

Јелена Ковачић-Костић*

УДК: 336.2

Примљено: 23.02.2012.

Стручни чланак

У ПРИЛОГ РЕФОРМИ ПОРЕСКЕ УПРАВЕ
(измена Закона о пореском поступку и пореској администрацији
или посебан Закон о Пореској управи)

Убирање пореза представља приход од права на поседовање, располагање или промет добара унутар државне територије једне државе и старо је колико и државна организација. Новац од грађана и привредних субјеката, држава прикуља као средства за рад управе и за обављање јавних послова који су заједнички интерес свих грађана.

Послове убирања пореза и других јавних прихода обавља Пореска управа Србије, преко службеника – порезника.

Организација државне пореске службе у Србији се није биљно мењала од деведесетих година прошлог века, када је формирана Републичка управа јавних прихода као јединствени, централизовани систем убирања јавних прихода.

У времену када је примарни циљ сваке транзиционе земље модернизација система државне управе, Пореска управа у Србији мора неизбежно да доживи измене. Покренути реформски процеси у одређеним сејменјима су открили недостијке, па је постављени циљ реформе: модернизација, унапређење функционисања, побољшање координације рада и као темељно ишћање - повећање ефикасности Пореске управе. Уз то, пред Пореску управу се постављају задаци припреме за широку и продубљену међународну сарадњу у предстојећим процесима придруживања Европској Унији.

* Аутор је дипл.правник, виши порески саветник у Министарству финансија- Пореска управа, Централа, Београд. Идеје и предлози изнети у овом раду представљају личне ставове аутора.

Такође треба имати у виду да организациони аспекти реформе Пореске управе подразумева реформу законодавства - измену постојећих и доношење нових прописа у складу са потребама модерне управе.

Кључне речи: Пореска управа, закон, делокруг, организација, реформа, порески службеници.

I. Пореска управа данас

1. Организација пореске управе

Као функционално диференциране организационе јединице¹ у седишту (Централу) Пореске управе, образоване су: Сектор пореске полиције, Сектор за контролу, Сектор за наплату, Сектор за порескоправне послове и координацију, Сектор за људске и материјалне ресурсе, Сектор за образовање и комуникацију и Сектор за развој и рачунарску подршку. Послови из делокруга Пореске управе у односу на пореске обвезнике који су на основу прописаних критеријума стекли статус великих пореских обвезника, обављају се у Центру за велике пореске обвезнике.

Послови из делокруга Пореске управе, такође се обављају и у подручним јединицама, организованим као регионални центри, филијале и експозитуре.²

2. Радноправни положај државних - пореских службеника и намештеника

Радноправни положај државних службеника у Републици Србији, уређен је одредбама Закона о државним службеницима³, који је по својој природи, посебан закон (*lex specialis*). На права и дужности из радног односа, који овим законом и прописима заснованим на њему нису посебно уређени, на државне службенике примењују се општи прописи о раду (Закон о раду⁴ као *lex generalis*). Исто важи и за намештенике, мада је код њих обим примене посебног закона ужи: на права и

¹ Према Правилнику о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места у Министарству финансија – Пореска управа, 08 број: 112-01-1/562-1-2009 од 28.12.2009.г.

² У оквиру Пореске управе је формирано 5 Регионалних центара, са седиштем у Београду, Крагујевцу, Нишу, Новом Саду и Приштини, 78 филијала и 94 експозитуре, 22 посебна одељења и 5 пунктова.

³ Службени гласник РС, бр. 79/05 ... 104/09

⁴ Службени гласник РС, бр. 24/05 ...54/09

дужности намештеника примењују се општи прописи о раду, осим у погледу оних права и дужности које су уређене Законом о државним службеницима, односно другим прописом.

Принцип установљен одредбом члана 1. став 2. Закона о државним службеницима, да се права и дужности државних службеника у појединим државним органима могу уредити посебним законом, ако то произилази из природе њихових послова, допуњен је у члану 32. став 2. истог закона, који уређује да се одредбе закона о подели радних места не примењују на полицијске, царинске и пореске службенике и на државне службенике који раде на безбедносним и обавештајним пословима и у заводима за извршење кривичних санкција. Овај је принцип даље разрађен доношењем закона којима се установљавају, односно уређују посебни службенички системи: Закон о полицији⁵, Царински закон⁶, Закон о извршењу кривичних санкција⁷, Закон о безбедносно – информативној агенцији⁸, Закон о спољним пословима⁹ и Закон о војсци¹⁰.

Од марта 2009. г., изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији,¹¹ област посебних службеничких система у Србији се увећала за сегмент пореских службеника који броји 6.409 запослених¹².

Разлози за доношење Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији јесу, најпре, реализација наведене одредбе Закона о државним службеницима у циљу заустављања процеса даљег декапацитирања Пореске управе и њена кадровска консолидација до нивоа којим се обезбеђује стабилност јавних финансија у наредном периоду. Наиме, са садашњим бројем запослених, Пореска управа је кадровски ослабљена у тој мери

⁵ Службени гласник РС, бр. 101/05

⁶ Службени гласник РС, бр. 73/03, 61/05, 85/05, 62/06

⁷ Службени гласник РС, бр. 85/05, 72/09, чл. 252- 269

⁸ Службени гласник РС, бр. 42/02, 111/09, чл. 20-25

⁹ Службени гласник РС, бр. 116/07, чл. 3-64

¹⁰ Службени гласник РС, бр. 116/07, чл. 32-188

¹¹ Службени гласник РС, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12

¹² Сагласно одредбама Закона о одређивању максималног броја запослених у републичкој администрацији (Службени гласник РС, бр. 104/09) и Одлуке о максималном броју запослених у органима државне управе, јавним агенцијама и организацијама за обавезно социјално осигурање (Службени гласник РС, бр. 109/09 ... 89/11), наведен је број запослених у Пореској управи на неодређено време. Овај број је увећан за 10% запослених на одређено време, односно лица ангажованих по другим основама (уговори о привременим и повременим пословима и сл.)

да се доводи у питање извршавање њених основних функција (утврђивање, контрола и наплата јавних прихода).

Специфичност пореског поступка за разлику од осталих поступака, које, сагласно позитивним прописима спроводе државни органи, огледа се у томе што се води према најширем кругу грађана Републике Србије. Стога, овај поступак мора бити вођен уз поштовање начела законитости, чиме се остварује владавина права, правна сигурност и једнакост свих грађана у области јавних прихода, чему Пореска управа поклања изузетну пажњу.

Наведене чињенице налажу да у Пореској управи буде ангажован довољан број изузетно обучених кадрова, чиме се стичу претпоставке за стварање одговорне и професионалне пореске администрације у континуитету, што је у складу са Стратегијом Владе о реформи државне управе.¹³

3. Закон о пореском поступку и пореској администрацији

У Закону о пореском поступку и пореској администрацији (у даљем тексту рада: ЗПППА), одредбе које се односе на надлежност и организацију Пореске управе, као и радноправни положај пореских службеника и намештеника, садржане су у члановима:

- Овлашћења пореских извршитеља у поступку принудне наплате (89, 99.-101., 104.-106.);
- Појам и облици пореске контроле (116. и 117.);
- Надлежност и организације (160.) - Пореска управа Србије као орган управе у саставу Министарства финансија Републике Србије обавља управне и друге стручне послове¹⁴ као што су: регистрација и вођење јединственог регистра

¹³ Стратегија реформе државне управе у Републици Србији је донета у новембру 2004. г., а у протеклом периоду је неколико пута новелирана.

¹⁴ Према члану 160. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, Пореска управа:

- 1) врши регистрацију пореских обвезника додељивањем ПИБ и води јединствен регистар пореских обвезника;
- 2) врши утврђивање пореза у складу са законом;
- 3) врши пореску контролу у складу са законом;
- 4) врши редовну и принудну наплату пореза и споредних пореских давања;
- 5) открива пореска кривична дела и њихове извршиоце и у вези са тим предузима законом прописане мере;
- 6) подноси захтеве за покретање прекршајног поступка за пореске прекршаје;
- 7) одлучује о жалбама изјављеним против решења донетих у пореском поступку од стране организационих јединица Пореске управе;

пореских обвезника, утврђивање, контрола и наплата пореза, доприноса и споредних пореских давања, покретање поступка прекршајне одговорности у случајевима утаје пореза и др. У циљу извршавања прописаних задатака, Пореска управа администрира 11 пореских закона, 14 уредби Владе Републике Србије и 85 правилника која доносе надлежни министри. Такође је одредбама посебних непореских прописа, наложено проширење надлежности Пореске управе изван изворне надлежности утврђене у ЗПППА.¹⁵

7а) одлучује о жалбама изјављеним против решења донетих у пореском поступку од стране надлежних органа јединица локалне самоуправе;

8) стара се о примени међународних уговора о избегавању двоструког опорезивања;

9) развија и одржава јединствени порески информациони систем;

10) води пореско рачуноводство;

11) планира и спроводи обуку запослених;

11а) врши надзор над применом закона и других прописа од стране њених организационих јединица и по извршеном надзору предузима мере у складу са законом којим је уређен општи управни поступак;

11б) врши унутрашњу контролу рада и понашања пореских службеника и намештеника у вези са радом и у случајевима када се утврди противправно поступање или понашање покреће и води одговарајуће поступке ради утврђивања одговорности;

11в) обавља интерну ревизију свих организационих делова Пореске управе у складу са законом и међународним стандардима интерне ревизије у јавном сектору;

12) пружа стручну помоћ пореским обвезницима у примени пореских прописа, у складу са кодексом понашања запослених у Пореској управи;

13) обезбеђује јавност у раду;

14) обавља друге послове у складу са законом;

15) обавља и друге послове на основу закључених уговора уз накнаду, у складу са законом.

¹⁵ 1. Закон о посебним овлашћењима ради заштите права интелектуалне својине (Сл. гласник РС, бр. 46/06); чланом 11. Закона је наложено да Пореска управа утврђује да ли постоји повреда права интелектуалне својине, а посебно права на рачунарске програме (софтвер) и базе података.

2. Закон о играма на срећу (Сл. гласник РС, бр. 88/11); у чл. 120., 121. и 123. Закона је наложено да Пореска управа врши принудну наплату надзор и теренску контролу.

3. Закон о спречавању прања новца и финансирања тероризма (Сл. гласник РС, бр. 20/09); у чл. 36. и 84. Закона је наложено да Пореска управа врши надзор над применом овог закона од стране лица која пружају рачуноводствене услуге и пореско саветовање, као и надзор у вези ограничења готовинског пословања.

4. Закон о експропријацији (Сл. гласник РС, бр. 53/95, 23/01, Сл. лист СРЈ, бр. 16/01, Сл. гласник РС, бр. 20/09); у чл. 42. Закона је наложено да Пореска управа врши процену тржишне цене пољопривредног и грађевинског земљишта, која се исплаћује као накнада за експроприсано земљиште.

5. Закон о професионалној рехабилитацији и запошљавању особа са инвалидитетом (Сл. гласник РС, бр. 36/09); у чл. 47. Закона је наложено да Пореска управа врши контролу испуњавања обавезе запошљавања особа са инвалидитетом, као и наплату пенала за послодавце који не запосле одређен број особа са инвалидитетом.

6. Закон о водама (Сл. гласник РС, број 30/10); у чл. 192. Закона је наложено да Пореска управа врши утврђивање накнаде за одводњавање пољопривредног и шумског земљишта, као и сливне водне накнаде за физичка лица (око 1.900.000 обвезника), почев од 01.01.2011.г.

7. Закон о изменама и допунама Закона о планирању и изградњи (Сл. гласник РС, број 24/11); у чл. 60. Закона је наложено да се на рачун Пореске управе, врши уплата накнаде у висини пореза на имовину.

8. Закон о шумама (Сл. гласник РС, бр. 30/10); у чл. 87. Закона је наложено да Пореска управа примењује посебне прописе којима се уређују порески поступак и пореска администрација, у погледу контроле плаћања, принудне наплате накнаде из чл. 85. и 86. овог Закона, застарелости, наплате камате и других питања око наплате тих накнада која нису уређена овим Законом.

- За извршавање послова на откривању и пријављивању пореских кривичних дела и њихових извршилаца, формирана је Пореска полиција као функционални део Пореске управе (135.-139. и 161). Инспектори Пореске полиције имају одређена шира овлашћења од осталих инспектора Пореске управе. У преткривичном поступку, овлашћени су да поступају као орган унутрашњих послова и у складу са законом, предузимају све потражне радње, изузев ограничења кретања лица¹⁶ (саслушавање осумњиченог, укључујући и његово принудно довођење, претресање стана, пословних или других просторија, превозних средстава и лица када постоје основи сумње да је извршено пореско кривично дело, принудно одузимање предмета који могу послужити као доказ у

9. Закон о враћању одузете имовине и обештећењу (*Сл. гласник РС*, бр. 72/11); у чл. 32. Закона је наложено да Пореска управа врши утврђивање вредности непокретности на захтев Агенције.

10. Закон о јавној својини (*Сл. гласник РС*, бр. 72/11); у чл. 29. Закона је наложено да Пореска управа врши процену непокретности, а чл. 83. регулише порески третман и пореска ослобођења обвезника.

11. Уредба о условима, критеријумима и начину остваривања права на конверзију права коришћења у право својине уз накнаду, као и о начину одређивања тржишне вредности грађевинског земљишта и висине накнаде по основу конверзије права коришћења у право својине (*Сл. гласник РС*, бр. 67/11); у чл. 32. Уредбе је наложено да Пореска управа оконча започете поступке утврђивања тржишне вредности грађевинског земљишта и трошкове прибављања права коришћења грађевинског земљишта, ради одређивања висине накнаде за конверзију права коришћења у право својине грађевинског земљишта, у складу са Уредбом о критеријумима и поступку за утврђивање висине накнаде по основу конверзије права за лица која имају право на конверзију уз накнаду (*Сл. гласник РС*, бр. 4/10, 24/10 и 46/10)

12. Уредба о условима и начину под којима локална самоуправа може да отуђи или да у закуп грађевинско земљиште по цени, мањој од тржишне цене, односно закупнине или без накнаде (*Сл. гласник РС*, бр. 13/10); у чл. 6. и 7. Уредбе је наложено да Пореска управа врши процену тржишне вредности катастарских парцела.

13. Уредба о условима, начину и поступку отуђења или давања у закуп грађевинског земљишта у јавној својини Републике Србије, односно аутономне покрајине (*Сл. гласник РС*, бр. 67/11 и 85/1); у чл. 11. Уредбе је наложено да Пореска управа врши процену висине тржишне вредности по метру квадратном грађевинског земљишта, ради одређивања почетног износа цене за отуђење односно почетног износа закупнине за давање у закуп грађевинског земљишта у јавној својини.

14. Уредба о подстицању запошљавања („Сл. гласник РС“, бр. 32/11, 34/11); у чл. 3. и 4. Уредбе је наложено да Пореска управа у сарадњи са РФПНО, контролише обрачун пореза и доприноса за новозапослена лица, а са Националном службом за запошљавање и инспекцијом рада, врши контролу броја запослених лица код послодавца (члан 5. став 4. Уредбе).

15. Уредба о условима за субвенционисање каматних стопа за кредите за одржавање ликвидности и финансирање трајних обртних средстава у 2009. години („Сл. гласник РС“, бр. 9/09, 34/09 и 36/09); у чл. 6. Уредбе је наложено да Пореска управа врши контролу наменског коришћења кредита.

16. Уредба о условима за коришћење суфинансираних кредита за инвестиције уз гаранцију Гаранцијског фонда у 2009. години („Сл. гласник РС“, бр. 9/09, 34/09, 36/09 и 43/09); у чл. 5. Уредбе је наложено да Пореска управа врши контролу наменског коришћења средстава по основу кредита.

17. Правилник о начину праћења извршавања обавезе запошљавања особа са инвалидитетом и начину доказивања извршавања те обавезе („Сл. гласник РС“, бр. 33/10); у чл. 11. је наложено да Пореска управа врши контролу извршења обавезе запошљавања особа са инвалидитетом, наплату пенала и обраду Образаца ИОСИ (Извештај о извршењу обавезе запошљавања особа са инвалидитетом).

кривичном поступку за пореска кривична дела, с тим да се претресање стана и других просторија може се вршити само на основу одлуке суда и уз присуство два сведока). Наведена овлашћења инспектори Пореске полиције предузимају самостално, а уколико се приликом њиховог спровођења основано очекује отпор, на захтев Пореске полиције, Министарство унутрашњих послова пружиће помоћ ради омогућавања спровођења извршења тих овлашћења.¹⁷

- Службенички однос у Пореској управи, у вршењу законом утврђених овлашћења се успоставља према инспекторима Пореске управе, инспекторима Пореске полиције, саветницима, пореским извршитељима, сарадницима, контролорима и референтима.

Ради обављања законом утврђених пореских послова, Пореска управа инспекторима Пореске полиције издаје службену значку и службену легитимацију, а пореским инспекторима и пореским извршитељима - службену легитимацију.¹⁸ Службена значка и службена легитимација служе за идентификацију овлашћених службених лица и доказивање својства тих лица у обављању службених радњи (162.)

- Пореска управа је обавезна да води пореско рачуноводство (163.); да утврђује техничке претпоставке за развијање јединственог информационог система Пореске управе (164.) - стандарде, дефиниције, класификације и номенклатуре, кодирање података, технику обраде, пренос и исказивање података; утврђује развојне правце, динамику изградње и опремања, потребна средства за имплементацију јединственог информационог система и начин њиховог обезбеђења;

- Пореска управа је надлежна за решавање по жалбама изјављеним против првостепених решења донетих у пореском поступку (165.);

- Пореском управом руководи директор, кога поставља Влада, на предлог министра надлежног за послове финансија (167.). Задатак директора је да у Пореској управи обезбеди координацију рада и јединствену примену пореских прописа на целокупној територији Републике, која се остварује актима министра

¹⁶ У чл. 30. ст. 2. Закона о полицији, поред осталих, утврђено је полицијско овлашћење - задржавање лица и привремено ограничење слободе кретања.

¹⁷ У члан 3. Закона о полицији, одређено је да ако се при извршењу аката државних органа и правних лица са јавним овлашћењима основано очекује отпор, полиција ће тим органима и лицима, на њихов писани захтев, пружити помоћ ради омогућавања спровођења извршења.

¹⁸ Правилник о службеној легитимацији и службеној значки овлашћених службених лица Министарства финансија – Пореске управе (Сл. гласник РС, бр. 34/03, 120/08, 26/09).

(правилници, наредбе, упутства, обавезне инструкције) и непосредним издавањем интерних аката за рад (упутства, наредбе, инструкције и др.), као и да предложи министру да уреди унутрашње уређење и систематизацију радних места у Пореској управи, којом се прописују посебна знања и способности за поједина радна места; висину основног и додатног коефицијента, платне групе и платне разреде за звања пореских службеника, критеријуме, висину и периоде за стимулативно награђивање, покретање и вођење дисциплинског поступка као и изрицање дисциплинских мера, овлашћење за вођење дисциплинског поступка и преношење тог овлашћења; стручно образовање, оспособљавање и усавршавање пореских службеника; правила понашања пореских службеника, да утврди послове који су неспојиви са службеном дужношћу и друга питања у складу са овим и другим законом;

- За обављање послова из надлежности Пореске управе образују се организационе јединице предвиђене Актом о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места у Министарству финансија – Пореска управа (168.);

- У одредбама чл. 169. – 169х. ЗПППА које регулишу радноправни положај пореских службеника, уређено је да се на пореске службенике примењују прописи о државној управи, прописи о радним односима и платама у државним органима, као и прописи из области здравственог и пензијско-инвалидског осигурања, ако овим законом није другачије прописано, а порески службеници су дужни да извршавају налоге министра, директора, односно непосредног руководиоца издате ради обављања послова, осим оних којима се налаже извршење радњи које представљају кривично дело;

- Чл. 169а.-169.д. регулишу начин попуњавања извршилачких радних места на неодређено време; попуњавање радних места путем јавног конкурса, изборни поступак, сачињавање листе за избор кандидата, као и преузимање државног службеника из другог државног органа;

- После чл. 169ђ. у коме је уређен правни институт - рад на одређено време у Пореској управи, следећи чланови регулишу привремени и трајни премештај, ступање на радно место руководиоца унутрашње јединице и упућивање (169е. и 169ж.);
- Радно време у коме запослени у Пореској управи обављају своја законом утврђена овлашћења и одступања од редовног радног времена, уређени су у чл. 169з. и 169и;
- Чл. 169ј.-169њ. регулишу звања државних службеника на извршилачким радним местима у Пореској управи, звања у основним и осталим функцијама, услове за стицање вишег звања, напредовање у виши платни разред по основу оцењивања, ванредно напредовање, као и губитак звања;
- Материјални положај запослених је регулисан одредбама чл. 169п.-169т: плате, висина основног и додатног коефицијента, платне групе и платни разреди за звања пореских службеника, накнада плате, исплата трошкова, отпремнина и друга примања. Конкретизовање ових одредби извршено је у Правилнику о платама и другим примањима запослених у Министарству финансија - Пореској управи.¹⁹ Изменама ЗПППА прокламована реформа платног система у Пореској управи, доношењем овог Правилника, стала је на пола пута између хтења и потреба, омеђена нашом привредном и друштвеном стварношћу. Ограничена новчана средства определила су одредбе Правилника, тако што су за 30-40% повећане плате најнижих категорија запослених, чиме су у време доношења Правилника, за наведени проценат плате пореских службеника у најнижим звањима и намештеника, биле више од плата запослених у другим државним органима, док су плате високих службеничких звања ниже од одговарајућих плата у општем службеничком систему који је регулисан Законом о платама државних службеника и намештеника²⁰ (виши саветник – коефицијент 3,96; виши порески саветник – коефицијент 3,55). Тако се добра замисао индивидуализације појединачног доприноса пореских службеника раду органа (напредовање кроз платне разреде, бонус за добар учинак) претворла у социјалну категорију, а управо при уређивању плата за највише категорије пореских службеника, држава треба да определи свој став према Пореској управи као суштински важном државном органу;

¹⁹ Службени гласник РС, бр. 88/09, у примени од 05.11.2009.г., 47/10, 21/11

²⁰ Службени гласник РС, бр. 62/06 ... 99/10

- У чл. 169у.-169х. и 171. регулишу се послови неспојиви са службеном дужношћу, правила понашања пореских службеника и намештеника приликом обављања послова у Пореској управи, дисциплинска одговорност, као и обавеза политичке неутралности, односно дужност да у обављају послова, порески службеници поступају у складу са законом, при чему се не могу руководити својим политичким убеђењима.

- Чл. 170. уређује да се средства за рад Пореске управе обезбеђују у буџету Републике Србије, а да за едукацију запослених, пројектовање и изградњу информационог система, набавку опреме за рад, изградњу и куповину пословног простора и стимулативно награђивање запослених, као и за финансирање осталих апропријација утврђених буџетом за текућу годину, Пореска управа приходује као сопствена средства: 5% од наплаћених споредних пореских давања, осим трошкова поступка принудне наплате пореза; 10% од наплаћених опорезованих непријављених прихода; посебну једнократну таксу на принудну наплату пореза²¹, целокупни износ трошкова поступка принудне наплате пореза и споредних пореских давања за рефундацију трошкова који у пореском поступку претходно падају на терет средстава Пореске управе; као и уговорену накнаду за извршене послове у складу са законом.

II. Пореска управа – будуће решење

1. Измене организације Пореске управе

Постојећа организациона шема Пореске управе представља територијални модел са примесама функционалног модела организације и управљања, примењеног у Сектору Пореске полиције, Сектору за развој и рачунарску подршку и Сектору за образовање и комуникацију, где су формирана регионална одељења и одсеци за обављање послова из надлежности Сектора, која за свој рад директно одговарају помоћнику директора Пореске управе – руководиоцу одређеног Сектора.

Корпоративна стратегија Пореске управе 2010-2014. (усвојена 01.06.2010. године, а новелирана 2011. г. за период 2011-2015.) детаљно описује сврху, вредности и стратешке планове Пореске управе Србије, пружа јасан преглед

будућег развоја, модернизације организације и услуга које Пореска управа пружа грађанима и Влади Србије.

У Корпоративној стратегији је изнет предлог за постепену измену организационе структуре према потпуној функционалној организацији, који треба да се спроведе, на једној страни кроз повећање капацитета Централе за доношење стратешких одлука, а на другој, кроз смањење броја организационих јединица јер велики број филијала и експозитура отежава пословање, смањује ефикасност рада и непотребно увећава број пословних функција.

Измена организације је, такође, неопходна да би се смањило компликовано управљање процесом испуњавања пореских обавеза, неједнообразност у тумачењу и примени закона, велики број линија за извештавање, а да би се побољшала координација и међусобна комуникација између организационих делова Пореске управе.

2. Измене Закона о пореском поступку и пореској администрацији

Закон о пореском поступку и пореској администрацији је донет 2002. године и од тада је у већој или мањој мери, мењан тринаест пута. Због тога је Министарство финансија оформило Радну групу за израду текста новог ЗПППА. Наведена активност је синхронизована са доношењем Корпоративне стратегије и израдом нове организационе шеме Пореске управе, односно новог акта о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места, чиме су се стекли услови за измену одредби које се односе на организационоправни аспект Пореске управе и радноправни положај пореских службеника и намештеника.

Ово је тренутак када треба донети одлуку и дати одговор на питање да ли измене спровести кроз одредбе ЗПППА или донети посебан закон о пореској администрацији као Закон о пореској управи?

У самој Пореској управи, мишљења по овом питању се битно разликују. Док један број стручњака подржава предлог за измену постојећег закона у његовом пуном обиму, а заговорници оваквог схватања тврде да се тако чува целовитост Пореске управе са свим њеним функцијама - према држави која је оформила овај орган, пореским обвезницима и пореским службеницима, дотле

²¹ Члан 83. став 1. ЗПППА

противници сматрају да је неопходно донети Закон о пореској управи као посебан закон.

Сматрам да је предлог који иде у прилог доношења посебног Закона о пореској управи, боље утемељен и да за то постоје разлози, од којих желим да наведем одређени број, са циљем да буду прилог дискусији приликом доношења одлуке законодавца о начину регулисања ове правне материје.

У постојећем закону су одредбе које уређују организацију и радноправни положај пореских службеника и намештеника „расуте“ по различитим деловима закона, због чега из треба системски изложити и правно-технички уредити.

Постојећи ЗПППА је обиман. Садржи 193 члана, уз које је у поступцима измена и допуна, додато 50 нових чланова. Само у последњој измени²², обима 55 чланова, која углавном садржи допуну постојећег текста, додато је 5 нових чланова. Од укупног, највећи број чланова обрађује материју пореског поступка, са циљем да омогући ефикасно и континуирано сервисирање буџета, а пореским обвезницима олакша примену пореских прописа.

Закони којима се уређују правила поступка (процесни закони), у нашем правном систему су углавном одвојени од закона којима се уређује организација и начин рада органа који тај поступак спроводе: поред Закона о општем управном поступку, егзистирају и Закон о државној управи, односно Закон о министарствима; поред Закона о парничном поступку – Закон о извршном поступку и Закон о уређењу судова.

Пореска управа је изузетно значајан државни орган са великим бројем запослених. Функционално позиционирање у оквиру министарства задуженог за послове финансија, сврстава Пореску управу у ред других органа чији је делокруг сегментиран у деловима државне администрације која се бави расподелом средстава буџета (Управа за трезор, Управа за дуван, Управа за игре на срећу, Управа за слободне зоне ...). Притом, за одређивање положаја и места у систему државних органа, посебно треба имати у виду да Пореска управа није стриктно административна организација, већ организација која убирањем пореза и других јавних прихода обезбеђује око 80% средстава буџета Републике Србије. То даље значи да овај државни орган треба да има већу самосталност у раду, која би се обезбедила смањењем броја хијерархијских нивоа одговорности, односно

²² Закон о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији (Сл. гласник РС, бр. 2/12)

издвајањем из министарства и успостављањем директне линије руковођења под ингеренцијом председника Владе или на други сличан начин. Дефинисањем позиције Пореске управе на овакав начин, била би побољшана координација рада са Владом и другим државним органима, а порези које плаћају грађани делотворније претварали у висококвалитетне јавне услуге.

У прилог одлуци да се донесе посебан Закон о пореској управи су наша законодавна традиција, јер је Србија у још у другој половини ХИХ в. имала посебан закон који је регулисао организацију, начин рада и надлежности Пореске управе²³ и упоредноправна искуства у многим државама, где већ постоје посебни закони који регулишу ову материју (Словенија²⁴, Хрватска²⁵, БиХ²⁶, Република Српска²⁷).

²³ Реорганизацијом у Министарству финансија 14/26. јула 1884. године, одредбама Закона о пореским одборима и пореским надзорницима (Архив Србије, *Зборник закона и уредаба Краљевине Србије*, Зборник 40, Београд 1884, 322.), установљена је Пореска управа као посебно одељење Министарства финансија. Наслов закона се мења 20. децембра 1889. године, у Закон о пореској управи, пореским одборима и порезницима (*Зборник закона и уредаба Краљевине Србије* 45, 561; Српске новине, бр. 27.01.1890.)

Одредбама Закона, у Пореској управи, установљавају се три одсека: административни, књиговодски и катастарски, и одређују основни задаци Пореске управе у области пореске материје: да руководи извршење закона о порезима и у том циљу израђује упутства и правила за вршење пореских закона; разматра молбе и жалбе по пореским предметима и о њима подноси министру своје мишљење и др.

Административни одсек има следећи делокруг: израда пословника за Пореску управу; руководи извршење закона о порезима и таксама, саставља упутства и објашњења по законима; припрема пројекте за нове законе о порезима и таксама, и наредбе по струци пореској; израђује одлуке Пореске управе по молбама и жалбама у облику министарских решења, ако исте одлуке министар усвоји; израђује правила и упутстава за извршење закона о непосредном порезу, у коме обухвата сва упутства и додатке тих правила и важније расписе; у споразуму са осталим одсецима и катастарским одбором, проучава закон о непосредном порезу, и саставља нацрт свих потребних измена и допуна у истом закону; стара се о уређењу архиве Управе, експедира акта, води деловодни протокол и регистар; отправља целокупну преписку коју Пореска управа води са другим одељењима, надлештвима или приватним лицима; даје књиговодском одсеку потребне податке за вођење статистике.

Књиговодски одсек има следећи делокруг: надзор наплаћивања распоређеног и дугованог пореза и унос у државну благајну; контрола разреза пореза на земљишта и остале облике; контрола да неко пореско лице не изврши пореску обавезу; одсек води све пореске књиге; израђује и води државну контролну књигу имовине, на основу пописних и катастарских књига и пореских пријава, из којих се увек види рад пореских одбора, надзорних и општинских власти, и стање сваког лица задуженог порезом; израђује и води катастарске књиге, на основу катастарских података; израђује правила за вођење нових пореских књига; прописује правила за вођење катастарских књига у договору са катастарским одсеком; израђује правила за уношење промена у катастарске књиге; стара се да се све пореске књиге у целој земљи правилно и једнообразно воде и да се годишњи рачуни о порезу на време склапају и шаљу Главној контроли; прикупља статистичке податке.

Пореска управа је поред наведених пореских послова, како би се искористили расположиви стручни кадрови и организована мрежа нижих организационих јединица на целој територији Србије, обављала и послове који се односе на прописивање правила за премеравање појединих добара пре катастарског премера; израду правила за извршење катастарског премера; израду правила за уношење промена у катастарске планове и катастарске књиге; вођење катастарских књига и др.

²⁴ Закон о давачној служби (*Урадни лист Републике Словеније*, број: 139/04)

Уколико би био донет посебан Закон о пореској управи, смањила би се потреба за доношењем већег броја подзаконских аката: о дисциплинској и материјалној одговорности, правилима понашања запослених у Пореској управи, неспојивим пословима са службеном дужношћу запосленог у Пореској управи и др.

Посебно значајно место у оквиру предлога за доношење Закона о пореској управи заузима питање плата запослених, јер је ЗПППА предвидео да коефицијенте за плате пореских службеника утврђује министар надлежан за послове финансија на предлог директора Пореске управе. Овакво законско решење је и у време доношења измена ЗПППА (2009. г.), изазвало противљења код теоретичара и тумача права, уз тврђење да се исте категорије запослених (државни службеници) стављају у неједнак правни положај, а њихов рад вреднује од стране органа различитих по овлашћењима и месту у систему државних органа (министар, Влада, Скупштина). Такође је изнето мишљење да плате државних службеника, односно намештеника у посебним службеничким системима (полиција, царина, порезници), треба да буду регулисане одредбама закона како је то предвиђено за државне службенике у општем службеничком систему, било да се донесу посебни закони о платама за одређену категорију службеника или да ове одредбе буду део закона којима се регулише радноправни положај службеника и других категорија запослених у посебним службеничким системима.

Став да коефицијенти за утврђивање плате државних службеника и намештеника представљају законску материју, такође је изнео и Уставни суд Србије, у Одлуци ИВ број: 63/2007 од 18. новембра 2010.године.²⁸ Из наведеног

²⁵ Закон о Порезној управи (*Народне новине*, бр. 67/01, 94/01, 177/04, 128/10). У Хрватској је као посебан пропис, донет Закон о финансијској полицији (*Народне новине*, бр. 177/04)

²⁶ Закон о Порезној управи Федерације БиХ (*Сл. новине Федерације БиХ*, бр. 33/02, 28/04, 57/09)

²⁷ Закон о Порезној управи (*Сл. гласник Републике Српске*, бр. 112/07)

²⁸ Поводом иницијативе за покретање поступка за оцену уставности и законитости Уредбе о коефицијентима за обрачун и исплату плата у Управи за извршење заводских санкција („Сл. гласник РС“, број: 16/07 и 21/07), суд је закључио ... „Како плата државних службеника и намештеника представља Уставом и законом утврђено право из радног односа, то и елементи од којих зависи утврђивање (обима) тог права, у конкретном случају звања и коефицијенти државних службеника у Управи, представљају питања која се, по схватању Суда, уређују законом, а не Уредбом Владе као подзаконским актом којим се, сагласно Уставу, уређују односи у извршавању закона. У том смислу евентуалне специфичности, односно разлике у звањима и коефицијентима за државне службенике у Управи, по схватању Суда, могу бити предмет уређивања Закона о извршењу кривичних санкција, као посебног закона којим су, поред осталог, на посебан начин уређена и нека друга права на основу рада (Глава ХИВ). Стога је Уставни суд закључио да, сагласно одредби члана 105. Закона о Уставном суду, укаже Народној скупштини на уочене

става суда, произилази, дакле, да у законски текст којим се регулише радноправни и материјални статус запослених у Пореској управи, треба уградити коефицијенте за плате пореских службеника и намештеника и одредбе које регулишу разлике у звањима за пореске службенике у односу на звања државних службеника у општем службеничком систему.

3. Закон о Пореској управи као посебан пропис

Уколико Влада одлучи да предложи Скупштини доношење посебног Закона о Пореској управи, неопходно је да се у законском тексту прецизирају надлежности и овлашћења, односно да се регулише: делокруг органа, организација Пореске управе, управљање и надлежности Централе и других организационих јединица, односно функција; сарадња са другим државним органима, начин успостављања сарадње (споразум о сарадњи или протокол о размени података), сарадња са другим пореским администрацијама и међународним организацијама у које су учлањене (ИОТА, Бб и др.); координација међуинституционалне сарадње и правне помоћи у оквиру спровођења пореских закона; положај запослених као људског супстрата организације (звања пореских службеника, оцењивање, услови за напредовање, плате, стимулативно награђивање, овлашћења и обавезе пореских службеника и намештеника, начин и услови вођења дисциплинског поступка, материјална одговорност запослених, правила понашања, послови неспојиви са службеном дужношћу), обезбеђење средстава за рад и др.

У оквиру дела закона који регулише делокруг и устројство Пореске управе, треба уградити норме којима се спроводе начела из Корпоративне стратегије, као што су већа специјализација организационих јединица, јер се тиме омогућава усмерен приступ решавању проблема у појединим областима опорезивања и уједначена примена прописа на нивоу целе Пореске управе (оснивање посебних организационих јединица по областима – пореским облицима; побољшање другостепеног поступка увођењем расправних већа и укључивање треће

непоследности у нормативном уређивању ових односа за државне службенике у Управи, како би биле отклоњене приликом измена и допуна Закона о извршењу кривичних санкција...“ (Службени гласник РС“, број: 1/2011)

стране/стручњака изван Пореске управе у рад већа; оснивање организационих јединица у домену унапређења стратегије људских ресурса).

Посебно место у закону и већу аутономију, треба да добије Пореска полиција, као организациона јединица Пореске управе која по природи својих задатака и врсти овлашћења, већ заузима посебно место као „копча“ између Пореске управе, Министарства унутрашњих послова и правосудних органа,²⁹ а инспектори Пореске полиције шира овлашћења у односу на она утврђена одредбама ЗПППА.

Едукација запослених треба да заузме место у Закону кроз институционализацију система образовања и тренинга на основама најновијих светских искустава.³⁰ Следећи позитивна искуства других земаља и искуства Правосудне академије у Србији,³¹ јављају се предлози да се у функцији образовања пореских службеника, формира Пореска академија као самостална институција у оквиру Пореске управе или као организациони део будуће Управне академије Србије.

Закон такође треба да следи трендове реформе државне управе у Србији и да уреди такав радноправни положај и услове рада у којима порески службеници могу да прате реформу и буду њен саставни део.

Резиме

Значај Пореске управе у Србији и положај пореских службеника, представљају важна практична и теоријска правна питања, која нису решена

²⁹ По налогу Координационог тела Владе за правосуђе и унутрашње послове, а ради спровођења Националне стратегије за борбу против организованог криминала, у сарадњи између Специјалног тужилаштва и Пореске управе, унутар пореске полиције је формирана јединица за борбу против организованог финансијског криминала, која непосредно сарађује са наведеним државним органима. Начин и облике сарадње својим актом ближе уређују министар надлежан за послове финансија и министар унутрашњих послова.

³⁰ Полазећи од задатка да се оформи ефикаснија и јефтинија администрација, неопходност стицања нових знања и вештина за државне службенике је императив. У многим земљама су формиране институције различитих назива, али са истим задатком да спроводе обуку у циљу развоја компетенција државних службеника, а у служби грађана - корисника услуга. У оквиру Министарства за јавну управу Републике Словеније је формирана Управна академија, као „платформа за континуирано и систематско развијање вештина и знања јавних званичника“. Поред обавезе државних службеника на полагање државног испита, као и посебног испита за рад у одређеним сегментима државне управе (порески инспектори), државни службеник је обавезан да у року од једне године по напредовању у звању, заврши обуку на коју га упуту руководилац. Такође су сви државни службеници који су именовани на положаје, обавезни да у року од 15 месеци од дана именовања на позицију, стекну функционално знање административног управљања и управљања људским ресурсима - www.mju.gov.si

адекватно значају посла који овај орган, односно порески службеници, обављају за државу.

Положај Пореске управе у Србији и статус пореских службеника се свакако не могу изједначити са уважавањем рада и доприноса органа пореске администрације настојањима државе да изврши своју улогу покретача друштвеног развоја, са радноправним статусом, угледом, условима рада, платом и другим бенефицијама пореских службеника не само у земљама Европске Уније, већ и у другим уређеним земљама света.

Значај државног органа и ове категорије службеника на међународном плану, а запостављеност на домаћем, изражени су у великој мери. Овај се дисбаланс мора ублажити у периоду када се припрема приступање Европској Унији, а у сарадњи са Међународним монетарним фондом - реформа пореског система, јер се ова реформа, као и реформа државне управе, не могу спровести без измене статуса Пореске управе у систему државних органа, измене организационе структуре, начина управљања Пореском управом и активне улоге пореских службеника.

³¹ Закон о правосудној академији (Сл. гласник РС, број 104/09)

Јелена Ковачић-Костић

**TO SUPPORT REFORM OF TAX ADMINISTRATION (AMENDMENT OF
LAW ON TAX PROCEEDINGS AND TAX ADMINISTRATION OR
SEPARATE LAW ON TAX ADMINISTRATION)**

Summary

The importance of tax administration in Serbia and the position of tax officers important practical and theoretical legal issues and are not adequately to resolved the importance of the work that this body, and tax officials, conduct for the state.

The position of the Tax Administration of Serbia and the status of tax officers certainly can not be equated with respect for the work and contribution od tax administration efforts of the state to perform its role as a social development, with equal status, prestige, working conditions, salares and other benefits of tax officers not only in EU countries, but also in other regulated countries.

The importance of state authority and the categories of officers at the international level, and neglect at home, are expressed at great extent. This imbalance has to be reduced the period when preparing the accession to the European Union, in cooperation with the International Monetary Fund - reform the tax system, because this reform, and reform of public administration can not be implemented without changing the status of the Tax Administration in the system of state authority, organizational structures, ways of managing the Tax Administration and the active role of tax officials.

Keywords: Tax administration, law scope, organizacion, reform, tax officers.