

Проф. др Хасиба Хрусџић,
директор Центра за правна и финансијска истраживања, Београд

ПРАВА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА И ЊИХОВА ЗАШТИТА*

САЖЕТАК: Полазећи од тога да порески систем одражава друштвено-економско и политичко уређење сваке земље, процес демократизације у Србији утицао је да се законски уставне права пореских обвезника. С обзиром на то да у већини сфера живота обавезе имплицирају и одређена права, ни област опорезивања у том смислу није изузетак. Имајући у виду потребу заштите права пореских обвезника кроз јаснија правила у времену када пореско законодавство постаје сложеније а развој технологије отвара нове могућности за размену информација, данас се у свету овој проблематици даје велики значај.

Кључне речи: права обвезника, заштите права, начела поступка, записник, жалба

УВОД

Већи број земаља у свету је у протекле две деценије посветио посебну пажњу унапређењу односа пореске управе са пореским обвезницима. Бројна емпиријска истраживања новијег датума указују да унапређење рада пореске управе у домену поштовања права пореских обвезника утиче на добровољну сагласност у испуњавању пореских обавезе, и на постизање поверења у порески систем. Увидело се да побољшање тих односа утиче на повећање пореских прихода и смањење броја пореских

* Рад примљен 24. 10. 2014. године.

прекршаја. Традиционални став и понашање пореске управе се променио у правцу сарадње, давања савета, прецизирања и заштите права пореских обвезника (у даљем тексту: обвезник). Право на приватност, поверљивост и тајност пореских података, право приступа и коришћења пореских информација, право на жалбу на одлуке пореских органа су основна права обвезника у свим демократским друштвима.

Да би се постигла сагласност и прихватање пореских обавеза од стране пореских обвезника, тржишно развијене земље у свету спроводе широку акцију побољшања односа између пореских органа и обвезника. Таква стратегија односа захтевала је и спровођење посебне обуке пореског особља и осмишљавање њиховог рада уз ангажовање посебних агенција у односима са јавношћу, издавање памфлета, брошура, и друге литературе. Постоје и специјално оформљена друштва или форуми обвезника где се дискутује о свим нацртима и предлозима пореских закона. С друге стране, плаћање пореских обавеза се у тим земљама представља као једно од основних грађанских дужности. Управо из наведених разлога овај рад се бави питањем заштите права обвезника у Републици Србији, постигнутим нивоом и квалитетом те заштите.

ПОРЕСКА УПРАВА У ПОРЕСКОМ ПОСТУПКУ

Поштовање права обвезника је превасходно одговорност и обавеза пореских органа. Зато се поставља питање која су права обвезника у пореском систему Србије, како су заштићена, које су обавезе пореских органа према обвезницима, ко контролише пореске органе у испуњавању тих права и на који начин се обвезници могу жалити на непоштовање законски установљених права.

Права обвезника у Србији регулисана су Законом о пореском поступку и пореској администрацији.¹ Пореска управа, као орган управе је у саставу министарства надлежног за послове финансија. Закон о пореском поступку и пореској администрацији примењује се на све јавне приходе које наплаћује Пореска управа, на камате по основу доспелог, а неплаћеног пореза и трошкове поступка принудне наплате пореза (у даљем тексту: споредна пореска давања). Такође, Закон о пореском поступку и пореској администрацији (у даљем тексту: ЗППА) примењује се и на изворне јавне

¹ Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник 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.

приходе јединица локалне самоуправе које те јединице утврђују, наплаћују и контролишу у јавноправном односу, као и на споредна пореска давања по тим основама.

Код утврђивања, наплате и контроле јавних прихода и споредних пореских давања, издавања прекршајног налога, као и код подношења захтева за покретање поступка за пореске прекршаје надлежном прекршајном суду, надлежни орган јединице локалне самоуправе има права и обавезе које по ЗППА има Пореска управа, осим права и обавеза које се односе на:

- 1) идентификацију и регистрацију обвезника;
- 2) процену пореске основице методом парификације и методом унакрсне процене;
- 3) откривање пореских кривичних дела;
- 4) одлучивање по правним лековима уложеним против пореских управних аката које донесу организационе јединице Пореске управе, односно против пореских управних аката које од 1. јануара 2013. године донесу јединице локалних самоуправа у пореском поступку за изворне јавне приходе;
- 5) остала права и обавезе Пореске управе.

Одредбе ЗППА којима су уређена овлашћења Пореске управе, права и обавезе обвезника, овлашћења пореских инспектора и пореских извршитеља Пореске управе, сходно се примењују и на овлашћења јединице локалне самоуправе, односно на права и обавезе обвезника изворних јавних прихода у поступку утврђивања, наплате и контроле изворних прихода јединице локалне самоуправе.

Ако је другим законом питање из области коју уређује ЗППА уређено на другачији начин, примењују се одредбе ЗППА, а ако није другачије прописано одредбама ЗППА, порески поступак се спроводи по начелима и у складу са одредбама Закона о општем управном поступку.¹

Пореска управа, у оквиру послова државне управе, води првостепени и другостепени порески поступак, јединствени регистар пореских обвезника и пореско рачуноводство, процењује тржишну вредност непокретности у складу са законом, открива пореска кривична дела и прекршаје и њихове извршиоце, надлежном прекршајном суду подноси захтеве за покретање поступка за пореске прекршаје, прекршаје прописане законом који уређује фискалне касе, као и прекршаје из области игара на срећу и обавља друге послове одређене овим законом (члан 11 ЗППА).

¹ Закон о општем управном поступку, *Службени лист СРЈ*, бр. 33/97, 31/01, *Службени гласник РС*, бр. 30/10.

У циљу обезбеђења јединственог спровођења прописа из надлежности министарства надлежног за послове финансија, акти о примени тих прописа које даје министар надлежан за послове финансија (објашњења, мишљења, инструкције, упутства и сл.), односно лице које он овласти, обавезујући су за поступање Пореске управе. Ти акти објављују се на интернет странама министарства надлежног за послове финансија и Пореске управе.

За практичну примену права обвезника од изузетног значаја су начела пореског поступка, која су уско повезана са тим правима.

НАЧЕЛА ПОРЕСКОГ ПОСТУПКА

Начело законитости обавезује Пореску управу да остварује сва права и обавезе из порескоправног односа у складу са законом. У случајевима када је Пореска управа овлашћена да делује на основу дискреционих овлашћења, дужна је да делује у складу са сврхом тих овлашћења и у оквиру закона (чл. 4. ЗППА).

Начело временског важења пореских прописа обавезује Пореску управу да предузимају радње у пореском поступку регулисане прописима који су на снази у време када се предузимају. Пореска обавеза утврђује се на основу прописа који су били на снази у време њеног настанка, осим ако је, у складу с уставом и законом, за поједине одредбе закона предвиђено да имају повратно дејство. Изузетно, пореска обавеза по основу пореза на имовину за календарске године које следе години у којој је настала пореска обавеза, утврђује се на основу закона којим се уређују порези на имовину који је на снази на дан 1. јануара календарске године за коју се пореска обавеза утврђује, осим ако је, у складу с Уставом и законом, за поједине одредбе закона предвиђено да имају повратно дејство (чл. 5. ЗППА).

Начело омогућавања увида у чињенице обавезује Пореску управу да, пре доношења акта којим се утврђују обавезе и права обвезника, на захтев обвезника омогући увид у правну и чињеничну основу за доношење акта (чл. 6. ЗППА).

Према **начелу чувања службене тајне** у пореском поступку, Пореска управа дужна је да као службену тајну у пореском поступку чува сваки документ, информацију, податак или другу чињеницу о обвезнику, податак о техничким проналасцима или патентима, као и све друге податке о технолошким поступцима које примењује обвезник, до којих су службена и друга лица која учествују у пореском поступку дошла у пореском, прекршајном, предистражном или судском поступку.

Повреда службене тајне угрожава интерес обвезника и јавни интерес Републике, који претежу над интересом за приступ информацијама од јавног значаја које представљају службену тајну, а због чијег би одавања могле наступити тешке правне или друге последице (чл. 7. ЗППА). Службену тајну дужна су да чувају сва службена и друга лица која учествују у пореском, прекршајном, предистражном и судском поступку. Обавеза чувања службене тајне односи се и на лица када им престане радни однос, односно својство у којем су дошли до сазнања о документима, чињеницама, односно подацима. Обавеза чувања службене тајне је повређена ако се документи, чињенице, односно подаци неовлашћено користе или објаве. Међутим, обавеза чувања службене тајне није повређена:

- 1) радњом са којом се обвезник писмено сагласи;
- 2) ако се одређени документ, чињеница, односно податак не могу повезати са одређеним обвезником;
- 3) ако се одређени документ, чињеница, односно податак износе током пореског, прекршајног, предистражног или судског поступка;
- 4) ако се ради о пореском идентификационом броју (у даљем тексту: ПИБ) обвезника;
- 5) ако се одређени документ, чињеница, односно податак користе од стране надлежног органа у поступку откривања кривичних дела или прекршаја;
- 6) ако се одређени документ, чињеница, односно податак, у складу са међународном правном помоћи достављају овлашћеном лицу пореског органа стране државе у поступку размене информација и пружања правне помоћи;
- 7) ако се пореском јемцу омогући увид у податке о обвезнику, битне за регулисање обавеза које проистичу из његовог односа према обвезнику;
- 8) ако су одређени документ, чињеница, односно податак у вези са постојањем пореског дуга.

Пореска управа квартално, са пресеком стања на последњи дан у последњем месецу квартала, објављује на својој интернет страни назив, односно име и презиме, ПИБ и износ пореског дуга пореских дужника, и то правних лица са пореским дугом у износу од 20.000.000 динара и вишем, и предузетника са пореским дугом у износу од 5.000.000 динара и вишем, чиме обавеза чувања службене тајне није повређена.

Начело поступања у доброј вери обавезује да су стране у пореском поступку дужне да поступају у доброј вери. Учесталост и трајање пореске контроле ограничавају се на нужну меру (чл. 8. ЗППА).

Начело фактицитета значи да се пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини. Ако се симулованим правним послом при-

крива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимуловани правни посао (чл. 9. ЗППА). Када су на прописима супротан начин остварени приходи, односно стечена имовина, Пореска управа ће утврдити пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза.

ПРАВА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА

Права пореских обвезника предвиђена су *sensu stricto* у неколико одредби ЗППА. Одредбом чл. 24. обвезник има право да:

- 1) од Пореске управе бесплатно добије информације о пореским прописима из којих произлази његова пореска обавеза, а ако је неук и основну правну помоћ да би обрачунао, пријавио и платио порез и споредна пореска давања, у складу са прописима;
- 2) у писаном облику добије одговор на питање које је у таквом облику поставио Пореској управи;
- 3) захтева да се службеници Пореске управе опходе према њему са поштовањем и уважавањем;
- 4) се о њему прикупљени подаци у пореском поступку од стране Пореске управе чувају као службена тајна и користе или чине доступним другим лицима, односно органима или организацијама у складу са начелом чувања службене тајне у пореском поступком;
- 5) Пореска управа поштује његову приватност;
- 6) оствари увид у податке о утврђивању и наплати пореза који се о њему воде код Пореске управе и захтева измену непотпуних или нетачних података;
- 7) заступа властите интересе пред Пореском управом непосредно или путем пуномоћника;
- 8) на прописан начин користи пореске олакшице;
- 9) на прописан начин и у прописаним роковима добије рефакцију, рефундацију, односно повраћај више или погрешно наплаћеног пореза;
- 10) присуствује током теренске пореске контроле;
- 11) добије образложење аката донетих у поступку пореске контроле;
- 12) даје обавештења пореским органима у пореском поступку;
- 13) користи правна средства у пореском поступку;
- 14) користи и друга права утврђена овим законом и другим пореским законима.

Обвезник чија су права повређена има право на судску заштиту. Ако суд утврди да су права пореског обвезника повређена, накнада претрпљене штете и судски трошкови падају на терет буџета Србије, односно на терет буџета јединица локалне самоуправе.

Права обвезника у поступку утврђивања чињеница

У погледу утврђивања чињеница у пореском поступку, обвезник има право да присуствује увиђају (чл. 49. ЗППА). Налази утврђени увиђајем уносе се у записник о обављеном увиђају, који потписују учесници. У записник обавезно се уносе и примедбе обвезника, односно другог пореског дужника, као и разлози одбијања потписивања записника.

Ако се у поступку канцеларијске контроле утврди постојање неправилности у погледу података од значаја за утврђивање висине пореске обавезе, порески инспектор је дужан да сачини записник о контроли. Обвезник има право да у року од пет дана од дана пријема записника о канцеларијској контроли поднесе примедбе на тај записник (чл. 122. ЗППА). Порески инспектор је дужан да примедбе размотри у року од пет дана од дана пријема и сачини допуну записника у складу са законом. На основу записника, Пореска управа доноси решење о утврђивању пореза у року од 60 дана од дана достављања записника, односно допунског записника.

Што се тиче отпочињања теренске контроле, Пореска управа може да одложи почетак спровођења теренске контроле ако **обвезник поднесе усмени приговор** одмах по пријему налога, наводећи разлоге за одлагање контроле, с тим што у року од 24 часа од пријема налога обвезник мора да достави приговор у писменом облику Пореској управи (чл. 124. ст. 3. ЗППА).

Порески инспектор саставља записник о теренској контроли. Записник о теренској контроли доставља обвезнику, у року од пет дана од дана завршетка контроле. На записник о теренској контроли обвезник **има право да поднесе примедбе** у року од осам дана од дана пријема записника, осим на донето усмено решење о мерама када је угрожена наплата пореза (чл. 128. ст. 3. ЗППА).

Обвезник или његов пуномоћник, односно заступник **има право да му се пружи могућност да присуствују прегледу** земљишта, просторија, односно стана (чл. 129. ЗППА).

Право на одлагање плаћања дуговоног пореза

Према одредби чл. 73. ЗППА Пореска управа може, на писани и образложени захтев обвезника, у целости или делимично, одложити плаћање дуговоног пореза, независно од доспелости, под условом да плаћање дуговоног пореза:

- 1) за обвезника представља или ће представљати непримерено велико оптерећење;
- 2) наноси, односно нанеће битну економску штету обвезнику.

Услове одлагања плаћање дуговоног пореза ближе уређује Влада. О одлагању плаћања дуговоног пореза, по испуњењу услова одлучује:

- 1) министар или лице које он овласти – на основу писаног предлога руководиоца организационе јединице Пореске управе према главном месту пословања, односно месту пребивалишта обвезника – осим за изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе;
- 2) градоначелник, односно председник општине, односно лице које он овласти, јединице локалне самоуправе којој припадају изворни јавни приходи чија наплата се одлаже.

Одлуком о одлагању плаћања дуговоног пореза може се одобрити једнократно одлагање или плаћање дуговоног пореза на рате, али најдуже до 24 месеца, уз могућност коришћења одложеног плаћања за првих 12 месеци, при чему износ најмање рате не може бити мањи од 50% износа највеће рате.

Одлагање плаћања пореског дуга врши се потписивањем споразума између Пореске управе и обвезника, односно решењем Пореске управе. Изузетно, ако подносилац захтева за одлагање плаћања дуговоног пореза, који не испуњава услове, као средство обезбеђења наплате понуди неопозиву банкарску гаранцију или меницу авалирану од стране пословне банке, на износ који не може бити мањи од висине дуговоног пореза чије се плаћање одлаже, обвезнику се може одобрити одлагање плаћања дуговоног пореза

Обвезник **плаћа камату** на порески дуг чија је наплата одложена ако је плаћање дуговоног пореза одложено, односно ако је наплата пореског дуга привремено одложена због обуставе извршења коначног пореског акта (у току управног спора и сл.). Камата се обрачунава и за време док траје одлагање, односно обустава (чл. 76. ЗППА).

Застарелост права на утврђивање и наплату пореза, повраћај, порески кредит, рефакцију и рефундацију, на споредна пореска давања, на покретање и вођење прекршајног поступка

Право Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече (чл. 114. ЗППА), а почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање. Застарелост права на наплату пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је обавеза пореског дужника доспела за плаћање.

Право обвезника на повраћај, порески кредит, рефакцију и рефундацију, као и на намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза и повраћај споредних пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече (чл. 114а ЗППА). Застарелост тог права почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је обвезник стекао право на повраћај, порески кредит, рефакцију и рефундацију, као и намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза и повраћај споредних пореских давања.

Захтев за покретање прекршајног поступка Пореска управа не може покренути ни водити ако протекне пет година од дана када је прекршај учињен (чл. 114б ЗППА). На питања застарелости покретања и вођења првостепеног прекршајног поступка, прекид застарелости, застарелост извршења казне и друга питања која нису уређена овим законом, примењују се одредбе закона којим се уређују прекршаји.

Право на утврђивање, наплату, повраћај, порески кредит, рефакцију, рефундацију, као и на намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза, увек застарева у року од десет година од истека године у којој је порез требало утврдити или наплатити, односно у којој је извршена преплата (апсолутна застарелост). Пореска управа, по истеку тог рока по службеној дужности, доноси решење о престанку пореске обавезе, односно о престанку права на повраћај, порески кредит, рефакцију, рефундацију, као и на намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза, због застарелости (чл. 114ж ЗППА).

Право на подношење жалбе

Против пореског управног акта којим је одлучено о појединачним правима и обавезама из порескоправног односа може се поднети жалба (чл. 140–147. ЗППА). Жалба се може поднети и када по захтеву обвезника за доношење пореског управног акта решење није донето у прописаном року.

Против коначног пореског управног акта може се покренути управни спор. Тужба у управном спору може се поднети, као да је жалба одбијена, и онда када подносилац тужбе истакне да о његовој жалби одлука није донета у законском року. Рок за подношење жалбе је 15 дана од дана пријема пореског управног акта. Жалба се подноси надлежном другостепеном пореском органу, а предаје се непосредно или препорученом поштом, односно изјављује на записник првостепеном пореском органу. По жалбама изјављеним против првостепених решења донетих у пореском поступку решава другостепени порески орган – министар или лице које он овласти (чл. 165. ЗППА). У поступку по жалби терет доказивања је на жалиоцу.

Жалба не одлаже извршење пореског управног акта. Изузетно, другостепени порески орган може одложити извршење пореског управног акта против којег је изјављена жалба, ако обвезник документује да би плаћањем пореза или споредних пореских давања пре коначности побијаног акта претрпео битну економску штету. Закључак о одлагању извршења, против којег жалба није допуштена, доноси по хитном поступку другостепени порески орган. Иначе, по жалби другостепени порески орган мора одлучити у року од 60 дана од дана предаје жалбе.

Ако се поступак по жалби оконча на начин да другостепени порески орган својим решењем поништи првостепени порески управни акт и врати предмет првостепеном пореском органу на поновни поступак и укаже првостепеном пореском органу у којем погледу треба да допуни поступак, првостепени порески орган је дужан да поступи по налогу другостепеног пореског органа у року од 40 дана од дана пријема другостепеног решења.

Ако је на основу пореског решења против којег је изјављена жалба покренут поступак принудне наплате, а поступак по жалби се не оконча у року од 40 дана, принудна наплата се прекида закључком док се обвезнику не достави решење по жалби, односно док првостепени порески орган не поступи по налогу другостепеног пореског органа.

Ако је жалба недопуштена, неблаговремена или изјављена од неовлашћеног лица, а првостепени порески орган је пропустио да је због тога одбаци, одбациће је другостепени порески орган. Ако жалбу не одбаци, другостепени порески орган узима предмет у решавање.

ПРЕКРШАЈИ ОДГОВОРНИХ ЛИЦА У ПОРЕСКОЈ УПРАВИ У ЦИЉУ ЗАШТИТЕ ПРАВА ОБВЕЗНИКА

У погледу заштите права обвезника неопходно је нагласити да би обвезници претходно требало да имају знање о заштити тих њихових права.² Одредбом чл. 182. ЗППА, новчаном казном од 10.000 до 100.000 динара казниће се за прекршај одговорно лице у организационој јединици Пореске управе ако:

- 1) обвезнику ускрати бесплатне информације о пореским прописима или основну правну помоћ, ако је обвезник неук (чл. 24. ст. 1. т. 1. ЗППА);
- 2) обвезнику ускрати увид у податке о утврђивању и наплати пореза који се о њему воде код Пореске управе или, на захтев обвезника, не измени непотпуне, односно нетачне податке о пореском обвезнику (чл. 24. ст. 1. т. 6).

Новчаном казном од 10.000 до 100.000 динара казниће се за прекршај службено лице Пореске управе ако:

- 1) се у пореском поступку не опходи према обвезнику са поштовањем и уважавањем (чл. 24. ст. 1. т. 3);
- 2) онемогућава обвезника да буде присутан током пореске контроле, у складу са ЗППА (чл. 24. ст. 1. т. 10).

Неједнак третман обвезника у казненем систему

У казненем систему за неиспуњење истих пореских обавеза обвезници би требало да имају једнак третман. Уколико се очекује извршавање пореских обавеза, казнени систем не би смео да садржи дискриминаторне елементе. Метод одређивања висине казни за неиспуњавање прописаних пореских обавеза за све обвезнике би требало да буде исти, односно да сви обвезници подлежу једнаком систему одређивања казни за пореске прекршаје. Казне за пореске прекршаје прописане су у оквиру казnenих одредби ЗППА и закона којима се регулише обавеза плаћања различитих врста пореза, попут, Закона о порезу на додату вредност, Закона о акцизама, Закона о порезу на доходак грађана, Закона о порезу на добит правних лица, Закона о порезима на имовину, Закона о порезу на премије неживотних осигурања, Закона о порезима на употребу, држање и ношење добра, Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, затим, закона који регулише обавезу фискализације, као што је Закон о фискалним ка-

² Марина Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, СКЦ, Ниш, 2012, 92.

сама, или фискални монопол, какав је Закон о играма на срећу, и других закона који регулишу наплату јавних дажбина. Наведеним законима одређене су новчане казне за прекршаје које учини правно лице, одговорно лице у правном лицу, предузетник и физичко лице, тако да су обвезници разврстани према врсти, односно правној категорији.

За повреду одређених одредби пореских закона прописане су новчане казне, са или без заштитних мера. Висина новчаних казни прописана је на један од следећих начина:³

— у **паушалном новчаном износу по систему „од-до”**, у коме се утврђује распон између минималног и максималног износа. Паушално прописивање новчаних казни, било да се ради о тачно утврђеном износу или о износу у границама минимума и максимума, има ману, а то је неприлагођеност у условима инфлације. Унапред утврђен паушални износ новчане казне у инфлаторним условима временом постаје бесмислен, јер захтева сталне и честе измене казних одредби пореских закона. Начином прописивања казни по систему распона између минималног и максималног новчаног износа улива се неизвесност и неједнакост у казненом систему. Наиме, системом новчаних казни „од-до” пружа се могућност да за учињени исти прекршај обвезници не буду кажњени једнако, без обзира што су се нашли у истој правној ситуацији. Обвезник никад не зна унапред колики ће бити крајњи износ казне у постављеним границама, тако да се услед дате субјективности у одмеравању висине казне може одлучити и да „рескира”, пошто казна може бити релативно ниска.

Поред ризика од утицаја инфлације, постоји и ризик од неуједначеног поступања у прекршајном поступку у различитим местима, те се догађа прописивање различите висине казне за исти прекршај или исту правну ситуацију повреде пореског прописа. На тај начин губи се вера у право и његову функцију у друштву, што поткопава порески систем и слаби поверење обвезника;

— по систему израчунавања висине казне у новчаном износу који представља **процент од износа пореске обавезе**, непријављеног износа пореза или прихода обвезника из претходног пореског периода, и сл., у зависности од врсте прекршаја. У систему израчунавања висине новчане казне, код већине прекршаја постоји могућност да се висина казне веже за пореску основицу или износ пореског дуга. На пример, у случајевима прекршаја: пропуштања рока за подношење пореске пријаве или уплате пореза; нетачног попуњавања пореске пријаве; непријављивања обвезни-

³ Хасиба Хрустић, „Неусклађеност система пореских прекршаја у Србији“, *Правни живоиш, часопис за правну теорију и праксу*, Тематски број: Право и достојанство, LXIII бр. 11/2013, Vol. III, Удружење правника Србије, 2013, 75–88.

ка; неиздавања фактуре; погрешног обрачуна пореског одбитака или пореске основице и др.;

– по систему израчунавања висине казне у новчаном износу у **висини двоструке или троструке вредности оствареног промета или пореског дуга** обвезника или у распону у висини двоструког до десетоструког износа необрачунатог пореза, и сл. За неке прекршаје ЗППА и Закон о акцизама садрже тај метод одређивања висине казни за прекршаје, што је свакако у условима инфлације рационалнији метод него одређивање висине казне у новчаном распону по систему „од–до”.

Казнени систем би се морао примењивати на доследан начин и без дискриминације, а неефикасна пореска контрола уз благу и дискриминаторну казнену политику и нестабилност пореских прописа, без сумње, допринела је дугогодишњем опстанку високог нивоа сиве економије. Истовремено, у дискриминисаном положају су сви обвезници који редовно извршавају пореске обавезе у односу на оне што избегавају плаћање пореских обавеза.

ПРАВО ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА НА СТАБИЛНОСТ ПОРЕСКИХ ЗАКОНА

Право пореских обвезника на стабилност пореских закона, као и принцип да „непознавање закона никога не оправдава” поред мноштва пореских прописа, изгледа као иронија због сложености и обимности, честих измена и допуна пореских прописа. Обвезницима би се морало обезбедити право на стабилност пореских закона. Практично, то право за обвезнике би представљало заштиту од честих промена пореских одредби и закона у целини, којима се стално мењају услови привређивања, што неповољно утиче, како на пословне резултате привредних субјеката, тако и на повећање трошкова администрације. Порески систем се не би смео често мењати јер инвеститори желе извесност. Промене пореских прописа би се морале вршити на основу *ex ante* анализа о финансијским, социјалним и пореско-техничким ефектима тих промена. Тиме би се ограничиле честе измене пореских закона. Обавеза владе би требало да буде да послови припреме закона и припреме пореске управе буду осмишљени и студиозни. Сталне промене повећавају трошкове, како пореских органа, тако и пореских обвезника, а уносе и неизвесност у пословању, односно отежавају планирање пословних резултата.⁴

⁴ Хасиба Хрустић, Пореска политика без стратегије, *Право и привреда*, Удружење правника у привреди Србије, XLX, бр. 7–9/2013, 623–635.

На пример, Закон о акцизама се од 2001. године мењао 25 пута, ЗППА усвојен крајем 2002. године мењао се 17 пута уз бројне исправке, Закон о порезу на доходак грађана 16 пута, а Закон о порезу на добит правних лица има чак 24 брисана члана.⁵ Све то упућује на закључак да се промене наведених закона нису вршиле на основу неопходних анализа о финансијским, социјалним и пореско-техничким ефектима тих промена, чиме би се ограничиле могућности брзих и честих измена законских одредби, већ на основу *ad hoc* текућих потреба.

Право обвезника на стабилност пореских прописа практично представља императивну обавезу и одговорност владе да послови око припреме закона и припреме пореске управе буду осмишљени и студиозни, да предлози законских решења садрже аналитичку подлогу при чему је искључена свака површност и паушалност. У случају промене пореског прописа, обвезници би се путем упутстава о пореским последицама морали унапред упознати са свим пореским консеквенцама пре деловања промена у циљу благовременог предузимања потребних припремних активности.

Једно од значајних питања у пореском систему сваке земље јесте питање нивоа развоја пореске културе, што укључује поштовање права обвезника и испуњавање пореских обавеза као грађанске дужности. Уколико влада покаже да се порески приходи троше рационално и наменски и да се обвезници убеде да нема корупције, онда се може утицати на став обвезника и добровољну сагласност у испуњавању пореских обавеза. Порески систем мора бити транспарентан, јасан и једноставан. Развој пореске културе подразумева и да се обвезници подучавају и да пре усвајања и примене пореских закона буду упознати са нацртима тих закона, да им се пружи прилика да дају своје сугестије и мишљења. Све те мере помажу да порески систем буде ефикаснији.

ПОВЕЉА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА

Пореска управа објавила је брошуру под називом: *Повеља пореских обвезника, њена и обавезе* у којој истиче да је основни циљ ове брошуре

⁵ Закон о акцизама, *Службени гласник РС*, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 6/12, 43/12, 76/12, 93/12, 119/12, 8/13, 119/12, 8/13, 47/13; Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник 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; Закон о порезу на доходак грађана, *Службени гласник РС*, бр. 24/01, 80/02, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13; Закон о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 25/01, 80/02, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13.

да се обвезнику на једноставан и разумљив начин објасне права и обавезе у пореском поступку.⁶ Брошура је базирана на Закону о пореском поступку и пореској администрацији, Закону о општем управном поступку и Начелима и кодексу добре управе. У тој брошури Пореска управа наглашава да жели да са обвезницима успостави однос који се заснива на поверењу и поштовању, те да у остваривању тог циља поступа у складу са најбољом праксом савремених пореских администрација. Затим, посебно се наглашава:

– да је Пореска управа отворена, приступачна и транспарентна у пружању услуга, да омогућава једноставно и лако извршавање пореских обавеза, да се понаша према свима са поштовањем, професионално, одговорно, праведно и са интегритетом, да помаже да се обвезници придржавају прописа тако што даје поуздане савете и информације;

– да Пореска управа олакшава обвезнику да у првом покушају све учини исправно, да настоји да умањи трошкове обвезника око придржавања прописа, да пружа руку онима којима је потребна подршка и обезбеђује приступачну, правовремену и свеобухватну помоћ, али да доследно процесуира оне који не поштују пореске прописе, да гради углед високо професионалног, ефикасног и успешног пореског органа, узорне и модерне државне службе.

У наведеним описима Пореска управа истиче квалификације о свом раду о којима не постоје званичне информације да ли је заиста била успешна јер никада није спроведена анкета обвезника да ли се Пореска управа односи према обвезницима са уважавањем и у доброј вери, да ли поштује права обвезника, да ли је корумпирана, итд.

Наиме, брошуром Пореске управе *Повеља пореских обвезника, њихова права и обавезе* декларативно су побројана права обвезника из ЗППА, чије поштовање је *de facto* обавеза саме управе, а на крају се обвезницима препоручује да ако имају разлога за жалбу најпре покушају да реше проблем у разговору са пореским службеником са којим су сарађивали или са његовим непосредним руководиоцем. Затим, обвезници се упућују да ако нису задовољни начином на који се разматра жалба или ако имају примедбу на рад запослених у Пореској управи, могу да пишу Пореској управи на адресу: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, Саве Машковића 3–5, 11000 Београд или путем електронске адресе: primedbe@poreskauprava.gov.rs

⁶ *Повеља пореских обвезника, њихова права и обавезе*, Република Србија, Министарство финансија и привреде, Пореска управа. Подаци у овој брошури ажурирани су на дан 28. 2. 2013. године, www.poreskauprava.gov.rs.

Такође, дата је и адреса и телефон за помоћ од заштитника грађана: Заштитник грађана, ул. Делиградска број 16, Београд, телефон 011/ 20-68-100, e-mail: zastitnik.

ОЦЕНА ОБВЕЗНИКА О РАДУ ПОРЕСКЕ УПРАВЕ

За оцену рада Пореске управе важан је став обвезника ради провере доследног поштовања права обвезника. У фокусу су права обвезника и квалитет услуга које се пружају обвезницима и унапређење професионалности у обављању пореског поступка. До сада у Србији никада није спроведена анкета обвезника о оцени рада Пореске управе и поштовању права обвезника. Оцене обвезника би се иначе могле добити путем регуларних или *ad hoc* анкета, извештаја комисија и од стране јавних или приватних института. Став обвезника о томе да ли се закони примењују доследно на коректан и професионалан начин, да ли су благовремено информисани о променама и да ли су сви подвргнути истом пореском третману битан је показатељ рада Пореске управе. Истраживање става обвезника може се заснивати и на расположивим статистичким подацима, попут података о просечном времену трајања жалбеног поступка, учесталости грешки пореских органа које се утврђују кроз резултате жалбеног поступка, измене решења пореских органа од стране суда, плаћених камата обвезницима од стране Пореске управе, број жалби, приговора и сугестија обвезника, итд.

Истраживање става обвезника о раду пореских органа постао је значајан задатак у многим државама развијене тржишне привреде. На пример, у Норвешкој, Данској, Немачкој и Шведској раде се анкете које се баве проблематиком истраживања мишљења обвезника. У Шведској, Финској и САД те анкете често врше приватне компаније, а у Шпанији независне институције, да би оцена била професионалнија и да би се осигурала поверљивост анкетираних. У Француској, Генерална пореска дирекција бави се испитивањем става обвезника о квалитету услуга пореских органа и заштити њихових права.

ЗАКЉУЧАК

У пореском систему Србије прописана су права обвезника, али не постоји успостављен поступак за оцену обвезника о раду Пореске управе, да ли стриктно и у којој мери поштује права обвезника. У Пореској упра-

ви нико не контролише пореско особље да ли поштује права обвезника, нити постоје званични подаци о броју приговора, жалби или притужби обвезника на рад пореских органа, и сл.

Поред тога, недовољна пажња посвећена је, не само делотворној примени постојећих закона и процени њихових ефеката, већ и настојању да се порески прописи не мењају често. Право обвезника на стабилност пореских прописа који утичу на конзистентност пословног окружења не постоји, а недоследна примена пореских прописа свакако је утицала на висок ниво сиве економије. Тај проблем изискује напоре у јачању административних капацитета, тако да су *in corpore* досадашњи реформски покушаји били нефункционални и непотпуни.

Што се тиче повреде службене тајне, сам чин одавања службене тајне би морао да представља повреду која има за последицу законске консеквенце, без условљавања да би одавање било само оно „због чијег би одавања могле наступити тешке правне или друге последице по интересе заштићене овим законом“, како је то предвиђено у одредби чл. 7. ЗППА. Постојећа формулација о могућности настанка штете је непрецизна и недоречена те као таква представља предмет арбитраже о насталој или будућој штети и доказима те штете.

Све у свему, област права обвезника и заштите тих права захтева даље унапређење, а посебно је неопходно установити поступак за оцену обвезника о раду Пореске управе и у којој мери поштује права обвезника.

ЛИТЕРАТУРА

- Димитријевић, Марина, *Правни положај пореских обвезника*, СКЦ, Ниш, 2012.
- Хрустић, Хасиба, Јавне финансије и пореско право, *Службени гласник РС*, Београд, 2007.
- Хрустић, Хасиба, Неусклађеност система пореских прекршаја у Србији, *Правни животи*, часопис за правну теорију и праксу, Тематски број: Право и достојанство, LXIII бр. 11/2013, Вол. III, Удружење правника Србије, 2013, 75–88.
- Хрустић, Хасиба, „Пореска политика без стратегије”, *Право и привреда*, Удружење правника у привреди Србије, XLX, бр. 7–9/2013, 623–635.
- Повеља пореских обвезника, права и обавезе*, Република Србија, Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2014.
- Закон о акцизама, *Службени гласник РС*, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 6/12, 43/12, 76/12, 93/12, 119/12, 8/13, 119/12, 8/13, 47/13.
- Закон о фискалним касама, *Службени гласник РС*, бр. 135/04, 93/12.
- Закон о играма на срећу, *Службени гласник РС*, бр.88/2011.

- Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник 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.
- Закон о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 26/01, 80/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – одлука УС, 47/13.
- Закон о порезима на употребу, држање и ношење добара, *Службени гласник РС*, бр. 26/01, 80/02, 43/04, 31/09, 101/10, 24/11, 100/11, 120/12.
- Закон о порезу на додату вредност, *Службени гласник РС*, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12.
- Закон о порезу на доходак грађана, *Службени гласник РС*, бр. 24/01, 80/02, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13.
- Закон о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 25/01, 80/02, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13.
- Закон о општем управном поступку, *Службени лист СРЈ*, бр. 33/97, 31/01, *Службени гласник РС*, бр. 30/10.
- Закон о порезу на премије неживотних осигурања, *Службени гласник РС*, 135/04 12.

TAXPAYER RIGHTS AND PROTECTION OF THESE RIGHTS IN SERBIA

Professor Hasiba Hrustić, Ph. D.
The Center for Law and Financial Research, Belgrade

S u m m a r y

Since the tax system reflects the social-economic and political organization of each country, the process of democratization in Serbia had an impact on legal establishment of the taxpayer rights. Since in main areas of life obligations imply certain rights, the area of taxation is not an exemption. Considering the need to protect the rights of taxpayers through more clear rules at the time when tax legislation becomes more complex and development of the technology opens new possibility for exchange of information, this issue becomes more important in the world.

Key words: taxpayer rights, protection of rights, principle of procedure, record, complaint