

**Др Гордана Илић Попов,\***  
Редовни професор,  
Правни факултет, Универзитет у Београду  
Република Србија

**Др Дејан Поповић,\***  
Професор емеритус,  
Правни факултет, Универзитет у Београду  
Република Србија

ОРИГИНАЛНИ НАУЧНИ РАД  
DOI: 10.5937/zrpfm1-45264

UDK: 347.13+343.131.8]:336.21/.26

UDK: 336.225.621/.641

Рад примљен: 30.06.2023.

Рад прихваћен: 31.07.2023.

## **ОД ЧИЊЕНИЦА ДО ИСТИНЕ У ПОРЕСКОМ ПОСТУПКУ\*\***

**Апстракт:** Утврђивање пореза је главни циљ пореског управног односа, који подразумева установљавање појединачне пореске обавезе конкретног пореског обвезника. Оно претпоставља претходно прикупљање свих чињеница које могу да допринесу правилном и тачном утврђивању пореске основице, а потом и износа пореског дуга. Захтев који се поставља пред порески орган је да установи материјалну истину и стварно стање тако што ће тачно и потпуно утврдити све порескоправно релевантне чињенице на којима ће засновати своје одлуке, што је полазна хипотеза аутора. Објективне, веродостојне и обухватне чињенице утврђене од стране Пореске управе, односно прикупљене од пореских обвезника или трећих лица спречавају дискреционо решавање пореске управне ствари и истовремено обезбеђују делотворност и економичност пореског поступка. Постизање материјалне истине мора, притом, да буде праћено доследним поштовањем принципа законитости и једнакости у опорезивању.

**Кључне речи:** чињеница; начело истине; утврђивање чињеница; утврђивање пореза; порески поступак.

---

\* gordana@ius.bg.ac.rs

\* deki5pop@yahoo.com

\*\* Рад је резултат истраживања на научно-истраживачком пројекту „Савремени проблеми правног система Србије“, који финансира Правни факултет Универзитета у Београду.

## 1. Увод

Остварењу имовинске обавезе пореског обвезника у порескоправном односу, тј. наплати пореза претходи утврђивање пореза. Неопходно је зато да порески орган прикупи и обезбеди све чињенице од значаја за опорезивање. Поред чињеница које сама утврђује (из службених евиденција, јавних исправа и др.), Пореска управа прикупља чињенице и од пореског обвезника и трећих лица. Утврђивање чињеница мора да буде објективно, не сме да буде пристрасно, „обојено“ личним ставом, нити засновано на предрасудама или „веровању“ да је нешто (не)истинито. Аутори полазе од хипотезе да се до материјалне истине у пореском поступку долази тек кад се тачно, потпуно и веродостојно утврде порескоправно релевантне чињенице.

## 2. Појам и типови чињеница

Чињеница (лат. *factum*) означава оно што је искуством потврђено да стварно постоји или да се догађа (*Речник српскога језика*, 2011: 1484), „оно што је учињено, догођено“ (*Hrvatska enciklopedija*, 2021). Синоними који се понекад користе су: факат, чињенично стање, датост (Ђосић и сарадници, 2008: 669). Иако појмови фактор или чинилац потичу од исте основе латинске речи *facere*, што значи чинити, они се у свом значењу не могу поистоветити са чињеницом пошто се њима, између осталих значења (*Hrvatska enciklopedija*, 2021),<sup>1</sup> означава узрок или услов који опредељује неку појаву или процес. Такође, чињеницу не треба изједначавати са пресумпцијом (лат. *praesumptio*), кад утврђивање постојања једне чињенице наводи на закључак о постојању друге чињенице (*praesumptio facti*) или правног стања (*praesumptio iuris*) (*Hrvatska enciklopedija*, 2021). Чињеница означава затечено стање ствари, а не претпоставку да се нешто догодило. Њоме се исказује својство неког предмета, настанак појаве, догађаја и др. (нпр. Београд је главни град Републике Србије, Бор и јела су родови четинарског дрвећа итд.). „Чињеница није ништа друго него провјерљива истина“<sup>2</sup> те није исто што и постулат (лат. *postulatum*), који подразумева да је неки став истинит иако није доказан.

Провери је подложна истинитост чињеница, а не њихово постојање. Лице може да промени мишљење кад сазна за одређене чињенице, али будући да чињенице одражавају објективно стање оне не могу да се промене због нечијег мишљења. Код чињеница стварност превладава над мишљењем

---

1 Нпр. у математици фактор је број којим се описује повећање или смањење одређене величине и др.

2 Преузето 18. 4. 2023. <https://hr.gadget-info.com/difference-between-fact>

о тој стварности (Квас, 2011: 11–12).<sup>3</sup> Примера ради, деведесетогодишњака није старац зато што је према нечијој спознаји старац, већ је чињеница да је сваки човек тих година стварно (објективно) стар(ац). Отуда, објективне чињенице не зависе од субјекта који их сазнаје нити од његовог субјективног доживљаја. Чињеница постоји управо таква каква јесте. На пример, Каспијско језеро је највеће језеро на свету, иако га неки, због његове велике површине и сланкасте воде, могу доживљавати као море а не језеро.

Најближи појму чињенице је појам податка (енг. *data*). Податак означава „симболички и формализован приказ чињеница, појмова и инструкција, погодан за комуницирање, интерпретацију и обраду“ (Velepeditija). Податком се најчешће приказују одређене чињенице којима се описују својства неког објекта и отуда постоји повезаност појмова чињеница и податак. Чињенице треба да се вербално изразе, односно искажу да би добиле смислену вредност (Marotti, 2005: 312). Слично, податак нема смислену вредност ако му се не да одређено значење, чиме се податак претвара у информацију (Илић-Попов, 2014: 872–873). На пример, податак о томе да Лука Марић има на динарском рачуну 50.000 динара је чињеницу о стању на његовом рачуну формализовао, односно приказао је преко конкретног новчаног износа. Међутим, тај податак, сам по себи, не говори пуно. Али, ако се каже: „Компанија Pharmanova је уплатила Луки Марићу на његов рачун у банци ауторски хонорар у износу од 120.000 динара за израду студије о употреби фармацеутских производа за козметичке сврхе“, податак је тада преточен у информацију. Гледано из супротног угла, информација може да буде корисна за сазнавање чињеница.

„Оно што је битно јесу чињенице: о ономе што јесте и о ономе што је било, и о њиховом односу“ (Бабић, 2005: 48). Чињенице којима се исказује неки догађај, стање, објекат и др. које човек може својим чулима да опази су емпиријске (искуствене) чињенице (нпр. на трибинама стадиона током фудбалског дербија буде много навијача).<sup>4</sup> Међутим, ниједна емпиријска чињеница није искључиво и само резултат опажања, већ укључује

---

3 Такво схватање одговара Аристотеловој теорији кореспонденције (класична теорија истине) из његове *Метафизике*, према којој је „истинито рећи о ономе што јесте да јесте, а о ономе што није да није. Нетачно је рећи о ономе што јесте да није или о ономе што није да јесте.“ Та теорија одређује *шта* је истина, али не и како се до истине долази. Кад је нека чињеница очигледна (нпр. које је расе неки човек) теорија кореспонденције је прихватљива за одређивање истине. Међутим, то се не би могло рећи за чињенице чија се истинитост не може утврдити једноставним чулним опажањем.

4 Структура научног знања. Слајд 3. Преузето 25. 4. 2023. <http://www.ef.uns.ac.rs/predmeti/mas/metodologija-naucno-istravivackog-rada/04-struktura-naucnog-znanja-cinjenice-zakoni-i-teorije.pdf>

и одређена теоријска знања и зато би се могло рећи да су чињенице „претежно емпиријске“ или „претежно теоријске“.<sup>5</sup>

Чињенице које се узимају „као такве“ су општепознате или ноторне чињенице (лат. *notorious*) и оне нису предмет доказивања<sup>6</sup> будући да врло широк круг људи има (или може да има) поуздано сазнање о њима. На пример, Марс је планета, а Сунце је звезда; Дунав је друга река по дужини у Европи; Монт Еверест је највиши планински врх на Земљи итд. Не би било рационално – у погледу утрошка времена и ресурса – да се доказује оно што је општепознато, јер би се доказивањем дошло до почетног истог знања о (том) нечему, што је „захваљујући својој ноторности већ познато и тако утврђено“ (Dika, 2017: 10). Још је Аристотел тврдио да не само да би неразуман него и апсурдан био захтев да све што се односи на човекову умну спознају треба доказивати. „Такав би захтев отворио врата бесконачном низању и потраживању аргумената – што значи да никад не бисмо имали право утемељено ни доказано ... *Anagke stenai!* – Кад-тад треба стати.“ (Horvat, Gavrić, 2014: fn. 5).

Појам општепознатих чињеница није законом дефинисан и због тога је тешко закључити да ли су очигледне чињенице њима синонимни појам или пак посебан појам. Према нашем мишљењу, између општепознатих чињеница и очигледних чињеница постоји одређена разлика. Очигледне чињенице подразумевају нешто што је свима чулно видљиво (нпр. пожар, ерупција вулкана и др.). Код општепознатих чињеница постоји тзв. „интерперсонални *consensus*“.<sup>7</sup> Објективност сагледавања, на пример, општепознате чињенице да „магнет привлачи гвожђе“ огледа се у томе што појединац који је то запазио (односно сам се у то уверио) саопштава (даје изјаву) другоме. „Доживљаји свих тих појединаца су некако узајамно једнаки“ (Marotti, 2005: 312). У подударности њихових изјава показује се „интерперсоналност“.

Могућност сазнавања разних чињеница је значајно повећана у савременом информатичком добу. Те чињенице би се могле означити као општедоступне чињенице. Сматрамо да се оне не могу поистоветити са општепознатим чињеницама. Општа доступност чињеница о различитим догађајима из прошлости и садашњости, личностима и др. се много брже, лакше и једноставније обезбеђује захваљујући интернету. Међутим, на тај начин сазнате чињенице не могу се сматрати поузданим док се не

5 *Ibid.*, слајд 4

6 *Notoria non egent probatione* – Ноторне (општепознате) чињенице не треба доказивати.

7 То је мишљење хрватског филозофа и лексикографа Круна Крстића, а које цитира Мароти. Вид. В. Marotti, 311.

провере. На пример, ако порески инспектор претрагама по интернету или из јавних медија сазна чињеницу о одређеном лицу не може је аутоматски квалификовати као општепознату чињеницу коју не треба доказивати. Он тада има само лично (са)знање о одређеној чињеници те да би могао да је узме у обзир приликом решавања пореске ствари мора претходно проверити њену веродостојност. Општедоступне чињенице се, за разлику од општепознатих чињеница, не могу сматрати ноторним или непобитним чињеницама.

Постојање више чињеница везаних за исти предмет или догађај може да се означи као чињенично стање,<sup>8</sup> које означава скуп чињеница које је надлежни орган који води поступак утврдио ради решавања конкретне правне ствари.

Чињенице се помињу и у фразеолошком смислу (у колоквијалном разговору, у излагању и др.). На пример, „Прекини само да причаш, изнеси чињенице“, „Чињеница је да у сваком рату има пуно жртава на обе зарађене стране“ итд.

### 3. Начело истине у општем управном поступку

Утврђивање чињеница у поступку, судском и управном, подразумева утврђивање објективног стања, односно у најширем смислу, утврђивање истине. Не постоји општа сагласност о дефиницији појма истине, али се у доктрини могу наћи различита схватања. Ми се нећемо бавити појмом истине са филозофског аспекта, али ћемо указати на то да, према Аристотеловој теорији кореспонденције, чињенице морају да одговарају (кореспондирају) објективној стварности да би се сматрале истинитим. *Veritas est adaequatio rei et intellectus*, односно истина је подударане ствари и мисли, како је још средином 13. века Тома Аквински (*T. Aquinas*) дефинисао истину (Hogvat, Gavrić, 2014: 12, 14). Једном речју, истина означава сагласје са чињеницама или стварношћу (*Merriam-Webster's Online Dictionary*, 2005).

Да ли је циљ наведених поступака утврдити материјалну истину (енг. *substantive truth*), формалну истину (енг. *procedural truth*) или је пак циљ доћи до истине, независно од атрибута који би јој се додали уз назив? (Nuhodžić, 2019: 123). Има мишљења да је свака истина на неки начин „материјална“ те би „ријеч истина требала бити довољна“.<sup>9</sup> Материјална (објективна или

---

8 Некад се термин „чињенично стање“ (погрешно) користи као синоним за (појединачну) чињеницу.

9 Г. Томашевић, *Kazneno procesno pravo*, Split 2011, 217. Цитирано према: Н. Сјерчић-Ћолић, *fn.* 64

стварна) истина се заснива на стварном чињеничном стању које објективно одражава конкретан догађај из прошлости. Формална (законска, процесна) истина је унапред одређена формалним или законским правилима (Sijerčić-Čolić, 2012: 187). Иако се до формалне истине брже долази, материјална истина обезбеђује да одлука органа у поступку буде законита и легитимна.

У том смислу, управноправни аутори су става да је у управном поступку прихваћено начело утврђивања материјалне истине. Тако, на пример, Бабац схвата начело материјалне истине преко захтева „да се утврде све околности које су важне за то да се донесе рјешење које удовољава високим захтјевима законитости и правилности“.<sup>10</sup> Према Томићу, Миловановићу и Цуцићу, „ово начело састоји се у захтеву да се у поступку, нарочито оном који претходи доношењу решења, установи објективна, тј. стварна истина – право стање ствари. Да би се то постигло, неопходно је да се *тачно утврде све правно релевантне чињенице*“ (Томић, Миловановић, Цуцић: 31). Савремени аутори начело материјалне истине (Ljubanović, 2019: 665)<sup>11</sup> не схватају у смислу класичне филозофске (Аристотелове) теорије истине, већ оправданост и прихватљивост тог начела виде „... у значењу методе или начина прикупљања процесне грађе и утврђивања чињеничног стања које се схваћа као чињенично стање на којем је легитимно утемељити одлуку процесног тијела“ (Ljubanović, 2019: 664). Биркмајер (*Birkmeyer*) сматра да „закон не сме својим правилима да онемогући утврђивање материјалне истине, већ органу који води поступак прописи треба да осигурају пут без препрека до сазнања истине.“<sup>12</sup> Трива је, полазећи од Бајерове (*Bayer*) дефиниције,<sup>13</sup> начело материјалне истине дефинисао као „начин поступања из којег су искључене (негиране) све штетне форме које би се иначе, из било којег разлога, наметале“.<sup>14</sup>

10 В. Babac, *Upravno pravo: odabrana poglavlja iz teorije i praxisa*, Pravni fakultet Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera, Osijek 2004, 840. Наведено према: В. Ljubanović, 662–663.

11 Љубановић говори о „начелу *тражења* материјалне истине“, стављајући тиме нагласак на методе, начине и активности којима се долази до истине код утврђивања чињеничног стања у управном поступку.

12 К. von Birkmeyer, *Deutsches Strafprozeßrecht*, H. W. Müller, Berlin 1898, 81. Наведено према: В. Ljubanović, 663.

13 Будући да орган који води поступак мора да поштује сва правила и форме предвиђене законом, Бајер сматра да искључиво од законодавца зависи да ли ће законом бити прописане форме које би могле да угрозе или онемогуће утврђивање материјалне истине. V. Bayer, *Kazneno procesno pravo: odabrana poglavlja, Knj. I: Uvod u teoriju kaznenog procesnog prava*, Ministarstvo unutarnjih poslova Republike Hrvatske, Zagreb 1995, 116. Наведено према: В. Ljubanović, 663.

14 S. Triva, M. Dika, *Građansko parnično procesno pravo*, Narodne novine, Zagreb 2004, 162. Наведено према: В. Ljubanović, 663.

У управном поступку треба утврдити све чињенице и околности које су битне за законито и правилно решавање управне ствари.<sup>15</sup> Љубановић сматра да начело утврђивања материјалне истине, да би остварило своју сврху, мора да (ко)егзистира с осталим општим процесним начелима и предлаже модификацију постојеће формулације наведене одредбе чл. 8 хрватског ЗУП-а<sup>16</sup> тако да гласи: „У поступку се морају правилно (истинито) и потпуно утврдити чињенице које су важне за законито рјешавање управне ствари“ (Љубановић, 2019: 665). Слажемо се са Љубановићем предлогом јер да би управна ствар (у било којој управној области, укључујући пореску) могла да буде решена у складу са законом, неопходно је да претходно чињенице (које граде чињенично стање) буду истинито и потпуно утврђене. Само тачно, објективно и обухватно утврђено чињенично стање може да спречи дискрециона одлучивања и обезбеди делотворан поступак. Српски ЗУП садржи управо такву одредбу: „Орган је дужан да правилно, истинито и потпуно утврди све чињенице и околности које су од значаја за законито и правилно поступање у управној ствари.“<sup>17</sup> Законодавац је утврђивање истине у управном поступку „везао“ за слободу доказа, односно слободну оцену доказа. И у немачком Закону о управном поступку ослонац је на начелу материјалне истине: „Орган утврђује чињенице случаја *ex officio*. Он одређује начин и опсег испитивања и није везан поднесцима и предлозима странака у прикупљању доказа. Орган узима у обзир све околности које су од значаја за појединачни случај те користи доказе које сматра, по свом најбољем нахођењу, неопходним за утврђивање чињеница случаја.“<sup>18</sup>

Није нам, међутим, јасан разлог због чега се у општим *управним* законима, осим утврђивања чињеница, помињу и околности.<sup>19</sup> Везник „и“ у законским одредбама („... све чињенице и околности ...“) додатно указује да их законодавац није користио као синониме. Појам „околност“ се у правном смислу, пре свега, везује за кривични поступак, у којем се указује на олакшавајућу околност (која ублажава степен кривице), односно отежавајућу околност (која увећава степен кривице окривљеног) (*Речник српскога језика*, 2011: 854). Српски *порески* законодавац је, према нашем

---

15 Чл. 8 Закона о општем управном поступку – хрватски ЗУП, *Narodne novine*, 47/09 и 110/21

16 У хрватском ЗУП-у прецизирано је да је реч о материјалној истини, што потврђује назив начела.

17 Чл. 10 Закона о општем управном поступку – ЗУП, *Сл. гласник РС*, 18/16 и 95/18

18 Чл. 24 и 26 *Verwaltungsverfahrensgesetz*. Преузето 15. 5. 2023. <https://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg/>

19 Нпр. чл. 11 и 12 Закона о управном поступку, *Сл. лист Црне Горе*, 56/14, 20/15, 40/16 и 37/17; Чл. 123, ст. 1 Закона о општем управном поступку Републике Српске, *Сл. гласник Републике Српске*, 13/02, 87/07, 50/10 и 66/18

мишљењу, у том смислу прецизнији јер институт утврђивања пореза везује само за чињенице, а не и околности.<sup>20</sup>

#### 4. Однос између општег управног поступка и пореског поступка

Да би се разумео однос између управног поступка и пореског поступка потребно је прво сагледати однос и међусобну повезаност управног права и пореског права. Иако има аутора (нпр. Растело (*L. Rastello*), Банини (*A. D. Giannini*) и др.) који заступају гледиште да пореско право чини само део управног права те да нема самосталност, чврсти разлози говоре у прилог томе да је пореско право посебна грана јавног права која је аутономна у односу на управно право (Liccardo, 1962: 51–60; Popović, 2020: 28–31). Наиме, главни циљ порескоправног односа је да се држави обезбеде јавни приходи за финансирање јавних расхода и остваривање уставних функција. Иако се он примарно постиже преко обавезе давања, тј. плаћањем пореза и других фискалних дажбина, тај циљ се такође остварује испуњењем обавеза формалне (управноправне) природе којима се пореским обвезницима налаже да помогну (у смислу сарадње) пореском органу код утврђивања и наплате пореза. Порескоправни однос, отуда, има и своју управну страну, која подразумева решавање пореске управне ствари, односно кориговање постојећег правног односа ако се управно-контролним радом уоче одређене незаконитости и/или неправилности. Међутим, приликом одређивања природе порескоправног односа имовинска компонента претеже над управном компонентом те управо имовински елемент указује на посебност пореског права. Али, не само да постоји врло блиска веза између пореског и управног права него се може оправдано закључити да се пореско право, као посебна грана права, развило из управног права.

С обзиром на повезаност пореског и управног права, као и на то да је порески поступак посебан управни поступак, порески поступак се спроводи по начелима и у складу са одредбама ЗУП-а ако ЗПППА није друкчије прописао.<sup>21</sup> ЗУП, дакле, има супсидијарну примену у свим оним питањима која нису уређена посебним (у конкретном случају, пореским) законом. Уколико је, пак, ЗУП-ом питање из области коју уређује ЗПППА уређено на друкчији начин примењује се ЗПППА.<sup>22</sup> Међутим, будући да се ЗУП примењује на поступања у свим управним стварима, а да се поједина питања управног поступка могу посебним законом уредити само уколико

20 Чл. 43, ст. 1 Закона о пореском поступку и пореској администрацији – ЗПППА, *Сл. гласник РС*, 80/02, ..., 138/22

21 Чл. 3, ст. 2 ЗПППА

22 Чл. 3, ст. 1 ЗПППА



је то у појединим управним областима неопходно, ако је у сагласности с основним начелима одређеним ЗУП-ом и уколико тиме није смањен ниво заштите права и правних интереса странака зајемчених ЗУП-ом,<sup>23</sup> Уставни суд би могао да се позове на „јединство правног поретка“<sup>24</sup> и поништи одредбу ЗПППА за коју би установио да није у складу са чл. 3 ЗУП-а. Отуда закључујемо да за порески поступак, поред посебних начела предвиђених ЗПППА-ом,<sup>25</sup> важе и начела на којима је заснован управни поступак, укључујући и начело утврђивања материјалне истине и слободну оцену доказа, које ЗПППА не предвиђа као посебна начела пореског поступка.

## 5. Начин утврђивања чињеница у пореском поступку

### 5.1. Чињенице које се утврђују у управном поступку уопште

Утврђивање свих битних и правно релевантних, односно одлучних (Живковић, 1982: фн. 7; Роровић, 2020: 269–279)<sup>26</sup> чињеница је нужна претпоставка за примену материјалних закона. Странка је дужна да чињенично стање на којем темељи свој захтев изнесе тачно, потпуно и одређено, као и да за сваку одлучну чињеницу (изузев општепознате) предложи, односно поднесе одговарајуће доказе.<sup>27</sup> Сем тога, посебан значај код одлучивања о управној ствари имају подаци о чињеницама о којима се води службена евиденција, до којих надлежан орган долази по службеној дужности.<sup>28</sup> Такође, општепознате чињенице или чињенице које су познате органу употпуњују чињенично стање.<sup>29</sup> Будући да ниједним прописом није одређено које чињенице се сматрају општепознатим нити постоји „регистар ноторних чињеница“ (Dika, 2017: 14), странка може да тврди да нека чињеница није ноторна (Dika, 2017: 5–7)<sup>30</sup> или да је орган

---

23 Чл. 3 ЗУП

24 Чл. 4, ст. 1 Устава Републике Србије – Устав РС, *Сл. гласник РС*, 98/06, 115/21

25 Чл. 4–9 ЗПППА

26 Одлучне су оне чињенице које су од значаја за решавање предмета управне ствари, односно за доношење законитог и правилног решења. Одлучне чињенице нису исто што и одлучујуће чињенице. У међународном пореском праву одлучујуће чињенице (држављанство, резидентство и извор дохотка или имовине) садржане су у колизионим нормама којима се утврђује меродавно пореско право за конкретан случај.

27 Чл. 102, ст. 3 и 4 ЗУП

28 Чл. 9, ст. 3 ЗУП. Упор.: чл. 105, ст. 2 црногорског ЗУП

29 Чл. 104, ст. 1, тач. 1 ЗУП

30 Дика, Јухарт и др. указују на разлику између опште ноторности (у смислу општепознатих чињеница које су познате најширем кругу људи) и судске ноторности, која подразумева чињенице за које је суд сазнао из неког другог службеног поступања

требало друкчије да је схвати. Општепознате чињенице се, да поновимо, не доказују<sup>31</sup> пошто би, у супротном, природа ноторности била доведена у питање. Све док је орган уверен у својство ноторности одређене чињенице те да не постоје оправдани разлози који би га навели да посумња да чињеница о којој је реч ипак није ноторна или да не постоји онако како је то општеприхваћено (Dika, 2017: 14), он не треба, сматрамо чак и не сме, да се упушта у доказивање ноторности јер би то довело до одуговлачења поступка и непотребног повећања трошкова. Неки аутори су мишљења да суд „по слободној осјени одлучује о тому треба ли неку чињеницу сматрати орсе-рознатом“ (Dika, 2017: 6). То би се подједнако могло односити и на орган управе, уколико се занемари примедба на рачун одуговлачења поступка.

## 5.2. Специфичност утврђивања чињеница у пореском поступку

Већи број начела, а нарочито принцип законитости<sup>32</sup> и принцип једнакости<sup>33</sup> одређују начин на који порески орган треба да поступа код утврђивања и наплате пореза. Немачки Закон о јавним приходима сажео је те захтеве формулацијом да „порески органи утврђују и наплаћују порезе на једнообразан начин у складу са важећим законима“.<sup>34</sup> Захтев једнаког поступања према пореским обвезницима у истим или сличним пореским ситуацијама суочава се, међутим, са реалношћу у којој се одвијају порески поступци. Наиме, Пореска управа је по својој природи „масовна управа“ (нем. *Massenverwaltung*) (Seer, 2010: 369) јер спроводи велики број поступака, који се најчешће периодично понављају.<sup>35</sup> „Ако би порески органи били принуђени да сваки порески случај детаљно испитају у погледу пореских последица остварених према закону, могли би да се егзактно баве само

---

(нпр. из јавних регистара, службених евиденција, списка о другом предмету о којем се води други поступак итд.). J. Juhart, *Civilno procesno pravo FLRJ*, Univerzitetna založba, Ljubljana 1961, 357 (Наведено према: M. Dika, fn. 12)

Имајући у виду та два типа ноторности, закључујемо да би „чињенице које су познате органу“ на основу којих орган одлучује о управној ствари могле у српском управном праву да се означе као „управна ноторност“ (нпр. чињеница о површини одређене непокретности коју је порески управни орган сазнао из катастра непокретности може да се сматра управно ноторном чињеницом, коју ће Пореска управа узети у обзир приликом утврђивања пореза на имовину).

31 Чл. 116, ст. 3 ЗУП

32 Чл. 4 ЗПППА (који своје утемељење има у чл. 91, ст. 1 Устава РС)

33 Чл. 21 Устава РС

34 Чл. 85 *Abgabenordnung*. Преузето 20.5.2023. [https://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/](https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/)

35 Велика већина пореза су периодични порези, које плаћа врло велики број пореских обвезника у већем броју пореских периода, при чему је чињенично стање најчешће врло слично (осим нпр. пореске основице).

неким предметима, али у већини других предмета не и материјалним пореским правом“ (Seer, 2010: 369). „Ограничени ресурси управе значе да највеће могуће остварење законитости у појединачном случају више не коинцидира са највећим могућим остварењем законитости у укупном извршењу свих појединачних случајева“ (Seer, 2008: 11).

У доктрини се скреће пажња на то да материјална порескоправна норма треба да је формулисана тако да – не захтевајући несразмерне административне трошкове пореских органа, ни несразмерне трошкове испуњавања пореске обавезе код обвезника – обезбеди једнаку примену у пореским поступцима који се односе на исте или сличне пореске ситуације. Материјални порески пропис мора и нормативно да буде обликован тако да може уопште да буде извршен. У супротном, остаје само „закон на папиру“ (Seer, 2008: 8). Према Радбруховом (*G. Radbruch*) мишљењу, „правна одредба је валидна само ако се на њу може рачунати у претежној већини случајева“ (Radbruch, 1910: 12). Уколико правна норма налаже нешто што је фактички немогуће, мора јој се ускратити правна ваљаност због недостатка друштвене ефективности (Тирке, 2004: 3).

Имајући у виду да су у Србији „пред Уставом и законом сви ... једнаки“<sup>36</sup> и да се свакоме „јемчи ... једнака заштита права пред судовима и другим државним органима, имаоцима јавних овлашћења и органима аутономне покрајине и јединица локалне самоуправе“,<sup>37</sup> закључујемо да за пореске органе – иако у ЗПППА није изричито формулисано – мора да важи правило да порезе и друге јавне дажбине треба да утврђују и наплаћују *на једнак начин*, у складу са законом. Навешћемо, међутим, захтев из једне одлуке немачког Уставног суда, према којем „нормативној једнакости мора да одговара структурна једнакост у примени“.<sup>38</sup> Ефекти уставног принципа једнакости пред законом<sup>39</sup> су наведеном одлуком пренети на терен извршења пореске обавезе тако што се од законодавца захтева да обезбеди не само усклађеност материјалноправних норми из појединачних пореских закона са принципом једнакости него и њихову „уграђеност“ у нормативно окружење, које гарантује једнакост „пореског исхода“, односно наплате пореза. Уколико је утврђивање пореза засновано на чињеницама које је порески обвезник навео у пореској пријави, једнакост у опорезивању налаже њихову проверу у пореском поступку. Теза да је материјални

---

36 Чл. 21, ст. 1 Устава РС

37 Чл. 36, ст. 1 Устава РС

38 BVerfG, Urteil des Zweiten Senats vom 09. März 2004 – 2 BvL 17/02. Преузето 21. 5. 2023. [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2004/03/lis20040309\\_2bvl001702.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2004/03/lis20040309_2bvl001702.html)

39 Чл. 3, ст. 1 Устава СР Немачке (*Grundgesetz*)

порески закон добар колико и његово извршење треба да буде допуњена реципрочном тезом: Материјална пореска норма мора да буде формулисана тако да се може извршити на једнак (отуда и правичан) начин према свим обвезницима (Seer, 2010: 370).

Порески орган треба, дакле, да обезбеди суптилну равнотежу између три принципа уставноправног карактера: законодавне једнакости, једнакости у примени права и гаранције основних права пореских обвезника. Тиме долазимо до питања стандарда доказивања у пореском поступку. Стандард доказивања дефинише захтев у погледу степена извесности разјашњења чињеничног стања.<sup>40</sup> Он се односи на степен извесности или вероватноће са којим се чињенице морају утврдити (након што се разјасни чињенично стање, укључујући оцену доказа) да би се могле подвести под законски опис чињеничног стања из којег, као правна последица, настаје пореска обавеза.

У српском пореском (процесном) праву предвиђено је да се чињенице у пореском поступку утврђују на основу доказа, при чему се као доказ могу употребити пореска пријава, порески биланс, пословне књиге и евиденције, рачуноводствени искази, пословна документација и друге исправе и информације којима располаже Пореска управа, прикупљене од пореског обвезника или трећих лица, исказ сведока, налаз вештака, увиђај и свако друго средство којим се чињенице могу утврдити.<sup>41</sup> Међутим, у ЗПППА (као ни у немачком *Abgabenordnung*-у (Seer, 2010: 370)) нема одредбе која уређује стандард доказивања.

Чл. 10 српског ЗУП-а, да поновимо, предвиђа да је орган дужан да правилно, истинито и потпуно утврди све чињенице и околности које су од значаја за законито и правилно поступање у управној ствари, те да овлашћено службено лице одлучује по свом уверењу које чињенице узима као доказане, на основу савесне и брижљиве оцене сваког доказа посебно и свих доказа заједно, као и на основу резултата целокупног поступка. „Чињенице које су од значаја за поступање у управној ствари утврђују се ... доказима“, али (изузетно) „о управној ствари може да се одлучи на основу чињеница које нису потпуно утврђене или које се доказима само

---

40 „Количина доказа неопходних да би се доказали нека тврдња или захтев у поступку.“ Преузето 25. 5. 2023. <https://barprephero.com/legal-terms/evidence/standard-of-proof/>

41 Чл. 43 ЗПППА. Али, „пропуст првостепеног органа да у поступку претходне контроле изврши проверу тачности, потпуности и усклађености са законом, односно другим прописом података исказаних у пореској пријави ... не може се сматрати разлогом за понављање поступка“. Упор. Пресуда Управног суда, Одељење у Нишу, бр. II-4, У. 16469/12, од 22. 8. 2013. године.

посредно утврђују (чињенице које су учињене вероватним), ако је то законом одређено“.<sup>42</sup>

У немачкој доктрини су поједини аутори, међу којима Типке и Ланг, оспорили стандард доказивања у виду „потпуне уверености“ (нем. *volle Überzeugung*) као „крхку догму“ (Tipke, Lang, 2005: 879). Потпуна увереност (тзв. „стопостотна доктрина“) подразумева да у пореском поступку стандард доказивања треба да одговара ономе који се примењује у поступку пред судом, тј. да би чињенице требало сматрати доказаним тек кад су утврђене са вероватноћом која се граничи са извесношћу.<sup>43</sup> Међутим, у пореским поступцима у којима се сваке године доносе стотине хиљада пореских управних аката такав стандард се не може постићи. Службено лице у пореској администрацији сусреће се са толико чињеница релевантних за опорезивање да није могуће да буде 100% убеђено у њихову истинитост. Ако би се у пореском поступку инсистирало на том стандарду доказивања, порески инспектор би могао прецизно да га примени само на мањем броју случајева. С друге стране, такав стандард могао би да се третира једино као стандардно упутство о томе како треба поступати, а не као обавезујући пропис. Међутим, Зер (*R. Seer*) с правом констатује да обе алтернативе не могу да се ускладе са фундаменталним принципима законитости и једнакости код опорезивања (Seer, 2010: 370).

Реалност масовности пореског поступка налаже да се „захтев за најпотпуније могуће остварење законитости у појединачном случају замени захтевом за што је могуће потпуније остварење законитости у свеукупном извршењу (тј. узбиру свих појединачних случајева)“ (Seer, 2010: 370). Порески орган у тој реалности може да спроводи своја контролна овлашћења само посредством механизма управљања ризиком, који ће га усмерити ка случајевима у којима (може да) посумња у тачност и потпуност података које је пружио порески обвезник те да зато покрене поступак контроле.<sup>44</sup> Управљање ризиком је неопходан инструмент у рукама пореског органа јер му омогућује да процени ризике које представљају обвезници или групе обвезника и да затим на одговарајући начин усмери ресурсе, односно одреди на које обвезнике ће се фокусирати, а које неће контролисати

---

42 Чл. 116, ст. 1 и 5 ЗУП

43 О претежном ставу у немачкој доктрини да у парничном поступку судија сме да се задовољи једним за практични живот употребљивим степеном сигурности који отклања сумње, не искључујући их потпуно, упор. М. Dika, „O standardima utvrđenosti činjenica u parničnom postupku“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 1/1991, 7.

44 Све док управљање ризиком које спроводи Пореска управа не покаже да постоји оправдана сумња у веродостојност чињеница које доставља порески обвезник, он ће уживати корист од сумње (енг. *benefit of doubt*).

(ОЕСД, 2008: 23). Уколико порески обвезник оспори решење пореског органа, ни тада не би требало статички примењивати стандард потпуне уверености него „стандард доказивања који је заснован на респективним сферама одговорности пореског органа и пореског обвезника“ (Seer, 2010: 371).

У српском пореском праву прописано је да терет доказа сноси Пореска управа – за чињенице на којима се заснива постојање пореске обавезе, односно порески обвезник – за чињенице од утицаја на смањење или укидање пореза.<sup>45</sup> Сумња која проистекне због обвезниковог ускраћивања информација Пореској управи, односно недостављања доказа може бити на његову штету у поступку утврђивања пореске обавезе. Преведено на терен стандарда доказивања, могле би се разликовати две ситуације (Seer, 2010: 371):

За чињенице које оправдавају постојање пореске обавезе или је повећавају:

(а) ако је до недостатка чињеничног разјашњења дошло због повреде обавезе сарадње пореског обвезника у пореском поступку, стандард доказивања (које пада на терет Пореске управе) би се спустио до највеће могуће вероватноће, у складу са повредом обавезе;

(б) ако до недостатка чињеничног разјашњења није дошло због повреде обавезе сарадње пореског обвезника у пореском поступку, стандард доказивања (који примењује Пореска управа) би остао на вероватноћи која се граничи с извесношћу.

За чињенице које ослобађају од плаћања пореза или смањују пореску обавезу:

(а) ако је до недостатка чињеничног разјашњења дошло због повреде обавезе сарадње пореског обвезника у пореском поступку, важио би (за пореског обвезника) регуларни стандард доказивања у виду вероватноће која се граничи с извесношћу, како се не би фаворизовало „кварење доказа“;

(б) ако до недостатка чињеничног разјашњења није дошло због повреде обавезе сарадње пореског обвезника у пореском поступку, стандард доказивања (које пада на терет пореског обвезника) би се морао спустити до највеће могуће вероватноће.

У тако сложеном разграничењу „сфера одговорности пореског органа и пореског обвезника“ може се закључити да је начело истраге (утврђивања истине) двоструко ограничено. С једне стране, начело пропорционалности не допушта прекомерност која би угрозила слободу човека и грађанина:

---

45 Чл. 51 ЗПППА

порески орган може да ограничи право пореског обвезника или да утиче на његов правни интерес само поступањем које је неопходно да се њиме оствари сврха прописа и само ако та сврха не може да се оствари друкчијим поступањем којим би се мање ограничавала права или у мањој мери утицало на правни интерес обвезника.<sup>46</sup> То практично значи да начело истраге не налаже пореском органу да сваки појединачни порески предмет решава на начин судије који пресуђује у парници, а напред наведени уставни принципи законитости и једнакости подривају обавезност „стопостотне доктрине“. С друге стране, забраном потцењивања (нем. *Untermaßverbot*) (Seer, 2010: 371) штите се основна права свих осталих пореских обвезника, јер би уставно начело једнакости и из њега проистекао порескоправни принцип хоризонталне правичности<sup>47</sup> били нарушени уколико би Пореска управа показивала неразумну (несразмерну) уздржаност у примени пореског закона према поједином обвезнику или одређеном кругу обвезника. Порески органи треба да спроводе контролу како би спречили да порези буду пријављени у мањем износу или погрешно наплаћени, односно да се повраћаји пореза и пореске олакшице одобравају или, пак, ускраћују погрешно.<sup>48</sup> На тај начин се обезбеђује законитост у целокупној примени, чиме се структурално, на ефикасан начин, сузбија ризик од избегавања плаћања пореза.

### **5.3. Промена парадигме – споразуми између Пореске управе и пореског обвезника**

Основни (стандардни) порески управни однос између Пореске управе и пореског обвезника подразумева да је, у оквиру законом прописаних обавеза сарадње,<sup>49</sup> порески обвезник дужан да подноси пореску пријаву у којој доставља податке од значаја за утврђивање пореске основице, а у случају самоопорезивања и податак о обрачунатом порезу. Од обвезника се, по правилу, не захтева да објашњава на који начин је стекао доходак. Порески орган може, међутим, да у поступку утврђивања и провере чињеница испитује обвезника о подацима које је навео у пореској пријави (Plić Pоров, 2021: 363–376),<sup>50</sup> прикупља додатне информације, исправља

46 Упор. чл. 6, ст. 1 ЗУП

47 Хоризонтална правичност налаже да лица с истом економском снагом треба да плате исти износ пореза.

48 Чл. 85 *Abgabenordnung*; Чл. 1, ст. 1 ЗПППА

49 Чл. 10, ст. 1, тач. 2 ЗПППА

50 Нпр. код утврђивања посебног пореза на увећање имовине за коју физичко лице не може да докаже да је стекло на законит начин. Закон о утврђивању порекла имовине и посебном порезу, *Сл. гласник РС*, 18/20 и 18/21

обрачунати износ дугованог пореза и др. Основни порески управни однос је, дакле, заснован на законом уведеним обавезама и већина пореских обвезника неће имати подстицаје да у изношењу чињеница прекораче најниже постављену лествицу захтева за обелодањивање, посебно оних чињеница које су везане за неизвесност и ризике (OECD, 2008: 40).

OECD је увео концепт „испуњавање обавеза у сарадњи“ (енг. *co-operative compliance*),<sup>51</sup> који указује не само на сарадњу пореских обвезника и пореске администрације, засновану на међусобном разумевању, непристрасности, поштовању сразмерности, уважавању комерцијалног аспекта пословања обвезника и обелодањивању релевантних чињеница, него и да је циљ, у оквиру стратегије управљања ризиком коју спроводи порески орган, испуњавање обавеза које води благовременом плаћању тачног износа пореза, који је утврђен на основу веродостојних чињеница од значаја за опорезивање (OECD, 2013: 16).

Испуњавање обавеза у сарадњи пореског органа и пореског обвезника, према нашем мишљењу, нарочито долази до изражаја у домену трансферних цена. Пошто се у пракси показује да стандардна (убичајена) контрола у поступцима који се тичу ценовних аранжмана међу повезаним лицима (најчешће чланицама мултинационалне групе компанија) није довољно ефикасна – како са становишта високих трошкова (времена и ресурса), тако и у погледу остварених резултата – почели су се развијати кооперативни модели испуњавања обавеза у вези са трансферним ценама, међу којима се посебно издваја претходни споразум о ценама. Реч је о споразуму који утврђује, пре настанка контролисаних трансакција, одговарајући скуп критеријума (нпр. метод „ван дохвата руке“, упоредиве параметре и пратећа адекватна усклађивања и др.) на основу којих се за наведене трансакције за одређени период примењују правила о трансферним ценама те се њиме допуњују традиционални административни и судски механизми и механизми међународних пореских уговора (OECD, 2022: 14).

С обзиром на то да се у српском праву и у већини европских националних права ратификовани међународни уговор у хијерархији општих правних аката налази изнад закона, обавеза из чл. 25, ст. 3 међународног пореског уговора (рађеног на основу Модел конвенције OECD о дохотку и имовини) би, и у одсуству норме домаћег права која би допуштала закључивање споразума између пореске управе и пореског обвезника, могла да представља правни основ ако је реч о спречавању међународног двоструког

51 Њему је претходио концепт тзв. „унапређеног односа“ (енг. *enhanced relationship*), али се сматрало да његов назив може, евентуално, да асоцира на одређену неједнакост у третману пореских обвезника (нпр. да порески орган посебно „унапреди однос“ са великим компанијама које су порески обвезници) (OECD, 2013: 16)



опорезивања. У литератури се наводи да се код претходног споразума о ценама, као ни код претходног пореског мишљења, не ради о напуштању принципа законитости пореза него о поступку којим се унапређује правна сигурност и смањују административни трошкови Пореске управе и трошкови испуњавања обавезе (Роровић, 2020: 56; Поповић, Илић-Попов, 2020: 7–37). Билатералним претходним споразумом о ценама би се унапред уговорило која од метода „ван дохвата руке“<sup>52</sup> ће бити примењена за потребе пореског биланса у конкретної трансакцији између повезаних лица, са циљем да трансферну цену што верније преведе на цену „ван дохвата руке“. Разлози правне сигурности, транспарентности и економичности имају и у овом случају превагу над захтевом да се примењује стандард доказивања у виду вероватноће која се граничи с извесношћу.

## 6. Закључак

Пореска управа је дужна да утврђује све чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке, посвећујући једнаку пажњу чињеницама које иду у прилог и на штету пореском обвезнику. Чињенице морају да што објективније и потпуније одразе пореску ситуацију пореског обвезника. „Пут“ до доношења пореског решења, заснованог на правилној примени материјалног пореског закона, није увек брз и једноставан, али је битно да се посредством утврђених чињеница дође до материјалне истине, која ће у крајњем исходу довести до наплате пореза. При томе, не сме се робовати „крхкој догми“ стандарда доказивања у виду потпуне уверености, већ је неопходно захтев за најпотпуније могуће остварење законитости у појединачном случају заменити захтевом за што је могуће потпуније остварење законитости у свеукупном извршењу. Сем тога, уколико је пореско решење засновано на тачном и потпуно утврђеном чињеничном стању, које подразумева поштовање законитости и поступање у доброј вери обе странке у пореском поступку, оправдано је очекивати да ће број жалби против пореских решења, односно тужби Управном суду бити значајно мањи, што рад пореских органа чини делотворнијим, а порески поступак ефикаснијим.

---

52 Метода упоредиве цене на тржишту, метода цене коштања увећане за уобичајену бруто маржу, метода препродајне цене, метода трансакционе нето марже, метода поделе трансакционе добити.

## Литература (References)

*Abgabenordnung*. Преузето 20. 5. 2023. [https://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/](https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/)

Бабић, Ј. (2005). *Морал и наше време*. Београд: Службени гласник.

BVerfG, Urteil des Zweiten Senats vom 09. März 2004 – 2 BvL 17/02. Преузето 21. 5. 2023. [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2004/03/ls20040309\\_2bvl001702.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2004/03/ls20040309_2bvl001702.html)

*Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual*. (2022). Paris: OECD.

*Velepedija*. Enciklopedija Veleučilišta u Rijeci. Преузето <http://ucka.veleri.hr/wiki/>

*Veliki rečnik manje poznatih reči i izraza*. (2016). Asocijacija. Преузето <https://velikirecnik.com/2016/10/03/asocijacija/>

*Verwaltungsverfahrensgesetz*. Преузето 15. 5. 2023. <https://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg/>

Dika, M. (2017). Опцепознате чињенице у парничном поступку. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*. 1(38). 1–19.

Dika, M. (1991). О standardima utvrđenosti чињеница у парничном поступку. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*. 1(36). 1–70.

Живковић, М. (1982). Примена колизионе норме међународног приватног права на право државе са нејединственим правним подручјем. *Зборник радова Правног факултета у Нишу*. 22. 473–489.

Закон о општем управном поступку. *Службени гласник РС*. Бр. 18/2016 и 95/2018

Закон о општем управном поступку Републике Српске. *Службени гласник Републике Српске*. Бр. 13/2002, 87/2007, 50/2010 и 66/2018

Закон о општем управном поступку. *Narodne novine*. Бр. 47/2009 и 110/2021

Закон о порезу на доходак грађана. *Службени гласник РС*. Бр. 24/2001, 80/2002, 135/2004, 62/2006, 65/2006, 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011, 7/2012, 93/2012, 114/2012, 8/2013, 47/2013, 48/2013, 108/2013, 6/2014, 57/2014, 68/2014, 5/2015, 112/2015, 5/2016, 7/2017, 113/2017, 7/2018, 95/2018, 4/2019, 86/2019, 5/2020, 153/2020, 156/2020, 6/2021, 44/2021, 118/2021, 132/2021, 10/2022, 138/2022, 144/2022 и 6/2023

Закон о пореском поступку и пореској администрацији. *Службени гласник РС*. Бр. 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 63/2006, 61/2007, 20/2009, 72/2009, 53/2010, 101/2011, 2/2012,

93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019, 144/2020, 96/2021 и 138/2022

Закон о управном поступку. *Службени лист Црне Горе*. Бр. 56/2014, 20/2015, 40/2016 и 37/2017

Закон о утврђивању порекла имовине и посебном порезу. *Службени гласник РС*. Бр. 18/2020 и 18/2021

Плић Попов, Г. (2021). Poreski aspekt unakrsne provere uvećanja imovine fizičkog lica u srpskom pravnom sistemu. U Perović Vujačić, Jelena S. (Ur.) *Zbornik radova Kopaoničke škole Prirodnog prava – Slobodan Perović*. Beograd: Kopaonička škola prirodnog prava – Slobodan Perović. (II). 363–376.

Илић-Попов, Г. (2014). Подаци и информације у пореском поступку и правна сигурност у Републици Србији. У Марковић, Г. (Ур.). *Владавина права и правна држава у региону*. Источно Сарајево: Универзитет у Источном Сарајеву Правни факултет. 871–891.

Квас, К. (2011). *Истина и поетика*. Нови Сад: Академска књига.

*Co-operative Compliance: A Framework* (2013). Paris: OECD.

Liccardo, G. (1962). *Introduzione allo studio del diritto tributario*. Napoli: E. Jovene.

Ljubanović, B. (2019). Načelo traženja materijalne istine i upravni postupak. *Hrvatska i komparativna javna uprava*. 4(19). 659–675.

Marotti, B. (2005). Što je činjenica? O Krstićevom poimanju (znanstvene) objektivnosti. *Prilozi za istraživanje hrvatske filozofske baštine*. 1–2 (61–62). 303–317.

*Merriam-Webster's Online Dictionary*. (2005). Truth. Preuzeto 20. 4. 2023. <https://www.merriam-webster.com>

Nuhodžić, Dž. (2019). Načela krivičnog postupka i pojednostavljene procesne forme sa posebnim osvrtom na odnos sporazuma o priznanju krivice i načela istine i pravičnosti. *Univerzitetska misao – časopis za nauku, kulturu i umjetnost*. (18). 120–135.

Popović, D. (2020). *Poresko pravo*. Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.

Поповић, Д. и Илић-Попов, Г. (2020). Претходно пореско мишљење: пледоаје за његово преобликовање у српском пореском праву. *Анали Правног факултета у Београду*. 3(68). 7–35.

Пресуда Управног суда, Одељење у Нишу, бр. II–4, У. 16469/12, од 22. 8. 2013. године

Radbruch, G. (1910). *Einführung in die Rechtswissenschaft*. Leipzig: Quelle & Meyer.

*Речник српскога језика*. (2011). Нови Сад: Матица српска.

Seer, R. (2010). Der Untersuchungsgrundsatz im heutigen Besteuerungsverfahren. *Steuer und Studium*. 8. 369–374.

Seer, R. (2008). Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen der Massenverwaltung. *Steuervollzug im Rechtsstaat*. Hrsg. Werner Widmann. *Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (DStJG)*. Band 31. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt. 7–36.

Sijerčić-Čolić, H. (2012). Načelo materijalne istine u krivičnom postupku. U Petrović, A. i Jovanović, I. (Ur.). *Savremene tendencije krivičnog procesnog prava u Srbiji i regionalna krivičnoprocesna zakonodavstva (normativni i praktični aspekti)*. Београд: Мисија OEBS у Србији.

Структура научног знања. Слайд 3 и 4. Преузето 24. 4. 2023. <http://www.ef.uns.ac.rs/predmeti/mas/metodologija-naucno-istrazivackog-rada/04-struktura-naucnog-znanja-cinjenice-zakoni-i-teorije.pdf>

*Study into the Role of Tax Intermediaries*. (2008). Paris: OECD.

Tipke, K. (2004). Zwischen materiellem Steuerrecht und Steuerverfahrensrecht. *Steuer und Wirtschaft*. 1. 3–23.

Tipke, K. i Lang, J. (2005). *Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag.

Томић, З. Р., Миловановић, Д. и Цуцић, В. *Практикум за примену Закона о општем управном поступку*. Преузето 10. 5. 2023. <https://dokumen.tips/documents/oe-oe-oe-za-primenu.html?page=31>

Тосић, П. и сарадници. (2008). *Речник синонима*. Београд: Корнет.

Устав Републике Србије. *Службени гласник РС*. Бр. 98/2006 и 115/2021

Horvat, S. i Gavrić, A. (2014). Toma Akvinski i Martin Heidegger o istini. *Logos Journal of Philosophy and Religion*. 1(2). 9–29.

*Hrvatska enciklopedija, mrežno izdanje*. (2021). (Ur. Ravlić, S.). Leksikografski zavod Miroslav Krleža. Преузето 15. 4. 2023. <http://www.enciklopedija.hr/Natuknica.aspx?ID=13406>

*Gordana Ilić Popov, LL.D.,  
Full Professor,  
Faculty of Law, University of Belgrade  
Republic of Serbia*

*Dejan Popović, LL.D.,  
Professor Emeritus,  
Faculty of Law, University of Belgrade  
Republic of Serbia*

## **FROM FACTS TO TRUTH IN TAX PROCEDURE**

### **Summary**

*Tax assessment, which implies the establishment of individual tax liability of the specific taxpayer, precedes tax collection. It presupposes the prior collection of all facts that can contribute to correct and accurate determination of the taxable base and, subsequently, the amount of the tax debt. In the modern information age, the possibility of finding out various facts has significantly increased, but they always require verification. The facts must reflect the tax situation of the taxpayer as objectively and completely as possible. However, the demand for equal treatment of taxpayers in the same or similar tax situations is faced with the reality in which the Tax Administration carries out a large number of tax procedures every year so that the standard of proof in the form of full conviction cannot be achieved. The authors' initial hypothesis is that the tax authorities should base their tax decisions on all tax-relevant facts which enable them to come to the substantive truth in the tax procedure. Objective, credible and comprehensive facts which are determined by the Tax Administration and collected from taxpayers or third parties prevent discretionary resolution of tax administrative matters and, concurrently, ensure the effectiveness and economy of tax procedure. The "path" to establish a tax solution based on the correct application of the material tax law is not always quick and simple, but it is important to arrive at substantive truth through established facts. Achieving the substantive truth must be accompanied by consistent observance of the principles of legality and equality in taxation.*

**Key words:** *fact, principle of substantive truth, establishing facts, tax assessment, tax procedure.*