

**Др Бојана Васиљевић Пољашевић,\***  
Доцент Правног факултета,  
Универзитет у Бањој Луци

ПРЕГЛЕДНИ НАУЧНИ РАД  
doi:10.5937/zrpfni1880481V

UDK: 336.22(497.6)  
Раd примљен: 30.09.2018.  
Раd прихваћен: 23.11.2018.

## **ЗАШТИТА ПРАВА ПОРЕСКИХ ДУЖНИКА ПРЕД УПРАВНИМ ОРГАНИМА У РЕПУБЛИЦИ СРПСКОЈ И У БОСНИ И ХЕРЦЕГОВИНИ\*\***

***Апстракт:** Порески поступак је посебан управни поступак у коме ради рјешавања пореских ствари у интеракцију ступају управни органи – активни порески субјекти, и порески дужници – пасивни порески субјекти.*

*Првостепени порески (управни) поступак се окончава одлучивањем о пореској управној ствари, односно доношењем управног акта пореског органа којим исти на конкретан случај примјењује пореске и друге прописе како би утврдио права и обавезе пореског дужника. С обзиром на то да је порески управни акт једнострани израз воље активног пореског субјекта у пореском поступку, донесено рјешење не мора нужно бити повољно за странку, због чега се странка – пасиван порески субјекат, може послужити дозвољеним правним лијековима у сврху заштите својих права и правних интереса.*

*Иако је заштита људских права у Уставу Босне и Херцеговине, али и Уставу Републике Српске једна од основних уставних одредби, законодавци унутар БиХ су права пореских обвезника додатно уредили, али и гарантовали и Законом о управном поступку Босне и Херцеговине, односно Законом о управном поступку Републике Српске, као и Законом о поступку индиректног опорезивања, те Законом о пореском поступку Републике Српске.*

*У овом раду ће се, сходно различитим пореским јурисдикцијама унутар Босне и Херцеговине, указати на гарантована права пореских дужника,*

\* bojana.vasiljevic@pf.unibl.org

\*\* Раd је саопштен на међународној научној конференцији „Право пред изазовима савременог доба“, која је одржана 13. и 14. априла 2018. године на Правном факултету Универзитета у Нишу.

*те анализирати правни лијекови који пореском дужнику стоје на располагању као институт заштите гарантованих права унутар подручја јурисдикције Пореске управе Републике Српске, односно унутар подручја јурисдикције Управе за индиректно опорезивање Босне и Херцеговине.*

**Кључне ријечи:** порески поступак, странке пореског поступка, права пореских дужника, правни лијек.

## **1. Порески поступак у Републици Српској и Босни и Херцеговини**

Порески поступак је посебан управни поступак у коме се, ради рјешавања у пореским стварима, у интеракцији налазе органи (пореске) управе, као активна странка с једне стране и порески дужници, као пасивна странка с друге стране. Другим ријечима, „права и обавезе физичких и правних лица у вези са појединим порескоправним односима и порескоправним ситуацијама регулишу се пореским материјално-правним нормама, односно пореским материјалним прописима. .... Ради правилне примјене пореских материјално-правних прописа на конкретне случајеве, доносе се правна правила којих морају да се придржавају порески органи и правна и физичка лица приликом примјене пореских закона и других пореско-материјалних прописа на конкретне случајеве. Та правила називају се пореским поступком или пореским процесним правилима“. (Милошевић, Кулић, 2015:143)

У Републици Српској, односно Босни и Херцеговини порески поступак је уређен Законом о пореском поступку Републике Српске,<sup>1</sup> односно Законом о поступку индиректног опорезивања<sup>2</sup> респективно. Но, с обзиром на то да су поменути Законима уређени „само посебни“ дијелови управног поступка, односно дијелови управног поступка који се односе на опорезивање, оба Закона се односе као *lex specialis* у односу на Закон о општем управном поступку,<sup>3</sup> односно Закона о управном поступку<sup>4</sup>. Другим ријечима, Закон о општем управном поступку и Закон о управном

1 Закон о пореском поступку Републике Српске, Службени гласник Републике Српске, бр. 102/11, 108/11, 67/13, 31/14, 44/16.

2 Закон о поступку индиректног опорезивања, Службени гласник Босне и Херцеговине, бр. 89/05. и 100/13.

3 Закон о општем управном поступку, Службени гласник Републике Српске, бр. 13/02, 87/07, и 50/10.

4 Закон о управном поступку, Службени гласник Босне и Херцеговине, бр. 29/02, 12/04, 88/07, 93/09, 41/13. и 53/16.

поступку служе као супсидијарни закони при примјени Закона о пореском поступку Републике Српске, односно Закона о поступку индиректног опорезивања, и то само онда и уколико одређене норме нису уређене посљедње поменутих пореским законима.

## **2. Порески акти којима се одлучује о правима пореских обвезника**

Сходно одредбама претходно поменутих пореских закона порески поступак се унутар Босне и Херцеговине покреће по службеној дужности или, рјеђе, по захтјеву странке. Порески поступак се по службеној дужности покреће када је то предвиђено законским актима, односно другим правним актима који свој извор имају у пореским законима. С друге стране, порески поступак се покреће на захтјев странке, најчешће, када се ради о признавању одређених права пасивној странци у пореском поступку, као што је нпр. признавање права на умањење пореске основице.

Током трајања пореског поступка порески органи су дужни да утврде све одлучујуће чињенице и околности како би се (опште) законске одредбе могле примијенити на конкретну пореску ствар, односно како би порески орган могао издати одговарајући порески акт, и то: рјешење, закључак, налог за пореску контролу, записник о пореској контроли и/или неки други акт којим се покреће, допуњава, мијења или довршава радња у пореском поступку.

Коначно, сваки првостепени порески управни поступак се окончава одлучивањем о пореској управној ствари, односно доношењем управног акта пореског органа (најчешће рјешења), којим се на конкретном случају примјењују пореске и други прописи како би се утврдила права и обавезе пореског дужника. С обзиром на то да је порески управни акт једностранни израз воље активне странке – пореског органа у пореском поступку, донесено рјешење не мора нужно бити и повољно за странку, због чега се странка – пасиван порески субјекат, у сврху заштите својих права и правних интереса, може послужити дозвољеним правним лијековима.

## **3. Права пореских обвезника у Босни и Херцеговини и њихова заштита**

Заштита права пореских обвезника у савременим државама и друштвима, па тако и у Босни и Херцеговини има високо мјесто у хијерехији права грађана. И док су (раније) законодавац и пореска управа понајприје били усредоточени на утврђивање и реализацију обавеза пореских обвезника да у цјелости и на вријеме подмире своју законску обавезу плаћања

пореза, недовољна је пажња (била) посвећена утврђивању њихових права и заштити тих права. (Јелчић, Бо., Лончарић-Хорват, Шимовић, Арбутина, Мијатовић, 2008: 244–245)

*Која и каква права имају порески обвезници у Републици Српској и Босни и Херцеговини? Односно, која права пореских обвезника могу бити повријеђена у поступку увођења, утврђивања, наплате и контроле плаћања пореза и осталих јавних дажбина?*

Као основна права пореских обвезника у Републици Српској и Босни и Херцеговини истичу се права обвезника да буде информисан, саслушан, право на јасну, недвосмислену и унапријед одређену пореску обавезу, затим његово право на повраћај више или погрешно плаћеног пореза, право на продужење рока за подношење пореске пријаве, право на исправак пореске пријаве, право на помагање и заступање у пореском поступку, право на приговор на утврђени износ пореске обавезе, право на приговор застаре пореских обавеза, право на жалбу, право на обнову пореског поступка, право на одгону наплате пореског дуга, право на ускраћивање давања информација, право на покретање управног спора, право на заштиту личности, право на заштиту људског достојанства и заштиту приватне сфере итд.<sup>5</sup>

*Право да буде информисан* се огледа у праву пореског обвезника да на вријеме и бесплатно од надлежног пореског органа добије све примјерке пореских образаца, али и да му се бесплатно пруже информације у вези са порезима и пореским прописима којима се регулишу поступци за плаћање и услови плаћања пореских обавеза. Такође, ово право подразумијева и да порески обвезник у сваком тренутку буде упознат са ситуацијом поступка опорезивања (у коме је обвезник странка), да буде информисан о процјени вриједности некретнине која ће бити предмет стицања или преноса, односно информисан о покретању инспекцијских радњи и о њиховом карактеру и обиму, као и о правима и дужностима за вријеме тих радњи и роковима утврђеним законом у оквиру којих ће се те радње вршити итд.

Порески обвезник има право *да буде саслушан* што подразумијева његово право да, прије него што порески орган донесе порески акт, поднесе захтјеве и документе и друге релевантне доказе које је надлежни орган дужан размотрити приликом доношења рјешења. Такође, прије доношења рјешења, порески обвезник има право и да се изјасни на саслушању, да

---

<sup>5</sup> Више о овоме вид. чл. 4, 5 и 14 Закона о пореском поступку Републике Српске, Службени гласник Републике Српске, ор. cit. и чл. 17 Закона о поступку индиректног опорезивања, ор. cit.

поставља питања свједоцима и вјештацима, као и да поднесе приједлоге и приговоре у погледу обављања послова пореског органа.

О значају *права обвезника да пореска обавеза буде унапријед, недвосмислено и јасно утврђена* најексплицитније говори чињеница да је ово право инкорпорирано у основна начела опорезивања свих савремених држава. Наиме, само онај порески систем у коме су пореске обавезе равномерно (праведно) распоређене и у коме су порески обвезници унапријед и недвосмислено упознати са својим пореским обавезама, у коме нису присутне честе измјене прописа којима се мијења пореско оптерећење обвезника се може оцијенити позитивно.

*Продужење рока за подношење пореске пријаве из оправданих разлога* (болест, одсуство из земље, несрећни случај, елементарна непогода већих размјера и слично) има обвезник у Републици Српској који, прије истека рока за подношење пореске пријаве, поднесе захтјев Пореској управи. Поменуто право „траје“ до момента престанка разлога наведених у захтјеву, а најдуже до три мјесеца од дана истека законског рока за подношење пореске пријаве.<sup>6</sup>

*Право на приговор на утврђени износ пореске обавезе.* С обзиром на то да се право на умањење пореске основице остварује подношењем захтјева за умањење исте, промјена података наведених у захтјеву се врши подношењем измијењеног захтјева Пореској управи. Измијењени захтјев се може поднијети и у прилогу приговора којим се побија порески рачун за текућу пореску годину, и то у року од 15 дана од дана достављања пореског рачуна пореском обвезнику.<sup>7</sup>

*Право на жалбу* против неправоснажног рјешења пореског органа, односно жалбу када рјешење није донесено у за то законом предвиђеном року, једно је од основних права пореских обвезника. Законом о пореском поступку Републике Српске је предвиђено да се жалба може изјавити у року од 15 дана од дана достављања рјешења.

Порески обвезник, као и његови законски заступници, имају у пореском поступку и *право на ускраћивање давања информација* у случају да дате информације могу изложити казненом гоњењу њега самог или његове најближе сроднике.

Обвезник може покренути и *управни спор* пред надлежним судом када му је пореским актом, против кога није допуштено изјавити редован правни

---

6 Чл. 31 Закона о пореском поступку Републике Српске, оп.сit

7 Чл.16, ст.1 Закона о порезу на непокретности, Службени гласник Републике Српске, бр. 91/15.

лијек, и којим му је директно повријеђено право или интерес, односно наметнута обавеза за коју обвезник сматра да му не припада или није истом задовољан. Такође, за овим својим правом ће порески обвезник посегнути и када је порески орган пропустио да у прописаном року одлучи о праву и/или обавезама, тј. правном интересу, односно када орган управе није поступио по релевантном пропису.

*Право на заштиту личности* (право на људско достојанство, тајност података о личности, неповредивост личности, угледа и части) у Републици Српској и Босни и Херцеговини јесте право гарантовано релевантним уставима. Поменуто право је додатно потврђено и релевантним пореским законима на начин да су порески органи дужни да обезбиједе сигурност и повјерљивост пореских информација, извјештаја, записа и података прикупљених од обвезника који би у случају откривања могли да причине штету пореском обвезнику.

*Право пореског обвезика на заштиту људског достојанства и заштиту приватне сфере.* Ма која савремена држава на основу свог фискалног суверенитета има право да уводи, разрезује, убире и контролише убирање пореза и осталих јавних дажбина. Но, веома је важно ограничити било коју власт у опсегу њених надлежности. У Републици Српској и Босни и Херцеговини, као демократским друштвима, права пореских власти су у извјесној мјери ограничена уставима. Тако су, примјера ради, заштита људског достојанства и заштита приватне сфере (неповредивост стана) грађана уставима гарантована права.<sup>8</sup> Примјенењено на порески поступак, ова права подразумевају да се порески орган према пореском обвезнику (у току пореског постука) мора опходити на начин да његово понашање и дјеловање не вријеђа обвезников дигнитет, личност, част, стан.... С тим у вези, одредбама пореских закона унутар БиХ је дефинисано да порески обвезник има право да: а) буде присутан током свих контрола у складу са законом, б) да се порески службеници према њему опходе с дужним поштовањем и уважавањем; в) да се сваки порески поступак (који укључује присуство пореског обвезника) врши на начин да се избјегне било какво задирање у лично достојанство обвезника, односно избјегне било каква непотребна неугодност.<sup>9</sup>

Осим тога, тј. изнад тога је Европска конвенција о заштити људских права и основних слобода која представља извор права кога су се, као дијела уставних норми, сви органи власти унутар БиХ дужни придржавати у свим поступцима.<sup>10</sup> Ваља напоменути да је правна заштита права и

8 Чл.13 и чл. 24 Устава Републике Српске, *op.cit.*

9 Чл.17 Закона о поступку индиректног опорезивања, *op. cit.*

10 Чл. 49 Устава Републике Српске и чл. 2.ст.2. Устава БиХ

слобода датих поменутом конвенцијом и која су повријеђена одређеним појединачним правним актом обезбијеђена, како у редовном управном и судском поступку тако и правом субјеката (чија су права повријеђена) на покретање поступка апелационе заштите пред Судом БиХ.<sup>11</sup>

Коначно, заштита приватне сфере је регулисана одредбама пореских и релевантних босанскохерцеговачких закона о извршним поступцима којима су дефинисани предмети који морају, ради заштите егзистенцијалног минимума физичког лица или заштите дјелатности правних лица – пореских обвезника, бити изузети из извршења.<sup>12</sup>

#### **4. Разлози оспоравања пореског управног акта**

Пореској теорији и пракси су познати бројни разлози због којих се, ма који порески акт, може оспоравати. Уколико би се поменути разлози на извјестан начин покушали класификовати, могло би се издвојити неколико група разлога, и то: а) погрешна (неправилна) примјена правила управног (пореског) поступка; б) погрешан или непотпуно утврђен законски опис чињеничног стања; и в) погрешна (неравилна) примјена материјалног права.

У Босни и Херцеговини је порески поступак двоструко уређен, и то у зависности од тога да ли се тиче сфере директног или индиректног опорезивања. Управа за индиректно опорезивање Босне и Херцеговине и Пореска управа Републике Српске, односно њихови запослени, требало би да пореске акте доносе на основу својих слободних процјена у складу са законима и унутар оквира својих овлашћења. Међутим, може се десити, и у пракси се дешава, да намјерно или ненамјерно, свјесно или несвјесно, одређено лице прекорачи дозвољене границе или неправилно примјени одређени пропис, односно одлучи супротно законским актима или не поштује прописане процедуре пореског поступка. Сваки од поменутих случаја за резултат има погрешно или непотпуно утврђен законски опис чињеничног стања. Такође, до погрешно утврђеног стања може доћи и грешком пореског обвезника, односно његовог заступника, у зависности

---

11 Чл.18 Правила Уставног суда БиХ предвиђа могућност побијања појединачног правног акта само када су против истог исцрпљена сва ефективна правна средства заштите. Више: вид. чл. 18 *Правила Уставног суда БиХ*, Службени гласник БиХ, бр. 94 /14, пречишћени текст

12 Више о овоме: вид. чл. 58, чл. 79 и чл. 117. *Закона о извршном поступку*, Службени гласник Републике Српске бр. 59/03, 85/03, 64/05, 118/07, 29/10, 57/2012, 67/13, 98/14. и 5/17. – Одлука УС РС и чл.63–64. *Закона о извршном поступку пред Судом БиХ*, Службени гласник БиХ, бр. 18/03.

од тога о ком пореском облику, односно пореској врсти је ријеч. Примјера ради, уколико се пореска обавеза утврђује самопријављивањем, тада ће до грешке, вјероватно доћи због радњи пореског обвезника који није добро обрачунао основицу, узео у обзир олакшице и/или ослобађања од плаћања пореза, није правилно пријавио порез и сл. Но, у сваком случају и погрешно или непотпуно утврђен законски опис чињеничног стања, као и погрешна примјена правила пореског поступка ће посредно довести и до неправилне примјене материјалног права. До повреде материјалног пореског права, најчешће, долази због тога што: а) примјена материјалне пореске нормe потпуно изостане; б) на конкретан порески догађај се примијени погрешна материјална норма или се поменута норма погрешно тумачи, и у складу са тим, погрешно примијени; или коначно зато што в) материјално-правна пореска норма није у сагласности са нормама неког вишег правног акта.

## **5. Систем правних лијекова у Републици Српској и Босни и Херцеговини**

Правни лијекови представљају правна средства која странке или овлашћени државни органи користе против аката јавноправних тијела.

Правилност примјене материјалног пореског права се у Босни и Херцеговини обезбјеђује у неколико фаза пореског поступка и пред различитим органима, и то: а) у жалбеном поступку против акта првостепеног органа; б) у поступку по ванредним правним лијековима; в) у управном спору пред надлежним судом против акта другостепеног органа; г) у поступку по ванредним правним лијековима против пресуде суда у управном спору; и д) у апелационом поступку пред Уставним судом БиХ.

Правне лијекове у пореском(им) поступку(цима) Босне и Херцеговине, као и саме пореске поступке, како је то већ раније наведено, уређују Закон о пореском поступку, Закон о поступку индиректног опорезивања Босне и Херцеговине и релевантни закони којима је уређен (општи) управни поступак. С тим у вези, органи који одлучују по претходно наведеним правним лијековима су: Пореска управа Републике Српске и Управа за индиректно опорезивање БиХ (за директне, односно индиректне порезе) у првостепеном поступку; Министарство финансија и директор УИО БиХ као другостепени орган по жалби на акт првостепеног органа; Пореска управа Републике Српске и Министарство финансија, односно директор УИО БиХ и првостепени орган УИО у управним поступцима по ванредним правним лијековима; окружни судови Републике Српске у управносудском спору и по ванредном правном лијеку – приједлогу за понављање поступка окончаног пресудом или рјешењем ток окружног суда у управном спору



и аналогно овоме, у случају индиректних пореза, Управно одјељење Суд БиХ у управносудском спору по ванредном правном лијеку – приједлогу за понављање поступка окончаног пресудом или рјешењем тог Одјељења; у поступку по ванредном правном лијеку – захтјевом за ванредно преиспитивање пресуде окружног суда / првостепеног, као и захтјевом за заштиту законитости против првостепене пресуде окружног суда / Одјељења Управног одјељења Суда БиХ Врховни суд Републике Српске, односно Суд БиХ – апелационо одјељење; и коначно Уставни Суд Босне и Херцеговине у поступку по апелацији за заштиту људских права у основних слобода гарантованих уставима одлучују било да је ријеч о директним, било индиректним порезима.

Сви порески, као и закони којима је уређен управни поступак у Босни и Херцеговини, као редован правни лијек наводе жалбу,<sup>13</sup> док с друге стране као ванредне лијекове наводе обнову пореског поступка, мијењање или поништавање рјешења у вези са управним спором, захтјев за заштиту законитости, оглашавање рјешења ништавим, поништавање и укидање рјешења по праву надзора, поништавање и укидање рјешења уз пристанак или по захтјеву странке и ванредно укидање.

### ***5.1. Жалба као редован правни лијек у пореском поступку***

Жалба је у пореском поступку у Босни и Херцеговини једини редован правни лијек против пореског рјешења донесеног у првом степену. Незадовољна странка може само једном уложити жалбу на првостепено рјешење које није по њу повољно. Против рјешења донесеног у другом степену, тј. против коначног рјешења није дозвољена жалба. Из наведеног се може закључити да се рјешењем другостепеног органа завршава поступање у пореском поступку. Но, странка која није задовољна ни рјешењем другостепеног органа има могућност покретања управног спора пред управним судом.

У пореском поступку у БиХ жалба нема суспензивно дејство. Такође, она је деволутивни правни лијек, јер се изјављивањем жалбе на рјешење првостепеног органа, исто рјешење подвргава надзору другостепеног органа. Од другостепеног органа се захтијева да преиспита правилност примјене материјалног права у оспораваном акту, односно његову законитост и правилност доношења. Коначни циљ кога незадовољна

---

<sup>13</sup> Као једини редован правни лијек у пореским законима наведена је жалба. Међутим, иоле детаљнијом анализом поменутих закона, може се закључити и да је и приговор дозвољен као редован правни лијек. Примјера ради, чланом 16, став 1 Закона о порезу на непокретности је одређено да против утврђене пореске обавезе из пореског рачуна порески обвезник има право приговора у року од петнаест дана од дана предаје пореског рачуна пореском обвезнику.

странка жели постићи улагањем жалбе на рјешење јесте или измјена дијела рјешења којим странка није задовољна, или поништење првостепеног рјешења у цјелости и враћање на поновно одлучивање првостепеном органу.

Осим ових случајева, свим пореским законима је странкама у БиХ остављена могућност и да поднесу жалбу у случају када активна странка није донијела никакво рјешење у законом предвиђеним роковима, тј. у случају тзв. ћутања администрације.

На крају, али не и најмање важно, потребно је нагласити и да су првостепени порески органи овлашћени да сами измијене рјешење по жалби када се, рјешавајући по жалби, утврди да је иста основана, а да при томе, по истој није потребно проводити нови испитни поступак. Дакле, првостепени орган унутар БиХ има овлашћења да сам измијени своје раније издато рјешење на основу поступка допуњеног по жалби, те да на тај начин рјешење ријешу другачије, односно побијано рјешење замијени потпуно новим.<sup>14</sup>

## **5.2. Ванредни правни лијекови**

Када странке порескоуправног односа, због истека прекулзивних рокова за употребу редовних правних лијекова, а са циљем преиспитивања формалне и материјалне законитост коначних рјешења, и у случају када су и даље присутни разлози који су довели до незаконитих рјешења, не могу да користе редовна правна средства, истима преостаје да заштиту својих права остваре употребом ванредних правних лијекова. Стога ванредни правни лијекови обезбјеђују уклањање незаконитости у редовном управном поступку и могу се користити само у тачно прописаним околностима (Рихтер, 2015: 42).

Ванредни правни лијекови или посебни поступци оцјењивања су бројни, и као такви су, сходно босанскохерцеговачкој пореској легислативи, наведени:<sup>15</sup> понављање управног поступка; мијењање и поништавање рјешења у вези са управним спором; поништавање и укидање рјешења по праву надзора; захтјев за заштиту законитости; укидање и мијењање рјешења уз пристанак или по захтјеву странке; ванредно укидање; и оглашавање рјешења ништавим.

---

14 Чл. 223–225 Закона о управном поступку, *op.cit.* и чл. 220–222 Закона о општем управном поступку, *op.cit.*

15 Чл. 238–258а Закона о управном поступку, *op.cit.* и чл. 246–254 Закона о општем управном поступку, *op.cit.*

*Понављањем управног поступка* је омогућена обнова поступка који је већ завршен пореским актом – рјешењем или закључком и против кога нема редовног правног лијека у управном поступку. Понављање пореског поступка се може покренути по приједлогу пореског обвезника, јавног тужиоца, односно по службеној дужности органа који је донио коначно рјешење ако:

- 1) се сазна за нове чињенице или се нађе или стекне могућност да се употребе нови докази који би, сами или у вези са већ изведеним и употребљеним доказима, могли довести до другачијег рјешења да су те чињенице, односно докази били изнесени или употребљени у ранијем поступку;
- 2) је рјешење донесено на основу лажне исправе или лажног исказа свједока или вјештака, или ако је дошло као посљедица каквог дјела кажњивог по кривичном закону;
- 3) се рјешење заснива на пресуди донесеној у кривичном поступку или у поступку о привредном преступу, а та пресуда је правоснажно укинута;
- 4) је рјешење повољно за странку донесено на основу неистинитих навода странке којима је орган који је водио поступак био доведен у заблуду;
- 5) се рјешење органа који је водио поступак заснива на неком претходном питању, а надлежни орган је то питање касније ријешио битно другачије;
- 6) је у доношењу рјешења учествовало службено лице које је по закону морало бити изузето;
- 7) је рјешење донијело службено лице надлежног органа које није било овлаштено за његово доношење;
- 8) колегијални орган који је донио рјешење није рјешавао у саставу предвиђеном важећим прописима или ако за рјешење није гласала прописана већина;
- 9) лицу које је требало да учествује у својству странке није била дата могућност да учествује у поступку;
- 10) странку није заступао законски заступник, иако је законом тако предвиђено;
- 11) странци у поступку није била дата могућност служи својим језиком.

Осим тога, када је рјешење, по ком се тражи понављање управног поступка, било предмет пријашњег управног спора, понављање се може допустити

само због чињеница које је орган утврдио у ранијем управном поступку, али не и због оних које је утврдио суд у управном спору.

Приједлог за обнову поступка се, у року од 30 дана од дана кад је странка сазнала за нове околности које јој пружају могућност за обнову поступка (субјективни рок), подноси органу који је о предмету рјешавао у првом степену или органу који је донио рјешење којим је поступак окончан. Такође, понављање поступка је могуће и у року до пет година од дана достављања коначног рјешења (објективни рок). Након наведеног рока понављање поступка се може тражити једино уколико је рјешење донесено на основу лажне исправе или лажне изјаве свједока или вјештака, односно ако је донесено као посљедица дјела кажњивог по кривичном закону.

*Мијењање и поништавање рјешења у вези са управним спором* као ванредни правни лијек стоји на располагању пореском органу против чијег рјешења је благовремено покренут управни спор. Сходно релевантним босанскохерцеговачким законима, порески орган може до момента пресуде надлежног суда да сам измијени или поништи раније издато рјешење, уколико оцијени да ће суд због истих разлога рјешење или измијенити или поништити. На овај начин, порески орган избјегава судско поништење сопственог пореског рјешења. Ваља нагласити да је примјена овог правног лијека могућа само када се уважи тужбени захтјев у цијелости. Наиме, уколико би порески орган прихватио само један дио тужбеног захтјева, тада поменути орган не би могао избјећи судско поништење сопственог рјешења. Када порески орган донесе ново рјешење којим мијења или поништава претходно рјешење прије окончања управног спора, исти је дужан ново рјешење доставити тужиоцу и суду пред којим је покренут спор. Тужилац је, такође у обавези да се изјасни по новом рјешењу у року од 15 дана, односно да о свом ставу у овом року обавијести надлежни суд. Уколико странка која је покренула спор изјави да није задовољна новим рјешењем пореског органа, суд наставља с вођењем управног спора.

*Поништавање и укидање рјешења по праву надзора* као ванредно правно средство за побијање коначног рјешења се користи када је у поступку доношења рјешења дошло до очигледно неправилне примјене, тј. повреде материјалног права. Овим лијеком се на основу права надзора пореском органу омогућава поништавање и укидање коначног рјешења (не тражи се правоснажност), па је рјешење могуће поништити или укинути и када је против таквог рјешења покренут управни спор. (Мијатовић, 2005: 85)

Укидање рјешења по праву надзора оставља могућност надлежном органу или да поништи или да укине рјешење. Као органи овлашћени за покретање иницијативе за поништење рјешења по праву надзора се у БиХ наводе

органи управе (по службеној дужности), односно странка или тужилац, правобранилац БиХ или омбудсман БиХ. Исто тако, сви ови органи, осим странке, су овлашћени да покрену иницијативу и за укидање рјешења, кад год као другостепени органи утврде да је у побијаном рјешењу дошло до очигледно неправилне примјене материјалног права. Коначно, рјешење ће надлежни орган у БиХ поништити или укинути по праву надзора:<sup>16</sup>

- 1) ако је рјешење донио стварно ненадлежан орган;<sup>17</sup>
- 2) ако је у истој ствари раније донесено правоснажно рјешење којим је та управна ствар другачије ријешена;
- 3) ако је рјешење донио један орган без сагласности, потврде, одобрења или мишљења другог органа што је, иначе, предвиђено законом или неким другим на закону заснованом актом;
- 4) ако је рјешење донесено као посљедица присиле, изнуде, уцјене, притиска или друге недопуштене радње; и
- 5) ако је рјешење донио мјесно ненадлежан орган.

Поништавање рјешења по праву надзора дјелује повратно, тј. њиме се поништавају све правне посљедице које је произвело поништено рјешење од момента његовог доношења. С друге стране, укидање рјешења дјелује унапријед, тј. убудуће. Овим се онемогућавају правне посљедице укинутог рјешења, док већ настале правне посљедице укинутог рјешења и даље остају на снази. Рјешење о поништењу рјешења се може донијети у року од пет година од дана кад је рјешење постало коначно, изузев у случају када је рјешење донесено као посљедица присиле, изнуде, уцјене, притиска или друге недопуштене радње, када се ново рјешење може донијети у било ком временском року. Такође, у случају да је рјешење донио мјесно ненадлежан орган, рок за доношење новог рјешења износи једна година од дана кад је рјешење постало коначно у управном поступку.

Рјешење о укидању, када је у истој ствари раније донесено правоснажно рјешење којим је та управна ствар другачије ријешена, може се донијети у року од једне године од дана кад је рјешење постало коначно у управном поступку.

---

<sup>16</sup> Рјешење по праву надзора за директне порезе укида Министарство финансија односно директор УИО БиХ у поступку индиректног опорезивања као другостепени органи.

<sup>17</sup> Искључено је поништавање по праву надзора када је у пореском поступку донесено у ствари из судске надлежности или у ствари о којој се уопште не може рјешавати у управном поступку. У овом случају ријеч је о рјешењу које је као такво само по себи ништаво.

Против рјешења о праву надзора није дозвољена жалба, али се против истог може покренути управни спор.

*Захтјевом за заштиту законитости* се омогућава преиспитивање правоснажног рјешења донесеног у пореском поступку у коме је изостала могућност вођења управног спора и уз услов да није обезбијеђена нека друга судска заштита. Захтјев за заштиту законитости подноси јавни тужилац (као државни орган). Странка може иницирати, али не и покренути овај захтјев, у виду захтјева тужиоцу. Рок за подизање захтјева за заштиту законитости је мјесец дана од дана достављања рјешења тужиоцу, односно шест мјесеци уколико је рјешење достављено странци.

Одлуку о захтјеву за заштиту законитости доноси орган управе који је надлежан за рјешавање по жалби против побијаног рјешења, а уколико таквог органа нема – надлежна влада.

Поводом захтјева за заштиту законитости, орган може укинути побијано рјешење или одбити захтјев. Против рјешења донесеног по захтјеву за заштиту законитости жалба није допуштена.

Ако је правоснажним рјешењем странка стекла неко право, а орган који је донио то рјешење сматра да је неправилно примијењен материјални закон, може рјешење укинути или измијенити ради његовог усклађивања са законом само ако странка која је на основу тог рјешења стекла право, на то пристане и уколико се тиме не вријеђа право трећег лица. Такође, пристанак странке је обавезан и за измјену правоснажног рјешења на штету странке, тј. рјешења којим је странци наметнута одређена обавеза. Поменути пристанком странке се штите права пореског обвезника која је стекао ранијим рјешењем.

*Укидање и мијењање рјешења на основу захтјева или уз пристанак странке* дјелује само убудуће чиме се с једне стране онемогућавају даље правне посљедице до тад важећег рјешења, а с друге стране остају на снази све већ произведене правне посљедице ранијег, правоснажног рјешења.

Рјешење доноси првостепени орган који је раније донио правоснажно рјешење, а другостепени орган само кад је својим рјешењем одлучио о ствари. У случају да је тај орган укинут или престао бити надлежан у управној ствари о којој је ријеч, рјешење доноси орган који је за ту ствар надлежан у вријеме доношења рјешења.

Жалба против рјешења донесеног уз пристанак или по захтјеву странке допуштена је само против рјешења првостепеног органа. Против коначног рјешења првостепеног органа, односно рјешења другостепеног органа може се покренути управни спор.

*Ванредним укидањем* се омогућава укидање извршног рјешења ако је то потребно ради отклањања тешке и непосредне опасности по живот и здравље људи, јавну безбједност, јавни мир и поредак или јавни морал, или ради отклањања поремећаја у привреди, и када се то не би могло успјешно отклонити другим средствима којим би се мање дирало у стечена права. Из наведеног се може закључити да се ванредним укидањем укида рјешење које је донесено у складу са правним поретком, с тим да је исто супротно општим друштвеним интересима. Рјешење се може укинути у цјелости и дјелимично, и то у обиму који је неопходан да се опасност отклони или заштите наведени јавни интереси.

Ванредно укидање рјешења производи правне посљедице убудуће, о чему је већ било говора.

Рјешење првостепеног органа може укинути орган који га је и донио или другостепени орган,<sup>18</sup> уз напомену да је против рјешења којим се раније рјешење укида допуштена жалба само на рјешење првостепеног органа. У случају да је рјешење донио другостепени орган, против истог је могуће покренути управни спор.

*Ништавим се оглашава пореско рјешење* које садржи грубу повреду правног поретка усљед које исто, ни протоком времена, не може конвалидирати нити постати правоснажно. Као такво, сходно релевантним законима унутар БиХ, одређено је пореско рјешење које:

- 1) је донесено у ствари из судске надлежности или у ствари о којој се уопште не може рјешавати у управном поступку;
- 2) ако се његовим извршењем узрокује дјело кажњиво по кривичном закону;
- 3) чије извршење није могуће;
- 4) је донесено без захтева странке, а на које странка није накнадно изричито или прећутно пристала;
- 5) садржи неправилност која је по некој изричитој законској одредби предвиђена као разлог ништавости.

Оглашавање рјешења ништавим дјелује уназад, тј. повратно, о чему је такође било говора код укидања рјешења по праву надзора.

Протек времена не игра никакву улогу код проглашавања рјешења ништавим и оно се може у свако доба, тј. када се стекне неки од горе

---

<sup>18</sup> У случају да не постоји другостепени орган рјешење првостепеног органа ће укинути орган који је законом овлашћен да врши надзор над радом првостепеног органа.

наведених услова, огласити ништавим по службеној дужности, по приједлогу странке или јавног тужиоца.

Надлежност за оглашавање рјешења ништавим (у цјелини или дјелимично) има орган који га је донио или другостепени орган, тј. орган који је законом овлашћен да врши надзор над радом органа који је донио рјешење када нема другостепеног органа.

Жалба против рјешења којим се неко рјешење оглашава ништавим или којим се одбија приједлог странке или тужиоца за оглашавање рјешења ништавим, јесте допуштена. Као и код ванредног укидања, када не постоји орган који одлучује у жалбеном поступку, против рјешења се може непосредно покренути управни спор.

## 6. Закључна разматрања

Права пореских обвезника су кроз систем правних лијекова у пореском(им) управном(им) поступку(цима) у Републици Српској и Босни и Херцеговини *de facto* и *de iure* „прилично“ заштићена. Но, поставља се питање колико су иста и дјелотворна, колико су усклађени са правним лијековима земаља Еропске уније, те коначно, а можда и најбитније, колико су порески обвезници упознати са својим правима и средствима која им стоје на располагању при заштити својих права.

Било би пожељно увести, поред жалбе, и приговор као ново редовно правно средство. Осим тога, могла би се размотрити несуспензивност жалбе, тј. особину жалбе у пореском поступку која се „коси“ са бројним ратификованим међународним конвенцијама, које су изнад закона.

Ипак, без озбира на ове и у раду поменуте остале недостатке, постојећом легислативом унутар БиХ створен је солидан оквир за већу правну сигурност пореских обвезника и заштиту њихових права, вишу ефикасност у раду пореских органа, те је ударен темељ за даље јачање права странака у пореском поступку.

## Литература/References

Јелчић, Бо., Лончарић-Хорват, О., Шимовић, Ј., Арбутина, Х., Мијатовић, Н. (2008), *Финанцијско право и финансијска знаост*, Загреб, Народне новине  
Милошевић, Г. и Кулић, М. (2015). *Пореско право*, Нови Сад, Правни факултет  
Мијатовић, Н. (2005) Хрватска правна ревија, Загреб, бр.1.



Рихтер, А. (2015) Правни лијекови у порезном поступку [Electronic version] Retrieved 10. februar 2018, from <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2015/10/rihter.pdf>

Закон о извршном поступку, *Службени гласник Републике Српске* бр. 59/03, 85/03, 64/05, 118/07, 29/10, 57/2012, 67/13, 98/14. и 5/17.

Закон о извршном поступку пред Судом БиХ, *Службени гласник БиХ*, бр. 18/03.

Закон о општем управном поступку, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 13/02, 87/07. и 50/10.

Закон о порезу на непокретности, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 91/15.

Закон о пореском поступку Републике Српске, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 102/11, 108/11, 67/13, 31/14, 44/16.

Закон о поступку индиректног опорезивања, *Службени гласник Босне и Херцеговине*, бр. 89/05. и 100/13.

Закон о управном поступку, *Службени гласник Босне и Херцеговине*, бр. 29/02, 12/04, 88/07, 93/09, 41/13. и 53/16.

Правила Уставног суда БиХ, *Службени гласник БиХ*, бр. 94 /14. пречишћени текст

Устав Републике Српске

Устав БиХ

***Bojana Vasiljević Poljašević, LL.D.***

*Assistant Professor,*

*Faculty of Law, University of Banja Luka*

**PROTECTION OF TAX DEBTORS' RIGHTS BEFORE ADMINISTRATIVE  
AUTHORITIES IN REPUBLIKA SRPSKA AND IN BOSNIA AND HERZEGOVINA**

**Summary**

*Tax procedure is a special administrative procedure in which administrative bodies (active tax entities) and tax debtors (passive tax entities) interact in order to resolve tax matters. The first instance tax (administrative) procedure is completed by deciding on the tax administrative matter, i.e. by passing the administrative act of the tax authority, which applies the tax and other regulations to the specific case in order to determine the rights and obligations of the tax debtor. Since the tax administration is a one-sided expression of the will of an active tax entity in a tax procedure, the adopted decision does not necessarily have to be favorable for the party (the passive tax entity). In such a case, the party can use the allowed legal remedies for the purpose of protecting his/her rights and legal interests .*

*Although the protection of human rights in the Constitution of Bosnia and Herzegovina, as well as in the Constitution of the Republic of Srpska, is one of the basic constitutional provisions, the legislators within B&H have additionally regulated and guaranteed the taxpayers' rights in the provisions of the Administrative Procedure Act of Bosnia and Herzegovina, the Administrative Procedure Act of Republika Srpska, and the as well as in the Indirect Taxation Procedure Act and the Tax Procedure Act of Republika Srpska.*

*In this paper, considering the different tax jurisdictions within Bosnia and Herzegovina, the the author elaborates on the guaranteed taxpayers' rights and the legal remedies available to the tax debtor as an institute for the protection of the guaranteed rights within the jurisdiction of the Tax Administration of Republika Srpska, and within the jurisdiction of the Administration for Indirect Taxation of Bosnia and Herzegovina.*

**Keywords:** *tax procedure, parties in tax procedure, tax debtors' rights, legal remedy.*