

Виши асистент Ђорђе Мариловић, мр

Правни факултет Универзитета у Источном Сарајеву

УТВРЂИВАЊЕ ПОРЕЗА И ПОКРЕТАЊЕ ПОРЕСКОГ ПОСТУПКА

Однос између утврђивања пореза пореским актом или подношењем пореске пријаве (самопријављивањем), с једне стране, и покретања пореског поступка као посебног управног поступка, с друге стране, значајан је из бројних процесних и материјалних разлога. Покретање пореског поступка различито се одређује у теорији и пракси. Аутор у овом раду пореди схватања из теорије финансијског права са позитивним пореским правом и праксом у Републици Српској, и нуди објашњења појма покретања пореског поступка. По схватању аутора, самопријављивање пореза не утиче на примјену начела управног права да поступак покреће искључиво надлежни орган извршењем ма које радње ради вођења поступка. У раду је закључено да одредбе Закона о пореском поступку Републике Српске треба тумачити у складу са одредбама Закона о општем управном поступку, како би се утврдио тачан тренутак покретања пореског поступка.

Кључне ријечи: Порески поступак; Утврђивање пореза; Самопријављивање; Управни поступак; Пореска пријава.

1. УВОД

Финансијско право, чијом је развојем и дезинтеграцијом настало и пореско право, значајним дијелом развило се из науке управног права.¹ Данас, ова веза најбоље се види у односу управног и пореског права. Наиме, порески поступак је посебни управни поступак. Управни поступак у најширем смислу представља читав правно регулисани процес рада органа управе, а у ужем смислу скуп правно уређених радњи органа управе при примјењивању прописа на конкретне животне

Ђорђе Мариловић, djordje.marilovic@pravni.ues.rs.ba.

¹ За преглед схватања о настанку финансијског права и његовој природи, самосталности и дезинтеграцији, вид. Д. Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, COLPI – Савремена администрација, Београд – Будимпешта 1997, 13–16.

случајеве.² За разлику од општег управног права и општег управног поступка, „посебно управно право може се одредити као скуп правних норми којима се уређује организација, делатност (задачи и надлежност) и посебне врсте поступака (форми рада) у области појединих грана управе, односно управних области“.³ Однос између управног поступка и пореског поступка је однос општег и посебног. Порески поступак је управни поступак који у првом степену води Пореска управа, а у другом степену Министарство финансија.⁴ На порески поступак примјењују се одредбе посебног закона (Закон о пореском поступку), а ако тим законом неко питање није прописано, примјењиваће се одредбе прописа којим се уређује општи управни поступак.⁵

За сагледавање односа између општег управног поступка и пореског поступка као посебног управног поступка, издвојили смо неколико кључних порескоправних института – покретање пореског поступка, порески управни акт, тренутак и начин утврђивања пореске обавезе као кључног чиниоца порескоправног односа. Свако одступање од општих правила управног права требало би да има неку границу, а у наведеним случајевима крајња граница морала би бити повучена према мјерилима правне сигурности и владавине права. У позитивном пореском праву Републике Српске одступања од општих правила толико су изражена, да слободно можемо рећи да је граница давно погажена.

У наслову овога рада, предност смо дали самом циљу пореског поступка, а то је утврђивање пореза. Тек на друго мјесто ставили смо покретање пореског поступка. Ово смо учинили у намјери да истакнемо сврху, смисао пореског поступка, и да успоставимо поредак важности у обради теме. Тек онда можемо да се запитамо шта је потребно да би овај поредак био поштован. Сасвим конкретно, своје занимање сажимамо у неколико питања: да ли странка у поступку може утврдити порез, да ли странка може покренути порески поступак, и да ли странка може донијети порески управни акт. Правила општег управног поступка дају изричито одричан одговор на сва ова питања. Међутим, позитивно пореско право у Републици Српској даје и неке потврдне одговоре. У ову анализу ступамо са хипотезом да сваки потврдан одговор на постављена питања представља кршење начела управног по-

² З. Томић, В. Бачић, *Коментар Закона о општем управном поступку*, Службени гласник, Београд 2016, 20.

³ С. Лилић, М. Дреновак, *Посебно управно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2010, 44.

⁴ Закон о пореском поступку, *Службени гласник РС*, бр. 102/11, 108/11 – исправка, 67/13, 31/14, 44/16 и 11/19 – одлука УС, чл. 15 ст. 1.

⁵ Вид.: Закон о пореском поступку, чл. 3.

ступка, попут начела официјелности, и нарушавање општих правних и друштвених начела правне сигурности и владавине права. Међу резултатима спроведеног истраживања нашле су се и до сада необјављене појединости о примјени југословенског Закона о општем управном поступку у праву Републике Српске, што сматрамо корисним за разумијевање историје примјене овог закона који је *lex generalis* за материју пореског права, па тако и за утврђивање пореза и покретање пореског поступка. Такође, ове појединости могу бити корисне теорији општег управног права. Због тога, неке напомене у раду обимније су него што би иначе било упутно.

2. УТВРЂИВАЊЕ ПОРЕЗА

Остварењем чињеница које су прописане пореским законом настаје пореска обавеза. У традиционалном односу органа управе и странке која је дужна да нешто учини, не учини, трпи или да, странка може да буде иницијатор, али никада не може да буде покретач поступка. Искључиво орган може да покрене поступак. Међутим, пореско право познаје врло значајан и широко распрострањен институт који може да изгледа као да сама странка покреће поступак – самопријављивање.

Иако порески обвезник има обавезу у порескоправном односу (обавеза плаћања, обавеза пријављивања, и друге обавезе давања, чињења, нечињења и трпљења у пореском поступку), а врло ријетко, или барем мање заступљену, корист (нпр.: право на повраћај пореза, или право на пореску рефакцију, право на пореску олакшицу и др.), он је дужан да пријави све одговарајуће чињенице, да обрачуна порез, и да га уплати самостално, без посебног акта органа. На први поглед, чини се да порески обвезник сам покреће поступак и да сам утврђује своју обавезу подношењем пријаве и плаћањем пореза у одговарајућем законом прописаном року. Чак, Пореска управа Републике Српске заузима становиште да „Пореска управа не врши утврђивање пореске обавезе квалификованог инвеститора [једна од категорија обвезника у оквиру пореза на доходак физичких лица, нап. аут.], већ је исти дужан да Пореској управи сам пријави своју обавезу“.⁶ Став да порески обвезник сам утврђује пореску обавезу нема основа у закону, а ни у теорији, што ћемо убрзо образложити. Међутим, закључак да порески обвезник може да покрене порески поступак, ма колико да је то супротно општим правилима управног поступка, може се извести примјеном догматског метода у анализи Закона о пореском поступку.

⁶ Обавјештење Пореске управе Републике Српске бр. 06/1.01/0401-052.4-8584/2017 од 5. јуна 2017. године, 2.

Самопријављивање је врло заступљено у пореском праву. Обавеза самопријављивања прописана је у погледу многих (и најзначајнијих) пореза, али и доприноса, такса и накнада. Ипак, у одређеним околностима орган ће донијети рјешење о плаћању пореске обавезе.⁷ Рецимо, рјешењем о плаћању пореских обавеза након извршене пореске контроле Пореска управа утврђује пореску обавезу и налаже пореском обвезнику да плати утврђену пореску обавезу у року од 30 дана од дана достављања рјешења.⁸

Утврђивање пореске обавезе је радња којом се констатују постојање појединачне пореске обавезе, порески обвезник, пореска основица и износ пореске обавезе.⁹ У свим случајевима, без обзира на то да ли је порески обвезник поднио пореску пријаву, и у њој исказао пореску обавезу, или је Пореска управа донијела рјешење о плаћању пореске обавезе, тренутак утврђивања пореза одговара тренутку евидентирања пореске обавезе пореског обвезника у евиденцији Пореске управе.¹⁰ Будући да Пореска управа води евиденције у информационом систему, тренутак утврђивања пореза просто је пренесен у електронску, дигиталну раван. Иначе, надлежност Пореске управе да води пореске евиденције и пореско књиговодство посебно је прописана и не треба је поистовјетљивати са трезорским системом Републике Српске и надлежностима Трезора Републике Српске који је организациона јединица у саставу Министарства финансија.¹¹

За разлику од традиционалних начина одређења тренутка вршења неке радње у поступку, као што је тренутак доношења, уручивања, достављања, преузимања или предаје акта на прописани начин, у пореском праву учињен је велики искорак у потпуно нову раван. Тренутак

⁷ Умјесто израза „пореска обавеза“, исправније би било да се каже „порески дуг“, будући да се само порески дуг може платити, као и споредна пореска дуговања, док су обавезе шири појам, и обухватају давање (давање у новцу – плаћање дугованог пореза и споредних давања; давање у натури није уобичајено у савременим пореским правима), чињење (нпр.: подношење пријаве, издавање фискалног рачуна), нечињење (нпр. обавеза да се не обрачуна ПДВ, односно да се не изда рачун са приказаним ПДВ-ом уколико лице није регистровано као обвезник у систему ПДВ-а) и трпљења (нпр. обавеза трпљења пореске инспекцијске контроле у пословном објекту, просторијама и сл.). За садржај порескоправног односа и разликовање пореског имовинског од пореског управног односа, вид.: Д. Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2016, 96–99, 109–110 и 159–167.

⁸ Закон о пореском поступку, чл. 40, ст. 1.

⁹ Закон о пореском поступку, чл. 39, ст. 3.

¹⁰ Вид. Закон о пореском поступку, чл. 39, ст. 1 и 4.

¹¹ Важна разлика видљива је у томе што се књиговодствено евидентирање обавеза пореских обвезника у Главној књизи трезора Републике Српске врши тек на основу извјештаја из Јединствене евиденције о пријављеним и уплаћеним порезима, коју води Пореска управа, на дан билансирања. Према томе, књижење (евидентирање) обавезе у евиденцији Пореске управе претходи књижењу у Главној књизи трезора. Вид.: Закон о пореском поступку, чл. 7 ст. 1 тач. 3) и чл. 11 ст. 7. Упор.: Закон о трезору, *Службени гласник РС*, бр. 28/13 и 103/15, чл. 5.

извршавања централне радње, евидентирања пореске обавезе, односно утврђивања пореза, не везује се више за тренутак доношења рјешења. Чак, тренутак утврђивања пореза не одговара ни тренутку самопријављивања, односно подношења и запримања пореске пријаве. Тренутак утврђивања пореза није видљив из пријемног жига, из података о дјеловодном броју и дану увођења у евиденције Пореске управе по правилима канцеларијског пословања. Напротив, тренутак ове најважније радње у пореском поступку може се заиста утврдити само рачунарским форензичким испитивањем, истраживањем и вјештачењем.

Из законског текста произлази да чак ни законописац није потпуно прихватио наведени смисао утврђивања, па зато у неколико случајева наводи да Пореска управа рјешењем „утврђује пореску обавезу“, ¹² иако је претходним чланом дефинисано да се утврђивање пореске обавезе врши евидентирањем пореске обавезе „након доношења рјешења за плаћање пореске обавезе“. ¹³ Да ствар буде још нејаснија, из раније наведеног примјера видимо да Пореска управа утврђивање види чак и у подношењу пореске пријаве. ¹⁴

Ако утврђивање пореза ставимо у раван општег управног права, видјећемо да то одговара појму рјешавања управне ствари. Рјешавање у управним стварима теорија у најширем смислу описује као „укупност радњи овлашћених органа, почев од покретања поступка до окончања извршења управног акта који је у њему донет. [...] Прецизније, реч је о: радњама вођења поступка, примене прописа на утврђено чињенично стање, што резултира постављањем одговарајућег правног правила; затим, о средствима провере законитости (или/и целисходности) издатог управног акта; на крају – о мерама реализације (оживотворења) норме која је у акту садржана.“ ¹⁵ У ужем смислу, рјешавање се своди на доношење рјешења, па „се састоји у непосредној примени прописа на чињеничну подлогу (конкретан животни случај), утврђену у складу са процесним одредбама“, чиме се долази до „уобличавања појединачног правила о томе како гласи општа норма, конкретизована у односу на дати животни случај“. ¹⁶ Иако је управни акт непосредна правна надградња управне ствари, ипак, управна ствар никако се не може изједначити са правним актом одговарајућег назива – управна ствар је „само једна, мада битна, његова садржинска одлика“. ¹⁷

¹² Закон о пореском поступку, чл. 40, ст. 1.

¹³ Закон о пореском поступку, чл. 39, ст. 4.

¹⁴ Обавјештење Пореске управе Републике Српске, 2.

¹⁵ З. Р. Томић, В. Бачић, 45.

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ *Ibid.*, 46 и 47.

Пореска ствар, као једна од врста управних ствари, обухвата неколико кључних чинилаца: пореског повјериоца, пореског дужника (што обухвата пореског обвезника и све друге пореске дужнике), порески објекат, везу између пореског обвезника и пореског објекта, пореску основицу, пореску јединицу, пореску стопу и пореску олакшицу. У порескоправној теорији, скуп наведених категорија назива се „законски опис пореског чињеничног стања“.¹⁸

Рјешавање пореске ствари, односно утврђивање пореског чињеничног стања у конкретним случајевима, не своди се на доношење рјешења, по чему пореско право одступа од уобичајеног стања и правила у општем управном праву. У нашем важећем пореском праву, пореском рјешењу одузета је улога коју рјешење иначе има у управном праву – улога утврђивања појединачне правне норме којом се рјешава управна ствар. Тачније, пореско рјешење није искључиви начин, па чак ни најзаступљенији начин, да се утврди појединачна правна норма и ријеши управна пореска ствар. Законски опис пореског чињеничног стања – тачније, постојање појединачне пореске обавезе, порески обвезник, пореска основица и износ пореске обавезе – у праву Републике Српске констатује се утврђивањем пореске обавезе,¹⁹ а то је уствари евидентирање пореске обавезе пореског обвезника у евиденцији Пореске управе, као што смо већ видјели. Евидентирање се у највећем броју случајева врши по поднесеној пореској пријави, а не по донесеном рјешењу. Појединачна правна норма у конкретном животном случају биће уобличена тек у тренутку евидентирања пореза. Због тога, а у складу са спроведеном анализом позитивног права, закључујемо – ставови да утврђивање пореза врши обвезник, па чак и став да се утврђивање пореза врши рјешењем, нису тачни. Утврђивање пореза врши се искључиво радњом евидентирања одговарајућих елемената пореског чињеничног стања у електронске евиденције Пореске управе.

Ово отвара бројна друга питања, чија сложеност превазилази могућности наше анализе, и која делегирамо теорији управног права. Да ли је садржај електронске евиденције појединачна правна норма? Да ли је пореска обавеза утврђена кад је донесено рјешење о плаћању пореске обавезе, или је поднесена пореска пријава, а грешком није спроведено евидентирање? Да ли је утврђивање пореза могуће доказати на било који други начин осим рачунарским форензичким

¹⁸ Вид.: Д. Поповић, (2016), 96–97.

¹⁹ „Утврђивање пореске обавезе је радња којом се констатују постојање појединачне пореске обавезе, порески обвезник, пореска основица и износ пореске обавезе.“ – Закон о пореском поступку, чл. 39, ст. 3.

испитивањем, истраживањем и вјештачењем? Да ли се садржај електронске евиденције о евидентираној пореској обавези може сматрати диспозитивом појединачног управног пореског акта, у материјалном смислу, будући да се њиме утврђује порез, односно конкретизује појединачна правна норма? Да ли запис у електронској евиденцији стиче својство коначности, извршности и правноснажности? Да ли странка има доказ и могућност да се обавијести о тачном тренутку и начину евидентирања? Да ли се на могуће грешке у евидентирању пореза могу сходно примијенити правила о мијењању, поништавању, укидању и оглашавању ништавим рјешења у општем управном поступку? Како се обезбјеђује читљивост исправљених погрешних електронских података, у смислу аналогних правила о исправљању техничке грешке на писмену, прецртавањем? Да ли ће се обавеза сматрати утврђеном уколико обвезник уредно пошаље пријаву (нарочито, електронским путем – подаци су одаслати са рачунара, о чему је остао траг на неком од рачунара или уређаја попут неког сервера), а системски проблем спријечи евидентирање (рецимо, хипотетички, проблем у раду сервера Пореске управе)?

Будући да је, према позитивном праву, утврђивање пореза дигитализована радња, односно низ рачунарских операција одговарајућег програма,²⁰ списак питања можемо да продужимо у недоглед. На примјер, да ли се за сваки приказ корисничког дијела (фронт-енд, од енглеске ријечи *frontend*) интернет странице или програма преузетог на рачунар,²¹ односно графичког интерфејса, мора прописати форма као што се прописује за обрасце у физичком облику?²² Да ли програмска ограничења могу имати правно дејство?²³

Постављамо наведена питања свим теоретичарима и практичарима управног права и сматрамо да смо њиховим постављањем дали скромни допринос у схватању размјера проблема у којем се налази наше право. У праву Републике Српске, електронско пословање и електронско утврђивање пореских обавеза траје годинама. У другим

²⁰ Такви програми постоје у оквирима електронске услуге Пореске управе Републике Српске, попут сервиса „Електронско подношење пријава (SAP)“ и „Електронске услуге“, који су доступни на: <https://eusluge.poreskaupravs.org/#/home>, 10.2.2020.

²¹ На примјер, такав програм је Програм за пореске обвезнике Пореске (ППО), који је израдио Сектор за ИТ Пореске управе у сарадњи са TARA USAID.

²² Електронски облик пријаве разликује се од папирнатог, на примјер по могућности уписивања података у посебно уређена поља, по могућности програмирања поља према одређеним формулама и др.

²³ Рецимо, предузетник као физичко лице аутоматски се сврстава у категорију правних лица приликом подношења појединих пријава. Потпуно разумијемо логику која стоји иза оваквог сврставања, али то не мијења чињеницу да предузетник није правно лице.

правима тако је још много дуже. Да ли је могуће да ни данас немамо одговоре на ова кључна питања? Ако узмемо у обзир број странака, вриједност предметних јавноправних потраживања на основу јавних прихода, утицај на опште друштвене околности, и све друге одлике порескоправног односа, лако ћемо донијети закључак о огромном значају пореског поступка као посебног управног поступка. Крајње је вријеме да научна јавност искорачи из сигурности устаљених научних истина и ставова које је теорија заузела у прошлом вијеку. Законописци су присиљени да правно уреде потпуно нове односе, будући да стварност не чека да се теоретичари усагласе у ставовима, и у том подухвату законописци често немају ослонац у теорији јер су теоријски одговори на постављена питања врло оскудни. На крају, законодавац просто мора да понуди законски оквир за нову стварност. Од некадашњег права које је треће у Европи а четврто у свијету кодификовало правила општег управног поступка,²⁴ дошли смо до тога да, као што овдје показујемо, рјешење нема одлике рјешавајућег акта, активност странке у поступку има правни значај радње органа, а рјешавање управне пореске ствари врши рачунарски програм рачунарском радњом која има већи правни значај него писмени издати управни акт органа управе.

3. ПОКРЕТАЊЕ ПОРЕСКОГ ПОСТУПКА

Покретање пореског поступка, као посебног управног поступка, уређено је Законом о општем управном поступку, који је *lex generalis*, и Законом о пореском поступку, који је *lex specialis*. Према ЗУП-у, „Поступак покреће надлежни орган по службеној дужности поводом захтева странке“.²⁵

Иако домаћа теорија истиче да се поступак покреће по службеној дужности *или* поводом захтјева странке, чини се да нико не примјећује да законски текст не садржи ријеч „или“ у овој одредби. Овај закључак доносимо након спроведене анализе изворног текста закона, који је објављен 18. марта 2002. године, као и свих каснијих интервенција у тексту, у виду исправке, измјена и допуна. Управноправни писци углавном само начелно говоре о покретању управног поступка у праву Републике Српске, и не цитирају изричито законску одредбу,

²⁴ Мислимо на Закон о општем управном поступку Краљевине Југославије, који је донесен 9. новембра 1930. године, а ступио на снагу 26. фебруара 1931. године. Вид.: З. Лончар, „Пледоаје за нови закон о општем управном поступку“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 3/2009, 182.

²⁵ Закон о општем управном поступку – ЗУП, *Службени гласник РС*, бр. 13/02, 87/07 – исправка, 50/10 и 66/18, чл. 111.

нити објашњавају зашто је „или“ изостављено.²⁶ У Закону о општем управном поступку, донесеном у ФНРЈ, односно СФРЈ, а који се примјењивао у Републици Српској прије доношења ЗУП-а 2002. године,²⁷

²⁶ Вид.: М. Рађеновић, *Право општег управног поступка*, Правни факултет Универзитета у Бањој Луци, Бања Лука 2005, 107–110, П. Димитријевић, *Управно право, општи део, књига друга*, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, Ниш 2008, 65–6, и М. Рађеновић, *Право општег управног поступка и управног спора*, Правни факултет Универзитета у Бањој Луци, Бања Лука 2016, 122–123. Напомињемо, наведени уџбеник П. Димитријевића заснован је на тада „важећем управном законодавству у Републици Српској и БиХ“, како стоји у предговору, иако је издат у Републици Србији.

²⁷ О примјени југословенског ЗУП-а у праву Републике Српске до 2002. године, у одговарајућем дијелу уџбеника П. Димитријевић се не изјашњава. Вид.: П. Димитријевић, *Управно право, општи део, књига прва*, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, Ниш 2008, 28. С друге стране, М. Рађеновић указује на Уставни закон за спровођење Устава Републике Српске – вид. М. Рађеновић, (2005), 27–28 и М. Рађеновић, (2016), 34. У уџбенику П. Кунића, објављеном прије доношења ЗУП-а у Републици Српској, такође изостаје објашњење правне споне са предратним законом. Он изричито наводи „Закон о општем управном поступку“ као извор права у Републици Српској, али не наводи службено гласило нити објашњење о томе на који тачно ЗУП мисли. Вид. П. Кунић, *Управно право (општи и посебни дио)*, Правни факултет Универзитета у Бањој Луци, Бања Лука 2001, 119.

У вези са примјеном југословенског ЗУП-а у праву Републике Српске указујемо на неколико занимљивости и појашњења. Посебан режим примјене ЗУП-а био је регулисан Законом о примени Закона о општем управном поступку за време непосредне ратне опасности или ратног стања у Републици Српској, *Службени гласник РС*, бр. 1/94 – посебно издање, 9/95 и 3/96, којим су биле прописане посебности у погледу правила о достављању, о доношењу усменог рјешења, о роковима, правним средствима, и др. За вријеме непосредне ратне опасности или ратног стања уопште нису примјењиване одредбе које су се односиле на мијењање и поништавање у вези са управним спором, на поништавање и укидање рјешења по праву надзора, на укидање и мијењање правоснажног рјешења уз пристанак или по захтјеву странке и на оглашавање рјешења ништавим. Овај закон (о примјени ЗУП-а) престао је да важи 6. марта 1996. године, а југословенски ЗУП примјењиван је на основу Уставног закона независно од тога, све до 26. марта 2002. године. Вид.: Уставни закон за спровођење Устава Републике Српске, *Службени гласник РС*, бр. 3/92, 6/92, 7/92, 15/92, 19/92 и 21/92 – пречишћени текст, чл. 12 – „До доношења одговарајућих закона и других прописа Републике примјењиваће се закони и други прописи СФРЈ и СР БиХ, који су у сагласности са Уставом Републике и који нису у супротности са законима и другим прописима које је донијела Скупштина српског народа у Босни и Херцеговини, односно Народна скупштина.“ У изворном првобитном тексту, у наслову стоји „провођење“ Устава, и то „Устава Српске Републике Босне и Херцеговине“, а само у посљедњим измјенама и допунама грешком се помиње израз „спровођење“ у навођењу назива закона, али не у смислу мијењања ријечи. У утврђеном пречишћеном тексту стоји „провођење“. Промјена назива Републике и сам назив „Устава Републике Српске“ изричито су промијењени кроз пречишћени текст Уставног закона, од децембра 1992. године. Поред свих измјена и допуна овога закона, донесен је и посебан Уставни закон за спровођење амандмана IX–XVIII на Устав Републике Српске, *Службени гласник РС*, бр. 15/92. Овај уставни закон наводи се у пречишћеном тексту, и очито се сматра измјенама и допунама изворног уставног закона и његовим дијелом у материјалном смислу, без обзира на формалноправну посебност.

изричито је била наведена ријеч „или“,²⁸ а тако је и било и остало до данас у одговарајућим одредбама закона земаља окружења.²⁹

Системским тумачењем можемо отклонити пропуст и ненавођење ријечи „или“ у члану 111 ЗУП-а, будући да ЗУП разликује покретање поступка по службеној дужности од покретања поступка на захтјев странке. Надлежни орган мора покренути поступак по службеној дужности под два услова:³⁰ кад то одређује закон или други пропис, и када орган утврди или сазна да, с обзиром на постојеће чињенично стање, треба покренути поступак ради заштите јавног интереса.³¹ С друге стране, у управним стварима у којима је по закону или по природи ствари за покретање и вођење поступка потребан захтјев странке, надлежни орган може покренути и водити поступак само ако такав захтјев постоји.³² Без обзира на чињеницу да у прописаним случајевима захтјев странке обавезује орган управе, а да је у осталим случајевима захтјев необавезујући (представка),³³ поступак може покренути искључиво орган, и то ма којом радњом коју изврши ради вођења поступка.³⁴ Од тога нема изузетака, „што значи да поступак никада не може да покрене сама странка, неком својом радњом; реч је о *начелу официјелности*“.³⁵ Одступање од овог правила не би смјело да постоји ни у једном посебном управном поступку, а у управној научној књижевности истиче се да је официјелна максима „једна од најмаркантнијих црта управног поступка“.³⁶

За разлику од ЗУП-а, Закон о пореском поступку садржи мало мање збуњујућу одредбу: „Порески поступак покрене се по службеној

²⁸ Закон о општем управном поступку, *Службени лист ФНРЈ*, бр. 52/56, *Службени лист СФРЈ*, бр. 10/65, 18/65, 4/77, 11/78, 32/78, 9/86 и 47/1986 – пречишћени текст, чл. 123.

²⁹ На примјер, за Србију вид. раније важећи Закон о општем управном поступку, *Службени лист СРЈ*, бр. 33/97, 31/01, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 30/10, чл. 113, као и нови Закон о општем управном поступку, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 18/16 и 95/18 – Аутентично тумачење, чл. 90 ст. 1. За Хрватску вид. *Zakon o općem upravnom postupku, Narodne novine*, 47/09, čl. 40, st. 1.

³⁰ З. Томић и В. Бачић ове услове виде као алтернативне – поступак се мора покренути по службеној дужности када је то законом или другим прописом предвиђено, али и у „*другим случајевима*, када се покретање и вођење поступка чини, према оцени самог органа неопходним ради заштите јавног интереса [подвукао аут.]“ З. Томић и В. Бачић, 275.

³¹ ЗУП, чл. 112, ст. 1.

³² ЗУП, чл. 114, ст. 1.

³³ При покретању поступка по службеној дужности надлежни орган узима у обзир и евентуалне представке грађана, организација и органа. ЗУП, чл. 112, ст. 2. Узимање представки у обзир не значи дужност покретања поступка у овим случајевима.

³⁴ ЗУП, чл. 113, ст. 1.

³⁵ З. Р. Томић, В. Бачић, 273.

³⁶ I. Krbek, *Zakon o opštem upravnom postupku*, Zagreb, 1931, 79 – нав. према: М. Рађеновић, (2016), 123.

дужности, односно на захтјев странке.“ Ријеч „односно“ као ријечца може имати значење „управо“ или „то јест“, чиме би се исказала одређена подударност, истовјетност, а може да има још и значење „или“.³⁷ Као везник, ријеч „односно“ има значења „а“, „али“, „док“.³⁸ Због тога, у номотехничком погледу треба избјежавати ову ријеч. Сматрамо да, у контексту наведене одредбе Закона о пореском поступку, ријеч „односно“ треба да има значење ријечи „или“.

Упркос изричитој законској норми и ставу теорије да само орган може покренути поступак, у пореском праву Републике Српске начело официјелности нарушено је законским одређењем правне природе пореске пријаве. Иако је пореска пријава дефинисана као „извјештај пореског обвезника Пореској управи о оствареним приходима, извршеним расходима, добити, имовини и другим чињеницама и актима битним за утврђивање пореске обавезе“,“³⁹ она се истовремено сматра пореским, тј. управним актом, или барем актом управе – „порески акт је пореско рјешење, закључак, *пореска пријава*, порески рачун, налог за пореску контролу, записник о пореској контроли и други *акт којим се покреће, допуњава, мијења или довршава нека радња у пореском поступку* [нагласио аутор]“.⁴⁰ Из овога произлази да странка у поступку (порески обвезник) доноси управни акт, или други акт управе, у виду пореске пријаве. У крајњој линији, то значи да управни орган (Пореска управа) нема искључиво право доношења аката управе, па чак ни управног акта, што је супротно начелу официјелности. По правилима управног права, допуњавање и подношење пореске пријаве било би прва активност (не и радња) у поступку, што би довело до прве радње органа у поступку, и покретања поступка. Подношење пореске пријаве сматрало би се, у складу са начелом официјелности, само иницијативом за покретање поступка.⁴¹ Међутим, пореској пријави закон приписује својство пореског акта којим се „покреће, допуњава, мијења или довршава“ радња у пореском поступку, чиме и пореском обвезнику даје улогу која би морала бити резервисана искључиво за поступајући орган. Према овако изведеном тумачењу Закона о пореском поступку, странка покреће поступак подношењем пореске пријаве, а не орган својом радњом прихватања пријаве. Ово тумачење почива на нашем схватању пореског акта као управног акта, или барем акта управе, што ћемо испитати.

³⁷ „Односно“, *Речник српскога језика* (изр. М. Вујанић и др.; ред. и ур. М. Николић), Матица српска, Нови Сад 2011, 846.

³⁸ *Ibid.*

³⁹ Закон о пореском поступку, чл. 30, ст. 1.

⁴⁰ Закон о пореском поступку, чл. 16, ст. 2.

⁴¹ На то не утиче чињеница да је порески обвезник дужан да поднесе пријаву.

Као што смо видјели, порески поступак је посебни управни поступак, па је и порески акт посебна врста управног акта. Иначе, ЗУП не одређује појам управног акта, па га, чак, изричито ни не помиње. У одредбама ЗУП-а изричито се помињу само рјешења и закључци. Слично аустријској традицији, која у законодавству не помиње „управни акт“ већ само ријеч „одлука“,⁴² заједничка особина рјешења и закључака у нашем праву јесте да се њима одлучује, па је су ријечи „одлучити“ „одлучивати“ и „одлучивање“ скоро неодвојиве у законском тексту од ријечи „рјешење“ и „закључак“. Изричито законско одређење управног акта постоји у оквиру Закона о управним споровима – управни акт, у смислу тога закона, јесте акт којим надлежни орган, вршећи јавна овлашћења, рјешава о извјесном праву или обавези, односно непосредном личном интересу физичких и правних лица или других странака у каквој управној ствари.⁴³ Теорија препознаје да управни акт који се означава као рјешење може имати и други назив (одобрење, дозвола, наредба, сагласност).⁴⁴ Ову могућност познаје и позитивно право – „посебним прописима може се одредити да се решењу може дати и други назив“. ⁴⁵ Према томе, требало би да је рјешавајући управни акт у пореском поступку пореско рјешење. Ако оставимо по страни чињеницу да постоје акти и са другим називом, попут пореског рачуна за порез на непокретности,⁴⁶ да ли заиста можемо да кажемо да је порески акт *рјешавајући* акт у пореском поступку?

⁴² „Слично је и у законодавствима других држава гдје се мјесто назива „управни акт“ у правилу користи „рјешење“, „одлука“ и сл.“ П. Кунић, 351.

⁴³ Закон о управним споровима – ЗУС, *Службени гласник РС*, бр. 109/05 и 63/11, чл. 4 и чл. 7, ст. 2.

⁴⁴ З. Томић, В. Бачић, 409 и 418.

⁴⁵ ЗУП, чл. 194, ст. 1. Ову одредбу схватамо тако да се посебним прописима не мора изричито навести други назив, него само могућност да се рјешењу да други назив.

⁴⁶ Закон о порезу на непокретности, *Службени гласник РС*, бр. 91/15, чл. 2, тач. 2. и чл. 14. Обвезник има право на приговор, као ремонстративно и суспензивно дејство, а тек по приговору Пореска управа доноси рјешење. Вид. Закон о порезу на непокретности, чл. 16 и 17.

Порески рачун значајан је за нашу анализу, између осталог, и зато што потврђује наш закључак да се утврђивање пореза у пореском поступку не врши доношењем рјешења и другог рјешавајућег управног акта, него евидентирањем у електронске евиденције Пореске управе. Иако, дакле, Пореска управа издаје порески рачун и доставља га у писаној форми пореском обвезнику (Правилник о пореском рачуну и начину плаћања пореза на непокретности, *Службени гласник РС*, бр. 100/16 и 31/18 – исправка, чл. 5, ст. 1 и 2), и упркос томе што је прописано да Пореска управа пореским рачуном *утврђује* пореску обавезу (Закон о порезу на непокретности, чл. 2 тач. 2), за утврђивање пореза релевантан је само електронски запис – „ако из било којих разлога настане разлика између електронског записа и издатог писменог пореског рачуна, аутентичан је електронски запис“ (Правилник о пореском рачуну и начину плаћања пореза на непокретности, чл. 4, ст. 2).

Прије свега, треба имати на уму да „акти у поступку утврђивања пореза имају декларативан, а не конститутиван карактер“.⁴⁷ Пореска обавеза настаје чим се остваре, десе, чињенице предвиђене законским описом пореског чињеничног стања, па је порески акт значајан првенствено са процесне тачке гледишта. Уосталом, теорија управног права познаје подјелу управних аката на конститутивне и декларативне. „Декларативним управним актом се формално саопштава да је један правни однос (или извесна чињеница као део правног односа), или једна правна ситуација – већ (раније) настала, или се само обелодањује да (захтеваног) односа или ситуације правно нема.“⁴⁸

Без обзира на ову разлику у односу на конститутиван управни акт, декларативан управни акт и даље је рјешавајући акт у поступку. Према томе, требало би да је и порески управни акт (рецимо, пореско рјешење), такође, акт којим се рјешава у пореском поступку. Видјели смо већ да је рјешавање у пореском поступку суштински одређено утврђивањем пореза. Даље, видјели смо да утврђивање пореза, без обзира на термилошке разлике у закону, Пореска управа више не врши у тренутку доношења рјешења, него у тренутку евидентирања свих правно релевантних чињеница у својим електронским евиденцијама. Због тога, порески акт, односно пореско рјешење, суштински више није рјешавајући акт.

Преостали акти којима се покреће, допуњава, мијења или довршава нека радња у пореском поступку, задржавају само процесни значај, тим прије што чак ни рјешење више нема рјешавајући значај. Наравно, у изношењу ових закључака страхујемо да ћемо бити погрешно схваћени. Немамо намјеру да подржимо обесмишљавање правне природе управног акта у пореском поступку, и лично се не слажемо са позитивноправним одређењем утврђивања пореза евидентирањем у електронском систему. Истовремено, не оспоравамо потребу олакшања самог пријављивања пореза и службеног општења са Пореском управом кроз електронске услуге. Наша намјера је да изведемо закључке о томе шта је прихватљиво, а шта ни у ком случају не би требало да буде прихватљиво, имајући у виду најважнија начела управног права, и опште правне и друштвене вриједности које се тим начелима штите.

Још једно могуће тумачење појма утврђивања пореза и појма пореског акта може се тицати намјере законописца. Можда је, желећи да обухвати све посебности пореског поступка, и претпостављајући неупитност начела официјелности, законописац сматрао да је пореска пријава извјештај пореског обвезника, али само онај извјештај који је

⁴⁷ Д. Поповић, (2016), 161.

⁴⁸ З. Томић, *Опште управно право: организационо, материјално, процесно*, Центар за издаваштво Правног факултета Универзитета у Београду, Београд 2015, 218.

Пореској управи достављен, и који је она обрадила и на неки начин овјерила, или поводом њега извршила неку радњу. Ипак, такву изричиту норму ми нисмо пронашли у законском тексту.

4. ВРАЋАЊЕ ПОРЕСКОГ ПОСТУПКА У ОКВИРЕ ОПШТЕГ УПРАВНОГ ПОСТУПКА – ПОРЕСКА НАЧЕЛА *DE LEGE FERENDA*

На основу свега реченога, сматрамо да је потребно измијенити овдје проучаване законске одредбе, прије свега у Закону о пореском поступку. Бесмислено је да се рјешењем не утврђује порез. Потпуно је неприхватљиво да странка има улогу органа у пореском поступку. Несхватљиво је да се извјештај странке о правно релевантним чињеницама изједначава са најважнијим појединачним правним актима управе, па и са другим актима управе којима се покреће, допуњава, мијења или довршава нека радња у поступку. Овако прописан порески поступак је, по нашем дубоком увјерењу, превише „посебан“ у односу на општи управни поступак, и због тога се појављују правно противрјечни институти, односи који се не могу објаснити на правни нити на прави начин, осим као неоправдана и неодржива одступања од темељних и непромјенљивих правних и управних начела. Посебност пореског права као науке и као објективног права, у односу на опште управно право, осигурана је и без овако великих одступања од општих правила управног поступка. Сматрамо да нема потребе да се нарушавају правна сигурност и владавина права – пореско право има на располагању обиље института који су у складу са правним поретком и начелима општег управног права у Републици Српској, а којима се могу остварити жељени циљеви осавремењавања пореског поступка.

Сматрамо да пореска пријава не смије бити изједначена са актима управе. Рјешење које нудимо у основи је врло једноставно – треба прописати радњу стављања одговарајуће назнаке о пријему на самој пореској пријави, или доношењу одговарајућег закључка или рјешења, којим би се одмах по подношењу пријаве констатовало њено увођење (евидентирање) у електронске књиге (евиденције) Пореске управе. У том случају, одговарајућа одредба о томе шта је управни акт била би измијењена тако да њен дио „порески акт је [...] пореска пријава“ гласи „порески акт је [...] одговарајући акт о пријему пореске пријаве.“ Уколико би се посебно одредио закључак о пријему пореске пријаве, претходна измјена била би сувишна, и требало би само обрисати ријеч „пореска пријава“ из одговарајуће одредбе о врстама пореских аката. Предлажемо да се измијени одредба о тренутку и начину утврђивања пореза, тако да се пореском

рјешењу врати правна суштина рјешавајућег управног акта. Залажемо се за то да покретање пореског поступка, баш као и у свим управним поступцима, буде искључиво могуће вршењем ма које радње органа ради вођења поступка. Због свих посебности пореског поступка, предлагемо да та прва радња буде, ипак, формализована у облику закључка.

Предлагемо следећи слијед поступака странке и радњи органа: а) порески обвезник подноси пореску пријаву као свој извјештај о правно релевантним чињеницама за утврђивање пореског дуга; б) Пореска управа издаје писани или електронски закључак, који је појединачни акт управе којим се констатује тачан тренутак запримања пореске пријаве у електронске књиге и систем Пореске управе, као и други одговарајући обавезни елементи попут констатовања допуштености, благовремености и изјављености од стране овлашћеног лица. Овим би се омогућило да Пореска управа покреће порески поступак, а тренутак утврђивања пореза био би изједначен са тренутком издавања закључка по пореској пријави; в) Пореска управа спроводи поступак редовне контроле о којој, уколико порез није правилно и законито обрачунат у пријави, доноси аутоматско електронско или писано рјешење о утврђивању пореза; г) поступак се даље одвија према правилима општег управног поступка односно пореског поступка (правно на правни лијек, наступање коначности, извршности, правноснажности, итд.).

Све овдје понуђене замисли далеко су од остварења – у објављеном нацрту новог закона о пореском поступку потпуно је задржано све што овдје критикујемо.⁴⁹ Ипак, уложићемо посебан напор да своје идеје понудимо у предстојећем поступку учешћа јавности у поступку доношења новог закона о пореском поступку.

5. ЗАКЉУЧАК

Након извршеног сагледавања важећег пореског права Републике Српске, употребом догматског, упоредноправног, историјског и др. метода, закључили смо да је порески поступак, као посебан управни поступак, удаљен од основних начела општег управног поступка. Странка у поступку добила је прерогативе поступајућег органа, рјешење као најважнији појединачни акт управе изгубило је своју рјешавајућу правну природу у пореском управном поступку, а почетак поступка потпуно је релативизован одступањима од начела официјелности. Пореско право Републике Српске прилагођава се неумитним новинама у електронском саобраћању странака са органима управе, што похваљујемо.

⁴⁹ Вид.: Нацрт закона о пореском поступку Републике Српске, <https://www.narodnaskupstinars.net/?q=la/akti/zakoni-u-proceduri/nacrt-zakona-o-poreskom-postupku-republike-srpske>, 11.11.2019.

Међутим, начин на који се ово прилагођавање већ годинама спроводи кроз законске одредбе није у складу са правним начелима, а између одредаба различитих закона који уређују порески управни поступак постоји сукоб у том погледу. Предлажемо враћање пореског поступка у оквиру општих и обавезујућих начела општег управног поступка, прије свега у погледу начела официјелности. Предлажемо мање законске измјене са далекосежним повољним посљедицама. Залажемо се за већу сарадњу теорије, законописаца и законодавца у поступку израде законских текстова и позивамо теорију управног права да својим ауторитетом и знањем изврши притисак да се овако груба одступања од основних начела управног права у Републици Српској отклоне што прије.

ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

Библиографске референце

1. Димитријевић, Предраг, *Управно право, општи део, књига друга*, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, Ниш 2008;
2. Димитријевић, Предраг, *Управно право, општи део, књига прва*, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, Ниш 2008;
3. Електронске услуге Пореске управе Републике Српске, <https://eusluge.poreskaupravar.org/#/home>, 10.2.2020;
4. Кунин, Петар, *Управно право (општи и посебни дио)*, Правни факултет Универзитета у Бањој Луци, Бања Лука 2001;
5. Лилић, Стеван, Дреновак, Мирјана, *Посебно управно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2010;
6. Лончар, Зоран, „Пледоаје за нови закон о општем управном поступку“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 3/2009;
7. Нацрт закона о пореском поступку Републике Српске, <https://www.narodnaskupstinars.net/?q=la/akti/zakoni-u-proceduri/nacrt-zakona-o-poreskom-postupku-republike-srpske>, 11.11.2019;
8. Обавјештење Пореске управе Републике Српске бр. 06/1.01/0401-052.4-8584/2017 од 5. јуна 2017. године;
9. Поповић, Дејан, *Наука о порезима и пореско право*, COLPI – Савремена администрација, Београд – Будимпешта 1997;
10. Поповић, Дејан, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2016;
11. Рађеновић, Мирјана, *Право општег управног поступка и управног спора*, Правни факултет Универзитета у Бањој Луци, Бања Лука 2016;
12. Рађеновић, Мирјана, *Право општег управног поступка*, Правни факултет Универзитета у Бањој Луци, Бања Лука 2005;
13. *Речник српскога језика* (изр. М. Вујанић и др.; ред. и ур. М. Николић), Матица српска, Нови Сад 2011;

14. Томић, Зоран Р., Бачић, Вера, *Коментар Закона о општем управном поступку*, Службени гласник, Београд 2016;
15. Томић, Зоран, *Опште управно право: организационо, материјално, процесно*, Центар за издаваштво Правног факултета Универзитета у Београду, Београд 2015.

Правни прописи

1. Закон о општем управном поступку, *Narodne novine*, 47/09;
2. Закон о општем управном поступку – ЗУП, *Службени гласник РС*, бр. 13/02, 87/07 – исправка, 50/10 и 66/18;
3. Закон о општем управном поступку, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 18/16 и 95/18 – Аутентично тумачење;
4. Закон о општем управном поступку, *Службени лист СРЈ*, бр. 33/97, 31/01, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 30/10;
5. Закон о општем управном поступку, *Службени лист ФНРЈ*, бр. 52/56, *Службени лист СФРЈ*, бр. 10/65, 18/65, 4/77, 11/78, 32/78, 9/86 и 47/1986 – пречишћени текст;
6. Закон о порезу на непокретности, *Службени гласник РС*, бр. 91/15;
7. Закон о пореском поступку, *Службени гласник РС*, бр. 102/11, 108/11 – исправка, 67/13, 31/14, 44/16 и 11/19 – одлука УС;
8. Закон о примени Закона о општем управном поступку за време непосредне ратне опасности или ратног стања у Републици Српској, *Службени гласник РС*, бр. 1/94 – посебно издање, 9/95 и 3/96;
9. Закон о трезору, *Службени гласник РС*, бр. 28/13 и 103/15;
10. Закон о управним споровима – ЗУС, *Службени гласник РС*, бр. 109/05 и 63/11;
11. Правилник о пореском рачуну и начину плаћања пореза на непокретности, *Службени гласник РС*, бр. 100/16 и 31/18 – исправка;
12. Уставни закон за провођење Устава Републике Српске, *Службени гласник РС*, бр. 3/92, 6/92, 7/92, 15/92, 19/92 и 21/92 – пречишћени текст.

Senior Assistant Đorđe Marilović, LL.M.

Faculty of Law, University of East Sarajevo

TAX ASSESSMENT AND DETERMINATION, AND COMMENCEMENT OF TAX PROCEEDINGS

Summary

The relation between tax assessment and determination by means of administrative tax act tax return (self-assessment), on the one hand, and

commencement of tax procedure as a special administrative procedure, on the other hand, is important for a number of procedural and material reasons. Commencement of tax procedure is defined differently in legal theory and legal practice. The author analyses theoretical views and positive tax law and tax practice in The Republic of Srpska, and offers comments and conclusions on commencement of tax procedure. He argues that tax returns cannot be accepted as administrative acts, and decries relevant paragraphs of Law on Tax Procedure of Republic of Srpska for thereof lack of consistency with basic principles of positive administrative law. The exact moment of tax procedure commencement, legal definition and nature of tax returns, as well as actions of participants in the tax proceedings should be legally redefined in accordance with general administrative legal principles.

Key words: *Tax procedure; Tax assessment and determination; Self-assessment; Administrative procedure; Tax return.*