

*Љубодраг ПЉАКИЋ\**

## **ФУНКЦИОНАЛНА НАДЛЕЖНОСТ ПОРЕСКИХ И ЦАРИНСКИХ ОРГАНА У ОКВИРУ ИСТОГ СЕКТОРА**

### **Резиме**

*Закон о пореском поступку и пореској администрацији је добар процесни закон који на озбиљан начин штити права и правне интересе пореских обавезника. Предвиђеним законским решењима доприноси процесној демократији самог поступка. Међутим, анализом законитости донетих пореских решења кроз управно-судску праксу, може се закључити да се та решења у пракси недовољно примењују. Исти је случај и са применом материјално-правних одредби и материјалних закона у пореском поступку, нарочито једног од темељних прописа - Закона о облигационим односима.*

*Крајње је несхватљиво да се у оквиру два одељења, пореског и царинског у другостепеном поступку, различито тумачи правна природа уговора о увозу робе из иностранства у своје име, а за туђ рачун. Такво понашање, поред штете коју наноси самим пореским обвезницима, ствара непожељни однос државе према својим грађанима и мора хитно да се промени ради остваривања начелних принципа Закона о пореском поступку.*

**Кључне речи:** порески и царински поступак, функционална надлежност, извршност решења, уговор о посредовању, спор пуне јурисдикције.

### **I Увод**

Закон о пореском поступку и пореској администрацији<sup>1</sup> је релативно нов процесни закон у пореској материји. Предлагач за доношење

---

\* Судија Врховног касационог суда, у пензији

овог Закона је Пореска управа и по решењима заштите права и правних интереса пореских обvezника, али једнако и јавног интереса, садржи квалитетна решења процесне демократије овог важног поступка. Ипак, анализом пресуда Управног суда у поступцима оцене законитости донетих решења у пореском управном поступку, али и кроз одлуке Уставног суда по поднетим уставним жалбама, закључује се да се добра законска решења непотпуно користе у практичном раду са нагласком на фискалној страни решења (у корист фискуса), а на штету права и правних интереса странака.

То умногоме наноси штету и самом Закону, иако се не ради о квалитету Закона, већ о његовом тумачењу у пракси.

Важно је указати да је доношењем новог Закона о општем управном поступку<sup>2</sup> створена обавеза да се изврши усклађивање одговарајућих одредби у посебним законима (па тако и у ЗПППА) до 1.6.2018. године. На тај начин ће се, очекујемо, употпунисти правна заштита пореских обvezника као странака у пореском поступку, будући да нови ЗУП у центар збивања ставља странку у поступку са свим њеним правима и обавезама.

## II Начела ЗПП-а и права и обавезе пореских обvezника

Значај начела ЗПППА не треба посебно наглашавати, с обзиром на то да их сваки озбиљан процесни закон садржи. Начело законитости увек као прво по реду, у чијим темељима је и коришћење дискреционих овлашћења, налазимо и у другим процесним законима. Посебан значај овом начелу из члана 4 ЗПППА даје став 3. овог члана који обавезује Пореску управу да чињенице у поступку утврђује на начин што ће посветити „једнаку пажњу чињеницама које иду у прилог и на штету пореском обvezнику”. Ради потпуности заштите, овом начелу бисмо додали и начело из члана 8 ЗПППА које обавезује стране у поступку да поступају у доброј вери.

Иако скоро сва пореска решења у образложењима садрже позивање на наведена начела, утврђивање чињеница и докази на основу којих се те чињенице утврђују, као и учешће странке у пореском поступку, на начин да јој се омогући да расправља, не оправдавају примену у пракси цитирах законских решења.

1 Закон о пореском поступку и пореској администрацији - ЗПППА, Службени гласник РС, бр. 80/02...108/016.

2 Закон о општем управном поступку - ЗУП, Службени гласник РС, бр. 18/2016.

Начело фактичитета, тако често помињано у пореским решењима увек онда када треба да се утврди пореска обавеза, али не и када је утврђивање тих чињеница у корист странке (да се чињенице у пореском поступку утврђују према њиховој суштини), само допуњује претходно закључивање. Оно се најјасније испољава у ситуацији када порески орган закључи да је одговарајући правни посао симулован. Закон о облигационим односима<sup>3</sup> нас учи да утврђење управног органа или суда да је један правни посао симулован, захтева истовремено да се утврди који је то прикривени – дисимуловани посао који, заправо, треба да важи. Нису ретке пресуде Управног суда са оваквим разлозима приликом уважавања поднетих тужби.

Уз наведено начело, заштита неукости странке, омогућавање расправљања странци уз увид у чињеничну грађу за доношење решења, присуствовање теренској контроли, нарочито повраћај више или погрешно плаћеног пореза и коришћење пореских олакшица, само заокружују поље заштите права пореских обvezника.

Обавезе пореског обvezника су предвиђене у члану 25 ЗППП-а. Право државе да обезбеђује наплату пореза и других дажбина и казни није никаква бенефиција, већ обавеза државе да у законито спроведеном поступку обезбеди утврђивање и наплату јавних прихода. Особеност пореског поступка, из члана 51 ЗПППА, односи се на доказивање и терет доказивања: *Пореска управа има терет доказивања у односу на чињенице на којима се заснива постојање пореске обавезе, а порески обvezник у односу на чињенице од значаја на смањење или укидање пореза.*

Правила поступања представљена кроз наведена начела и права и обавезе страна у поступку су гарант законитости донетих решења, а у крајњој линији, судија је живи гарант оцене законитости донетих пореских и других решења у управном поступку. Разуме се, са свим својим интегритетом у који је укључено врсно познавање суштине законских одредби.

### **III Извршност као особеност пореских решења**

ЗУП је у одредби члана 190 става 1 и 2 тачке 3 предвидео да се решење у управном поступку извршава када постане извршно, а решење постаје извршно, између остalog, обавештењем странке, ако жалба не одлаже извршење решења.

3 Закон о облигационим односима – ЗОО, Закон о облигационим односима, Сл. лист СФРЈ, бр. 29/78, 39/85, 45/89 – одлука УСЈ и 57/89, Сл. лист СРЈ, бр. 31/93 и Сл. лист СЦГ, бр. 1/2003 – Уставна повеља.

Посебним законом ЗПППА је у члану 147 став 1 предвиђено да жалба не одлаже извршење решења пореског управног акта. Овде је битно да сагледамо од каквог је значаја чињеница да у пореској материји првостепено решење достављањем стиче извршност, не само за фискус (финансирање обавеза државе директним пуњењем буџета, између осталих, и на основу извршних пореских решења), али и од каквог је значаја та чињеница за права и обавезе пореских обvezника, како физичких, тако и правних лица, посебно посматрано у светлу новог положаја странке у поступку према новом ЗУП-у и у поступцима инспекцијског надзора.

Претходно ћемо рећи да постоје и друге материје код којих уложена жалба не одлаже извршење решења (царине, пензијска материја, исељење бесправно усељеног лица по Закону о становању...). Остаје питање да ли се та решења одмах и извршавају, не чекајући одлуку по жалби. Аутор сматра великим ризиком по законитост одлучивања да се свако првостепено пореско решење, које није прошло поступак контроле од бар још једног органа, заиста и извршава. Ако изузмемо могуће разлоге обавезивања на плаћање пореског обvezника уз видљиве битне повреде, да не помињемо могућност службеника да напредује у служби због успешног рада, недовољно познавање правних (обавезујућих) ставова судске праксе, сви ти разлози, дакле, могу да доведу до драстичне штете по пореског обvezника. Једном наплаћена новчана средства у пореском поступку се тешко враћају и поред законом утврђених разлога за повраћај, јер се такав порески службеник (који је наложио враћање новца), сматра неуспешним. О томе постоје примери враћања наплаћених новчаних средстава по основу пресуде Врховног суда Србије (дакле, законито поступање), због чега је овлашћени старешина убрзо замењен.

Тачно је да је одредбом члана 147 става 2 ЗПППА предвиђено да другостепени орган може, изузетно, да одложи извршење пореског управног акта, под одређеним условима, али се то врло ретко догађа или се уопште по таквим захтевима и не одлучује. У стамбеној материји исељења бесправно усељеног лица, веома ретко се извршава првостепено решење о налагању исељења, и поред чињенице да уложена жалба не одлаже извршење, све дотле док не стигне одлука по жалби.

Даље, у окружењу, у бившим Републикама раније државе, извршност наступа тек коначношћу решења - онда када другостепени орган потврди првостепено решење. Иста ситуација је и у Немачкој у којој подношење тужбе у управном спору одлаже извршење управног акта и без посебног захтева.

Чињеница да смо ми у томе “посебни” је условила и решење у члану 23 ставу 3 тачки 2 Закона о управним споровима,<sup>4</sup> да суд у управном спору може изузетно, уз кумулативно испуњавање три услова, одложити извршење извршног управног акта и пре поднете тужбе, на основу уложене жалбе, до одлуке по жалби, што суд ретко чини.

Овакву одредбу у Закону о управним споровима немају државе – бивше републике у региону из једноставног разлога што се решење првостепеног органа не извршава пре одлуке другостепеног органа.

Аутор сматра да начелно, у нашој законској регулативи треба озбиљно размотрити питање извршности првостепеног решења без обзира на уложену жалбу (можда, задржати ово решење код оних првостепених решења којима се признаје право странци, али не и у двостранчким стварима). На тај начин, другостепени орган би био растерећенији приликом одлучивања по жалби (а и Суд у управном спору) како баш они не би били ти који “мање воле своју државу” због тога што је поништено првостепено решење по коме је обавеза наплаћена. Ако се зна да је обавеза другостепеног органа да по жалби одлучи у року од два месеца, ето још једног разлога да наплата по извршном првостепеном решењу може да сачека два месеца.

Ако бисмо ушли у још дубљу анализу овог питања, доћи ћемо до сазнања да и после поништаја другостепеног решења у управном спору (управне органе везује и правни став из уважавајуће пресуде), управни органи често остају тврдоглави и доносе иста решења као и ранија, са мало више образложења, ваљда, очекујући да Суд одустане од свог става и потврди донето решење. Не треба заборавити да у таквој ситуацији странкама остаје заштита преко уставне жалбе код Уставног суда. Уколико би Уставни суд својом одлуком уважио поднету уставну жалбу, било би прекасно, јер би после трајања читаве процедуре (око четири – пет година) правно лице најчешће отишло у стечај, а физичком лицу би у међувремену, доспела нека друга обавеза па би порески орган наплаћена средства држао по неком другом основу.

Све у свему, закључак аутора би био да је крајње преурањено извршавати првостепено решење које није прошло ни један степен контроле законитости, а могућа су три: жалба у управном поступку, тужба у управном спору и уставна жалба код Уставног суда. Чак су и против донетих привремених мера у парничном и извршном поступку дозвољена одређена правна

4 Закон о управним споровима, Сл. гласник РС, бр. 111/2009.

средства, док се код мериторне обавезе првостепеног органа наступањем извршности решење извршава без икаквог правног лека.

## IV Управно-судска пракса

### 1. Решења пореских органа

Решењем пореског органа пореском обvezнику, у поступку теренске контроле је утврђена обавеза плаћања ПДВ-а у износу 8.673.059,66 динара, одговарајућа камата на непријављену обавезу у износу од 156.452,58 динара, као и обавеза да сам порески обvezник обрачуна даљу камату, после дана из првостепеног решења, као и да те промене проведе по својим књигама. Првостепени орган је закључио да је порески обvezник закључивао уговоре у своје име за свој рачун приликом увоза робе из иностранства и да по том основу није довољно што је у царинском поступку платио увозничку провизију, већ је пропустио да ПДВ, исказан у документу о обрачуну увоза у своје име и за свој рачун (ПДВ на услугу увозника и ПДВ по обрачуну царинског дуга) искаже у својим пословним књигама, пореској евиденцији и пореској пријави за одговарајући месец. Утврђено је да је порески обvezник у сваком појединачном промету према трећим лицима издао документ "Обрачун увоза" у своје име и за туђи рачун (ПДВ на услугу увозника и ПДВ по обрачуну царинског дуга и излазне рачуне који се односе на рефундацију трошкова увоза и увозничку провизију), да ПДВ садржан у наведеном документу није исказао у својим пословним књигама, већ су тај документ купци користили као рачун за набавку добра и они су исказивали право на одбитак претходног ПДВ-а и тако вршили регистрацију механизације (увезене половине робе). *Истовремено је утврђено да је у Јединственој царинској исправи (ЈЦИ) у рубрици Б-детаљи увоза, наведен крајњи корисник, правно или физичко лице.*

Порески обvezник је уложио жалбу и истакао да је према њему погрешно утврђена обавеза ПДВ-а, будући да је у царинском поступку већ утврђено право чињенично стање и правилно примењено материјално право, јер је он утврђен само као обvezник плаћања увозничке провизије, а раздвојена је обавеза ПДВ-а на механизацију коју, у крајњој линији, плаћа познати корисник увоза за чији рачун је увоз и извршен.

Другостепени орган је потврдио све наводе првостепеног органа и одбио жалбу налазећи да се ради о уговору о увозу механизације у своје име и за свој рачун, јер је увозник све обавезе платио. Порески органи су навели да стоји обавеза на страни жалиоца на основу члана 27, 28, 5 става 1 и члана 17 става 1 Закона о ПДВ-у.

## 2. Тужба у управном спору

Порески обвезнин је као тужилац покренуо управни спор код Управног суда тражећи поништај другостепеног решења поднетом тужбом. Указао је да порески органи нису утврдили правну природу уговора који је тужилац као увозник закључио са инопартнером – у своје име, а за туђи рачун. Због тога, тужба сматра да је погрешно закључивање пореских органа да се ради о увозу “у своје име и за свој рачун”. Посебно је истакао да је код царинских органа измирио све своје обавезе као увозник, а чињеница да је уговор закључен “за рачун трећег лица” - познатог корисника, значи да се у његовој имовини стичу својинска овлашћења на увезеној роби и то треће лице је исказивало право на одбитак претходног ПДВ-а, као власник увезене робе, а не тужилац као увозник и посредник.

Указао је да је Пореска управа потпуно различито утврдила чињенично стање у односу на Царинску управу, па тако и материјално право погрешно применила, иако се ради о управама као органима у саставу истог Секора Министарства финансија, што доводи до апсурда у различитој примени права два одељења подељене функционалне надлежности у истом сектору. Тужилац је тражио да суд, поништавајући оспорено решење, одлучи у спору пуне јурисдикције и да обустави порески поступак, пошто одлучне чињенице нису спорне, већ остаје само погрешна примена материјалног права за коју је Суд надлежан. Тужиоцу је објашњено код пореских органа да је ово решење “пробни балон” како би проверили правни став Суда, а зависно од пресуде Суда (ако тужбу одбије) донеће још два решења далеко веће вредности у односу на истог пореског обвезниника само за други период. Наравно, пресуду Суда порезници нису сачекали, већ су из истог правног основа – за друге периоде у односу на пореског обвезниника, донели још два обавезујућа решења знатно веће вредности.

Ово је моменат да се подсетимо на понашање у добро вери свих страна у поступку, на начела и права и обавезе пореских обвезниника са почетка реферата којих у пракси, како видимо, и нема.

## 3. Пресуда Управног суда

Одлучујући по поднетој тужби, Управни суд је пресудом<sup>5</sup> уважио тужбу и поништио оспорено решење. Суд је нашао да је тужилац основа-но указао у тужби да је другостепено решење донето уз повреде правила

5 23 У. 10645/016 од 08.11.2017. године.

поступања које су од битног утицаја на правилност и законитост решавања ове пореске ствари.

Суд је утврдио, на основу доказа у предмету, Јединствених царинских исправа, да је тужилац у рубрици “8” уписан као прималац робе (половних пољопривредних машина), али такође, да су у рубрици “Б” “Детаљи обрачуна” као крајњи корисници уписана, по именима, правна и физичка лица и да у списима постоје и две изјаве тих лица у којима су управо та лица означена као крајњи корисници робе која је предмет увоза. Суд даље закључује:

“Из наведених доказа не може се несумњиво закључити да се ради о увозу робе у име и за рачун тужиоца, односно да се ради о промету добара у име и за рачун тужиоца, а не о промету услуга. Наиме, чињеница да је у рубрици “8” ЈЦИ УВ-4 царинских декларација тужилац уписан као прималац робе, не одређује власништво над робом која се увози, нити упућује на закључак да је у време прихваташа царинских декларација тужилац власник робе која се ставља у слободан промет или да има слична права располагања над робом, како то закључује тужени. Ово посебно стога, што се у списима туженог органа налазе рачуни тужиоца (три рачуна под одређеним бројевима - *прим. аутора*) из којих произлази да су испостављени напред наведеним лицима означеним као крајњи корисници предметне робе на име рефундације трошкова увоза и увозничке провизије, којим доказима се такође, доводи у сумњу закључак да је тужилац у својству власника извршио испоруку добра крајњим корисницима, а не услугу посредовања приликом увоза”.

Из цитираног образложења пресуде се види да је Суд (као и царински органи, за разлику од пореских органа!) утврдио праву природу уговора о увозу робе према коме се ради о посредовању приликом увоза, а не о увозу у своје име и за свој рачун. Наведени разлоги се дају у пресудама донетим у спору пуне јурисдикције, на основу члана 43 става 1 ЗУС-а, када Суд сам решава ствар до kraja, стављајући се на место управних органа и после поништаја оба решења пореских органа сам реши ову пореску ствар тако што ће поступак обуставити, јер су и чињенице правилно утврђене и право је од Суда правилно примењено. Штета је што Суд тако није поступио, већ је само поништио оспорено решење па се очекује да порески органи сами обуставе поступак на основу обавезујућег правног става Суда.

Одлучивање у спору пуне јурисдикције је круна пресуђивања у управном спору и било би важно да Суд чешће (када правна природа

дозвољава) на овај начин одлучује. Овако како је одлучено оставља се могућност да порески органи не поштују пресуду Суда, што је незамисливо у западним земљама развијеније демократије.

Цитирана пресуда Управног суда је добар пример да се укаже на

### **Закључке**

1. Начела и права и обавезе пореских обvezника су веома добро нормативно регулисана у ЗПП-а, али се у практичном раду пореских органа недовољно примењују;

2. Потребно је на ширем плану размотрити идеју преиспитивања наступања извршности првостепених решења код којих је посебним законима предвиђено да уложена жалба не задржава извршење. Таква решења нису привремене мере парничног и извршног поступка (против којих се, ипак, могу користити одговарајућа правна средства), већ мериорне одлуке првостепеног органа које нису прошли контролу виших инстанци. Ова идеја је у складу са новим положајем странке у ЗУП-у и у поступцима инспекцијског надзора. Преурањено је извршавати мериторна решења у управном поступку, некада и велике новчане вредности, за која тек предстоје три степена управне и судске заштите. У том правцу треба погледати упоредна решења страних законодавстава.

3. Незамисливо је да код постојања различите функционалне надлежности пореских и царинских одељења у оквиру истог Сектора Министарства, постоје различити правни ставови о истим правним питањима, што оставља лош утисак о раду државних органа, а странкама у поступку наноси велику штету.

**Ljubodrag PLJAKIĆ**  
retired Judge of the Supreme Court of Cassation

## FUNCTIONAL COMPETENCE OF TAX AND CUSTOMS AUTHORITIES IN THE SAME SECTOR

### **Summary**

*The Law on Tax Procedure and Tax Administration is a good procedural law which in a serious way protects the rights and legal interests of tax-payers. Through the provided legal solutions it contributes to the procedural democracy of the procedure as such. However, on analysing the legality of the tax decisions made through administrative-court practice, we can conclude that those solutions are insufficiently applied in practice. The same applies to the implementation of substantive-law provisions in tax procedure, in particular one of the fundamental regulations under the Law on Contracts and Torts.*

*It really defies understanding that the two departments, with regard to tax and customs second instance procedures, differently interpret the legal nature of a contract on the import of goods from abroad in one's own name for another person's account. This interpretation, along with the damage caused to tax-payers, creates an undesirable relationship of the state to its citizens, and must be changed immediately with a view to implementing the essential principles of the Law on Tax Procedure.*

**Keywords:** *tax and customs procedures, functional competence, order enforcement, mediation agreement, full jurisdiction dispute.*