

Sadržaj

SADRŽAJ	VII
SKRAĆENICE	XXI
PREDGOVOR	XXIII

OPŠTI DEO

Glava 1: POJAM I OBLICI JAVNIH PRIHODA	3
1. Opšti pojam javnog prihoda	3
2. Vrste javnih prihoda	5
(1) Javnopravni javni prihodi	6
(2) Privatnopravni javni prihodi	12
Glava 2: PORESKO PRAVO KAO DEO PRAVNOG SISTEMA	14
1. Pojam finansijskog prava	14
2. Dezintegracija finansijskog prava i nastanak poreskog prava	15
3. Pojam poreskog prava	18
4. Odnos poreskog prava prema drugim disciplinama nauke o porezima	19
(1) Odnos poreskog prava i javnih finansija (nauke o finansijama)	19
(2) Odnos poreskog prava i poreskog menadžmenta	23
5. Odnos poreskog prava prema drugim granama prava	24
(1) Odnos poreskog prava i ustavnog prava	24
(2) Odnos poreskog prava i upravnog prava	25
(3) Odnos poreskog prava i međunarodnog javnog prava	28
(4) Odnos poreskog prava i prava Evropske unije	29
(5) Odnos poreskog prava i krivičnog prava	30
(6) Odnos poreskog prava i krivičnog procesnog prava	31
(7) Odnos poreskog prava i građanskog prava	32
(8) Odnos poreskog prava i građanskog procesnog prava	34

Glava 3: PRINCIPI PORESKOG PRAVA IZVEDENI IZ USTAVNOG PRINCIPA VLADAVINE PRAVA	35
1. Princip jednakosti građana	37
Pravičnost kao standard za odmeravanje razlika u oporezivanju	44
2. Princip zakonitosti poreza	47
(1) Samo zakon može biti izvor poreskog prava	48
(2) Nisu dopušteni sporazumi između poreske administracije i poreskog obveznika u pogledu visine poreske obaveze	51
(3) Tumačenje	52
Suprotstavljanje nelegitimnoj zakonitoj poreskoj evaziji: tumačenje prema ekonomskoj suštini ili anti-abuzivno zakonodavstvo?	54
(4) Analogija	64
(5) Nedopuštenost retroaktivnosti	66
(6) Određenost poreza	70
3. Princip ustavnog ograničavanja subjektivnog poreskog prava države	72
(1) Zaštita ljudskog dostojanstva	72
(2) Zaštita privatne sfere	74
(3) Zaštita prava na slobodan izbor zanimanja, profesije i obavljanja delatnosti	75
(4) Zaštita prava na mirno uživanje imovine i na nasleđivanje	75
4. Princip zaštite poverenja poreskih obveznika u poresku administraciju	77
5. Princip srazmernosti cilja i sredstava u poreskom postupku	78
6. Princip poverljivosti poreskih informacija	78
Glava 4: KLASIFIKACIJE POREZA	81
1. Neposredni i posredni porezi	82
2. Objektni (realni) i subjektni (personalni) porezi	83
3. Analitički i sintetički porezi	85
4. Opšti i namenski porezi	85
5. Pretpostavljeni i faktički porezi	88
6. <i>Ad valorem</i> i specifični porezi	89
7. Porezi na zarađene prihode i porezi na prihode od investicija	91
8. Redovni i vanredni porezi	93
9. Periodični i neperiodični porezi	94
10. Centralni i lokalni porezi	94
11. Klasifikacija poreza OECD	98
12. GFS klasifikacija javnih prihoda Međunarodnog monetarnog fonda	100

Glava 5: PORESKOPRAVNI ODNOS	102
1. Pojam i vrste poreskopavnog odnosa	102
2. Stranke u poreskopravnom odnosu	106
2.1. Poreski poverioci	106
2.2. Poreski dužnici	109
Poreskopravna sposobnost	109
Vrste poreskih dužnika	111
3. Poreski imovinski odnos	115
3.1. Pojam, sadržina i predmet poreskog imovinskog odnosa	115
3.2. Karakteristike poreskog imovinskog odnosa	116
3.3. Nastanak poreske obaveze	117
3.4. Vreme ispunjenja poreske obaveze	118
Odlaganje plaćanja poreskog duga posle konačnosti rešenja o utvrđivanju poreza	125
3.5. Obezbeđenje poreske obaveze	129
(1) Odnos između jemstva, odgovornosti za tuđu poresku obavezu i solidarne poreske obaveze	130
(2) Poreskopravna dejstva odgovornosti za tuđu poresku obavezu i jemstva	133
(3) Sekundarna poreska obaveza	136
(4) Zaloga	137
(5) Bezuslovna bankarska garancija	140
(6) Menica	140
(7) Privremene mere	140
3.6. Prestanak poreske obaveze	142
Prestanak poreske obaveze kod periodičnih poreza	142
(a) Relativni načini prestanka poreske obaveze	143
(b) Apsolutni načini prestanka poreske obaveze	147
Prestanak poreske obaveze kod neperiodičnih poreza, odnosno poreskog duga	147
(1) Naplata poreza	147
Redovna naplata poreza	147
Prinudna naplata poreza	149
(2) Zastarelost	161
(3) Otpis poreza	163
3.7. Ostali zahtevi, odnosno obaveze iz poreskog imovinskog odnosa	164
(1) Zahtev za povraćaj poreza	165
(2) Zahtev za korišćenje poreskog kredita	165
(3) Zahtev za poresku refakciju	166

(4) Zahtev za korišćenje više ili pogrešno uplaćenog poreza za namirenje dospelih obaveza po drugom osnovu putem preknjižavanja	166
4. Poreski upravni odnos	167
4.1. Pojam, vrste i nastanak poreskog upravnog odnosa	167
Utvrđivanje poreza	168
4.2. Karakteristike poreskog upravnog odnosa	174
4.3. Stranke poreskog upravnog odnosa	175
4.4. Sadržina i predmet poreskog upravnog odnosa	177
(a) Obaveza činjenja	178
(b) Obaveza nečinjenja	196
(c) Obaveza trpljenja	198
Poreska kontrola i njeni oblici	205
Poreska krivična dela	214
Pravna pomoć u poreskim stvarima	214
4.5. Prestanak poreskog upravnog odnosa	215
 Glava 6: ZAKONSKI OPIS PORESKOG ČINJENIČNOG STANJA	 217
1. Poreski obveznik – pojedinac ili zajednica?	217
2. Poreski objekat	223
3. Poreska osnovica	225
4. Poreska stopa	228
(a) Proporcionalne poreske stope	228
(b) Progresivne poreske stope	228
(c) Regresivne poreske stope	232
Izbor između pojedinih vrsta poreskih stopa	234
5. Poreske olakšice	239
(a) Olakšice u pogledu poreskog obveznika	241
(b) Olakšice u pogledu poreske osnovice	241
(c) Olakšice u pogledu visine poreske stope	242
(d) Olakšice u pogledu visine obračunatog poreza	242
 Glava 7: SUKOB PORESKIH ZAKONA	 244
1. Pojam dvostrukog oporezivanja	246
1.1. Identičnost poreskog obveznika	246
1.2. Identičnost poreskog objekta	246
1.3. Identičnost poreza	247
1.4. Identičnost perioda	247
2. Fenomeni slični dvostrukom oporezivanju	248
2.1. Nadoporezivanje	249

2.2. Kumuliranje poreza	249
2.3. Ekonomsko dvostruko oporezivanje	250
3. Uzroci dvostrukog oporezivanja	252
4. Odlučujuće činjenice	254
4.1. Državljanstvo	254
4.2. Rezidentstvo	255
4.3. Izvor	260
5. Kolizione norme u međunarodnom poreskom pravu	260
6. Metode za sprečavanje, odnosno za eliminaciju dvostrukog oporezivanja	263
6.1. Metoda izuzimanja	264
(1) Metoda punog izuzimanja	265
(2) Metoda izuzimanja sa progresijom	265
6.2. Metoda kredita	267
(1) Metoda punog kredita	267
(2) Metoda običnog kredita	267
(3) Ostale podele metode poreskog kredita	269
7. Mere za sprečavanje, odnosno za eliminaciju dvostrukog oporezivanja	270
7.1. Unilateralne mere	270
(1) Unilateralne mere za sprečavanje internog dvostrukog oporezivanja	270
(2) Unilateralne mere za sprečavanje, odnosno eliminaciju međunarodnog dvostrukog oporezivanja	271
(3) Značaj unilateralnih mera	272
7.2. Međunarodne mere	273
(1) Pojam i ciljevi	273
(2) Odnos između međunarodnih konvencija i nacionalnog prava uopšte ..	276
(3) Funkcionisanje međunarodnih konvencija	277
(4) Odnos između konvencija o izbegavanju dvostrukog oporezivanja i unutrašnjeg materijalnog prava	285
(5) Prednosti i nedostaci međunarodnih konvencija	286
(6) Vrste međunarodnih konvencija	287
(a) Bilateralne konvencije	288
Osnovni koncepti	290
Mreža ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja Srbije	297
(b) Multilateralne konvencije	301

POSEBNI DEO

Glava 8: JAVNI PRIHODI U SRBIJI	307
Glava 9: POREZ NA DOHODAK GRAĐANA	315

1. Pojam dohotka u teoriji javnih finansija	315
2. Modeli oporezivanja dohotka	316
3. Kriterijumi za izbor određenog sistema poreza na dohodak	319
4. Dohodak u poreskopravnom smislu	323
4.1. Dohodak – zbir neto prihoda ostvarenih u poreskoj godini	323
4.2. Izuzimanja	324
4.3. Dohodak za oporezivanje – prihodi koji podležu oporezivanju	326
4.4. Metode poreskog računovodstva	329
5. Poreski obveznik u ZPDG: opšta definicija	330
6. Cedularni porezi u ZPDG	330
6.1. Porez na zarade	330
6.1.1. Poreski objekat	331
6.1.2. Poreski obveznik	334
6.1.3. Poreska osnovica	334
6.1.4. Nastanak poreske obaveze	335
6.1.5. Poreska stopa	335
6.1.6. Poreske olakšice	336
6.1.6.1. Poreska oslobođenja	336
6.1.6.2. Refakcija dela plaćenog poreza na zarade	337
6.1.6.3. Oslobođenje od obaveze plaćanja obračunatog i obustavljenog poreza	339
6.2. Porez na prihode od samostalne delatnosti	339
6.2.1. Poreski objekat	340
6.2.2. Poreski obveznik	340
6.2.3. Poreska osnovica	341
6.2.3.1. Faktička poreska osnovica	341
6.2.3.2. Paušalno utvrđena poreska osnovica	342
6.2.4. Nastanak poreske obaveze	343
6.2.5. Poreska stopa	343
6.2.6. Poreske olakšice	343
6.3. Porez na prihode od kapitala	343
6.3.1. Poreski objekat	344
6.3.2. Poreski obveznik	344
6.3.3. Poreska osnovica	344
6.3.4. Nastanak poreske obaveze	344
6.3.5. Poreska stopa	345
6.3.6. Poreske olakšice	345
6.4. Porez na prihode od nepokretnosti	345
6.4.1. Poreski objekat	345

6.4.2. Poreski obveznik	345
6.4.3. Poreska osnovica	346
6.4.4. Nastanak poreske obaveze	346
6.4.5. Poreska stopa	346
6.5. Porez na prihode od autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine	346
6.5.1. Poreski objekat	347
6.5.2. Poreski obveznik	347
6.5.3. Poreska osnovica	348
6.5.4. Nastanak poreske obaveze	349
6.5.5. Poreska stopa	349
6.6. Porez na kapitalne dobitke	349
6.6.1. Poreski objekat	349
6.6.2. Poreski obveznik	349
6.6.3. Poreska osnovica	350
6.6.4. Nastanak poreske obaveze	351
6.6.5. Poreska stopa	352
6.6.6. Poreske olakšice	352
6.6.6.1. Izuzimanja	352
6.6.6.2. Poreska oslobođenja	352
6.6.6.3. Poreski kredit	352
6.7. Porez na ostale prihode	353
7. Komplementarni globalni godišnji porez na dohodak građana	353
7.1. Poreski objekat	353
7.2. Poreski obveznik	354
7.3. Poreska osnovica	354
7.4. Nastanak poreske obaveze	355
7.5. Poreske stope	355
8. Utvrđivanje i naplata poreza	356
8.1. Utvrđivanje i naplata poreza po odbitku	357
8.2. Utvrđivanje i naplata poreza kod samooporezivanja	359
8.3. Utvrđivanje i naplata poreza koji se utvrđuju rešenjem Poreske uprave	360
Glava 10: POREZ NA DOBIT PRAVNIH LICA	363
1. Sistemi poreza na dobit korporacija	364
1.1. Klasični sistem poreza na dobit korporacija	365
1.2. Sistemi poreske integracije	366
1.2.1. Imputacija	367
1.2.2. Izuzimanje dividendi iz osnovice poreza na dohodak fizičkih lica	368
1.2.3. Delimična olakšica za akcionare	369

1.2.4. Delimično favorizovanje akumulisane dobiti	370
2. Poreski tretman društava lica	370
2.1. Nesamostalni pristup	372
2.2. Samostalni pristup	373
3. Poreski obveznik	374
4. Poreska osnovica	378
4.1. Prihodi i rashodi u bilansu uspeha	380
4.2. Usklađivanja u poreskom bilansu	381
4.2.1. Izuzimanja	381
4.2.2. Odbici	382
4.2.2.1. Odbici čiji je iznos limitiran	383
4.2.2.2. Amortizacija	383
4.2.2.3. Dubiozna potraživanja	387
4.2.3. Rashodi koji se ne priznaju u poreskom bilansu	389
4.2.4. Vrednovanje zaliha	389
4.2.4.1. Vrednovanje zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda	390
4.2.4.2. Vrednovanje utrošenog materijala i prodane robe	390
4.2.5. Transferne cene	393
4.2.6. Utanjena kapitalizacija	401
4.2.7. Kapitalni dobiti i gubici	402
4.2.8. Poreski tretman kapitalnih dobitaka u slučaju statusnih promena	406
4.3. Poreski tretman gubitaka	410
4.4. Poreska osnovica u slučaju likvidacije i stečaja poreskog obveznika	415
5. Nastanak poreske obaveze	417
6. Poreska stopa	417
7. Poreske olakšice	419
7.1. Poresko oslobođenje kod značajnih ulaganja u osnovna sredstva	420
7.2. Poresko oslobođenje za preduzeće za zapošljavanje invalida	421
7.3. Poresko oslobođenje za nedobitnu organizaciju	421
7.4. Poreska oslobođenja po osnovu ne-poreskih međunarodnih sporazuma	422
8. Grupno oporezivanje	422
8.1. Poresko konsolidovanje	423
8.2. Indirektni poreski kredit i direktni poreski kredit za porez po odbitku na dividende iz direktnih investicija	424
8.3. Direktni poreski kredit za porez po odbitku na kamate, autorske naknade, zakupnine i dividende iz portfolio investicija	427
9. Utvrđivanje i naplata poreza	428

Glava 11: POREZ NA IMOVINU	431
1. Poreski objekat	432
2. Poreski obveznik	433
3. Poreska osnovica	434
4. Nastanak poreske obaveze	437
5. Poreske stope	438
6. Poreske olakšice	439
6.1. Poreska oslobođenja	439
6.2. Poreski krediti	440
7. Utvrđivanje i naplata poreza	440
Glava 12: POREZ NA NASLEĐE I POKLON	443
1. Poreski objekat	444
2. Poreski obveznik	445
3. Poreska osnovica	446
4. Nastanak poreske obaveze	446
5. Poreske stope	446
6. Poreske olakšice	447
7. Utvrđivanje i naplata poreza	448
Glava 13: POREZ NA PRENOS APSOLUTNIH PRAVA	450
1. Poreski objekat	452
2. Poreski obveznik	454
3. Poreska osnovica	454
4. Nastanak poreske obaveze	455
5. Poreska stopa	456
6. Poreske olakšice	456
7. Utvrđivanje i naplata poreza	458
Glava 14: POREZ NA DODATU VREDNOST	460
1. Pravna priroda PDV-a	461
2. Tipovi PDV-a	462
3. Poreski objekat	465
3.1. Isporuka dobara	467
3.2. Pružanje usluga	468
3.3. Uvoz dobara	469
4. Poreski obveznik i drugi poreski dužnici	469
4.1. Poreski obveznik	469

4.2. Drugi poreski dužnici	472
4.3. Poreski punomoćnik	473
5. Mesto i vreme isporuke dobara, pružanja usluga i uvoza i nastanak poreske obaveze	474
5.1. Mesto isporuke dobara	475
5.2. Mesto pružanja usluga	475
5.3. Mesto uvoza dobara	478
5.4. Vreme isporuke dobara, pružanja usluga i uvoza i nastanak poreske obaveze	478
6. Poreska osnovica	481
7. Poreske stope	483
8. Poreska oslobođenja	484
8.1. Poreska oslobođenja sa pravom na odbitak prethodnog poreza	487
8.2. Poreska oslobođenja bez prava na odbitak prethodnog poreza	489
8.3. Poreska oslobođenja kod uvoza dobara	492
9. Prethodni porez	492
9.1. Uslovi za odbitak prethodnog poreza	493
9.2. Podela prethodnog poreza i srazmerni poreski odbitak	495
9.3. Ispravka odbitka prethodnog poreza kod izmene poreske osnovice	498
9.4. Ispravka odbitka prethodnog poreza za opremu i objekte za vršenje delatnosti	499
10. Posebni postupci oporezivanja PDV-om	501
10.1. Mali poreski obveznici	501
10.2. Poljoprivrednici	502
10.3. Turističke agencije	503
10.4. Polovna dobra, umetnička dela, kolekcionarska dobra i antikviteti	504
11. Povraćaj i refakcija PDV-a	505
11.1. Povraćaj PDV-a	505
11.2. Refakcija PDV-a	505
12. Utvrđivanje i naplata poreza	508
 Glava 15: AKCIZE	 511
1. Poreski objekat	512
2. Poreski obveznik	513
3. Poreska osnovica	513
4. Nastanak poreske obaveze	514
5. Poreske stope	515
6. Poreske olakšice	517
6.1. Poreska oslobođenja	517

6.2. Poreski kredit	519
7. Povraćaj akcize	519
8. Refakcija akcize.....	519
9. Utvrđivanje i naplata poreza.....	521
Glava 16: POREZ NA PREMIJE NEŽIVOTNIH OSIGURANJA.....	523
1. Poreski objekat	523
2. Poreski obveznik.....	523
3. Poreska osnovica.....	524
4. Nastanak poreske obaveze	524
5. Poreska stopa.....	524
6. Poreske olakšice	524
7. Utvrđivanje i naplata poreza.....	524
Glava 17: POREZI NA UPOTREBU, DRŽANJE I NOŠENJE DOBARA I NAKNADA ZA ZAGAĐIVANJE ŽIVOTNE SREDINE	526
1. Porez na upotrebu motornih vozila.....	526
1.1. Poreski objekat	526
1.2. Poreski obveznik.....	527
1.3. Poreska osnovica.....	527
1.4. Nastanak poreske obaveze.....	527
1.5. Poreske stope.....	527
1.6. Poreske olakšice	528
1.6.1. Poreska oslobođenja	528
1.6.2. Poreski krediti.....	528
1.7. Utvrđivanje i naplata poreza.....	529
2. Porez na upotrebu plovila.....	529
2.1. Poreski objekat	529
2.2. Poreski obveznik.....	529
2.3. Poreska osnovica.....	530
2.4. Nastanak poreske obaveze.....	530
2.5. Poreske stope.....	530
2.6. Poreske olakšice	532
2.6.1. Poreska oslobođenja	532
2.6.2. Poreski krediti.....	532
2.7. Utvrđivanje i naplata poreza.....	532
3. Porez na upotrebu vazduhoplova	533
3.1. Poreski objekat	533
3.2. Poreski obveznik.....	533

3.3. Poreska osnovica.....	533
3.4. Nastanak poreske obaveze.....	533
3.5. Poreske stope.....	533
3.6. Poreske olakšice.....	534
3.6.1. Poreska oslobođenja.....	534
3.6.2. Poreski krediti.....	534
3.7. Utvrđivanje i naplata poreza.....	534
4. Porez na registrovano oružje.....	535
4.1. Poreski objekat.....	535
4.2. Poreski obveznik.....	536
4.3. Poreska osnovica.....	536
4.4. Nastanak poreske obaveze.....	536
4.5. Poreske stope.....	536
4.6. Poreske olakšice.....	537
4.7. Utvrđivanje i naplata poreza.....	537
5. Naknada za zagađivanje životne sredine.....	538
 Glava 18: CARINE.....	 541
1. Vrste carina.....	541
2. Objekat carinjenja.....	543
3. Carinski dužnik.....	543
4. Carinska osnovica.....	544
5. Nastanak carinskog duga.....	544
6. Carinske stope.....	545
7. Carinske povlastice.....	546
7.1. Izuzimanja od carine.....	546
7.2. Oslobođenja od plaćanja carine.....	547
8. Utvrđivanje i naplata carine.....	547
 Glava 19: DOPRINOSI ZA OBAVEZNO SOCIJALNO OSIGURANJE.....	 548
1. Pojam socijalne sigurnosti i načini njenog obezbeđivanja.....	548
2. Vrste doprinosa za obavezno socijalno osiguranje.....	550
3. Obveznici doprinosa.....	550
4. Osnovice doprinosa.....	552
5. Nastanak obaveze po osnovu doprinosa.....	554
6. Stope doprinosa.....	554
7. Olakšice kod doprinosa.....	555
8. Utvrđivanje i naplata doprinosa.....	556

Glava 20: TAKSE.....	558
1. Pojam takse, taksena načela i metode naplate.....	558
2. Klasifikacije taksa.....	560
3. Administrativne takse.....	561
3.1. Republičke administrativne takse.....	562
3.2. Lokalne administrativne takse.....	564
4. Sudske takse.....	564
5. Lokalne komunalne takse.....	568
BIBLIOGRAFIJA.....	571
SUMMARY.....	586
BELEŠKA O AUTORU.....	607

Skraćenice kod navođenja poreskih zakona

ZA	Zakon o akcizama, „Službeni glasnik RS“, br. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16.
ZDOSO	Zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje, „Službeni glasnik RS“, br. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14, 112/15.
ZFLS	Zakon o finansiranju lokalne samouprave, „Službeni glasnik RS“, br. 62/06, 47/11, 93/12, 99/13, 125/14, 95/15, 83/16, 91/16, 104/16.
ZPDG	Zakon o porezu na dohodak građana, „Službeni glasnik RS“, br. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13, 57/14, 68/14, 112/15.
ZPDPL	Zakon o porezu na dobit pravnih lica, „Službeni glasnik RS“, br. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14, 142/14, 91/15, 112/15.
ZPDV	Zakon o porezu na dodatu vrednost, „Službeni glasnik RS“, br. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14, 142/14, 83/15, 108/16.
ZPI	Zakon o porezima na imovinu, „Službeni glasnik RS“, br. 26/01; „Službeni list SRJ“, br. 42/02; „Službeni glasnik RS“, br. 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12, 47/13, 68/14.
ZPPNŽO	Zakon o porezu na premije neživotnih osiguranja, „Službeni glasnik RS“, br. 135/04, 68/14.
ZPPPA	Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, „Službeni glasnik RS“, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 112/15, 15/16, 108/16.
ZPUDND	Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara, „Službeni glasnik RS“, br. 26/01, 80/02, 43/04, 132/04, 112/05, 114/06, 118/07, 114/08, 31/09, 106/09, 95/10, 101/10, 24/11, 100/11, 120/12, 113/13, 68/14, 140/14, 109/15, 112/15, 105/16.

Predgovor

Knjiga koju predajem sudu javnosti predstavlja univerzitetski udžbenik za predmet Poresko pravo, uveden krajem 2005. godine u novi nastavni plan Pravnog fakulteta Univerziteta u Beogradu, i to kao opšteobavezan u VII semestar osnovnih studija. Udžbenik će poslužiti i studentima koji pripremaju ispit iz Javnih finansija i finansijskog prava po nastavnom planu iz 1993. godine, jer pokriva jedan deo nastavnog programa toga predmeta. U izdanju iz 2006. godine bio je obrađen samo Opšti deo; u ovo se izdanje, pak, integriše i Posebni deo, te se time moj rad na konstituisanju Poreskog prava kao nastavno-naučne discipline okončava. Tako Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu dobija udžbenik koji u potpunosti odgovara *syllabima* Poreskog prava na vodećim evropskim univerzitetima.

Dok sam u knjizi **Nauka o porezima i poresko pravo** iz 1997. godine poreski fenomen analizirao u okviru unitarnog pristupa, sintetišući njegova četiri aspekta – politički, ekonomski, pravni i tehničko-operativni, u **Poreskom pravu** sam se opredelio za unilateralni pravni pristup, imajući u vidu dva razloga. Prvo, posle demokratskih promena u jesen 2000. godine, srpsko društvo krenulo je bržim tempom putem tranzicije ka tržišnoj privredi, pa je u tom kontekstu sprovedena i sveobuhvatna poreska reforma. U njoj je, naročito donošenjem „sistemskog“ Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji i serije modernih materijalnih poreskih zakona, poresko pravo definitivno afirmisano kao posebna grana prava. Drugo, javne finansije, kao „ekonomska osnova“ oporezivanja, u novom nastavnom planu Pravnog fakulteta Univerziteta u Beogradu izdvojene su u poseban predmet (Javne finansije i budžetsko pravo) u X semestru na Upravno-sudskom modulu diplomskih studija. Poresko pravo je, dakle, potpuno u skladu sa savremenim tendencijama na evropskim pravnim fakultetima, koncipirano kao zasebna *pravna* disciplina. Izuzetnu ulogu u ovakvom oblikovanju kursa imala je kolegica prof. dr Gordana Ilić-Popov, bez čije podrške, komentara i sugestija ovaj udžbenik još dugo ne bi bio napisan.

Knjigu **Poresko pravo** moći će da koriste i studenti drugih fakulteta na kojima se izučavaju porezi, kao i praktičari na obema stranama poreskopravnog odnosa – poreski savetnici i službenici Poreske uprave. Praksa sudova i mišljenja Ministarstva finansija predstavljeni su uz vođenje računa o propisanom ograničenju u pogledu broja stranica i o prirodni udžbeničkog teksta.

Za razliku od vremena nastajanja **Nauke o porezima i poreskog prava**, kada je u Srbiji vladavina prava često predstavljala samo udžbenički koncept, verujem da nastupa doba u kojem će porez biti tretiran kao instrumenat pravne države, koji – iako po prirodi stvari ograničava neka ljudska prava (recimo, pravo na mirno uživanje imovine) –

to čini „u razumnoj meri“, u skladu sa načelima zakonitosti i jednakosti građana. Građanima Srbije otvorena je mogućnost da, pošto iskoriste sva nacionalna pravna sredstva, zaštitu svojih prava potraže pred Evropskim sudom za ljudska prava u Strazburu. Preko punopravnog članstva u Savetu Evrope i, nadam se, kroz pridruživanje Evropskoj uniji i, kasnije, članstvo u njoj, Srbija se izlaže jednoj od najznačajnijih socijalnih, ekonomskih i pravnih reformi u svojoj istoriji. I kao što je *Magna Carta* 1215. godine, u zoru nastanka moderne evropske pravne civilizacije, propisala da se trgovcima ne smeju postavljati prepreke za nesmetan ulazak u zemlju i izlazak iz nje u vidu novih, loših dažbina (*sine omnibus malis tollis, per antiquas et rectas consuetudines*), srpskom društvu je, na početku XXI veka, pri ulasku u evropske integracije, neophodno da shvati da porezi ne treba da predstavljaju smetnju za slobodno kretanje ljudi, dobara, usluga i kapitala, niti da izlaze iz čvrstih okvira ustavnog principa vladavine prava. Svest o tome postoji i postepeno jača: to ohrabruje, ali iskušenje da se nastavi „po starom“ još uvek nije iščezlo. Knjiga **Poresko pravo** ima za cilj i da pomogne da se među mladim pravnicima dodatno razvije svest o našoj pripadnosti Evropi – ne samo u geografskom, nego, pre svega, u vrednosnom smislu.

U Beogradu, 30. decembra 2007. godine

Autor

Predgovor petnaestom, izmenjenom i dopunjenom izdanju

U petnaesto izdanje knjige **Poresko pravo** ugrađene su izmene poreskih i drugih relevantnih propisa, koje su stupile na snagu u periodu 10. avgust 2016 – 31. juli 2017. godine, pri čemu su na više mesta uneti novi stavovi sudske i upravne prakse, citirana je najnovija literatura, a pružena su i dodatna pojašnjenja. Ovo izdanje, međutim, dopunjeno je elaboracijom nekih novih tema: odnosa između ZPPPA i Zakona o opštem upravnom postupku, odnosa između poreskog prava i krivičnog procesnog prava, prethodnih sporazuma između poreske administracije i poreskog obveznika o metodi za utvrđivanje cena „van dohvata ruke“, narušavanja zahteva u pogledu „kvaliteta prava“ iz Evropske konvencije o ljudskim pravima zbog nerazumljivosti i konfliktnosti poreskih propisa, odlaganja izvršenja ožalbenog poreskog rešenja od strane Upravnog suda, mogućnosti samoinkriminacije zbog obaveze predavanja Poreskoj upravi zahtevane dokumentacije, drugih ciljeva konvencija o izbegavanju dvostrukog oporezivanja (u kontekstu BEPS akcija) i poreskog tretmana kapitalnih dobitaka u slučaju statusnih promena.

U 2017. godini mogu se obeležiti kako izlazak iz štampe petnaestog izdanja **Poreskog prava**, tako i dvadeset godina od objavljivanja moje knjige **Nauka o porezima i poresko pravo**. U ovom ranijem, sistemskom delu, poreski fenomen analiziran je u okviru unitarnog pristupa, da bi se dobila sinteza njegova četiri aspekta – političkog, ekonomskog, pravnog i tehničko-operativnog. Zato bih želeo da istaknem značaj rezultata tog istraživanja za knjigu čijem petnaestom izdanju pišem ovaj kratki predgovor, a

kojom je kroz drukčiji, unilateralni pristup postavljen osnov poreskom pravu kao pravnoj disciplini. Čitalac može zapaziti taj uticaj naročito u glavi 2 (u odeljcima o pojmu i dezintegraciji finansijskog prava i o odnosu poreskog prava i javnih finansija) i u glava-
ma 4–7, pri čemu su u **Poresko pravo** uneti ne samo tokom dve decenije novelirana rešenja u srpskom i u uporednom poreskom pravu i novine u doktrini i jurisprudenciji, nego su se i pojedini moji stavovi posledično donekle menjali, a argumentacija postajala bogatijom.

U Beogradu, 1. avgusta 2017. godine

Autor

OPŠTI DEO

GLAVA 1

Pojam i oblici javnih prihoda

1. Opšti pojam javnog prihoda

Javni prihodi predstavljaju, uz javne rashode, osnovne institucije javnih finansija. Javne finansije su ekonomska disciplina koja izučava finansijsku delatnost države i drugih pravnih lica javnog prava – javnopravnih kolektiviteta kojima je zakonom povereno da vrše takvu delatnost (npr. organizacije obaveznog socijalnog osiguranja). Ta se delatnost, zasnovana na ustavu i zakonima, sastoji u zadovoljavanju javnih potreba (plate zaposlenima u državnoj službi, materijalni troškovi funkcionisanja državnih organa, organizacija i ustanova, socijalni transferi, penzije, troškovi zdravstvene zaštite i dr.) i u obezbeđivanju novčanih sredstava (pre svega, javnih prihoda) da bi se te potrebe mogle finansirati. Postoje i druge ekonomske discipline koje se bave monetarnim transakcijama, te u svom nazivu nose termin „finansije“: pored javnih finansija (tj. finansija države i drugih javnopravnih tela), sreću se i poslovne finansije (privrednih društava i preduzetnika) i monetarne finansije (centralne banke i poslovnih banaka).

Vratimo se, međutim, javnim prihodima, kao instituciji javnih finansija. Prihod (eng. *revenue*) predstavlja *povećanje* neto imovine opšteg sektora države,¹ koje je rezultat određene transakcije (npr. naplate poreza ili zakupnine po osnovu državnog zemljišta datog u zakup).² Ekonomija neke države može se podeliti u pet sektora (nefinansijski korporacijski sektor, finansijski korporacijski sektor, opšti sektor države, sektor nedobitnih organizacija koje služe domaćinstvima i sektor domaćinstava), a svaki sektor čine odgovarajuće institucionalne jedinice.³ Opšti sektor države obuhvata više institucionalnih jedinica, koje mogu biti:

¹ Neto imovina (eng. *net worth*) opšteg sektora države predstavlja razliku između ukupne vrednosti njegove celokupne imovine (eng. *assets*) i ukupne vrednosti njegovih celokupnih obaveza (eng. *liabilities*). Vid.: **Government Finance Statistics Manual**, IMF, Washington, D. C. 2001, tačka 7.140. Za koncept „opšteg sektora države“, vid.: dole, str. 3–4. Celokupna imovina opšteg sektora države obuhvata: (1) nefinansijsku imovinu (osnovna sredstva, zalihe, dragocenosti i prirodnu imovinu) i (2) finansijsku imovinu, koju čine: (a) finansijska potraživanja (gotovina, depoziti, zajmovi, obveznice, finansijski derivativi, akcije, udeli i dr.) i (b) monetarno zlato i specijalna prava vučenja. Celokupne obaveze opšteg sektora države obuhvataju obligacije na pružanje ekonomskih koristi imaicima odgovarajućih finansijskih potraživanja prema opštem sektoru države.

² Za definiciju prihoda, vid.: *ibid.*, tačka 5.1. Transakcija, u načelu, predstavlja interakciju između dve institucionalne jedinice (a to su, *grosso modo*: domaćinstva, korporacije, kvazi-korporacije, nedobitne organizacije i jedinice države) na osnovu međusobnog sporazuma (koji ne mora da podrazumeva saglasnost volja, nego je dovoljno i prethodno poznavanje i opšte prihvatanje obaveze /kao, recimo, kod plaćanja poreza/). Ponekad je analitički korisno da se transakcijom smatra i radnja unutar jedne institucionalne jedinice (tzv. interna transakcija), kada ta jedinica deluje u dva različita svojstva (npr. potrošnja osnovnih sredstava /amortizacija/, transfer materijala sa zaliha u proizvodnju i dr.). Vid.: *ibid.*, tačka 3.5. i tač. 2.11–2.13.

³ Vid.: *ibid.*, tačka 2.9. Za institucionalne jedinice opšteg sektora države, vid.: *ibid.*, tač. 2.28–2.30.

- „jedinice države“ (eng. *government units*), koje kao svoju primarnu delatnost, izvorno ili u poverenom obliku, obavljaju državne funkcije (zakonodavnu, sudsku i izvršnu). U našim uslovima „jedinice države“ su:
 - Republika Srbija;
 - Autonomna Pokrajina;
 - grad Beograd;
 - gradovi;
 - opštine;
- organizacije za obavezno socijalno osiguranje, i to:
 - Republički fond za penzijsko i invalidsko osiguranje;
 - Republički fond za zdravstveno osiguranje;
 - Nacionalna služba za zapošljavanje;
- „netržišne neprofitne ustanove“ koje su kontrolisane i pretežno finansirane od strane jedinica države. U pitanju su institucije koje u pravnom smislu ne predstavljaju jedinice države, ali spadaju u opšti sektor države zato što sprovode politiku države i efektivno čine njen deo. Smatra se da jedinica države (npr. Republika) kontroliše netržišnu neprofitnu ustanovu (npr. školu ili bolnicu) kada je u stanju da određuje njenu opštu politiku ili program tako što ima pravo da imenuje lica koja upravljaju takvom ustanovom i što je kontroliše finansijskim putem.

Porez je, svakako, najznačajniji oblik prihoda opšteg sektora države (javnih prihoda).⁴ Funkcionisanje države je nemoguće zamisliti bez poreza. Njihovu sveprisutnost pregnantno je opisao Franklin: „U životu su izvesne samo dve stvari: smrt i porezi“. Kroz kanale oporezivanja obezbeđuje se najveći deo sredstava za finansiranje javnih izdataka, čiji se udeo u bruto domaćem proizvodu (u daljem tekstu: *BDP*) ekonomski razvijenih zemalja kreće između jedne trećine i jedne polovine. Otuda ne iznenađuje što se izučavanju pravnih, ekonomskih, socioloških, psiholoških i drugih aspekata poreza u finansijskoj literaturi posvećuje daleko više pažnje nego bilo kojoj drugoj instituciji javnih finansija. Međutim, ne bi trebalo prenebregnuti ni ostale oblike javnih prihoda (takse, doprinose, naknade, novčane kazne, prihode od državne imovine, donacije i dr.), koji – mada u senci poreza – dodatno „pune“ budžet, uvek „gladan“ sredstava, s obzirom na utvrđeni obim javnih rashoda koji se moraju finansirati.

Pored javnih prihoda, koji su u Kontnom planu za budžetski sistem⁵ obuhvaćeni klasom 700000, opšti sektor države ostvaruje i *primanja*. Tako su u klasu 800000 svrstana primanja od prodaje nefinansijske imovine (osnovnih sredstava, zaliha, dragocenosti i prirodne imovine /zemljišta, šuma i voda, podzemnih blaga/), a u klasu 900000 primanja od zaduživanja i prodaje finansijske imovine (prodaje akcija i drugih hartija od vrednosti, od naplate datih zajmova, od privatizacije i sl.). Ovde se ne radi o prihodima (jer nije reč o povećanju neto imovine države usled neke transakcije), već o sredstvima koja se

⁴ U Srbiji su u 2016. godini porezi, uključujući doprinose za obavezno socijalno osiguranje, davali 86,1% ukupnih javnih prihoda, a bez doprinosa 57,4%. Vid.: *Bilten javnih finansija*, Ministarstvo finansija Republike Srbije, Beograd, februar 2017, str. 44.

⁵ Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem, „Službeni glasnik RS“, br. 16/16, 49/16, 107/16, 46/17.

ostvaruju disponiranjem državne (nefinansijske i finansijske) imovine, odnosno zaduživanjem. U ovoj knjizi dalje se neće raspravljati o primanjima od prodaje nefinansijske imovine, od zaduživanja i prodaje finansijske imovine, već isključivo o javnim prihodima, i to samo o onoj njihovoj vrsti koja se naziva dažbinskim (fiskalnim) prihodima.

Rashod (eng. *expense*) predstavlja *smanjenje* neto imovine opšteg sektora države, koje je rezultat određene transakcije.⁶ U javne rashode spadaju: rashodi za zaposlene, rashodi za dobra i usluge, amortizacija i upotreba sredstava za rad, otplata kamata i pratećih troškova zaduživanja, subvencije, dotacije i transferi, rashodi za obavezno socijalno osiguranje i socijalnu zaštitu i dr.⁷ Javni rashodi prvenstveno se finansiraju javnim prihodima, od kojih su sa stanovišta izdašnosti, ponovimo, najznačajniji porezi. Ukoliko je neto operativni balans (prihodi minus rashodi) negativan („deficit“), država će biti prinuđena da se okrene primanjima (tj. prodaji imovine i zaduživanju).

U Srbiji su se, tokom prve decenije XXI veka, prihodi opšteg sektora države (javni prihodi) kretali na nivou od oko 44% BDP, a rashodi su uglavnom bili za oko 4–5 procentnih poena veći, što je ukazivalo na tadašnje razmere deficita, koji je finansiran prevashodno primanjima od privatizacije i zaduživanja. Međutim, u prvim godinama druge decenije XXI veka, prvenstveno zbog recesije, ali i zbog oslabele fiskalne discipline, učešće javnih prihoda u BDP je opalo na ispod 41%, deficit se povećao na gotovo 8% BDP, a spoljna zaduženost države se uvećala s oko 32% BDP (u 2008. godini) na oko 65% (u 2014. godini). Počev od 2015. godine ovakvi nepovoljni trendovi su zaustavljeni: privreda je izašla iz recesije, a učešće javnog duga je, istina, prvo nastavilo da se povećava do oko 77% BDP (zbog rasta troška kamata), da bi zatim krenulo da se smanjuje (procenjuje se na oko 73% na kraju 2017. godine), uz bitno redukovan deficit na 1,7% BDP na kraju 2017. godine.⁸

2. Vrste javnih prihoda

Ponovimo da se u strukturi javnih prihoda savremenih država pored poreza sreću i drugi oblici. Neki od njih su javnopravni (derivativni), jer ih država, na osnovu svojeg *imperiuma*, na bazi javnopravnih (zakonskih) merila, kroz mehanizam preraspodele „oduzima“ od lica koja su potčinjena njenom fiskalnom suverenitetu; neki su, pak, privatnopravni (originarni), jer ih država ostvaruje na privatnopravnoj osnovi, isto onako kao što bi ih ostvarivali i drugi privredni subjekti.

⁶ Vid.: **Government Finance Statistics Manual**, tačka 6.1.

⁷ Upered.: Božidar Raičević, **Javne finansije**, Ekonomski fakultet, Beograd 2005, str. 37. *et seq.* Za razliku od javnih rashoda, izdaci *ne predstavljaju* smanjenje neto imovine opšteg sektora države, koje bi bilo rezultat određene transakcije. Oni obuhvataju izdatke za nabavku nefinansijske imovine, izdatke za otplatu glavnice i izdatke za nabavku finansijske imovine. Vid.: član 27. st. 1. i 2. Zakona 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.

⁸ Vid.: Fiskalni savet Republike Srbije, **Fiskalna konsolidacija i privredni rast 2015–2017: plan, ostvarenja i pokretači**, [http://www.fiskalnisavet.rs/doc/istrazivacki-radovi/FS%20radni%20dokument%20-%20KBF%202017%20\(SRB\).pdf](http://www.fiskalnisavet.rs/doc/istrazivacki-radovi/FS%20radni%20dokument%20-%20KBF%202017%20(SRB).pdf). Time su izgledi da se obezbedi održivost javnih finansija u Srbiji na srednji i duži rok poboljšani, mada će ishod, u krajnjoj liniji, zavistiti od uspeha, odnosno neuspeha reforme javnih preduzeća (pre svega, EPS-a, Srbijagasa i Železnica Srbije) i efikasnog završetka privatizacije velikih preduzeća (RTB Bor, petrohemijski kompleks, Resavica i dr.).

(1) Javnopravni javni prihodi

Kada su u pitanju javnopravni javni prihodi, razlikujemo dva načina nametanja obaveze plaćanja. Naime, javnopravni javni prihodi mogu se obezbediti:

- *neposrednim nametanjem* obaveze plaćanja licima koja se nađu u određenoj, zakonom predviđenoj situaciji, a koja su potčinjena fiskalnom suverenitetu države. Tada su u pitanju *dažbinski (fiskalni)* javni prihodi, koji – saglasno odredbama Zakona o budžetskom sistemu⁹ – obuhvataju:
 - poreze;
 - takse;
 - doprinose za obavezno socijalno osiguranje;
 - naknade za korišćenje javnih dobara;¹⁰
- *posrednim nametanjem*:¹¹ tu spadaju novčane kazne izrečene u krivičnom, prekršajnom i drugom postupku koji se vodi pred državnim organom, kao i oduzeta imovinska korist, kod kojih je osnov za ubiranje na osnovu zakona izrečena kazna licu koje je prekršilo određeni propis.

Zadržimo se, prvo, na razlikovanju između poreza i taksa. Osnovni kriterijum razgraničenja između pomenutih oblika dažbinskih (fiskalnih) javnih prihoda predstavlja postojanje ili nepostojanje specijalne protivusluge od strane države.

Porez (eng. *tax*; nem. *Steuer*; fr. *impôt*;¹² it. *imposta*) predstavlja instrumenat javnih prihoda kojim država (uključujući i niže političko-teritorijalne zajednice) od subjekata pod njenom poreskom vlašću (fizičkih i pravnih lica) prinudno uzima novčana sredstva, bez neposredne protivusluge, u svrhu pokrivanja vlastitih izdataka i postizanja drugih – prvenstveno ekonomskih i socijalnih ciljeva.

Iz ovakve definicije proizlaze sledeće karakteristike poreza, kojima se oni razlikuju od drugih oblika javnih prihoda.

1) *Prisilnost poreza*. Budući da se porezima umanjuje raspoloživi dohodak, odnosno imovina fizičkih i pravnih lica koja su ponela poreski teret, prirodno je da ta lica u načelu neće rado prihvatati obavezu plaćanja poreza. U demokratskim društvima se, po pravilu, vodi računa o tome da namene radi kojih se ubiraju poreski prihodi imaju legitimitet u vidu podrške većine biračkog tela. Takva se podrška najčešće obezbeđuje posrednim putem – izglasavanjem odgovarajućeg zakona u parlamentu,¹³ a u pojedinim zemljama, posebno kada su u pitanju radikalne izmene u odnosu na prethodnu praksu, na referendumu. Sve to, međutim, ne znači da svaki građanin podržava uvođenje određenog poreza, niti rashode koji se njime finansiraju: čak bi se moglo dogoditi da i deo

⁹ Vid.: član 14. stav 1. tač. 1. i 2. i tačka 2a. podtač. 1. i 2. Zakona o budžetskom sistemu. U tački 5. naveden je samodoprinos, koji je svojevrsan porez. Vid.: dole, str. 8.

¹⁰ Vid.: član 18. stav 1, u vezi sa članom 2. tač. 18. i 18a. Zakona o budžetskom sistemu.

¹¹ Za razlikovanje derivativnih prihoda na neposredno nametnute (fiskalne, dažbinske) prihode i posredno nametnute prihode (novčane kazne, konfiskacija, obavezni zajam), upored.: Luigi Rastello, **Diritto tributario. Principi generali**, CEDAM, Padova 1994, str. 55.

¹² U francuskom pravu nisu retki slučajevi da se porez označava terminom *taxe*, koji se, u načelu, koristi za obeležavanje takse (npr. *taxe sur la valeur ajoutée* – porez na dodatu vrednost; *taxe sur les salaires* – porez na zarade i dr.).

¹³ Kod lokalnih poreza moguće je da porez uvede organ lokalne samouprave (npr. skupština opštine svojom odlukom), ali je takvo ovlašćenje zasnovano na zakonu.

onih koji su u načelu podržali ovakve mere nerado vidi sebe u ulozi onih koji stvarno treba da plate porez. Otuda naplata poreza u svim savremenim državama počiva na prisili. Naime, ako se u redovnom postupku ne podmiri poreska obaveza, pribegava se prinudnoj naplati, koju država obezbeđuje primenom svoga aparata sile. Moguće je, dakle, zaključiti: u demokratskim društvima prisilnost ne dolazi do izražaja kod *uvođenja*, već samo kod *naplate* poreza. Kada neko lice ostvari prihod, stekne imovinu ili obavlja kakvu transakciju – tj. kada se desi oporezivi događaj, to lice postaje obavezno da porez plati.

2) *Porezima se finansiraju javni rashodi i ostvaruju drugi ciljevi*. Oporezivanju se, pre svega, pribegava da bi se prikupila sredstava za rashode iskazane u budžetu države (uključujući i budžete nižih političko-teritorijalnih jedinica) i tako obezbedilo pružanje javnih dobara. Pored ove („klasične“) fiskalne funkcije, porezima se ostvaruju i drugi ciljevi – ekonomski (mikroekonomski /npr. podsticanje pojedinih grana, stimulisanje lica da više rade i sl./ i makroekonomski /stabilizacija cena, puna zaposlenost, uravnoteženje platnog bilansa/), socijalni (redistribucija dohotka i imovine), ekološki i dr.

3) *Odsustvo neposredne protivnaka*. Kod poreza se ne javlja neposredna protivusluga od strane države onome ko je porez platio. Time se ovaj instrumenat javnih prihoda razlikuje od takse, koja predstavlja svojevrsnu cenu za određenu uslugu koju taksenom obvezniku pruža državni organ. Porez ne počiva na principu *quid pro quo*: pri plaćanju poreza ne postoji nikakva relacija između njegove visine i koristi koju prilikom korišćenja javnih dobara koja se njime finansiraju ima lice koje snosi poreski teret. Tako, na primer, i lice koje uopšte nema dece dužno je da plaća porez iz čijih će se prihoda, između ostalog, finansirati osnovno školovanje; i pasionirani parničar i lice koje nikada nije kročilo nogom u sud moraće, u skladu sa poreskim propisima, da plaćaju porez kojim će se, između ostalog, obezbeđivati sredstva za funkcionisanje pravosuđa. Naravno, ovim se ni u kojem slučaju ne želi izreći tvrdnja da lica koja su platila porez nemaju nikakvu korist od toga. Ta je korist, međutim, opšteg karaktera, a njena visina nije određena visinom plaćenog poreza. Javno dobro, u *značenju koje mu daje ekonomska teorija*, karakteriše se: (a) nemogućnošću da se bilo ko spreči da ga koristi (npr. neko lice ne može biti sprečeno da uživa u sigurnosti koju obezbeđuje efikasna policija) i (b) okolnošću da korišćenje javnog dobra od strane jednog lica ne umanjuje korisnost koju ono pruža drugim licima (npr. uživanje jednog lica u sigurnosti koju obezbeđuje efikasna policija ne umanjuje uživanje pruženo drugim građanima¹⁴). Zato treba podvući da između plaćanja poreza i koristi od upotrebe javnog dobra ne postoji *neposredna veza*. To, međutim, ne znači da lica koja snose poreski teret nemaju nikakvih koristi od trošenja prikupljenih sredstava.

4) *Porez je novčano davanje*. Porezi se u savremenim tržišnim ekonomijama utvrđuju u novčanim jedinicama i ubiraju u novcu. Finansijska istorija puna je primera da su se porezi plaćali u naturi ili u radu.¹⁵ U XX veku uvođenju naturalnih poreza posebno često su pribegavale tzv. socijalističke zemlje, u kojima je sproveden socijalni eksperiment s ukidanjem robnonovčanih odnosa. U prvim godinama posle Drugog svetskog rata seljacima u FNRJ bilo je nametnuto plaćanje dažbine u vidu obaveznog otkupa poljoprivrednih proizvoda: razlika između niske otkupne cene i više cene koja bi se

¹⁴ U slučaju tzv. nečistih javnih dobara (npr. zdravstvo ili obrazovanje) dolazi do smanjenja kvaliteta usluge usled povećanja broja korisnika (tzv. *congestion effect*).

¹⁵ Upored.: Božidar Jelčić, **Nauka o financijama i finansijsko pravo**, Narodne novine, Zagreb 1990, str. 39–60.

mogla postići na tržištu u stvari predstavlja svojevrstan porez. U današnjem sistemu javnih prihoda u Republici Srbiji postoji samo jedan poreski oblik koji može imati elemente davanja u naturi ili u radu. Reč je o samodoprinosu, koji sadrži odlike namenskog, vanrednog lokalnog poreza. Od njega se razlikuje jedino po načinu uvođenja, jer odluku o samodoprinosu donose građani neposredno, tajnim glasanjem ili ličnim izjašnjavanjem uz potpis, većinom glasova onih koji podležu obavezi plaćanja samodoprinosu (tj. onih koji imaju izborno pravo i prebivalište, odnosno nepokretnosti na teritoriji na kojoj se sredstva prikupljaju). Odluka većine obavezuje i one koji su glasali protiv uvođenja samodoprinosu. U seoskim područjima obaveza po osnovu samodoprinosu, inače utvrđena u novcu, može se ispuniti u materijalu, radnoj snazi, obavljanju prevoznčkih i drugih usluga i sl. Međutim, postojanje ovakvog oblika javnih prihoda, kod kojeg se obaveza u pojedinim slučajevima može ispuniti i u naturi, samo je izuzetak od pravila da se savremeni porezi ubiraju u novčanom obliku.

Dok kod poreza, ponovimo, ne postoji bilo kakva specijalna usluga koju država zauzvrat daje obvezniku, **taksa** (eng. *fee*, a ako se naplaćuje putem taksene marke – *stamp duty*;¹⁶ nem. *Gebühr*; fr. *taxe*; it. *tassa*) se plaća baš kao nadoknada za određenu javnu uslugu koju neki državni organ pruža obvezniku. Taj organ može taksenom obvezniku sprovesti određenu radnju (izdavanje putne isprave, overa potpisa i dr.) ili postupak (donošenje upravnog akta, sudske odluke i dr.), ali se javna usluga može i neposredno pružiti – npr. u vidu posebne privilegije koju obveznik dobija (pravo na obavljanje neke profesije, pravo na lov ili ribolov, pravo na isticanje firme i dr.). Srpski zakonodavac ponekad neopravdano koristi termin „taksa“ da bi označio neku dažbinu, iako ili uopšte ne postoji usluga koju organ države ili lokalne samouprave pruža ili plaćeni iznos nije u srazmeri sa troškovima usluge državnog organa (npr. komunalna taksa za korišćenje reklamnih panoa – u stvari, ovde se radi o porezu na pojedinačne usluge; ili komunalna taksa za držanje sredstava za igru /„zabavne igre“/ – u stvari, u pitanju je porez na upotrebu dobara i na dozvolu da se upotrebljavaju dobra ili obavljaju delatnosti). Ponovimo da je za kvalifikaciju osnovno zapitati se da li je iznos koji obveznik dažbine koja se zove „taksa“ plaća jasno povezan sa troškom usluge koju mu pruža državni organ.¹⁷ Ako je takva relacija slaba, ili uopšte ne postoji, dažbina predstavlja porez, bez obzira na naziv. Istina retko, taksom se (takođe pogrešno) označavaju i prihodi od zakupa neproizvedene imovine¹⁸ – npr. komunalna taksa za korišćenje prostora na javnim površinama ili ispred poslovnih prostorija u poslovne svrhe. Naravno, taksom se ne mogu platiti usluge javnih organa koje se sastoje u pružanju kakve koristi za obveznika na komercijalnoj osnovi, jer bi se u tom slučaju radilo o prihodu koji država ostvaruje privrednom delatnošću (originarnom /privatnopravnom/ prihodu), a iznos koji plaća korisnik predstavljao bi cenu.¹⁹

Kod utvrđivanja visine takse, treba povesti računa o gornjem limitu – ukupnom iznosu rashoda učinjenih na službu koja obezbeđuje uslugu; ako bi se taj maksimum prešao, taksa bi se suštinski, bez obzira na zakonski naziv, pretvorila u porez.²⁰

¹⁶ Potrebno je imati u vidu da britanski *Stamp Duty Land Tax*, uveden 2003. godine, uprkos nazivu, ne predstavlja taksu, nego porez na transakcije nepokretnostima.

¹⁷ „Visina takse mora biti primerena troškovima pružanja javne usluge, odnosno sprovođenja postupka ili radnje“. Vid.: član 17. stav 4. Zakona o budžetskom sistemu.

¹⁸ Vid.: dole, str. 12.

¹⁹ Vid.: Jovan Lovčević, **Institucije javnih finansija**, Službeni list SFRJ, Beograd 1991, str. 66.

²⁰ Detaljnije o gornjem limitu kod takse, kao i o slučajevima kada se taksa određuje u iznosima koji ne pokrivaju troškove pružene usluge, vid.: dole, str. 558.

Iako taksa jeste javna dažbina (javnopравни javni prihod), kod nje su, ipak, zastupljeni određeni privatnopravni elementi. Oni se pokazuju u tome što lice privatnog prava traži posebnu uslugu od javnog organa i pokreće inicijativu za njegov rad, plaćajući za to odgovarajuću nadoknadu. No, javnopравни elemenat preteže: uslugu pruža organ države ili lokalne samouprave, a kada je zasnovan, taksenopravni odnos (tj. odnos između taksenog obveznika i pružaoca usluge) postaje odnos javnog prava, kojeg karakteriše prinuda. Prava i obaveze stranaka u tom odnosu utvrđuju se zakonom. U pogledu prinudne naplate i obračuna zatezne kamate shodno se primenjuju odredbe poreskih zakona. S ovog stanovišta, dakle, takse se mogu poistovetiti sa porezima.

Treći instrumenat dažbinskih (fiskalnih) prihoda predstavljaju **doprinosi**. Iako se u literaturi mogu sresti različita značenja ovog termina,²¹ u ovoj knjizi se razmatraju samo doprinosi za socijalno osiguranje (eng. *social security contributions*). Reč je o dažbinama uvedenim zakonom (ili, u nekim zemljama, na osnovu zakona), koje ne predstavljaju prihod budžeta, već posebnih javnopравnih tela (organizacija socijalnog osiguranja), čija je namena unapred utvrđena (isplata određene sume osiguraniku ili drugim licima kada se desi osigurani događaj /starost, invalidnost, bolest, nezaposlenost/), a koje su dužna da plaćaju samo ona lica koja pripadaju određenoj društvenoj grupi povezanoj zajedničkim ekonomskim ili socijalnim interesom (npr. zaposleni, poslodavci, lica koja samostalno obavljaju delatnost). U savremenoj finansijskoj literaturi sreće se, s jedne strane, stanovište da doprinose za *obavezno* socijalno osiguranje treba tretirati kao posebnu vrstu namenskih (destiniranih) poreza,²² jer je – kao i kod poreza – obaveza plaćanja nametnuta zakonom za sva lica koja se nađu u određenoj situaciji (koja, dakle, pripadaju određenoj društvenoj grupi), a koristi je, ipak, pomalo „apstraktna“, jer obveznik redovno plaća doprinos, a naknadu iz socijalnog osiguranja primiće tek i samo ako se desi osigurani događaj (starost, invalidnost, bolest, nezaposlenost). S druge strane, postoje gledišta po kojima doprinosi za socijalno osiguranje predstavljaju posebnu vrstu javnih prihoda, različitu od poreza – tzv. „parafiskalitet“.²³

Četvrti instrumenat dažbinskih (fiskalnih) javnih prihoda u srpskom pravu jeste **naknada za korišćenje javnih dobara** (eng. *user charge*). Javna dobra, u smislu Zakona

²¹ Deo nauke o finansijama koristio je termin „doprinos“ oslanjajući se na njegovo značenje u nemačkom jeziku (*Beitrag*). Dakle, kod doprinosa shvaćenog u ovom kontekstu, država pruža određenu korist obvezniku, ali je ta korist istovremeno i šira, jer se rasprostire na sve pripadnike određene zajednice (npr. izgradnjom infrastrukturnih objekata povećava se vrednost nepokretnosti, pa je njen vlasnik dužan da po tom osnovu plati doprinos). Obaveza plaćanja doprinosa, pri tom, nije inicirana zahtevom obveznika (kao što je to slučaj kod takse), već joj podleže svako lice koje se nađe u određenoj, zakonom predviđenoj situaciji. Vid. npr.: Milan Todorović, **Nauka o finansijama**, tom I, Geca Kon, Beograd 1930, str. 61. U sistemu javnih prihoda u Srbiji, kao doprinos u ovakvom, teorijskom, značenju mogla se, na primer, kvalifikovati naknada za korišćenje građevinskog zemljišta, koja se plaćala do kraja 2013. godine, jer se izgradnjom infrastrukture na zemljištu koje se urbanizuje povećava i vrednost građevinskih objekata čiji su vlasnici ili korisnici plaćali naknadu. Ali, ova naknada mogla je da se svrsta i među prihode od zakupa neproizvodne imovine, a na kraju je integrisana u porez na imovinu. Vid.: član 89. stav 1. Zakona o izmenama i dopunama Zakona o planiranju i izgradnji, „Službeni glasnik RS“, br. 24/11. Baš zbog teškoća da se doprinosi u teorijskom značenju reči razgraniče sa porezima (jer u oba slučaja, ponovimo, obaveza plaćanja nije provocirana zahtevom obveznika, a „širu korist“ koju obveznik doprinosa uživa nije jednostavno razlikovati od „opšte koristi“ koju uživaju poreski obveznici), mnogi ih autori uopšte ne izdvajaju kao posebnu kategoriju fiskalnih (dažbinskih) prihoda, već ih tretiraju kao poreze. Upored.: **OECD Classification of Taxes and Interpretative Guide** (u: *Revenue Statistics of OECD Member Countries 1965–2000*, OECD, Paris 2001, str. 263).

²² Vid.: *ibid.*, str. 266.

²³ Upored.: Jovan Lovčević, *op. cit.*, str. 71–72; Gilbert Tixier – Guy Gest, **Droit fiscal**, L.G.D.J., Paris 1981, str. 30; **Government Finance Statistics Manual**, tačka 5.3.

o budžetskom sistemu,²⁴ su: (1) prirodna bogatstva; (2) dobra od opšteg interesa; i (3) dobra u opštoj upotrebi. *Prirodna bogatstva*, koja su redovno u javnoj svojini,²⁵ obuhvataju vode, vodotoke i njihove izvore, mineralne resurse, resurse podzemnih voda, geotermalne i druge geološke resurse i rezerve mineralnih sirovina, kao i druga dobra koja su posebnim zakonom određena kao prirodna bogatstva.²⁶ Stvari koje su zakonom određene kao *dobra od opšteg interesa*, pa se otuda nalaze u javnoj svojini,²⁷ obuhvataju poljoprivredno zemljište, šume i šumsko zemljište, vodno zemljište, vodne objekte, zaštićena prirodna dobra, kulturna dobra i dr.²⁸ Neke od tih stvari, inače, mogu biti i u privatnoj svojini.²⁹ *Dobrima u opštoj upotrebi*, koja su redovno u javnoj svojini, smatraju se one stvari koje su zbog svoje prirode namenjene korišćenju svih i koje su kao takve određene zakonom (javni putevi, javne pruge, most i tunel na javnom putu, pruzi ili ulici, ulice, trgovi, javni parkovi, granični prelazi i dr.).³⁰ Naknada za korišćenje javnih dobara je javni prihod koji je, na prvi pogled, blizak taksi, jer se, kao i taksa, uvodi na osnovu državnog imperiuma, a plaća se za pravo koje obveznik naknade dobija od države (preciznije, nosioca javne svojine). No, dok kod takse mora postojati veza između njene visine i troškova pružanja javne usluge, kod naknade, u smislu člana 18. Zakona o budžetskom sistemu, to može, a ne mora biti, slučaj.

Za određivanje pravne prirode naknade za korišćenje javnih dobara problem predstavlja heterogenost instrumenata koji nose naziv „naknada“. Ukoliko se analizi podvrgne javnofinansijska suština određene naknade, mogu se uočiti tri tipa.

Prvi tip naknada predstavljaju one koje se nesumnjivo mogu klasifikovati kao javnopravni javni prihodi, ali po svojoj suštini predstavljaju poreze – najčešće poreze na upotrebu dobara (npr. naknada za emisije SO₂, NO₂, praškastih materija i odloženog otpada ili posebna naknada za upotrebu javnog puta, njegovog dela i putnog objekta / putarina/). Ovom tipu pripadaju i, istina malobrojne, naknade koje po svojoj suštini predstavljaju takse (npr. naknada za obavezni zdravstveni pregled bilja), u kojem slučaju se ni ne radi o plaćanju za korišćenje prirodnih bogatstava, dobara od opšteg interesa ili dobara u opštoj upotrebi. Za kvalifikaciju je potrebno proveriti postojanje jasne veze između visine dažbine koju obveznik plaća i koristi koju ostvaruje korišćenjem određenog javnog dobra. Ako je veza slaba ili nepostojeća, naknada je u suštini porez, bez obzira na zakonski naziv.

Drugi tip naknada su one koje predstavljaju prihode od zakupa „neproizvedene državne imovine“ (šuma, zemljišta, voda, mineralnih sirovina i geotermalnih resursa i sl.),³¹ te se mogu svrstati među privatnopravne javne prihode. Napominjemo da i takve naknade mogu (ali ne moraju) imati tretman javnopravnog javnog prihoda, jer se zako-

²⁴ Izraz „javno dobro“ u smislu Zakona o budžetskom sistemu treba razlikovati od istog izraza koji se u ekonomskoj teoriji upotrebljava da bi se označila dobra koja su okarakterisana nekonkurentnošću u potrošnji i nemogućnošću sprečavanja drugih da ih koriste. Vid.: gore, str. 7.

²⁵ Vid.: član 87. stav 1. Ustava Republike Srbije, „Službeni glasnik RS“, br. 98/06.

²⁶ Vid.: član 9. stav 1. Zakona o javnoj svojini, „Službeni glasnik RS“, br. 72/11, 88/13, 105/14, 104/16, 108/16.

²⁷ Vid.: član 87. stav 1. Ustava Republike Srbije.

²⁸ Vid.: član 10. stav 1. Zakona o javnoj svojini.

²⁹ Naknadu za korišćenje šuma i šumskog zemljišta plaća i sopstvenik šuma. Vid.: član 85. stav 1. Zakona o šumama, „Službeni glasnik RS“, br. 30/10, 93/12, 89/15. Nasuprot tome, sopstvenik poljoprivrednog zemljišta ne plaća naknadu za njegovo korišćenje, niti za korišćenje plodova tog zemljišta.

³⁰ Vid.: član 10. stav 2. Zakona o javnoj svojini.

³¹ Vid.: dole, str. 12. i 307.

nom kojim su uvedene može predvideti da postupak njihovog utvrđivanja (najčešće), te naplate i kontrole sprovodi Poreska uprava. Kod ovog određivanja ne postoje čvrsti kriterijumi razgraničenja: primera radi, nadležnost u pogledu naknade za korišćenje šuma i šumskog zemljišta ima Poreska uprava,³² dok naknadu za korišćenje voda utvrđuje, naplaćuje i kontroliše Ministarstvo poljoprivrede, šumarstva i vodoprivrede primenom zakona kojima se uređuju opšti upravni i izvršni postupak.³³ Poreska uprava, inače, nema nadležnosti u odnosu na „nesporne“ privatnopravne javne prihode, poput dividendi ili kamata.

Treći tip naknada uopšte nisu javni prihod, nego je zakonom predviđeno da ih, kao cenu za pruženu uslugu, naplaćuju javna preduzeća ili javne agencije (npr. Direktorat civilnog vazduhoplovstva Republike Srbije – naknadu za potvrdu o osposobljenosti za obavljanje javnog avio-prevoza³⁴). Okolnost da se i za ovu vrstu plaćanja upotrebljava termin „naknada“ može da deluje zbunjujuće. Naravno, treći tip naknada nije predmet obrade u ovoj knjizi.

Sve ovo upućuje na zaključak da se naknade za korišćenje javnih dobara nalaze u svojevrsnoj „svoj zoni“, u kojoj se ne mogu povući jasne linije razgraničenja između javnopravnih javnih prihoda i privatnopravnih javnih prihoda. Zato Zakon o budžetskom sistemu i ne razlikuje javnopravne javne prihode od privatnopravnih javnih prihoda, već se drži „tehničke“ podele na poreske i neporeske prihode, gde u ove druge svrstava takse, naknade, penale i kazne, kao i prihode koji se ostvare upotrebom javnih sredstava³⁵ (kamate, zakupnine i sl.). Ponovićemo da konfuziju dodatno stvara okolnost da se u srpskom pravu termin „naknada“ u zakonima ne koristi samo da označi jednu vrstu javnih prihoda (kolikogod ona bila heterogena), nego i plaćanja koja predstavljaju cenu za isporučeno dobro ili uslugu od strane nekog javnog preduzeća ili javne agencije.

U „standardnim“ klasifikacijama javnih prihoda se, imajući sve ovo u vidu, naknade za korišćenje javnih dobara uopšte ne izdvajaju u posebnu kategoriju, a „cena“ za korišćenje voda, šuma, mineralnih sirovina, puteva i ostalih prirodnih bogatstava, dobara od opšteg interesa i dobara u opštoj upotrebi svrstava se, u zavisnosti od okolnosti, u takse, poreze na upotrebu dobara ili prihode od zakupa neproizvedene državne imovine.³⁶ Međutim, naknada za korišćenje javnih dobara u srpskom pravu izdvojena je kao jedan od „neporeskih“ javnih prihoda, te se njena *pravna* priroda mora u tom kontekstu utvrditi. Pravnu prirodu naknada za korišćenje javnih dobara čini kombinacija privatnopravnih i javnopravnih elemenata, u kojoj zajednički imenitelj predstavlja zakonom data nadležnost Poreskoj upravi u pogledu ne samo prvog, nego i, u nekim slučajevima, i drugog tipa naknade. Otuda bi se, u svetlu *imperiuma* države, koji sprovodi Poreska uprava, ovakve naknade za korišćenje javnih dobara ipak mogle svrstati u javnopravne javne prihode. Ostalim naknadama za korišćenje javnih dobara mesto je među privatnopravnim javnim prihodima.

Razgraničenje između poreza, taksa, naknada i doprinosa nije, dakle, uvek jednostavno sprovesti. Postoje argumenti da se porezi i doprinosi za socijalno osiguranje,

³² Vid.: član 87, u vezi sa članom 85. Zakona o šumama.

³³ Vid.: član 192. stav 1. i član 195. stav 2. Zakona o vodama, „Službeni glasnik RS“, br. 30/10, 93/12, 101/16.

³⁴ Vid.: član 8. Pravilnika o visini naknada koje se plaćaju Direktoratu civilnog vazduhoplovstva Republike Srbije, „Službeni glasnik RS“, br. 13/11, u vezi sa članom 84. Zakona o vazdušnom saobraćaju, „Službeni glasnik RS“, br. 73/10, 57/11, 93/12, 45/15, 66/15.

³⁵ Vid.: član 2. tačka 18. Zakona o budžetskom sistemu.

³⁶ Vid.: dole, str. 12.

te deo naknada za korišćenje javnih dobara, posmatraju kao jedna celina – kao porezi u širem smislu. Drugu celinu čine takse i deo naknada – nazovimo ih taksama u širem smislu, jer su im zajednička obeležja najbrojnija. Dakle, fiskalni (dažbinski) prihodi se, u osnovi, svode na poreze i na takse. Kriterijum razlikovanja u načelu je pravno uobličen, mada je zakonodavac često nedosledan, o čemu svedoče napred navedeni primeri.

Osmotrimo, međutim, još jednom jednim pogledom poreze u širem smislu i takse u širem smislu. U nemačkoj finansijskoj literaturi koristi se, kao genusni, termin *Abgabe*, a u italijanskoj *tributto* da bi se označili svi dažbinski (fiskalni) javni prihodi – dakle: porezi, doprinosi, takse i naknade. U engleskoj poreskopravnoj terminologiji ne postoji ovakav genusni pojam, jer se u zemljama engleskog govornog područja manja pažnja poklanja sistematizaciji fiskalnih (dažbinskih) prihoda, delom i zbog prirode *common law*-a, koji ne insistira na sistematičnosti u meri u kojoj se to čini u evropskim kontinentalnim pravnim sistemima. Otuda se u zakonodavstvu, jurisprudenciji i doktrini u Ujedinjenom Kraljevstvu Velike Britanije i Severne Irske (u daljem tekstu: *Velika Britanija*), SAD, Australiji i većini drugih država u kojima je engleski jezik službeni najčešće upotrebljava opisni izraz „*taxes and fees*“ ukoliko se na opšti način žele označiti dažbinski (fiskalni) javni prihodi. Zbog olakšavanja primene komparativnog metoda, Turonji je početkom ovog veka „skovao“ sintagmu „*compulsory contributions*“ (obavezna davanja), kao pandan nemačkom *Abgabe* ili italijanskom *tributto*.³⁷ Za ovu svrhu se u literaturi na srpskom jeziku od ranije može sresti termin *porez u najširem smislu*,³⁸ a i ZPPPA upotrebljava izraz *porez* (u najširem, tehničkom, smislu) za označavanje javnopravnih javnih prihoda koje naplaćuje Poreska uprava. Potrebno je, međutim, imati u vidu da je korišćenje izraza *porez* u najširem smislu u finansijskoj literaturi na srpskom jeziku prilično ograničeno, te da je poželjno uvek voditi računa o kontekstu u kojem se reč „porez“ pojavljuje, kako bi se ustanovilo da li je u pitanju samo jedan oblik dažbinskih (fiskalnih) prihoda, ili se radi o terminu koji obeležava *sve* dažbinske (fiskalne) prihode.

(2) Privatnopravni javni prihodi

Država ostvaruje privatnopravne javne prihode na način koji je u osnovi isti kao i kada ih ostvaruju subjekti privatnog prava. Ti prihodi obuhvataju:

- donacije od inostranih država i međunarodnih organizacija;
- donacije od fizičkih i pravnih lica;
- prihode od imovine, i to:
 - kamate;
 - dividende i povlačenja dobiti iz kvazi-korporacija (npr. javnih preduzeća koja nisu organizovana kao društva kapitala);
 - prihod od imovine koji pripada imaocima polisa osiguranja;
 - prihode od zakupa neproizvedene imovine – sredstava neophodnih za proizvodnju koja sama nisu proizvedena (zemljišta, površinskih voda, mineralnih sirovina i geotermalnih resursa, šuma, elektromagnetskog spektra i dr.);³⁹

³⁷ Vid.: Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer, The Hague, 2003, str. 47–50.

³⁸ Vid.: Dejan Popović, *Nauka o porezima i poresko pravo*, COLPI, Budmipešta i Savremena administracija, Beograd, 1997, str. 24–25.

³⁹ Vid.: *Government Finance Statistics Manual*, tač. 7.69 – 7.81. U Kontnom planu za budžetski sistem prihodi od zakupa neproizvedene imovine svrstani su pod sintetički konto 741500, gde se nalaze i neke naknade za

- prihode od prodaje dobara i usluga (uključujući prihode od zakupa proizvedene imovine /npr. izgrađenih nepokretnosti u državnoj svojini/).⁴⁰

Prilikom razmatranja podele javnih prihoda na javnopravne i privatnopravne, treba imati u vidu da se ona kao takva ne primenjuje u GFS⁴¹ klasifikaciji, na kojoj se, inače, zasniva Kontni plan za budžetski sistem. U Kontnom planu nalaze se, bez izričitog razdvajanja, oba oblika javnih prihoda. U njemu se takse (koje smo gore definisali kao javnopravni javni prihod) svrstavaju među „prihode od prodaje dobara i usluga“, dok se naknade za korišćenje javnih dobara (takođe gore okarakterisane kao javnopravni javni prihod) klasifikuju – istina samo pod nazivom „naknada“ – uglavnom kao „prihodi od zakupa neproizvedene imovine“, mada ih ima i među porezima (npr. posebna naknada za upotrebu javnog puta, njegovog dela i putnog objekta), kao i među prihodima od prodaje dobara i usluga, uz takse (npr. naknada za uređivanje građevinskog zemljišta ili naknada za obavezni zdravstveni pregled bilja). Očito da i kod taksi i kod naknada za korišćenje javnih dobara postoji dvojestvo u njihovoj prirodi: mada su pretežno javnopravni oblici javnih prihoda, one (posebno naknade), recimo još jednom, sadrže i neka privatnopravna svojstva. Razlikovanje između javnopravnih i privatnopravnih javnih prihoda utemeljeno je, ponovimo, u ZPPPA, čiji član 2. propisuje da se taj zakon praktično primenjuje samo na javnopravne javne prihode.⁴² Zato će, da sumiramo, uprkos nedoumicama u pogledu kvalifikacije, koja se zasniva na javnofinansijskoj suštini datog oblika javnog prihoda (najčešće naknade) i od koje zavisi gde će određeni javni prihod biti svrstan u GFS klasifikaciji, u krajnjoj liniji od određenja u materijalnom zakonu kojim je uveden zavisiti da li će biti administriran kao javnopravni ili kao privatnopravni javni prihod.⁴³

zaštitu životne sredine (npr. naknada za proizvode koji posle upotrebe postaju tokovi otpada i naknada za stavljanje ambalaze u promet), koje bi se po svojoj ekonomskoj suštini pre mogle klasifikovati kao „porezi na pojedinačna dobra i usluge“. U okviru definicije „neproizvedene imovine“, ostali prihodi u okviru ovog sintetičkog konta obuhvataju naknade (samo izuzetno se koristi izraz „takse“) za korišćenje mineralnih sirovina i geotermalnih resursa, šuma, šumskog i poljoprivrednog zemljišta, prostora i građevinskog zemljišta, rečnih obala, turističkih pogodnosti, banja i vodnog dobra, dobara od opšteg interesa u proizvodnji električne energije, nafte i gasa, vazduhoplovnog prostora, voda, radio frekvencija i TV kanala i zemljišta koje pripada javnom putu.

⁴⁰ Potrebno je uočiti da Zakon o budžetskom sistemu, sledeći „tradicionalni pristup“ u literaturi iz javnih finansija (upored npr.: Jovan Lovčević, *op. cit.*, str. 66), takse izdvaja u posebnu vrstu javnih prihoda (uz poreze, kao „neporeske prihode“), a ne podvodi ih pod prihode od prodaje dobara i usluga. Vid.: član 14. stav 1. tačka 2a. podtačka 1. S druge strane, u Kontnom planu za budžetski sistem takse su svrstane među „prihode od prodaje dobara i usluga“ (sintetički konto 742000).

⁴¹ *Government Finance Statistics* (eng.) = statistika državnih finansija. U pitanju je klasifikacija javnih prihoda koju primenjuje Međunarodni monetarni fond. Vid.: dole, str. 100–101.

⁴² O oblicima javnih prihoda na koje se primenjuje ZPPPA i o mogućnosti da se neke odredbe toga zakona ipak primene i na privatnopravne javne prihode, vid.: Dejan Popović, **Komentar Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji**, CEKOS IN, Beograd 2003, str. 2–7.

⁴³ U nastojanju da „zavede red“ u nekontrolisanu praksu uvođenja naknada posebnim zakonima, ministarstvo nadležno za poslove finansija (u daljem tekstu: *Ministarstvo finansija*) je predložilo, a Narodna skupština je donela Zakon o izmenama i dopunama Zakona o budžetskom sistemu, „Službeni glasnik RS“, br. 93/12 (koji je stupio na snagu 29.9.2012. godine), u čijem je članu 12. propisano da se obaveznik plaćanja naknade, osnovica za plaćanje naknade, visina naknade, način utvrđivanja i plaćanja naknade, kao i pripadnost naknade uređuju posebnim zakonom, koji predlaže i sprovodi Ministarstvo finansija, pri čemu se naknade ne mogu uvoditi nijednim drugim, osim ovakvim zakonom. Pošto takav zakon nije donet ni posle dve godine (a ni posle pet godina), u članu 4. Zakon o izmenama i dopunama Zakona o budžetskom sistemu, „Službeni glasnik RS“, br. 142/14, našla se „fleksibilnija“ formulacija, po kojoj se od dana stupanja na snagu takvog zakona naknade ne mogu uvoditi nijednim drugim zakonom osim tim zakonom (što znači da do tog dana mogu).

GLAVA 2

Poresko pravo kao deo pravnog sistema

1. Pojam finansijskog prava

Institucije javnih finansija – javni prihodi i javni rashodi, kao i budžet i modaliteti raspodele javnih prihoda i javnih rashoda između političko-teritorijalnih jedinica u okviru jedne države (tzv. finansijsko izravnaje /nem. *Finanzausgleich*/) – uređene su zakonima. Najveći deo javnih prihoda je derivativnog (javnopravnog) karaktera, a među njima se, opet, svojim značajem izdvajaju fiskalni (dažbinski) prihodi. Bilo koji fiskalni (dažbinski) prihod da je u pitanju, između države (odnosno drugog javnopravnog tela) i lica privatnog prava koje se nalazi pod njenom vlašću nastaje poseban odnos, koji, budući da je uređen zakonom, poprima oblik javnopravnog odnosa. On se ne pokazuje samo u pravu države da zahteva plaćanje javnih dažbina i u obavezi lica privatnog prava da ih plate, nego i u brojnim drugim dužnostima koje su tim i drugim licima nametnute, a koje, u krajnjoj liniji, treba da omoguće da se porez ili druga javna dažbina što efikasnije, u posebnom pravno uređenom postupku, utvrde i naplate (npr. obaveza podnošenja poreske prijave, obaveza vođenja poslovnih knjiga i evidencija i sl.). Zakonom je uređena i materija novčanih kazni za prekršaje i krivična dela, koje takođe spadaju u javne prihode derivativnog (javnopravnog) karaktera: *nulla poena sine lege*. Država i druga javnopravna tela mogu, kao što je već pomenuto, ostvarivati prihode i kao subjekti privatnog prava (raspoložujući svojom imovinom, prodajući dobra i usluge, primajući donacije). Uslovi pod kojima državni organi i organizacije mogu preduzimati ovakve pravne poslove takođe su uređeni zakonom. Svi javni prihodi, opet, troše se u cilju zadovoljavanja javnih potreba (obezbeđivanja javnih dobara), takođe na način regulisan zakonom i na zakonu zasnovanim propisima. Budžet u kojem za svaku godinu parlament utvrđuje obim i strukturu javnih izdataka, kao i javnih prihoda i drugih primanja kojima će se ti izdaci finansirati, donosi se u obliku zakona. Zakonom (a u nekim državama i ustavom) uređeno je i finansijsko izravnaje – aranžman kojim se predviđa koje poreze uvodi centralna, a koje subcentralna vlast, koje se funkcije ostvaruju na nivou centralne vlasti, koje u (eventualnim) federalnim jedinicama, a koje u jedinicama lokalne samouprave, kako će se finansirati funkcije poverene subcentralnim nivoima vlasti i sl.

Onaj deo objektivnog prava koji uređuje finansijsku delatnost države i drugih javnopravnih kolektiviteta naziva se *finansijskim pravom*. Finansijsko pravo je „skup normi koje regulišu prikupljanje, upravljanje i alokaciju ekonomskih (*finansijskih* – D. P.) sredstava potrebnih za funkcionisanje javnopravnih tela.“⁴⁴ Reč je o grani prava koja spada u javno pravo, jer zakonom uređuje pravne odnose između države i drugih jav-

⁴⁴ A. D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Mvlta Pavecis AG, Milano 1974, str. 2.

nopravnih tela, s jedne, i fizičkih i pravnih lica, s druge strane, odnose u kojima su prava i obaveze ovih drugih utvrđeni, dakle, kogentnim normama.

Ako se propisi kojima su regulisani ovakvi finansijskopравни odnosi – odnosi do kojih dolazi prilikom prikupljanja finansijskih sredstava, njihove alokacije na određene namene (javne rashode) i upravljanja državnom imovinom – tiču jedne određene države, u pitanju je njeno nacionalno finansijsko pravo, koje je deo njenog pravnog sistema. Ako se, međutim, radi o normama kojima se uređuju finansijskopравни odnosi između država (npr. po kojim propisima i u korist čijeg fiskusa oporezovati lice koje ima prebivalište u jednoj zemlji, a ostvaruje neki prihod u drugoj), u pitanju je međunarodno finansijsko pravo.

Potrebno je imati u vidu da je moguće razlikovati finansijsko pravo kao *granu prava* od *nauke* finansijskog prava.

2. Dezintegracija finansijskog prava i nastanak poreskog prava

Razvoj pravne nauke u ovoj oblasti doveo je u poslednjih osamdesetak godina do značajnih promena u izučavanju finansijskog fenomena. Finansijska privreda je, naime, sve do posle Prvog svetskog rata bila isključivo predmet ekonomskih disciplina – pre svega, nauke o finansijama (nem. *Finanzwissenschaft*). Praktični pravni aspekti finansijskih pojava (npr. poreski zakoni) interesovali su one koji su se bavili njihovim usvajanjem i sprovođenjem. „Pravni teoretičar je zaobilazio ovaj deo pravnih normi; moglo bi se čak reći da su poreski zakoni bili jedini zakoni koje on nije smatrao vrednim svoje naučne analize.“⁴⁵ Doduše, pojavljivala se literatura nastala iz prakse, u kojoj su prikazivani pojedini poreski zakoni kroz komentare i pojedinačne rasprave,⁴⁶ ali – upozorava Popic – „teorija se praktično nije ni bavila ovom rastućom masom paragrafa.“⁴⁷ Tek se u međuratnom razdoblju, prevashodno u nemačkoj⁴⁸ i italijanskoj⁴⁹ doktrini, pojavljuju udžbenici i sistemska dela iz domena finansijskog prava pravih naučnika, a ta se grana prava (relativno) osamostaljuje.

Već naslovi međuratnih knjiga, navedenih u poslednjim fusnotama, pokazuju određenu nedoumicu: u nekim (uglavnom starijim) pojavljuje se termin „finansijsko pravo“ (nem. *Finanzrecht*, it. *diritto finanziario*), a u nekim (uglavnom nešto kasnijim) termin „poresko pravo“ (nem. *Steuerrecht*), odnosno „dažbinsko (fiskalno) pravo“ (it. *diritto tributario*). Kako se disciplina razvijala, tako je, od polovine dvadesetih godina

⁴⁵ Johannes Popitz, *Finanzrecht und Finanzwissenschaft* (u: *Festgabe für Georg von Schanz*, Band I, J. C. B. Mohr /Paul Siebeck/, Tübingen 1928, str. 39).

⁴⁶ Upored. npr.: Otto Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht* (1895); Fuisting, *Grundzüge der Steuerlehre* (1902) i dr. Austrija je još pre Prvog svetskog rata posedovala udžbenik Finansijskog prava. Upored.: Frhr. von Myrbach-Rheinfelds, *Grundriss des Finanzrechts* (1906), ali je on samo mestimično izlazio van okvira veoma pažljive deskripcije.

⁴⁷ Johannes Popitz, *op. cit.*, str. 40.

⁴⁸ Upored. npr.: Albert Hensel, *Steuerrecht*, Springer Verlag, Berlin 1924; Ottmar Bühler, *Lehrbuch des Steuerrechts* (1927) i dr.

⁴⁹ Upored. npr.: Mario Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario*, CEDAM, Padova 1937; Ezio Vanoni, *Lezioni di scienza delle finanze e diritto finanziario*. Vol. II: *Elementi di diritto tributario*, CEDAM, Padova 1940; A. D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Mvlta Pvcis AG, Milano 1938 (kasnije izdanje iz 1974. godine navedeno je u fusnoti 44) i dr.

prošloga veka, u doktrini počeo da preovlađuje stav da je finansijsko pravo „obeleženo jedino jedinstvom materije koju njegove norme regulišu; ono ne predstavlja organski sistem homogenih pravnih odnosa, već skup odnosa različite prirode, kojima je zajedničko samo njihovo materijalno ukazivanje na mnogostruke aktivnosti koje država preduzima u finansijskoj privredi i koje, iako su u načelu uređene normama javnog prava, takođe udahnuju život, u nekim svojim manifestacijama, npr. u vezi s upravljanjem imovinom ili poslovanjem tzv. javnih preduzeća, odnosima privatnog prava.“⁵⁰ Otuda se finansijsko pravo sastoji iz različitih delova, od kojih svaki ima svoju posebnu pravnu prirodu:

- odnosi koji se tiču utvrđivanja i naplate javnih dažbina sadrže obeležja pravnog odnosa između poreskog (ili taksenog) poverioca (države, odnosno drugog javnopravnog tela) i poreskog (ili taksenog) dužnika (lica koje je dužno da plati neku javnu dažbinu, ali i da se potčini različitim zakonom nametnutim obavezama /npr. da podnese poresku prijavu, da ne obavlja određenu delatnost, da dopusti pregled poslovnih knjiga/);
- institucija budžeta, posredstvom koje se određuje koliko se finansijskih sredstava dodeljuje pojedinim državnim organima da bi mogli da ostvaruju svoje funkcije, izvodi se iz ustavnog prava;
- upravljanje državnom imovinom, javni dug i garancije, kao i poslovanje javnih preduzeća u državnoj svojini, pre spadaju u onu oblast upravnog prava koja uređuje tzv. privatnopravnu delatnost javnopravnih tela, mada se u velikoj meri oslanjaju i na pravila stvarnog, obligacionog i trgovačkog (kompanijskog i bankarskog) prava.

U savremenoj literaturi relativno su retki autori koji se bave celinom finansijskog prava.⁵¹ Baš zbog heterogenosti prirode sadržaja finansijskog prava, došlo je do njegovog definitivnog razdvajanja – prvo na dve različite discipline: na dažbinsko (fiskalno) pravo i na budžetsko pravo, odnosno državno računovodstvo. Cepanje finansijskog prava može se opravdati okolnošću da je jednom preciznom naučnom kriterijumu primenije da se za predmet posebne pravne discipline uzme samo onaj deo finansijskog prava koji se tiče uvođenja, utvrđivanja i naplate javnih dažbina – norme koje se zaista mogu uskladiti tako da čine jedan naučni sistem, jer na jedinstven način uređuju materiju koja je sasvim definisana (a to je dažbinskopravni odnos,⁵² od momenta njegovog nastanka do momenta njegovog prestanka): to bi bilo dažbinsko (fiskalno) pravo. Preostali delovi finansijskog prava mogu se grupisati u zasebnu disciplinu, koja se u italijanskoj literaturi naziva „državno računovodstvo“ (*contabilità dello stato*). U pitanju je sistem pravnih normi koje uređuju upravljanje državnom imovinom, zaključivanje administrativnih ugovora, odobravanje i izvršenje budžeta, poslovanje državnog trezora, izvršenje računa i odgovornost javnih službenika za štetu nanetu fiskusu.⁵³ Iako sadrži i izvesne norme tehničke prirode (koje regulišu računovodstveno-tehnička pitanja), ovoj se disciplini ne može osporiti prvenstveni pravni karakter.⁵⁴ U francuskoj literaturi

⁵⁰ Achille Donato Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Unione tipografico, Torino 1956, str. 4.

⁵¹ Upared. npr.: Luis Sánchez Serrano, *Tratado de derecho financiero y tributario constitucional*, Marcial Pons, Madrid 1997, str. 91. *et seq.*

⁵² U daljem tekstu zvaćemo ga „poreskopravni odnos“. Vid.: dole, str. 102. *et seq.*

⁵³ Vid.: A. D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, str. 7.

⁵⁴ Vid.: *ibid.*, str. 6.

dezintegracija finansijskog prava išla je sličnim, mada ne istovetnim putem. Uz fiskalno pravo prvo se izdvojilo budžetsko pravo (fr. *droit budgétaire*), koje predstavlja deo objektivnog prava koji uređuje izradu, izglasavanje, izvršenje i kontrolu budžeta: izrada i izvršenje su u nadležnosti upravne, a izglasavanje i kontrola zakonodavne vlasti,⁵⁵ s tim što kontrola može biti i upravna i sudska. Kasnije se pojavilo shvatanje po kojem se iz budžetskog prava može izdvojiti posebna grana prava – pravo javnog računovodstva (fr. *droit de la comptabilité publique*), koje za svoj predmet ima uređivanje prava i obaveza izvršilaca budžeta (naredbodavaca i računopolagača).⁵⁶

Iz finansijskog prava, dakle, izdvojili su se dažbinsko (fiskalno) pravo, budžetsko pravo i državno računovodstvo; pitanja upravljanja državnom imovinom (uključujući upravljanje javnim preduzećima u državnoj svojini), javnog duga i garancija mogu biti predmet izučavanja i disciplina koje se u nemačkoj literaturi nazivaju javno imovinsko pravo (nem. *öffentliche Vermögensrecht*), odnosno javno obligaciono pravo (*öffentliche Schuldenrecht*).⁵⁷ Među malobrojnim savremenim autorima koji ukazuju da ipak postoje nešto čvršće veze između ovih grana prava je D'Amati, koji vidi određeni stepen homogenosti među institucijama finansijskog prava, jer se poreski prihodi ne mogu „razvesti“ – u okviru jedinstva i složenosti državnog budžeta – od javne svojine, a još manje od javnih rashoda koje finansiraju. No, ni on ne negira da dažbinsko (fiskalno) pravo, zahvaljujući svojoj koherentnoj i organskoj prirodi, dobija vlastiti autonomni status.⁵⁸

Danas se, ponovimo, više gotovo ne pojavljuju dela posvećena celini finansijskog prava, a na univerzitetima u svetu se, kao posebni predmeti, već nekoliko decenija izučavaju: (1) Fiskalno (Dažbinsko),⁵⁹ odnosno Poresko⁶⁰ pravo i (2) Budžetsko pravo, odnosno Državno računovodstvo. Od ovakvog opšteg trenda odudarala je jedino praksa u bivšim socijalističkim zemljama (uključujući i SFR Jugoslaviju), u kojima se insistiralo na celovitosti finansijskog prava, s obzirom na posebnost njegovog predmeta – finansijskopravne odnose.⁶¹ Argumentacija koja je pri tom iznošena nije bila suviše ubedljiva, jer je zaobilazila ključno mesto u tezi onih koji se zalažu za emancipaciju fiskalnog (poreskog) prava, na jednom, i budžetskog prava, na drugom polu, iz okvira finansijskog prava – a to je upravo heterogenost sadržaja obuhvaćenih širokim pojmom „finansijskopравни odnos“. Zato se ovom knjigom, zaokružujući započeto **Naukom o porezima i poreskim pravom**⁶² iz 1997. godine, konstituiše Poresko pravo kao naučna i studentska disciplina u Srbiji; ono je kao grana prava već uveliko emancipovano. Njome se

⁵⁵ Vid.: Louis Trotabas – Jean-Marie Cotteret, **Finances publiques**, Dalloz, Paris 1970, str. 81.

⁵⁶ Vid.: Maurice-Christian Bergeres – Jean-Pierre Maublanc, **Finances publiques**, Librairie Montaigne, Bordeaux 1995, str. 145.

⁵⁷ Vid.: Georg Strickrodt, **Finanzrecht**, 1975. Citirano prema: Klaus Tipke, **Die Steuerrechtsordnung**, Band I, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1993, str. 80.

⁵⁸ Vid.: Nicola D'Amati, **Tax Law** (u: *International Tax Law*, ed. by Andrea Amattucci, Kluwer, Alphen aan den Rijn 2006, str. 62).

⁵⁹ U Francuskoj – *droit fiscal*; u Italiji – *diritto tributario*.

⁶⁰ U Nemačkoj – *Steuerrecht*; u Velikoj Britaniji i SAD – *tax law*.

⁶¹ Vid.: Božidar Jelčić, *op. cit.*, str. 27–28; Vasil Grivčev, **Finansii i finansisko pravo na SFRJ. Opšt del**, Samoupravna prakтика, Skopje 1984, str. 110; **Finansovoe pravo**, ur. A. E. Rovinski, Juridičeskaja literatura, Moskva 1971; Marian Weralski, **Polske prawo finansowe**, Panstwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1978. i dr.

⁶² Vid.: Dejan Popović, **Nauka o porezima i poresko pravo**.

uređuju svi fiskalni (dažbinski) javni prihodi – dakle, ne samo porezi, nego i doprinosi, takse i naknade.

Opređeljujemo se za naziv „Poresko pravo“ iz sledećih razloga. Termin „dažbinski“ pomalo je arhaičan, iako se, ponekad, može naći i u pozitivnom pravu.⁶³ U svakom slučaju, precizniji je od termina „fiskalni“, koji u anglosaksonskoj literaturi (a pod njenim uticajem i u literaturi na srpskom, hrvatskom, pa i na drugim jezicima) ima dva značenja. Prvo, uže, odnosi se samo na dažbinske javne prihode (eng. *fiscal receipts*) i u tom smislu bio bi sasvim odgovarajući za našu upotrebu u ovoj knjizi. Međutim, postoji i drugo, šire značenje, koje se tiče kako javnih prihoda, tako i javnih rashoda – dakle, celine javnih finansija.⁶⁴ U tom drugom kontekstu posebno se često upotrebljava termin „fiskalna politika“, nastao prevodom engleske sintagme *fiscal policy*, da bi označio korišćenje budžetskih instrumenata (javnih prihoda, javnih rashoda i njihovog salda) za ostvarivanje određenih, od strane države formulisanih, ciljeva. Zato bismo nastojali da izbegnemo i izraz „fiskalni javni prihodi“, mada – u ovakvom kontekstu – on ne bi trebalo da je dvosmislen.

Ne osporavajući ni termin „dažbinski prihodi“, ni termin „fiskalni prihodi“, opredelili smo se za upotrebu jednostavnog izraza „porez“ (i odgovarajućeg prideva). Ako su sličnosti između poreza i taksa tolike da opravdavaju njihovo svrstavanje u jedinstvenu pravnu disciplinu, onda bi daleko najpretežniji elemenat pomenutog dvojstva – porez – mogao biti upotrebljen i u najširem smislu, kao genusni pojam za sve dažbinske (fiskalne) javne prihode. Tako bismo dobili sintagmu „poresko pravo“ u značenju u kojem se sreće i u nemačkoj literaturi (*Steuerrecht*) i u literaturi na engleskom jeziku (*tax law*), sasvim razumljivu našem običnom čitaocu, kojem bi, možda, izrazi „dažbinsko pravo“ ili „fiskalno pravo“ stvarali različite nedoumice. U prilog ovakvom opredeljenju stajali bi i ekonomski argumenti, budući da su ekonomska dejstva svih vrsta dažbinskih (fiskalnih) prihoda veoma slična.

3. Pojam poreskog prava

Poresko pravo je, dakle, onaj deo objektivnog prava koji uređuje fiskalne (dažbinske) javne prihode (tj. poreze u najširem značenju reči). Nastalo putem dezintegracije finansijskog prava, i ono je grana prava koja spada u *javno pravo*, jer zakonom uređuje pravne odnose između države i drugih javnopravnih tela, s jedne, i fizičkih i pravnih lica, s druge strane, odnose u kojima su prava i obaveze ovih drugih utvrđeni kogentnim normama. Poreskopравни odnos se uspostavlja da bi se obezbedilo da fizička i pravna lica plate porez, pa u tom kontekstu posmatrano poresko pravo obuhvata opšte i posebno pravo poreske obaveze („poresko obligaciono pravo“): opšte – kada je reč o normama koje uređuju zakonski opis poreskog činjeničnog stanja na način koji se odnosi na sve poreze (npr. opšta definicija poreskog obveznika, poreske osnovice, poreske stope, poreskog kredita i dr.); posebno – kada su u pitanju norme koje se specifično odnose na pojedinu vrstu poreza (npr. obveznik poreza na dodatu vrednost /u daljem

⁶³ Vid. npr.: član 91. stav 2. Ustava Republike Srbije.

⁶⁴ Tako, npr.: Richard A. Musgrave – Peggy B. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**, McGraw-Hill, New York 1989, str. 21. *et seq.*; Alan Peacock – G. K. Shaw, **The Economic Theory of Fiscal Policy**, George Allen and Unwin, London 1977; Pero Jurković, **Fiskalna politika u ekonomskoj teoriji i praksi**, Informator, Zagreb 1977. i dr.

tekstu: *PDV*), osnovica poreza na dobit pravnih lica, stopa poreza na zarade i dr.). Međutim, poresko pravo sadrži i procesne norme, kojima se uređuje postupak utvrđivanja, naplate i kontrole poreza.⁶⁵ Pošto ovaj postupak predstavlja skup pravno uređenih radnji Poreske uprave pri primenjivanju poreskih propisa na konkretne životne slučajeve, pri čemu su stranke u postupku (fizička i pravna lica) dužne da poštuju brojne obaveze formalne (procesne) prirode, propisane zakonom (npr. da podnose poreske prijave, da vode poslovne knjige, da dopuste poresku kontrolu i dr.), u postupku utvrđivanja, naplate i kontrole poreza se, u stvari, manifestuje jedna dimenzija poreskopravnog odnosa – ona formalna (upravna). Druga dimenzija – materijalnopravna (imovinska) – manifestuje se u obavezi plaćanja poreza (tj. u obavezi davanja).

U poreskopravnoj literaturi sreće se autoritetno mišljenje da poresko kazneno pravo ne predstavlja deo poreskog prava, iako je poreskim prekršajima i poreskim krivičnim delima najčešće posvećen poseban deo u opštim poreskim zakonima (zakonicima):⁶⁶ ovi delikti su predmet izučavanja prekršajnog, odnosno krivičnog prava.⁶⁷ Sa stanovišta sistematike poreskog prava ovakvo gledište je opravdano. Međutim, već *prima facie* uočljiv je značaj poreskih prekršaja i poreskih krivičnih dela za one koji se bave poreskim pravom (da bi, recimo, mogli da ocene razmere rizika nepoštovanja kakve poreske norme), kao i značaj poznavanja poreskog prava za one koji se bave krivičnim pravom (zbog blanketnog karaktera poreskih krivičnih dela).⁶⁸ Štaviše, budući da ZPPPA predviđa da Poreska uprava podnosi zahtev nadležnom prekršajnom sudu za pokretanje prekršajnog postupka za poreske prekršaje, a ako je za poreski prekršaj predviđena samo novčana kazna u fiksnom iznosu, izdaje prekršajni nalog,⁶⁹ materija poreskih prekršaja se mora, makar u osnovama, iz didaktičkih razloga naći u kursu Poreskog prava.

Ako se poreski propisi tiču jedne određene države, u pitanju je njeno nacionalno poresko pravo, koje je deo njenog pravnog sistema. Ako se, međutim, radi o normama kojima se uređuju poreskopravni odnosi između država (npr. ugovori o izbegavanju dvostrukog oporezivanja), u pitanju je međunarodno poresko pravo.⁷⁰

I u slučaju poreskog prava moguće je razlikovati poresko pravo kao granu prava od nauke poreskog prava.

4. Odnos poreskog prava prema drugim disciplinama nauke o porezima

Fenomenom poreza ne bavi se samo nauka poreskog prava; oni su predmet izučavanja i ekonomskih disciplina – javnih finansija (nauke o finansijama) i poreskog menadžmenta.

(1) Odnos poreskog prava i javnih finansija (nauke o finansijama). *Javne finansije*, ponovimo, predstavljaju ekonomsku disciplinu koja izučava finansijsku delat-

⁶⁵ Vid.: Klaus Tipke, *op. cit.*, str. 77–78.

⁶⁶ Vid.: Deo osmi nemačkog *Abgabenordnung*-a, Deo sedmi ZPPPA i dr.

⁶⁷ Vid.: Klaus Tipke, *op. cit.*, str. 78.

⁶⁸ Vid.: dole, str. 30–31.

⁶⁹ Vid.: član 160. tačka 6. ZPPPA, u vezi sa čl. 168. i 179. Zakona o prekršajima, „Službeni glasnik RS“, br. 65/13, 13/16, 98/16.

⁷⁰ Počev od školske 2014/2015. godine, u nastavnom planu Pravnog fakulteta Univerziteta u Beogradu nalazi se, u VIII semestru, izborni predmet Pravo međunarodnih poreskih ugovora.