореском процесном закону могла би да се стриктно сведе на пар питања, али да се тиме не снижава ниво судске заштите из ЗУС-а: 1) рок, хитност судског одлучивања – рецимо најкасније у року од 60 дана од пријема тужбе (видети и раније излагање везано за критичко преиспитивање члана 140 ЗПППА) и 2) предмет одлучивања. Што се тиче предмета судског одлучивања, могло би се у будућем општем пореском процесном закону поступити слично као у Закону о заштити конкуренције.<sup>19</sup> Наиме, према том пропису, суд може „преиначити оспорено решење“ и само у погледу висине новчаног износа одређене управне мере, и то „под условом прописаним законом којим се уређују управни спорови“ (члан 72 став 3 ЗОЗК-а) – премда ЗУС ни у једној својој одредби не говори о преиначењу тужбом оспореног акта, па ни дела акта. Ипак, такво судско преиначење оспореног акта у одређеном делу значи у ствари – језиком ЗУС-а – *уравну моућности њејовој само делимичној понишћавања и судско мериторно решавање у шом делу ујравне ствари, уместо надлежној орјана* (тзв. пуна јурисдикција). У конкретном случају области заштите конкуренције, у погледу висине новчаног износа изречене управне мере – *а у пореској материји, хистојички, у погледу висине новчане обавезе*, и то применом члана 43 став 1 ЗУС-а. Овим се, држим, нити умањује нити увећава судска заштита у управном спору прописана ЗУС-ом, већ се она само чини еластичнијом. Речју, то би била некаква потенцијална специфична пуна јурисдикција у делу односне (овде, пореске) управне ствари која не дира у сушћину шој инстћиуи.

19 Закон о заштити конкуренције (Службени гласник РС, бр. 51/09, даље у тексту: ЗОЗК).



## ХП Закључна разматрања

Све у свему, предлажем доношење потпуно новог општег пореског процесног закона Србије – који би био краћи, једноставнији, савременији, прецизнији, уз јасан и доследан однос са ЗУП-ом. Њиме би се, нарочито, допринело делотворнијем задовољењу и припадајућег јавног – фискалног интереса и појединачних интереса грађана и правних лица у пореским управним стварима; лакшем и потпунијем остварењу и заштити како законитости, тако и слобода и права грађана у процесу непосредне примене прописа у овој слојевитој и деликатној управној материји. Тај *прејоручени нови ойшћи порески уйравно-йроцесни йро-йис имао би у йоїледу својих начела (йредвиђених круцијалних йринциийа) йримай на друїм йосебним йроцесним йореским законима, али не и у ог-носу на начела ЗУП-а. Ова йоїтоња остїају да вреде једнако и обавезујуће у свим уйравним обласїима, йа и у оној йореској.*

Важно је *ослањање будућеї йорескої йроцесної закона на одредбе нової ЗУП-а рађеної йо најважнијим евройским сїандардима, односно на йај нови йройис (када буде донесен) – како у йоїледу комйозиције, йако и садржине бројних нових солуција.*

*De lege ferenda*, сматрам прикладним нови назив закона – Закон о йореском йосїууку, при чему пореска управа, налазим, треба да буде уређена посебним организационим законом. *Преїушїање йојединих неойходних ускойореских (код йојединих врсїа йореза) йроцесних особеностїи сїецијалним йореским законима – Закону о порезу на добит корпорација, Закону о порезу на имовину, Закону о порезу на доходак грађана, Закону о порезу на додату вредност, Закону о акцизама и дру-гим.*

**Zoran R. TOMIĆ, PhD**  
Professor at the Faculty of Law University of Belgrade

## **LOOK AT THE GENERAL TAX PROCEDURAL LAW** **– Some Selected Administrative Dilemmas –**

### **Summary**

*The author proposes the adoption of a completely new Law on general Tax procedure in Serbia, which would be shorter, simpler, more modern and more precise, with clear and consistent relationship with the Law on general administrative procedure. It would particularly contribute to a more effective satisfying of public fiscal interest as well as individual interests of individual citizens and legal entities in tax administrative matters, easier and more complete realization and protection of legality, freedoms and rights of citizens in the process of direct application of regulations in these intricate and delicate administrative matters. The new Law on general Tax administrative procedural would have primacy in respect of his principles (crucial principles) over other special procedural tax laws, but not over the principles of the Law on general administrative procedure. It remains to be valid and binding in all administrative areas, including that of tax.*

*De lege ferenda, author considers a new name of the law – Law on Tax procedure more appropriate, whereby the Tax administration should be regulated by *lex specialis*.*

**Key words:** *lex specialis, tax administrative matter, party, tax administrative act, administrative remedy, forced collection, procedure in contentious.*