

ŽALBA U PORESKOM POSTUPKU

REZIME: Pravo na žalbu priznato je svakom poreskom obvezniku koji smatra da mu je donošenjem poresko-upravnog akta neko pravo uskraćeno ili povređeno u poreskom postupku. Ovi oblici pravne zaštite, ili pravna sredstva, mogu biti redovna i vanredna i mogu se primenjivati, kako na području javnog prava, tako i na području privatnog prava. Država, koja se posredstvom poreskog organa pojavljuje kao jedan od subjekata u poresko-pravnom odnosu, samostalno određuje sadržaj i obim uzajamnih prava i obaveza sa poreskim obveznikom, kao drugim subjektom tog odnosa. Zbog ovakvog neravnopravnog položaja učesnika u poresko-pravnom odnosu, nužno je slabijem učesniku – poreskom obvezniku obezbediti pravnu zaštitu, posebno iz razloga što njegova ekonomska snaga može biti neopravdano ili čak, nezakonito smanjena.¹ U okviru žalbenog postupka o zaštiti prava poreskog obveznika posebno vodi računa kako prvostepeni, tako i drugostepeni poreski organ uvek kada je izjavljeno redovno pravno sredstvo na prvostepeni poreski upravni akt, ali i kada takav akt nije ni donet u zakonom propisanom roku. Međutim, žalba u poreskom postupku ne odlaže izvršenje poreskog upravnog akta protiv koga je izjavljena, što, uz određene, zakonom propisane izuzetke, predstavlja njenu specifičnost u odnosu na žalbu u upravnom postupku.

Ključne reči: poreski postupak, žalba, suspenzivno i devolutivno dejstvo

1. Vrste pravnih lekova u poreskom postupku

Nakon donošenja prvostepenog poreskog upravnog akta i njegovog dostavljanja poreskom obvezniku, poreski postupak je moguće nastaviti na osnovu izjavljenih pravnih lekova. Međutim, ova faza poreskog postupka je

* Doktor pravnih nauka, službenik u Ministarstvu finansija i privrede, Poreska uprava,
e-mail: jasmina.ivanovic@poreskauprava.gov.rs

¹ Vidi više: Bojić B., (2011). Kaznene i krivične odredbe međunarodnog i nacionalnog poreskog zakonodavstva, *Pravo – teorija i praksa*, 28, (10–12), str. 85–100

fakultativna, jer od ovlašćenih subjekata zavisi da li će upotrebiti odgovarajuće pravno sredstvo kako bi se otklonili nedostaci u prvostepenom poreskom postupku. Inače, pravni lekovi u poreskom postupku su „... pravna sredstva pomoću kojih ovlašćena lica napadaju poreski upravni akt zbog postojanja pravnih nedostataka i traže od Poreske uprave da poništi, ukine ili izmeni taj akt,”² Legitimisani žalilac zahteva od nadležnog poreskog organa da pobijano rešenje, kao nezakonito ili nepravilno, poništi, izmeni ili ukine, ili to čini nadležni poreski organ po službenoj dužnosti. I samo pravo na upotrebu pravnih sredstava ima preventivno dejstvo, jer svest o mogućnosti napadanja izvesne odluke nameće veće obaveze i savesnost u postupku njenog donošenja.

Do donošenja nezakonitog poreskog upravnog akta može doći zbog propuštanja i nezakonitih radnji poreskog obveznika ili drugih učesnika u poreskom postupku, ali i zbog neznanja, nesposobnosti ili nedozvoljenih radnji službenih lica koja vode prvostepeni poreski postupak. Ovo prouzrokuje donošenje prvostepenog poreskog upravnog akta sa određenim nedostacima, koji se mogu ticati sprovođenja poreskog postupka, utvrđivanja činjenica ili primene materijalog prava na konkretnu poresku obavezu. Greške u upravnom aktu se, nezavisno od toga da li su posledica subjektivnih ili objektivnih okolnosti, da li su formalne ili materijalne prirode, mogu otkloniti jedino ulaganjem odgovarajućih pravnih sredstava.

Stoga, pravna sredstva u poreskom postupku predstavljaju radnje predviđene procesnim pravilima poreskog upravnog prava, kojima se omogućava pobijanje nezakonitih i nepravilnih akata donetih u prvostepenom postupku, ali čija je upotreba, zbog pravne sigurnosti i načela ekonomičnosti postupka, ograničena rokovima (osim za najteže povrede zakona), i nakon čega se više ne dozvoljava pobijanje poreskog upravnog akta. Svrha njihovog postojanja ogleda se upravo u „... otklanjanju grešaka u rešenju, odnosno uklanjanju nezakonitih i nepravilnih rešenja iz pravnog poretka, sve u cilju zaštite prava i pravnih interesa stranaka, kao i zaštite javnog interesa.”³

1. Mogućnost izjavljivanja žalbe u poreskom postupku

Žalba je jedino redovno pravno sredstvo⁴ u poreskom postupku, kojom se osporava zakonitost i pravilnost prvostepenog poreskog upravnog akta.

² Kulić, M., (2007). Poresko procesno pravo – poreski postupak, Beograd, Megatrend univerzitet, str. 171

³ Bačanić, N., (2000). Upravno pravo, Kragujevac, Pravni fakultet, str. 442

⁴ Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Službeni glasnik RS*, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, član 140.

Protiv poreskog akta koji nije istovremeno i poreski upravni akt (nalog za terensku kontrolu, opomena za plaćanje poreskog duga i slično), i kojim se ne odlučuje o pojedinačnim pravima i obavezama iz poresko-pravnog odnosa, žalba nije dopuštena. Dakle, u poreskom postupku žalba je dopuštena samo protiv rešenja i zaključaka, ali i u situacijama kada po zahtevu poreskog obveznika poreski organ nije, u propisanom roku, doneo poresko rešenje, odnosno u slučaju tzv. „ćutanja uprave”.

Rok za žalbu iznosi 15 dana od dana prijema poreskog upravnog akta i spada u kategoriju prekluzivnih rokova. Znači da poreski upravni akt postaje konačan i pravnosnažan, jer se upravni spor ne može voditi protiv poreskog upravnog akta protiv koga nije izjavljena zakonom dopuštena žalba. Međutim, ukoliko je stranka iz objektivnih razloga propustila rok za žalbu, moguće je da zatraži povraćaj u predašnje stanje i uz taj zahtev dostavi i žalbu.

U žalbi se navodi poreski upravni akt protiv koga se izjavljuje, kao i žalbeni razlozi i dokazi za njegovo poništavanje, ukidanje ili izmenu. Mogu se iznositi nove činjenice i novi dokazi, ali je žalilac u obavezi da obrazloži zbog čega ih nije izneo u prvostepenom poreskom postupku, kako bi se izbegle zloupotrebe i odugovlačenje postupka. U postupku po žalbi, teret dokazivanja je na žaliocu, a on je dužan i da žalbu potpiše. Kako se žalba smatra podneskom, to za nju nije propisana određena forma. Što se tiče razloga za izjavljivanje žalbe, dovoljno je da žalilac istakne u kom pogledu je nezadovoljan i ne mora dati posebno obrazloženje. O pravnoj kvalifikaciji i ostalim elementima stara se nadležni organ. Na ovaj način omogućeno je svim licima koja mogu da izjave žalbu da svoje nezadovoljstvo u pogledu napadnutog poreskog upravnog akta izraze na jednostavan način, čak i ako ne poseduju posebno pravničko znanje, niti im je za to potrebna pomoć stručnjaka.

U poreskim upravnim stvarima žalba nema suspenzivno dejstvo,⁵ što znači da poreski upravni akt postaje izvršan danom dostavljanja stranci i istekom određenog roka za izvršenje obaveze (paricioni rok) koja se njime nalaže. Izuzetno, moguće je odložiti izvršenje poreskog rešenja, ukoliko poreski dužnik, u toku žalbenog postupka, uz zahtev za odlaganje izvršenja, dostavi i dokaze da bi plaćanje poreza i sporednih poreskih davanja pre konačnosti ožalbenog rešenja izazvalo bitnu ekonomsku štetu. O zahtevu za odlaganje izvršenja rešenja poreski organ odlučuje zaključkom, po hitnom postupku, i protiv njega nije dopuštena žalba. Ukoliko je na osnovu poreskog rešenja

⁵ Na ovaj način, čl. 147, Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji predstavlja izuzetak od opšteg pravila propisanog Zakonom o opštem upravnom postupku o suspenzivnom dejstvu žalbe, po kome se rešenje ne može izvršiti u toku roka za žalbu, kao i kada je žalba propisno izjavljena, sve dok se ne donese drugostepeno rešenje i dostavi stranci.

pokrenut postupak prinudne naplate, a žalbeni postupak se ne okonča u roku od 60 dana od dana predaje žalbe, postupak prinudne naplate se prekida donošenjem zaključka, dok se poreskom dužniku ne dostavi drugostepeno poresko rešenje, odnosno dok prvostepeni organ ne postupi po nalogu drugostepenog poreskog organa (u roku od 40 dana od prijema drugostepenog poreskog rešenja kojim je poništeno prvostepeno rešenje, a predmet vraćen na ponovni postupak).

Dakle, drugostepeni poreski postupak predstavlja redovnu, ali i fakultativnu fazu poresko-upravnog postupka, odnosno deo „... redovnog procesa vršenja uprave, odnosno procesna faza u kojoj se konačno oblikuje upravni akt. Rečeno ne negira činjenicu da je žalbeni upravni postupak istovremeno i deo procesa kontrole vršenja uprave – prva kontrola vršenja upravne funkcije u redovnim situacijama.”⁶

2. Rad prvostepenog organa po žalbi

Donošenjem poreskog rešenja i njegovim dostavljanjem stranci, ne izvršavaju se obaveze prvostepenog organa. Naime, kada prvostepeni poreski organ primi žalbu, dužan je najpre da ispita da li su ispunjene formalne pretpostavke za postupanje po njoj. Ukoliko se radi o nedopuštenoj, neblagovremenoj ili žalbi izjavljenoj od strane neovlašćenog lica, prvostepeni poreski organ će takvu žalbu odbaciti zaključkom. S obzirom da onemogućava dalje vođenje drugostepenog poreskog postupka, protiv ovog zaključka dopuštena je žalba, koja se može izjaviti u roku od 8 dana od dana njegovog dostavljanja stranci. Ukoliko drugostepeni organ nađe da je žalba na zaključak osnovana, odlučiće istovremeno i o žalbi koja je bila odbačena.

S obzirom na devolutivno dejstvo, prvostepeni organ nije u mogućnosti da odbije žalbu kao neosnovanu, već jedino da otkloni eventualne greške koje je učinio u prvostepenom poreskom postupku. Ovlašćen je da usvoji izjavljenu žalbu i izmeni svoje poresko rešenje ukoliko oceni da je žalba opravdana i da nije potrebno sprovesti novo utvrđivanje činjenica. Pored toga, prvostepeni poreski organ će sprovesti dopunski postupaki uvek kada žalilac iznese u nove činjenice i dokaze koji bi mogli biti od uticaja na drukčije rešenje poreske stvari, kao i kada je žaliocu morala biti data mogućnost da učestvuje u postupku koji je prethodio donošenju ožalbenog poreskog rešenja, što mu nije omogućeno, ili mu je omogućeno, a on je propustio da tu mogućnost koristi, ali je u žalbi opravdao to propuštanje. Nakon sprovedenog dopunskog postupka, prvostepeni organ može, u granicama postavljenim u zahtevu stranke,

⁶ Bačanin, N., op.cit. str. 452

drukčije rešiti poresku stvar i doneti novo poresko rešenje, koje će u svemu zameniti akt koji se žalbom pobija, a sve u roku od 30 dana od dana prijema žalbe.

U ovom slučaju, reč je o novom prvostepenom rešenju protiv koga je dopuštena žalba, jer postoji mogućnost da je žalilac i dalje nezadovoljan. Novim rešenjem se, u stvari, iznova odlučuje o istoj poresko-upravnoj stvari koja se novim, prvostepenim rešenjem uređuje na drukčiji način, u odnosu na ožalbeno rešenje. Ono ima retroaktivno pravno dejstvo, iz razloga što u poresko-upravnim stvarima žalba nema suspenzivno dejstvo, pa je ožalbeno poresko rešenje moglo da bude izvršeno pre nego što je zamenjeno novim.

Međutim, ukoliko prvostepeni poreski organ nađe da je izjavljena žalba dopuštena, blagovremena i izjavljena od strane ovlašćenog lica, a nema elemenata da novim poreskim rešenjem zameni rešenje koje se žalbom pobija, dužan je da bez odlaganja, a najkasnije u roku od 15 dana od dana prijema žalbe, pošalje žalbu drugostepenom organu, sa svim spisima predmeta koji se odnose na poresku upravnu stvar koja je predmet žalbenog postupka. Kada prvostepeni organ ne dostavi sve spise predmeta, drugostepeni organ mu to može naložiti i ostaviti odgovarajući rok, a ukoliko ni u ostavljenom roku prvostepeni organ ne dostavi sve spise predmeta, drugostepeni organ može rešiti poresku upravnu stvar i bez spisa predmeta.

Može se zaključiti da su ovlašćenja prvostepenog poreskog organa povodom izjavljene žalbe, dvojaka. U odnosu na izjavljenu žalbu, prvostepeni organ ima kontrolna ovlašćenja koja su pretežno nemeritorne prirode i tiču se odbacivanja žalbe iz formalnih razloga, jer podneta žalba ima devolutivno pravno dejstvo i prvostepeni poreski organ ne može ceniti njenu osnovanost, odnosno ne može je odbiti. Samo ponekad, kontrolna ovlašćenja prvostepenog organa mogu biti i meritorna, s obzirom na zakonsku mogućnost da novim poreskim rešenjem zameni ožalbeno rešenje, ali samo ukoliko oceni da je žalba osnovana. U odnosu na sopstveno rešenje kontrolna ovlašćenja prvostepenog poreskog organa su meritorne prirode, jer on, kao kontrolor sopstvenog rada, proverava zakonitost i celishodnost napadanog rešenja. Prvostepeni poreski organ poseduje niz ovlašćenja i obaveza, koje se tiču sprovođenja posebnog ispitnog postupka, preduzimanja pojedinih radnji radi dopune već sprovedenog postupka, kao i mogućnosti da ponovo reši istu poresko-upravnu stvar. Time je prvostepeni poreski organ istovremeno i kontrolor i vršilac uprave.

3. Rad drugostepenog organa po žalbi

Kada primi žalbu sa spisima predmeta od prvostepenog organa, drugostepeni organ proverava njenu formalnu ispravnost, pa ukoliko utvrdi da je žalba neblagovremena, nedopuštena ili izjavljena od strane neovlašćenog lica, a to je prvostepeni organ propustio da utvrdi, drugostepeni organ će takvu žalbu odbaciti. Ukoliko ne utvrdi nikakve formalne nedostatke, pristupa odnosno meritornom raspravljanju žalbenog zahteva, odnosno suštinski ispituje sve žalbene navode i razmatra da li je pobijano rešenje zakonito i pravilno. Rešavajući predmet žalbe, drugostepeni poreski organ može da odbije žalbu, da poništi poreski upravni akt u celosti ili delimično, ili da izmeni poreski upravni akt.

O žalbi na poreski upravni akt drugostepeni organ odlučuje rešenjem, koje se mora doneti i dostaviti stranci što pre, a najkasnije u roku od 60 dana od dana predaje žalbe. Ako stranka odustane od žalbe, do donošenja drugostepenog rešenja, postupak po žalbi se obustavlja zaključkom protiv koga se ne može izjaviti žalba, ali se može neposredno pokrenuti upravni spor kod nadležnog suda. Drugostepeni organ šalje svoje rešenje, zajedno sa svim spisima predmeta, prvostepenom organu, koji je dužan da ga dostavi žaliocu odmah, a najkasnije u roku od 8 dana od dana prijema spisa predmeta.

Dakle, postupajući po izjavljenoj žalbi, drugostepeni poreski organ raspolaže kontrolnim ovlašćenjima procesne i meritorne prirode. Kontrolna procesna ovlašćenja drugostepenog organa ogledaju se u njegovom pravu i obavezi da povodom prethodne provere žalbu odbaci iz formalnih razloga, dok je rešavanje konkretnog poresko-upravnog predmeta ispitivanjem osnovanosti žalbenih navoda, kroz odbijanje ili uvažavanje žalbe, manifestacija kontrolnih meritornih ovlašćenja drugostepenog organa prema žalbi.

U odnosu na ožalbena rešenja, drugostepeni poreski organ je najpre kontrolor, ali s tim što kontroliše rad prvostepenog organa. Kontrolna ovlašćenja drugostepenog poreskog organa su meritorne prirode, jer drugostepeni organ kontrolišući zakonitost i celishodnost upravnog akta može isti da poništi i vrati prvostepenom organu na ponovno rešavanje, ali istovremeno raspolaže ovlašćenjima i dužnostima prvostepenog organa, jer može sam da upotpuni činjenično stanje i sam reši predmetnu poresko-upravnu stvar. Tom prilikom, drugostepeni poreski organ je istovremeno i kontrolor i vršilac uprave.

Drugostepeni poreski organ je ovlašćen da žalbu odbije kada utvrdi da je prvostepeni poreski postupak pravilno sproveden i da je poresko rešenje pravilno i na zakonu zasnovano, a izjavljena žalba neosnovana. To pretpostavlja da su svi navodi žalbe ispitani, kao i da je ustanovljeno od strane

drugostepenog organa i da ne postoji povreda zakonitosti ili pravilnosti koja bi bila učinjena u prvostepenom poreskom postupku. To je najčešći i uobičajeni razlog za odbijanje žalbe, jer podrazumeva da ne postoji nikakva formalna niti materijalna povreda zakona, odnosno da ne postoje nikakve greške u celishodnosti.

Drugostepeni organ odbija žalbu i kada nađe da je u prvostepenom poreskom postupku bilo nedostataka, ali da oni nisu bitno uticali na rešenje poreske stvari, odnosno da nisu od suštinskog značaja za zakonitost i pravilnost rešenja. Pravila procesnog prava ne sankcionišu svaku povredu propisane procedure, jer bi se tada rešenje moglo poništiti i zbog grešaka u postupku koje nisu od značaja za samu suštinu poresko-upravne stvari. Isto tako, kada nađe da je prvostepeno poresko rešenje zasnovano na zakonu, ali iz drugih razloga, a ne zbog onih koje je naveo prvostepeni organ u ožalbenom rešenju, drugostepeni organ će odbiti žalbu, ali će u svom rešenju navesti te razloge. Ovo iz razloga što je dispozitiv ožalbenog rešenja zakonit i pravilan, ali je prvostepeni poreski organ načinio grešku u njegovom obrazloženju, pa će u tom slučaju drugostepeni organ odbiti žalbu, i obrazložiti razloge koji opravdavaju ispravnost i zakonitost dispozitiva rešenja protiv koga je izjavljena žalba.

U situaciji kada drugostepeni poreski organ, nakon što meritorno razmotri žalbene navode, odbije žalbu kao neosnovanu, ožalbeno rešenje postaje konačno. Ukoliko to nije slučaj, rešavanje konkretne poresko-upravne stvari se usmerava na meritorno razmatranje ožalbenog rešenja, a izjavljena žalba se uvažava.

Do poništavanja prvostepenog poreskog rešenja dolazi zbog bitne povrede pravila poreskog postupka, povrede propisa o nadležnosti, greške u primeni materijalnog prava, ali i zbog greške u celishodnosti, a s obzirom na posledice koje nastaju njegovim poništavanjem. Naime, kada drugostepeni organ utvrdi da je u prvostepenom poreskom postupku učinjena nepravilnost koja čini ožalbeno rešenje ništavim, on će takvo rešenje poništiti, kao i deo postupka koji je sproveden nakon učinjene nepravilnosti. Reč je o najtežim povredama zakona zbog kojih se poresko rešenje može uvek ukloniti iz pravnog poretka zajedno sa svim pravnim posledicama koje je proizvelo, a koje predstavljaju osnov za primenu vanrednog pravnog sredstva – oglašavanje rešenja ništavim.

S obzirom na činjenicu da su norme o nadležnosti imperativnog karaktera, a da je njihova povreda razlog za poništavanje rešenja, drugostepeni poreski organ će, ukoliko se u postupku po žalbi utvrdi da je ožalbeno rešenje doneo nenadležni organ, takvo rešenje poništiti po službenoj dužnosti, a spise predmeta dostaviti nadležnom organu na rešavanje.

Kada drugostepeni organ utvrdi da su u prvostepenom poreskom postupku činjenice nepotpuno ili pogrešno utvrđene, da prvostepeni organ nije vodio računa o pravilima postupka koja su mogla biti od uticaja na rešavanje poreske upravne stvari, ili da je dispozitiv ožalbenog rešenja nejasan ili protivurečan sa obrazloženjem, on će upotpuniti postupak i otkloniti navedene nedostatke sam ili preko prvostepenog poreskog organa, ili, pak, preko zamoljenog organa. Ukoliko nađe da se na osnovu činjenica utvrđenih u dopunskom postupku poreska stvar ima rešiti drugačije nego što je to učinjeno prvostepenim poreskim rešenjem, drugostepeni organ može poništiti prvostepeno poresko rešenje i sam rešiti poresku stvar. Kada drugostepeni poreski organ oceni da će nedostatke prvostepenog poreskog postupka brže i ekonomičnije otkloniti poreski organ koji je odlučivao u prvom stepenu, on će svojim rešenjem poništiti prvostepeno poresko rešenje i predmet vratiti donosiocu tog rešenja na ponovni postupak. Pri tom će svojim rešenjem da ukaže prvostepenom poreskom organu u kom pogledu treba da dopuni postupak, a prvostepni organ je dužan da u svemu postupi po drugostepenom poreskom rešenju, i bez odlaganja, a najkasnije u roku od 40 dana od dana prijema drugostepenog poreskog rešenja, donese novo poresko rešenje. Protiv novog rešenja dopuštena je žalba, jer takvo rešenje ima karakter prvostepenog rešenja.

Ukoliko se u postupku po žalbi utvrdi da su u prvostepenom poreskom postupku pogrešno ocenjeni dokazi, da je iz pravilno utvrđenih činjenica izveden pogrešan zaključak u pogledu činjeničnog stanja, da je pogrešno primenjen materijalno-pravni propis na osnovu koga se rešavala poreska stvar, ili da je na osnovu slobodne ocene dokaza trebalo doneti drugačije rešenje, drugostepeni poreski organ će svojim rešenjem poništiti prvostepeno poresko rešenje i sam rešiti poresku stvar. Ovo iz razloga što se radi o nedostacima za koje zakonodavac opravdano pretpostavlja da ne bi bilo ekonomičnije i efikasnije ostavljati prvostepenom organu da ih otklanja, jer bi drugostepeni organ u svom rešenju morao da ukaže potpuno i precizno na koji način treba postupiti, kako prvostepeni organ te greške ne bi ponovio, budući da se radi o greškama u proceni.

Zakon o opštem upravnom postupku izričito predviđa slučajeve u kojima je drugostepeni organ ovlašćen da sam reši poresku upravnu stvar drugačije nego što je to učinio prvostepeni poreski organ. Naime, ako drugostepeni poreski organ nađe da je ožalbeno rešenje pravilno u pogledu utvrđenjnih činjenica i u pogledu primene zakona, ali da se cilj može postići i drugim sredstvima, povoljnijim za stranku, izmeniće prvostepeno poresko rešenje u tom smislu. Pored toga, drugostepeni poreski organ može povodom izjavljene žalbe izmeniti prvostepeno poresko rešenje u korist žalioca (institut *reformatio in melius*)

i mimo zahteva koje je žalilac istako u žalbi, ali u okviru zahteva postavljenih u prvostepenom poreskom postupku, ukoliko se time ne vređa pravo trećih lica.

Drugostepeni poreski organ može izmeniti prvostepeno rešenje i na štetu žalioca (institut *reformatio in peius*), zbog nekog od razloga predviđenog zakonom za poništavanje i ukidanje rešenja po osnovu službenog nadzora, vanrednog ukidanja ili za oglašavanje rešenja ništavim, odnosno zbog zaštite javnog interesa, kada bi bili ugroženi život i zdravlje ljudi, javna bezbednost, javni mir, poredak, javni moral, ili bi mogli nastupiti poremećaji u privredi. Iako je ova mogućnost generalno zabranjena u upravnom postupku, ovde se radi o najtežim povredama zakona koje su učinjene donošenjem prvostepenog rešenja, čime se vređa objektivna zakonitost i pravilnost rešenja.

4. Žalba na zaključak

U poreskom postupku se, protiv zaključka, kao poreskog upravnog akta, u principu, može izjaviti žalba, pod istim uslovima i na način kao i protiv poreskog rešenja. Međutim, sam Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji propisuje u kojim slučajevima žalba protiv zaključka nije dopuštena i to: protiv zaključka kojim poreski organ nadležan prema mestu u kome se podnosi poreska prijava odlučuje o zahtevu za produženje roka za podnošenje poreske prijave (čl. 39, st. 4); protiv zaključka kojim se odlučuje o zahtevu za povraćaj u pređašnje stanje, osim kada je zahtev za povraćaj u pređašnje stanje podnet zbog propuštenog roka za žalbu na poresko rešenje (čl. 53, st. 6); protiv zaključka kojim se odlučuje po prigovoru na procenu popisanih stvari u postupku prinudne naplate (čl. 100, st. 7); protiv zaključka kojim se odlučuje o prigovoru za odlaganje početka terenske kontrole (čl. 124, st. 6); protiv zaključka kojim se odlučuje o meri privremeng pečaćenja poslovnog ili skladišnog prostora poreskog obveznika u postupku terenske kontrole (čl. 126, st. 4), kao i protiv zaključka kojim se odlučuje o zahtevu za odlaganje izvršenja ožalbenog poreskog rešenja (čl. 147, st. 3). U slučajevima kada protiv zaključka nije dopuštena posebna žalba, stranka u poreskom postupku i druga lica koja za to imaju pravni interes nikako nisu ostala bez pravne zaštite, jer se ovi zaključci mogu pobijati žalbom protiv glavnog poreskog rešenja, ali ni tada žalba ne odlaže izvršenje zaključka.

5. Žalba u slučaju ćutanja uprave

Prvostepeni poreski organ je dužan da, nakon podnošenja zahteva, u određenom roku donese odgovarajuće rešenje i dostavi ga stranci. U suprotnom,

stranka može izjaviti žalbu kao da je njen zahtev odbijen.⁷ Postupak po žalbi će tada biti nešto drugačiji, u odnosu na situaciju kada je u pitanju žalba na prvostepeno poresko rešenje. I ovde će drugostepeni organ najpre ispitati formalnu ispravnost žalbe, pa kada utvrdi da je ona nedopuštena, izjavljena od strane neovlašćenog lica ili da je preuranjena, doneće zaključak kojim će je odbaciti.

U slučaju da žalba ne sadrži formalne nedostatke, drugostepeni poreski organ prelazi na ispitivanje opravdanosti razloga zbog kojih prvostepeni organ nije doneo rešenje u zakonskom roku. U tom cilju će, najpre, zatražiti da mu prvostepeni organ saopšti razloge zbog kojih nije poresko rešenje u određenom roku. Ukoliko drugostepeni organ proceni da se radi o opravdanim razlozima, ili krivici same stranke, odrediće prvostepenom organu rok, ne duži od jednog meseca, u kome je ovaj dužan da donese rešenje. To znači da se ostavlja mogućnost prvostepenom organu da reši konkretnu poresko-upravnu stvar, jer se najčešće radi o objektivnim okolnostima ili greškama same stranke. Ako prvostepeni poreski organ donese rešenje u ostavljenom roku i dostavi ga stranci, drugostepeni organ je dužan da donese zaključak kojim će obustaviti žalbeni postupak, dok je protiv naknadnog rešenja prvostepenog organa dozvoljena žalba.

Kada drugostepeni organ proceni da razlozi zbog kojih nije doneto prvostepeno poresko rešenje u određenom roku nisu opravdani, zatražiće od prvostepenog organa da mu dostavi sve spise predmeta. Ukoliko, prema spisima predmeta, drugostepeni organ može rešiti poresku upravnu stvar, on će doneti odgovarajuće rešenje, a ukoliko to nije slučaj, on će sprovesti odgovarajući postupak, i nakon toga doneti poresko rešenje. Izuzetno, kada drugostepeni organ oceni da će brže i ekonomičnije prvostepeni poreski postupak sprovesti prvostepeni poreski organ, on će mu naložiti da u određenom roku prikupi podatke i dostavi ih drugostepenom organu. Nakon toga, drugostepeni poreski organ će sam rešiti poresku upravnu stvar i doneti odgovarajuće rešenje, koje je konačno jer protiv njega nije dopuštena žalba, već se može pokrenuti upravni spor.

⁷ Pravne posledice tzv. ćutanja uprave, a u cilju zaštite prava stranke, zakonodavac zasniva najpre na jednoj *pravnoj fikciji* – da je prvostepeni organ odlučivao u konkretnoj poresko-upravnoj stvari, iako to nije slučaj, jer prvostepeno poresko rešenje ne postoji, i na jednoj *pravnoj pretpostavci* – da je tim rešenjem (koje nije ni doneto) stranka odbijena od podnetog zahteva. Iako se čini da zakonodavac na ovaj način legalizuje pasivno ponašanje organa uprave, umesto da ga sankcioniše, ipak se na ovaj način štiti pravni interes stranke, jer je ona u prilici da, nakon proteka određenog roka, izjavi odgovarajuće pravno sredstvo, kao da je doneseno rešenje kojim je odbijena od podnetog zahteva.

Već smo istakli da je rok za žalbu protiv rešenja koje je doneto u prvostepenom poreskom postupku spada u kategoriju prekluzivnih rokova, odnosno da njegovim propuštanjem stranka gubi pravo na izjavljivanje žalbe. Međutim, u slučaju tzv. ćutanja uprave, odnosno kad prvostepeno poresko rešenje po zahtevu stranke nije ni doneto, rok za izjavljivanje žalbe je dilatoran, što znači da se ona ne može izjaviti pre nego što prođe rok za donošenje rešenja. To znači da u ovom slučaju žalba nikada ne može biti neblagovremena, već jedino prevremena (preuranjena).⁸

Zaključak

Zakonsko rešenje, prema kome Poreska uprava odlučuje o žalbama protiv poreskih upravnih akata donetih od strane organa jedinica lokalne samouprave, nije sporno, s obzirom da se lokalna poreska administracija nalazi izvan sistema Poreske uprave. Međutim, u situacijama kada Poreska uprava odlučuje o žalbama izjavljenim protiv rešenja donetih od strane njenih organizacionih jedinica dovedeno je u pitanje njihovo devolutivno dejstvo, odnosno mogućnost da o podnetoj žalbi odlučuje neposredno viši organ. Naime, pravilima o funkcionalnoj nadležnosti, predviđeno je da drugostepeni poreski postupak vodi Centrala Poreske uprave, odnosno, ovlašćena lica u regionalnim centrima, kao njenim organizacionim jedinicama. Iako prvostepena poreska rešenja donose filijale i ekspoziture Poreske uprave, reč je o različitim organizacionim jedinicama u okviru istog organa.

Iz ovih razloga neophodno je ustanoviti jedan organ, nadležan za sve drugostepene postupke po žalbi protiv rešenja koja su doneta od strane republičkih organa uprave, pa samim tim i protiv rešenja koja su u prvom stepenu doneta od strane Poreske uprave. U tom smislu, moguće je proširiti nadležnosti postojeće Žalbene komisije Vlade Republike Srbije, koja već odlučuje po žalbama izjavljenim protiv nekih upravnih akata Poreske uprave, ili formirati poseban organ u okviru ministarstva nadležnog za poslove finansija i privrede koji bi odlučivao o žalbama izjavljenim protiv rešenja koja donose organi u njegovom sastavu.

⁸ Za razliku od podnošenja žalbe u slučaju kad prvostepeno poresko rešenje nije ni doneto, tužba zbog ćutanja uprave može biti i prevremena i neblagovremena. Naime, ukoliko je tužba za pokretanje upravnog spora podneta pre isteka naknadnog roka od sedam dana (tzv. rok milosti) a koji počinje da teče narednog dana od dana kada je drugostepeni organ „opomenut” da donese odgovarajući upravni akt, biće odbačena od strane Upravnog suda kao prevremena. Međutim, ukoliko organ po opomeni donese rešenje u naknadnom roku od sedam dana, počinje da teče redovni rok za podnošenje tužbe u upravnom sporu od trideset dana. U slučaju da je tužba podneta po isteku ovog roka, biće neblagovremena.

Žalba u poreskom postupku nema suspenzivno dejstvo, jer je intencija zakonodavca da na ovaj način destimuliše poreske obveznike da ulažu žalbu protiv poreskih upravnih akata sa jednim ciljem da odlože njegovo izvršenje, a ne iz razloga što je takvim aktom povređeno neko njihovo pravo. Suspenzivno dejstvo žalbe otežalo bi i mogućnost države u realizaciji svog potraživanja, a time i funkcionisanje državnih organa i finansiranje javne potrošnje.

Kako se poreski obveznici ne bi obeshrabrili ovakvim zakonskim rešenjem, zakonodavac je predvideo neke situacije u kojima ipak dolazi do odlaganja izvršenja ožalbenog rešenja, pod uslovom da poreski obveznik dokaže da bi plaćanjem poreza ili sporednog poreskog davanja pre konačnosti pobjanog akta pretrpeo bitnu ekonomsku štetu. Zaključak o odlaganju izvršenja drugostepeni poreski organ donosi po hitnom postupku i protiv njega nije dopuštena žalba, kao i u slučaju kada je na osnovu poreskog rešenja protiv kojeg je izjavljena žalba pokrenut postupak prinudne naplate, a postupak po žalbi se ne okonča u zakonom propisanom roku, prinudna naplata se prekida zaključkom dok se poreskom obvezniku ne dostavi rešenje po žalbi, odnosno dok prvostepeni poreski organ ne postupi po nalogu drugostepenog organa. Stoga je neophodno da se, u situaciji kada poreski obveznik uspe u žalbenoj proceduri, olakša i ubrza postupak povraćaja uplaćenih sredstava ili ostvarenje razlike u uplati, a ne da se ta sredstva računaju kao akontacija za naredni poreski period.

Jasmina Ivanović Knežević

LLD, The Ministry of finance and economy, The Tax administration, Belgrade

Appeal in tax procedure

A b s t r a c t

The right to appeal is granted to every taxpayer who considers that his right has been denied or injured with enactment of the tax-administrative act in the tax procedure. These forms of legal protection or remedies may be ordinary or extraordinary, and they can be applied, in the area of public law and private law. The state, which by the tax authority appears as one of the entities in the tax legal relationship, independently determines both the content and the scope of mutual rights and obligations with a taxpayer as another entity in that relationship. Because of the unequal status of participants in the tax legal relationship, it is necessary the legal protection to be provided to a weaker

participant – a taxpayer, particularly because of its economic power can be justified or even illegally reduced. In the appeal procedure, the protection of the taxpayer pays a special attention to the first and second level instances, whenever the regular legal remedy stated against the first-level administrative act, but when such an act was not passed within the prescribed deadline. However, the appeal in the tax procedure does not delay the execution of the tax administration act against which it was filed, which, with certain, statutory exceptions, is a specificity in relation to an appeal in the administrative procedure.

Key words: tax proceedings, appeal, devolutionary and suspensive effect

Literatura:

1. Bačanin, N., (2000). Upravno pravo, Kragujevac, Pravni fakultet;
2. Bojić B., (2011). Kaznene i krivične odredbe međunarodnog i nacionalnog poreskog zakonodavstva, *Pravo – teorija i praksa*, 28 (10–12), str. 85–100;
3. Kijanović, M., (2005). Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Pravni život*, 54 (10), str. 781–795;
4. Kulić, M., (2007). Poresko procesno pravo – poreski postupak, Beograd, Megatrend univerzitet;
5. Kulić, M., (2010). Konačnost, pravnosnažnost i izvršnost poreskih upravnih akata, *Budžetski savetnik*, 55 (1), str. 76–79;
6. Milkov, D., (2003). Upravno pravo II : upravna delatnost, Novi Sad, Pravni fakultet
7. Popović, D., (2008). Poresko pravo, Beograd, Pravni fakultet
8. Ustav Republike Srbije, *Službeni glasnik RS*, br. 83/06
9. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Službeni glasnik RS*, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 53/10, 101/11, 2/12 i 93/12
10. Zakon o opštem upravnom postupku, *Službeni list SRJ*, br. 33/97, 31/01 i *Službeni glasnik RS*, br. 30/10