

## ОПОРЕЗИВАЊЕ У ПРИВАТНОМ И ЈАВНОМ СЕКТОРУ

### ПРЕДАВАЊА

#### Појам и облици јавних прихода

Јавни приходи са једне, односно јавни расходи, са друге стране, представљају основне институте јавних финансија.

При томе се под приходина разуме повећавање, а под расходима умањење нето имовине општег сектора државе. Потребно је, у смислу потпуног разумевања, нагласити да нето имовина општег сектора државе представља разлику између укупне вредности њене (државне) целокупне имовине и укупне вредности њених (државних) обавеза.

Када је реч о јавним приходима они могу имати различите облике. Неки од њих су јавноправни, а неки опет приватно правни.

Ове прве (јавноправне приходе) држава на основу свог империјума „одузима“ односно наплаћује од лица која су потчињена њеном фискалном суверенитету. Ове друге (приватноправне приходе) држава остварује на приватноправној основи, онако како их нпр. могу остваривати и привредна друштва.

Ван сваке сумње најзначајнији, али не и једини државни јавноправни приход је порез. Поред пореза у ову категорију јавноправних државних прихода спадају и таксе, доприноси за обавезно социјално осигурање и накнаде за коришћење јавних добара.

Приватноправни приходи обухватају донације држава, међународних организација физичких и правних лица као и приходе од имовине чији је држава титулар (камате, дивиденде...).

Што се тиче јавних расхода у њих спадају расходи за запослене у државном сектору, расходи за добра и услуге које држава користи, плаћање камата, дугова, субвенција и тд. Јавни се расходи у првом реду финансирају јавним приходима па ће држава, уколико су јавни расходи већи од јавних прихода, бити у дефициту и као таква приморана да разлику односно дефицит финансира продајом своје имовине, задуживањем или на неки други начин.

## Порез

Порез је најзначајнији и најиздашнији државни јавни приход. Он представља инструмент јавних прихода којим држава од субјеката који су под њеном пореском влашћу принудно узима новчана средства, без непосредне противуслуге, а у сврху покривања сопствених издатака као и постизања других, најчешће економских и социјалних циљева.

Из претходног одређења појма пореза произилазе и његове битне карактеристике које га, између осталог, издвајају од свих других врста јавноправних државних прихода. Те су карактеристике следеће:

- присилност пореза, у демократским друштвима „присилност“ се не односи на процес увођења већ процес наплате пореза. Али и присилност наплате је факултативна односно супсидијарна, што значи да ће бити примењена само и једино уколико порески обавезник порез не плати у редовном пореском поступку, добровољним плаћањем пореске обавезе;

- порезом се финансирају јавни расходи и остварују други циљеви, што практично значи да се поред основног циља, а то је финансирање јавних расхода, порезима остварују и други циљеви, како економски (финансирање одређених привредних грана, запослености, стабилизација цена...), тако и социјални, еколошки и други;

- одсуство непосредне противнакнаде, значи да непосредна накнада од плаћања пореза није видљива или бар није очигледна, што никако не значи да она и не постоји. Корист коју сви порески обавезници уживају плаћајући порез је општег карактера и тиче се унапређења квалитета многих сегмената друштвеног живота у држави (инфраструктура, култура, образовање, безбедност...);

- порез је новчано давање, што је заправо правило. Међутим, не тако давно у неким државама је постојала могућност измирења пореских обавеза у натури, или чак и у раду. Ни данас се ови изузеци не могу сасвим искључити, посебно ако је реч о тзв. самодоприносима, посебно у руралним областима.

## Таксе

За разлику од пореза такса се плаћа баш као непосредна накнада за тачно одређену јавну услугу коју неки државни орган испоручује пореском обавезнику. Та услуга државе односно државног органа може се састојати у извршењу неке радње (издавање пасоша, овера потписа....) или доношења одређеног правног акта (рецимо управног акта по захтеву обвезника), као што се и јавна услуга може непосредно пружити (издавање дозволе за лов и риболов, истицање фирме...).

Код нас се израз „такса“ понекад неоправдано користи и за означавање неке обавезе која је у суштини порез. Рецимо, такса за коришћење рекламног паноа суштински није такса већ порез на појединачну услугу.

Дакле, код таксе обавеза плаћања мора бити јасно повезана са трошковима услуге коју платиоцу чини државни орган. Ако је таква релација слаба, или је уопште нема, дажбина представља порез, без обзира на назив.

Погрешно је такође таксом називати услуге које на комерцијалној основи државни органи пружају трећим лицима. Овде је реч о цени, а не о такси.

## **Доприноси**

Говорећи о доприносима као врсти јавних прихода у смислу овог предмета на уму имамо једино доприносе за социјално осигурање. Овакву је напомену било неопходно учинити обзиром да код нас постоје неки облици пореских плаћања који би се у суштини могли квалификовати као доприноси, мада у позитивним прописима на тај начин нису одређени. Такав је случај рецимо са накнадом за коришћење градског грађевинског земљишта која се накнада код нас плаћала до краја 2013. године.

Доприноси представљају врсту јавних прихода који су уведени законом, који не представљају приход буџета већ посебних јавноправних тела (организације социјалног осигурања), чија је намена унапред утврђена (исплата одређене суме новца уколико наступи некакав, унапред предвиђен догађај као што је рецимо незапосленост, смрт, старост...), а које су дужна да плаћају само она лица која припадају одређеној друштвеној групи (запослени, послодавци...).

### **Накнаде за коришћење јавних добара**

Овде је реч о прилично комплексним јавним приходима, како по њиховом теоријском одређењу тако у истој мери и у погледу њиховог позитивно правног одређења.

Према нашем Закону о буџетском систему у категорију јавних добара спадају природна богатства, добра од општег интереса и добра у општој употреби.

Приходи односно накнаде које произилазе из претходно наведене категорије јавних добара могу се разврстати у три групе:

прва, група прихода који се несумњиво могу одредити као јавноправни али који по својој суштини представљају порезе или таксе. Такви су рецимо накнаде за емисију сумпор диоксида или угљендиоксида;

друга, група прихода од закупа имовине чији је титулар држава (шуме, вода...) а који су приходи заправо приватноправни приходи државе;

трећа, група прихода који уопште нису јавни већ се наплаћују као цена за пружене услуге јавних предузећа или агенција.

## Принципи пореског права

Принцип једнакости грађана: произилази из одредби највиших правних аката (Устава) свих савремених држава о једнакости свих грађана пред законом и забрани било какве дискриминације.

Разуме се, претходно наведено уставно начело није специфично везано само за порезе, сасвим супротно, реч је о универзалном принципу правног поретка. Наравно, овде га посматрамо и помињемо кроз призму важних пореских принципа.

Општост пореза, која произилази из принципа једнакости, значи да су сви грађани у једнакој позицији када је реч о пореском оптерећењу, свакако независности од тога да ли се код њих стиче одлучујућа чињеница као услпов за настанак пореске обавезе. Таква се одлучујућа чињеница по правилу тиче њиховог резидентства а изузетно и држављанства.

Демократско друштво дакле не познајеникакве пореске привилегије засноване на било каквој сталешкој или другој припадности. Ово међутим не значи да савремена друштва не познају различите облике пореских ослобађања која могу бити мотивисана политичким, економским, социјалним, финансијским и другим разлозима. Међутим, у свим таквим случајевима се не ради о ослобађању које произилази из околности да неко лице припада одређеној друштвеној групи, већ примарно о мерама попреске политике. То је рецимо случај код улагања значајнијих средстава у област примарне пољопривредне производње.

Принцип законитости пореза: у основи овај принцип значи да се наметање пореске обавезе у демократском друштву може вршити само и једино на основу закона, као најважнијег и највишег правног акта који доноси представничко тело државе о којој је реч. Међутим, потпуно и пуно уважавање овог начела се остварује кроз више посебних правила од којих ћемо поменути она најважнија:

- прво, само закон може бити извор пореског права. Ово наравно не значи да баш све пореске норме морају имати свој непосредан извор једино у закону, што практично посматрано некада не би било ни могуће. Значи међутим да се право на наплату пореза, његово конституисање у правном поретку државе, може установити једино шправним актом који доноси представничко тело (парламент, скупштина...), и то не било којим правним актом већ само и једино законом;

- друго, нису допуштени споразуми између пореске администрације и пореског обвезника о висини пореске обавезе. Ово је правило присутно у великој већини држава, изузетак су рецимо САД. Према нашем праву, које недопушта ове споразуме, могуће је у материји управних уговора закључити споразум о одлагању плаћања дугованог пореза, али такав споразум очигледно не спада у категорију споразума о висини пореске обавезе. Могућност закључења оваквих управних уговора у нашем праву је прописана чланом 73. став 6. Закона о пореском поступку и пореској администрацији;

- треће, забрана ретроактивности је као правило у нашем праву општег карактера о којем правилу и могућим изузецима од тог правила су студенти ВИПОС могли више научити на предмету Основи пословног права. У пореском праву ретроактивности се прибегава најчешће да буи се заштитили фискални приходи и то типучно у следећим случајевима: а) када се открије грешка у пореском

закону која би за последицу могла имати значајно умањење прихода; б) када Владас најави повећавање акцизе па се виша стопа, када закон буде донет, повратно примењује на залихе акцизних производа затечене на дан најављивања ове мере, као и на производњу после тог дана. Овакви су случајеви, за разлику од претходних, постојали у нашем праву; в) када закон о порезу на доходак за одређену пореску годину, по правилу благовремено предложен пре почетка те пореске године, буде услед кашњења у процедури усвојен током трајања те године, а примењује се од када је пореска година почела. У овом последњем случају се сматра да постоји тзв. ретроспективност, а не ретроактивност. Који је став утврђен и одлуком Уставног суда Србије из 2010. године. Сматра се наиме да пореска обавеза код периодичних пореза настаје тек на крају периода па отуда порески случај није окончан до краја то периода, што практично значи да закон донет пре настанка пореског периода (до 31.децембра) не делује ретроактивно ако се примењује од почетка тог периода, рецимо од фебруара исте године. Ретроспективна је рецимо одредба члана 2. став 4. Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица из 2012. године којом се укида право на одбитак од основице затезних камата између правних лица;

- четврто, правило одређености пореза значи да порез као такав треба не само да буде одређен законом већ и да истим правним актом на јасан и недвосмислен начин буде формулисан опис пореског чињеничког стања. Крајњи циљ, који не мора увек бити достигнут, јесте да законске формулације до те мере буду јасне да их може разумети и порески обвезник који не поседује специфично правничко образовање.

Принцип заштите поверења пореских обвезника у пореску администрацију: ово начело значи да пореском органу не сме бити пружена никаква привилегија нити предност у односу на пореског обвезника у пореском поступку. У практичној примени ово начело подразумева: а) пореска власт треба да обавести пореског обвезника о било којој акцији коју према њему спроводи; б) у току пореског поступка порески обвезник мора имати на располагању сва процесна права која има и порески орган; в) пореска власт мора бити обавезана својим тумачењем закона када га примењује на конкретан порески случај.

Принцип сразмерности циља и средстава у пореском поступку: значење овог начела огледа се у праву, али и у обавези пореског органа да може да ограничи права обвезника или да утиче на његов правни интерес само таквим поступањем које је неопходно да би се остварила сврха прописа и само уколико таква сврха не може да се оствари на начин којим би се мање ограничавала права или би се у мањој мери утицало на правне интересе обвезника.

Принцип поверљивости пореских информација: по природи ствари, а у складу са ЗППА, подносиоци пореску пријаву порески обвезник пореској управи доставља читав низ података који су од значаја за утврђивање пореза. У исто време Закон прокламује начело да су службена лица као и сва друга лица која учествују у пореском, прекршајном и било ком другом поступку дужна да као тајну чувају: а) сваки документ, информацију, податак и другу чињеницу о пореском обвезнику; б) податке о техничким проналасцима или патентима до којих су дошли. Оваквом обавезом претходно поменути лица су везана и уколико би, рецимо, у међувремену напустио посао у вези са којим су до таквих података и информација дошли. Обавеза чувања података о личности пореског обвезника посредно је утврђена и неким другим прописима (Закон о заштити података о личности), а кршење таквих обавеза у нашем је праву прописано и као кривично дело.

Постоје међутим и два изузетка, предвиђене ЗППА. Тако је рецимо Пореска управа управо законом обавезана да два пута годишње на својој интернет страници објави назив, име и презиме, ПИБ, износ пореског дуга правних лица са пореским дугом од најмање 80 милиона динара односно предузетника са пореским дугом од најмање 5 милиона динара. Други изузетак, такође утврђен законом, односи се на могућност да одређени податак, документ или чињеница буде достављени надлежном органу у сврху вођења прекршајног или кривичног поступка.

## Класификација пореза

Идеја пореског монизма која подразумева постојање само једног, „идеалног“ пореза, теоријски је неприхватљива, а практично непроводљива. Отуда у савременим државама постоји велики број пореза које могуће класификовати према различитим критеријумима.

Непосредни и посредни порези: непосредни су порези који терете привредну способност обвезника погађајући непосредно његово богатство или приход, док се посредни наплаћају у вези са радњама производње, потрошње и размене добара. Непосредни су рецимо порез на имовину, на доходак, док су посредни ПДВ, акцизе, царине...

Објективни (реални) и субјективни (персонални) порези: објективни су они порези који погађају приходе односно имовину према њиховим стварним елементима, не водећи рачуна о личности пореског обвезника нити о његовој укупној економској снази. Овде се убрајају сви они порези који погађају појединачне приходе грађана (зараде, приходе од самосталне делатности, од капитала, од непокретности...). Савремени субјективни порези везу се за одређену личност која остварује приход (доходак), односно личност којој припада имовина. Овде висина пореске обавезе зависи од обвезникових личних прилика и његове економске снаге. Пример могу бити два лица која остварју исти доходак, а при томе једно лице издржава два детета и сноси зтрошкове њиховог лечења. У ове порезе спадају порез на доходак и порез на укупну нето имовину.

Општи и наменски порез: приходи од одређених пореза се не везују за тачно одређене расходе већ се сливају у јединствени „резервоар“ из којег се средства усмеравају ка конкретним расходима. То су општи порези. Код наменских (дестинираних) пореза приходи се већ унапред везују за тачно одређену намену, тачно утврђен јавни расход. Рецимо, тачно одређен део прихода од пореза на нафтине деривате усмерава се на финансирање путне мреже. Општи су порезиправило, док се наменски порезу чешће срећу међу локалним јавним приходима.

Редовни и ванредни порези: редовни порези су они који се сваке године реализују у пореском систему и њима се финансирају редовни расходи. Ванредни порези су они који се појављују с времена на време и служе за финансирање ванредних јавних расхода изазваним непредвиђеним догађајима (рат, поплаве, земљотрес...).

Периодични и непериодични порези: критеријум за ову поделу представља околност да неки порески обавезник узастопно, у већем броју пореских периода, има обавезу плаћања пореза или се пак пореска обавеза јавља с времена на време. Рецимо, у периодичне порезе спадају порез на доходак који грађани плаћају на зараде, на приходе од самосталне делатности, на приход од капитала, доприноси за обавезно социјално осигурање, порез на добит правних лица, ПДВ.

У непериодичне порезе спадају порез на промет апсолутних права, порез на наслеђе и поклон, акцизе. Након плаћања исти порески обавезник више ту врсту пореза не плаћа, она се као таква неће поновити.

Централни и локални порези: овде је критеријум разликовања надлежности одређене политичко територијалне јединице у погледу увођења пореске обавезе. Ова класификација је посебно сложена у државама које су организоване као федерације или конфедерације, где се пореске надлежности слојевито деле између бројних државних ентитета, рачунајући и права која у том смислу имају јединице локалне самоуправе.

У погледу „дељивости“ права на утврђивање и наплату пореза у оквирима једне државе могу се у упоредном праву сретати различите методологије. Најтипичније су следеће:

- прва, методологија властитог пореза сходно којој и пореску основицу и пореску стопу одређују саме ниже политичко територијалне јединице. Код нас је ово случај са локалним административним, комуналним и боравишним таксама. Такође и са самодоприносом;

- друга, методологија пореском преклапања, где централна власт утврђује пореску основицу, која је опште важећа на свим нивоима, али при томе нижи органи (органи локалне самоуправе или неки други...) имају власт да на тако утврђену основицу примене пореску стопу коју сами одреде. Код нас овакав случај имамо код пореза на имовину где централна власт одређује пореску основицу, а локалне власти фиксирају пореску стопу која ипак не може да пређе лимит утврђен одлуком централне власти.;

- трећа, методологија заједнице прихода, где се на нивоу централне власти утврђује и пореска основица и стопа, али централна власт и нижи нивои власти деле приходе сходно унапред утврђеном правилу. Код нас је оваква методологија присутна рецимо у порезу на доходак грађана.

## **Појам и врсте порескоправног односа**

Порескоправни однос је јавноправни однос између две одређене стране на основу којег је једна страна (порески поверилац) овлашћена да од друге стране (порески дужник) захтева одређено давање, чињење, нечињење или трпљење, а друга је страна дужна да то испуни.

Садржина једног оваквог правног односа је прилично сложена и разнородна обзиром на то да су нека права и обавезе имовинске (материјалне), а нека опет неимовинске (формалне) природе.

Тако су рецимо имовинска права повериоца да захтева плаћање пореза и споредних давања, као и давање средстава обезбеђења с тим у вези (јемство, залога...). Овим имовинским правима одговарају истородне обавезе дужника.

У исто време и порески дужник може имати одређена права материјалне природе, рецимо право на повраћај пореза, право на коришћење пореског кредита, којим правима такође одговарају истородне обавезе пореског повериоца.

Неимовинска права повериоца опет могу бити захтев за утврђивање пореза, подношење пореске пријаве, достављање документације, вођење рачуноводства. Неимовинска права дужника опет могу бити право на добијање информације о пореским прописима, право на добијање одговора о сопственој пореској ситуацији, право на приватност.

Имајући на уму све претходно наведено може се закључити да се у оквиру целине порескоправног односа могу, сходно својим карактеристикама, разликовати порески имовински однос и порески управни однос.

Разуме се, оваква подела је условне природе и ова два односа се заправо у стварности прожимају у оквиру неопходног функционалног јединства.

## Странке у порескоправном односу

У сваком порескоправном односу учествују се две странке, то су порески поверилац и порески дужник.

Порески поверилац: порески поверилац се, обзиром на своју позицију у читавом пореском поступку, понекад назива и активним пореским субјектом. Према неким ауторима својство пореског повериоца може имати једино и само држава односно, у њено име и за њен рачун, надлежни државни орган.

Разуме се, не могу сви органи државне власти имати својство пореског повериоца, то могу бити само они државни органи специјализиовани за ову област, а који су управо и установљени обзиром на сврху утврђивања и наплате пореза.

Према ЗППА централно место у систему пореске администрације код нас има Пореска управа. Овакав или сличан државни орган, са истоврсним или јако сличним надлежностима имају све савремене државе. Уз извесне разлике које произилазе из традиције или посебног државног уређења.

У Великој Британији рецимо постоје два централна пореска органа, један надлежан за наплату непосредних, а други за наплату посредних пореза.

У САД федерални порески орган је надлежан за наплату федералних пореза утврђених федералним законима, док свака држава има своје сопствене пореске органе надлежне за утврђивање и наплату пореза утврђених прописима државе чланице (Тексаса, Флориде, Калифорније....).

У Србији је Законом о финансирању локалне самоуправе дато овлашћење јединицама локалне самоуправе да у целини, а преко својих органа, утврђује, наплаћује и контролише „изворне приходе“ јединица локалне самоуправе (порез на имовину, локалне комуналне таксе, административне таксе, боравишне таксе). У овим оквирима јединице локалне самоуправе могу имати иста права као и пореска управа али и одређене обавезе прецизиране законом.

Порески дужник: порески дужник је физичко или правно лице које је, као учесник порескоправног односа, у обавези да изврши дуговану радњу.

Да напоменемо и то да наш Закон о јавним приходима садржи у овом контексту (одређења пореског дужника) нешто ширу дефиницију одређујући при чему да у оквиру тог појма може ући и подносилац пореске пријаве, што и никако не може бити ни тачно ни допуштено одређење.

Без обзира да ли је правно или физичко лице да би имао статус пореског дужника толико мора поседовати пореску способност која се практично подудара са њиховом правном способношћу.

Пореских дужника може бити више. То је најчешће порески обвезник али то могу бити и следеће категорије лица: а) порески плаћач: у смислу пореских прописа порески плаћач није порески обвезник, он поступа у име и за рачун пореског обвезника, а закон га обавезује као пореског дужника прописујући да одговара за наплату свих оних пореза код којих је прихваћена наплата по

добитку; б) порески дестинатор је лице које је на основу закона позвано да сноси порески дуг а које може, али не мора бити порески обвезник. Раздвајање пореског обвезника и пореског дестинатора постоји код посредних поореза (ПДВ, акцизе) а мотивисано је тежњом законодавца да терет пореза сноси крајњи потрошач (купац), а не продавац; в) порески јемац је лице које на основу закона или уговора одговара за обавезу пореског обвезника. То лице порески орган може позвати да пореску обавезу измири уколико то о доспелости не учини порески обвезник. Ово је јемство дакле супсидијарно; г) порески упућеник је банка која је дужна да са рачуна пореског обвезника, платца или јемца, а на основу налога за пренос средстава уплати одређена средства на одговарајући рачун јавних прихода.

## Порески имовински однос

Порески имовински однос представља суштину, срж укупног порескоправног односа. Ово је више него јасно обзиром да се управо кроз овај однос остварује и крајња, а унапред пројектована сврха настанка пореског односа у ширем смислу, а то је управо наплата пореза.

Претходно је већ наведено: у погледу садржине имовинскоправни однос представља скуп права и обавеза имовинске природе како на страни пореског повериоца тако, у одређеним ситуацијама, и на страни пореског дужника.

Настанак пореске обавезе: настанак пореске обавезе је специфичан и одређује се за сваки порез посебно. Код периодичних пореза, рецимо код пореза на имовину, пореска обавеза настаје моментом стицања неког од права на непокретности, код пореза на добит даном уписа привредног друштва у регистар АПР, код ПДВ даном достављања потврде о евидентирању за ПДВ. Код непериодичних пореза, рецимо код пореза на доходак грађана, пореска обавеза настаје даном продаје акција или других ХОВ (хартија од вредности), продајом удела у привредном друштву и тд.

Даном настанка пореске обавезе настаје и управно правни однос са свим себи својственим елементима.

Време испуњење пореске обавезе: доспелост у пореском праву представља такво својство пореског дуга сходно којем је наступио рок за испуњење, односно плаћање. Дакле, испуњење се по правилу састоји у плаћању утврђене пореске обавезе.

Пропуштање плаћања пореског дуга о доспелости производи три врсте последица: прво, порески дужник је обавезан да од дана пада у доцњу плаћа затезну камату; друго, против пореског дужника који је у доцњи покреће се поступак принудне наплате пореза; треће, одмах по доспећу обавезе пореска управа може своје потраживање уписати у регистар заложног права.

У погледу доспећа пореске обавезе могуће је опет разликовати две ситуације: прву, где порез решењем утврђује надлежни порески орган, који такође утврђује и рок у којем се пореска обавеза има испунити. Тај се рок, рок за добровољно испуњење пореске обавезе, назива парциони рок; другу, код пореза који се утврђују самоопорезивањем, у ширем смислу те речи. Овде постоји могућност да порески дужник сам не само утврди пореску обавезу већ и да је спроведе. У нашем праву постоје овакви примери.

Поред добровољног плаћања и принудне наплате пореско законодавство познаје и могућност одлагања плаћања пореза.

Престанак пореске обавезе: мада на први поглед прилично једноставно питање престанка пореске обавезе може бити веома сложено и компликовано из најмање два разлога: првог, већ смо видели да порескоправни однос по правилу подразумева читав низ права и обавеза од којих је плаћање пореза несумњиво централна, али никако и једина; другог, питање престанка пореске обавезе може се усложити и обзиром на мноштво различитих врста пореза.

Имајући на уму управо претходно наведено видећемо неке дилеме и правила престанка пореских обавеза код периодичних и непериодичних пореза.

Периодични порези: код ових пореза се начин престанка пореске обавезе може поделити на релативне и апсолутне. Код ових првих, релативних, мења се порески обвезник али пореска обавеза и даље постоји у односу на друго лице, а код ових других, апсолутних, пореска обавеза се потпуно гаси и престаје да постоји у правном животу.

До релативног престанка пореске обавезе долази у оним случајевима код којих у једном порескоправном односу дође до промене повериоца или дужника. Случајеви промене пореског повериоца нису тако чести, али су могући. Рецимо, код распада држава и декомпозиције бивше СФРЈ, или ако централни порески орган пренесе своје потраживање на локални.

Случајеви промене дужника много су чешћи. Они могу бити последица универзалне сукцесије, када сукцесор ступа у сва права и обавезе претходника. Рецимо, наследник, физичко лице, наслеђује и пореске обавезе оставиоца, до висине наслеђене имовине. Слично је и са правним лицима, рецимо у случајевима спајања, припајања, поделе привредних друштава.

Промена пореског дужника је могућа и на основу тзв. сингуларне сукцесије. Оваква би се конструкција састојала у могућности да порески дужник своју обавезу пренесе на друго лице, кроз институт преузимања дуга. Начелно, пореска управа начелно не може одбити да било које треће лице плати туђи порески дуг, што у пракси и може бити реализовано.

Када је реч о апсолутним начинима престанка пореских обавеза, сходно којима пореска обавеза престаје да постоји као део правног живота. Такве околности могу наступити као последица смрти физичког лица које нема наследнике, код стечаја и ликвидације, пропасти предмета, престанак радног односа...

Непериодични порези: важно је поново указати на разлику између периодичних и непериодичних пореза. Наиме, код периодичних пореза пореска обавеза је трајне природе, једном настала, она траје више година, а престаје у ограниченом броју случајева. Предмет пореске обавезе, порески дуг, доспева сваке године, сваког месеца у истим интервалима, и гаси се приликом сваког испуњења. Код непериодичних пореза пак гашењем пореског дуга престаје и пореска обавеза. Према ЗППА пореска обавеза може да престане: наплатом пореза, застарелошћу пореза, отписом пореза и на друге законом прописане начине. Прва три модалитета овде се заправо односе на гашење пореског дуга с тим што се код непериодичних пореза ту у исто време ради како о престанку пореског дуга тако и о престанку пореске обавезе.

## Наплата пореза

Наплата пореза је редован и најчешћи начин престанка пореске обавезе. Она може бити редовна и принудна, а врши се по доспелости пореске обавезе.

У пракси, а у складу са позитивним правом, постоји више различитих модалитета наплате пореза:

- плаћање, представља уобичајен и најчешћи начин редовног плаћања пореза. У случајевима предвиђеним законом порез се може платити и куповином вредносних папира (нпр. таксене марке, поштанске доплатне марке...);
- компензација, као облик наплате пореза где порески дужник подмирује (или умањује) порески дуг на рачун потраживања које има према повериоцу. Оваква могућност код нас постоји уколико је обавеза буџета Србије према пореском дужнику најмање двоструко већа од укупног пореског дуга. Рецимо, уколико држава Србија дугује Клиничком центру 2 милиона динара, а на име пореза од Клиничког центра потражује 1 милион динара;
- конверзија потраживања по основу пореза у трајни улог Републике Србије, била је омогућена под условима прецизираним Уредбом Владе Србије из 2002. године, која је престала да важи усвајањем новог Закона о приватизацији из 2014. године. Међутиим, према поменутом Закону конверзија је сада могућа уколико у сваком појединачном случају Влада донесе одговарајућу одлуку.

## **Принудна наплата пореза**

Након доношења решења о наплати пореза сваком пореском дужнику се оставља одређени рок (парциони) у којем он своју обавезу може добровољно испунити. Па и након истека тог рока поступак принудне наплате не почиње аутоматски, што је заправо изузетак у односу на истоврсна правила извршног поступка, рецимо.

Наиме, пореска управа након истека парционог рока, дакле у моменту падања дужника у доцњу, пореском дужнику шаље опомену и одређује накнадни рок од 5 дана за измирење пореске обавезе.

Напомињемо такођа да у ЗППА не постоји изричита одредба која пореској управи налаже када мора односно може покренути поступак принудне наплате, што није добро решење. Мада, тумалењем се може закључити да је заправо пореска управа дужна да поступак принудне наплате покрене након истека накнадно остављеног рока за измирење пореског дуга.

О покретању поступка принудне наплате пореска управа у сваком случају доноси решење. Посебно решење је неопходно и када пореска управа поступак принудне наплате покреће против јемца.

У сваком случају, покретање поступка принудне наплате производи неколико важних последица:

прво, врши се принудна наплата пореза и споредних пореских давања из целокупне имове пореског дужника, уз неке изузетке;

друго, сви трошкови принудне наплате падају на терет пореског дужника;

треће, порески дуг који је предмет наплате увећава се за 5 % на дан почетка поступка принудне наплате.

ЗППА предвиђа и неколико ситуација у којима се поступак принудне наплате може прекинути односно обуставити.

Тако се поступак принудне наплате на основу закључка који пореска управа посебно доноси прекида:

- ако ПУ решењем констатује да је порески дужник инсолвентан, односно да не поседује никакву имовину;
- ако ПУ одобри одлагање измирења пореске обавезе;
- ако ПУ утврди постојање грешке у обрачуну пореза;
- ако је поступак принудне наплате покренут пре коначности решења о принудној наплати.

Поступак принудне наплате може бити обустављен такође на основу решења пореске управе:

- ако је пореска обавеза поништена, рецимо на основу жалбе пореског дужника или судске одлуке у управном или неком, другом спору;
- ако порески дужник накнадно плати пореску обавезу и укупне трошкове.

У осталим ситуацијама пореска управа принудну наплату пореског потраживања, а путем ангажовања суда у извршном поступку, врши на имовини дужника и то на његовим новчаним средствима на рачуну, на његовим новчаним потраживањима, зарадама укључујући и пензију, на његовим неновчаним потраживањима, готовом новцу и ХОВ, на покретним стварима и непокретностима.

## Застарелост

Застарелост је правни институт који се односи на престанак неког права односно правног овлашћења због његовог невршења у законом одређеном року. Још прецизније: оно што се губи услед застарелости јесте могућност правне заштите права односно овлашћења које није вршио у одређеном року.

Додуше, могло би се рећи да ЗППА у извесном смислу „модификује“ општи појам застарелости тако што утврђује застарелост права која по својој природи нису принудно извршива, рецимо право пореске управе на утврђивање пореза и споредних пореских давања.

Ван овог изузетка односно специфичности сходно ЗППА могу застарити следећа права:

- право пореске управе на наплату пореза и споредних пореских давања, и то у року од 5 година од дана када је застарелост почела да тече;
- право пореског дужника на повраћај пореза као и на порески кредит, такође у року од 5 година од дана када су ова права почела да теку.

Застарелост права на наплату пореза почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је обавеза пореског дужника доспела на наплату. Исто правило о почетку рока застарелости нормирано је и у погледу застарелости права на повраћај пореза.

Застарелост може бити и прекинута ако је већ почела да тече и то било којом радњом пореске управе која је усмерена ка наплати пореза. Апсолутни рок застарелости је 10 година.

Када је реч о обавезама плаћања накнаде за социјално осигурање у том погледу ЗППА не предвиђа постојање овог института.

## **Отпис пореза**

Отпис пореза представља један од начина престанка пореске обавезе, а према ЗППА предвиђен је у више могућих ситуација:

- прво, Влада може на предлог министра финансија донети одлуку о делимичном или потпуном ослобађању од обавезе плаћања пореза (осим обавезног социјалног осигурања) за пореског обвезника који је предмет продаје у поступку приватизације односно који се налази у поступку реструктурирања;
- друго, када оставилац, порески дужник, нема наследнике или се нико од наследника не прихвата наслеђа;
- треће, у случају да имовина пословно неспособног физичког лица или лица којем се не зна пребивалиште није довољна да се намири порески дуг, ненамирени део пореског дуга се отписује решењем ПУ;
- четврто, изменама ЗППА из 2009. године могући отпис пореског дуга је утврђен као овлашћење ПУ и у другим случајевима утврђеним законом;

## **Остали захтеви односно обавезе из пореског имовинског односа**

Захтев за повраћај пореза: у погледу захтева за повраћај пореза може се говорити о више различитих решења.

Прво, у случају да сам порески обвезник својом грешком претплати или погрешно уплати порез, онда ће му ПУ одговарајући износ вратити заједно са припадајућом каматом на вишак износа, а све по истеку рока од 30 дана од дана када је ПУ примила захтев за повраћај;

Друго, ако је основ повраћаја поништено или измењено решење или други акт о задужењу, ПУ ће пореском обвезнику вратити уплаћену суму, са затезном каматом почев од дана уплате пореза;

Треће, код акциза обвезник – произвођач акцизног производа (нпр. произвођач цигарета) има право на повраћај акцизе плаћене на производе набављене од произвођача, односно увозника акцизних производа (нпр. електричне енергије од ЕПС), који су производи употребљени у производњи акцизних производа на које се не плаћа акциза (по правилу извоз);

Четврто, када је, сходно ЗПДВ, износ претходног пореза већи од износа пореске обавезе у одређеном пореском периоду порески обвезник има право да му се разлика врати.

Захтев за коришћење пореског кредита: порески кредит је износ за који се умањује пореска обавеза. Рецимо, обвезнику пореза на доходак грађана на капиталне добитке који део средстава остварених продајом непокретности у року од 30 дана од дана продаје уложи у решавање свог стамбеног питања и стамбеног питања чланова своје породице, пореска обавеза се сразмерно умањује. Код ПДВ, обвезнику који се не определи за повраћај у ситуацији када је износ претходног пореза већи од износа пореске обавезе у одређеном периоду, разлика се признаје као порески кредит.

Захтев за пореску рефакцију: захтев за рефакцију (олакшицу) постоји када је првобитно пореско потраживање било у свему у реду али се пореском обвезнику (или дестинару) законом даје право да, под одређеним условима, од државе захтева рефундацију уплаћеног износа јер се из техничких разлога пореска олакшица не би могла одобрити. Рефакцију дакле не треба мешати са повраћајем пореза, што се чини чак и у неким прописима.

Рефакција се по правилу одобрава код посредних пореза, нпр. ПДВ или акциза.

Рецимо, право на рефакцију акциза има лице које није произвођач, а извози производ на који нје плаћена акциза, који производ је набавило у земљи непосредно од произвођача или увозника. Ако такав производ извози сам произвођач, акциза се уопште не плаћа.

Посебан облик рефакције ПДВ, под називом рефундација, предвиђен је за купца тзв. првог стана као и за родитеље или старатеље бебе који купују опрему за бебе.

Од јула месеца 2014. године у примени је и олакшица за послодавца као плаца пореза на зараду и као плаца обвезника доприноса за обавезно социјално осигурање, а по основу за новозапосленог лице и то у виду рефакције дела плаћеног пореза, при чему тај део зависи од броја новозапослених.

Захтев за коришћење више или погрешно уплаћеног пореза за намирење обавеза по другом основу (прекњижавање): ова је могућност прописана ЗППА. По захтеву пореског обвезника ПУ је дужна да донесе решење у року од 15 дана од дана поднетог захтева.