

Објашњења о налогу за пореску контролу

Закон о пореском поступку и пореској администрацији ("Службени гласник РС", бр. 80/2002, 84/2002 - испр., 23/2003 - испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - др. закон, 62/2006 - др. закон, 63/2006 - испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019 и 144/2020 – у даљем тексту: ЗПППА) уређује пореску контролу у члану 123, одређујући је у ставу 1. као поступак провере и утврђивања законитости и правилности испуњавања пореске обавезе, као и поступак провере тачности, потпуности и усклађености са законом, односно другим прописима, података исказаних у пореској пријави, пореском билансу, рачуноводственим извештајима и другим евиденцијама пореског обвезника који врши Пореска управа, у складу са овим законом.

Ставом 3. овог члана прописано је да је порески инспектор - службено лице које је овлашћено да врши пореску контролу на основу налога за контролу, односно позива. Налог за контролу је акт „теренске“ контроле, а позив је акт „канцеларијске“ контроле.

У члану 124. овог закона уређено је отпочињање пореске контроле, па је прописано, поред осталог, да налог за пореску контролу, односно позив Пореска управа доставља пореском обвезнику, на начин из члана 36. овог закона (слањем препоручене поштом, обичне поштом или преко службеног лица пореског органа, односно на адресу електронске поште пореског обвезника, преко портала Пореске управе, односно преко јединственог електронског сандучића), непосредно пре почетка контроле. Изузетак од овог правила у области пореске контроле уређен је прописивањем да у случају поремећаја у промету на тржишту или индиција да је повећан обим нелегалне трговине, када се пореска контрола врши на основу ванредног плана контроле који доноси министар, контроле евидентирања промета преко фискалних каса (убудуће: електронских фискалних уређаја), контроле у вези радног ангажовања лица, контроле отпремања и допремања производа у акцизна складишта, поступак пореске контроле врши се без достављања налога за пореску контролу пореском обвезнику. Према томе, у складу са ЗПППА, за пореску инспекцијску контролу је неопходан налог за пореску контролу и његово достављање пореском обвезнику, осим када се ради о наведеном изузетку.

Пореска управа може да одложи почетак спровођења пореске контроле ако порески обвезник поднесе усмени приговор одмах по пријему налога, наводећи разлоге за одлагање контроле, с тим што је у року од 24 часа од пријема налога дужан да достави приговор у писменом облику Пореској управи. Ако порески инспектор оцени да је усмени приговор изјављен да би се ометала пореска контрола, отпочеће поступак контроле и навести у записнику разлоге на основу којих је донео такву одлуку. По приговору на налог, Пореска управа доноси закључак против којег није допуштен правни лек (он се може изјавити против пореског решења).

Налог за инспекцијски надзор у општем смислу уређен је у члану 16. Закона о инспекцијском надзору ("Службени гласник РС", бр. 36/15, 44/18 - др. закон и 95/18 – у даљем тексту: ЗоИН). Одредбе ЗоИН примењују се на републичке инспекције, где спада и Пореска управа, тако да одредбе ЗоИН којима се уређује инспекцијски надзор допуњују одредбе ЗПППА којима се уређује налог за пореску контролу. Питања која нису уређена у ЗПППА и ЗоИН уређена су на општи начин у Закону о општем управном поступку

("Службени гласник РС", бр. 18/16 и 95/18 - аутентично тумачење – у даљем тексту: ЗУП). Ово је потврђено и самим одредбама ЗПППА у члану 3. став 2, тако што је прописано да ако овим законом није друкчије прописано, порески поступак се спроводи по начелима и у складу са одредбама закона којим се уређује општи управни поступак, односно у складу са одредбама закона којим се уређује инспекцијски надзор.

Чланом 16. ЗоИН прописано је да руководилац инспекције или лице које он овласти издаје писани налог за инспекцијски надзор. Захтев писане форме је испуњен и када је у питању налог који је инспектору издат у електронском облику. Ако руководилац, односно лице овлашћено за издавање налога издаје инспектору усмени налог да изврши инспекцијски надзор, инспектор има право да захтева да му се изда налог за инспекцијски надзор у писаном облику, у складу са законом – свакако, ако није посреди хитна ситуација, односно радње које не трпе одлагање, када објективно није могуће, ни целисходно да се изда налог у писаном облику.

Налог за инспекцијски надзор садржи: податке о инспекцији; податке о инспектору или инспекторима који врше инспекцијски надзор са бројевима службених легитимација; податке о надзираном субјекту или субјектима ако су познати, а ако ти подаци нису познати, односно ако није могуће утврдити надзиране субјекте или је њихов број превелик - одговарајуће познате информације од значаја за одређење субјекта, односно субјеката код којих ће се вршити надзор (нпр. врста делатности или активности, територијално подручје, локација објекта, врста робе или производа, односно услуга итд.); правни основ инспекцијског надзора; навођење и кратко објашњење врсте и облика инспекцијског надзора; процењени ризик; прецизан и јасан опис предмета инспекцијског надзора; планирано трајање инспекцијског надзора (дан почетка и окончања надзора); разлоге за изостављање обавештења, ако постоје; број, време и место издавања; потпис издаваоца налога; печат, када је то потребно према обележјима предмета инспекцијског надзора. Према томе, налог садржи, између осталог, као битне податке: предмет надзора (контроле) и његово планирано трајање.

Сагласно одредбама овог члана, налог за инспекцијски надзор може да се допуни када је неопходно продужити трајање надзора, као и повећати број инспектора који врше надзор, те и ако у току вршења инспекцијског надзора инспектор открије незаконитост која је изван граница налогом утврђеног предмета инспекцијског надзора, али је у блиској вези са тим предметом. Инспектор тада прибавља допуну налога за инспекцијски надзор (допунски налог), након чега наставља поступак. У захтеву за издавање допунског налога инспектор образлаже блиску везу са предметом надзора и потребу издавања допунског налога. Пре тражења допунског налога инспектор врши обезбеђење доказа ако постоји оправдана бојазан да се неки доказ неће моћи доцније извести или да ће његово извођење бити отежано, а о обезбеђењу доказа по службеној доноси се закључак. Допунски налог није потребан када је неопходно да се предузму хитне мере ради спречавања или отклањања непосредне опасности по живот или здравље људи, животну средину или биљни или животињски свет, што се посебно образлаже у записнику о инспекцијском надзору.

Ако у току вршења инспекцијског надзора инспектор открије незаконитост која је изван граница налогом утврђеног предмета инспекцијског надзора, а није у блиској вези са тим предметом, при чему су испуњени услови за ванредан инспекцијски надзор, инспектор за вршење тог надзора који је изван граница утврђеног предмета такође прибавља засебан налог за ванредан инспекцијски надзор.

Налог се издаје за редован, ванредан, мешовити и допунски инспекцијски надзор, с тим да је ванредан, мешовити и допунски инспекцијски надзор могућ и без налога за инспекцијски надзор, односно без допунског или засебног налога, када то захтевају разлози спречавања или отклањања непосредне опасности по живот или здравље људи, животну средину или биљни или животињски свет, што се образлаже у записнику о инспекцијском надзору.

Чланом 18. став 8. ЗоИН прописано је да инспекцијски надзор почиње кад инспектор уручи надзираном субјекту, односно присутном лицу налог за инспекцијски надзор, што је у сагласности са чланом 124. ЗПППА. Такође, ЗУП у члану 90. став 3. прописује да пре покретања поступка по службеној дужности који није у интересу странке орган прибавља информације и предузима радње да би утврдио да ли су испуњени услови за покретање поступка и, ако јесу, доноси акт о покретању поступка (закључак, налог и сл), с тим да се акт о покретању поступка не доноси ако орган доноси усмено решење. Налог за пореску контролу, односно налог за инспекцијски надзор, као и позив за „канцеларијску“ пореску контролу, је акт о покретању поступка из ЗУП. Чланом 91. став 3. ЗУП прописано је да се поступак који се покреће по службеној дужности, а није у интересу странке (попут поступка пореске контроле) сматра покренутим кад је странка обавештена о акту о покретању поступка.

Следом свега изложеног, за поступак пореске контроле је, сагласно наведеним одредбама ЗПППА, ЗоИН и ЗУП, неопходан налог за пореску контролу, осим у прописаним изузецима, а који садржи, поред осталог, предмет контроле и њено планирано трајање, које се може продужити, када је то потребно, допунским налогом. Круг разлога када се пореска контрола, односно њен наставак може вршити без допунског налога је узано (рестриктивно) постављен: поремећај у промету на тржишту или индиција да је повећан обим нелегалне трговине, када се пореска контрола врши на основу ванредног плана контроле који доноси министар, контрола евидентирања промета преко фискалних каса (убудуће: електронских фискалних уређаја), контрола у вези радног ангажовања лица, контрола отпремања и допремања производа у акцизна складишта; затим, спречавање или отклањање непосредне опасности по живот или здравље људи, животну средину или биљни или животињски свет (што није карактеристично за предмет пореске контроле) и када се доноси усмено решење (када порески инспектор оцени да је угрожена наплата пореза, у складу са чланом 133. став 2. у вези са чланом 35. став 3. ЗПППА, а у вези са чланом 37. ст. 3. и 4. ЗоИН и чланом 143. ЗУП, који предвиђају предузимање хитних мера у јавном интересу доношеним усменог решења). Такође, међу ове разлоге можемо да убројимо и обезбеђење доказа, ако постоји оправдана бојазан да се неки доказ неће моћи доцније извести или да ће његово извођење бити отежано, а до издавања налога.

Непостојање налога за пореску контролу, и то у писаном облику, а да нису у питању прописани изузеци, чини битну повреду правила поступка из члана 158. тачка 5) ЗУП. Битна повреда правила поступка, поред тога што представља повреду законских гаранција које странка има у поступку, доводи у питање тачност и правну утемељеност чињеничног стања и правне оцене чињеница утврђених у периоду када је контрола вршена без налога. Ову повреду порески обвезник може истаћи у примедбама на записник, у складу са чланом 128. ЗПППА, чланом 36. ЗоИН и чланом 63. став 4. ЗУП, када је незадовољан поступком, односно радњама у поступку и налазом пореске контроле, који је садржан у записнику. Чланом 128. став 8. ЗПППА прописано је да ако су у примедбама

изнети нови докази и чињенице, због којих би требало променити чињенично стање утврђено у записнику или изменити раније правне оцене, порески инспектор ће о таквим доказима и чињеницама или о новим правним оценама саставити допунски записник у року од пет дана од дана пријема примедба. Ако порески обвезник стави овакве примедбе на записник, а инспектор не уважи изнете примедбе на записник и донесе пореско решење, којим се пореском обвезнику налаже одређена обавеза, порески обвезник може повреду правила поступка истаћи у жалби на ово решење. Ако би поднету жалбу другостепени орган - Министарство финансија одбило, пореском обвезнику на располагању стоји право да поднесе тужбу Управном суду, којом покреће управни спор.