

Maja Milojević Kolarević*

ULOGA OBRAZOVANJA IZ PORESKOG PRAVA U TRANSFORMACIJI REŠAVANJA FISKALNIH SPOROVA U REPUBLICI SRBIJI

Uloga obrazovanja iz poreskog prava u transformaciji rešavanja fiskalnih sporova u Republici Srbiji postaje sve značajnija u svetlu savremenih izazova u pravnom sistemu. Ovaj rad istražuje trenutni status obrazovanja iz poreskog prava, njegov uticaj na profesionalnu praksu, kao i značaj specijalizacije pravne struke u ovoj oblasti. U poslednjoj deceniji, u Srbiji je došlo do porasta obrazovnih programa iz poreskog prava, ali institucionalni okvir za rešavanje poreskih sporova ostaje tradicionalan i ne prati ovu specijalizaciju. Poreski sporovi se i dalje rešavaju pred upravnim i opštim sudovima, što često dovodi do produženih postupaka i nedostatka tehničkog znanja. Uvođenje specijalizovanih poreskih sudova, kao i regulisanje statusa i obaveza poreskih savetnika, predstavljaju ključne korake ka unapređenju pravne zaštite poreskih obveznika. Ovaj rad takođe naglašava važnost sinergije između obrazovanja, profesionalizacije i institucionalne reforme u postizanju efikasnijeg i pravednijeg rešavanja fiskalnih sporova, što će doprineti fiskalnoj stabilnosti i pravnoj sigurnosti u zemlji.

Ključne reči: *Poresko savetovanje. – Poreski savetnik. – Poresko obrazovanje. – Alternativno rešavanje sporova. – Poreski sudovi.*

1. PRAVNO OBRAZOVANJE KAO POKRETAČ TRANSFORMACIJE U REŠAVANJU SPOROVA

U savremenim pravnim sistemima obrazovanje pravnika ne svodi se više isključivo na osposobljavanje za tradicionalne uloge u

* Autorka je studentkinja doktorskih akademskih studija na Pravnom fakultetu Univerziteta Union u Beogradu, e-mail: maja.milojevic@hotmail.com, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8248-8884> (Republika Srbija).

sudskim postupcima. Promene u društvenim, ekonomskim i regulatornim okvirima zahtevaju sve viši stepen specijalizacije kako bi pravni stručnjaci mogli efikasno da se nose sa sve kompleksnijim oblicima pravnih odnosa, i kako bi pravni sistem mogao efikasno da funkcioniše u korist svih članova društva.¹ Jedna od oblasti u kojoj je ova specijalizacija naročito izražena jeste poresko pravo – tehnički i normativno zahtevna grana prava, čija pravilna primena ima neposredne posledice na fiskalnu stabilnost, poslovnu sigurnost i pravnu predvidljivost. Iako je u početku takva uloga bila rezervisana za vladajuće slojeve, usložnjavanje poreskog sistema i promena društvenog uređenja doprinela je razvoju ove profesije za sve društvene kategorije.²

U poslednjoj deceniji, u Republici Srbiji se beleži vidan porast obrazovnih programa iz oblasti poreskog prava, naročito na master i postdiplomskom nivou. Fakulteti prava u Beogradu, Nišu i Novom Sadu razvili su specijalizovane module, a raste i broj stručnih seminara, obuka i sertifikacija u oblasti poreskog savetovanja, što nije bio slučaj pre samo deceniju.³ Ova tendencija pokazuje ne samo interesovanje pravne struke za poreze, već i formiranje poreske kulture – prostora omeđenog poreskim zakonima koji predstavlja ukupnost formalnih i neformalnih institucija povezanih sa poreskim sistemom i njegovim sprovođenjem.⁴

Međutim, institucionalni okvir za rešavanje poreskih sporova u Srbiji ostaje tradicionalan i ne prati ovu specijalizaciju: poreski sporovi

- 1 Roscoe Pound, „The Causes of Popular Dissatisfaction with the Administration of Justice“, *American Bar Association Reports* 29/1906, 395–417. Navedeno prema Robert Stein, „Causes of Popular Dissatisfaction with the Administration of Justice in the Twenty-First Century“, *Hamline Law Review* 30/2007, 499–512. Autor navodi različite uzroke nezadovoljstva sudskom zaštitom, poverenja u sistem, kao i procenat angažovanja pravnika za zaštitu prava. Indirektno, ove argumente i razmišljanja možemo donekle preslikati i na današnji sve kompleksniji poreski sistem i zaštitu prava poreskih obveznika.
- 2 Andrzej Dmowski, „Professional secrecy of a tax advisor as the foundation of the profession of public trust“, *Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych* 4/2022, 48.
- 3 Vid. Suad Bećirović, „Obrazovanje pravnika u Republici Srbiji – trenutno stanje i perspektive“, *Pravne teme* 3/2015, 8–24. Dok se na zvaničnim sajtovima ostalih fakulteta već sada mogu pronaći ponude za različite specijalističke programe i master (poreske) programe.
- 4 Dejan Popović, Gordana Ilić-Popov, „Neke metodološke dileme u uporednom poreskom pravu“, *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu* 3/2021, 495.

se rešavaju pred upravnim i opštim sudovima, često bez dovoljnog tehničkog znanja i sa prolongiranim postupcima.⁵ U tom kontekstu, pitanje uvođenja specijalizovanih poreskih sudova, po uzoru na razvijene pravne sisteme poput nemačkog ili britanskog, postaje ne samo tehničko pitanje reforme, već i logičan nastavak obrazovnog i profesionalnog razvoja poreske grane prava, a neophodnost profesije se naročito javlja u svakom trenutku kada ekonomske činjenice nisu u potpunosti usklađene sa poreskim posledicama.⁶

Time se ova tema prirodno uklapa u okvirnu temu konferencije – „Kako pravno obrazovanje pomaže u rešavanju sukoba? Od dvoboja do arbitraže“. Istorijski gledano, pravna profesija je ključna u transformaciji načina rešavanja sukoba: od neformalnih i nasilnih mehanizama (dvoboji, osveta tokom srednjeg veka), preko formalizovanih sudskih postupaka, do specijalizovanih institucija i alternativnog rešavanja sporova – te se ovaj kontrast nalazi u srži formiranja profesionalnog identiteta pravnika do danas.⁷

Metodologija ovog rada temelji se na analizi trenutnog stanja obrazovanja iz poreskog prava u Republici Srbiji, s posebnim fokusom na njegovu ulogu u transformaciji rešavanja fiskalnih sporova. Rad koristi uporednopravni pristup, istražujući primere iz drugih pravnih sistema kako bi se identifikovali modeli specijalizacije koji bi mogli biti primenjeni u domaćem kontekstu. Kroz analizu dostupne literature, zakonskih okvira i sudske prakse, rad ispituje uticaj obrazovanja na profesionalnu praksu i značaj specijalizacije pravne struke u ovoj oblasti. Takođe, rad se osvrće i na potrebu za institucionalnom reformom, uključujući uvođenje specijalizovanih poreskih sudova i

5 Zakon o upravnim sporovima, *Službeni glasnik RS*, br. 111/2009, čl. 3 i čl. 20–23.

6 Sve je više pojave gde kompanije organizuju poslovanje u cilju smanjenja poreske obaveze, pa je neophodno pronaći tananu nit dozvoljenosti ovakvog postupanja – za šta je ipak poseban sud neophodan. Za analizu postupanja i (poresko) rezonovanje u pojedinim slučajevima vid. za Veliku Britaniju Jefferson VanderWolk, „Tax avoidance and the courts: recent case law in the United Kingdom“, *Bulletin for International Fiscal Documentation* 5/2003, 223, 228. O detaljnom procesu ispred austrijskog poreskog suda i značaja posebne vrste žalbe (i neophodnosti ovakvog ustrojavanja radi efikasnosti) vid. Clemens Jabloner *et al.*, „Protection of Taxpayers’ Rights in the Courts of Austria“, *International Bureau of Fiscal Documentation* 8/2004.

7 Thomas Kuehn, „Conflict Resolution and Legal Systems“, *A Companion to the Medieval World* (eds. C. Lansing, E. English), Wiley Blackwell, Hoboken 2009, 333–353.

regulisanje statusa poreskih savetnika. Ova metodologija omogućava sveobuhvatan uvid u izazove i mogućnosti unapređenja pravnog sistema u Srbiji, s ciljem postizanja efikasnijeg i pravednijeg rešavanja fiskalnih sporova.

Ovaj rad će se fokusirati na nekoliko ključnih aspekata: prvo, istražiće se trenutni status obrazovanja iz poreskog prava u Srbiji i njegov uticaj na profesionalnu praksu. Zatim, analiziraće se značaj specijalizacije pravne struke u poreskom pravu, kako u domaćem, tako i u uporednom pravu. Na kraju, rad će se osvrnuti na potrebu za institucionalnom reformom kroz uspostavljanje specijalizovanih poreskih sudova, kao i na ulogu poreskih stručnjaka u prevenciji i rešavanju fiskalnih sporova. Tako će se istražiti kako pravno obrazovanje ne samo da prati pravni sistem, već ga i transformiše, doprinoseći efikasnijem i stručnijem rešavanju pravnih sukoba u oblasti poreskog prava.

2. OSVRT NA EVOLUCIJU MEHANIZAMA REŠAVANJA SUKOBA

Razvoj mehanizama rešavanja pravnih sukoba predstavlja jedan od najznačajnijih aspekata pravne civilizacije. U ranoj istoriji Evrope, sukobi su se često rešavali primenom sile – najpre kroz privatnu osvetu, a potom kroz ritualizovane oblike sukoba poput dvoboja, koji su, iako nasilni, bili podvrgnuti određenim pravilima i normama časti.⁸

Ovi oblici rešavanja sporova svedočili su o nedostatku centralizovane pravne vlasti i institucionalizovanih pravnih mehanizama. Razvojem države i pravne racionalnosti, fizička sila je postepeno ustupila mesto normativnim i institucionalnim procedurama⁹, što predstavlja fundamentalni faktor razvoja.¹⁰ U tom kontekstu, sudski proces se afirmiše kao ključni mehanizam za mirno rešavanje sukoba, oslanjajući se na zakonske okvire i pružajući pravnu zaštitu.

Međutim, paralelno s time, razvijali su se i alternativni oblici rešavanja sporova – medijacija, kompromis, arbitraža – koji su omo-

8 Richard E. Barton, „Aristocratic Culture: Kinship, Chivalry, and Court Culture“, *A Companion to the Medieval World* (eds. C. Lansing, E. English), Wiley Blackwell, Hoboken 2009, 510.

9 Dragan Mitrović, *Uvod u pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2010, 13–15.

10 Miomir Jakšić, „Institucije – temelj ekonomskog i pravnog poretka“, *Revija Kopaoničke škole prirodno prava* 1/2023, 141.

gućavali efikasnija, fleksibilnija i često stručnija rešenja u odnosu na formalne sudske postupke.¹¹ U savremenim pravnim sistemima i u svetlu sve veće rastuće kompleksnosti u svetu oporezivanja, poreski sporovi postaju sve složeniji i izazovniji za rešavanje. Trenutni režim rešavanja sporova ima svoja ograničenja, i ponekad, ne uspeva da prati zahteve industrije naročito u svetlu poreskih sporova¹² te medijacija može biti od velike koristi u sporovima sa visokom stručnom složenošću, kao što su finansijski i poreski sporovi. U tim oblastima, učešće specijalizovanih arbitara – pravnika sa dubokim znanjem konkretne materije – doprinosi efikasnijem i preciznijem rešavanju sporova. Osim toga, kako se ističe u uporednoj literaturi pogrešno je smatrati da je pravnik univerzalan pojam jedinstven u svim kontekstima, već se naglašava potreba za razlikovanjem uloga pravnika u različitim kontekstima u kojima može da deluje, od advokatske do savetodavne uloge.¹³

Ovaj model, u kojem obrazovanje i stručnost igraju ključnu ulogu, sve češće se koristi kao uzor za institucionalne reforme sudskih sistema. Primera radi, u Nemačkoj i Francuskoj postoje poreski sudovi (nem. *Finanzgerichte* i fr. *juridictions administratives spécialisées*) sa posebno razvijenom ekspertizom u poreskom pravu,¹⁴ dok u Velikoj Britaniji funkcionišu posebni poreski tribunali (engl. *tax tribunals*), koji omogućavaju rešavanje sporova između poreskih obveznika i državnih organa u posebnoj procesnoj dinamici i u manje formalnom postupku, često brže i sa višim stepenom specijalizacije.¹⁵

- 11 Robert Mnookin, „Lewis Kornhauser, Bargaining in the Shadow of the Law: The Case of Divorce“, *Yale Law Journal* 5/1978, 950–997. Autori navode stavove u svetlu sporova fizičkih lica ali je tvrdnja posve primenjiva i na poslovanje i poreski sistem.
- 12 Julien Chaisse, Xueliang Ji, „Shaping the Future of Transnational Tax Dispute: The Path to Mediation“, *Columbia Journal of Tax Law* 1/2023, 32–35. Vid. Pasquale Pistone, Jan J.P. de Goede, „The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations“, *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes* (eds. P. Pistone, J. J. P. de Goede), IBDF, Amsterdam 2021, 483–523.
- 13 William Rich, „The Role of Lawyers – Beyond Advocacy“, *BYU Law Review* 4/1980, 1.
- 14 Vid. The Federal Fiscal Court – Supreme Court of the Federation for tax and customs matters | Bundesfinanzhof, <https://www.bundesfinanzhof.de/en/court/tasks/the-federal-fiscal-court-supreme-court-of-the-federation-for-tax-and-customs-matters/>, 15. 7. 2025.
- 15 John F. Avery Jones, „Tax. Treaties: The Perspective of Common Law Countries“, *Courts and Tax Treaty Law*, IBFD International Tax Studies 2017, 2–3.

Ovi primeri pokazuju da evolucija mehanizama rešavanja sukoba – od dvoboja do arbitraže – nije samo istorijska zanimljivost, već kontinuiran proces institucionalnog prilagođavanja zahtevima kompleksnog društva. U tom kontekstu, specijalizovano pravno obrazovanje nije marginalna komponenta, već jedan od ključnih činilaca u formiranju modernih, funkcionalnih i pravednih mehanizama rešavanja sporova.

3. SPECIJALIZACIJA U PORESKOM PRAVU: OBRAZOVNI I INSTITUCIONALNI ASPEKTI

3.1. Specijalizacija u uporednom pravu

U savremenom poslovnom okruženju, stručnost i kvalifikacije poreskih savetnika igraju ključnu ulogu u obezbeđivanju efikasnog i zakonitog upravljanja poreskim obavezama. Ova profesija prevazilazi ulogu tehničkog savetnika, već postaje most između akademskog znanja, poreskih organa i sudske prakse. U ovoj sekciji, istražićemo različite aspekte licenciranja i regulative koje se odnose na poreske savetnike u okviru uporednog prava.

U Ujedinjenom Kraljevstvu karijerni profil *tax adviser* zahteva visok nivo interdisciplinarnе stručnosti koja zahteva pravno, ali i svojevrsno finansijsko i računovodstveno znanje. Profesionalni razvoj se obezbeđuje kroz formalne kvalifikacione programe kao što je *Chartered Tax Adviser* (CTA) koji vodi posebna institucija za usavršavanje u oblasti oporezivanja (engl. *Institute of Taxation CIOT*), kao i kroz rad u poreskim i računovodstvenim službama.¹⁶ Program za sticanje zvanja poreskog savetnika je otvoren za diplomce pravnih, ekonomskih i računovodstvenih fakulteta i traje najmanje tri godine, uz obaveznu odgovarajuću praksu. Kandidati moraju položiti nekoliko ispita, uključujući oblasti poput oporezivanje fizičkih lica, oporezivanje povezanih lica i grupa kompanija, oporezivanje sa elementom inostranosti i sl. Nakon položenog ispita, savetnici se upisuju u profesionalni registar i podležu kontinuiranoj stručnoj obuci i poštovanju etičkih standarda.¹⁷ Nadzorni organi CIOT-a vode računa o pružanju usluga njihovih

16 UK National Careers Service, Tax Adviser Job Profile, *Tax adviser | Explore Careers | National Careers Service*, <https://nationalcareers.service.gov.uk/job-profiles/tax-adviser>, 10. 7. 2025.

17 Vid. Stand out as a Chartered Tax Adviser | Chartered Institute of Taxation, <https://www.tax.org.uk/CTA-standout>, 10. 7. 2025. Pored ovog instituta (CIOT)

članova i u slučaju kršenja opštih pravila struke, pokreću odgovarajuće disciplinske postupke.¹⁸ Od maja 2026. godine u Ujedinjenom kraljevstvu poreski savetnici će morati da ispunjavaju određene uslove (tzv. minimalne uslove) kako bi mogli da zastupaju svoje klijente ispred poreskih organa. Kako je predviđen tromesečni prelazni period svi dalji detalji o registraciji i bilo kakvim prelaznim aranžmanima za pojedine grupe poreskih savetnika biće kasnije objavljeni.¹⁹

U Austriji, struktura profesionalne organizacije dodatno ilustruje visoko institucionalizovanu specijalizaciju. Austrijska komora poreskih savetnika²⁰ nadgleda registraciju, kontinuiranu edukaciju i disciplinski nadzor poreskih savetnika – pravo uređenu profesiju sa strogim kvalifikacionim uslovima. Da bi lice postalo poreski savetnik u Austriji mora ispuniti niz formalnih uslova – završiti relevantne studije (pravne ili ekonomske nauke), zatim proći trogodišnju praksu pod nadzorom licenciranog savetnika. Na kraju potrebno je položiti državni stručni ispit (nem. *Beprüfung zum Steuerberater*) koji obuhvata poresko, privredno i krivično pravo, kao i računovodstvo, a ispit obuhvata i praktični deo rešavanja zadatka pred stručnom komisijom.²¹ Nakon sticanja zvanja, lice se upisuje u poseban registar i dobija pravo na korišćenje profesionalnog zvanja, dok Zakon o poreskim savetnicima predviđa stroge zaštitne mehanizme za neovlašćeno korišćenje zvanja uključujući i tužbu za povredu zakona o tržišnoj konkurenciji, prekršajne i krivične prijave.²²

Takođe, poreski savetnik je u obavezi da se kontinuirano usavršava, što podrazumeva najmanje 120 časova edukacije u periodu od tri godine, te u slučaju neispunjenosti uslova Komora suspenduje licencu. Ovaj model predstavlja sveobuhvatan i dosledan sistem – od

postoji i program *Association of Tax Technician* kao ulazni nivo, namenjen onima koji nemaju akademsku pozadinu, ali žele karijeru u poreskoj praksi.

18 CIOT, *Professional Standards and Guidance on Unqualified Advice*, *CIOT Professional Standards* | Chartered Institute of Taxation, <https://www.tax.org.uk/ciot-professional-standards>, 10. 7. 2025.

19 Tax advisers to register with HMRC and meet minimum standards – GOV.UK 21. 12. 2025.

20 Nem. *Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer* – KSW.

21 Vid. detaljnije uslove: *Berufsanwärter:innen* – KSW, <https://ksw.or.at/berufszugang-berufsanwaerterinnen/berufsanwaerterinnen/>, 10. 7. 2025.

22 Overview of Profession in Austria, dostupno na: <https://accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Overview-of-the-profession-in-Austria.pdf>, 10. 7. 2025.

formalnih ispita do nadzirane prakse i stalnog usavršavanja. Austrija time jasno pokazuje kako profesionalizacija kroz obrazovanje i institucionalni okvir daje visok nivo stručnosti i poverenja u rad poreskih savetnika.

Dok je profesija poreskog savetnika sticala na značaju globalno, odnosno naročito na zapadu EU, u zemljama Istočnog bloka suočavala se s političkim preprekama proizašlim iz centralno planirane ekonomije. Napuštanjem ovog sistema u Poljskoj i uspostavljanjem ekonomske slobode, naglo je porasla potreba za podrškom u rešavanju fiskalnih obaveza. Nova pravila o oporezivanju dohotka stupila su na snagu 1992. godine, dok je profesija poreskog savetnika formalno ustanovljena 1997. godine Zakonom o poreskom savetovanju, iako se u praksi razvijala već od početka 1990-ih, bez postavljenih kvalifikacionih zahteva.²³ Tek je pomenuti zakon definisao uslove i principe obavljanja profesije, pravila profesionalne etike, organizaciju samouprave poreskih savetnika i obavezu profesionalne tajne.²⁴

Sticanje zvanja podrazumeva staž u trajanju od dve godine, visoko obrazovanje i polaganje stručnog ispita, nakon čega se stiče pravo na upis u zvaničan registar.²⁵ Prema Zakonu o poreskom savetovanju, pojedinci koji koriste titulu poreskog savetnika ili pružaju takve usluge bez odgovarajućih kvalifikacija mogu biti kažnjeni novčano do 50.000 PLN (oko 11.710 evra). Ova odgovornost obuhvata i članove upravnih odbora koji bez potrebnih kvalifikacija koriste termin „kompanija za poresko savetovanje“. Ovi propisi imaju za cilj zaštitu klijenata od nepoštenih praksi i obezbeđivanje visokih standarda usluga.²⁶

23 U Poljskoj se institucija poreskog savetnika može podvesti pod ustavnu kategoriju profesije od javnog interesa. Ipak, bitno je istaći da iako ustav prepoznaje ovu kategoriju, on ne sadrži niti propisuje listu takvih profesija, kao i koje sve uslove pojedina profesija mora ispuniti da bi se kvalifikovala u ustavnu kategoriju. Sadržina poreskog savetnika kao ustavne kategorije razrađena u praksi Ustavnog suda, gde se precizira da je to profesija koja služi ostvarivanju prava i obaveza pojedinca u vezi sa osetljivim pitanjima, uz poštovanje etičkih i profesionalnih zahteva. Vid. A. Dimowski, *op. cit.*, 48. kao i čl. 17, st. 1 Ustava Republike Poljske.

24 *Ibid.*

25 Vid. How to verify the credibility of a tax advisor in Poland?, <https://poland-accounting.eu/2025/01/how-to-verify-the-credibility-of-a-tax-advisor-in-poland/>, 10. 7. 2025, kao i pristup registru Searching for tax advisors, 10. 7. 2025.

26 Vid. *How to verify the credibility of a tax advisor in Poland?*, *op. cit.*

Iako mnoge zemlje EU imaju regulisanu profesiju poreskog savetnika, postoje i primeri gde ova delatnost nije formalno uređena. Na primer, u Bugarskoj, prema dostupnoj literaturi,²⁷ ne postoji poseban zakon koji reguliše status poreskog savetnika – ove usluge najčešće pružaju advokati ili računovođe, bez obavezne licence ili kodeksa profesionalne etike.

Uparedna rešenja pokazuju da sistemska regulacija profesije poreskog savetnika može značajno doprineti pravnoj sigurnosti i efikasnosti poreskog sistema, što otvara pitanje mogućnosti i potreba za sličnim pristupom i u domaćem pravnom okviru.

3.2. Etika i profesionalna odgovornost poreskih savetnika

Kao što je prethodno istaknuto, uloga poreskih savetnika u savremenim pravnim sistemima prevazilazi puku tehničku ekspertizu – ona podrazumeva i visoku etičku i profesionalnu odgovornost. Zbog specifičnog položaja između poreskog obveznika i poreskih organa, savetnici utiču na zakonitost, ali i legitimitet poreskih odnosa. Stoga je neophodno da deluju u skladu sa principima integriteta, objektivnosti, poverljivosti i stručnosti, kao što to zahtevaju najrazvijenije poreske jurisdikcije.

Na primer, u Ujedinjenom Kraljevstvu²⁸ nadležno sertifikaciono telo usvaja i nadzire profesionalne smernice za poreske savetnike, koje podrazumevaju i obavezu poštovanja etike i stručnog usavršavanja, uz mogućnost disciplinskog postupka u slučaju kršenja kodeksa.²⁹ U

27 Dok za računovođe i revizore postoje posebne kompetencije Vid. Maria Pavlova, Rayna Petrova, „Application of the Competency Approach in Building a Modern Competency Profile of Professional Accountants in Bulgaria“, *Trakia Journal of Sciences* 2/2024, 127–132.

28 Veoma slično rešenje je i u Irskoj i Nemačkoj gde je ova profesija detaljno i strogo uređena, uključujući i etičku dimenziju. S druge strane, u Holandiji profesija nije uređena kroz statutarne propise, dok je etička dimenzija prepuštena profesionalnim telima, ako je savetnik njihov član. Vid. Regulation of intermediaries, including tax advisers, in the EU/Member States and best practices from inside and outside the EU, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/733965/IPOL_STU\(2022\)733965_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/733965/IPOL_STU(2022)733965_EN.pdf), 11. 7. 2025.

29 Vid. CIOT, Professional Conduct in Relation to Taxation, Professional conduct in relation to taxation (PCRT) | Tax | ICAEW, <https://www.icaew.com/technical/tax/working-in-tax/pcrt#:~:text=Professional%20Conduct%20in%20>

Austriji, poreski savetnici podležu Kodeksu profesionalnog ponašanja, koji je obavezujući, a nadzor vrši Komora poreskih savetnika i računovođa (KSW), sa precizno regulisanim disciplinskim postupcima i sankcijama.³⁰

U Srbiji, međutim, usled nepostojanja zakonskog uređenja statusa poreskog savetnika, ne postoje ni formalni etički standardi. Posledično, poreski savetnici mogu delovati bez nadzora, odgovornosti i mehanizama zaštite klijenata od neetičnih praksi. Uvođenje kodeksa profesionalne etike, uz regulatorno telo koje bi nadziralo njegovo poštovanje, ključno je za izgradnju poverenja u ovu profesiju i podizanje kvaliteta poreskog savetnika.

3.3. Poresko pravo u obrazovanju pravnika u Srbiji

Poresko pravo, kao disciplina na preseku javnog prava i ekonomije, sve više dobija na značaju u okviru pravnog obrazovanja u Srbiji. Tradicionalno, poresko pravo je uokvireno kao deo šire oblasti finansijskog prava koje se na pravnim fakultetima izučava kako na osnovnim tako i na studijama višeg stepena. Pored navedenog, mnogi univerziteti u Srbiji već godinama neguju razvijanje posebnih master programa koji se odnose na detaljnije upoznavanje i sticanje specifičnih znanja iz oblasti poreskog prava (u Beogradu³¹, Nišu³² i Kragujevcu³³). Dodatno, na Pravnom fakultetu Univerziteta u Beogradu postoji i poseban specijalistički program iz oblasti pore-

Relation%20to%20Taxation%20%28PCRT%29%20has,fundamental%20principles%20and%20the%20standards%20for%20tax%20planning, 12. 7. 2025.

30 Kammer der Steuerberater und Wirtschaftspruefer (KSW), Berufsordnung, Beč 2023, *Grundlagen des Berufsrechts – KSW, op.cit.*

31 Vid. Poresko pravo – Univerzitet u Beogradu – Pravni fakultet, Ipak na ovom mestu treba izneti tvrdnju da, pored Pravnog fakulteta u Beogradu, ostali niže citirani master programi poreskopравни sadržaj izučavaju u okviru širih studija iz oblasti prava ili finansija, <https://ius.bg.ac.rs/predmeti/%D0%BF%D0%BE%D1%80%D0%B5%D1%81%D0%BA%D0%BE-%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BE/>, 13. 7. 2025.

32 Vid. Specijalističke strukovne studije, Odeljak Finansijsko pravna oblast, <https://www.prafak.ni.ac.rs/161-specijalisticke-strukovne-studije.html>, 13. 7. 2025.

33 Vid. Moduli – Pravni fakultet u Kragujevcu, Pravno ekonomski modul, https://www.jura.kg.ac.rs/sr/?option=com_phocadownload&view=category&id=1034, 13. 7. 2025.

skog savetovanja koji predstavlja poseban vid edukacije iz ove oblasti u okviru visokoškolske ustanove.³⁴

Pored formalnog visokog obrazovanja, značajnu ulogu imaju i neformalni oblici edukacije, kao što su razni seminari, obuke i sertifikacioni programi koje organizuju različite institucije³⁵ omogućavajući na ovaj način zainteresovanim pravnicima sticanje dodatnih znanja u primeni poreskih propisa. Takve inicijative doprinose formiranju profesionalnog profila koji je sposoban da odgovori na zahteve kako javne uprave, tako i privatnog sektora.

Međutim, uprkos rastućem interesovanju i različitim pokušajima za osnaživanje poreskog obrazovanja, nepobitno je da postoji jaz između obrazovnog sistema i normativnog okvira u Srbiji iz oblasti poreskog savetovanja. Iako je Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji još u vreme svog donošenja uveo pojam *poreski savetnik* kao profesionalnog učesnika u poreskom postupku³⁶, do danas (dakle skoro tri decenije kasnije) nije usvojen poseban zakon koji bi uređivao status, uslove, licenciranje i etičke standarde za ovu profesiju. Međutim, i pored normativnog uvođenja poreskog savetnika, zakonodavni okvir ostaje nedorečen u pogledu standarda profesionalne kvalifikacije, nadzora nad radom i institucionalnog položaja ovog instituta.

- 34 Ovaj program ne pruža samo normativni pregled, već i analitičke okvire za razumevanje fiskalne politike, poreske administracije i rešavanja poreskih konflikata. Prisutna je i integracija iz oblasti računovodstva, javnih finansija i ekonomskih analiza prava, čime se stvara osnova za interdisciplinarni pristup u obrazovanju budućih poreskih pravnika. Vid. *studije za inovaciju znanja – poresko savetovanje – Univerzitet u Beogradu – Pravni fakultet*. <https://ius.bg.ac.rs/d1%81%d1%82%d1%83%d0%b4%d0%b8%d1%98%d0%b5-%d0%b7%d0%b0-%d1%81%d0%bf%d0%b5%d1%86%d0%b8%d1%98%d0%b0%d0%bb%d0%b8%d0%b7%d0%b0%d1%86%d0%b8%d1%98%d1%83-%d0%b8%d0%bd%d0%be%d0%b2%d0%b0%d1%86%d0%b8%d1%98/>. 12. 12. 2025. Autoru nije poznato postojanje ovakvog vida programa na drugim Univerzitetima u Republici Srbiji.
- 35 Obuku organizuje i Udruženje poreskih savetnika, <https://www.ups-rs.com/Poreska%20akademija%20-%20program%20i%20prijava.pdf>, 10. 7. 2025; kao i Privredna komora Srbije, <https://akademijapks.rs/poslovna-akademija-pks-uspesno-realizovala-jos-jedan-ciklus-specijalisticke-obuke-poreski-savetnik-novi-program-na-jesen/>, 10. 7. 2025.
- 36 Vid. čl. 17 Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Sl. glasnik RS*, br. 80/2002, 84/2002 – ispr., 23/2003 – ispr.; U ovoj verziji zakona navedeno u čl. 17 definisan je poreski savetnik koji obavlja poslove poreskog savetovanja u poreskom postupku.

Izostanak podzakonskih akata i jasnih procedura doprinosi tome da poreski savetnik u praksi ne ostvaruje potencijal koji mu zakon formalno priznaje, što direktno utiče na efikasnost zaštite prava poreskih obveznika i kvalitet rešavanja poreskih sporova. Nepromenjenost zakonske odredbe tokom dužeg vremenskog perioda ne znači i normativnu zrelost instituta, već naprotiv ukazuje na njegovu nedovoljnu razrađenost i, donekle, marginalnu ulogu u poreskom postupku.

Takođe, Zakon prepoznaje mogućnost da poresku prijavu pripremi i potpiše poreski savetnik³⁷, kao i da uskrati informacije od značaja za oporezivanje stavljajući ih u rang sa sveštenicima, lekarima i advokatima. Navedeno govori o barem nameri zakonodavca da osnaži ulogu poreskog savetnika, ali bez obzira na prepoznavanje u okviru opšteg poreskog propisa, profesija poreskog savetnika ostala je na nivou neimplementiranog koncepta, što praktično onemogućava razvoj ovog stručnog zvanja.

Kao rezultat toga, specijalizovani kadrovi koji se formiraju kroz prethodno opisan obrazovni sistem ne uživaju institucionalnu podršku u okviru pravosuđa i uprave. Većina nastavlja karijeru u privatnom sektoru, dok nije poznat njihov udeo u javnom sektoru ili pravosudnim telima. Time se propušta prilika da se znanje stečeno u akademskoj sferi pretoči u efikasniju zaštitu poreskih prava izgradnju specijalizovanog institucionalnog mehanizma za rešavanje poreskih konflikata. Dodatno, neregulisano zvanje dovodi i do pojave velikog broja pružalaca usluga koji se nazivaju poreskim savetnicima, ali budući da značajno licenciranje i obuka ne postoje, a da poreski obveznici upravo iz razloga nepoznavanja poreskih propisa angažuju stručna lica, sigurnost poreskih obveznika je na ovaj način potencijalno narušena.

4. UTICAJ PORESKIH STRUČNJAKA NA PREVENCIJU I REŠAVANJE FISKALNIH SPOROVA

Kao što je prethodno istaknuto, uloga poreskih stručnjaka u savremenim pravnim sistemima prevazilazi okvire pukog tehničkog

37 Kao primer navodimo PDV prijavu propisanu Jedinštvem Pravilnikom o PDV-u, *Sl. glasnik RS*, br. 37/2021, 64/2021, 127/2021, 49/2022, 59/2022, 7/2023, 15/2023, 60/2023, 96/2023, 116/2023, 29/2024, 65/2024, 73/2024, 101/2024 i 107/2024) gde je u primeru obrasca navedeno da prijavu potpisuje ili jedan njen deo poreski savetnik.

poznavanja poreskih propisa – ona uključuje funkcije savetovanja, prevencije, strateškog planiranja i zaštite pravne sigurnosti poreskih obveznika. Njihova uloga je i preventivna i korektivna kada spor dođe do sudske instance. Međutim, kvalitet te zaštite u velikoj meri zavisi od nivoa profesionalne kompetencije, institucionalnog statusa poreskih savetnika i mehanizama nadzora i odgovornosti koje sistem uspostavlja. U zemljama poput Srbije, u kojima ne postoji zakonska regulacija profesije poreskog savetnika, prisutna je sistemski neizvesnost koja može voditi do pogrešnih pravnih saveta, produženih postupaka i dodatnih fiskalnih sporova. Uvođenjem poreskog savetnika ublažile bi se, ako ne i eliminisale, „stare boljke“ srpske privrede: poreska evazija, siva ekonomija i niz drugih.³⁸

Poreski obveznici se u velikoj meri oslanjaju na poreske savetnike u svim fazama komunikacije sa poreskom administracijom – od sastavljanja prijave, vođenja poslovnih knjiga i pripreme dokumentacije, do učešća u poreskim kontrolama, izjavama žalbi i eventualnim upravnim sporovima. Kada ta podrška nije zasnovana na stručnoj kompetenciji, rizik za obveznika višestruko se uvećava, te je važno da poreski punomoćnik pravilno interpretira materijalne propise ili da blagovremeno reaguje jer je to „lice koje u granicama dobijenog punomoćja, u ime i za račun poreskog obveznika izvršava poslove u vezi sa poreskim obavezama poreskog obveznika.“³⁹

Nedostatak obavezne profesionalne kvalifikacije u Srbiji stvara okruženje u kome se usluge poreskog savetovanja često pružaju od strane lica bez formalne obuke, bez nadzora i odgovornosti. Posledično, obveznici nemaju pravnu sigurnost da je dobijeni savet zasnovan na validnom pravnom tumačenju. Ovaj problem postaje izraženiji u kompleksnim poreskim oblastima kao što su transferne cene, PDV u međunarodnoj trgovini ili poreski tretman novih poslovnih modela (npr. digitalne usluge). U takvim slučajevima, pogrešno savetovanje može rezultirati ne samo fiskalnim gubicima već i krivičnopravnim posledicama za obveznika.

Pored stručnog aspekta, važan je i preventivni i procesni doprinos poreskih savetnika. Njihova uloga u ranoj identifikaciji pravnih problema, pravilnom strukturiranju poreskih prijava i pripremi za

38 Dobrica Vesić, „Prilagođavanje privrede Srbije regionalnim i evropskim integracijama“, *Međunarodni problemi* 3–4/2014, 390–391.

39 Presuda Upravnog suda, 9U 2583/2015 od 9. 3. 2017. godine, *Paragraf Lex*.

poreske kontrole može znatno smanjiti rizik od sukoba sa poreskom upravom. U jednoj presudi, Upravni sud Srbije ističe da je onemogućavanje učestvovanja poreskog punomoćnika u procesu kontrole i dostavljanje potpune dokumentacije, imalo odlučujući značaj u oceni zakonitosti poreske kontrole.⁴⁰ U ovom slučaju, jasno se vidi da stručno vođenje postupka od strane kvalifikovanog savetnika može imati direktan uticaj na ishod postupka.

U nekoliko navrata i Sud pravde EU je izvršio osvrt na ulogu poreskog savetnika. Naime, odluke Suda pravde su zapravo fokusirane na šire aspekte poreskog prava, ali se nekoliko njih dotiče i profesionalnih standarda i prava poreskih savetnika. Jedan od relevantnih slučajeva je C-189/18⁴¹, gde je ECJ razmatrao pitanje prava na pristup informacijama i obavezu poreskih vlasti da pruže jasne i precizne informacije poreskim obveznicima, kao i da obveznik bude u mogućnosti da iznese svoje mišljenje u vezi sa dokazima na kojima vlasti nameravaju da zasniju svoju odluku (uključujući i poreske savetnike ako su angažovani da delaju u ime obveznika – podvukao autor). Ova presuda naglašava važnost transparentnosti u komunikaciji između poreskih vlasti i savetnika, što je ključno za efikasno rešavanje poreskih sporova. Takođe, u predmetu C-298/16,⁴² ECJ je razmatrao pitanje odgovornosti poreskih vlasti u toku vođenja postupka kontrole i granice postupanja. Navedeno se, doduše indirektno, primenjuje i na prava poreskih savetnika, jer kada su isti angažovani oni delaju u ime obveznika, zauzimajući

40 Prema ovoj presudi, osnovano se ukazuje na to da u postupku koji je prethodio donošenju osporene odluke, nisu poštovana prava punomoćnika stranke. Naime, punomoćniku nije omogućeno učešće prilikom saslušanja odgovornog lica kod tužioca i svedoka, niti su mu dostavljeni zapisnici o izvođenju dokaza. U situaciji kada stranka ima punomoćnika, organ je obavezan da sve procesne naloge dostavi njemu. Tuženi organ je, propustivši da otkloni ove bitne povrede pravila postupka, prekršio zakon na štetu tužioca. S obzirom na to da je učinjena bitna povreda pravila postupka koja utiče na rešenje upravne stvari, Upravni sud nije razmatrao navode tužbe o pogrešnoj primeni materijalnog prava, ali će ti navodi biti uzeti u obzir u ponovnom postupku odlučivanja nakon otklanjanja povreda pravila postupka. Presuda Upravnog suda, 9U 14400/2014 od 3. 11. 2016. godine, *Paragraf Lex*.

41 Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 16 October 2019, *Glencore Agriculture Hungary Kft. v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, Case C-189/18, ECLI:EU:C:2019:861, naročito paragraf 51.

42 Judgment of the Court (Third Chamber) of 9 November 2017, *Teodor Ispas, Anduța Ispas v Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj*, Case C-298/16, ECLI:EU:C:2017:843.

njegovu ulogu u poreskom postupku, te predstavljaju produženu ruku poreskog obveznika u granicama dobijenog punomoćja.

Zaključno, poreski savetnici predstavljaju neizostavnu kariku u lancu fiskalne vladavine prava. Njihova (ne)kompetentnost direktno utiče na pravnu sigurnost poreskih obveznika, legitimnost poreske administracije i ukupno poverenje u fiskalni sistem. U tom kontekstu, uvođenje formalnih kriterijuma za obavljanje savetničkih delatnosti, kao i stvaranje mehanizama profesionalnog nadzora, predstavljaju ne samo tehničko pitanje regulacije već i temelj za unapređenje pravne zaštite i institucionalnog integriteta poreskog sistema.

4.1. Ekonomski uticaj poreskih savetnika

Kvalifikovani poreski savetnici imaju i značajan ekonomski uticaj koji se tiče kako prevencije, tako i efikasnijeg rešavanja fiskalnih sporova. Uz pomoć ove profesije poreskim obveznicima se pruža adekvatna pomoć u pravilnom tumačenju složenih poreskih propisa, čime se smanjuje verovatnoća grešaka koje u biti i dovode do sporova sa poreskim organima. Ova preventivna funkcija ima višestruke ekonomske koristi – sprečavanje kršenja poreskog zakonodavstva, smanjenje rizika od nepopravljivih finansijskih gubitaka i smanjenje transakcionih troškova učesnika u poreskim postupcima (kamate, kazne i sl).⁴³

Ekonomsku efikasnost poreskih savetnika potvrđuju i studije koje ukazuju da njihovo angažovanje u ranim fazama poreske kontrole povećava šanse za mirno rešavanje sporova. Na primer, OECD ističe da kvalitetna poreska savetovanja doprinose većem stepenu usklađenosti sa zakonima, što dugoročno stabilizuje poreske prihode i smanjuje potrebu za represivnim merama.⁴⁴ Empirijski dokazi pokazuju da se (visokokvalitetni) poreski saveti i usluge stručnjaka smatraju značajnim za poboljšanje poštenja poreskih obaveza, posebno za klijente malih preduzeća,⁴⁵ što je ključni faktor u smanjenju učestalosti poreskih sporova pred poreskim organima.

43 Yuldoshbekov Avazbek, Alisher Ugli, „Role and Importance of Tax Consulting in Alternative Resolution of Tax Disputes“, *The American Journal of Political Science Law and Criminology* 1/2024, 17.

44 OECD, *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris 2019.

45 Branko Radulović, Miljan Savić, „Accounting practitioners and small business clients' tax compliance: evidence from the survey of Serbian accountants“, *European Journal of Law and Economics* 2/2025, 277–305.

Takođe, ekonomski značaj poreskih savetnika ogleda se u njihovom doprinosu pravnoj sigurnosti i predvidivosti poslovanja. Kada poreski savetnici izrađuju poreske analize i strategije u skladu sa važećim zakonskim okvirom, oni pomažu obveznicima da smanje regulatorni rizik, što omogućava stabilnije poslovno planiranje i investiranje. To je jedno od pravničkih zanimanja sa direktnom ekonomskom ulogom.⁴⁶ Time se ostvaruje ne samo pojedinačni interes obveznika, već i širi javni interes u vidu unapređenja fiskalne discipline i smanjenja opterećenja javnih institucija.

U kontekstu Srbije, gde se poreski sistem često menja, a praksa nije uvek ujednačena, uloga poreskih savetnika postaje još značajnija. Njihovo delovanje može ublažiti posledice pravne nesigurnosti i doprineti smanjenju broja žalbenih i sudskih postupaka, čime se ostvaruju i direktne uštede za budžet i poslovni sektor.

4.2. Alternativno rešavanje poreskih sporova

Poreski obveznici širom sveta suočavaju se sa poreskim sporovima koji mogu trajati značajno duže od očekivanog (čak duže i od tri godine). Analiza vremenskih okvira za rešavanje sporova pokazuje da su poreski sporovi vezani za suštinske probleme, kao što su primena režima anti abuzivnih pravila ili pravila suštine nad formom⁴⁷ Dugo trajanje postupaka iscrpljuje sve učesnike i doprinosi velikoj nesigurnosti poreskih obveznika. Stoga, kako u literaturi tako i praksi raspravljalo se o pronalaženju drugih načina za alternativno rešavanje sporova kao alata koji prati uspostavljanje ravnoteže između zaštite javnog interesa i prava stranaka.⁴⁸ Takva ravnoteža znači pravedan postupak. Savet Evrope je još 2001. godine preporučio uvođenje alternativnog rešavanja sporova i u upravne stvari, iako sa nekim sistemskim ograničenjima.⁴⁹

Komparativno gledano, mnoge razvijene države uvode i alternativne mehanizme rešavanja poreskih sporova (engl. *ADR – Alternative*

46 Y. Avazbek A. Ugli, *op. cit.*, 18.

47 Nasuprot tome, slučajevi koji se odnose na poreske odbitke, uključujući poslovne troškove, podsticaje za istraživanje i razvoj, kao i troškove zaposlenih, imaju tendenciju bržeg rešavanja, s 78% njih rešenih unutar tri godine.

48 Polonca Kovač, „The potentials and limitations of tax dispute prevention and alternative resolution mechanisms“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 4/2018, 1510–1511.

49 *Ibid.*

Dispute Resolution), što u unutrašnjem tako i međunarodnom pravnom poretku,⁵⁰ gde poreski savetnici imaju ključnu ulogu u medijaciji i pregovorima između obveznika i poreskih organa. Napuštanjem stare ili tradicionalne paradigme odnosa između poreskih obveznika i poreskih vlasti, značajan prostor je ostavljen za razvoj drugih principa, kao što su reciprocitet i zaštita prava poreskih obveznika⁵¹ a gde upravo alternativni načini dobijaju na značaju, jer je cilj i volja rešiti spor brzo i efikasno.

U okviru EU uspostavljen je mehanizam za rešavanje sporova na osnovu posebne Direktive (EU) 2017/1852 koja postavlja pravila za brzo i efikasno rešavanje sporova vezanih za tumačenje i primenu poreskih ugovora za preduzeća i građane.⁵² Direktiva se primenjuje na sva pitanja u EU koja mogu proizaći iz tumačenja i primene ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja odnosno kada se tumače situacije u kojim dve ili više zemalja oporezuju isti prihod ili dobit preduzeća ili osobe. To se dešava, na primer, zbog neslaganja u nacionalnim pravilima ili različitih tumačenja pravila o transfernim cenama u bilateralnom poreskom ugovoru. Direktiva predstavlja važan korak u normativnom razvoju mehanizama alternativnog rešavanja poreskih sporova na nivou EU, jer po prvi put uspostavlja obavezujući okvir za rešavanje sporova koji proizlaze iz tumačenja i primene ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, čime se jača pravna sigurnost poreskih obveznika kroz precizne rokove, institucionalne garancije i mogućnost arbitražnog rešavanja spora.

Donošenje Direktive treba posmatrati u širem kontekstu dugogodišnjih ograničenja postojećih mehanizama za rešavanje poreskih sporova na međunarodnom nivou. Iako je postupak uzajamnog

50 Države mogu uvesti različite načine rešavanja sporova u svoj pravni poredak. U okviru EU, države su obavezne da implementiraju na odgovarajući način obaveze koje proizlaze iz nadnacionalnog zakonodavstva kao što je Direktiva o rešavanju sporova, ali to nije prepreka da države kandidati (kao Srbija) po ugledu na uporedno pravo uvedu slične mehanizme, u unutrašnje zakonodavstvo, kao pripremu za pristupanje i preuzimanje svih obaveza proisteklih iz Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju.

51 Nataša Žunić Kovačević, „Effectiveness of Tax Dispute Resolution Mechanisms – The Impact of the European Legal Framework on National Jurisdiction“, *Law, identity and values* 1/2024, 274.

52 Direktiva EU o rešavanju poreskih sporova, Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union, *OJ L* 265, 14. 10. 2017..

dogovaranja predstavljao osnovni instrument za rešavanje sporova koji proizlaze iz ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, njegova neobavezna priroda i nepostojanje preciznih rokova često su dovodili do produženih i neizvesnih postupaka, na štetu poreskih obveznika.

Poseban značaj Direktive ogleda se u njenoj poziciji između klasičnih administrativnih mehanizama i sudske zaštite u poreskim stvarima. Iako se ne radi o sudskom postupku u užem smislu, mehanizmi uspostavljeni Direktivom imaju za cilj da obezbede efikasno, stručno i pravovremeno rešavanje sporova, čime se smanjuje potreba za dugotrajnim sudskim postupcima. Preciznije, Direktiva pruža povećanu pravnu sigurnost za građane i preduzeća zahtevajući od država članica da se pridržavaju jasnih rokova za postizanje pravovremenog i obavezujućeg rešenja.

Mehanizmi uspostavljeni Direktivom ne isključuju postojanje drugih oblika alternativnog rešavanja sporova u državama članicama, već predstavljaju svojevrsan *lex specialis* za poreske sporove sa međunarodnim elementom, utvrđujući i rokove za postupanje što naročito doprinosi poreskoj sigurnosti u širem kontekstu⁵³. Kako Direktiva predviđa vremenski rok za rešavanje pora je dve godine, ili tri godine ako se produži na obrazložen zahtev nadležnog organa.⁵⁴ U slučaju da se spor ne reši na ovaj način, poreski obveznik može zahtevati osnivanje savetodavne komisije koja, pak ima rok od šest meseci.⁵⁵

Prema podacima na kraju 2023. godine vreme za rešavanje poreskih sporova, pa i koordinacija o dogovoru između dve poreske uprave o spornoj stvari se merila u mesecima, što predstavlja veoma efikasno i pravovremeno rešenje.⁵⁶

Iako Republika Srbija nije članica EU, rešenja sadržana u Direktivi imaju značajnu orijentacionu vrednost za dalji razvoj domaćeg sistema rešavanja poreskih sporova. Posebno je relevantan naglasak na specijalizaciji, institucionalnoj saradnji i obavezujućim rokovima, koji

53 Vid. čl. 16 Direktive. Takođe, kako neki autori ističu tek treba do kraja utvrditi odnos između mehanizma predviđenim Direktivom i drugih alternativnih načina rešavanja sporova, kao što je arbitraža. Vid. N. Žunić Kovačević, *op. cit.*, 274.

54 N. Žunić Kovačević, *op. cit.*, 274–275.

55 *Ibid.*, 279.

56 Vid. *Overview of numbers submitted for Statistics under the Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms ('DRM') at the end of 2023*, 6bab1a20-40a1-4b97-852d-29246fd11cae_en, 11. 7. 2025.

bi mogli poslužiti kao model za unapređenje postojećih mehanizama alternativnog rešavanja poreskih sporova u domaćem pravu.

Prema istraživanju koje je sproveda Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj, neophodno je da postoji poverenje u poreske organe jer to doprinosi jačanju poverenja između poreskih obveznika i vlasti⁵⁷ a uloga poreskih savetnika u ovim procesima je samim tim neizbežna. Ovi stručnjaci takođe igraju važnu ulogu u obrazovanju klijenata o njihovim pravima i obavezama, čime se smanjuje rizik od nesporezuma i potencijalnih pravnih problema. U tom smislu, institucionalna regulacija profesije ne samo da osigurava visoke standarde usluga, već i doprinosi stabilnosti poreskog sistema kao celine.

Mnoge razvijene zemlje, poput Velike Britanije i Sjedinjenih Američkih Država, uspostavile su efikasne mehanizme koji omogućavaju brže i manje formalne načine rešavanja sporova između poreskih obveznika i poreskih vlasti. U Velikoj Britaniji, alternativni načini rešavanja sporova se koriste za rani završetak spora bez ulaska u sudski postupak, čime se znatno štede javni resursi i izbegava formalna pravna eskalacija.⁵⁸ Na primer, u slučaju *HMRC v. Hargreaves Lansdown*⁵⁹, alternativni načini rešavanja sporova, odnosno mogućnost postizanja sporazuma sa poreskim organima kao jednim vidom alternative, omogućilo je strankama da se dogovore o revidiranim poreskim obavezama, čime su izbegli dugotrajne i skupe sudske postupke.⁶⁰ Iako ovaj

57 OECD, *Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/900b6382-en>, 11. 7. 2025.

58 HM Revenue & Customs 2022: *Alternative Dispute Resolution guidance*, <https://www.gov.uk/government/publications>, 11. 7. 2025.

59 The Commissioners for HM Revenue and Customs v Hargreaves Lansdown Asset Management Ltd: [2019] UKUT 0246 (TCC), UT/2018/0053, *HMRC_v_Hargreaves_Lansdown_Asset_Management_Ltd.pdf*, 11. 7. 2025, kao i članak na *Tax Journal – Hargreaves Lansdown Asset Management v HMRC* gde se naglašava da je postignut dogovor kako bi se izbegle mnogobrojne žalbe i dalji postupci.

60 U Velikoj Britaniji, istraživanje koje je sproveda *Mediation UK* pokazalo je da je više od 80% slučajeva koji su prošli kroz medijaciju završeno postizanjem dogovora između strana. Ova visoka stopa uspeha ukazuje na efikasnost medijacije kao metode rešavanja sporova. Vid. *Over 60% of businesses stuck in a tax dispute lasting more than a year – BDO*, <https://www.bdo.co.uk/en-gb/news/2023/over-60-of-businesses-stuck-in-a-tax-dispute-lasting-more-than-a-year>, 11. 7. 2025.

pristup ne samo da štedi vreme i resurse, već i pomaže u očuvanju poslovnih odnosa između poreskih obveznika i vlasti i dodatno potvrđuje značaj institucionalne regulacije profesije, tokom 2023. godine uočeno je da veliki broj obveznika ipak ne koristi ovaj mehanizam (zbog velike složenosti poreskih pitanja), te postupci ispred suda traju i nekoliko godina.⁶¹

Sličan model se može primetiti i u Sjedinjenim Američkim Državama, gde je poreska uprava (engl. *Internal Revenue Service*) uspostavio program za brzo rešavanje spora tzv. *Fast Track Mediation*. Ovaj program omogućava poreskim obveznicima da brzo reše sporove vezane za poreske obaveze putem medijacije, bez potrebe za dugotrajnim revizijama ili sudskim postupcima.⁶² Ovaj mehanizam predstavlja vrstu alternativnog rešavanja sporova, a kroz koji poreski organi (IRS) i poreski obveznici pokušavaju da postignu rešenje za poreska nerešena pitanja, a sve u cilju izbegavanja dugotrajnog i skupog suđenja, kao i jačanje poverenja u poreski sistem.⁶³ Takođe, ukazuje na značaj edukacije poreskih savetnika o dostupnosti i primeni ovakvih mehanizama, što može doprineti efikasnijem rešavanju fiskalnih sporova u praksi..

U okviru EU, nekoliko zemalja je uspostavilo efikasne mehanizme alternativnog rešavanja sporova koji se koriste za rešavanje poreskih sporova. Jedan od istaknutih primera dolazi iz Nemačke, gde su poreski sudovi razvili sistem koji omogućava strankama da se uključe u postupke rešavanja sa poreskim organima pre nego što započnu formalne sudske postupke.⁶⁴ Ovaj pristup je osmišljen kako bi se smanjilo

61 *Ibid.*

62 Prema informacijama iz Sjedinjenih Američkih Država pokazuje da se korišćenjem medijacije kao vid ADR-a sporovi uspešno završavaju u 70–80%, što direktno utiče i na smanjenje troškova u poređenju sa tradicionalnim sudskim postupcima, https://www.americanbar.org/groups/public_education/resources/law_related_education_network/how_courts_work/mediation_advantages/, 11. 7. 2025. Dodatno, prema drugim, opštijim izvorima (koji nisu nužno vezani za SAD) ovaj trend se potvrđuje navodeći da alternativno rešavanje sporova uštedi u proseku 38% troškova sudskog postupka, a uštede se kreću od 3% do 50%. Što se tiče vremena, ovi postupci su 5,5 meseci kraći od sudskog postupka, *Alternative Dispute Resolution: Does It Save Time and Money? – ODR Guide*, <https://www.bdo.co.uk/en-gb/news/2023/over-60-of-businesses-stuck-in-a-tax-dispute-lasting-more-than-a-year>, 11. 7. 2025.

63 Vid. *Fast Track* | Internal Revenue Service, *op. cit.*

64 Vid. *Abgabenordnung* – AO, *Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Januar 2025* (BGBl. 2025 I Nr. 24, čl. 347–367).

opterećenje sudova i ubrzalo rešavanje sporova i predstavlja specifičnu vrstu žalbenog postupka (nem. *Einspruchsverfahren*). Ovaj mehanizam omogućava reviziju spornog poreskog rešenja bez sudskog postupka, uz mogućnost dijaloga i razmene dodatnih informacija sa poreskim organima. Značajan procenat (čak 60%) se rešava u ovoj fazi, što pokazuje vrednost efikasne upravne procedure u rasterećenju sudova.⁶⁵ Sličan pristup se može primetiti i u Francuskoj, gde su upravni sudovi uspostavili specijalizovane odeljke za poreske sporove koji koriste alternativne metode rešavanja.⁶⁶

Prema izveštaju Evropske komisije iz 2018. godine, više od 70% sporova u EU rešava se putem alternativnih metoda, uključujući medijaciju i arbitražu.⁶⁷ Prema podacima Međunarodne advokatske asocijacije, u mnogim razvijenim pravnim sistemima većina poreskih sporova se rešava alternativnim putem i bez pokretanja sudskog postupka. Tako se u Kanadi 95% poreskih sporova okončava mirnim putem još u fazi pregovora⁶⁸ u Australiji 85%, a u Brazilu 75%.

- 65 Vid. Einspruchsstatistik, Statistik über die Einspruchsbearbeitung in den Finanzämtern im Jahr 2022, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuertemen/Abgabeordnung/BMF_Anordnungen_Allgemeines/2023-09-04-statistik-ueber-die-einspruchsbearbeitung-in-den-finanzaemtern-im-jahr-2022.html, 11. 7. 2025.
- 66 Vid. Tax Litigation in France, dostupno na: Tax litigation in France – Lexology, <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=a4226d0d-9881-491e-a907-7c78c6a00586>, 12. 7. 2025.
- 67 Evropska komisija, *Report on the Use of Alternative Dispute Resolution in the EU*, 2018, dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52019DC0425>, 12. 7. 2025. Izveštaj navodi vrste sporova za pojedine države, kao i procenat uspešnosti. Kao ogradu autor navodi da izveštaj ipak ne navodi izričito poreske sporove, te se ovaj podatak prevashodno ima uzeti u obzir kao primer uspešnog alternativnog rešavanja sporova kao takvih (dakle i potrošačkih koji su takođe kompleksna materija), što svakako daje podsticaj i za poreske sporove.
- 68 Vid. Resolving Tax Disputes, <https://www.ibanet.org/article/B494779C-2BCD-488D-B243-428397C1780A>, 12. 7. 2025. gde se navodi da je oko 95% sporova rešeno još u fazi pregovora za Kanadu prema Chris Jaglowitz, *Mediation in Federal Income Tax Disputes*, (1999), https://www.cfcj-fcjc.org/sites/default/files/docs/hosted/17454-mediation_tax.pdf, 10, kao i Karen Dawn Stilwell, *Mediation of Canadian Tax Disputes*, Master of Laws thesis, Faculty of Law, University of Toronto, Toronto 2014, https://tspace.library.utoronto.ca/bitstream/1807/44067/5/Stilwell_Karen_D_201403_LLM_thesis.pdf, 12. 7. 2025. Ovde se navodi malo drugačija (ali i dalje vrlo povoljna) statistika, odnosno da je trećina rešena na pre saslušanja, a trećina postupaka se okonča povlačenjem

Ovi primeri pokazuju kako alternativni načini rešavanja sporova, uz prisustvo poreskih pravnika, može biti izuzetno koristan alat u rešavanju poreskih sporova kako unutar EU, tako i van. Uvođenje sličnih mehanizama u Srbiji moglo bi značajno poboljšati efikasnost poreskog sistema i smanjiti opterećenje sudova, pružajući poreskim obveznicima brže i pristupačnije načine rešavanja sporova.

5. PORESKI SUDOVI KAO INSTITUCIONALNI IZRAZ STRUČNE SPECIJALIZACIJE

5.1. Modeli poreskih sudova u evropskoj praksi

Poreski sporovi su po svojoj prirodi visoko tehnički, zahtevajući ne samo poznavanje pravne metodologije, već i razumevanje ekonomskih, računovodstvenih i upravnih aspekata poreskog prava. Zbog toga savremeni pravni sistemi sve češće posežu za sudskom specijalizacijom u oblasti poreza, kroz uspostavljanje posebnih odeljenja, sudova ili stručnih panela unutar postojećih pravosudnih struktura. Specijalizacija doprinosi povećanju predvidivosti sudskih odluka, osigurava doslednu primenu poreskih propisa i omogućava efikasniji pravni lek u situacijama nesporazuma između poreskog obveznika i državnih organa. Branu delovanja poreskih organa čine upravo sudovi, oni su ti koji, u konačnici, oformljavaju poresku praksu i daju konačan odgovor,⁶⁹ a način na koji to rade zavisi i od organizacije samog sudskog organa. A svako dugotrajno čekanje na sudsku odluku vodi konfuziji, diskriminaciji i neujednačenoj praksi.⁷⁰

U evropskom kontekstu, specijalizovani poreski sudovi nisu pravilo, ali predstavljaju rastući trend. Uporedno pravno može se izneti zaključak da se sudska zaštita u poreskim sporovima u savremenim pravnim sistemima organizuje prema različitim institucionalnim

od strane poreskih obveznika. Takođe, na linku su dostupni podaci gde je ova uspešnost u visini od 85% Australiji i 75% u Brazilu, no limiti ovog izvora postoje jer nije precizno navedeno u kojoj fazi postupka se sporovi završavaju i na koji način. Međutim, autorov je stav da je svakako, van sudskog i dugotrajnog postupka, takav procenat ohrabrujući.

69 Erwin N. Griswold, „The Need For a Court of Tax Appeals“, *Harvard Law Review* 57/1943, 1153–1192. Autor ispituje potrebu i način funkcionisanja poreskih sudova.

70 *Ibid.*, 1154.

modelima, koji se najčešće svrstavaju u tri osnovne kategorije: posebni poreski sudovi, specijalizovana veća ili odeljenja u okviru opštih ili upravnih sudova i sistemi bez formalne specijalizacije poreskih sporova. Cilj svih modela je obezbeđivanje efikasne i stručne zaštite u oblasti koja se odlikuje visokim tehničkim i normativnim zahtevima.

Najviši stepen institucionalne specijalizacije primećen je u državama koje imaju posebne poreske sudove. Tako, u državama sa razvijenim poreskim pravnim režimom, kao što su Nemačka i Francuska, specijalizovani poreski sudovi funkcionišu već decenijama. Nemačka, na primer, ima *Finanzgerichte* – posebne poreske sudove prvog stepena, dok je *Bundesfinanzhof* vrhovni sud za poreska i carinska pitanja.⁷¹ U Francuskoj, upravni sudovi (*tribunaux administratifs*) imaju specijalizovane odeljke za poreske sporove, pri čemu *Conseil d'État* ima konačnu nadležnost za rešavanje najvažnijih slučajeva.⁷² Zemlje poput Italije, Poljske i Španije uspostavile su posebne tribunale za poreske sporove.

S druge strane, pojedine članice EU, poput Irske i Belgije, i dalje koriste opšte sudove u poreskim stvarima, uz postojanje posebnih procesnih pravila ili specijalizovanih sudskih veća. Suštinski, ovakav model predstavlja funkcionalnu specijalizaciju sa ciljem poboljšavanja kvaliteta odlučivanja. Evropski sud za ljudska prava (ESLJP) je više puta isticao značaj prava na pravično suđenje u poreskim predmetima, posebno u kontekstu člana 6. Evropske konvencije o ljudskim pravima. U presudi *Ferrazzini* protiv Italije⁷³, ESLJP je zauzeo stav da član 6(1) ne važi za „čiste“ poreske sporove, koji se odnose na osnovno poresko razrezivanje, dok je u slučajevima koji se tiču poreskih dodatnih obaveza i penalizacije, kao što je predmet *Jussila* protiv Finske⁷⁴, prihvatio primenu člana 6 u „krivičnom“ aspektu. Ova razlika između osnovnih poreskih sporova i poreskih kaznenih/sankcionih režima je ključna za razumevanje primene prava na pravično suđenje u kontekstu poreskih pitanja.

U uporednoj literaturi koja se bavi položajem sudskih organa u SAD-u predlagao se i poseban žalbeni sud za poreske odluke, kako bi

71 Vid. *Bundesfinanzhof*, <https://www.bundesfinanzhof.de>, 10. 7. 2025.

72 Vid. *Conseil d'État, Les contentieux fiscaux*, <https://www.conseil-etat.fr>, 10. 7. 2025.

73 ESLJP, *Ferrazzini* protiv Italije, br. 44759/98, presuda od 12. 7. 2001.

74 ESLJP *Jussila* protiv Finske, br. 73053/01, presuda od 23. 11. 2006

se ustanovila dvostепенost, stručnost i pre svega ubrzalo odlučivanje, pri čemu bi jedino izdvojeni van nadležnosti ovog suda ostali krivični postupci zbog specifičnosti materije.⁷⁵

Specijalizacija sudija u ovim institucijama podrazumeva kontinuiranu edukaciju u poreskom pravu, kao i specifične procesne mehanizme prilagođene prirodi poreskih postupaka. Ove sudije razvijaju duboko razumevanje fiskalnih principa, što direktno utiče na kvalitet obrazloženja presuda, ubrzanje postupka i unapređenje pravne sigurnosti. Uz to, poreski sudovi doprinose i razvoju pravne doktrine u ovoj oblasti, jer njihova praksa često postaje osnova za tumačenje zakona i vođenje poreske politike.

5.2. Osvrt za sudsku praksu u Srbiji

Za razliku od navedenih sistema, u Republici Srbiji poreski spоровi se rešavaju u okviru opšte upravnosudske nadležnosti, bez formalne specijalizacije sudova ili sudskih veća za poresku materiju. U upravnom sporu sud odlučuje i o zakonitosti konačnih pojedinačnih akata kojima se rešava o predmetnom pitanju u pogledu kojih u određenom slučaju zakonom nije predviđena drugačija sudska zaštita.⁷⁶

Kako se navodi u domaćoj literaturi, zaštita poreskih obveznika u upravnom postupku, a imajući u vidu kvalitet donetih rešenja u poreskim upravnim postupcima, dodatno produžava postupak koji poreski organ vodi prema poreskim obveznicima, jer presuda doneta u korist tužioca u upravnom sporu poništava konačno rešenje.⁷⁷ Kada je predmet vraćen na ponovni postupak i odlučivanje, što evidentno prolongira celokupan postupak, ostvarivanje prava, ali i u konačnici nepovoljno utiče na budžet.⁷⁸

U tom smislu, položaj Republike Srbije može se sagledati kao polazna tačka za razmatranje postepenih modela specijalizacije, koji ne

75 E. Griswold, *op. cit.*, 1164.

76 Ivan Milojević, Miloš Miljković, „Uticaj donesenih drugostepenih poreskih upravnih akata na budžet Republike Srbije“, *Civitas* 1/2021, 126.

77 *Ibid.*

78 Prema podacima za 2019. godinu autori navode da se može zaključiti da se u postupku po žalbi poništava veliki broj prvostepenih rešenja, čak 44,20%, dok u 55,80% slučajeva drugostepeni organ je potvrdio prvostepeno rešenje, tj. odbio žalbu kao neosnovanu, a što nam direktno govori o neophodnosti edukacije zaposlenih u poreskim organima sa jedne strane, ali bržeg i efikasnijeg rešavanja sporova sa druge strane.

bi nužno zahtevali uspostavljanje posebnog poreskog suda, ali bi mogli značajno doprineti unapređenju kvaliteta sudske zaštite u poreskim sporovima.

Sudsku zaštitu u poreskim sporovima obezbeđuje Upravni sud, koji odlučuje o zakonitosti upravnih akata poreske uprave. Iako ovaj sud pokriva širok spektar upravnih oblasti, uključujući poreze, urbanizam, građevinu i socijalna prava, ne postoji formalna specijalizacija sudija za poreske predmete.⁷⁹ To znači da isti sudija može u kratkom roku odlučivati o tužbi protiv poreskog rešenja i, recimo, o rešenju o socijalnoj pomoći, što često dovodi u pitanje dubinu stručne analize u tehnički složenim fiskalnim slučajevima.

U Srbiji postoji potreba za unapređenjem mehanizama efikasne pravne zaštite poreskih obveznika, što uključuje jačanje kapaciteta sudova, obuku sudija i brže rešavanje sporova.⁸⁰ Ovo se naročito odnosi na Upravni sud i, kao jedini specijalizovan sud za rešavanje upravnih (a time i poreskih) sporova, a koji se suočava sa značajnim brojem nerešenih predmeta i produženim trajanjem postupka. Prema Izveštaju o radu sudova, Upravni sud konstantno beleži opterećenost predmetima, dok je prosečno trajanje spora često duže od tri godine što dovodi u pitanje pravovremeno ostvarivanje prava poreskih obveznika,⁸¹ a što je poznato i kao problem od strane Evropske komisije.⁸²

79 Zakon o upravnim sporovima, *Službeni glasnik RS*, br. 111/2009, čl. 3–11.

80 U jednom primeru, strano lice je podnelo zahtev za refakciju PDV-a 2018. godine za 2017. godinu, što mu je rešenjem poreskih organa osporeno. Dalje, strano lice je potražilo sudsku zaštitu ispred Upravnog suda, a što je na kraju rezultiralo zahtevom za reviziju ispred Vrhovnog kasacionog suda. Na kraju, navodi tužioca su uvaženi i navedeno je da „Ocenjujući zakonitost pobijane presude, Vrhovni kasacioni sud nalazi da se osnovano u zahtevu za preispitivanje pobijane presude ukazuje da su pobijanom presudom povređena pravila postupka koja su od uticaja na rešenje upravne stvari i da je povređen zakon na štetu podnosioca zahteva.“ Predmet je vraćen upravnom organu na dalje postupanje. Presuda Vrhovnog kasacionog suda, Uzp 87/2020 od 30. 11. 2020. godine. Kao što se iz navedenog vidi, postupak je trajao nekoliko godina čime je narušena i pravičnost i efikasna pravna zaštita.

81 Izveštaj o radu sudova za 2024. godinu, Vrhovni kasacioni sud, https://www.vrh.sud.rs/sites/default/files/attachments/Godis%CC%8Cnji%20izves%CC%8Ctaj%20za%202024.%20godinu_0.pdf, 16. 6. 2025. godine.

82 U izveštaju o napretku Srbije za 2023. godinu (Poglavlje 23) navodi se da upravni sporovi i dalje traju predugo, uz nizak stepen korišćenja alternativnih mehanizama za zaštitu prava. Sporost u odlučivanju narušava i osnovne principe vladavine prava i direktno ugrožava poresku pravdu, jer onemogućava

Uprkos tome, praksa Upravnog suda u Srbiji pokazuje tendenciju ka sve većoj stručnosti u poreskim predmetima. Postoji niz presuda koje demonstriraju razvijeno razumevanje materijalno-pravnih i procesnih instituta, naročito u vezi sa pravom na poreski kredit, odbitkom PDV-a i retroaktivnom primenom poreskih propisa.⁸³ Međutim, pravna nesigurnost često proizlazi iz različitih tumačenja istih normi u sličnim slučajevima, što je posledica nepostojanja specijalizovanih veća i manjka interne koordinacije u radu suda.

U svetlu složenosti savremenog poreskog prava i sve većih zahteva za efikasnom zaštitom poreskih obveznika, preporučljivo je da Srbija razmotri institucionalizaciju sudske specijalizacije u oblasti poreza.

Da bi se razmotrila mogućnost uvođenja specijalizovanih poreskih sudova u Srbiji, neophodno je sagledati pravni okvir i institucionalne kapacitete, uzimajući u obzir i ekonomske i demografske argumente u obzir. Prva faza bi mogla podrazumevati formiranje posebnih odeljenja za poreske sporove unutar postojećeg Upravnog suda, uz obaveznu edukaciju i specijalizaciju sudija koji postupaju u tim predmetima. Ova rešenja bi zahtevala izmenu Zakona o uređenju sudova i podzakonskih akata kojima se definišu unutrašnja organizacija sudova i kriterijumi za izbor sudija.

Važno je naglasiti da takva reforma ne mora nužno zahtevati izmene Ustava, već bi se mogla sprovesti kroz zakonske i organizacione instrumente, kao što su posebna sudska veća sa poreskom nadležnošću. U tom smislu, moguće je uspostaviti posebna odeljenja unutar postojećeg Upravnog suda, koja bi se fokusirala isključivo na poreske predmete, dok bi se sudije posebno obučavale i usavršavale u ovoj oblasti. Dodatno, ovakav pristup bi organizaciono bio veoma ekonomičan,

brzu korekciju nezakonitih poreskih akata čime se fiskalni teret može neosnovano zadržati na obvezniku. Autoru nisu poznati izvori koji zasebno određuju analizu trajanja poreskih sporova, kao podvrste upravnih sporova, https://www.mei.gov.rs/upload/documents/eu_dokumenta/godisnji_izvestaji_ek_o_napretku/ec_report_serbia_2023.pdf, 16. 7. 2025.

- 83 Presuda Upravnog suda, 9U. 19779/2010 od 22. 3. 2012. godine u vezi sa ispravkom odbitka prethodnog poreza; Presuda Upravnog suda, 17U. 3781/2012 od 6. 2. 2014. godine u vezi sa ostvarivanjem prava na odbitak prethodnog poreza, kao i kompleksna presuda u predmetu koji se odnosi na odbitak prethodnog poreza u vezi sa trgovinom električnom energijom. Vid. Presuda Upravnog suda, 9U 266/2015 od 29. 12. 2016. godine, *Paragraf Lex*.

budući da navedeno podrazumeva samo formiranje novih veća u okviru već postojećih sudova i sudskog sistema. Troškovno posmatrano, ovakav pristup podrazumeva posebnu i kontinuiranu edukaciju sudija, ali ostali fiksni troškovi upravljanja jednim sudom ostaju, u principu, isti. Ovaj model bi omogućio dublje razumevanje i analizu složenih poreskih pitanja, čime bi se povećala pravna sigurnost i doslednost u primeni poreskih propisa.

Alternativno, Srbija bi mogla razmotriti osnivanje posebnog poreskog suda, kao što je to slučaj u Nemačkoj sa *Finanzgerichten*, koji bi zapošljavao sudije sa specijalizovanim znanjem iz oblasti poreskog prava. Ovaj pristup bi doprineo ne samo bržem rešavanju sporova, već i razvoju pravne doktrine u ovoj oblasti, jer bi sudska praksa postala osnova za tumačenje zakona i vođenje poreske politike. Uvođenje ovakvih reformi zahteva političku volju i pravnu podršku, ali bi značajno unapredilo efikasnost i pravednost poreskog sistema u Srbiji. Prevedljivo, zakonodavni okvir koji uređuje sudske uređenja bi morao biti značajno promenjen, odnosno morao bi se ustanoviti poseban poreski sud i to bi bilo neophodno uraditi odgovarajućim propisom.

Ovakav sud bi omogućio visok stepen stručnosti sudija, doslednu primenu poreskih propisa i značajno smanjenje trajanja postupaka, a u skladu sa ekonomskim, demografskim i institucionalnim karakteristikama Srbije. Naime, relativno mali broj složenih poreskih predmeta, koncentracija privredne aktivnosti u većim gradovima, postojeći kapaciteti Upravnog suda i potreba za kvalitetnom i brzom sudske zaštite ukazuju da bi izdvojeni poreski sud bio opravdan i efikasan. Osim toga, uvođenje posebnog poreskog suda omogućilo bi razvoj specijalizovane pravne doktrine i formiranje jasne, konzistentne sudske prakse u poreskim pitanjima, što dodatno doprinosi pravnoj sigurnosti i predvidivosti poslovnog okruženja.

Pored stručnih i organizacionih izazova, pitanje reforme institucionalnog okvira za rešavanje poreskih sporova ima i važnu političko-ekonomsku dimenziju. Uvođenje licenciranja poreskih savetnika i specijalizovanih poreskih sudova podrazumeva određena budžetska izdvajanja (za obuke, kadrove, tehničke resurse), ali i političku volju da se postojeći sistem preispita i unapredi.

U tom pogledu, otpori mogu dolaziti od pojedinih profesionalnih udruženja, ali i od samih institucija koje bi morale reorganizovati postojeću strukturu i praksu. Ipak, dugoročne koristi – veća pravna

sigurnost, efikasnije rešavanje sporova, smanjenje fiskalnih gubitaka i jačanje poverenja u poreski sistem – višestruko premašuju kratkoročne troškove. Preporučljivo je da se izrada zakona i institucionalnih modela sprovodi u saradnji sa međunarodnim partnerima, uključujući EU i OECD, čime bi se obezbedila stručna podrška, kao i delimično finansiranje reforme.

6. ZAKLJUČAK

Uloga obrazovanja iz poreskog prava u transformaciji rešavanja fiskalnih sporova u Republici Srbiji je od suštinskog značaja za unapređenje pravnog sistema i efikasnost poreske administracije. Savremeni izazovi u oblasti poreskog prava zahtevaju visoko specijalizovane pravnike koji su sposobni da se nose sa kompleksnim pravnim i ekonomskim pitanjima. Iako je u poslednjim godinama došlo do značajnog napretka u obrazovanju pravnika u ovoj oblasti, institucionalni okvir i dalje zaostaje, što se ogleda u nedostatku specijalizovanih poreskih sudova i regulative za poreske savetnike.

Sa institucionalnom podrškom i akademskom edukacijom, Srbija bi mogla značajno da unapredi poresku klimu, a samim tim i privlačnost države za dalje investicije. Sa efikasnim i obrazovanim poreskim savetnicima, kako na strani obveznika, tako i pod okriljem poreskih organa postojala bi značajna prevencija u poreskoj materiji. S druge strane, kada do sporova i dođe, efikasnije i više obučeno sudstvo bi ubrzalo rešavanje poreskih sporova i sa oformljavanjem stabilne i konzistentne sudske prakse kvalitativno unapredi poresku klimu.

Uporednopravna analiza organizacije sudske zaštite u poreskim ukazuje na različite modele specijalizacije, od potpuno odvojenih poreskih sudova do funkcionalno specijalizovanih veća unutar opštih sudova. Kombinovanjem normativnog i uporednopravnog pristupa, ovaj rad identifikuje modele koji se mogu primeniti ili adaptirati u domaćem sistemu, čime se doprinosi unapređenju efikasnosti i stručnosti sudske prakse u poreskim predmetima. Analiza posledica uvođenja Direktive 2017/1852 pokazuje da ona pruža obavezujući okvir za rešavanje međunarodnih poreskih sporova, a njen potencijalni uticaj na domaći sistem može se sagledati kroz jačanje funkcionalne specijalizacije sudstva.

U svetlu ovih nalaza, postepena funkcionalna specijalizacija u Republici Srbiji predstavlja optimalan model za unapređenje sudske zaštite, ali takav pristup treba da bude vremenski ograničen (imajući u vidu okolnosti izložene u radu) i samo na kratak rok bez potrebe za uspostavljanjem posebnog poreskog suda. U svetlu diskutovane reforme moglo bi se izneti stanovište da bi efikasna reforma mogla da se odigra u dva koraka. Prvo, uvođenje specijalizovanih veća, dok bi dugoročno, a nakon postignutih uslova (formiranje određenog broja predmeta, procena prosečne vrednosti i učestalosti sporova i sl.), kao i određenog nivoa specijalizacije, trebalo pristupiti paralelnom uvođenju specijalizovanih poreskih sudova, kao i regulisanju statusa i obaveza poreskih savetnika, koji neizostavno predstavljaju neophodne korake ka unapređenju pravne zaštite poreskih obveznika i jačanju poverenja u poreski sistem.

Kombinovanjem normativne i uporednopravne analize, omogućeno je jasnije sagledavanje problema i predloga rešenja u domaćem sistemu. Obrazovanje iz poreskog prava ne samo da obezbeđuje potrebne veštine i znanja, već i doprinosi razvoju profesionalnog identiteta unutar pravne zajednice. Poreski savetnici igraju ključnu ulogu u prevenciji i rešavanju fiskalnih sporova, ali njihova efikasnost je često ograničena nedostatkom formalne regulative i stručnih standarda.

Na kraju, transformacija načina rešavanja fiskalnih sporova u Srbiji zahteva sinergiju između obrazovanja, profesionalizacije i institucionalne reforme. Samo kroz integraciju ovih elemenata može se postići efikasnije, pravednije i transparentnije rešavanje poreskih sporova, što će u konačnici doprineti fiskalnoj stabilnosti i pravnoj sigurnosti u zemlji.

Maja Milojevic Kolarevic, LL.M.

*PhD student at the Union University Law School in Belgrade,
Republic of Serbia*

THE ROLE OF TAX LAW EDUCATION IN THE TRANSFORMATION OF FISCAL DISPUTE RESOLUTION IN THE REPUBLIC OF SERBIA

Summary

The role of education in tax law in transforming the resolution of fiscal disputes in the Republic of Serbia is becoming increasingly significant in light of modern challenges within the legal system. This paper explores the current status of tax law education, its impact on professional practice, and the importance of specialization within this field. In the past decade, there has been a rise in educational programs related to tax law in Serbia; however, the institutional framework for resolving tax disputes remains traditional and does not keep pace with this specialization. Tax disputes are still resolved in administrative and general courts, often leading to prolonged proceedings and a lack of technical knowledge. The introduction of specialized tax courts, as well as the regulation of the status and obligations of tax advisors, represents crucial steps toward improving the legal protection of taxpayers. This paper also emphasizes the importance of synergy between education, professionalization, and institutional reform in achieving more efficient and equitable resolution of fiscal disputes, ultimately contributing to fiscal stability and legal security in the country.

Key words: *Tax advisory services. – Tax advisor. – Tax law education. – Alternative dispute resolution. – Tax courts.*

LITERATURA

- Avazbek, Y., Ugli, A., „Role and Importance of Tax Consulting in Alternative Resolution of Tax Disputes“, *The American Journal of Political Science Law and Criminology* 1/2024.
- Avery Jones, J., „Tax. Treaties: The Perspective of Common Law Countries“, *Courts and Tax Treaty Law, IBD International Tax Studies* 2017.
- Barton, R., „Aristocratic Culture: Kinship, Chivalry, and Court Culture“, *A Companion to the Medieval World* (eds. C. Lansing, E. English), Wiley Blackwell, Hoboken 2009.
- Bećirović, S., „Obrazovanje pravnika u Republici Srbiji – trenutno stanje i perspektive“, *Pravne teme* 3/2015.
- Chaisse, J., Ji, X., „Shaping the Future of Transnational Tax Dispute: The Path to Mediation“, *Columbia Journal of Tax Law* 1/2023.
- Dmowski, A., „Professional secrecy of a tax advisor as the foundation of the profession of public trust“, *Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych* 4/2022.
- Griswold, E., „The Need For a Court of Tax Appeals“, *Harvard Law Review* 57/1943.
- Jablonek, C., Korinek, K., Moser, D., Rzeszut, J., „Protection of Taxpayers’ Rights in the Courts of Austria“, *International Bureau of Fiscal Documentation* 8/2004.
- Jakšić, M., „Institucije – temelj ekonomskog i pravnog poretka“, *Revija Kopaoničke škole prirodnog prava* 1/2023.
- Kovač, P., „The potentials and limitations of tax dispute prevention and alternative resolution mechanisms“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 4/2018.
- Kuehn, T., „Conflict Resolution and Legal Systems“, *A Companion to the Medieval World* (eds. C. Lansing, E. English), Wiley Blackwell, Hoboken 2009.
- Milojević, I., Miljković, M., „Uticaj donesenih drugostepenih poreskih upravnih akata na budžet Republike Srbije“, *Civitas* 1/2021.
- Mitrović, D., *Uvod u pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2010.

- Mnookin, R., „Lewis Kornhauser, Bargaining in the Shadow of the Law: The Case of Divorce“, *Yale Law Journal* 5/1978.
- Pavlova, M., Petrova, R., „Application of the Competency Approach in Building a Modern Competency Profile of Professional Accountants in Bulgaria“, *Trakia Journal of Sciences* 2/2024.
- Pistone, P., J.P. de Goede, J., „The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations“, *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes* (eds. P. Pistone, J. J.P. de Goede), IBDF, Amsterdam 2021.
- Popović, D., Ilić-Popov, G., „Neke metodološke dileme u uporednom poreskom pravu“, *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu* 3/2021.
- Pound, R., „The Causes of Popular Dissatisfaction with the Administration of Justice“, *American Bar Association Reports* 29/1906.
- Radulović, B., Savić, M., „Accounting practitioners and small business clients' tax compliance: evidence from the survey of Serbian accountants“, *European Journal of Law and Economics* 2/2025.
- Rich, W., „The Role of Lawyers – Beyond Advocacy“, *BYU Law Review* 4/1980.
- Stein, R., „Causes of Popular Dissatisfaction with the Administration of Justice in the Twenty-First Century“, *Hamline Law Review* 30/2007.
- VanderWolk, J., „Tax avoidance and the courts: recent case law in the United Kingdom“, *Bulletin for International Fiscal Documentation* 5/2003.
- Vesić, D., „Prilagođavanje privrede Srbije regionalnim i evropskim integracijama“, *Međunarodni problemi* 3–4/2014.
- Žunić Kovačević, N., „Effectiveness of Tax Dispute Resolution Mechanisms – The Impact of the European Legal Framework on National Jurisdiction“, *Law, identity and values* 1/2024.

Article history:

Received: 15. 7. 2025.

Accepted: 25. 10. 2025.