

Poreski postupak - pojam i načela

Poreski postupak podrazumeva skup, na zakonu zasnovanih, radnji i mera koje preduzimaju poreski organi u procesu utvrđivanja, naplate i kontrole poreske obaveze.

U **poreskom postupku** pojavljuje se, s jedne strane, poreska uprava kao deo poreske administracije i, s druge strane, poreski obveznik.

Poreskim postupkom uređuju se brojna pitanja, kao što su:

- utvrđivanje, naplata i kontrola utvrđivanja i naplate javnih prihoda,
- poreska evidencija,
- obaveze i prava poreskog obveznika,
- prekršajni postupak i izricanje kazni i zaštitnih mera za poreske prekršaje,
- žalbeni postupak,
- otkrivanje poreskih krivičnih dela i njihovih izvršilaca i preduzimanje zakonom propisanih mera.

Da bi postupak utvrđivanja, naplate i kontrole poreza bio efikasan, objektivan i ekonomičan, odnosno u saglasnosti sa intencijama zakonodavca neophodno je uvažavati sledeća načela:

- (a) **Načelo zakonitosti** - znači da je poreska uprava dužna (a) da ostvaruje sva prava i obaveze iz poresko-pravnog odnosa u skladu sa zakonom, (b) da utvrđuje sve činjenice koje su bitne za donošenje zakonite i pravilne odluke, kako one koje idu u prilog tako i one na štetu poreskog obveznika.
- (b) **Načelo vremenskog važenja poreskih propisa** - poreska obaveza utvrđuje se na osnovu zakona koji su bili na snazi u vreme njenog nastanka, osim ako je, u skladu s ustavom i zakonom, za pojedine odredbe zakona predviđeno da imaju povratno dejstvo. Radnje u poreskom postupku regulisane su propisima koji su na snazi u vreme kada se preduzimaju.
- (c) **Načelo omogućavanja uvida u činjenice** - Poreska uprava je dužna da, pre donošenja akta kojim se utvrđuju obaveze i prava poreskog obveznika, omogući obvezniku uvid u pravnu i činjeničnu osnovu za donošenje akta.

(d) **Načelo čuvanja službene tajne** - nalaže da sva službena i druga lica koja učestvuju u poreskom postupku čuvaju svaki dokument, informaciju, podatak ili drugu činjenicu o poreskom obvezniku kao služenu tajnu.

Obaveza čuvanja službene tajne nije predviđena, npr.: (a) za radnje sa kojima se poreski obveznik pismeno saglasi, (b) za određene dokumente, činjenice, odnosno podatke koji se ne mogu povezati sa određenim poreskim obveznikom ili se isti iznose tokom poreskog ili sudskog postupka itd.

(e) **Načelo postupanja u dobroj veri** - podrazumeva da su stranke u poreskom postupku dužne da postupaju u dobroj veri, odnosno da ne smeju imati nameru da učine nešto protivzakonito.

(f) **Načelo fakticiteta** - znači da se poreske činjenice utvrđuju prema njihovoj suštini. Ako su prihodi, dohodak, dobit i imovina ostvareni bez pravnog osnova, poreski organ je dužan da, i u takvim okolnostima, utvrdi poresku obavezu.

Subjekti u poreskom postupku

Polazeći od fonda prava i obaveza, odnosno od uloge poresko-procesnih subjekata, u poreskom postupku učestvuju:

- (a) glavni subjekti, odnosno obavezni učesnici u poreskom postupku,
- (b) posebni učesnik i
- (c) eventualni učesnici.

(a) *Glavni ili obavezni učesnici* u poreskom postupku su:

- **Poreska uprava** - to je organ uprave u sastavu Ministarstva za finansije koji je ovlašćen da vodi poreski postupak.

Poreska uprava obavlja poslove koji se odnose na (1) vođenje provostepenog i drugostepenog poreskog postupka, (2) vođenje jedinstvenog registra poreskih obveznika, (3) otkrivanje poreskih krivičnih dela i prekršaja i njihovih

izvršilaca, (4) pokretanje i vođenje poreskog prekršajnog postupka i (5) druge poslove u skladu sa zakonom.

- **poreski dužnici** - to su fizička i pravna lica koja duguju određene radnje iz poresko-pravnog odnosa.

U *poreske dužnike* spadaju:

- (1) **poreski obveznik ili glavni poreski dužnik** - to je fizičko i/ili pravno lice koje je prema zakonu dužno da plati porez.
- (2) **poreski jemac** - je fizičko ili pravno lice koje odgovara za plaćanje obveznikovog poreskog duga.

Razlikujemo dve vrste odgovornosti za tuđe obaveze: *(a)* odgovornost za konkretnu obavezu drugog lica i *(b)* odgovornost za sve obaveze drugog lica.

Jemstvo može biti ustanovljeno zakonom ili ugovorom.

- (3) **poreski platac** - je lice koje je, kao isplatilac određenog prihoda poreskom obvezniku, dužno da obračuna i po odbitku plati propisani porez na taj prihod, u ime i za račun poreskog obveznika.
- (4) **poreski posrednik** - je lice koje je dužno da za račun poreskog dužnika (poreskog obveznika ili poreskog platca) na osnovu njihovog naloga za prenos sredstava obustavi i po odbitku uplati utvrđeni porez, u svoje ime, a za račun poreskog obveznika.
- (5) **ostali poreski dužnici** - su pravna i fizička lica koja duguju neku radnju iz poresko-pravnog odnosa. To je lice u čijim prostorijama poreski obveznik obavlja delatnost, zbog čega je dužno da dozvoli da se, u skladu sa zakonom, obavi poreska kontrola, iako sam nije poreski obveznik u tom postupku.

Uz poreske dužnike u poreskom postupku mogu učestvovati i njihovi **zastupnici**, odnosno **punomoćnici**.

- (b) *Posebni učesnik* - kao posebni učesnik u poreskom postupku može se pojaviti **javni tužilac**, jer on svojim učešćem u postupku ne štiti i ne ostvaruje svoja prava, niti interese, već zastupa opšte interese. Javni tužilac može tražiti ponavljanje poreskog postupka, davati predloge za oglašavanje poreskog rešenja ništavnim.
- (c) *Eventualni ili ostali učesnici* - kao eventualni učesnici u poreskom postupku se mogu pojaviti (1) svedoci, (2) veštaci i (3) tumači.

Prava i obaveze poreskih obveznika

Efikasno i racionalno funkcionisanje poreskog sistema, uspešna realizacija utvrđenih ciljeva u oporezivanju i potreba uvažavanja deklariranih načela u procesu oporezivanja, pretpostavili su, između ostalog, potrebu jasnog i preciznog definisanja i punog poštovanja prava i obaveza poreskih obveznika u poreske administracije.

U kontekstu **prava poreskih obveznika** posebno apostrofiramo:

- *pravo na informisanje* - svaki poreski obveznik ima zakonom zagarantovano pravo na informisanje o poreskom postupku i poreskoj proceduri, o načinu utvrđivanja poreske obaveze, o poreskim pravima i poreskim obavezama, o činjeničnom stanju u vezi sa poreskim predmetom, poreskom osnovicom, poreskom stopom i poreskim olakšicama.
- *pravo na pravedan i jednak tretman* - poreski zakoni se moraju primenjivati na nepristrasan način. Poreski obveznici se moraju jednako tretirati kako u proceduri utvrđivanja tako i u procesu izmirenja i kontrole poreske obaveze. Korektan poreski tretman treba da

uveri poreske obveznike u pravedno sprovođenje poreskih zakona bez apriorne sumnje u egzaktnost podataka koje je prezentirao poreskim organima.

- *pravo na žalbu* - svi poreski obveznici imaju pravo na žalbu kako na interpretaciju poreskog zakona tako i na odluke poreskih organa. Žalba se podnosi administrativnom - poreskom organu da bi se proverila tačnost obračunatog poreza. U oceni navoda u žalbi uključuju se poreski savetnici, advokati i eksperti.
- *pravo na sigurnost* - podrazumeva stabilnost poreskih zakona. Poreske vlasti treba da izbegavaju učestale promene poreskih odredaba i propisa u celini, a naročito sa retroaktivnim dejstvima na poreske obveznike. Poreska vlast je dužna da unapred upozna poreske obveznike o svim poreskim konsekvencama novoinstitucionalizovane poreske promene i to pre neposrednog i posrednog delovanja promenjenog poreskog zakona.
- *pravo na privatnost* - implicira potpuno izbegavanje nerazumnih zahteva i nepotrebnih ispitivanja poreskih obveznika o podacima i informacijama, koji nisu

relevantni za utvrđivanje poreske obaveze. Posete poreskim obveznicima dozvoljene su na osnovu posebno potpisanog i overenog naloga poreske vlasti.

- *pravo na tačan obračun poreza* - obračun poreske obaveze provodi se na osnovu rigorozne primene zakona. Ovo pravo povlači i pravo na umanjenje poreske obaveze na legitiman način, tj. pravo na odobravanje poreskih olakšica.
- *pravo na tajnost i poverljivost* - poreski obveznici su izuzetno zainteresovani da se informacije u poreskom postupku isključivo koriste u poreske svrhe. Zloupotrebe poverljivih informacija o poreskom obvezniku se zakonski strogo kažnjavaju.

Prava poreskih obveznika po pravilu prate obaveze poreskih obveznika.

Najznačajnije **obaveze poreskog obveznika** su da:

- podnese zakonom propisanu dokumentaciju i pruži druge informacije koje zahteva Poreska uprava,
- podnese poresku prijavu na propisanom obrascu i roku,

- plati porez na način, uslovima i roku propisanim zakonom,
- ne ometa i ne sprečava službena lica koja učestvuju u poreskom postupku,
- bude prisutan tokom poreske kontrole.

Nastanak, ispunjenje i prestanak poreske obaveze

Poreski dužnik odgovara za ispunjenje poreske obaveze od **momenta kada su nastale činjenice** za koje je zakonom propisano da stvaraju poresku obavezu.

Momenat nastanka poreske obaveze određuje se za svaki porez posebno.

Poreski obveznik je dužan da plati utvrđeni iznos poreza kao i sporedna davanja, kao što su: novčane kazne, kamate po osnovu dospelog, a neplaćenog poreza, troškovi postupka prinudne naplate i troškovi poresko-prekršajnog postupka.

Ispunjenje poreske obaveze sastoji se u **plaćanju**, o dospelosti, dugovanog iznosa poreza.

Poresku obavezu ispunjava, u pravilu, neposredno poreski obveznik. Izuzetak predstavljaju:

- **lica u likvidaciji** - poresku obavezu pravnog lica u likvidaciji ispunjava likvidacioni upravnik iz sredstava pravnog lica.
- **lica u stečaju** - poresku obavezu pravnog lica u stečaju ispunjava stečajni upravnik iz deobne mase.

- **lica koja prestaju da postoje u statusnoj promeni** - poresku obavezu ispunjava pravni sledbenik.
- **preminula lica** - poresku obavezu ispunjavaju naslednici, u okviru vrednosti nasledene imovine i u srazmeri sa udelom.

Prestanak poreske obaveze nastupa:

- (a) **naplatom poreza** - predstavlja osnovni način prestanka prakse obaveze, a izvršava se plaćanjem, kompenzacijom, ili davanjem umesto plaćanja.
- (b) **zastarelošću poreza** - u poreskom postupku može nastupiti zastarelost prava, i to:
 - (1) Poreske uprave na utvrđivanje poreza i sporednih poreskih davanja - zastareva za tri godine od dana kada je zastarelost počela da teče.
 - (2) poreskog dužnika na povraćaj poreza i sporednih poreskih davanja - zastareva takođe za tri godine.

- (3) Poreske uprave na uplatu poreza i sporednih poreskih davanja - zastareva za pet godina od dana kada je zastarelost počela da teče.
- (c) **Otpisom poreza** - na predlog ministra nadležnog za poslove finansija, Vlada može doneti odluku o delimičnom ili potpunom otpisu poreza i sporednih poreskih davanja.
- (d) **na drugi zakonom propisani način** - do gašenja poreskog duga može doći, npr.: usled smrti poreskog obveznika, prestanka radnog odnosa, prestanka ugovora o zakupu nepokretnosti i td.

Identifikacija i registracija poreskih obveznika

U cilju identifikacije poreskih obveznika, Poreska uprava dodeljuje fizičkim licima, preduzetnicima i pravnim licima **poreski identifikacioni broj (PIB)**.

PIB je jedinstven i jedini broj poreskog obveznika i zadržava se sve do prestanka statusa poreskog obveznika.

PIB se koristi u poreskom postupku i obavezno se unosi u:

- akt koji poreski obveznik podnosi Poreskoj upravi, organizacijama socijalnog osiguranja, drugim državnim organima i organizacijama i organima teritorijalne autonomije i lokalne samouprave,
- akt koji Poreska uprava dostavlja poreskom obvezniku,
- dokument kojim poreski obveznik plaća porez i sporedna poreska davanja,
- nalog kojim se banci nalaže plaćanje poreza i sporednih poreskih plaćanja,

- akt koji poreski obveznik podnosi organima i organizacijama nadležnim za vođenje registra i računa.

Ministar nadležan za poslove finansija je ovlašćen da propiše i druge akte od značaja za poreski postupak, u koje se unosi PIB.

Registracija poreskih obveznika vrši se kod Poreske uprave na osnovu prijave za registraciju. Ako poreski obveznik ne podnese prijavu za registraciju, Poreska uprava po službenoj dužnosti dodeljuje PIB, na osnovu raspoloživih podataka, odnosno faktičkih okolnosti.

Nakon izvršene registracije, Poreska uprava izdaje poreskom obvezniku dokaz o izvršenoj registraciji.

Zakonodavac je utvrdio obavezu da:

- (a) **Agencija za privredne registre** dostavlja obaveštenje Poreskoj upravi o izvršenom upisu u Registar privrednih subjekata, kao i o svakoj drugoj promeni.

- (b) **Sud, organ lokalne samouprave, advokatska komora, profesionalna udruženja kao i drugi organi ili organizacije** nadležni za upis u odgovarajući registar lica koja obavljaju određenu delatnost, u roku od pet dana od dana izvršenog upisa, Poreskoj upravi dostave obaveštenje o upisu, poništenju upisa i brisanju iz registra, kao i o svako drugom rešenju kojim se vrši promena od značaja za utvrđivanje poreza.
- (c) **Organ koji vodi evidenciju o mestu prebivališta, rođenju ili smrti fizičkog lica**, u roku od pet dana od dana prijave ili odjave prebivališta, rođenja ili smrti, obavesti Poresku upravu o podacima od značaja za utvrđivanje poreske obaveze.

Redovna naplata poreza

Prema članu 23. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, poreska obaveza može da prestane:

- (a) uplatom poreza,
- (b) zastarelošću poreza,
- (c) otpisom poreza i
- (d) na drugi zakonom propisani način.

Najčešći način prestanka poreske obaveze je *naplata*, koja može biti *redovna i prinudna*.

Redovna naplata poreza vrši se o dospelosti poreske obaveze. Razlikujemo više modaliteta redovne naplate poreza, i to:

- **standardni** - plaćanje dugovanog iznosa poreza na uplatni račun javnih prihoda u rokovima propisanim zakonom. Zakonodavac je, međutim, ostavio mogućnost plaćanja nekih poreza i kupovinom vrednosnog papira - taksene marke, doplatne poštanske marke, fiskalne akcizne markice i sl.
- **kompensacije** - oblik naplate gde poreski dužnik podmiruje svoj poreski dug na račun potraživanja koja ima kod poreskog poverioca.

- konverzija potraživanja po osnovu poreza u trajni ulog Republike u kapitalu poreskog obveznika, na način i pod uslovima koje propiše Vlada.

Poreska uprava može, na zahtev poreskog obveznika, u celosti ili delimično, odložiti plaćanje poreskog duga, pod uslovom da plaćanje poreskog duga na dan dospelosti:

- (1) za poreskog obveznika predstavlja neprimereno veliko opterećenje ili
- (2) nanosi bitnu ekonomsku štetu poreskom dužniku.

7. PUTAKA U postupku odlučivanja o odlaganju poreskog duga, od poreskog obveznika se zahteva sredstvo obezbeđenja naplate, čija vrednost ne može biti manja od visine poreskog duga čije se plaćanje odlaže.

Sredstva obezbeđenja naplate su:

- (a) hipoteka na nepokretnosti poreskog dužnika,
- (b) zaloga na pokretnim stvarima poreskog obveznika,
- (c) neopoziva bankarska garancija,

(d) jemstvo drugog lica koje je vlasnik imovine čija vrednost ne može biti manja od 150% visine poreskog duga i

(e) menica akceptirana od strane dva žiranta, iz čijih se zarada može naplatiti poreski dug.

Ako se poreski dužnik ne pridržava rokova iz sporazuma odnosno rešenja o odlaganju plaćanja poreskog duga, Poreska uprava će po službenoj dužnosti poništiti sporazum, odnosno ukinuti rešenje i dospeli, a nenaplaćeni poreski dug naplatiti iz (a) sredstava obezbeđenja ili (b) u postupku prinudne naplate nad poreskim obveznikom.

Kada se dospeli dug naplaćuje iz sredstava obezbeđenja, Poreska uprava samo obaveštava poreskog obveznika da će pristupiti prinudnoj naplati dospelog a nenaplaćenog duga iz datih sredstava obezbeđenja naplate.

Na iznos manje ili više plaćenog poreza i sporednih poreskih davanja obračunava se i plaća kamata po stopi jednakoj godišnjoj eskontnoj stopi centralne banke uvećanoj za 15 procentnih poena. Kamata se obračunava i za vreme dok traje odlaganje plaćanja poreskog duga.

Prinudna naplata poreza

Postupak prinudne naplate poreza podrazumeva skup izvršnih radnji koje sprovodi poreski organ da bi prinudno naplatio poresko potraživanje.

U postupku prinudne naplate neophodno je uvažavati sledeća načela:

- (a) *načelo ekonomičnosti* - Poreska uprava ima pravo da izabere predmet prinudne naplate koji je predviđen zakonom, za koji veruje da će obezbediti što veći prihod, uz što manje troškove prinudne naplate, u što kraćem postupku.
- (b) *da se ne pokreće neisplativ postupak prinudne naplate poreza* - kada je očigledno da poreski obveznik nema izvora iz kojeg može da bude izvršena prinudna naplata, Poreska uprava donosi zaključak o nepokretanju postupka prinudne naplate i rešenjem konstatuje privremenu nesolventnost poreskog dužnika.

- (c) *prinudna naplata ne vrši se iz predmeta prinudne naplate gde su troškovi prinudne naplate veći od vrednosti predmeta* - ovim se dopunjuje načelo ekonomičnosti postupka prinudna naplate poreza.
- (d) *prinudna naplata vrši se u onoj meri u kojoj se pokriva dospeli dug* - znači da se prinudna naplata obustavlja čim se pokrije poreski dug i troškovi prinudne naplate.
- (e) *poštovanje dostojanstva poreskog obveznika* - ovo načelo zahteva da se Poreska uprava i njeni službenici prema poreskom obvezniku ophode sa poštovanjem i uvažavanjem.

Postupak prinudne naplate počinje donošenjem *rešenja o prinudnoj naplati* u roku od pet dana od dana prijema opomene za plaćanje poreza.

U *rešenju* se navodi: osnov poreskog duga, neplaćeni iznos sa obračunatom kamatom i prava poreskog obveznika u postupku prinudne naplate.

Prinudna naplata poreza sprovodi se na:

- *novčanim sredstvima poreskog obveznika* - prenosom sredstava sa računa obveznika na uplatni račun javnih prihoda,
- *novčanim potraživanjima poreskog obveznika* - prenosom potraživanja obveznika na uplatni račun javnih prihoda,
- *nenovčanim potraživanjima i drugim pravima poreskog obveznika* - zabranom, prenosom potraživanja i popisom sa procenom, zaplenom i prodajom predmeta potraživanja obveznika,
- *gotovom novcu i hartijama od vrednosti* - popisom i zaplenom,
- *pokretnim stvarima* - zaplenom i prodajom i
- *nepokretnostima* - zaplenom, utvrđivanjem početne vrednosti i prodajom.

Kada je poreski dužnik fizičko lice, od prinudne naplate izuzete su sledeće stvari i primanja:

- odeća, obuća, rublje i drugi predmeti lične upotrebe, posuđe, posteljina, deo nameštaja koji je neophodan poreskom dužniku i članovima njegovog domaćinstva, štednjak i hladnjak,

- hrana i ogrev za potrebe poreskog dužnika i članova njegovog domaćinstva za tri meseca,
- gotov novac do mesečnog iznosa koji je po zakonu izuzet od izvršenja,
- ordeni, medalje i drugi znaci odlikovanja i priznanja, lična pisma i porodične fotografije,
- poljoprivredno zemljište zemljoradnika u površini do 10 ari,
- primanja po osnovu zakonskog izdržavanja, po osnovu privremene nezaposlenosti, po osnovu dodataka na decu, po osnovu stipendije i pomoći učenicima i studentima,
- naknade za rad osuđenom u kazneno-popravnom zavodu i td.

Zaplenjeni novac i prihodi od prodaje pokretnih stvari i nepokretnosti uplaćuju se na odgovarajući uplatni račun javnih prihoda.

Ako je prodajom ostvarena veća cena od iznosa poreske obaveze, razlika se vraća obvezniku.

Ostali oblici prestanka poreskog duga

Do prestanka poreskog duga može da dođe i: (a) iz razloga **zastarelosti** i (b) zbog mere **otpisa poreza**.

Kod *zastarelosti* se podrazumeva prestanak nekog prava zbog njegovog nevršenja u zakonom propisanom roku.

Prema zakonskim propisima zastarelost nastupa za:

- *prava na utvrđivanje poreza i sporednih poreskih davanja* - ovo pravo Poreske uprave zastareva za tri godine od dana kada je zastarelost počela da teče,
- *prava na povraćaj i refakciju poreza i povraćaj sporednih poreskih davanja* - ovo pravo poreskog obveznika zastareva za tri godine od dana kada je zastarelost počela da teče,
- *prava na naplatu poreza i sporednih poreskih davanja* - ovo pravo Poreske uprave zastareva za pet godina od dana kada je zastarelost počela da teče,

- *pravo na pokretanje i vođenje poresko-prekršajnog postupka* - zastareva za tri godine od dana kada je zastarelost počela da teče.

Zastarelost se prekida svakom radnjom Poreske uprave preduzetom protiv poreskog dužnika u cilju utvrđivanja i naplate poreza i sporednih poreskih davanja.

Posle prekida, zastarelost počinje da teče iznova, a vreme koje je proteklo pre prekida ne računa se u zakonom određeni rok za zastarelost.

Otpis poreza - predstavlja jedan od načina prestanka poreske obaveze. Prema pozitivnim zakonskim propisima mera otpisa poreza predviđena je u sledećim situacijama:

- (a) Vlada može, na predlog ministra finansija, a povodom inicijative ministra nadležnog za poslove ekonomije i regionalnog razvoja, doneti odluku o delimičnom ili potpunom otpisu poreza i sporednih poreskih davanja poreskog obveznika koji se prodaje u postupku privatizacije, odnosno koji se nalazi u postupku restrukturiranja.

- (b) ako ostavilac nema nasljednika ili se nijedan od nasljednika ne prihvati nasljedstva, ostaviočeva poreska obaveza se otpisuje.
- (c) kada imovina poslovno nesposobnog fizičkog lica ili odsutnog fizičkog lica kome se ne zna prebivalište, nije dovoljna da se namiri dug po osnovu poreza i sporednih poreskih davanja, nenamireni deo duga se otpisuje.

Poreska kontrola - opšti osvrt

Poreska kontrola je postupak provere i utvrđivanja zakonitosti i pravilnosti ispunjavanja poreske obaveze.

Poreska uprava kontroliše radnje poreskog dužnika sa stanovišta *ažurnosti, tačnosti i verodostojnosti* knjigovodstvenih izveštaja i drugih evidencija i pravilnosti u primeni poreskih propisa.

Poreska kontrola ima tri funkcije, i to:

- (a) *preventivnu* - njena uloga izražava se kroz prevenciju, odnosno podsticanje poreskih obveznika da se u svom poslovanju pridržavaju zakona, kako bi se predupredile posledice otkrivanja izvršenih propusta.
- (b) *korektivna* - ako se u postupku poreske kontrole utvrde nepravilnosti ili propusti u izvršavanju obaveza iz poresko-pravnog odnosa, poreskom obvezniku se nalaže da ih otkloni, što predstavlja korektivnu funkciju poreske kontrole.

- (c) *represivna* - njena uloga dolazi do izražaja kroz otkrivanje poreskih krivičnih dela i prekršaja i preduzimanje odgovarajućih mera u vezi sa otkrivenim poreskim deliktima.

Poreska kontrola se vrši na osnovu godišnjeg plana, odnosno vanrednog plana, koji donosi direktor Poreske uprave.

Plan kontrole zasnovan je na:

- (a) *oceni poreskog značaja poreskog obveznika* - poreski značaj obveznika ocenjuje se na osnovu: (1) godišnjeg ukupnog prihoda, (2) vrednosti imovine, (3) visine iskazane dobiti, (4) broja zaposlenih i visine isplaćenih zarada, (5) okolnosti da li obavlja proizvodnju, uvoz ili promet akciznih proizvoda ili promet proizvoda, odnosno usluga za koje postoje indicije da su od posebnog fiskalnog značaja i sl.
- (b) *oceni poreskog rizika u vezi sa poreskim dužnikom* - rizik se najčešće ocenjuje na osnovu: (1) visine odstupanja rezultata poslovanja iskazanih u poreskoj prijavi i poreskom bilansu u odnosu na rezultate grane kojoj poreski dužnik pripada, (2) prethodnog pridržavanja poreskih propisa od strane poreskog dužnika, (3) obima iskazanih

poreskih olakšica, (4) učestalosti iskazivanja poslovnog gubitka, itd.

- (c) oceni uticaja poreske kontrole** na efikasnost naplate poreza u određenim delatnostima.

Poreska kontrola obuhvata, po pravilu, period za koji je podneta poreska prijava, ali se može proširiti i na prethodne periode, ako postoje indicije da bi se poreskom kontrolom mogao značajnije promeniti iznos utvrđene poreske obaveze.

Razlikujemo tri oblika poreske kontrole, i to:

- (a) kancelarijsku kontrolu,**
- (b) terensku kontrolu i**
- (c) radnje u cilju otkrivanja poreskih krivičnih dela.**

Kancelarijska kontrola

Kancelarijska kontrola predstavlja skup radnji kojima Poreska uprava proverava tačnost, potpunost i usklađenost podataka iskazanih u poreskoj prijavi, poreskom bilansu, računovodstvenim izveštajima i drugim evidencijama poreskog obveznika, sa zakonom i podacima iz poreskog knjigovodstva i drugih službenih evidencija koje vodi, odnosno kojima raspolaže Poreska uprava.

Kancelarijsku kontrolu vrši **poreski inspektor** u prostorijama Poreske uprave.

U postupku kancelarijske kontrole proverava se:

- (a) **matematička tačnost** i
- (b) **formalna ispravnost i potpunost poreske prijave i drugih izveštaja koje poreski obveznik dostavlja Poreskoj upravi.**

Ako se u postupku kontrole poreske prijave i drugih izveštaja utvrdi **matematička greška**, Poreska uprava donosi rešenje kojim se poreskom obvezniku (a) *nalaže da plati razliku* ili (b) *utvrđuje iznos povraćaja poreza*.

Ukoliko se, pak, u postupku obrade poreske prijave i drugih izveštaja utvrdi da su *formalno neispravni, pogrešno popunjeni ili nepotpuni*, poreski inspektor će naložiti poreskom obvezniku da, u roku od tri dana, otkloni uočene greške.

Poreski obveznik je dužan da, na poziv Poreske uprave, neposredno ili preko poreskog punomoćnika, učestvuje u postupku kancelarijske kontrole i da pruži tražena objašnjenja i dokumentaciju u roku koji odredi Poreska uprava.

Neodazivanje pozivu ne odlaže postupak kancelarijske kontrole.

Ako se u postupku kancelarijske kontrole utvrdi postojanje nepravilnosti u pogledu podataka relevantnih za utvrđivanje visine poreske obaveze, poreski inspektor je dužan da sačini zapisnik o kontroli.

Poreski obveznik ima pravo da u roku od tri dana od dana prijema zapisnika o kancelarijskoj kontroli podnese - izrazi primedbe na zapisnik.

S druge strane, poreski inspektor je dužan da primedbe na zapisnik razmotri u roku od tri dana od dana prijema i potom sačini dopunu zapisnika.

Na osnovu zapisnika i eventualnih dopuna, Poreska uprava donosi rešenje o utvrđivanju poreza.

Terenska kontrola

Terenska kontrola predstavlja skup radnji kojima Poreska uprava proverava zakonitost u radu i pravilnost ispunjavanja poreskih obaveza od strane poreskog obveznika.

Ovu vrstu poreske kontrole obavlja poreski inspektor, na osnovu naloga za kontrolu, u poslovnim prostorijama poreskog obveznika ili na drugom mestu u zavisnosti od predmeta kontrole.

Nalog za terensku kontrolu Poreska uprava dostavlja poreskom dužniku, neposredno pre početka kontrole. U slučaju kada se kontrola vrši na osnovu vanrednog plana kontrole, zbog toga što je došlo do poremećaja u prometu ili postoje indicije da je povećan obim nelegalne trgovine, poreski inspektor otpočinje postupak terenske kontrole bez dostavljanja naloga za kontrolu poreskom dužniku.

Pre početka terenske kontrole, poreski inspektor je dužan da pokaže službenu legitimaciju poreskom obvezniku.

Poreska uprava može da odloži početak sprovođenja terenske kontrole ako poreski obveznik podnese usmeni prigovor odmah po prijemu naloga za terensku kontrolu, s

tim što je dužan da u roku od 24 časa od prijema naloga dostavi prigovor u pismenom obliku.

Ako poreski inspektor oceni da je usmeni prigovor izjavljen da bi se prevashodno ometala terenska kontrola, otpočinje postupak kontrole i navodi razloge na osnovu kojih je doneo takvu odluku.

Poreski obveznik je dužan da, ako se terenska kontrola vrši u njegovim poslovnim prostorijama, obezbedi odgovarajuće mesto za rad poreskog inspektora. Ako ne postoji odgovarajući prostor za kontrolu, uz saglasnost poreskog dužnika, kontrola se može obaviti u njegovim stambenim prostorijama, odnosno na drugom mestu koje odredi Poreska uprava.

Prilikom obavljanja terenske kontrole poreski inspektor ima pravo da uđe na zemljište i u poslovne prostorije poreskog dužnika, a po odobrenju suda i u stan poreskog obveznika.

Poreskom dužniku ili njegovom zastupniku odnosno punomoćniku mora se pružiti mogućnost da prisustvuje pregledu zemljišta, prostorija, odnosno stana. Ako, pak, ova lica ne koriste takvu mogućnost, a poreski inspektor oceni da se na taj način onemogućava ili odlaže sprovođenje poreske kontrole, on će obaviti kontrolu i bez

njihovog prisustva, ali uz prisustvo dva punoletna svedoka.

Terenska kontrola obavlja se u toku radnog vremena poreskog obveznika. Međutim, ukoliko to nalaže svrha kontrole ili ako poreski obveznik pristane, kontrola se može vršiti i po isteku radnog vremena.

Poreski obveznik je dužan da učestvuje u utvrđivanju činjeničnog stanja i daje obaveštenja i izjave na zahtev poreskog inspektora, o: stanju sirovina, reprodukcionog materijala, poluproizvoda, gotovih proizvoda i opreme, da omogući uvid u poslovne knjige, evidencije i sličnu dokumentaciju.

Ako nije u mogućnosti da prisustvuje terenskoj kontroli, poreski obveznik određuje lice koje, u njegovo ime izvršava navedene obaveze.

Poreski inspektor ima ovlašćenja da zahteva podatke, odnosno uvid u dokumentaciju i od zaposlenih kod poreskog obveznika.

O terenskoj kontroli poreski inspektor sastavlja zapisnik i u roku od tri dana dostavlja ga poreskom obvezniku. Svaka stranicu zapisnika mora biti označena rednim brojem i potpisom.

U zapisniku poreski inspektor konstatuje sve činjenice i dokaze koji su utvrđeni u postupku kontrole, a posebno činjenice koje su relevantne za promenu poreske obaveze.

Poreski obveznik ima pravo da podnese primedbe na zapisnik u roku od pet dana od dana prijema zapisnika. Ako su u primedbama izneti novi dokazi i činjenice, zbog kojih bi trebalo promeniti stanje utvrđeno u zapisniku ili izmeniti ranije pravne ocene, poreski inspektor sastavlja dopunski zapisnik protiv kojeg se ne može izjaviti prigovor.

Ukoliko se na osnovu zapisnika, odnosno dopunskog zapisnika utvrdi da nema osnova za izmenu poreske obaveze, o tome se poreski obveznik obaveštava u pismenoj formi, u roku od 30 dana od dana uručenja zapisnika, odnosno dopunskog zapisnika.

Ako se, pak, u postupku kontrole utvrdi da poreski obveznik nije primenio ili nije pravilno primenio propise prilikom utvrđivanja poreske obaveze, Poreska uprava će, na osnovu zapisnika, odnosno dopunskog zapisnika u terenskoj kontroli, doneti rešenje o utvrđivanju poreza. Ovo rešenje donosi se u roku od 60 dana od dana dostavljanja zapisnika, odnosno dopunskog zapisnika o terenskoj kontroli.

Mere za otklanjanje utvrđenih povreda zakona

Ako se u postupku poreske kontrole utvrde povrede zakona, odnosno nepravilnosti u primeni propisa, poreskom obvezniku se mogu izreći zakonom propisane mere. Te mere se nalažu rešenjem poreskog inspektora i Poreske uprave.

S obzirom na vreme u kojem se preduzimaju, razlikujemo:

- (a) mere u toku poreske kontrole i
- (b) mere posle obavljene poreske kontrole.

(a) *Mere u toku poreske kontrole* - mogu biti:

(1) **Mere oduzimanja robe** - ove mere preduzima poreski inspektor:

- kada postoji sumnja da su roba ili sirovine, odnosno reprodukcioni materijal upotrebljeni, nabavljeni bez obračunatog i plaćenog poreza,

- kada robu stavlja u promet lice koje nije registrovano, odnosno ovlašćeno za obavljanje te delatnosti,
- kada se vrši transport robe bez propisane dokumentacije - otpremnica, tovarni list, račun i sl.,
- kada se roba prodaje van registrovanih poslovnih prostorija ili drugog mesta određenog za prodaju od strane nadležnog ograna.

(2) Mere privremene zabrane obavljanja delatnosti - u toku poreske kontrole poreski inspektor može poreskom obvezniku izreći meru zabrane obavljanja delatnosti u trajanju do 60 dana ako utvrdi da se:

- delatnost obavlja tako da robu i usluge ne prati verodostojna dokumentacija od značaja za utvrđivanje poreske obaveze,
- izbegava utvrđivanje i plaćanje poreza tako što se ne uplaćuje dnevni pazar u skladu sa propisima,
- promet od prodaje roba ili pružanja usluga ne registruje preko fiskalne kase ili drugi propisani način,

- izbegava utvrđivanje i plaćanje poreza radnim angažovanjem lica koja nemaju zaključen ugovor o radu ili drugi akt o radnom angažovanju.

Mere oduzimanja svari ili zabrana obavljanja delatnosti preduzimaju se na osnovu rešenja poreskog inspektora.

(b) Mere posle obavljene poreske kontrole

Ako poreski obveznik ne otkloni povrede propisa uočene u postupku poreske kontrole u propisanom roku, Poreska uprava preduzima mere:

- zabrane raspolaganja sredstvima na računu, osim u svrhu izmirenja obaveza po osnovu poreza,
- privremene zabrane obavljanja delatnosti,
- privremene zabrane obavljanja pojedinih poslova,

- privremene zabrane otuđenja stvari u slučaju osnovane sumnje da će poreski obveznik osujetiti, odnosno onemogućiti izmirivanje poreske obaveze.

Dejstvo navedenih mera traje dok poreski obveznik ne otkloni utvrđene povrede zakona, odnosno nepravilnosti u primeni propisa.

Pravni lekovi u poreskom postupku

Po okončanju prvostepenog postupka i donošenja poreskog upravnog akta, zakonodavac je propisao mogućnost korišćenja pravnog leka, odnosno pravnog sredstva.

Opravdanost za postojanje i mogućnost korišćenja pravnih lekova od strane ovlašćenih lica ogleda se u nastojanju da se svaki poreski postupak obavi u skladu sa zakonskim propisima.

Razlikujemo sledeća pravna sredstva:

a) žalbu i

b) vanredna pravna sredstva

a) **Žalba** – predstavlja redovno pravno sredstvo u poreskom postupku kojim ovlašćeno lice osporava zakonitost ili pravilnost prvostepenog poreskog upravnog akta.

Žalba se može podneti (1) **protiv poreskog rešenja** i (2) **protiv zaključka**, ali ne i protiv npr. naloga za terensku kontrolu ili zapisnika o terenskoj kontroli.

Žalbu može podneti:

- lice o čijim je pravima ili obavezama odlučeno u prvostepenom poreskom postupku;
- lice o čijim pravima ili obavezama nije odlučeno u prvostepenom poreskom postupku, ali koje ima pravni interes za podnošenje žalbe protiv poreskog rešenja (npr. jamac).

Lica – stranke u postupku po tužbi su: (a) **žalilac** i (b) **lice koje ima pravni interes**.

Žalba se podnosi u roku od **15 dana** od dana prijema poreskog rešenja, osim ako zakonom nije drukčije propisano.

U žalbi, koja se podnosi nadležnom drugostepenom poreskom organu navodi se (a) **poresko rešenje protiv kojeg se podnosi žalba**, (b) **žalbeni razlozi** i (c) **dokazi za poništenje, ukidanje ili izmenu rešenja**. U postupku po žalbi teret dokazivanja je na žalioocu.

Žalba ne odlaže izvršenje poreskog rešenja, odnosno nema suspenzivno dejstvo. Izuzetno, drugostepeni poreski organ može odložiti izvršenje poreskog rešenja protiv kojeg je podnesena žalba, ako poreski dužnik dokumentuje da bi plaćanjem poreza ili sporednih poreskih davanja pre

konačnosti dobijenog rešenja pretrpeo bitanu ekonomsku štetu.

Kada prvostepeni poreski organ primi žalbu protiv svog poreskog rešenja, dužan je da ispita da li je žalba dopuštena, blagovremena i podnesena od ovlašćenog lica. Ukoliko ne ispunjava navedene uslove, prvostepeni poreski organ odbacuje žalbu zaključkom.

Prvostepeni poreski organ može usvojiti žalbu i poresko rešenje izmeniti ako:

- (a) oceni da je žalba opravdana i da nije potrebno sprovesti novo utvrđivanje činjenica;
- (b) oceni da je sprovedeni postupak bio nepotpun i to je bilo od uticaja na rešavanje;
- (c) žalilac u žalbi iznosi nove činjenice i dokaze koji bi mogli biti od uticaja na drukčije rešavanje;
- (d) žalilocu nije, a moralo je biti, omogućeno da učestvuje u postupku i
- (e) ako je žalilac propustio da učestvuje u postupku, ali je u žalbi opravdao to propuštanje.

U okviru postupka po žalbi kod drugostepenog poreskog organa, razlikujemo dve faze, i to:

- 1) **prethodni postupak** – gde ovlašćeni drugostepeni poreski organ ispituje dopuštenost i blagovremenost žalbe i da li je žalba ispunjena od ovlašćenog lica. Ukoliko žalba ne ispunjava navedene uslove, a prvostepeni poreski organ je propustio da je zbog toga odbaci, odbaciće je drugostepeni poreski organ.
- 2) **redovni postupak** – drugostepeni poreski organ meritorno raspravlja o žalbi poreskog dužnika.

Drugostepeni poreski organ može da:

- **odbije žalbu** – kada utvrdi da je prvostepeni postupak pravilno sproveden i da je poresko rešenje pravilno i na zakonu zasnovano,
- **poništi poreski upravni akt u celosti ili delimično** – kada utvrdi da je u prvostepenom postupku učinjena nepravilnost: činjenice nepotpuno ili pogrešno utvrđene, pogrešno ocenjeni dokazi, iz činjenica izveden pogrešan zaključak, pogrešno primenjen pravni propis i slično.

➤ **izmeni poreski upravni akt** – kada utvrdi da je poresko rešenje pravilno u pogledu utvrđenih činjenica i u pogledu primene zakona, ali da se cilj zbog kojeg je rešenje doneto može postići i drugim sredstvima povoljnijim za stranku.

(b) **Vanredna pravna sredstva** – podrazumevamo pravna sredstva koja omogućavaju da se o poreskim stvarima koja su okončana pravosnažnim poreskim rešenjem ponovo raspravlja i rešava radi otklanjanja eventualnih nezakonitosti i nepravilnosti.

To su:

- ponavljanje postupka,
- poništavanje i ukidanje rešenja po osnovu službenog nadzora,
- ukidanje i menjanje pravosnažnog rešenja uz pristanak ili po zahtevu stranke i
- oglašavanje rešenja ništavnim.

Pravna pomoć u poreskom postupku

Da bi poreski postupak bio efikasan, objektivan, ekonomičan i u skladu sa intencijama zakonodavca neophodna je, između ostalog, saradnja državnih organa i organizacija, organa teritorijalne autonomije i lokalne samouprave, s jedne strane, i Poreske uprave, s druge strane.

To drugim rečima znači da su državni organi dužni da jedni drugima pružaju pravnu pomoć u poslovima administriranja porezima.

Pod pravnom pomoći u poreskom postupku podrazumevamo informacije ili određene mere potrebne za sprovođenje poreskog postupka koje, na zahtev Poreske uprave, pružaju državni organi i organizacije, organi teritorijalne autonomije i lokalne samouprave.

Poreska uprava može zahtevati pravnu pomoć u poreskom postupku ako:

- ne može sama da obavi službenu radnju,
- ne raspolaže odgovarajućim uređajima i sredstvima neophodnim za obavljanje službene radnje, ili

- službenu radnju može da obavi samo uz značajno veći trošak nego zamoljeni organ, odnosno organizacija.

Ako zamoljeni organ, odnosno organizacije odbije da pruži traženu pomoć ili ne odgovori na zahtev u roku (najkasnije u roku od 30 dana od dana prijema službene zamolnice), Poreska uprava obaveštava ministra nadležnog za poslove finansija.

Državni organi i organizacije, organi teritorijalne autonomije i lokalne samouprave dužni su da Poreskoj upravi, po službenoj dužnosti dostave činjenice koje su saznali vršeći poslove iz svoje nadležnosti, a koje su od značaja za utvrđivanje poreske obaveze.

Osim pravne pomoći nacionalnih državnih organa, u nekim slučajevima uspešno provođenje poreskog postupka pretpostavlja i međunarodnu pravnu pomoć.

Pod međunarodnom pravnom pomoći u poreskim stvarima podrazumeva se pravo Poreske uprave da se u toku poreskog postupka obrati inostranom poreskom organu za pravnu pomoć, kao i obaveza Poreske uprave da pravnu pomoć pruži inostranom poreskom organu.

Pružanje međunarodne prave pomoći zasniva se na međunarodnim ugovorima, koji mogu biti:

- (a) **specijalni** – kada se radi o ugovorima o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, i
- (b) **opšti** – kada se radi o međunarodnim konvencijama o pružanju pravne pomoći.

Ako pružanje međunarodne pravne pomoći nije regulisano međunarodnim ugovorom, pravna pomoć će se pružiti pod uslovima:

- (a) ako postoji reciprocitet,
- (b) ako se država koja prima pravnu pomoć obaveže da će primljene informacije i dokumentaciju koristiti samo u svrhu poreskog prekršajnog ili krivičnog postupka, kao i da će biti dostupne samo licima, organima uprave, odnosno pravosudnim organima nadležnim za određeni poreski predmet,
- (c) ako država kojoj se pruža pravna pomoć izrazi spremnost da kod poreza na dohodak, dobit i imovinu sporazumno izbegne moguće dvostruko oporezivanje odgovarajućim razgraničenjem poreske jurisdikcije,

- (d) ako zadovoljenje zamolnice ne ugrožava javni poredak ili druge bitne interese Republike Srbije,
- (e) ako ne postoji opasnost da bi pružanje pravne pomoći dovelo do odavanja službene ili profesionalne tajne ili da bi se rezidentnom poreskom obvezniku mogla naneti šteta većih razmera.

Pojam i organizacija poreske administracije

Poresku administraciju čine poreski organi, odnosno poreska uprava, sektori i ministarstva, i drugi državni organi i organizacije koji imaju nadležnosti u poslovima pripreme poreskih propisa, vođenja poreske statistike, izrade poreskih analiza i vođenja poreskog postupka.

Poreska administracija je organizovana bilo kao samostalan organ ili je u sastavu ministarstva finansija. Najčešće susrećemo praksu da su poreska administracija i carinski organi u sastavu ministarstva finansija.

Kada se radi o unutrašnjoj organizacionoj strukturi, u praksi su poznata četiri modela organizacije poreske administracije, i to:

- (a) prema vrsti poreza,
- (b) funkcionalni model,
- (c) prema vrsti poreskog obveznika i
- (d) mešoviti model.

(a) Model organizacije poreske administracije *prema vrsti poreza* baziran je na organizaciji odeljenja koja posebno administriraju različite vrste poreza.

Najznačajnije **prednosti** ovog modela su:

- *veća odgovornost za kontrolu svakog izvora javnih prihoda,*
- *veća mogućnost prilagođavanja poreske administracije promenama poreskih propisa, i*
- *veća mogućnost specijalizacije poreskog personala.*

Nasuprot tome, ovaj model ima i **nedostataka**, i to:

- *dupliranje organizacionih jedinica, međusobno odvojenih za svako područje ili region,*
- *veći troškovi usled dupliranja opreme i personala,*
- *komplikovanije obavljanje zajedničke revizije različitih poreskih oblika i*
- *veći troškovi poreskog obveznika, zbog činjenice da se sve vrste poreza administriraju u zasebnim poreskim odeljenjima.*

(b) *Funkcionalni model* - zasniva se na formiranju posebnih odeljenja koja izvršavaju pojedinačne poslove za sve vrste poreza, npr.: procesiranje poreske prijave, poslovi naplate i kontrole poreske obaveze, žalbeni postupak i dr.

Prednosti funkcionalnog modela izražavaju se u:

- *širim mogućnostima koje pruža u poboljšanju odnosa između poreskih obveznika o administracije,*
- *efikasnijem obavljanju poslova u poreskom postupku,*
- *mogućnosti obavljanja zajedničke kontrole svih vrsta poreza i*
- *ostvarenju nižih troškova, jer nema dupliranja opreme i kadrova za različite vrste poreza.*

Najčešći prigovor na račun organizacije administracije po funkcionalnom modelu je *fragmentacija procesa rada.*

Najveći broj savremenih poreskih administracija organizovan je na osnovu funkcionalnog modela.

- (c) Model *prema vrsti obveznika* - podrazumeva organizaciju poreske administracije prema specifičnim grupama, odnosno kategorijama obveznika, npr.: veliki obveznici, mali obveznici, obveznici iz proizvodnih ili uslužnih delatnosti itd.
- (d) *Mešoviti model* - ovaj model je kombinacija prethodnih modela i dosta je prihvaćen u savremenim državama.

Nadležnosti i organizacija Poreske uprave u Srbiji

Poslovi administriranja porezima u domicilnim uslovima povereni su, najvećim delom, instituciji koja se zove Poreska uprava.

Poreska uprava, kao organ uprave u sastavu Ministarstva finansija, vrši poresku vlast nad subjektima koji se nalaze pod poreskom jurisdikcijom države, odnosno Republike Srbije.

Prema pozitivnim zakonskim propisima Poreska uprava ima sledeće nadležnosti:

- *vrši registraciju poreskih obveznika dodeljivanjem PIB i vodi jedinstven registar poreskih obveznika,*
- *vrši utvrđivanje poreza u skladu sa zakonom,*
- *vrši poresku kontrolu u skladu sa zakonom,*
- *vrši redovnu i prinudnu naplatu poreza i sporednih poreskih davanja,*

- otkriva poreska krivična dela i njihove izvršioce i preduzima zakonom propisane mere,
- pokreće i vodi prvostepeni i drugostepeni prekršajni postupak i izriče kazne i zaštitne mere za poreske prekršaje,
- odlučuje o žalbama izjavljenim protiv rešenja donetih u poreskom postupku,
- stara se o primeni međunarodnih ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja,
- razvija jedinstveni poreski informacioni sistem,
- vodi poresko knjigovodstvo,
- planira i sprovodi obuku zaposlenih,
- obezbeđuje transparentnost u radu i obavlja druge poslove u skladu sa zakonom.

Za obavljanje poslova iz nadležnosti Poreske uprave obrazuju se organizacione jedinice, i to:

- Centrala Poreske uprave - u Beogradu,
- regionalni centri - u Beogradu, Novom Sadu, Nišu, Kragujevcu i Kosovskoj Mitrovici,

- Centar za velike poreske obveznike - u Beogradu
- filijale i
- ekspoziture.

Poreskom upravom rukovodi direktor, koga postavlja Vlada, na predlog ministra nadležnog za poslove finansija.

Direktor obezbeđuje koordinaciju rada i jedinstvenu primenu poreskih propisa na celokupnoj teritoriji Srbije, koja se ostvaruje (a) aktima ministra (pravilnici, naredbe, uputstva, obavezne instrukcije) i (b) neposrednim izdavanjem uputstava za rad.

Sredstva za rad Poreske uprave obezbeđuju se u budžetu Republike.

Za izvršavanje poslova na otkrivanju i prijavljivanju poreskih krivičnih dela i njihovih izvršilaca obrazuje se **Poreska policija**, kao posebna organizaciona jedinica Poreske uprave.

Poreskim policijom rukovodi glavni inspektor Poreske policije koga, na predlog ministra za finansije, postavlja Vlada.

Poslove Poreske policije obavljaju inspektori kojima se izdaje službena značka i legitimacija ovlašćenog službenog lica.

Pojam i ciljevi poreske politike

Pod poreskom politikom podrazumevamo svesno i svrsishodno korišćenje mera i instrumenata poreskog sistema radi ostvarivanja finansijskih, ekonomskih, socijalnih, političkih i drugih javnih ciljeva.

S obzirom da je poreska politika značajna komponenta ukupne ekonomske politike, to znači da je ona u ostvarivanju projektovanih fiskalnih i nefiskalnih ciljeva determinisana ciljevima ekonomske politike.

Uspešno ostvarivanje ciljeva poreske politike pretpostavlja saradnju i koordinaciju sa drugim segmentima ekonomske politike, kao što su: budžetska politika, monetarno-kreditna politika, spoljnotrgovinska i devizna politika, politika cena, itd.

Osnovni principi na kojima se zasniva poreska politika određene države su: princip neutralnosti u pogledu alokacije proizvodnih resursa, princip stabilizacije, princip privrednog razvoja, princip demografskih podsticaja, itd.

Generalno posmatrano, sve ciljeve poreske (fiskalne) politike moguće je klasifikovati u četiri kategorije, i to:

(a) **korekcija tržišne aktivnosti (tzv. tržišna greška)** – tržište često nije u mogućnosti da obezbedi efikasnu alokaciju roba i usluga i deluje mimo proklamovanih intencija javnog tela, pa je država prinuđena da preduzme odgovarajuće mere kako bi se otklonila tzv. tržišna greška i pojave poprimile željene tokove. Npr.

- ako se želi ograničiti potrošnja (alkohol, duvan i sl.) država povećava poresko opterećenje i
- ako se želi stimulisati potrošnja tada država smanjuje poresko opterećenje.

(b) **preraspodela nacionalnog dohotka** - u savremenim državama sa mešovitom privredom instrumentima i merama politike javnih prihoda, a porezima najviše, danas se preraspodeljuje i do 60% nacionalnog dohotka. U zemljama koje vode izrazito aktivnu socijalnu politiku, kao što su Švedska, Norveška, Nemačka i Austrija, učešće javnog sektora u novostvorenoj vrednosti je najveće.

- (c) **stabilizacija privrednih tokova** – u zavisnosti od oblika i stepena privredne neravnoteže, savremene države primenjuju mere **aktivne** ili **neutralne poreske politike**, da bi otklonile ispoljenu nestabilnost u privrednim tokovima.

Pod aktivnom poreskom politikom podrazumeva se uvođenje i primena mera kojima se u periodu **kontrakcije** stimuliše ekonomska aktivnost (uvođenje nižih poreskih stopa, povećanje državnih investicija), a u periodu **konjunktura** utiče na njenu restrikciju (povećanjem poreskih stopa i smanjenjem državnih investicija)

Ukoliko se u nacionalnoj privredi ne osećaju značajniji oblici neravnoteže, poželjno je da država vodi **neutralnu poresku – fiskalnu politiku** (npr. održavanje istih poreskih stopa i olakšica i nepromenjenu veličinu državnih investicija).

- (d) **promena strukture privrede** – odgovarajućim merama poreske – fiskalne politike moguće je delovati na strukturu nacionalne privrede, odnosno participaciju odabranih oblasti ili grana delatnosti u stvaranju nacionalnog dohotka. Koje će se mere poreske –

fiskalne politike konkretno primeniti zavisi od projektovanih ciljeva društveno-ekonomskog razvoja.

Uobičajeno je da se nižim poreskim stopama i/ili izdašnjom listom poreskih olakšica i oslobođenja preferira privredna grana koju je država odabrala kao prioritet u ekonomskom razvoju.

Ciljevi poreske – fiskalne politike sa **vremenskog aspekta** mogu biti:

- **kratkoročni** – usmereni su na održavanje tekuće privredne ravnoteže
- **dugoročni** – usmereni su na dugoročni privredni rast i privredni i socijalni razvoj.

Da bi se eliminisali neželjeni tokovi u društveno-ekonomskom razvoju, neophodno je što pre izvršiti identifikaciju pojave i njenu veličinu, utvrditi mere poreske – fiskalne politike kojima će se delovati na tu pojavu.

U tom kontekstu, nameće se nekoliko pitanja, kao što su:

- a) koji državni organ će utvrditi da je došlo do neželjenih pojava u društveno-ekonomskom razvoju – **dijagnostika**,
- b) koje mere treba preduzeti da bi se štetne pojave što pre eliminisale – **terapija**,
- c) koliko dugo treba mere primenjivati – **vreme lečenja**.

Odgovori na ova pitanja su vrlo važni, jer (a) ako se na vreme ne utvrde problemi koji opterećuju nacionalnu privredu, (b) ako se ne primene određene mere kojima se može uspešno delovati na eliminaciju uočenih nedostataka i (c) ako se s merama kasni, odnosno ako se preduzete mere primenjuju duže nego što je potrebno, umesto da se otklone uočeni nedostaci, može doći do intenziviranja problema u ekonomskim tokovima.

Instrumenti poreske (fiskalne) politike

Mogućnosti poreske (fiskalne) politike da deluje na ostvarivanje ciljeva makroekonomske politike (optimalna stopa ekonomskog rasta i razvoja, stabilnost cena, stopa zaposlenosti, stanje platnog bilansa), zasniva se na činjenici da ubiranje poreza (kao najznačajnijeg oblika javnih prihoda) i finansiranje javnih potreba izaziva određene efekte na kretanje osnovnih makroekonomskih agregata i na ponašanje privrednih subjekata.

U cilju realizacije utvrđene makroekonomske politike, savremena država kao nosilac finansijskog suvereniteta (u unitarnim državama to je najčešće samo centralno državno telo, a u federativno uređenim državama to su, po pravilu, federacija i u izvesnoj meri federalne jedinice), može da koristi razne instrumente i mere poreske (fiskalne) politike.

To su:

- diskrecione mere,
- automatski (ugrađeni) stabilizatori i
- formula elastičnosti.

(a) **Diskrecione mere** – podrazumevamo mere koje država u svakom trenutku može da preduzme u cilju realizacije utvrđene politike.

Na osnovu ustava i zakona, država ima diskreciono pravo da uvodi i ukida određene poreze i druge javne prihode, da utvrđuje visinu poreske stope, da propisuje poreske olakšice i oslobođenja, itd.

Vrsta i vreme primene diskrecionih mera ovisi o vrsti i veličini poremećaja u ekonomiji. Da bi se moglo uspešno delovati na uzroke i posledice neophodno je:

- definisati ko je nadležan da utvrdi postojanje i veličinu poremećaja,
- odrediti telo koje će izvršiti odabir mera i vreme njihove primene.

U zavisnosti od faze u kojoj se privreda nalazi u svom cikličnom kretanju, država primenjuje:

- **diskrecione mere ekspanzivne poreske (fiskalne) politike ili**
- **diskrecione mere restriktivne poreske (fiskalne) politike.**

U slučaju smanjenja agregatne tražnje, odnosno potrošnje država primenjuje **diskrecione mere ekspanzivne politike**. Na strani javnih prihoda država, npr. smanjuje poreske stope, uvodi poreske olakšice ili ukida pojedine javne dadžbine. U oblasti javnih rashoda, država povećava privredne i neprivredne investicije.

S druge strane, kada na tržištu postoji višak kupovne moći, država koristi **diskrecione mere restriktivne politike**. U oblasti javnih prihoda država, npr. povećava poreske stope ili uvodi nove javne dadžbine.

Politiku javnih rashoda karakteriše uzdržavanje od novih državnih investicija.

U poređenju sa drugim merama, diskrecione mere poreske (fiskalne) politike imaju određene nedostatke kao posledica tzv. vremenskog zaostajanja, odnosno njihova primena zahteva relativno duži vremenski period od trenutka manifestacije određenih neželjenih pojava u nacionalnoj ekonomiji do momenta primene odgovarajućih mera radi njihova otklanjanja.

(b) **Automatski (ugrađeni) stabilizatori** – to su instrumenti koji su ugrađeni u poreski (fiskalni) sistem zemlje i koji automatski deluje kada se pojavi makroekonomska neravnoteža. U literaturi automatski ili ugrađeni stabilizatori često se sreću pod nazivom **prva linija odbrane** od cikličnih fluktuacija u privredi. Međutim, ovaj instrument nije dovoljan za rešavanje problema recesije i inflacije i tek kada država primeni mere aktivne poreske (fiskalne) politike moguće je očekivati uspostavljanje opšte privredne ravnoteže.

Najčešći oblici automatskih stabilizatora su:

➤ **automatske primene poreskih stopa:** u vreme privredne konjunktura, progresivnim oporezivanjem država automatski oduzima više sredstava od obveznika sa visokim dohotkom nego od obveznika sa nižim dohotkom (*prelaz u viši razred*).

S druge strane, u vreme privredne recesije, padom dohotka automatski se smanjuju poreske obaveze (*prelaz u niži razred*).

- **kompensacije za nezaposlene** – u vreme recesije država pruža pomoć nezaposlenima kako bi očuvali određeni nivo kupovne moći.
Za vreme prosperiteta obim kompensacije za nezaposlene se smanjuje, jer manji broj radno sposobnog stanovništva privremeno ne može da nađe odgovarajuće zaposlenje.
 - **subvencije u poljoprivredi** – deluje tako što država ne dopušta da se poljoprivredni proizvodi prodaju po cenama koje diktira tržište čak ni kada se na njemu pojave poljoprivredni viškovi
- (c) **Formula elastičnosti:** podrazumeva unapred propisane postupke koji se preduzimaju ako dođe do određenih promena u stopi zaposlenosti, kretanju cena, u društvenom proizvodu ili nekim drugim, unapred utvrđenim agregatnim veličinama.

Prilikom korišćenja formule elastičnosti moguća su dva pristupa:

- **prvi** - unapred je propisano koje će mere vlada primeniti i u kojem intenzitetu
- **drugi** – vlada sama bira koju će od propisima utvrđenih mera koristiti da bi otklonila nepovoljna kretanja u ekonomiji.

Primena formule elastičnosti obezbeđuje da se što više skрати vremenski razmak između manifestacije neželjene pojave i delovanja odgovarajućim merama na nju.

Efekti poreske politike na dohodak i ekonomski razvoj

Porezi reprezentuju vrlo kompleksan finansijski instrument kojim subjekti (nosioci) ekonomske politike mogu uspešno da deluju na:

- dohodak i ekonomski razvoj,
- ekonomsku strukturu nacionalne privrede,
- stabilizaciju privrednih tokova,
- potrošnju, štednju i investicije,
- trgovinski i platni bilans, itd.

(a) Delovanje poreza na dohodak može biti dvojako, i to:

- **direktno** – ostvaruje se uglavnom povećanje ili smanjenje direktnih poreza čime se deluje na visinu dohotka koji ostaje na disponiranju njegovim vlasnicima.
- **indirektno** – poreska zahvatanja znače preraspodelu nacionalnog dohotka po privrednim delatnostima i granama, regionima i privrednim subjektima, tako da se

nakon oporezivanja država nalazi u ulozi vlasnika dela nacionalnog dohotka. Struktura potrošnje države i njenih organa i institucija razlikuje se od potrošnje privrednih subjekata i stanovništva, zbog čega će se javna potrošnja drugačije odraziti na nacionalni dohodak.

(b) Delovanje poreza na ekonomski rast i razvoj

Merama poreske (fiskalne) politike država može delovati kako na prevazilaženje kratkoročnih teškoća u ekonomiji tako i na dugoročno povećanje bruto društvenog proizvoda i dohotka po glavi stanovnika, odnosno na ekonomski rast i razvoj.

U savremenim uslovima privređivanja država se sve više povlači iz vlasničke i preduzetničke funkcije, s jedne strane, i sve više preuzima ulogu katalizatora ekonomskog razvoja, s druge strane. Uloga države u novim uslovima privređivanja, pre svega je u tome da se brine o stvaranju opštih preduslova za brži održivi ekonomski rast i razvoj.

Među najčešće i najpoznatije poreske mere kojima se podstiče ekonomski rast i razvoj ubrajamo one koje se odnose na:

- **ponudu rada** – oporezivanjem zarada deluje se na sklonost radu, odnosno dokolici. Naime, tu su posredi dva efekta, i to: (1) **efekat dohotka** i (2) **efekat supstitucije**.

Efekat dohotka deluje u pravcu povećanja ponude rada jer radnici nastoje da kompenziraju visinu dohotka koji im je umanjen oporezivanjem.

S druge strane, **efekat supstitucije** deluje u suprotnom smeru, jer zbog manje isplativosti rada zaposleni se više odlučuje na dokolicu.

- **obim i strukturu nacionalne štednje** – stimulisanje štednje pomoću poreskih instrumenata može se izvršiti na više načina, i to:

- ✓ **poreskim oslobađanjem kamata na štedne uloge i drugih prihoda od kapitala stanovništva,**
- ✓ **poreskim usmeravanjem raspodele dobiti,**

- ✓ poreskim stimulisanjem ubrzane amortizacije i
- ✓ budžetskom štednjom na tekućim izdacima

➤ **obim i struktura investicija** – ovde, pre svega, moramo imati u vidu da nivo nacionalne štednje zajedno sa uvoznom akumulacijom određuje obim investicija. To znači, sve mere koje se odnose na podsticanje štednje posredno su i mere za podsticanje investicija.

Budući da sva raspoloživa štednja ne mora da završi u investicijama, naročito ne u onim projektima koji su društveno – ekonomski najprihvatljiviji, u praksi se koriste posebni oblici podsticanja investicija, kao što su:

- ✓ poresko stimulisanje ulaganja u nove investicije,
- ✓ premiranje investicija,
- ✓ posebni podsticaji za privlačenje stranih direktnih investicija,
- ✓ posebno poresko tretiranje gubitaka.

➤ **ulaganje u obrazovanje i naučno istraživački rad** – oslobađanja od oporezivanja ulaganja u obrazovanje i naučna istraživanja su u direktnoj funkciji tehničko-tehnološkog napretka nacionalne ekonomije.

Delovanje poreza na nacionalni dohodak i ekonomski rast i razvoj u osnovi zavisi od toga:

- da li se prikupljena sredstva odmah troše ili zadržavaju neutrošena u budžetu,
- da li je potrošnja uskledila znatno kasnije u odnosu na vreme prikupljanja sredstava,
- za koje namene, odnosno potrebe se usmeravaju prikupljena sredstva (materijalni rashodi, lični dohoci, privredne i neprivredne investicije, plaćanje kamata na javni dug, stimulacije i slično), jer sve ovo izaziva različite efekte na dohodak,
- da li se radi o direktnim ili indirektnim porezima, s obzirom na to da je njihovo delovanje na dohodak različito.

Efekti poreske politike na ekonomsku strukturu, stabilizaciju privrednih tokova i trgovinski i platni bilans

a) U savremenim tržišnim privredama, porezi kao najznačajniji resurs javnih prihoda sve češće se koriste u delovanju na ekonomsku strukturu nacionalne privrede.

Porezima se može višestruko i uspešno delovati na strukturu privrede, i to:

- razmeštaj kapaciteta,
- brži li sporiji razvoj određenih grana privredne delatnosti,
- dislokacija i izmena strukture proizvodnje (kapitalno-intenzivne grane, radno-intenzivne grane delatnosti),
- izmenu strukture zaposlenih,
- preusmeravanje tražnje s uvoznih na domaće proizvode i slično.

Država raznim oblicima fiskalnih intervencija može stimulisati ili destimulisati razvoj određenih privrednih

oblasti, grana delatnosti ili proizvodnju na određenoj teritoriji. Fiskalnim beneficijama (npr. energetike, poljoprivrede, izvozne grane i sl.) može se dati značajan podsticaj razvoju preferiranih grana i delatnosti, ali oštrijom progresijom i većom poreskom presijom njihov razvoj može se i ograničavati.

- b) **Stabilizaciono delovanje poreza** – promenama poreske presije može se značajno delovati na formiranje i ponašanje novčane kupovne snage ili raspoloživog novčanog dohotka.

U zavisnosti od vrste neravnoteže koja postoji u nacionalnoj privredi država primenjuje mere:

- **restriktivne politike** – u uslovima visoke konjunktura i stalne inflatorne napetosti pred mere poreske politike postavlja se složen strategijski zadatak da apsorbuje viškove novčane tražnje i tako uspostavi uravnoteženiji odnos dohotka i potrošnje, a time i finansijsku i ekonomsku stabilnost privrede.

Porezima se, na taj način, može delovati u pravcu regulisanja kupovne snage (tražnje) stvorene neadekvatnom raspodelom novčanog dohotka i preteranom emisijom novca. Mada se ovom

stabilizacionom delovanju poreza u savremenoj finansijskoj teoriji pridaje poseban značaj, i danas se, međutim, mogu sresti gledanja koja zastupaju mišljenje da strukturu poreskog sistema treba postaviti tako da, pre svega, obezbedi dovoljno sredstava za pokriće javnih potreba (primarni cilj), a potom i odgovarajuće stabilizacione efekte (sekundarni cilj).

- **ekspanzivne politike** – u fazi krize ili recesije, odnosno nedovoljne zaposlenosti rada i kapaciteta, kroz širenje liste poreskih olakšica i oslobođenja, smanjenje poreskih stopa – smanjenje poreske presije, treba osloboditi dodatnu kupovnu snagu privrednim subjektima i stanovništvu. Ovim merama subjekti ekonomske politike nastoje da povećaju potrošnju i zaposlenost, odnosno izlazak iz krizne faze privrednog ciklusa.

c) **Delovanje poreza na trgovinski i platni bilans** – uglavnom se odvija direktno kroz delovanje na cene roba i usluga koje se uvoze ili izvoze (carine), odnosno indirektno preko vraćanja carina, preferencijala, stimulacije i dr.

Delovanje poreza na trgovinski bilans, a preko njega i na platni bilans, možemo posmatrati sa stanovišta: (a) **izvoza**, (b) **uvoza** i (c) **ukupnih izvozno uvoznih odnosa**.

- **Delovanje poreza na izvoz** – može se ostvariti kroz promene cena izvoznih proizvoda. Imajući u vidu činjenicu da je jedan od osnovnih ciljeva ekonomske politike svake zemlje izvoz, to se porezima kao specifičnim finansijskim instrumentima može stimulisati izvoz domaće proizvodnje smanjenjem plaćenog poreza ili oslobađanjem plaćanja poreza na robu koja se izvozi.

Najčešće upotrebljavan metod stimulacije izvoza je oslobodjenje od plaćanja poreza na proizvode namenjene inostranom tržištu.

Cilj ovog delovanja poreza jeste da se domaći proizvodi učine konkurentno – cenovno sposobnim na svetskom tržištu.

- **Delovanje poreza na uvoz** – radi se o merama koje ograničavaju i otežavaju uvoz inostrane robe i usluga. U tu svrhu subjekti ekonomske politike najčešće koriste uvozne carine, uvozne takse, porez na promet versus