

UDK: 35.077.3:347.956(497.11)
UDK: 336.225:347.956(497.11)

ПРЕГЛЕДНИ
НАУЧНИ РАД

Рад примљен: 02.03.2025.
Рад прихваћен: 28.03.2025.

DOI:10.5937/zgpfm1-57166

Др Сузана Димић,*

Ванредни професор,

Правни факултет Универзитет у Приштини са
привременим седиштем у Косовској Митровици
Република Србија

Др Невена Миленковић,*

Доцент,

Правни факултет Универзитет у Приштини са
привременим седиштем у Косовској Митровици
Република Србија

Др Бојан Бојанић,*

Ванредни професор,

Правни факултет Универзитет у Приштини са
привременим седиштем у Косовској Митровици
Република Србија

СУСПЕНЗИВНО ДЕЈСТВО ЖАЛБЕ У УПРАВНОМ И ПОРЕСКОМ ПОСТУПКУ

Апстракт: Пажња аутора рада усмерена је на анализу одложеног дејства жалбе током решавања о управној ствари, упоредно са анализом наведеног дејства редовног правног лека у пореском управном поступку.

На анализу суспензивног дејства жалбе у управном поступку, аутори надовезују и опсервацију одложеног капацитета тужбе у управном спору, полазећи од чињенице да се поступак решавања једне управне ствари, у пракси, неретко не окончава пред органима управе у изворно управном поступку, већ се тај поступак – по тужби, наставља пред судом.

Жалба као редовно правно средство у пореском поступку, по правилу, нема одложено дејство. Разлог томе је заштита финансијског интереса државе, јер се у пореском поступку утврђују порези и друге

* suzana.dimic@pr.ac.rs ; <https://orcid.org/0000-0001-8981-9570>

* nevena.petrovic@pr.ac.rs; <https://orcid.org/0000-0002-0979-7373>

* bojan.bojanic@pr.ac.rs; <https://orcid.org/0000-0001-7884-3620>

дажбине којима се финансирају јавне потребе. Имајући у виду да је жалба као редовно правно средство у правном поступку уведена са циљем заштите законитости и заштите права странака, стиче се утисак да потреба за ефикасношћу фискалног система односи превагу над овим циљевима.

Пред ауторима рада је више задатака. Први, да дају одговор на питање: Да ли суспензивно дејство жалбе у управном, односно пореском поступку – у постојећем обиму, доприноси делотворности наведеног правног лека? Други, да оцене квалитет законског регулисања одложеног дејства тужбе у управном спору. Најзад, да на темељима добијених резултата истраживања понуде решења ових питања de lege ferenda.

Кључне речи: Жалба, одложено дејство, управни поступак, порески поступак, управно-судска тужба.

1. Увод

Делотворност једног правног лека на практичном плану умногоме је детерминисана његовом законском физиономијом, обележјима и дејствима којима законодавац обликује његову конституцију. Одлике које ће законодавац приписати правном леку при његовом увођењу, требало би, примарно и превасходно, да буду детерминисане циљевима који се његовом процесном егзистенцијом настоје остварити.¹ Изузетно важно обележје редовног правног лека, који се, грубо речено, у правним поступцима уводи са двојаким циљем: на првом месту, то је, дакако, заштита права странака, а потом и заштита објективне законитости, јесте капацитет истог да одложи, односно одгоди наступање правних дејстава акта који се њиме побија, до доношења коначне одлуке о правној правилности истог. У супротном, постојање редовног правног средства – које се, како му и назив вели, редовно користи кад постоји сумња у правну исправност акта, без одложеног дејства или са битно рестриктивним суспензивним капацитетом, жалиоцу – у сврху чије је заштите права претежно и установљено, значајно отежава и компликује правну позицију, правно остављајући могућност да доспе у ситуацију да легално буде принуђен на извршење акта који се касније може испоставити као нелегалан.

¹ Са наведеним у вези, уобичајено је да се одређене одлике и дејства додељују ванредним, док се при конституисању редовних полази од другачијих, у начелу – готово суштински различитих.

Са друге стране, нужно је имати у виду да је жалба само сегмент далеко ширег и свеобухватнијег поступка који почива на одређеним начелима и циљевима. Као сегмент, фаза (иако у пракси честа, ипак формално необавезна) тог ширег поступка², она би, по логици ствари, морала нормативно да буде обликована тако да потпомогне, буде у функцији остварења начела (и циљева) који се у њему (поступку) остварују.³

Упркос развоју пореских система и прожимању различитих циљева од настанка пореза до данашњих дана, као основни појављује се фискални циљ опорезивања. Ако се има у виду да је за обезбеђивање финансирања јавног поретка потребан континуирани прилив прихода у буџет, онда је јасно да је значајна компонента у процесу опорезивања управо пореска процедура. Правилна законодавна регулатива пореског поступка који настаје поводом утврђивања и наплате пореза, као и доследна примена те регулативе у пракси утичу на фискални интерес државе, а тиме, посредно, и на пружање јавних услуга од стране државе (као што су одбрана, јавни ред и мир, образовање, здравство и сл.). Пореским захватањем се обезбеђују средства неопходна за финансирање трошкова друштвене заједнице, али се захватањем економске снаге смањује расположиви доходак пореских обвезника. Отуда, упркос томе што средства прикупљена опорезивањем служе за финансирање јавних услуга чији се као корисници појављују ти порески обвезници, јавља се њихов отпор према опорезивању. Пореска процедура треба да омогући правилну примену пореских закона од стране пореских органа при поступању у конкретним случајевима. Према томе, како се опорезивањем задире у личну и економску сферу пореских обвезника, правилна пореска процедура представља гаранцију за заштиту од самовоље и произвољности пореских органа. Као својеврсни гарант законитости и правилности аката које доносе порески органи прописано је право на жалбу пореског обвезника.

Истраживање ове тематике спроведено је уз помоћ више метода, како би се сагледало са више аспеката и проблему приступило на мултидисциплинаран начин. Основни методолошки приступ у решавању

2 Овде се под поступком, поред првостепеног, подразумева и другостепени – поступак по жалби.

3 Целокупан систем норми којима се регулише један правни поступак, у овом случају управни, успостављен је и постоји са циљем да обезбеди закониту и правилну примену материјалноправних норми у конкретним правним стварима. Без постојања процесних закона, који врло темељно уређују поступак одлучивања о правима и обавезама гарантованим материјалноправним регулама, створила би се повољна клима за неуједначено поступање, произвољност, арбитрерност и друге облике незаконитог деловања поступајућих органа, својствених управи која је претходила правној држави.

задатих питања чинило је телеолошко, системско логичко и језичко тумачење. Коришћене су правно догматске и дедуктивне методе анализе. Правна догматика обухватила је разматрање теме са управноправног и порескоправног аспекта. Такође, у поступку истраживања ове материје примењена је и дедуктивна метода. Аутори су, полазећи од општег режима суспензивног дејства жалбе у управном поступку, анализирали посебан режим жалбе у пореском поступку. Како несуспензивно дејство жалбе у пореском поступку представља одступање од општег режима жалбе у управном поступку, пажња аутора је била посвећена и разлозима за оправдање таквог дејства.

2. Одложно дејство жалбе у управном поступку

2.1. Циљеви и начела општег управног поступка као детерминанте одложног учинка жалбе у управном поступку

Важећим Законом о општем управном поступку⁴ се изричито не одређује циљ закона (као ни поступка који се њиме регулише), али се исти доста поуздано може наслутити из начела на којима (читав) поступак почива. Срж (свеукупних) начела⁵ лежи у правној обавези органа да приликом одлучивања о управним стварима: 1) поступају у складу са законом и другим општим актима – речју, заштите начело законитости⁶; и 2) омогуће странкама да своја права и интересе заштите и остваре што лакше, брже и економичније⁷ – речју, као циљ поступка намеће не само законито, већ и делотворно остваривање права странака. Међутим, сврха начела не исцрпљује се у обавезности законитог и делотворног одлучивања о управним стварима. Из законских начела једнако произилази правна обавеза(ност) органа управне власти да се старају (и) о томе да решавање о појединачним правима, обавезама и интересима странака (премда законито и делотворно – прим. аут.), не сме

4 Закон о општем управном поступку (Сл. гласник РС, бр. 18/2016, 95/2018 – аутентично тумачење и 2/2023 одлука УС). У даљем тексту, ЗУП.

5 Основна начела управног поступка јесу: начело законитости и предвидивости, начело сразмерности, начело заштите права странака и остваривања јавног интереса, начело помоћи странци, начело делотворности и економичности поступка, начело истине и слободне оцене доказа,... и др (чл. 5–15 ЗУП-а.)

6 Чл. 5 ЗУП-а. О изузетном значају принципа законитости у поступању органа управе говори чињеница да је исти уздигнут на ранг уставне категорије. Наиме, Устав Р. Србије (Сл. гласник РС, бр. 98/2006 и 115/2021), у ст. 2, чл. 198... каже: „Појединачни акти и радње државних органа, организација којима су поверена јавна овлашћења, органа аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе, морају бити засновани на закону“.

7 Чл. 8 ЗУП-а. Вид. и чл. 9 стог закона.

бити науштрб права трећих лица, а особито, не на рачун јавног интереса⁸. Није довољно да је решавање у складу са законом и делотворно, већ је, уз то, неопходно и да се таквим – законитим и делотворним одлучивањем, остварује,⁹ или бар не дира у јавни интерес.

Из наведеног се може закључити да је сврха процесних норми садржаних у ЗУП-у да обезбеде:

- законито;
- делотворно
- и решавање о појединачним управним стварима странака које неће бити у сукобу са јавним интересом.

Начела нису само прост збир међу собом независних општих правних правила, већ један заокружен и компактан систем норми осмишљен тако да претежно (у највећем броју случајева) омогућава једновремено остваривање свих својих делова. Основна је претпоставка да су циљеви идентификовани у тачкама 1), 2) и 3), односно начела у којима имају своје исходиште, у односу повезаности и међусобне условљености. У том смислу, реализација једног начела (и њиме постављеног циља) по правилу би требало да води истовременој примени другог. Фактичка пак немогућност да свако од начела, односно циљева у њима зајемчених, у сваком појединачном случају буде у пуној мери остварено, чини неизбежним ситуације у којима се у извесној мери чине (правно допуштеним) одступања на рачун појединих од њих. Одступања која се чине науштрб једног начела (и у њему садржаног циља), по правилу иду у корист пунијој примени другог начела (и њему припадајућег циља)¹⁰.

Применом телеолошког, системско-логичког и језичког тумачења на норме којима су ударени темељи управног поступка, особице норме чланова 5 и 7 ЗУП-а, јасно се назире суштина управно-правног односа као односа јавнога права – чији је примарни циљ заштита јавног интереса. Управо та одлика, *specifica differentia* управно-правног односа, има

8 То је експлиците речено у другом делу реченице из чл. 7 ЗУП-а.

9 У називу начела из чл. 7 помиње се „начело... и остваривања јавног интереса“, док се у тексту одредбе овог начела прецизира да је: „*орган дужан да омогући странкама... да заштите и остваре своја права и интересе, али не на штету ... јавног интереса.*“ Недовољна језичка прецизност цитиране одредбе не доводи у питање њену суштину која се огледа у обавези органа управе да током трајања поступка непрестано воде рачуна о остваривању јавног интереса, односно да остваривање права и интереса странака не буде њему на штету. У прилог наведеном говоре образложења из одлука Управног суда у којима је суд одлучивао поводом захтева за одлагање.

10 Немогућност да идеална законска конструкција у сваком појединачном случају у пуном обиму заживи у пракси оправдава да се одмери релевантност постављених циљева, и сходно учињеној процени да примат онеме који се у датом случају покаже као приоритетан.

одлучујући утицај на преобликовање института жалбе – од редовног правног лека са генерално признатим суспензивним дејством, до редовног правног лека чије се одложно дејство у конкретном случају – за потребе јавног интереса (подв. аут.), може одлуком органа и суспендовати.

Анализа законских случајева у којима је (под одређеним условима) жалба лишена суспензивног дејства, чиме се озбиљно доводи у питање њена могућност као правног лека да испуни сврху свог постојања, јасно потврђује тезу о суштински доминантној позицији јавног интереса у управном поступку као правом признатог факта зарад чије су заштите поједини институти, циљеви, па и начела, учињени у извесној мери еластичним и њему прилагодљивим. Претежност јавног интереса спрам потребе да се заштите појединачни интереси странака из управног поступка још је упадљивије изражена у поступку управно-судске контроле, где ће захтев за одлагање извршења управног акта бити одбијен, чак иако се несумњиво докаже да би његово извршење странци нанело ненадокнадиву штету, само уколико се покаже да би одлагање извршења било на штету јавног интереса.

2.2. Одложни учинак жалбе према ЗУП-у из 2016. године

Предмет принудног извршења у управном поступку јесу извршна решења. По природи ствари, за (принудно) извршење су подобна искључиво решења којима је странци наметнута каква обавеза¹¹ (Лончар, 2010: 253), а која су, услед пропуштања странке да их добровољно изврши, по закону стекла процесно својство извршности.¹²

У вези са правном могућношћу принудног извршења извршних решења, законодавац је додатно нагласио значај начела заштите права и правних интереса странака и начела заштите законитости тиме што је редовни правни лек опскрбио суспензивношћу – и то, као редовном одликом. По слову закона:

11 На чињење, уздржање од чињења, трпљења неке радње или предају покретне ствари.

12 Првостепено решење постаје извршно: обавештавањем странке, уколико против првостепеног решења жалба уопште није допуштена; обавештавањем странке, уколико је жалба против првостепеног решења допуштена, али та жалба нема суспензивно дејство; истеком рока за жалбу, ако жалба није изјављена; обавештавањем странке о решењу, уколико је против првостепеног решења допуштена жалба која има суспензивно дејство, па жалба од стране надлежног органа буде одбачена или одбијена; одрицањем свих странака од права на жалбу (чл. 156, ст. 1). Решење другостепеног органа којим је поништено првостепено решење, и мериторно решена управна ствар, извршно је обавештавањем странке.

„Решење не може да се изврши док не истекне рок за жалбу, ако законом није друкчије прописано.“

„Жалба одлаже извршење решења и док жалилац не буде обавештен о решењу којим је одлучено о жалби, ако законом није друкчије прописано.“¹³

Из цитираних законских одредби је очито да је жалби у управном поступку признато, као основно правило, одложно дејство. Одложно дејство, у смислу капацитета да одложи (спречи) извршење оспораваног акта има: 1. сам рок за жалбу, независно од тога да ли је жалба изјављена,¹⁴ и 2. изјављена жалба, до доношења одлуке другостепеног органа по жалби, односно, обавештавања жалиоца о истој. Оваквим приступом жалби – додељивањем јој суспензивног дејства као редовног (уобичајеног) и њој (природно) својственог дејства, законодавац је апострофирао начело заштите права и правних интереса странака, али и начело заштите законитости, обезбеђујући одлагање извршења оних правних аката чија је правна ваљаност са позиције жалиоца упитна, и као таква потенцијално угрожава не само његова права и интересе већ и другопоменуто начело.

2.2.1. Одступања од одложног дејства жалбе

Па ипак, домашјај суспензивног дејства жалбе у управном поступку није апсолутан. Чињеница да уз горенаведена начела која су инспирисала уређење жалбе као суштински суспензивног правног лека, постоје и друга – чијем остваривању одложно дејство жалбе не иде у корист, довела је до тога да се оно законом ограничи.

„Усмено решење извршава се и пре истека рока за жалбу и после подношења жалбе.“

„Решење се, изузетно, извршава пре истека рока за жалбу, као и после подношења жалбе, ако би одлагање извршење странци нанело ненадокнадиву штету или теже угрозило јавни интерес.“¹⁵

Решење се у управном поступку, по правилу, доноси у законом прописаном поступку и одговарајућој писаној форми. Могућност доношења усмених решења законом је призната само изузетно, у ситуацијама које се тичу предузимања хитних мера у јавном интересу.¹⁶

¹³ Чл. 154, ст. 1 и 2 ЗУП-а.

¹⁴ Док траје рок за жалбу, првостепено решење се у целини (или, јасније речено, ни у једном свом сегменту) не може извршити, јер до истека рока постоји неизвесност у погледу тога хоће ли се овлашћено лице уопште, а камоли у ком обиму, користити овим правом.

¹⁵ Чл. 155, ст. 1 и 2 ЗУП-а.

¹⁶ Реч је о ситуацијама у којима постоји потреба за хитним уређењем – доношењем и извршењем решења, како би се обезбедио јавни ред и мир, јавна безбедност или

Таква решења могу се извршити одмах,¹⁷ независно од тога да ли је истекао рок за жалбу и да ли је, евентуално, жалба изјављена. Значај заштите јавног интереса у оваквим ситуацијама превагнуо је над потребом да се у пуном обиму остваре друга два анализирана начела, што је, њима науштрб, нашло свој израз у преобликовању жалбе – од института који је почетно уређен тако да им (начелима) пружи пун допринос, до института чији се капацитети у наведеном смислу посве суспендују.

За разлику од првог, у другом случају имамо писана решења, противу којих жалба не одлаже извршење, уколико (надлежни орган оцени да) постоји опасност да би одлагање извршења: 1) странци нанело ненадокнадиву штету или 2) теже угрозило јавни интерес. Следом изнетог, закључујемо како мотив ове врсте одступања од суспензивног дејства жалбе (из ст. 2, чл. 155), може бити двојак: 1. заштита јавног интереса, и 2. заштита појединачних права и интереса оне странке¹⁸ која би одлагањем извршења претрпела ненадокнадиву штету. Овде се, законом прописано одложно дејство жалбе (чл. 154 ЗУП-а) – по законском овлашћењу органа (чл. 141. ст. 3. ЗУП-а¹⁹), на основу његове слободне процене релевантних околности датих у ст. 2. чл. 155. ЗУП-а – искључује (суспендује).

Поред на овоме месту представљеног општег правног режима суспензивног дејства жалбе и општег правног режима одступања од суспензивног дејства жалбе – нормативно уређених ЗУП-ом, питање одложног дејства жалбе се у појединим управним областима – полазећи од начела и циљева тих области управе, може посебним законима уредити и другачије. *Justus titulus* налазимо у другом делу реченица садржаних у ставовима 1 и 2 члана 154 ЗУП-а.

„Решење не може да се изврши док не истекне рок за жалбу, ако законом није друкчије прописано. Жалба одлаже извршење решења и док жалилац не буде обавештен о решењу којим је одлучено о жалби, ако законом није друкчије прописано”²⁰.

отклонила непосредна опасност по живот или здравље људи или имовине (чл. 143, ст. 1 ЗУП-а).

17 И без доношења решења о извршењу. Сходно чл. 201 ЗУП-а.

18 Посреди су вишестранаке управне ствари.

19 Прописујући садржину диспозитива, у назначеној одредби се каже: „...у посебне тачке се уносе рок, услов, налог,... назнака да жалба не одлаже извршење решења...”

20 Законом прописану могућност да питање суспензивног дејства реше другачије, искористили су: Закон о пореском поступку и пореској администрацији (Сл. гласник РС, 80/02, 84/02, 79/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/14, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21, 138/22 и 94/24). Вид. чл. 147, ст. 1 У даљем тексту ЗПППА; Закон о оружју и муницији (Сл.

2.3. Одложни учинак тужбе у управном спору

Садржинска и процесна интегралност (Томић, 2017: 93) управне и управно-судске процедуре у решавању управне ствари, изискује и оправдава да се у обраду ове тематике укључи и питање суспензивног капацитета тужбе у управном спору. Јер, правни пут за заштиту и остваривање својих права и правних интереса, странка неретко, нажалост, не завршава у управном поступку, већ бива принуђена да исти настави у управно-судском поступку.

Како је предмет оспоравања тужбом коначни управни и други коначни појединачни правни акт²¹, а временски тренутак наступања извршности се, или поклапа са наступањем коначности, или јој претходи, следује да је акт који се управно-судском тужбом побија у том моменту подобан за извршење, без обзира што о његовој правној ваљаности тек (!) треба да се расправља. Стога је од изузетне важности питање прав(ил) ног уређења одложеног дејства тужбе. Одлаже ли тужба извршење акта који се њоме оспорава?

Према важећем Закону о управним споровима: „Тужба, по правилу, не одлаже извршење управног акта против кога је поднета.“²² Међутим, сложеност и разноврсност управно-правних односа, прожетих дубоко и вишеструко испреплетаним нитима појединачних права странака и јавног интереса, нужном су и овде учинили потребу за балансирањем на „ваги“ чији један тас чини потреба да се заштите појединачна права и интереси странака, односно обезбеди законитост решавања у управним стварима²³, а други обавеза суда²⁴ да једновременно води рачуна о јавном интересу.

У том смислу, ЗУС вели: „По захтеву тужиоца суд може одложити извршење коначног управног акта којим је мериторно одлучено о управној ствари, до доношења судске одлуке, ако би извршење нанело тужиоцу штету која би се тешко могла надокнадити, а одлагање није противно јавном интересу, нити би се одлагањем нанела већа или ненадокнадива штета противној странци, односно заинтересованом лицу.“²⁵ Установљавање

гласник РС, бр. 20/2015, 10/2019, 20/2020 и 14/2022), чл. 8, ст. 2; Закон о пребивалишту и боравишту грађана (Сл. гласник РС), бр. 87/2011), чл. 13, ст. 3.

21 Којим се одлучује о праву, обавези и на закону заснованом интересу.

22 Чл. 23, ст. 1 ЗУС-а.

23 Што је у чл. 1 ЗУС-а експлицитно одређено као циљ закона.

24 Истина, не тако експлицитно изречена као што је то случај са органима управе (чл. 7 ЗУП-а), већ више подразумевана и у раду Суда редовно афирмисана кроз одлуке које доноси.

25 Чл. 23, ст. 2 ЗУС-а.

искључиве надлежности²⁶ Управног суда (Димитријевић, 2019: 408) за одлучивање о захтевима за одлагање извршења (у)правних аката, оцењује се у теорији као једно од највећих достигнућа важећег ЗУС-а (Вучетић, 2019: 218).

Упада у очи, како је уређење суспензивног дејства управно-судске тужбе сушта супротност начину на који је уређено питање суспензивности управне жалбе.²⁷ Иза намере творца предметних управно-процесних норми, да жалбу у управном поступку редовно подупре одложним дејством, а тужбу у управном спору, само изузетно – стоји јасан став о пуном уважавању интегралности управне и управно-судске процедуре. Наведено је резултирало тиме да се, у контексту анализиране проблематике, у управном поступку примат да потреби да се странкама омогући да што делотворније заштите своја права и интересе (од незаконитог деловања управе), чиме се уједно доприноси и заштити начела законитости, док је, у другоименованој процедури, свест о томе да је побијани акт већ прошао жалбену контролу²⁸, током које је, по правилу, био „обезбеђен“ од извршења, тежиште померила на заштиту јавног интереса. Изузев тога, опредељење за несуспензивно дејство тужбе објашњава се потребом спречавања: „...да чисто процедурална мера спречи функционисање администрације“ (G. Braibant, B. Stirn, 2002: 585).²⁹

Да би суд дозволио одлагање извршења, неопходно је да су кумулативно испуњени сви услови из ст. 2, чл. 23 ЗУС-а. Терет доказивања лежи на тражиоцу одлагања, а суд по слободном уверењу цени испуњеност тражених услова. Анализа случајева из праксе показује да је испуњеност услова садржаних у правним стандардима из ст. 2, чл. 23 ЗУС-а веома тешко доказива за тражиоце одлагања, што за резултат најчешће има одбијање захтева³⁰.

Значајан искорак на плану привремене заштите странака представља могућност да се захтев за одлагање, осим уз тужбу, или

26 Према ранијем ЗУС-у, то овлашћење било је у рукама органа управе (онога чији се акт извршава, односно органа надлежног за извршење).

27 Док је суспензивност редовно дејство жалбе, које се само изузетно, под законом предвиђеним условима, може искључити, тужба је, по правилу, несуспензивног дејства, а само изузетно, при кумулативном испуњењу свих законом предвиђених услова, може јој се признати одложни учинак.

28 Напомињемо да речено није увек случај. У пракси, предмет управног спора могу бити и коначни првостепени акти противу којих жалба није била допуштена.

29 Наведено према: З. Лончар, Одлагање извршења управног акта у управном спору, Зборник радова Правног факултета Универзитета у Новом Саду, 2/2012, 240.

30 Као пример наводимо решења: Решење Управног суда, 23 Уо. 111/16 од 20. 12. 2016; Решење 16 У. 10892/16 од 01. 08. 2016; Решење Управног суда 9 У. 11422/17 од 03. 08. 2017.

након подношења тужбе а у току трајања управно-судског поступка, поднесе и пре подношења тужбе. Струка наводи да све већи број захтева за одлагање извршења (Ивановић, 2017: 14)³¹ говори у прилог чињеници да је овај институт пронашао своје место у систему заштите права странака (Ђурановић, 2011: 396).

„Изузетно, странка из управног поступка може тражити одлагање извршења управног акта и пре подношења тужбе:

у случају хитности;

када је изјављена жалба која по закону нема одложно дејство, а поступак по жалби није окончан“ (чл. 23, ст. 3 ЗУС-а).

Могућност да суд одложи извршење управног акта и пре него што је тужба поднета, односно док је управни поступак у току, тековина је важећег Закона којом се афирмишу ставови *Препоруке Комитета министара Савета Европе о привременој судској заштити у управном поступку*³². Цитираним одредбама ст. 3, чл. 23 ЗУС-а, Управном суду је дато овлашћење да „интервенише“ за време трајања управног (жалбеног) поступка – могућношћу да својом одлуком компензује недостатак заштите која се пружа поводом изјављене несуспензивне жалбе. Уз захтев за одлагање извршења, неопходно је приложити копију жалбе и доказ да је иста предата.

„По захтеву за одлагање извршења суд одлучује решењем, најкасније у року од пет дана од пријема захтева из ст. 2. и 3. овог члана.“

Против одлуке суда о захтеву за одлагање извршења, странка нема на располагању могућност правне заштите³³. Како је у нашој земљи

31 Ауторка реферата, судија Управног суда, бележи да је у периоду од 01. 01. 2010 до 30. 06. 2017. год. Суд запримио 6. 641 захтева за одлагање извршења управног акта. Према статистичким подацима о раду Суда наведеним у Извештајима о раду суда, у наредних 7 година (период: 01. 01. 2018 – 31. 12. 2024), поднето је укупно 4.441 захтева за одлагање.

32 Recommendation No. R. (89) of Committee of Ministers to State on Provisional Court Protection in Administrative Matters. Ставови из Препоруке нису правно-обавезујући, али предвиђају стандарде које је пожељно инкорпорирати. Од мера привремене заштите, наша држава је, као чланица Савета Европе, усвојила искључиво могућност одлагања извршења.

33 Речено, ипак, ваља узети са дозом резерве, имајући у виду више теоретску неголи суштинску могућност за евентуалну примену Захтева за ванредно преиспитивање судске одлука (Захтева), као јединог деволутивног правног средства у управном спору. Одредбе чл. 49, ст. 2 ЗУС-а предвиђају крајње рестриктивне услове за примену Захтева. У тачки 3, ст. 2 поменутог члана се као ситуација у којој се Захтев може поднети, наводи: „у стварима у којима је у управном поступку била искључена жалба.“ Како такве ствари, коначно окончане првостепеним решењем, могу бити предмет управног спора, једнако и захтева за одлагање извршења решења, налазимо да тач. 3, ст. 2, чл. 49 ЗУС-а треба тумачити шире, у смислу да се Захтевом у описаној ситуацији може

управно правосуђе једностепено, а жалба по логици ствари искључена, имајући у виду крајње рестриктивне услове за примену Захтева из чл. 49 ЗУС-а, тешко да се може бранити став о њему као „*другом правном средству*“ из ст. 2, чл. 36 Устава, у коме се каже (да): „*Свако има право на жалбу или друго правно средство против одлуке којом се одлучује о његовом праву, обавези или на законом заснованом интересу.*“ Ово, са разлога, што се, у духу Европске Конвенције за заштиту људских права и слобода³⁴, а и у јудикатури Европског суда за људска права, под правом на правно средство подразумева (право на) делотворно правно средство, а не „пука“ прокламација права на правно средство које нема практичну употребљивост.

Насушност двостепеног одлучивања по захтеву за одлагање (Пљакић, 2012: 230) посебно је изражена у ситуацијама из тач. 2, ст. 3, чл. 23 ЗУС-а (када је изјављена жалба која по закону нема одложно дејство)³⁵.

3. (Не)суспензивно дејство жалбе у пореском поступку

3.1. Непостојање суспензивног дејства жалбе у пореско процесном праву Србије

За разлику од општег управног поступка, жалба у пореском поступку према законодавству Србије, по правилу, нема суспензивно дејство. Ипак, дозвољен је изузетак од овог правила, али закон прописује услов за његово одобрење. Потребно је да порески обвезник документује да би плаћањем пореза или споредних пореских давања пре коначности побијеног акта претрпео битну економску штету. Дакле, одлагање извршења побијеног пореског управног акта не наступа по сили закона, него је потребно да порески обвезник поднесе захтев и да у њему документује да ће услед „превременог“ (пре коначности) извршења овог акта претрпети битну економску штету и да о том захтеву другостепени орган одлучи позитивно. О одлагању извршења пореског управног акта против кога је изјављена жалба, другостепени орган одлучује закључком који се доноси

побијати не само одлука суда донета по тужби, већ и она коју је суд донео поводом захтева за одлагање, с обзиром на чињеницу да је захтев за одлагање поднет у вези са решењем донетим у ствари у којој је жалба била искључена.

У поређењу са ранијим решењем – које је странци давало могућност да против одлуке органа управе донете поводом захтева за одлагање уложи жалбу другостепеном органу управе, постојеће стање се може означити као „корак уназад“.

34 Европска конвенција за заштиту људских права у чл. 13 јемчи право на делотворан правни лек.

35 Држимо да је по тражиоца одлагања на фактичком плану једнак случај када се захтева одлагање коначног првостепеног акта против кога је жалба била недопуштена.

се по хитном поступку. За доношење овог закључка законом је прописан рок од 5 дана од дана пријема захтева.³⁶

Практична последица непостојања суспензивног дејства жалбе у пореском поступку огледа се у томе да ће до плаћања утврђеног пореског износа доћи још у фази поступка по жалби. То значи да ће у случају усвајања жалбе пореском обвезнику бити враћен плаћени износ, што се може десити по протеку дужег временског периода, тј. године и више. Уколико је порески орган принудно наплатио дуговани порез, порески обвезник ће покренути нови поступак, а то ће бити поступак за повраћај принудно наплаћеног пореза.

Право на жалбу је једно од основних права пореских обвезника и других пореских дужника, као странке у пореском поступку.³⁷ Овим правним средством, ради заштите својих права и правних интереса, они побијају законитост или правилност пореског управног акта. Мада је сврха права на жалбу управо заштита од наступања правног дејства незаконитог правног акта, односно одлагање његовог наступања до тренутка коначности правног акта која ће потврдити или оповргнути његову законитост, жалба у пореском поступку не одлаже његово извршење. Прописивање несуспензивног дејства жалбе у пореском поступку је резултат интенције законодавца да дестимулише пореске обвезнике да улажу жалбе против пореских управних аката са јединим циљем да одложе његово извршење, а не из разлога што је тим актом повређено неко њихово право или правни интерес (Ивановић-Кнежевић, 2013: 94). Свако неосновано одлагање плаћања пореског дуга значајно је са аспекта заштите фискалних интереса државе. У том смислу, суспензивно дејство жалбе би отежало могућност државе у реализацији свог потраживања, а тиме и функционисања државних органа и финансирања јавне потрошње (Ивановић-Кнежевић, 2013: 94).

Главна обавеза пореског обвезника је благовремено плаћање пореза, односно, плаћање пореског дуга у року у ком је доспео за наплату. Време доспелости се одређује према начину на који се утврђује порез. Уколико се ради о ситуацији када се порез утврђује решењем надлежног пореског органа (код пореза на приходе од самосталне делатности, порез на наслеђе и поклон и др.), доспелост ће наступити истеком рока који је наведен у самом решењу, тзв. париционог рока (Поповић, 2011: 105).³⁸ На наступање извршности решења нема утицаја чињеница да ли је порески

³⁶ Чл. 147, ст. 1-3 ЗПППА.

³⁷ Чл. 24 ЗПППА

³⁸ Парициони рок износи, по правилу, 15 дана од дана достљављања решења пореском обвезнику. Поред утврђивања пореза решењем пореског органа постоје још два начина: самоопорезивањем и по одбитку. У случају самоопорезивања порески дуг доспева у роковима који су прописани законом (на пример пореза на додату вредност

обвезник изјавио жалбу или није. Због несуспензивног дејства жалбе, пореско решење ће постати извршно истеком тог рока, те ће порески обвезник бити у обавези да до истека ток рока испуни своју пореску обавезу. Законодавац даје могућност за одлагање извршења пореског решења. Порески обвезник може одложити испуњавање своје пореске обавезе ако поднесе захтев и у њему документује да ће услед извршења побијаног акта претрпети битну економску штету и о њему позитивно одлучи другостепени орган. Поред тога, у пореском законодавству Србије постоји институт одлагања плаћања пореза, који даје могућност да се пореском обвезнику дозволи одложено плаћање пореског дуга, ако су испуњени законом прописани услови. Овде се не ради о пореској олакшици, јер порески обвезник није ослобођен плаћања пореза, у целости или делимично, већ о погодности. Он се налази у погоднијем пореском положају јер своју пореску обавезу може да измирује у дужем временском периоду и у могућности је да средства, која би у целости утрошио за плаћање пореза, инвестира у предузетничке подухвате (Илић-Попов, 2017: 644–645). Законом су прописани услови када се може дозволити пореском обвезнику одложено плаћање пореза. Плаћање дугованог пореза треба да представља непримерено велико оптерећење за пореског обвезника и наноси битну економску штету.

Уредбом су детаљније регулисани услови за одлагање плаћања пореског дуга, те је прописано да плаћање дуга пореска управа може да одложи пореском обвезнику ако дуг износи најмање;

- за физичка лица 10 % од опорезивих прихода у години која претходи години у којој је поднет захтев за одлагање;
- за предузетника и мало правно лице 5% од укупног годишњег прихода који је исказан у последњем финансијском извештају, односно, годишњег паушалног прихода и
- за средња и велика правна лица 5% од обртних средстава исказаних у последњем финансијском извештају.³⁹

Да би пореска управа дозволила одлагање плаћања пореског дуга потребно је да порески обвезник поднесе захтев са доказима о испуњености ових услова. Такође, од пореског обвезника се захтева давање средстава обезбеђења која не могу бити мања од висине дугованог пореза.⁴⁰ Изузетно, од пореског обвезника се неће захтевати испуњавање

доспева 15 дана по истеку пореског периода). Уколико се радо о порезима по одбитку порески дуг доспева приликом исплате прихода (на пример, код пореза на зараде).

39 Чл. 2 Уредбе о ближим условима за одлагање плаћања пореског дуга, «Сл. гласник РС», бр. 53/03, 61/04 и 71/05).

40 Средства обезбеђења наплате су: хипотека на непокретности пореског обвезника; залога на његовим покретним стварима; неопозива банкарска гаранција; јемство

уредбом прописаних услова нити давање средстава обезбеђења уколико дуговани износ по свим јавним приходима за тог пореског обвезника износи до 1500.000 динара за правна лица, предузетнике и фонд, а 200.000 динара за физичко лице.⁴¹ У случају да пореска управа одобри одлагање плаћања пореског дуга, доноси решење или са пореским обвезником потписује споразум.

3.2. Кратак осврт на заштиту законитости и заштиту права странака у контексту несуспензивности жалбе у пореском поступку

Правно дејство примене начела законитости у пореском праву састоји се, с једне стране, у обавези пореског органа да у пореском поступку доноси на закону засноване пореске управне акте, односно, с друге стране, у обавези пореског органа да се приликом контроле, утврђивања и наплате пореза придржава одредаба пореских прописа (Милошевић, Кулић, 2015: 613–614). Правила пореског поступка имају супсидијарни карактер у односу на правила општег управног поступка. Ако ЗПППА није другачије прописао, порески поступак ће се спроводити по начелима и у складу са одредбама закона којим се уређује општи управни поступак.⁴² Због специфичности појединих управних области, поједина питања управног поступка се могу другачије уредити посебним законом. Али само под условом да то није у супротности са основним начелима ЗУП-а и ако се тиме не снижава ниво заштите права и правних интереса странака обезбеђених тим законом (Томић, 2015: 425).

Имајући у виду да је жалба као редовно правно средство у правним поступцима уведена у циљу заштите законитости и заштите права странака, у потпуности се може сагледати њен значај у поступцима у којима се одлучује о правима и правним интересима у конкретним управно пореским стварима. Међутим, прописивање несуспензивног дејства жалбе у пореском поступку представља резултат својеврсног баланса између заштите законитости и заштите права странака у процесу примене пореских прописа, са једне стране, и заштите фискалних интереса државе, са друге стране. Савремене државе, у складу са демократским тековинама, пружају широке гаранције за заштиту основних слобода и права појединаца. Поставља се питање колико су порески обвезници

другог лица које је власник имовине; трасирана меница, акцептирана од стране два жиранта на чије се зараде установљава административна забрана и меница авалирана од стране пословне банке (чл. 74, ст. 2 ЗПППА).

41 Чл. 74, ст. 6 ЗПППА.

42 Вид. чл. 3 ЗПППА.

узнати са својим правима, али и средствима која им стоје на располагању за заштиту њихових права (Васиљевић-Пољашевић, 2018: 496). На листи права пореских обвезника прописаних важећим законом налази се и право на жалбу, којим се пружа заштита права и правних интереса пореских обвезника од незаконитих пореских управних аката. За разлику од већине правних поступака, у пореском поступку изјављивање жалбе у прописаном року не доводи до одлагања извршења тог побијаног акта. Порески обвезник ће бити приморан да испуни своју пореску обавезу утврђену пореским решењем, независно од тога што још није донета коначна одлука о томе да ли је то пореско решење законито или није. Тако се може догодити да порески обвезник испуни своју обавезу у року прописаном тим решењем а касније се испостави, по завршетку поступка по жалби, да се ради о незаконитом или неправилном пореском решењу. Наравно, порески обвезник ће имати право на повраћај плаћеног пореза, али се, генерално, поставља питање делотворности такве жалбе (без одложеног дејства) као редовног правног средства. Поједини аутори у пореској литератури са наших простора сматрају да би можда требало размотрити несуспезивност жалбе у пореском поступку (Васиљевић-Пољашевић, 2018: 496).

Један од пет уставних принципа који чине подлогу за правну заштиту у управном поступку јесте право на правично суђење (Томић, 2013: 343). Овај уставни принцип представља конкретизацију права на правично суђење из Европске конвенције о заштити људских права и слобода. Суштину одредаба садржаних у члану 6 ове конвенције чини јемство правичног поступка пред судом. Приликом примене овог члана Европски суд за људска права води рачуна о правичности поступања у ширем смислу. Отуда, у неким ситуацијама овај суд неће испитивати да ли је повређена нека од посебних одредаба члана 6 Конвенције, ако утврди да је изостала правичност поступања пред домаћим судовима (Поповић, 2016: 249). У погледу поља примене члана 6, због формулације текста одредби сматра се да се овај члан односи само на грађанскоправну и кривичноправну област. На овај начин су различите правне гране остале изван области заштите овог члана, као што је случај са пореским правом или царинским поступком (Поповић, 2016: 249).

Мада се одредбе члана 6 Конвенције о заштити људских права и слобода не односе на порески поступак, интересантан је случај из судске праксе Европског суда за људска права (Јаношевић против Шведске и Вулић против Шведске)⁴³. Подносиоци представке су тврдили да су били

43 European Court of Human Rights, First Section, Case of Janosevic v. Sweden, Application no. 34619/97, Judgment, 23. July 2002; Case of Vastberga taxi aktiebolag and Vulic v. Sweden, Application no. 36985/97, Judgment, 23. July 2002

лишени права по члану 6 Конвенције зато што је одлука пореске управе извршена пре доношења коначне одлуке. Најпре су поднели пореској управи захтев за одлагање извршења, али је он одбијен уз образложење да нису испуњени услови прописани законом, а потом покренули поступак пред Окружним управним судом у Стокхолму. Након укидања пореског решења од стране овог суда, предмет је враћен пореској управи да испита да ли је потребно обезбеђење. Наиме, према чл. 49 Закона о наплати пореза одлагање је условљено обезбеђењем, ако се из неког разлога може претпоставити да износ за који је тражено одлагање извршења неће бити уредно плаћен. Потом је пореска управа утврдила да је њихова платежна способност подложна сумњи, и да тиме што нису дали обезбеђење, не испуњавају услове за одлагање извршења. Како је суд потврдио ово решење пореског органа, подносиоци представке су се обратили Европском суду за људска права са тврдњом да та одлука суда представља повреду члана 6 Конвенције. Занимљива је констатација Суда у ставу 108 пресуде у погледу враћања првобитног правног положаја у случају успешне жалбе. Према шведском закону, порески обвезник ће имати право на повраћај „превремено“ (пре коначности пореског акта) наплаћеног износа и то са каматом. Такође, пошто је у овом случају дошло до стечаја због недостатка имовине након принудног извршења пореске обавезе, Суд је стао на становиште да је могуће, не само поднети захтев за понављање стечајног поступка у коме ће се одлука о стечају укинути, него и покренути поступак против државе за накнаду финансијског губитка проузроковану стечајем. „Ипак, у случајевима када су значајни износи били предмет извршења, накнада можда неће надокнадити пореском обвезнику губитке. Систем који дозвољава принудну наплату знатних износа пореза пре него што се донесе судска одлука о обавези плаћања пореза, стога је отворен за критику и требало би да буде подвргнут строгој контроли.“⁴⁴ Примена стандардних правила, па и законских претпоставки о процени пореза и наплати пореза пре коначности пореског управног акта може се правдати јаким фискалним интересима државе. Ефикасан систем опорезивања је важан за финансијске интересе државе али се мора успоставити правична равнотежа између важности онога што је у питању и права на одбрану. „Употребљена средства морају бити сразмерна легитимном циљу који се жели постићи“.⁴⁵ Са аспекта успостављања те

([https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-60628%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-60628%22]}); [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-5831%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-5831%22]})).

44 Court in paragraph 108, Case of Janosevic v. Sweden,

45 Court in paragraph 106, Case of Janosevic v. Sweden,

равнотеже занимљиво је издвојено мишљење двојице судија.⁴⁶ У једном од њих наведено је да „у балансирању између финансијског интереса државе и права на одбрану не би требало да се поштују интереси државе до те мере да извршење пореског управног акта пре његове коначности има карактер санкције. То се може десити када се последице извршења не могу поништити или када је висина наплаћеног износа таква да изазива озбиљне финансијске проблеме или пореског обвезника доведе до банкрота.“⁴⁷

4. Закључак

У раду је анализирано одложно дејство жалбе у управном и (посебном управном) пореском поступку, као и управно-судске тужбе као инструменти којима странке настоје да заштите своја права и интересе од незаконитог поступања управе. Полазна теза је била да је пуноћа и смисао заштите која се по именованим инструментима пружа битно условљена њиховим одложним капацитетима, односно способношћу да привремено спрече (одложе) извршење аката противу којих се активирају – до изрицања коначне, односно правоснажне одлуке по њима. Неспособност да одложе извршење аката против којих се изјављују – узрокована мањком одложног капацитета, озбиљно доводи у питање смисао заштите која се по њима пружа, јер на практичном плану може довести до тога да се изврши акт који ће накнадно бити оцењен као незаконит. Концизније казано, заштита поводом жалбе и тужбе је пружена, оспоравани акт оглашен незаконитим – али уједно, и извршен! – услед непостојања или постојања лимитираног одложног дејства. Са друге стране, потреба за нормалним функционисањем управе не дозвољава апсолутно признање анализираног дејства. Отуда се у раду наглашава неопходност изналажења оптималне мере предметног института, уз претпоставку да ће та мера примарно бити одређена: 1. циљевима који се правним средствима настоје остварити; 2. начелима и циљевима оних (ширих) поступака чије су фазе предметна правна средства.

У коначници, анализа спроведена у раду потврдила је да је јавни интерес, као *specifica differentia* управно-правног односа, фактор који доминантно обликује одложно дејство анализираних правних инструмената – на плану законског уређивања, али и у појединачним случајевима.

Аутори закључују како је општи правни режим одложног дејства жалбе у управном поступку и тужбе у управном спору – у начелу

46 Concurring opinion of judge Thomassen; Partly dissenting opinion of judge Casadevall.

47 Concurring opinion of judge Thomassen

задовољавајуће нормативно обликован, уз примерено вођење рачуна о интегралности управне и управно-судске заштите и циљева који се у њима настоје да остваре. Простора за унапређење ипак има. Решење које се сматра неодрживим јесте непостојање суштинске правне заштите поводом одлуке Суда о захтеву за одлагање. Захтев из чл. 49 ЗУС-а, одговорно тврдимо, не може се сматрати делотворним правним средством у смислу највиших домаћих и наднационалних гаранција. У изнетом смислу, ценимо да је дуго најављивано увођење другог степена управног судства, прилика која се неизоставно мора искористити за размишљање о могућим начинима унапређења правне заштите странке у контексту правила о начелно несуспензивном дејству тужбе у управном спору. Нарочито у констелацији са генерално несуспензивним дејством жалбе у пореском поступку. Уз потпуно разумевање разлога којима су поменута решења инспирисана, држимо да она неоспорно умањују делотворност наведених правних средстава, а тиме, консеквентно, и могућности странке да се заштити. Стога, закључујемо да би увођење права на жалбу у управном спору морало да буде праћено:

- обавезним предвиђањем жалбе на одлуку Суда донету поводом захтева за одлагање извршења;
- формирањем специјализованих већа Суда (за пореску и друге управне материје), која би одлучивала по жалбама на пресуде и одлуке донете поводом захтева за одлагање.

Жалбом као редовним правним средством, порески обвезници побијају законитост или правилност пореског управног акта, ради заштите својих права и правних интереса. Прописивање несуспензивног дејства жалбе у пореском поступку је резултат интенције да се ефикасним системом опорезивања обезбеди заштита фискалних интереса државе. Са аспекта пореског обвезника, оваква жалба компликује и отежава његову правну позицију. Он ће бити приморан, упркос томе што је изјавио жалбу, да испуни своју пореску обавезу. Може се догодити да се, по окончању поступка по жалби, испостави да је побијано пореско решење незаконито или неправилно. У том случају ће имати право на повраћај плаћеног пореза, али се поставља питање делотворности жалбе као редовног правног средства уведеног са циљем одлагања правног дејства акта који се њиме побија до доношења коначне одлуке о законитости или правилности тог акта. Да би се ублажио негативни ефекат овакве жалбе, наш законодавац је прописао могућност одлагања извршења побијаног решења.

Чини се да је интенција законодавца била да уведе могућност одлагања извршења пореског управног акта против кога је изјављена жалба по узору на институт одлагања плаћања пореског дуга. Међутим,

док је код одлагања извршења побијаног пореског управног акта одредба важећег закона непрецизна (наводећи да је за одлагање извршења тог акта потребно да порески обвезник у свом захтеву документује да ће услед тога претрпети „знатну економску штету“), код овог другог института, прво одредбама закона, а потом и уредбом, детаљно су регулисани услови за његову примену. Отуда остаје нејасно зашто законодавац није био прецизан и јасан у формулисању критеријума за одлагање извршења побијаног акта, поготово имајући у виду да је порески обвезник приморан да испуни пореску обавезу иако се још не зна коначна правна судбина тог акта. Негативни ефекат несуспензивности жалбе, који се огледа у отежавању правне позиције пореског обвезника, може се отклонити прецизнијим формулисањем услова за примену одложеног дејства жалбе. Као решење овог проблема *de lege ferenda* аутори предлажу изједначавање пореског положаја овог пореског обвезника са пореским третманом пореског обвезника који је поднео захтев за одлагање плаћања пореза. Из разлога што последице извршења побијаног решења пре његове коначности могу изазвати озбиљне финансијске проблеме пореских обвезника, оправдана је примена одлагања извршења тог решења у случајевима када висина пореског дуга прелази одређене прописане износе. Примена суспензивности пореске жалбе може се условити, по узору на одлагање плаћања пореског дуга, висином пореског дуга која прелази прописани лимит (код физичких лица потребно је да порески дуг прелази 10% опорезованих годишњих прихода, односно, 5% укупног годишњег прихода за предузетнике и мала правна лица и 5% од обртних средстава исказаних у последњем финансијском извештају за средња и велика правна лица). Такође, давање средстава обезбеђења, која не могу бити мања од висине дугованог пореза, представља, по мишљењу аутора, потребну гаранцију да порески обвезници изјављују жалбу из разлога што им је тим побијаним пореским решењем повређено право или правни интерес, а не са циљем неоснованог одлагања плаћања пореског дуга утврђеног тим решењем.

Литература

- Braibant, G. Stirn, B. (2002). *Le droit administratif français*, Dalloz, Paris.
- Васиљевић-Пољашевић, Б. (2018) Заштита права пореских дужника пред управним органима у Републици Српској и у Босни и Херцеговини. *Зборник радова Правног факултета у Нишу*. 80/2018. 481–498.
- Вучетић, Д. (2019). Врсте одлука у управном спору. *Зборник радова 150 година управног спора у Србији 1869–2019*. Управни суд 177–219.
- Димитријевић, П. (2019). *Управно право општи део*. Медивест Ниш.

Бурановић, С. (2011). Одлагање извршења управног акта од стране суда. *Билен*, Врховни Касациони суд 3/2011. 390–396

Ивановић, Ј. (2017). Управни суд и реформа управног судства. У Ружа Урошевић (Прир.) *Примена прописа о јавној управи*. Београд Глосаријум 5–23.

Ивановић-Кнежевић, Ј. (2013) Жалба у пореском поступку. *Право – теорија и пракса*. 03-06. 83–95.

Илић-Попов, Г. (2017) Одлагање плаћања пореског дуга у српском пореском систему. *Право и привреда*. 7–9/2017. 642–654.

Лончар, З. (2012). Одлагање извршења управног акта у управном спору, *Зборник радова Правног факултета Универзитета у Новом Саду*, 2/2012, 239–259.

Милошевић, Г. Кулић, М. (2015). Настанак и време испуњења пореске обавезе. *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*. 2/2015. 597–616.

Пљакић, Љ. (2012). Одложно дејство тужбе и одржавање усмене расправе у управном спору. *Правни живот*. 10/2012. 227–241.

Поповић, Д. (2016) Европско право људских права. Службени гласник. Београд.

Томић, З. (2015) Поглед на општи порески процесни закон – неке одабране управне дилеме – *Право и привреда*. 7–9/2015. 420–437.

Томић, З. Р. (2017). Управни поступак и управни спор у Србији – Главне процесне везе. Правни факултет Универзитета у Београду. Београд.

Томић, З. (2023) Опште управно право. Правни факултет Универзитета у Београду. Београд.

Урошевић Р (Прир.) *Примена прописа у јавној управи*. Београд. 93–113.

Савет Европе, *Збирка одабраних препорука*. Београд, 2004.

Устав Р. Србије (Сл. гласник РС, бр 98/2006 и 115/2021).

Закон о општем управном поступку (Сл. гласник РС), бр. 18/2016, 95/2018 – аутентично тумачење и 2/2023 одлука УС.

Закон о управним споровима (Сл. гласник. РС), бр. 111/09.

Закон о пореском поступку и пореској администрацији (Сл. гласник РС,) 80/02, 84/02, 79/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/14, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20, 96/21, 138/22 и 94/24).

Закон о оружју и муницији (Сл. гласник РС, бр. 20/2015, 10/2019, 20/2020 и 14/2022).

Закон о пребивалишту и боравишту грађана (Сл. гласник РС), бр. 87/2011).

European Court of Human Rights, First Section, Case of Janosevic v. Sweden, Application no.34619/97, Judgment, 23. july 2002; Case of Vastberga taxi aktiebolag and Vulic v.Sweden, Application no.36985/97, Judgment, 23. july 2002

([https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-60628%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-60628%22]});
[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-5831%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-5831%22]})).

Управни суд, Годишњи извештаји о раду суда

Извештаји о раду - Управни суд

Prof. Suzana Dimić, LL.D.,
Associate Professor,
Faculty of Law, University of Priština,
Temporary Head Office in Kosovska Mitrovica
Doc. Nevena Milenković, LL.D.,
Assistant Professor,
Faculty of Law, University of Priština,
Temporary Head Office in Kosovska Mitrovica
Prof. Bojan Bojanić, LL.D.,
Associate Professor,
Faculty of Law, University of Priština,
Temporary Head Office in Kosovska Mitrovica,
Republic of Serbia

SUSPENSIVE EFFECT OF AN APPEAL IN ADMINISTRATIVE AND TAX PROCEEDINGS

Summary

In this paper, the authors analyze the suspensive effect of an appeal in the course of resolving an administrative matter, and the suspensive effect of an appeal as a regular legal remedy in a tax administrative procedure. In addition to the analysis of the suspensive effect of an appeal in administrative procedure, the authors examine the suspensive effect of a complaint in an administrative dispute, starting from the fact that the procedure for resolving an administrative matter, in practice, often does not end before the administrative authorities in the original administrative procedure. Rather, the procedure upon appeal continues before the court, thus integrating the systemically connected resolution of the administrative matter within the administrative-judicial procedure. As a rule, an appeal as a regular legal remedy in a tax proceeding does not have a suspensive effect. The reason for this is the protection of the financial interest of the state, given that taxes and other duties for financing public needs are determined in tax proceedings. Considering that an appeal as a regular legal remedy in a legal proceeding was introduced with the aim of protecting legality and the rights of the parties, there is an impression that the need for efficiency of the fiscal system takes precedence over these goals. In this paper, the authors aim to address several tasks: 1) to establish whether the current form of the suspensive effect of an appeal in administrative or tax procedure contributes to the effectiveness of the aforesaid legal remedy; 2) to assess the quality of the legal regulation of the suspensive effect of a complaint in an administrative dispute proceeding; and 3) to offer solutions to these issues de lege ferenda based on the obtained research results.

Keywords: appeal, suspensive effect, administrative procedure, tax procedure, complaint in administrative proceedings.