

Проф. др Гордана Илић-Попов,
редовни професор
Правни факултет Универзитета у Београду

Оригинални научни рад
UDK: 336.26 (4-12)

ПОРЕСКИ САВЕТНИЦИ И ЊИХОВА ДЕЛАТНОСТ У ПОРЕСКОМ ПРАВУ ЗЕМАЉА БИВШЕ СФРЈ¹

Апстракт

Пореско саветовање подразумева стручно саветовање у пореским пословима и другим питањима која су у вези са плаћањем пореза и других фискалних дажбина, као и са правима физичких и правних лица у овој области. Ова својеврсна делатност коју, уз одговарајућу накнаду, самостално обављају стручна и независна лица – порески саветници обезбеђује пореским обвезницима смањивање њиховог пореског терета у границама закона и примене пореских прописа. Порески саветници у обављању своје делатности морају да се строго придржавају начела законитости, савесности и стручности. Због тога за развијање ове професије нису заинтересовани само порески обвезници који, захваљујући стручним и квалитетним саветима својих пореских саветника, остварују пореску уштеду, већ и сама држава која не само да очекује мању незакониту евазију пореза, већ има посебан подстицај да пореско законодавство уреди тако да у њему буде што мање правних празнина и недоречености, које вешти порески саветници могу искористити у прилог својих клијената.

Кључне речи: пореско саветовање, порески саветник, порески савет, пореска евазија, пореска уштеда, порески план

¹ Овај чланак је резултат рада на научном пројекту Правног факултета Универзитета у Београду „Развој правног система Србије и хармонизација са правом Европске Уније“.

1. УВОДНЕ НАПОМЕНЕ

Још од давних времена порез, као врста обавезног давања фискусу, претпостављао је потребу да се онима који треба да изврше своју финансијску обавезу према држави пружи одговарајућа помоћ или савет. У средњем веку писари су били ти који су, између осталог, пружали лицима одређену помоћ при испуњавању њихових пореских обавеза, а касније су од њих те послове, не ретко, почели да преузимају адвокати. Међутим, како су адвокатске услуге првенствено биле усмерене на спорна питања из области кривичног и грађанског права, а у исто време је растао значај ове врсте инструмената јавних прихода за финансирање бројних и разноликих расхода државе, у пракси је настала потреба за квалификованим давањем пореских савета. У почетку су се постојећи ревизори специјализовали за пореско саветовање, да би се професија пореског саветника, који је тај посао обављао као искључиву самосталну професионалну делатност, развила тек почетком 20. века у развијеним тржишним земљама.² Немачка спада у прве земље у којима се занимање тзв. *Steuerberater*-а законски најпотпуније уредило³, те није случајно да су се многе друге земље, попут, на пример, Аустрије, али и земаља из састава бивше СФРЈ (Словенија, Хрватска, Босна и Херцеговина, Србија, Црна Гора и Македонија) у успостављању ове делатности у значајној мери ослањале на решења из немачког пореског законодавства.

Сложеност, обухватност и комплексност пореске проблематике, њена повезаност са неким другим областима права и економије (нпр. трговинским правом, управним правом, грађанским правом, рачуноводством и др.), као и динамика у промени пореских прописа главни су разлози који објашњавају потребу за пружањем услуга саветовања у пореској области. Ради обезбеђивања здравих финансијских односа у држави потребно је да сви правни субјекти – физичка лица, предузетници и правна лица имају могућност да добију стручан савет у пореским питањима. Сем тога, крајње је легитимна жеља пореских обвезника да, у границама закона, плате што мањи износ

² Љ. Дабић, „Пореско саветовање у Републици Српској и другим земљама у региону“, *Право земаља у региону* (приредио В. Чоловић), Институт за упоредно право, Београд 2010, 90.

³ Закон о пореским саветницима – *Steuerberatungsgesetz* (StBerG), 16.08.1961; Правилник о примени Закона о пореским саветницима – *Durchführungsverordnung zum Steuerberatungsgesetz* (StBDV), 12.11.1979; Професионални кодекс за пореске саветнике – *Berufsordnung* (BOStB) и Правилник о накнадама за пореске саветнике – *Steuerberatergebührenverordnung* (StBGebV), 17.12.1981.

пореза, и у томе им на стручан и квалификован начин помажу порески саветници.

Имајући све то у виду, очигледно је да се и у земљама са простора бивше СФРЈ у првој деценији 21. века појавила потреба да се законски уреди област пореског саветовања у свим својим сегментима, о чему ће бити говора у овом раду. Ваља напоменути да сва анализирана законодавства предвиђају могућност да се пореским саветовањем баве не само физичка лица, већ и правна лица која су за то овлашћена и регистрована. У том смислу, можемо говорити о пореским саветницима и друштвима за пореско саветовање, с тим што ћемо у овом раду пажњу усмерити на пореске саветнике – физичка лица, којима бављење пореским саветовањем представља њихову предузетничку делатност.

2. ЗНАЧАЈ ПОРЕСКОГ САВЕТОВАЊА

Пореско саветовање показује свој значај у три димензије. За пореског обвезника, стручно и савесно саветовање у пореским питањима значи поузданост у правовременом испуњавању пореских обавеза, али и сигурност у планирању привредних и инвестиционих подухвата. За државу, односно њене пореске органе, пореско саветовање претпоставља већу извесност у наплати пореза, пошто је у обављању своје професионалне делатности порески саветник везан за право и закон, што представља значајну гаранцију да порески обвезници који ангажују пореског саветника неће извршити утају пореза. За пореског саветника, обављање ове самосталне делатности има не само значајан материјални ефекат, већ му пружа и професионалну сатисфакцију у примени стручних знања и вештина у тумачењу норми домаћег и упоредног пореског законодавства, те му обезбеђује посебан углед у друштву. Од пореског саветника се очекује да његово професионално понашање буде увек у складу са угледом занимања. Интереси клијената и пореских органа захтевају да он своју професију обавља независно и уз преузимање личне одговорности за квалитет услуга које пружа.

3. УСЛУГЕ У ОБЛАСТИ ПОРЕСКОГ САВЕТОВАЊА

Спектар саветодавних услуга пореских саветника врло је широк. Он обухвата припрему и предају пореских пријава, израду пореских биланса и других евиденција које су од значаја за опорезивање, пружање стручне помоћи у случају самоопорезивања, израду стручних експертиза у пореским и предузетничким питањима, решавање спорних пореских питања и заступање у пореским поступцима пред надлежним

државним органима (судским и управним), пружање општих савета у пореским и сродним областима, пружање помоћи у питањима која се односе на пореско право страних држава, итд. Упоредна анализа законодавства о пореском саветовању у земљама из састава бивше СФРЈ – Хрватске⁴, Републике Српске⁵ и Црне Горе⁶, као и нацрта закона⁷ у Македонији⁸, Словенији⁹ и Србији¹⁰ потврђује да област пореског

⁴ Закон о пореском саветништву, *Народне новине*, бр. 127/2000 – хрватски Закон.

⁵ Закон о пореском саветовању, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 17/2008 – Закон Републике Српске. Доношењем Закона о пореском саветовању у Републици Српској почетком 2008. године створене су претпоставке да порески саветници могу да обављају своју делатност у оба ентитета Босне и Херцеговине (Републици Српској и Федерацији Босне и Херцеговине) и Дистрикту Брчко, штитећи на тај начин интересе пореских обвезника на целој територији Босне и Херцеговине.

⁶ Закон о пореским саветницима, *Службени лист Републике Црне Горе*, бр. 26/2007, 34/2007 – црногорски Закон.

⁷ У Македонији и Србији подручје пореског саветовања није законски уређено, већ само постоје одређени нацрти предлога закона. У Словенији, такође, не постоји Закон о пореском саветовању, али су лица која пружају услуге из ове области окупљена око струковног удружења које је чланица Европског фискалног савеза (*Confédération Fiscale Européenne*), које поставља одређене стандарде везане за вршење овог позива, а који су обавезни за сва струковна удружења која су њени чланови, те тако и за чланове самог струковног удружења. Редовне чланице Европског фискалног савеза су: Аустрија, Белгија, Велика Британија, Данска, Ирска, Италија, Луксембург, Мађарска, Немачка, Француска, Холандија, Чешка Република, Шпанија, Швајцарска и Шведска, док су чланице по позиву следеће земље: Грчка, Малта, Пољска, Словачка, Словенија и Финска.

⁸ Законот за даночни саветници, Здружение на даночни саветници на Република Македонија – нацрт македонског Закона, <http://www.donocnisovetnici.org.mk>, 10.11.2012.

⁹ У Словенији је још 1998. године сачињен предлог Закона о дављнем svetovanju, http://www2.gov.si/zak/Pre_Zak.nsf, алидо данас није усвојен. Међутим, делатност пореског саветовања је уређена регулативом струковног удружења, тј. Друштва пореских саветника Словеније, на бази прихватања стандарда Европског фискалног савеза – *Pravilnik o pridobitvi certifikata in licence za delo davčnega svetovalca Društva davčnih svetovalcev Slovenije*, *Društvo davčnih svetovalcev Slovenije*, 2006, http://www.davki.com/Uploads/certifikat_ds.doc – словеначки Правилник о лиценци и *Pravilnik o izpitu za davčnega svetovalca*, *Društvo davčnih svetovalcev Slovenije*, 2000 – словеначки Правилник о испиту, <http://www.davki.com/Uploads/Internal>.

¹⁰ У Републици Србији није донет Закон о пореским саветницима, иако је још 2001. године Законом о пореском поступку и пореској администрацији – ЗПППА, *Службени гласник РС*, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12 и 93/12 одредбом чл. 17, ст. 3. обезбеђен законски основ за његово доношење, па ће анализа у овом раду бити вршена на бази постојеће радне верзије нацрта Закона коју је, у сарадњи са представницима Министарства финансија Републике Србије и Пореске управе Републике Србије, урадила немачка организација за техничку сарадњу (ГТЗ) октобра 2009. године, у склопу пројекта „Подршка реформи финансијске администрације Србије“.

саветовања обухвата напред наведене услуге. У појединим земљама закон предвиђа да се, уз послове пореског саветника, могу у исто време обављати и послови вођења пословних књига и израда финансијских извештаја за клијента.¹¹ У Републици Хрватској ограниченим пореским саветовањем (а то значи да немају право да заступају странку у пореским поступцима пред пореским органима) могу да се баве овлашћени ревизори и рачуновође.¹²

Пореско саветовање има, такође, и своју, изузетно значајну међународну димензију. У условима стварања глобалног тржишта и обављања пословних активности изван националних граница, улога пореских саветника се, посебно, састоји у изради пореског плана за пореског обвезника, који треба да му понуди избор одговарајућих земаља резидентства или облика инвестиције, у крајњем циљу минимизовања његове глобалне пореске обавезе, а да се при томе остане у оквирима закона.

4. КО МОЖЕ ДА ОБАВЉА ПОСЛОВЕ ПОРЕСКОГ САВЕТОВАЊА?

4.1. Услови за бављење делатношћу

Да би једно физичко лице могло да обавља послове из делокруга пореског саветовања, неопходно је да поседује висок ниво стручних знања из домаћег и страног пореског права, као и из неких других области, о чему је напред било речи. Зато се порески саветник дефинише као „специјализовано лице које, уз одговарајућу накнаду, пружа услуге пореским обвезницима у пореским стварима“.¹³ Но, да би уопште могло да се бави овом самосталном делатношћу потребно је да лице испуни одређене услове, како опште, тако и посебне. Општи услови су, у начелу, они који се захтевају и код других занимања, а то је: да лице поседује пословну способност, да је држављанин дате државе и да није кривично осуђиван и кажњаван (за кривична дела која га чине неподобним за обављање послова пореског саветника).¹⁴ Интересантно

¹¹ В., нпр.: чл. 2, ст. 2. црногорског Закона.

¹² чл. 7. хрватског Закона. В. детаљније: Porezno savjetništvo, Institut za javne financije, http://www.ijf.hr/porezni_vodic/1-07/12.pdf, 10.11.2012.

¹³ Г. Илић-Попов, Ђ.Павловић, *Лексикон јавних финансија*, Завод за унапређење и рентабилност пословања, Београд 2003, 253.

¹⁴ У Републици Хрватској се наводе следећа кривична дела: кривична дела против имовине, кривична дела против сигурности платног промета и пословања, кривична дела против правосуђа, кривична дела против веродостојности исправа и кривична дела

је приметити да је само у нацрту српског Закона као један од, по нашем мишљењу оправданих, услова за добијање дозволе за рад, наведен и захтев да је кандидат измирио све своје пореске обавезе, што доказује уверењем добијеним од Пореске управе.¹⁵

Посебну пажњу потенцијалних пореских саветника изазивају посебни услови, који су прописани за обављање ове делатности. У свим законодавствима у овој области на простору бивше СФРЈ предвиђено је да пословима пореског саветовања може да се бави лице које је или дипломирани правник, или дипломирани економиста, с тим да је у Црној Гори, на пример, прописано да лице има високу стручну спрему, али није назначено које струке.¹⁶ Постоје извесне разлике у погледу дужине захтеваног радног искуства на пореским пословима, као и различит начин одређивања шта се сматра радним искуством неопходним да би се лице квалификовало за полагање испита за пореског саветника. У Хрватској, Црној Гори и Републици Српској тражи се најмање пет година таквог радног искуства.¹⁷ Изузетак чине Македонија, где је у нацрту македонског Закона предвиђено само две године радног искуства на пореским пословима¹⁸, као и Словенија и Србија, у којима се предлаже радно искуство у пореским стварима у трајању од најмање три године.¹⁹ Уверења смо да је временски услов предложен у ове три државе непримерено кратак, имајући у виду сву сложеност професије пореског саветника и неопходност да се у интересу клијената ова делатност обавља квалитетно и ауторитативно. Под радним искуством на пореским пословима у Хрватској се подразумева рад на примени пореских или рачуноводствених прописа.²⁰ Оваква формулација није најбоља, јер речца „или“ тумачењем може да у пракси доведе до тога да је поменути услов испуњен и ако је лице најмање пет година радило на примени само рачуноводствених прописа, а не и пореских, а оно претендује да се бави пословима из пореског (а не рачуноводственог) саветовања, где је познавање рачуноводствених прописа у функцији правилне примене пореских прописа. У Црној Гори

против службене дужности. В. чл. 8, ст. 2, тач. 4. хрватског Закона. У Републици Црној Гори, у питању су слична кривична дела: против имовине, платног промета и привредног пословања, државних органа, правосуђа и службене дужности. В. чл. 4, ст. 2, тач. 3. црногорског Закона.

¹⁵ чл. 14, ст. 1, тач. 5. нацрта српског Закона.

¹⁶ чл. 4, ст. 3, тач. 1. црногорског Закона.

¹⁷ чл. 9, ст. 1, тач. 1. хрватског Закона; чл. 4, ст. 3, тач. 2. црногорског Закона; чл. 8, ст. 1. Закона Републике Српске.

¹⁸ чл. 7, ст. 2 б) нацрта македонског Закона.

¹⁹ чл. 7. нацрта српског Закона и словеначки Правилник о испиту.

²⁰ чл. 9, ст. 2. хрватског Закона.

под радним искуством се сматра рад на припреми и примени пореских, царинских и рачуноводствених прописа, што је шира формулација, јер укључује не само примену, већ и припрему законских прописа из наведених области, при чему треба приметити да су оне постављене у кумулацији (како у погледу припреме и примене, тако и у погледу кумулативног одређивања све три групе прописа).²¹ У Републици Српској законом није прецизирано шта се подразумева под „искуством у области пореског система“, али се због тога одговарајућим подзаконским актом радно искуство везује за послове примене пореских, царинских и рачуноводствених прописа,²² што је у великој мери слично решењу из црногорског законодавства. У нацртима македонског, словеначког и српског Закона није одређено шта се сматра „искуством у пореским стварима, односно пореским пословима“, те је предложена формулација неодређена, непрецизна, постављена врло широко, што би у пракси отворило могућности за крајње екстензивна тумачења од стране надлежних органа. Проблем постоји и у вези са предочавањем релевантних доказа од стране заинтересованог лица којима потврђује да има радно искуство у „пореским стварима“ (шта год се све под тим појмом могло подразумевати). Илустрације ради, на који начин би адвокат доказивао да је три и више година радио „у пореским стварима“, када врло често адвокати ангажују трећа лица – стручњаке за решавање специјализованих пореских питања.

Када испуни законом прописане опште и посебне услове, лице мора да положи испит за пореског саветника, јер тек након тога може да добије одобрење (дозволу) за рад, тј. лиценцу.²³ Лиценцу, по правилу, издаје Комора пореских саветника, након поднетог захтева.²⁴ Изузетак чини Република Српска, где Министарство финансија доноси решење којим се кандидату одобрава рад пореског саветовања,²⁵ а такво решење предлажу и македонски, и српски законодавац.²⁶ Тек када добије лиценцу, лице се може уписати у одговарајући регистар који води Комора пореских саветника, те у свим земљама у којима постоји законски уређена професија пореског саветника услуге пореског

²¹ чл. 4, ст. 4. црногорског Закона.

²² чл. 2, ст. 1. Правилника о начину и програму полагања испита за пореског саветника – Правилник Републике Српске, *Службени гласник Републике Српске*, бр. 49/2008.

²³ чл. 9, ст. 1, тач. 2. хрватског Закона; чл. 4, ст. 3, тач. 4. црногорског Закона; чл. 3. словеначког Правилника о лиценци; чл. 11. Закона Републике Српске.

²⁴ чл. 7, ст. 1. црногорског Закона; чл. 16, ст. 2. хрватског Правилника; чл. 4. словеначког Правилника о лиценци.

²⁵ чл. 11, ст. 2. Закона Републике Српске.

²⁶ чл. 14. нацрта македонског Закона и чл. 14. нацрта српског Закона.

саветовања може пружати само регистровани саветник. У противном, уколико би лице обављало делатност пореског саветовања, односно користило назив порески саветник, а да за то није добило дозволу за рад било би прекршајно санкционисано. У словеначком праву Друштво пореских саветника (*Društvo davčnih svetovalcev Slovenije*) има две групе чланова – чланове са сертификатом о стручном називу пореског саветника (који добијају само на основу успешно положеног стручног испита) и чланове са сертификатом о лиценци за струковни назив порески саветник Друштва пореских саветника Словеније (ти чланови морају да испуне све услове прописане Правилником о испиту и да пред Испитном комисијом полажу испит за пореског саветника). Само ова друга група чланова (са сертификатом о лиценци) може да се упише у регистар пореских саветника који води Друштво пореских саветника Словеније. Број чланова Друштва пореских саветника Словеније кретао се од 28 чланова у 1993. години, при чему ниједан члан није имао положен испит за пореског саветника, а од 2000. године од укупно 167 чланова њих 35 је положило испит за пореског саветника, да би 2007. године Друштво бројало укупно 136 чланова, од чега са положеним испитом њих 77.²⁷

Интересантно је указати на разлике у погледу броја чланова и састава Комисије за полагање испита за пореске саветнике. У Хрватској се испит полаже пред Комисијом коју чини, чак, девет чланова (председник и осам чланова), које именује министар финансија, из редова особа које имају одговарајуће радно искуство или су се истакле научним и стручним радом из предмета које испитују.²⁸ Све чланове Комисије Министарству финансија предлаже Комора пореских саветника, при чему правилником није прописано који однос чланова у погледу представника надлежних државних органа – Министарства финансија, односно Пореске управе и независних стручњака (нпр. универзитетских професора) треба да буде. Испитну комисију у Црној Гори такође образује Министарство финансија, а чини је председник и најмање пет чланова, при чему је половина чланова из редова представника Министарства финансија, пореског и царинског органа, а остали чланови су стручњаци економске и правне струке.²⁹ У Републици Српској комисија се састоји од пет чланова из реда истакнутих

²⁷ Видети Е.Ковачевић, Status davčnega svetovalca v Sloveniji in na Hrvaškem, Univerza v Ljubljani Ekonomska fakulteta, oktobar 2007, 24, <http://www.cek.ef.uni-lj.si/specialist/kovacevic3401.pdf>, 17.01.2013.

²⁸ чл. 3, ст. 1 и 2. Правилника о поступку и увјетима полагања испита за порезног савјетника, *Народне новине*, бр. 5/2013 – хрватски Правилник.

²⁹ чл. 5, ст. 3. црногорског Закона.

стручњака из појединих области, с тим да је председник Комисије представник Министарства финансија.³⁰ Предвиђено је да, након оснивања Коморе пореских саветника Републике Српске,³¹ два члана испитне комисије буду порески саветници, које предложи Комора.³² У Словенији постоји предлог да испитну комисију чини пет чланова (при чему председника комисије они сами бирају међу собом), и то два члана Друштва пореских саветника Словеније, два универзитетска професора из области пореског права, које именује Друштво пореских саветника и један члан је представник Министарства финансија.³³ У Македонији је предложено да испитна комисија, коју образује Министарство финансија, има шест чланова, од којих три представника македонске пореске администрације и три пореска саветника, с тим да председник комисије мора да буде представник надлежног Министарства.³⁴ У Републици Србији је радном верзијом нацрта Закона предложено да Испитна комисија, коју решењем формира министар финансија, има пет чланова, од којих су два члана порески саветници (и њих предлаже Комора пореских саветника), два члана истакнути стручњаци из области из које се проверава знање кандидата и један члан који је представник Министарства финансија (који је, уједно, и председник комисије).³⁵ Међутим, предвиђено је и прелазно решење које важи за период док се не оснује Комора пореских саветника Републике Србије, према којем свих пет чланова испитне комисије чине представници Министарства финансија.³⁶ Овакво решење чини нам се крајње неприхватљивим, јер даје монополски положај државном органу.

Испит за пореског саветника полаже се, са одређеним мањим модификацијама у појединим земљама (које битно не мењају садржину испитних области), из следећих предмета: Основи пореског система и пореске политике (дате земље), Непосредни порези, Посредни порези, Јавне финансије и финансијско право, Основи рачуноводства и ревизије,

³⁰ чл. 4, ст. 2. Правилника Републике Српске.

³¹ Комора пореских савјетника Републике Српске може да се оснује када одобрење за рад добије најмање 20 пореских саветника. В. чл. 35. Закона Републике Српске. Исто решење предвиђено је и у Републици Хрватској, односно Комора се оснива када на територији Републике Хрватске одобрење за рад добије најмање 20 пореских саветника. В. чл. 31, ст. 1. хрватског Закона. У Црној Гори, међутим, услови су постављени блаже, па се за оснивање Коморе тражи најмање 10 пореских саветника. В. чл. 21, ст. 1. црногорског Закона.

³² чл. 4, ст. 3. Правилника Републике Српске.

³³ Видети Е. Ковачевић, *op.cit.*, 14 и 27.

³⁴ чл. 12. нацрта македонског Закона.

³⁵ чл. 10. нацрта српског Закона.

³⁶ чл. 49. нацрта српског Закона.

Привредно право (Право трговачких друштава), Управно право и управни поступак.³⁷ Испит се састоји из два дела – писменог и усменог. При писменом испиту ради се на решавању случајева из области пореског система дате земље, непосредних и посредних пореза, а у писмени део испита укључен је и предмет Рачуноводство и финансијски извештаји. У Хрватској се посебним програмом за полагање испита за пореског саветника одређује из којих предмета кандидат мора да положи и писмени део испита.³⁸ Због тога је врло важно да се у релативно кратком року (три до шест месеци) од ступања на снагу закона донесу и пратећа подзаконска акта, која омогућавају спровођење закона. Тек када кандидат положи писмени део испита из одређеног предмета, он може да приступи усменом испиту из тог предмета. Уколико се догоди да је кандидат положио писмени део, али није дао задовољавајуће одговоре на усменом испиту, он мора ићи на поправни испит из тог предмета, и то највише два пута. Рокови за полагање поправног испита у Хрватској не могу да буду краћи од једног нити дужи од шест месеци,³⁹ док у другим законодавствима није временски прецизирано поновно полагање испита. Сматра се да је кандидат положио испит ако је и на писменом и на усменом делу испита постигао, већином гласова испитне комисије, оцену „положио“.⁴⁰

Ваља приметити да је само у Републици Хрватској законом прописано да испити за пореског саветника нису јавни⁴¹, као и то да кандидати потписују решени писани део испита.⁴² Такође, специфично решење садржано је и у предлогу македонског Закона, а тиче се ослобођења од полагања испита: професора који најмање 10 година предају пореско право на универзитетима у Републици Македонији и пореских службеника у Управи за јавне приходе Републике Македоније, са радним искуством на пореским пословима (методологија, наплата и

³⁷ В., нпр., чл. 3. хрватског Правилника, затим Прилог Правилнику Републике Српске, и чл. 13, ст. 3. нацрта македонског Закона. У Словенији предмети из којих се полаже испит за стицање лиценце за пореског саветника су: Порески поступак; Национално и међународно пореско право; Рачуноводство; Управни поступак и управни спор; Привредно право; Уставно уређење и организација државне управе. Упор. Е. Ковачевић, *op.cit.*, 25.

³⁸ чл. 12, ст. 3. хрватског Правилника.

³⁹ чл. 12, ст. 7. хрватског Правилника.

⁴⁰ чл. 12, ст. 10, у вези са чл. 11, ст. 3. хрватског Правилника. У Републици Српској извршена је бодовна квантификација, тако да је прописано да је испит положен уколико кандидат од могућих 100 оствари најмање 70 бодова. В. чл. 11, ст. 3. Правилника Републике Српске.

⁴¹ чл. 11, ст. 1. хрватског Правилника.

⁴² чл. 12, ст. 4. хрватског Правилника.

контрола) од најмање 10 година.⁴³ У Црној Гори је предвиђено да Министарство финансија може (привремено) да изда највише пет лиценци без полагања испита, а на основу радног искуства и стручних звања подносиоца захтева, с тим да та лица, ако желе да задрже лиценцу, морају да положе испит у року од две године од дана добијања лиценце.⁴⁴ Разлог за такво решење је брже обезбеђење услова да се оформи Комора пореских саветника. Међутим, може му се приговорити, јер се тиме отвара простор за дискреционе одлуке Министарства коме ће одобрити да се у периоду од две године бави делатношћу пореског саветовања, што може да доведе до неоправданог фаворизовања тих лица у условима када, док се не донесу пратећа подзаконска акта, нису испуњени услови за организовање испита којем би могла да приступе друга заинтересована лица. У Србији је предложено још либералније решење него у црногорском законодавству, односно лицима која имају најмање три године радног искуства у пореским стварима у Министарству финансија, односно у органу управе у саставу Министарства финансија може да се, на њихов захтев, изда привремена дозвола за рад, без полагања испита, која би важила, чак, три године.⁴⁵ Овим се, дакле, омогућава издавање неодређеног броја привремених лиценци без претходног полагања испита, при чему се такво право даје само лицима запосленим у Министарству финансија и Пореској управи (а не, на пример, и лицима која су се бавила давањем пореских савета у оквиру консултантских фирми). Уз то, о таквим захтевима решава исти орган код којег су запослена лица која подносе захтев, тј. Министарство финансија, што опет потврђује да је уплив министарства у послове пореског саветовања пренаглашен, а значај и улога Коморе пореских саветника као професионалне организације значајно смањени. На тај начин, због претеране зависности од Министарства финансија могла би се довести у питање начела независности и самосталности професије пореских саветника. Поврх свега, предложено је да лице које има најмање 10 година радног искуства у пореским стварима у Министарству финансија, односно у органу управе у саставу Министарства финансија уопште не полаже испит.⁴⁶ Ако је предлагач имао намеру да ослободи од полагања испита лица из састава надлежних државних органа, онда ни ту није доследно поступио, јер је предложеним решењем ускратио могућност добијања звања порески саветник без полагања испита лицима која су радила у некадашњој

⁴³ чл. 8. нацрта македонског Закона.

⁴⁴ чл. 24. црногорског Закона.

⁴⁵ чл. 50 нацрта српског Закона.

⁴⁶ чл. 13. нацрта српског Закона.

Републичкој управи јавних прихода (а која више не раде у Пореској управи), која је постојала у периоду од 01.01.1992. године до 31.12.2002. године као посебна управна организација, која је за свој рад одговарала Влади Републике Србије. Данашња Пореска управа као орган управе у саставу Министарства финансија Републике Србије конституисана је 01.01.2003. године, са даном ступања на снагу Закона о пореском поступку и пореској администрацији. У истом положају би се нашла и она лица која су радила у Општинским управама друштвених прихода, које су постојале до 31.12.2001. године. Слично је и са лицима која сада раде у локалним пореским администрацијама, које су почеле са радом од 01.01.2008. године. Ако је, дакле, интенција била да се обезбеде посебне привилегије за запослене у надлежним органима, формулација је требало да се односи на „лица запослена у пореској администрацији на пословима утврђивања, наплате и контроле јавних прихода“, јер би њоме биле обухваћене и напред поменуте категорије лица (осим ако се и ова лица нису свесно хтела да искључе из таквог привилегованог режима, како се не би стварала конкуренција). Суштински гледано, јасно је да је овакво предложено решење дискриминаторно и да се тешко могу наћи икакви разлози који би га оправдали. Примера ради, редовни универзитетски професор Пореског права или дугогодишњи порески консултант испит морају да полагају, док службеник који напушта Пореску управу или Сектор за пореску политику Министарства финансија након 10 година „радног искуства у пореским стварима“ (што, претпостављамо, доказује само изводом из радне књижице у погледу места запослења) „по аутоматизму“, ако му је то жеља, постаје порески саветник, па, штавише, може да буде у позицији и да постане члан испитне комисије. Када се томе придода могућност да једино лица из тих органа могу да добију привремену дозволу за рад, без полагања испита, о чему је напред било више говора, дискриминација бива још очигледнија. Наиме, у прве четири године примене Закона о пореском саветовању (једна година од дана почетка примене закона у којој се може поднети захтев⁴⁷ и три године важења привремене дозволе за рад) порески саветници били би, без икакве провере знања, само и искључиво лица која напуштају Министарство финансија, односно Пореску управу, а имају три или десет година „радног искуства у пореским стварима“. У циљу заштите интегритета професије пореског саветника, овакви предлози би морали да буду укинати или, макар, значајно кориговани.

⁴⁷ чл. 50, ст. 2. нацрта српског Закона.

4.2. Мировање делатности пореског саветовања

Уколико порески саветник буде именован или изабран на плаћену јавну дужност, или се запосли код другог физичког или правног лица, за то време му у Републици Хрватској привремено мирује делатност пореског саветовања.⁴⁸ Дакле, ако је он изабран или именован на плаћену јавну дужност, тада му, за то време, делатност пореског саветовања обавезно мирује. Ако је, пак, порески саветник изабран или именован на неплаћену јавну дужност, за време обављања те дужности може му (али не нужно и мора) мировати делатност пореског саветовања. У сваком случају, у ситуацији када порески саветник има недовршене послове код својих дотадашњих клијената, треба да им препоручи пореског саветника који ће наставити да води незавршене послове. У Црној Гори, међутим, законодавац не прави разлику у погледу тога да ли је порески саветник именован, односно изабран на плаћену или неплаћену јавну функцију, када је реч о привременом мировању његове делатности, већ само каже да му приликом таквог избора, односно именовања „делатност пореског саветника *може* (дакле, не и мора) престати“, при чему је порески саветник тај који сам одлучује да ли жели да му за то време мирује делатност пореског саветника или не.⁴⁹ Привремено мировање делатности пореског саветовања не изискује потребу да, када настави са делатношћу, порески саветник поново полаже испит. Али, ако из неког другог разлога порески саветник не врши послове из своје делатности у периоду дужем од три године има законску обавезу да поново полаже испит за пореског саветника⁵⁰, с обзиром на то да му временски дужим невршењем послова пореског саветовања престаје да важи одобрење за рад. У Словенији, пак, у случајевима дуже спречености за обављање ове делатности из оправданих разлога (нпр. болест, породилско одсуство и сл.), пореском саветнику не престаје дозвола за рад, с тим да Друштву пореских саветника мора да поднесе одговарајуће доказе.⁵¹ У Републици Српској, као и предлозима закона у Македонији и Србији ово питање није посебно уређено.

⁴⁸ чл. 13, ст. 1 и 2. хрватског Закона.

⁴⁹ чл. 9, ст. 1 и 2. црногорског Закона.

⁵⁰ В., нпр.: чл. 7, ст. 4. црногорског Закона.

⁵¹ чл. 14, ст. 4. словеначког Правилника о лиценци.

4.3. Одузимање дозволе за рад

Законима су предвиђени случајеви када пореском саветнику може да буде одузета лиценца, те се он брише из регистра Коморе пореских саветника и све док се, евентуално, позитивно не реши о његовом захтеву за поновно стицање лиценце (који може да поднесе након што разлози који су довели до одузимања лиценце буду били отклоњени) он не може да обавља делатност пореског саветовања. Тако у закону Републике Српске у случајевима када порески саветник изгуби пословну способност, или почне да врши делатност која је неспојива са звањем пореског саветника, односно уколико не уплаћује прописано обавезно осигурање против опасности из своје професионалне делатности, одузима му се решењем министра финансија лиценца којом је својевремено стекао право на обављање ове делатности.⁵² Против тог решења није дозвољена жалба, али лице може покренути управни спор пред надлежним органом, уколико оцени да разлози због којих му је лиценца одузета нису оправдани. Разлози за одузимање дозволе за рад су углавном слични и у законодавству других земаља из састава некадашње СФРЈ, с тим да су у неким законима нешто обухватније постављени. Тако је, на пример, нацртом српског Закона предвиђено да се дозвола за рад одузима, такође, и у случајевима када порески саветник није испунио своју обавезу редовног годишњег усавршавања (најмање 40 сати годишње, од чега најмање 20 сати код Коморе пореских саветника⁵³), када је дозволу за рад стекао путем преваре, претње, подмићивањем или давањем нетачних или непотпуних података, односно када је правоснажно осуђен за кривично дело које га чини недостојним за обављање делатности пореског саветника.⁵⁴ У црногорском Закону је, поред тога, посебно издвојен услов да ће се пореском саветнику одузети лиценца за рад уколико се не придржава начела законитости, савесности, стручности и етичког кодекса пореских саветника.⁵⁵ Такав услов предвиђен је и у словеначној регулативи.⁵⁶ Такође, у Словенији лице мора да обнавља лиценцу сваке две године, између осталог, и испуњавањем услова стручног усавршавања, остваривањем најмање 60 бодова у току те две године (учешће на семинарима Друштва пореских саветника Словеније, учешће на семинарима које организују друге стручне организације, држање

⁵² чл. 13. Закона Републике Српске.

⁵³ чл. 28, ст. 2. нацрта српског Закона.

⁵⁴ чл. 18. нацрта српског Закона.

⁵⁵ чл. 8. црногорског Закона.

⁵⁶ чл. 11 и 19. словеначког Правилника о лиценци.

предавања у оквиру Друштва пореских саветника, објављивање стручних радова и др., при чему сваки од ових облика усавршавања носи одговарајући број бодова).⁵⁷

Порески саветници, попут припадника неких других професија (нпр. адвоката, ревизора, лекара и др.), имају обавезу да чувају као пословну тајну све што им је клијент поверио или што су у свом раду сазнали на други начин.⁵⁸ Тајну су, такође, дужна да чувају и друга лица која раде или су радила за пореског саветника. Обавеза чувања пословне тајне постоји и када пореском саветнику или његовом сараднику престане својство у којем је дошао до сазнања о документима, чињеницама, односно подацима о пореском обвезнику. Међутим, уколико порески саветник посумња у веродостојност одређене исправе коју му је клијент доставио има обавезу да га на то упозори, а може и да раскине уговор о пореском саветовању уколико клијент са њим не сарађује на начин који осигурава испуњење преузетих уговорних обавеза пореског саветника.⁵⁹ Дакле, порески саветник има обавезу да штити права и оправдане захтеве пореског обвезника, али у оквирима законских прописа и властитог уверења. Штавише, порески саветник сноси кривичну одговорност за пропусте који спадају у пореску утају, помагање или прикривање утаје пореза.

5. ОСИГУРАЊЕ ОД ОДГОВОРНОСТИ У ОБАВЉАЊУ ПРОФЕСИОНАЛНЕ ДЕЛАТНОСТИ

Да би се смањили ризици од штете коју би порески саветник могао евентуално да причини клијенту обављањем делатности пореског саветовања (нпр. давањем погрешног пореског савета, прекорачењем рока за подношење пореске пријаве, пропуштањем рока за улагање жалбе или предузимање неког другог правног средства и др.), порески саветник у свим земљама има законску обавезу да се код одређеног осигуравајућег друштва осигура од одговорности.⁶⁰ Да би се заштитили интереси клијената које саветују порески саветници, законима се прописује најнижа висина осигураног износа, на коју мора да буде уговорено осигурање од одговорности за штету по сваком пореском саветнику. Међу земљама бивше СФРЈ постоје различита решења у

⁵⁷ Упор. Е. Ковачевић, *op.cit.*, 28.

⁵⁸ чл. 20. хрватског Закона; чл. 15. црногорског Закона; чл. 22. Закона Републике Српске; чл. 36. нацрта македонског Закона; чл. 28. нацрта српског Закона.

⁵⁹ Упор. нпр.: чл. 22, ст. 6. хрватског Закона.

⁶⁰ В. нпр.: чл. 23. хрватског Закона; чл. 14. црногорског Закона; чл. 24. Закона Републике Српске.

погледу минималне висине осигуране суме. Тако, на пример, у Републици Хрватској најнижа висина осигуране суме на коју мора да буде уговорено осигурање по пореском саветнику износи 200.000 куна⁶¹, у Црној Гори 3.000ЕУР-а⁶², у Словенији 33.300 ЕУР-а⁶³, у Републици Српској услове осигурања заједнички утврђују Комора пореских саветника и осигуравајућа друштва⁶⁴, у Србији је нацртом Уредбе о поступку Владе за осигурање од професионалне одговорности пореских саветника и друштава за пореско саветовање својевремено предложено да минимална свота осигурања по једном осигураном случају мора да износи 250 хиљада динара, а уколико се уговара максимална годишња обавеза за све штете проузроковане у току једне године осигурања, она мора износити најмање милион динара, док је у Републици Македонији предложена најнижа осигурана сума у износу од, чак, 50.000 ЕУР-а.⁶⁵ Порески саветник има законску обавезу да сваке године редовно продужава осигурање од одговорности, јер је, у противном, то један од разлога за одузимање дозволе за рад, о чему је напред било више говора.

6. ЗАКЉУЧАК

Иако у оквирима Европске Уније не постоји ниједан обавезујући пропис за доношење закона о пореском саветовању⁶⁶, у интересу

⁶¹ чл. 23, ст. 7. хрватског Закона; Видети М. Ćurković, Osiguranje od odgovornosti poreznih savjetnika, <http://www.ritelefax.hr/stalnerubrike.asp?ib=636&sr=19>, 15.12.2012.

⁶² чл. 14, ст. 3. црногорског Закона.

⁶³ чл. 11, ст. 1. словеначког Правилника о лиценци.

⁶⁴ чл. 24, ст. 2. Закона Републике Српске.

⁶⁵ чл. 34. нацрта македонског Закона.

⁶⁶ Земље-чланице Европске Уније могу да се поделе у три групе, према ставу који имају у погледу законског уређивања професије пружања пореских савета и услуга. У прву групу спадају земље у којима је бављење овом професијом потпуно слободно, тј. не захтева се никаква посебна професионална квалификација (чак 17 земаља имају такав приступ, и то: Белгија, Бугарска, Кипар, Данска, Естонија, Шпанија, Финска, Исланд, Ирска, Италија, Литванија, Малта, Холандија, Норвешка, Словенија, Шведска и Велика Британија). У овим земљама професија пореског саветника није уређена посебним законом (нпр. Велика Британија, Холандија, Словенија, Финска, Естонија, Данска, Бугарска и Исланд). Неке од земаља из ове групе, међутим, уређују коришћење професионалног назива порески саветник (нпр. Белгија, Ирска). Другу групу чини осам земаља-чланица Европске Уније, у којима је обављање послова пореског саветовања подвргнуто захтевима професионалне квалификације (односно подразумева полагање испита за пореског саветника пред, за те намене, посебно образованом комисијом) и представља самосталну и независну професију, која је уређена посебним законом (Аустрија, Чешка Република, Немачка, Грчка, Мађарска, Пољска, Румунија и Словачка). У три земље-чланице бављење пореским саветовањем је резервисано за друге

пореских обвезника, а и саме државе је да се на адекватан начин законски уреди бављење овом делатношћу. Законска неуређеност подручја пореског саветовања може да доведе до тога да се давањем пореских савета баве недовољно стручна лица различитих профила и образовања, што може проузроковати материјалну штету не само клијенту, већ и држави, поготово у светлу чињенице да таква лица нису осигурана од одговорности. Порески прописи се често мењају, сложени су, подложни различитим тумачењима, предвиђају различите обавезе и рокове за измиривање бројних фискалних дажбина, те је пореском обвезнику потребна помоћ у испуњавању ове своје дужности. Порески саветници нису чиновници пореске администарције, већ стручњаци који пореским обвезницима саветују како да уштеде на рачун фискаса, предлажући им оптимална пореска решења, али да у исто време уредно и по закону измире пореске обавезе које имају према држави. Они користе своја стручна знања у границама примене домаћег и страног пореског законодавства, како би минимизовали порески терет свог клијента, а да га при томе не изложе пореској утаји, нити било којем другом облику незаконитог поступања у пореском поступку. Професионална свест и савест пореског саветника мора увек да буде изнад сваке радње којом би се незаконито избегло плаћање пореза. Због тога, природа њиховог позива подразумева континуирано усавршавање, јер у условима конкуренције само висок квалитет пружене услуге може да обезбеди добру позицију пореском саветнику, у смислу његове материјалне и професионалне сатисфакције.

професије, које су уређене одговарајућим законом (у Француској за адвокате, у Луксембургу за рачуновође, а у Португалији за адвокате и овлашћене рачуновође). Видети о томе више: Performance Checks: State of Play of the Internal Market in the Business Sector, Background Note, Expert Group Meeting, 28 February 2012, 2-3.

Prof.Gordana Ilić-Popov, Ph.D
Faculty of Law, University in Beograd

TAX ADVISERS AND THEIR PROFESSION IN TAX LEGISLATION OF THE COUNTRIES OF FORMER SFRY

Summary

Tax counseling means the expert advice in tax matters and other matters linked to the payment of taxes and other fiscal charges, as well as to the rights of natural and legal persons in the field of taxation. This kind of self-standing and independent profession conducted, for a fee, by tax adviser gives possibility to taxpayers to reduce their tax burden within the limits of the law and application of the tax regulations. Tax advisers in carrying out its activities must strictly adhere to the principle of legality, diligence and professionalism. Therefore, the development of such profession is not only interested to taxpayers who, thanks to expert advices of their tax adviser, achieve tax savings, but also to the state itself, which not only expect less illegal evasion of taxes, but has particular incentive to regulate tax legislation in order to minimize legal loopholes and ambiguities that skilled tax advisers can use for the benefit of their clients.

Key words: *tax counseling, tax adviser, tax advice, tax evasion, tax savings, tax plan*