

Др Гордана ИЛИЋ-ПОПОВ  
редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду

## ОДЛАГАЊЕ ПЛАЋАЊА ПОРЕСКОГ ДУГА У СРПСКОМ ПОРЕСКОМ СИСТЕМУ\*

### Резиме

У овом раду ауторка се бави критичком анализом погодности која се може пружити пореским обвезницима, посредством одложеног плаћања дугованог пореза. Након што надлежни орган, ако су испуњени законски услови, усвоји захтев пореског обвезника, одлука се најчешће реализује доношењем решења од стране Пореске управе, мада је, такође, могуће да она закључи споразум са пореским обвезником. Тај споразум не представља нарушавање начела законитости, јер не подразумева договор између пореске администрације и пореског обвезника о висини пореског дуга, већ се одлагање плаћања дугованог пореза допушта само оном пореском обвезнику који испуни услове, прецизиране одговарајућом Уредбом Владе Републике Србије. Ауторка указује на одређене недоречености законодавца, као и на „поткопавање” финансијске дисциплине предвиђањем изузетака од општег режима одлагања плаћања дугованог пореза.

**Кључне речи:** битна економска штета, доспелост пореског дуга, прекомерно пореско оптерећење, одлагање плаћања пореза, средства обезбеђења наплате пореза.

### І Доспелост пореског дуга

Главна обавеза пореских обвезника је да поштују рок када је њихов порески дуг доспео за наплату, односно да благовремено плате порез. Начин на који се утврђује порез опредељује време доспелости. У том смислу, порези који се утврђују решењем пореског органа (порез на пренос апсолутних права, порез на наслеђе и поклон, годишњи порез на доходак грађана, порез на приходе од самосталне делатности и др.) доспе-

вају истеком париционог рока који, по правилу, износи 15 дана од дана достављања решења.<sup>1</sup>

Од посебног значаја је када се решење сматра достављеним пореском обвезнику, јер од тога зависи када ће парициони рок почети да тече, а тиме и истећи, те да ли је обвезник запао у дужничку доцњу која, након неплаћања доспелог пореза ни након истека рока из пореске опомене,<sup>2</sup> доводи до покретања поступка принудне наплате, са свим последицама које тај поступак за собом повлачи.<sup>3</sup> Када се пореско решење шаље као препоручена поштиљка, сматра се да је достављање извршено даном његовог уручења пореском обвезнику или другом законом одређеном лицу (законском заступнику или пореском пуномоћнику). Уколико, пак, уручење није било могуће (на пример, у време покушаја уручења никога није било на адреси пријављеног седишта, пребивалишта, односно боравишта обвезника), или у случајевима када се достављање врши слањем обичне поштиљке, оно се сматра достављеним 15-ог дана од дана предаје пореског акта пошти.<sup>4</sup> То, практично, значи да ће се сматрати да је порески (управни) акт достављен пореском обвезнику, иако га он можда уопште није ни примио. Таква одредба је уведена у закон, са намером да се спречи ометање пореског поступка због избегавања обвезника да прими решење о утврђеном порезу, али се намеће питање да ли је оправдана са становишта савесних пореских обвезника. Рачунањем рока од дана *предаје* пореског акта пошти, обвезник може трпети последице доцње због ненамерног пропуштања благовременог извршавања пореске обавезе, јер је у међувремену, тих 15 дана, био, на пример, на годишњем одмору, у болници на лечењу или је поштар убацио решење у погрешно поштанско сандуче.

Уколико је порески обвезник правно лице или предузетник, решење се сматра достављеним и онда када се уручи запосленом лицу код тог правног лица, односно предузетника, а ако је обвезник физичко лице, пу-

---

\* Овај рад је настао као резултат истраживања у оквиру пројекта 179001, који финансира Министарство просвете, науке и технолошког развоја.

1 Изузетак постоји код паушално утврђеног прихода предузетника који не воде пословне књиге, када порез (месечне аконтације), иако се утврђује решењем пореског органа, доспева у року од 15 дана по истеку сваког месеца. Вид. Закон о порезу на доходак грађана, *Службени гласник РС*, бр. 24/01, ..., 112/15, чл. 110, тач. 1.

2 Закон о пореском поступку и пореској администрацији – ЗПППА, чл. 71, *Службени гласник РС*, бр. 80/02, ..., 108/16.

3 ЗПППА, чл. 75 и чл. 78, ст. 1, тач. 3.

4 ЗПППА, чл. 36.

нолетном члану обвезниковог домаћинства. У случају да се догоди да та лица одбију да приме пореско решење, достављање ће се ипак сматрати уредним, уколико достављач о томе састави службену белешку. И на рачун тог законског решења могле би се, према нашем мишљењу, ставити одређене примедбе. На пример, обвезникова мајка, стара 80 година, која са њим живи у истом домаћинству или син који има 19 година могу да забораве да га обавесте да су за њега примили или одбили да приме пореско решење, а у оба случаја, пропуштањем партиционог рока, обвезник, без своје кривице и намере, пада у доцњу.

У случају самоопорезивања,<sup>5</sup> порески дуг доспева у роковима који су прописани законом. На пример, месечне аконтације пореза на добит правних лица доспевају 15. дана по истеку сваког месеца,<sup>6</sup> порез на додату вредност 15 дана по истеку пореског периода,<sup>7</sup> акцизе најкасније последњег дана у месецу, за износ обрачунат од 1. до 15. дана у месецу, односно најкасније 15. дана у месецу, за износ обрачунат од 16. до краја претходног месеца,<sup>8</sup> док је у случају пореза на имовину, када порески обвезник не води пословне књиге предвиђено специфично решење, јер, иако се порез утврђује решењем надлежног органа јединице локалне самоуправе (пошто је њен изворни приход),<sup>9</sup> он се не плаћа истеком партиционог рока, већ 45 дана од почетка сваког тромесечја.<sup>10</sup>

Код пореза по одбитку<sup>11</sup> (порез на зараде, порез на приходе од ауторских и сродних права и права индустријске својине, порез на приходе од непокретности, порез на приходе од капитала, порез на добитке од игара на срећу и др.) порески дуг доспева при исплати прихода.

## II Услови за одлагање плаћања пореза

У српском пореском систему предвиђена је посебна погодност, која се огледа у могућности да се пореском обвезнику, уколико испуњава прописане услове, дозволи одложено плаћање дугованог пореза. Употребили смо термин *погодност*, а не пореска олакшица, јер порески обве-

5 Порез утврђује сâм порески обвезник.

6 Закон о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 25/01, ..., 112/15, чл. 67, ст. 2.

7 Закон о порезу на додату вредност, *Службени гласник РС*, бр. 84/04, ..., 108/16, чл. 50, ст. 1. и чл. 51, ст. 1.

8 Закон о акцизама, *Службени гласник РС*, бр. 22/01, ..., 108/16, чл. 23, ст. 1.

9 Закон о финансирању локалне самоуправе, *Службени гласник РС*, бр. 62/06, ..., 104/16, чл. 6.

10 Закон о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 26/01, ..., 68/14, чл. 39, ст. 1.

11 Порез утврђује порески платац у име и за рачун пореског обвезника.

зник није ослобођен од плаћања пореза, нити му се умањује обрачунати порез. Али, он се налази у погоднијем пореском положају пошто своју пореску обавезу може да измирује у дужем временском периоду: средства која би, одједном и у целости, утрошио за плаћање дугованог пореза може у међувремену да „оплођује”, односно инвестира у предузетничке подухвате.

Порески обвезник се обраћа надлежној организационој јединици Пореске управе (према главном месту пословања, односно пребивалишту) захтевом у писаној форми, наводећи да би му плаћање дугованог пореза представљало непримерено велико оптерећење, или му нанело битну економску штету. Да би се спречило дискреционо право приликом процене оправданости захтева у сваком појединачном случају, које би могло да доведе до разних видова коруптивног понашања пореских службеника,<sup>12</sup> Влада Републике Србије ближе уређује услове за одлагање плаћања дугованог пореза. У противном, када се не би прецизно одредило шта се подразумева под „непримерено великим оптерећењем” или „битном економском штетом”, у пракси би могло да се догоди да, на пример, купац стана или пословног простора, велике површине и на локацији где је просечна тржишна цена квадратног метра непокретности врло висока, или обвезник годишњег пореза на доходак грађана поднесу захтев за одложеним плаћањем пореза, истичући да једнократно плаћање пуног износа дугованог пореза на пренос апсолутних права, односно годишњег пореза на доходак за њих представља „непримерено велики терет”, а објекат тих пореза указује на манифестацију њихове велике економске снаге.

У том смислу, да би се одлагање одобрило, порески дуг треба да износи најмање за:<sup>13</sup>

– физичко лице: 10% од опорезивих прихода у години која претходи години у којој је поднет захтев за одлагање;

– предузетника и мало правно лице: 5% од укупног годишњег прихода исказаног у последњем финансијском извештају, односно годишњег паушалног прихода;

---

12 Упор. Гордана Илић-Попов, Дејан Поповић, „Пореска структура и корупција“, *Анали Правног факултета у Београду*, бр. 1/2014, 16-20.

13 Уредба о ближим условима за одлагање плаћања пореског дуга, *Службени гласник РС*, бр. 53/03, 61/04 и 71/05, чл. 2.

– средња и велика правна лица: 5% од обртних средстава исказа-них у последњем финансијском извештају.

Обвезник мора да, уз захтев, поднесе релевантне доказе којима потврђује испуњеност прописаног услова.<sup>14</sup>

У ЗПППА се у чл. 73, 74, 74а и 74б користи термин „дуговани порез”, па се намеће питање да ли се могућност одложеног плаћања односи само на порезе или, пак, на све врсте јавних прихода. Системским тумачењем одредбе чл. 2, ст. 1. ЗПППА долазимо до закључка да се оно односи на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа, као и на споредна пореска давања (камате по основу доспелог, а неплаћеног пореза и трoшкови поступка принудне наплате).

У ситуацији када се друго лице уговором обавезе да ће, као солидарни јемац, платити порез, а с обзиром на то да порески орган нема обавезу да се прво обрати обвезнику сматрамо да не постоје разлози за ускраћивање права на одлагање плаћања дуговоаног пореза ономе ко порез стварно плаћа (односно, солидарном јемцу), иако није порески обвезник, уколико испуњава услове које је прописала Влада.<sup>15</sup> Слично би важило и за пореске дужнике којима је секундарна пореска обавеза утврђена решењем Пореске управе,<sup>16</sup> којима би такође, под прописаним условима, требало да буде пружена могућност одложеног плаћања дуговоаног пореза.<sup>17</sup>

### III Одлучивање о обвезниковим захтеву

О одлагању плаћања дуговоаног пореза не одлучује Пореска управа, већ министар финансија (углавном само када је захтев поднело велико правно лице, чији је порески дуг изузетно велики), или лице које он овласти, односно градоначелник, председник општине, или лице које они овласте, у случају изворних јавних прихода јединица локалне самоуправе. Законодавац је прописао да „одлука мора да садржи образложене разлоге због којих се одлагање *одобрава*”.<sup>18</sup> Језичким тумачењем закључујемо да надлежно лице нема обавезу да образложи своју одлуку уколико одбије обвезников захтев, а према нашем мишљењу код „негативне” од-

14 Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-00-74/2016-04, од 19.7.2016. године.

15 Упор. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-436/2016-04, од 20.4.2016. године.

16 ЗПППА, чл. 31, ст. 2.

17 Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-473/2016-04, од 4.5.2016. године.

18 ЗПППА, чл. 73, ст. 5.

луке тим пре ваља навести разлоге. Сматрамо да би у том смислу требало преформулисати одредбу чл. 73, ст. 5. ЗПППА.

Закон допушта одложено плаћање дуговоног пореза обвезнику који није испунио законске услове, уколико као средство обезбеђења наплате понуди неопозиву банкарску гаранцију или меницу авалирану од стране пословне банке, на износ који не може да буде мањи од висине пореског дуга чије плаћање жели да се одложи.<sup>19</sup> Мишљења смо да такав изузетак може да доведе до арбитрарних одлучивања.

Законом није предвиђено колико пута порески обвезник може да поднесе захтев за одлагање плаћања у току једне пореске године. Међутим, када порески обвезник у истом пореском периоду поднесе више захтева за различите дуговане порезе (нпр. за порез на добит правних лица, и за порез на пренос апсолутних права), став надлежног Министарства је да прописани услови морају да се испуне за сваки од тих захтева појединачно, пошто се ради о одвојеним поступцима за које се подноси посебан захтев за одлагање плаћања дуговоног пореза.<sup>20</sup> Такође, законом није одређен рок за доношење одлуке по захтеву пореског обвезника, али требало би, због природе захтева, да се одлучује по хитном поступку.

Застарелост права Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања не тече за време када је плаћање дуговоног пореза одложено.<sup>21</sup> Тада, дакле, долази до застоја застарелости које, уколико је време за застарелост почело да тече, спречава његово даље протицање.<sup>22</sup> Време трајања застоја застарелости не рачуна се у апсолутни рок застарелости.<sup>23</sup>

#### IV Модалитет одлагања плаћања дуговоног пореза

Пореска управа „операционализује” одлуку којом се обвезнику одобрава одложено плаћање дуговоног пореза. На располагању јој стоје две законске могућности: да донесе решење, или да са пореским обвезником потпише споразум. О томе који од та два начина ће се применити

19 ЗПППА, чл. 73, ст. 7.

20 Пресуда Врховног суда Србије У. 7981/07, од 15.1.2009. године; Упор. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-234/2014-04, од 24.9.2015. године.

21 ЗПППА, чл. 114з, ст. 1, тач. 3.

22 Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-1153/2015-04, од 9.2.2016. године.

23 Дејан Поповић, *Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији*, Београд, 2003, 176-178.

одлучује директор Пореске управе, при чему је закључивање споразума ређе у пракси.<sup>24</sup>

Плаћање дуваног пореза може да буде одложено на рате, најдуже до 60 месеци. У закону није прецизирано да ли се рок рачуна од достављања одлуке или од доспелости пореског дуга. *Ratio legis* те погодности пре указује на дан достављања одлуке. Одређивање броја рата за одложено плаћање дуваног пореза врши се на основу висине износа дуваног пореза чије одлагање се тражи и економске способности пореског обвезника у погледу могућности редовног измиривања текућих обавеза и месечне рате одложеног дуваног пореза, при чему се могу узети у обзир и друге релевантне чињенице.<sup>25</sup> Порески дуг се сматра измиреним у целости уплатом последње рате пореског дуга који је одложен.

Порески обвезници који су пре 4. марта 2016. године<sup>26</sup> поднели захтев или стекли право на одлагање плаћања дуваног пореза могу да поднесу (нови) захтев, ради стицања права на плаћање дуваног пореза на рате, према од тада важећем законском решењу.<sup>27</sup> Тиме се не нарушава начело забране ретроактивности, јер је одредба чији је учинак *de facto* ретроактиван повољнија за обвезника,<sup>28</sup> општи интерес садржан је у томе да се пореском обвезнику одобри да, уместо на највише 24 рате, дуговани порез одложено плаћа на 60 рата.

Посебно решење предвиђено је за ситуације када надлежни орган може, на захтев пореског обвезника за давање сагласности на предложени план реорганизације,<sup>29</sup> односно на захтев обвезника који је закључио уговор о финансијском реструктурирању,<sup>30</sup> да дâ сагласност за одлагање, односно да одобри одлагање плаћања дуваног пореза, у једнаким ратама до 60 месеци, уз могућност коришћења одложеног плаћања за првих 12 месеци.<sup>31</sup> Овај „гратис” период од 12 месеци је омогућен, вероватно, из

24 Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-304/2014-04, од 29.10.2014. године.

25 Правилник о поступању Пореске управе и пореског обвезника у поступку одлагања плаћања дуваног пореза на рате, Службени гласник РС, бр. 28/16, чл. 4, ст. 3 и 4.

26 До ступања на снагу Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији – Закон о изменама ЗПППА, Службени гласник РС, бр. 15/16.

27 Закон о изменама ЗПППА, чл. 11, ст. 2.

28 Упор. Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов, „Ретроактивност закона у пореском праву“, *Анали Правног факултета у Београду*, 1/2015, 9.

29 Закон о стечају, Службени гласник РС, бр. 104/09, 99/11, 71/12, 83/14.

30 Закон о споразумном финансијском реструктурирању, Службени гласник РС, бр. 89/15.

31 ЗПППА, чл. 74а и 74б. Вид. Упутство за поступање по захтевима пореских обвезника за одлагање плаћања дуваног пореза, Службени лист града Крагујевца, бр. 36/16.

разлога да држава додатно „изађе у сусрет” тим обвезницима, очекујући да ће такве погодности бити већа „гарантија” да ће обвезници измирити своја пореска дуговања.

Уколико се порески обвезник не придржава рокова из решења о одлагању плаћања дуваног пореза, односно из споразума који је потписао са Пореском управом,<sup>32</sup> она *ex officio* укида решење, односно поништава споразум.<sup>33</sup> Неплаћени дуговани порез, укључујући и неплаћену камату на тај дуг, наплаћује се из средстава обезбеђења или у поступку принудне наплате.<sup>34</sup> Порески орган процењује који је та два начина у конкретном случају ефикаснији. Ако се дуговани порез наплаћује из средстава обезбеђења, Пореска управа не доноси решење о принудној наплати, већ само обавештава пореског обвезника да ће приступити принудној наплати из датих средстава обезбеђења, што је изузетак од генералног правила да поступку принудне наплате претходи слање опомене, односно да се она не спроводи по „аутоматизму”.<sup>35</sup> Могло би се поставити питање да ли се због одлагања плаћања пореза прекида поступак принудне наплате.<sup>36</sup> То би утицало на релативни рок застарелости права на наплату пореза, који би се продужио за период од дана доношења закључка о прекиду поступка принудне наплате до дана доношења решења од стране Пореске управе којим се поништава споразум, односно укида решење о одлагању плаћања дуваног пореза.

Порески обвезник који није поштовао одобрене одложене рокове „нема право да поново поднесе захтев за одлагање плаћања *тог* дуваног пореза”. Из такве законске формулације чл. 74, ст. 10 ЗПППА закључујемо да он може да поднесе захтев за одлагање плаћања неког другог пореза који дугује што, према нашем мишљењу, није добро решење, јер се обвезник није савесно понашао када му је држава одобрила пореску погодност.

### **V Средства обезбеђења у поступку одлучивања о одлагању плаћања пореза**

У поступку одлучивања о одлагању плаћања дуваног пореза од пореског обвезника се захтева давање средстава обезбеђења наплате, која

32 Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-00327/2016-04, од 15.4.2016. године.

33 Пресуда Врховног суда Србије, У. 9728/07, од 2.7.2008. године.

34 ЗПППА, чл. 74, ст. 7.

35 ЗПППА, чл. 74, ст. 8.

36 Упор. ЗПППА, чл. 114д и чл. 114з.



не могу да буду мања од висине пореског дуга чије се плаћање одлаже. Та средства могу бити:<sup>37</sup>

- хипотека на непокретности пореског обвезника;
- залога на покретним стварима пореског обвезника;<sup>38</sup>
- неопозива банкарска гаранција;
- јемство другог лица које је власник имовине;
- трасирана меница, акцептирана од стране два жиранта, из чијих се зарада, на којима се установљава административна забрана, порески дуг може наплатити;
- меница авалирана од стране пословне банке.

Ако се дуговани порез обезбеђује хипотеком, залогом или јемством другог лица, средства обезбеђења не могу да буду мања од 120% висине дуговоаног пореза чија се наплата обезбеђује.<sup>39</sup> Пореска управа одлучује из којих средстава обезбеђења доступних пореском обвезнику ће се најефикасније наплатити дуговани порез, и о томе га обавештава. Од обвезника се не захтева давање средстава обезбеђења наплате, па чак ни испуњавање прописаних услова,<sup>40</sup> уколико порески дуг, на основу свих јавних прихода које наплаћује Пореска управа, на дан подношења захтева за одлагање његовог плаћања, износи: за правно лице и предузетника – до 1.500.000 динара, а за физичко лице – до 200.000 динара.<sup>41</sup>

Према прелазним и завршним одредбама Закона о изменама ЗПППА,<sup>42</sup> чланом 10, став 1. предвиђен је посебан режим одлагања плаћања дуговоаног пореза само за обвезнике који поднесу захтев за одлагање плаћања дуговоаног пореза, који је доспео за плаћање до 4. марта 2016. године (независно од тога када је пореска обавеза настала), који је на тај дан евидентиран у пореском рачуноводству Пореске управе, а *не прелази*

37 ЗПППА, чл. 74, ст. 2.

38 Пореска управа може као средство обезбеђења прихватити залогу на покретним стварима пореског обвезника, чији је оснивач и власник Република Србија (нпр. јавног предузећа), када покретне ствари које користи то привредно друштво представљају његову, а не јавну својину Републике Србије. Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-529/2016-04, од 27.6.2016. године, у вези са Мишљењем Министарства финансија РС, бр. 011-00-511/2016/05, од 20.5.2016. године.

39 ЗПППА, чл. 74, ст. 3.

40 *Службени гласник РС*, бр. 93/12.

41 ЗПППА, чл. 74, ст. 6.

42 *Службени гласник РС*, бр. 15/16.

2.000.000 динара<sup>43</sup> и који у себи не садржи камату.<sup>44</sup> Прецизиран је рок у којем је обвезник могао да поднесе захтев за одлагање, тј. од 1. априла 2016. године, па најкасније до 4. јула 2016. године,<sup>45</sup> при чему је до подношења захтева имао обавезу да измири све текуће обавезе<sup>46</sup> доспеле за плаћање до 4. марта 2016. године, о чему је морао да пружи пореском органу доказ, што је био услов за остваривање права на плаћање дугованог пореза на рате, најдуже до 60 месеци. Специфичност је у томе што обвезник није имао обавезу да пружи средства обезбеђења, ако главница дугованог пореза није прелазила износ од, у зависности од тога да ли се ради о правном лицу, предузетнику или физичком лицу, 1.500.000 динара, односно 200.000 динара. Ако је, пак, дуговани порез (без камате) изнад тих износа, опредељује се средство обезбеђења које одговара износу дугованог пореза преко 1.500.000 динара, односно 200.000 динара (а до 2.000.000 динара), у који се урачунава и износ припадајуће камате на тај део дуга.

У оквиру тог режима, који представља изузетак од општих правила, предвиђено је да се пореском обвезнику који редовно измирује рате доспелих обавеза које су одложене, укључујући и текуће обавезе, отписује 100% камате на дуговани порез плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до измирења дуга у потпуности, а уколико пре истека рока плаћања дугованог пореза на рате исплати дуговани порез у потпуности, отписује му се целокупна камата на тај дуг.<sup>47</sup>

---

43 Односи се на укупан дугован порез на тај дан по свим обвезниковим уплатним рачунима. Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-00-346/2016-04, од 29.7.2016. године.

44 Порески обвезник који на дан ступања на снагу Закона о изменама ЗПППА има евидентирану само обрачунату и неплаћену камату, а његов главни порески дуг износи нула динара, не може да оствари право на одлагање дугованог пореза. Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-137/2016-04, од 29.6.2016. године.

45 Закон о изменама ЗПППА, чл. 10, ст. 6.

46 Текуће обавезе по основу јавних прихода које периодично доспевају за плаћање (нпр. порез на добит правних лица, порез на додату вредност, порез на приход од самосталних делатности и др.), почев од 4. марта 2016. године; њима се не сматрају обавезе утврђене у поступку контроле, као ни обавезе које се утврђују решењем пореског органа, а односе се на порески период који је обухваћен периодом за који се тражи отпис камате. Вид. Закон о изменама ЗПППА, чл. 10, ст. 11 и 12. Такође, текућом обавезом се не сматра ни камата која се обрачунава на укупан порески дуг настао после 4. марта 2016. године, јер она представља део рате коју је порески обвезник дужан да редовно измирује у складу са решењем, односно споразумом о одлагању. Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-00398/2016-04, од 20.4.2016. године.

47 Закон о изменама ЗПППА, чл. 10, ст. 4-8; Упор. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-620/2016-04, од 1.7.2016. године.

Пореска управа укида решење, односно поништава споразум о плаћању дуговоаног пореза на рате уколико порески обвезник најкасније у року од 30 дана од дана достављања тог решења, односно споразума није измирио све текуће обавезе доспеле од дана подношења захтева до дана доношења решења, односно споразума о плаћању дуговоаног пореза, као и када не обрачуна и не плати камату на дуговани порез.<sup>48</sup> Тада се, као и у општем режиму, неплаћени дуговани порез, укључујући и неплаћену камату на тај дуг, наплаћује из средстава обезбеђења, односно у поступку принудне наплате.

Овај режим није системско, већ једнократно, решење уведено са намером да се обвезници са великим пореским дуговима додатно „растерете”. Мишљења смо да оно компликује постојећа законска решења, а, пре свега, нарушава принцип правне једнакости,<sup>49</sup> па и тржишну конкуренцију.

## VI Камата на одложени дуговани порез

За време трајања одложеног плаћања дуговоаног пореза на рате, све док порески обвезник не исплати тај дуг у целости, обрачунава се камата, по стопи која је једнака годишњој референтној стопи Народне банке Србије. Основицу за њен обрачун чини дуговани порез (који у себи не садржи камату) који је предмет одлагања. За сваки наредни период у коме се рате евидентирају и плаћају, основица је преостали одложени дуговани порез (без камате).<sup>50</sup> Та стопа је привилегована<sup>51</sup> у односу на стопу затезне камате која се обрачунава за неблаговремено плаћене јавне приходе, пошто референтна годишња стопа није увећана за десет процентних поена.

Од 4. марта 2016. године пореском обвезнику коме је плаћање дуговоаног пореза одложено,<sup>52</sup> а који редовно измирује рате доспелих обаве-

48 Правилник о поступању Пореске управе и пореског обвезника у поступку одлагања плаћања дуговоаног пореза на рате, чл. 7.

49 Гордана Илић-Попов, Дејан Поповић, „Једнакост грађана у пореском праву“, *Годишњак Правног факултета Универзитета у Бањој Луци*, бр. 33/2011, 139-159.

50 Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-00-113/2015-04, од 24.9.2015. године.

51 Сходно одредби чл. 76, ст. 2. ЗПППА, примењује се и на пореске обвезнике који су до 4. марта 2016. године стекли право на одлагање плаћања дуговоаног пореза.

52 Укључујући обвезнике којима је, према ранијим законским решењима, било одобрено одложено плаћање на највише 24 рате. Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-408/2016-04, од 20.4.2016. године.

за које су одложене, укључујући и текуће обавезе, отписује се 50% камате која се односи на дуг плаћен у том периоду, по истеку сваких 12 месеци, до његовог измирења у целости.<sup>53</sup> У случају да порески обвезник и пре истека рока плаћања дугованог пореза на рате, исплати дуговани порез у потпуности, отписује му се 50% камате на тај дуг.<sup>54</sup>

## VII Закључак

Економске прилике у Србији претпостављају финансијске тешкоће са којима су суочени многи порески обвезници, што се одражава и на њихово неблаговремено плаћање дугованих пореза. С друге стране, надлежни органи често нису показивали спремност да одлучно спрече све раширенију праксу неплаћања пореза или кашњења у његовом плаћању, поготово када је реч о великим пореским обвезницима, чији су порески дугови врло велики.

Законодавчеву намеру да увођењем могућности одложеног измирења пореских обавеза, а нарочито отписом камата, подстакне пореске обвезнике да уредније плаћају порез неки порески обвезници су искористили да избегну принудну наплату дугованог пореза. Осим тога, изузеци од општег режима нарушавају једнакост обвезника пред (пореским) законом, што наилази на отпор код савесних и уредних „пореских платиша“. Због тога је потребно да законодавац *pro futuro* избегава решења која нису системска, јер она порески систем чине нетранспарентним и погудују пракси неплаћања пореза.

**Gordana ILIĆ-POPOVlić, PhD**  
**Professor at the Faculty of Law University of Belgrade**

## POSTPONEMENT OF PAYMENT OF TAX IN SERBIAN TAX SYSTEM

### Summary

*In this paper, the author deals with the benefits that can be provided to the taxpayers, through the postponement of the payment of the tax owed. If the*

---

53 ЗПППА, чл. 76, ст. 3 и 4.

54 Мишљење министарства финансија РС, бр. 413-00-148/2016-04, од 27.6.2016. године; Мишљење министарства финансија РС, бр. 011-00-202/2016-04, од 16.3.2016. године.

*responsible person accepts the taxpayer's request, the decision is usually implemented by a ruling of the Tax Administration, although it is also possible the Tax Administration signs an agreement with the taxpayer. This agreement does not violate the principle of legality, because it doesn't involve the agreement between the tax administration and the taxpayer about the amount of the tax debt. The postponement of the tax is allowed only to those taxpayers who meet the conditions specified by the Decree of the Government of the Republic of Serbia. The author points out certain legal ambiguities, as well as "digging under" of the fiscal discipline by prescribing the exceptions from the general regime of the postponed payment of the tax owed.*

**Key words:** *excessive tax burden, important economic damage, maturity of the tax debt, postponement of payment of the tax, security.*