

Ivan Milojević¹
Miloš Miljković²

UDC 657.3(497.11)
336.225.2(497.11)
Pregledni rad
Primljen: 15. 01. 2021.
Prihvaćen: 29. 05. 2021.

UTICAJ DONESENIH DRUGOSTEPENIH PORESKIH UPRAVNIH AKATA NA BUDŽET REPUBLIKE SRBIJE

REZIME: Poreska uprava, kao jedan od najznačajnijih državnih organa koji učestvuje u procesu ubiranja javnih prihoda, između ostalih funkcija koje obavlja, ima i nadležnost u donošenju poreskih upravnih akata kojima utvrđuje visinu poreske obaveze koju su poreski obveznici dužni da plate. Poreski obveznici, sa druge strane, traže pak način za poresku evaziju utvrđenog poreza ili tragaju za načinom na koji bi poresku obavezu smanjili u što većoj meri. U tom procesu, aktivnosti i jedne i druge strane imaju uticaj na budžet u smislu visine naplaćenog poreza. U radu su data prava i obaveze Poreske uprave u delu koji se odnosi na donošenje poreskih upravnih akata, sa akcentom na drugostepeni poreski upravni postupak jer on direktno utiče na visinu naplaćenih prihoda. Takođe, data su i objašnjenja koja se tiču poreskih obveznika u procesu donošenja poreskih upravnih akata, sa fokusom na institut žalbe u tom postupku. Prikazani su i dostupni podaci na osnovu kojih su i izvedeni pojedini zaključci.

KLJUČNE REČI: poreski postupak, budžet, drugostepeni organ, lokalna samouprava, žalba

¹ Prof. dr Ivan Milojević, Ministarstvo odbrane, Beograd, Nemanjina 15, Beograd, R. Srbija, e-mail: drimilojevic@gmail.com

² Miloš Miljković, MA, Ministarstvo odbrane, Beograd, Nemanjina 15, Beograd, R. Srbija, e-mail: milos.miljkovic.mekis@gmail.com

1. Uvod

Predmet rada je analiza uticaja upravnih akata koje donosi Poreska uprava na javne prihode. Rad je sačinjen od šest delova u kojima je definisana nadležnost Poreske uprave i pravnih normi na kojima svoj rad bazira. Između ostalog, akcenat je dat i na instituciji žalbe, čiji se efekti mogu negativno odraziti na prihode bužeta. Pored definisanja nadležnosti organa Poreske uprave u trećem delu rada, u četvrtom su prikazani rokovi postupanja tih istih organa u postupku odlučivanja po žalbi, dok peti deo govori o negativnim posledicama u slučaju prekoračenja tih rokova. Šesti deo rada bavi se mehanizmima i pravnim lekovima kojima stranka, nezadovoljna drugostepenim upravnim aktom, može pribеći. Pored dobrovoljnog izmirivanja poreskih obaveza koje je poreski obveznik utvrdio samooporezivanjem (Radičić & Raičević, 2011), poreska administracija donosi rešenja u postupku utvrđivanja poreske obaveze, u postupku kontrole poštovanja poreskih propisa i pravilnog utvrđivanja poreske obaveze (Milojević, 2010) od poreskog obveznika (Dobos & Takács-György, 2020, str. 78) i u postupku prinudne naplate utvrđenih, a neizmirenih poreskih obaveza. Rešenje poreskog organa može se pobijati žalbom u drugostepenom postupku i upravnim sporom. Žalba je redovno pravno sredstvo kojim stranka može da osporava zakonitost ili pravilnost rešenja donetog u prvostepenom poreskom upravnom postupku kojim su mu utvrđena prava i obaveze. Stranka nezadovoljna prvostepenim rešenjem inicira žalbom drugostepeni postupak. Pravo na žalbu imaju stranke u postupku – Poreska uprava i poreski obveznik, odnosno ostali poreski dužnici (Lazić, 2018, str. 11). Kada je o pravima ili obavezama odlučeno ožalbenim rešenjem, lice može podneti žalbu kao i svako drugo lice koje u postupku ima interes (kao što je poreski jemac ili lica odgovorna po osnovu sekundarne poreske obaveze).

2. Nadležnost državnih organa u drugostepenom poreskom upravnom postupku

U ovom delu će biti reči o pravnim normama kojima je Poreskoj upravi dato pravo da odlučuje o poreskim upravnim aktima, o vremenskim odrednicama početka tog prava, kao i organizaciji Poreske uprave.

Ustav Republike Srbije („Službeni glasnik RS“, broj 98/2006 – nadalje: Ustav) garantuje dvostепенost u upravnim postupcima. Odredbom člana 198 stav 1 Ustava propisano je da „Pojedinačni akti i radnje državnih organa, organizacija kojima su poverena javna ovlašćenja, organa autonomnih pokrajina i lokalne samouprave, moraju biti u skladu sa zakonom.“ Ustavom, i to članom 198 stav 2, predviđeno je „O pojedinačnim aktima kojima se odlučuje ili definiše pravo ili obaveza, njihova se zakonitost može preispitivati ili utvrđivati pred sudom i to u upravnom sporu.“

U skladu sa Zakonom o ministarstvima, konkretno članom 3 („Službeni glasnik RS“, br. 128/20), nadležni organ u postupcima po žalbi na prvostepena poreska rešenja, doneta u postupku utvrđivanja, kontrole i naplate od Poreske uprave i lokalne poreske administracije, jeste Ministarstvo finansija – Sektor za drugostepeni poreski i carinski postupak (u daljem tekstu: Sektor).

Do 30. juna 2017. godine, a u skladu sa tadašnjom pravnom normom objavljenom u Zakonu 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, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15, 112/15 i 15/16), bilo je na snazi organizaciono rešenje kojim je utvrđena nadležnost Poreske uprave za postupanje u drugostepenom poreskom upravnom postupku. To je značilo da se u istom organu donosilo i prvostepeno rešenje, a u slučaju žalbe i drugostepeno. Članom 25, stav 11 izvršene su izmene i dopune Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji i objavljene u „Službenom glasniku RS“ 108/2016. Njima je propisano da će od 1. jula 2017. godine nadležni organ za postupanje po žalbi na rešenja Poreske uprave i lokalne poreske administracije, u delu izvornih javnih prihoda, biti osnovna unutrašnja organizacijska jedinica Ministarstva finansija, tj. Sektor za drugostepeni i carinski postupak. Ovakvo rešenje je pre svega imalo za cilj otklanjanje odlučivanja u istom organu, u poreskim upravnim stvarima i u prvostepenom i u drugostepenom postupku (Nikodijević, 2019, str. 119), a imajući u vidu pri tome pojavu da su rešenja u prvostepenom i drugostepenom postupku donosila ista lica zaposlena u filijalama i ekspoziturama, tj. u organizacionim jedinicama Poreske uprave.

Sektor je nadležan za: „Rad i obradu žalbi podnesenih na rešenja koja su donesena u organima Poreske uprave i poreskih organa u lokalnim samoupravama u prvom stepenu odlučivanja. Organi Sektora izrađuju rešenja i dostavljaju odgovore sudskim organima kada se pred sudom pripremaju i izrađuju rešenja za primenu vanrednih pravnih sredstava i odgovora na tužbe nadležnom sudu protiv rešenja donetih u poreskom i carinskom upravnom postupku. Odlučuje po pravnim lekovima uložnim protiv carinskih upravnih akata carinarnica donetih u prvostepenom carinsko-upravnom postupku koji se odnose na primenu propisa iz oblasti carinskog sistema. Izrađuje rešenja u izvršenju presuda suda nadležnog za rešavanje upravnih sporova i vrši analizu poresko-upravne sudske prakse u primeni propisa iz svog delokruga.“ (Informator o radu Ministarstva finansija, 2020, decembar). Sektorom rukovodi pomoćnik ministra.

U organizacionom smislu, Sektor ima sistematizovana četiri mesta na poslovima koordinacije u drugostepenim poreskim upravnim predmetima. Dalja organizacija podrazumeva primenu teritorijalnog principa organizovanja, tj. četiri odeljenja za drugostepeni poreski postupak i to u Beogradu, Novom Sadu, Kragujevcu i Nišu.

3. Institut žalbe u poreskom postupku

Ovaj deo rada objašnjava mogućnost stranke da u postupku utvrđivanja poreske obaveze izjavi žalbu. Objasniće se šta je žalba, kada i kako je moguće izjaviti žalbu, odnosno nadležnost prvostepenog i drugostepenog organa u postupku odlučivanja po žalbi.

Zakonom o opštem upravnom postupku u članu 13 stav 1 („Službeni glasnik RS“, br. 18/16 i 95/18 – nadalje: Zakon o upravnom postupku) uređeno je da „Protiv rešenja donesenog u prvom stepenu, odnosno, ako organ u upravnoj stvari nije odlučio u propisanom roku, stranka ima pravo na žalbu, ako zakonom nije drugačije regulisano.“ Članom 151 i članom 159 Zakona o upravnom postupku uređeno je pod kojim uslovima se može izjaviti žalba. Takođe je pravo na žalbu i uslove pod kojima je žalba dopuštena definisano i članom 24 stav 1 tačka 13 i članom 140 Zakona o poreskom postupku i poreskoj admi-

nistraciji („Službeni glasnik RS“, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19 i 144/20 – nadalje: ZPPPA). Žalba je dopuštena stranci u slučaju da rešenje nije izdato u zakonom određenom roku. Protiv konačnog poreskog upravnog akta – rešenja, može se pokrenuti upravni spor, ako zakonom nije drugačije propisano. Tužba u upravnom sporu može se podneti kao da je žalba odbijena onda kada podnosilac tužbe istakne da o njegovoj žalbi odluka nije doneta u zakonskom roku. Žalba na prvostepeno rešenje izjavljuje se mesno nadležnom odeljenju u kome se nezadovoljna stranka nalazi. Pripremljeno drugostepeno rešenje potpisuje pomoćnik ministra nadležan za poslove drugostepenog poreskog upravnog postupka.

Prvostepeni poreski organ može usvojiti žalbu ako oceni da je opravdana i da nije potrebno sprovesti novo utvrđivanje činjenica, ako oceni da je sprovedeni postupak bio nepotpun, a to je moglo biti od uticaja na rešavanje, ako žalilac u žalbi iznosi nove činjenice i dokaze koji bi mogli biti od uticaja na drukčije rešavanje stvari, ako žaliocu nije bilo omogućeno, a moralo je biti, da učestvuje u postupku i ako je žalilac propustio da učestvuje u postupku, ali je u žalbi opravdao to propuštanje. Ako je žalba nedopuštena, neblagovremena ili izjavljena od neovlašćenog lica, a prvostepeni poreski organ je propustio da je zbog toga odbaci, odbaciće je drugostepeni organ u skladu sa ZPPPA. Ako žalbu ne odbaci, drugostepeni organ uzima predmet u rešavanje i isti može da:

- 1) odbije žalbu;
- 2) poništi poreski upravni akt u celosti ili delimično;
- 3) izmeni poreski upravni akt.

4. Rokovi rešavanja u postupcima po žalbi

Podaci izneseni u ovom delu baziraju se na rokovima kojih organ u poreskom upravnom postupku mora da se pridržava, rokovi su iskazani na osnovu ZPPPA, a tabelarno će biti prikazan i broj podnetih žalbi po rešenjima teritorijalnih organizacijskih jedinica Poreske uprave.

4.1. Rokovi propisani ZPPPA

Prema odredbama člana 147 stav 4 ZPPPA drugostepeni organ, tj. Sektor, u žalbenom postupku je u obavezi da donese odluku najkasnije 60 dana od dana kada je predata žalba. Prvostepeni poreski organ, u poreskom postupku po žalbi, može usvojiti žalbu i poreski upravni akt izmeniti i na taj način izbeći devolutivno svojstvo žalbe. Mora se napomenuti da se tada radi i dalje o menjanju prvostepenog poreskog upravnog akta, tj. da prvostepni organ žalbu može rešiti bez njenog dostavljanja nadležnom drugostepenom organu shodno članu 144 stav 2 ZPPPA. U takvim slučajevima, a u skladu sa odredbama člana 144 stav 7 ZPPPA, poreski organ je dužan da donese odluku najkasnije 30 dana od kada je žalba podneta.

4.2. Rokovi drugostepenog organa u postupcima po žalbi

U praksi, a suprotno ZPPPA, drugostepeni organ odluku po žalbi donosi van zakonom propisanih rokova. Rokovi u kojima drugostepeni organ donosi odluku višestruko su duži i kreću se oko jedne godine i šest meseci od dana predaje žalbe, posmatrajući period od 1. jula 2017. godine kada je formiran Sektor, kao organizacioni deo Ministarstva finansija. Ako se posmatra kraći vremenski period, može se zaključiti da su u godini osnivanja Sektora, tj. u periodu od 1. jula 2017. do 31. decembra 2017. godine, organi rešavali žalbe na rešenja u roku od jedne godine i 11 meseci. Ovako dug period donošenja odluke drugostepenog organa posledica je, svakako, i velikog broja preuzetih predmeta od do tada drugostepenog organa – Poreske uprave. Prelaskom nadležnosti za postupanje u drugostepenom poreskom postupku na Ministarstvo finansija, ono je preuzelo 10.374 predmeta od do tada nadležne Poreske uprave. U 2018. godini došlo je do skraćivanja roka donošenja odluke po žalbi na jednu godinu i pet meseci. Međutim, u 2019. godini ponovo dolazi do produženja roka i on iznosi jednu godinu i osam meseci. S obzirom na teritorijalnu organizovanost Sektora, u nastavku je data tabela s rokovima u postupanju po žalbi Sektora.

Tabela 1

Preuzete, primljene i rešene žalbe u periodu po godinama (2017, 2018. i 2019)

Odeljenje	1. jul – 31. decembar 2017. god.			1. januar – 31. decembar 2018. god.			1. januar – 31. decembar 2019. god.		
	Preuzeto	Primljeno	Rešeno	Preuzeto	Primljeno	Rešeno	Preuzeto	Primljeno	Rešeno
Beograd	2.360	1.939	1.132	3.167	4.559	6.424	1.302	3.578	4.331
Novi Sad	4.109	2.466	905	5.670	4.214	6.639	3.245	2.679	3.574
Kragujevac	1.751	1.378	682	2.447	2.263	2.794	1.916	1.589	1.633
Niš	1.774	1.022	515	2.281	2.127	2.757	1.651	1.691	2.261
Carina	380	1.858	1719	519	2.453	2.481	491	1.860	2.135
Σ poreska odeljenja	9.994	6.805	3.234	13.565	13.163	18.614	8.114	9.537	11.799
Σ carina + por.odelj.	10.374	8.663	4.953	14.084	15.616	21.095	8.605	11.397	13.934

Izvor: Informator o radu Ministarstva finansija, decembar 2020. godine

Tabela 1a

Preuzete, primljene i rešene žalbe u periodu od 01. 01. do 30. 06. 2020. godine

Odeljenje	1. januar 2020 – 30. jun 2020. godine
	Rešeno
Beograd	1.927
Novi Sad	2.147
Kragujevac	920
Niš	924
Carina	579
Σ poreska odeljenja	5.918

5. Posledice prekoračenja rokova u postupku po žalbi

Utvrđena poreska obaveza ožalbenim rešenjem ne može se naplatiti prinudnim putem kada drugostepeni organ u postupku po žalbi ne postupi u skladu sa odredbom člana 147 stav 4 ZPPPA, odnosno kada donose odluku, a proteklo je 60 dana od dana kada je žalba predata, shodno članu 79 stav 1 pod 4) ZPPPA i članu 147 stav 6 ZPPPA. Takođe, ako je postupak prinudne naplate započeo (Janjetović, 2015, str. 41), isti

mora biti prekinut dok se poreskom obvezniku – žaliocu, koji je uložio žalbu na rešenje, ne uruči rešenje po žalbi, tj. dok prvostepeni organ ne postupi po nalogu drugostepenog organa kojim je poništeno ožalbeno rešenje, o čemu poreski organ donosi zaključak o prekidu postupka prinudne naplate, shodno odredbi člana 147 stav 6 ZPPPA. Poreska uprava je dužna da prekine postupak prinudne naplate i u slučaju kada se žalbeni postupak nije završio u datim rokovima, prinudna naplata se obustavlja sve do trenutka do kada se licu koje je uložilo žalbu na doneto prvostepeno rešenje ne uruči doneto rešenje drugostepenog organa, tj. dok prvostepeni organ ne postupi po datom nalogu drugostepenog organa i donese novo rešenje u ponovnom postupku.

Postupak prinudne naplate poreza obustavlja se po službenoj dužnosti kada je poreska obaveza, koja je predmet prinudne naplate, poništena. Dugim rokovima odlučivanja po žalbi, posebno u slučajevima ponovnog, odnosno ponovnih postupaka, može da nastupi zastarelost utvrđivanja i naplate poreskih obaveza. Institut zastarelosti u poreskom postupku predstavlja protok vremena posle kojeg prestaju izvesna prava i ovlašćenja ili prestaju određeni odnosi. Subjekt prava ne može svoja prava i ovlašćenja da koristi beskonačno. Stoga, zakonodavac daje rok u kom se prava i ovlašćenja mogu koristiti. Ako subjekt prava ne koristi svoja prava u propisanom roku, njegova prava i ovlašćenja prestaju, jer se smatra da onaj ko svoja prava i ovlašćenja ne vrši (ne koristi) i nema interesa da to čini, odriče ih se. Zastarevanje utvrđivanja i naplate poreza (Gogić, 2020, str. 22), Poreska uprava ili lokalna poreska jedinica neće moći da utvrdi ni naplati, a isto nastupa u roku od pet godina od dana kada zastarelost počinje da teče, shodno članu 114 stav 1 ZPPPA.

6. Upravni spor kao oponent donesenom drugostepenom poreskom upravnom aktu

Odluka drugostepenog organa u poreskim upravnim predmetima konačna je, odnosno ne postoji redovan pravni lek u daljem postupku po upravnom predmetu o kome je odlučio drugostepeni organ. Međutim, poreski obveznik, nezadovoljan drugostepenim poreskim upravnim aktom (rešenjem), može da podnese tužbu Upravnom sudu. Upravni sud je poseban sud obrazovan Zakonom o uređenju sudova

(„Sl. glasnik RS“, br. 116/2008, 104/2009, 101/2010, 31/2011 – dr. zakon, 78/2011 – dr. zakon, 101/2011, 101/2013, 106/2015, 40/2015 – dr. zakon, 13/2016, 108/2016, 113/2017, 65/2018 – odluka US, 87/2018 i 88/2018 – odluka US) i sudi u upravnim sporovima. U upravnom sporu sud odlučuje i o zakonitosti konačnih pojedinačnih akata kojima se rešava o pravu, obavezi ili na zakonu zasnovanom interesu, u pogledu kojih u određenom slučaju zakonom nije predviđena drugačija sudska zaštita. Zaštita poreskog obveznika kao stranke u postupku (Vladislavljević & Pešić, 2018, str. 94), s obzirom na kvalitet donetih rešenja u poreskim upravnim postupcima, dodatno produžava postupak koji poreski organ vodi prema poreskim obveznicima, jer presuda doneta u korist tužioca u upravnom sporu poništava konačno rešenje. Kada je predmet vraćen na ponovni postupak i odlučivanje, drugostepeni organ je obavezan da donese odluku o svemu prema nalogu suda. U takvim slučajevima će drugostepeni organ poništiti prvostepeno rešenje i ceo predmet vratiti organu koji je rešenje doneo na ponovni postupak i odlučivanje, a budžet će ostati uskraćen za iznos utvrđenog poreza ili ako ne potpuno uskraćen, onda će bar pretrpeti odlaganje plaćanja poreskog prihoda, što nesumnjivo utiče na likvidnost budžeta. Sve to produžava rokove odlučivanja u smislu pravnosnažnosti rešenja i dovodi do uvećanih troškova, kako na strani budžeta, tako i na strani poreskih obveznika. Ilustracija rada drugostepenog organa data je u nastavku.

Tabela 2

Struktura odluka u drugostepenom poreskom upravnom postupku i pokrenuti upravni sporovi u 2019. godini

Odeljenje	Poništeno rešenja		Odbijeno rešenja		Ukupno rešenja		Utuzeno rešenja	
	Broj	%	Broj	%	Broj	%	Broj	%
Beograd	1.406	41,59	1.975	58,41	3.381	100,00	547	27,70
Novi Sad	1.660	54,27	1.399	45,73	3.059	100,00	142	10,15
Kragujevac	482	31,00	1.073	69,00	1.555	100,00	205	19,11
Niš	830	43,48	1.079	56,52	1.722	100,00	508	47,08
Σ (Ukupno)	4.378	44,20	5.526	55,80	9.904	100,00	1.402	25,37

Izvor: Ministarstvo finansija

Na osnovu iskazanih podataka može se zaključiti da se u postupku po žalbi poništava veliki broj prvostepenih rešenja, čak 44,20%. U 55,80% slučajeva drugostepeni organ je potvrdio prvostepeno rešenje, tj. odbio žalbu kao neosnovanu.

Međutim, postupanje drugostepenog organa nije ujednačeno, tako da se uočava da na nivou proseka Sektora postupaju odeljenja Beograd i Niš, dok odeljenja Novi Sad i Kragujevac beleže značajna odstupanja od tog proseka. Posmatrajući rad i rezultate rada po odeljenjima za drugostepeni postupak, može se zaključiti da je najmanji broj poništenih rešenja donelo Odeljenje Kragujevac – 31%, dok je najveći broj poništenih rešenja po nacrtima rešenja donelo Odeljenje Novi Sad – čak 54,27%. U odnosu na pokrenute upravne sporove, najnepovoljnija situacija je u Odeljenju Niš, gde se čak u 47,08% slučajeva, u kojima je odbijena žalba izjavljena na prvostepeno rešenje kao neosnovana, podnosi tužba Upravnom sudu, dok je najmanji broj utuženih konačnih rešenja Odeljenja Novi Sad – samo 10,15%.

U većini slučajeva, razlog zbog kog su se podnosile žalbe na donesena poreska rešenja bio je nepoštovanje rokova datih članom 140 ZPPPA, dok je manji deo podnesen zbog toga što postupak nije sproveden na pravilan način, tj. bio je nepotpun, baš kao i iznošenja drugih bitnih činjenica koje su od uticaja na rešenje i visinu poreske obaveze. (<https://www.mfin.gov.rs>).

7. Troškovi stranke u procesu osporavanja poresko-upravnog akta

Odredbama člana 85 i 87 Zakona o upravnom postupku propisano je ko snosi troškove postupka. U članu 85 stav 1 Zakona o upravnom postupku propisano je da troškove postupka snosi organ koji vodi postupak, dok je u stavu 2 istog člana propisano da taj organ snosi i troškove postupka koji je pokrenut po službenoj dužnosti i povoljno okončan po stranku, ako zakonom nije drukčije predviđeno.

Kada se donese rešenje o upravnoj stvari, u njemu se definišu i troškovi postupka. U slučaju kada drugostepeni organ sam reši upravnu stvar, on odlučuje o troškovima prvostepenog i drugostepenog postupka. U upravnom sporu o troškovima postupka odlučuje sud. U

postupcima u kojima stranka angažuje advokata radi zaštite svojih prava i u kojima uspe u postupku po žalbi, odnosno po tužbi na konačno rešenje doneto u drugostepenom poreskom upravnom postupku, troškovi postupka padaju na teret organa koji je vodio postupak čije je rešenje poništeno, kako je i definisano članom 24 ZPPPA.

Lice koje podnosi žalbu na donesen poreski upravni akt dužno je da, u skladu sa Tarifnim brojem 6 ili 7 Zakona o republičkim administrativnim taksama („Sl. glasnik RS“, br. 43/2003, 51/2003 – ispr., 61/2005, 101/2005 – dr. zakon, 5/2009, 54/2009, 50/2011, 70/2011 – usklađeni din. izn., 55/2012 – usklađeni din. izn., 93/2012, 47/2013 – usklađeni din. izn., 65/2013 – dr. zakon, 57/2014 – usklađeni din. izn., 45/2015 – usklađeni din. izn., 83/2015, 112/2015, 50/2016 – usklađeni din. izn., 61/2017 – usklađeni din. izn., 113/2017, 3/2018 – ispr., 50/2018 – usklađeni din. izn., 95/2018, 38/2019 – usklađeni din. izn., 86/2019, 90/2019 – ispr., 98/2020 – usklađeni din. izn. i 144/2020 – nadalje Zakon o republičkim administrativnim taksama), plati taksu kako bi postupak bio iniciran tj. pokrenut. Trenutna taksa za podnošenje žalbe na rešenje Poreske uprave doneto u upravnom postupku iznosi 1.970,00 dinara, a u skladu sa Tarifnim brojem 7 stav 5 Zakona o republičkim administrativnim taksama.

Ako se rešenjem suda utvrdi da su prava poreskog obveznika povređena, naknada pretrpljene štete i sudski troškovi padaju na teret budžeta Republike, odnosno na teret budžeta jedinica lokalne samouprave, a na osnovu člana 24 stav 3 ZPPPA.

U poreskom postupku Poreska uprava ne plaća takse, naknade, niti druge troškove za radnje i usluge koje joj, u tom postupku, pružaju državni organi, organi nadležni za vođenje registara, banke i drugi organi i organizacije shodno članu 166 ZPPPA.

U ovom delu se mogu spomenuti i troškovi utvrđeni advokatskom tarifom i predstavljaju nagradu advokata za njihov rad, tj. podnete podneske, žalbu, tužbu i učešća na ročištima u vezi sa konkretnim poreskim postupkom, odnosno upravnim sporom.

Tabela 3

Advokatska tarifa u poreskom upravnom postupku i upravnom sporu

Podnesak	Ročište	Žalba
30.000,00 dinara	31.500,00 dinara	60.000,00 dinara

8. Zaključak

Uspješnost rada Poreske uprave i uprave prihoda jedinica lokalne samouprave ceni se prema ostvarenoj naplati poreskih prihoda (Pantić, Jovanović, & Issa, 2019, str. 43), jer se samo njihovom kontinuiranom naplatom obezbeđuje nesmetano finansiranje funkcija iz nadležnosti države i lokalne samouprave (Đorđević & Krstić, 2020, str. 12). Prema tome, samo efikasna, kontinuirana i potpuna naplata poreza od svih poreskih obveznika predstavlja osnovni i najvažniji zadatak poreske administracije (Popović, 2014).

Imajući u vidu da su u 2019. godini bila utužena čak 1.402 konačna rešenja drugostepenog organa u poreskim upravnim predmetima, dobija se rezultat koji direktno uvećava rashode i izdatke budžeta. S obzirom da je u radu već navedeno da su razlozi zbog kojih su se osporavala kako prvostepena rešenja organa Poreske uprave, tako i drugostepena, bili nepoštovanje rokova datih ZPPPA, nesprovođenje postupka na pravilan način, kao i dolazak do drugih bitnih činjenica koje su od uticaja na rešenje, može se zaključiti da je potrebno:

- Povećati efikasnost organa za poreske upravne poslove, u smislu poštovanja rokova datih članom 140 ZPPPA, što se može postići novom reformom sistematizovanih radnih mesta u Poreskoj upravi i posledično povećanjem broja zaposlenih, ili izmenom ZPPPA u delu koji se odnosi na rokove i njihovim usklađivanjem sa realnim i mogućim,
- Identifikovati nepravilnosti u donesenim rešenjima i ukazati na njih u cilju izbegavanja i ponavljanja grešaka i na kraju
- Donositi rešenja sa što više dokaza koji utiču na ishod rešenja i težiti ka njihovoj maksimalnoj iscrpljenosti.

Usvajanje nekog od navedenih predloga doprinelo bi u velikoj meri poboljšanju naplate poreza po osnovu donesenih rešenja, a svakako bi smanjilo upravne sporove i rasteretilo upravne sudove.

9. Literatura

1. Gogić, N. (2020). Poreska politika i efekti oporezivanja u Republici Srbiji. *Ekonomski izazovi*, 9(17), 14–27.
2. Dobos, P., & Takács-György, K. (2020). Uticaj odnosa između države, državnih institucija i poreskih obveznika na spremnost plaćanja poreza. *Serbian Journal of Management*, 15(1), 69–80.
3. Đorđević, D., & Krstić, D. (2020). Odnos fiskalne politike i održivog razvoja. *Održivi razvoj*, 2(1), 7–15.
4. Ministarstvo finansija. (2020). *Informator o radu Ministarstva finansija*, Beograd.
5. Janjetović, R. (2015). Posebni oblici plaćanja dospelih obaveza. *Akcionarstvo*, 21(1), 35–46.
6. Lazić, S. (2018). Bilansiranje finansijske imovine budžetskih korisnika. *Oditor*, 4(1), 6–16.
7. Milojević, I. (2010). *Računovodstvo*. Beograd: Centar za ekonomska i finansijska istraživanja.
8. Nikodijević, M. (2019). Budžetiranje zasnovano na performansama kao instrument finansijskog oporavka lokalnih samouprava Republike Srbije. *Civitas*, 9(2), 114–125.
9. Pantić, N., Jovanović, B., & Issa, H. R. (2019). Oporezivanje u funkciji održivog razvoja. *Održivi razvoj*, 1(2), 37–51.
10. Popović, D. (2014). *Poresko pravo*. Beograd: Pravni fakultet.
11. Radičić, M., & Raičević, B. (2011). *Javne finansije teorija i praksa*. Beograd: Datastatus, Ekonomski fakultet u Subotici.
12. Vladislavljević, V., & Pešić, H. (2018). Budžetska procedura u Republici Srbiji – izrada, donošenje i usvajanje završnog računa budžeta. *Oditor*, 4(2), 90–100.
13. Zakon o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik RS*, br. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13, 108/13, 142/14, 68/15, 103/15, 99/16 i 113/17.
14. Zakon o ministarstvima. *Službeni glasnik RS*, br. 128/20.
15. Zakon o opštem upravnom postupku. *Službeni glasnik RS*, br. 18/16 i 95/18.
16. 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, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19 i 144/20.
17. Zakon o republičkim administrativnim taksama. *Sl. glasnik RS*, br. 43/2003, 51/2003 – ispr., 61/2005, 101/2005 – dr. zakon, 5/2009, 54/2009, 50/2011, 70/2011 – usklađeni din. izn., 55/2012 – usklađeni din. izn., 93/2012, 47/2013 – usklađeni din. izn., 65/2013 – dr. zakon, 57/2014 – usklađeni din. izn., 45/2015 – usklađeni din. izn., 83/2015, 112/2015, 50/2016 – usklađeni din. izn., 61/2017 – usklađeni din. izn., 113/2017, 3/2018 – ispr.,

- 50/2018 – usklađeni din. izn., 95/2018, 38/2019 – usklađeni din. izn., 86/2019, 90/2019 – ispr., 98/2020 – usklađeni din. izn. i 144/2020.
18. Zakon o slobodnom pristupu informacijama od javnog značaja. *Službeni glasnik RS*, br. 120/04, 54/07, 104/09 i 36/10.
19. Zakon o uređenju sudova. *Sl. glasnik RS*, br. 116/2008, 104/2009, 101/2010, 31/2011 – dr. zakon, 78/2011 – dr. zakon, 101/2011, 101/2013, 106/2015, 40/2015 – dr. zakon, 13/2016, 108/2016, 113/2017, 65/2018 – odluka US, 87/2018 i 88/2018 – odluka US.
20. <https://www.mfin.gov.rs>