

DOI: 10.7251/GFP1808169D

UDC: 336.226.12(4-672EU)

Pregledni naučni rad*Datum prijema rada:*
16. maj 2018.*Datum prihvatanja rada:*
22. jun 2018.

Neki aspekti prava poreskih obveznika u svjetlu poreskih reformi

Rezime: Iz specifične prirode poreskoprnog odnosa, kao odnosa javnog prava, proističe i poseban položaj obveznika poreza u odnosu na poreske organe koji u ovom odnosu istupaju sa velikim ovlašćenjima. Iako dužnosti obveznika, predstavljaju osnovno i suštinsko pitanje kod uspostavljanja poreskoprnog odnosa, u savremenim poreskim sistemima, zakonodavac nastoji da uspostavi ravnotežu između velikih ovlašćenja koja imaju poreski organi i njima korespondirajućih obaveza poreskih obveznika, s jedne strane, i prava koja se priznaju poreskim obveznicima, s druge strane. Priznavanjem određenih prava poreskim obveznicima koja poreski organi moraju poštovati, nastoji se ublažiti tradicionalno antagonistički odnos između države i poreskih obveznika kao pasivnih poreskih subjekata koji u ovom odnosu ne učestvuju po principu dobrovoljnosti i ravnopravnosti. Generalan zahtjev u savremenim sistemima oporezivanja, je da prava poreskih obveznika treba da budu precizno određena, poštovana i dosljedno primjenjivana, kao dio fundamentalnih prava u demokratskom društvu. U tom smislu, poreskim obveznicima je priznata široka lepeza prava koja se u širem kontekstu mogu posmatati u domenu prava zagarantovanih Evropskom konvencijom o zaštiti ljudskih prava i sloboda i ustavnim odredbama o zaštiti ljudskih prava i sloboda. Neka od osnovnih prava poreskih obveznika posmatarno sa aspekta upravno-pravne komponente poreskoprnog odnosa su: pravo na informisanje, na pomoć i isticanje argumenata u poreskom postupku, pravo na žalbu, pravo na povjerljivost i tajnost podataka, pravo na privatnost, pravo na izvjesnost (sigurnost), pravo na dosljednu primjenu zakonskih odredbi.

Cilj ovog rada je istražiti osnovne komponente i način regulisanja i zaštite prava poreskih obveznika u svjetlu poreskih reformi, sa osvrtom na osnovna prava poreskih obveznika u Republici Srpskoj.

Ključne riječi: Republika Srpska, poreskoprni odnos, prava poreskih obveznika.

UVODNI DIO

Kada se govori o pravima poreskih obveznika, treba imati u vidu samu prirodu poreskoprnog odnosa koji se može definisati kao javno-pravni odnos između dvije određene strane, na osnovu kojeg je jedna strana ovlašćena da od druge strane trži određeno davanje, činjenje, nečinjenje ili trpljenje, dok je

*Prof. dr***Zorica Drljača***Advokat iz Banjaluke i profesor na Panevropskom univerzitetu Apeiron Banja Luka, mail: drljacami@teol.net*

druga strana, dužna da to ispuni. Kod poreskopavnog odnosa ne važi princip ravnopravnosti stranaka jer poreski obveznik nema slobodu izbora da li će svojstvo poreskog obveznika steći ili ne, već to zavisi od volje jedne strane u ovom odnosu, odnosno države.¹ Iako dužnosti obveznika, predstavljaju osnovno i suštinsko pitanje kod uspostavljanja poreskopavnog odnosa, u savremenim poreskim sistemima, zakonodavac nastoji da uspostavi ravnotežu između velikih ovlašćenja koja imaju poreski organi i njima korespondirajućih obaveza poreskih obveznika, s jedne strane, i prava koja su priyната poreskim obveznicima, s druge strane. Neka od osnovnih prava poreskih obveznika posmatarno sa aspekta upravno-pravne komponente poreskopavnog odnosa, odnosno u upravnoj sferi odvijanja poreskih tokova su: pravo na informisanje, na pomoć i isticanje argumenata, pravo na žalbu, pravo na povjerljivost i tajnost podataka, pravo na privatnost, pravo na izvjesnost (sigurnost), pravo na dosljednu primjenu zakonskih odredbi.² Posmatrano u odnosu na imovinskopravnu komponentu poreskopavnog odnosa, u sferi osnovnih prava poreskih obveznika, možemo izdvojiti: pravo na povraćaj pretplaćenog i pogrešno plaćenog poreza, pravo na poresku refakciju, odnosno na refundaciju poreza kada je to određeno posebnim poreskim zakonom, pravo poreskog obveznika da koristi poreski kredit u odnosu na utvrđenu poresku obavezu, pravo poreskog obveznika da koristi više ili pogrešno plaćen porez za namirenje dospjelih poreskih obaveza po drugom osnovu, putem preknjižavanja, i pravo na određene pogodnosti u pogledu plaćanja poreskog duga.

Generalan stav, u savremenim poreskim sistemima je da prava poreskih obveznika treba da budu precizno određena, poštovana i pravilno primjenjivana i da se poreskim obveznicima pruži adekvatna zaštita u ostvarivanju njihovih prava, kao fundamentalnih osnovnih prava u demokratskom društvu. Prava poreskih obveznika zaslužuju pažnju i iz drugih razloga: velika ovlašćenja poreskih organa stvaraju veliki prostor za zloupotrebe od strane poreskih službenika, a na štetu poreskih obveznika, poresko opterećenje je u današnjim uslovima, znatno povećano u odnosu na period od prije nekoliko decenija, poreski zakoni su kompleksni i ne uvijek jasni i razumljivi, broj obveznika se stalno povećava, brojni su podaci o poreskoj i ekonomskoj snazi poreskih obveznika prikupljeni od strane trećih izvora podataka (informacija), nivo tehnologija informacija pruža mnoge pogodnosti za prikupljanje, obradu i korišćenje podataka o poreskim obveznicima, a samim tim i mogućnost zloupotreba tih informacija, i na kraju, samo poštovanje prava poreskih obveznika podstiče dobrovoljno plaćanje poreza.

Suštinsko pitanje kod poštovanja prava poreskih obveznika je potreba da se reguliše odnos između poreske vlasti oličene u poreskim organima i poreskih obveznika jer zakonom ustanovljena prava poreskih obveznika znače ograničenje za poreski organ, definišu prostor djelovanja poreskog organa i postavljaju graničnu liniju koju poreski organi ne smiju da pređu u poreskom postupku.⁴ Posmatrajući u tom kontekstu, u savremenim po-

¹ V. Grivčev (1984), *Finansije i finansijsko pravo SFRJ - Opšti dio*. Samoupravna politika, Skoplje, 59.

² M. Anđelković (1999), *Poresko pravo – Teorijski aspekti i poreske reforme*. Centar za publikaciju Pravnog fakulteta u Nišu, 120.

³ Vid. Z. Isailović (2003), „Prava poreskih obveznika u Srbiji“, *Pravni život* br. 10/2003, Udruženje pravnika Srbije, Beograd, 374.

⁴ M. Dimitrijević (2006), „Evropski standardi i prava obveznika poreza u Srbiji“, *Pravni život*

reskim sistemima posebna pažnja usmjerena je na poboljšanje nivoa organizacije i modernizacije poreskih službi, omogućen je pristup informacijama koje su potrebne za oporezivanje, uveden je princip samooporezivanja koji pruža aktivno uključivanje poreskog obveznika u poreski postupak, te preduzete i druge mjere, koje za krajnji cilj imaju veći stepen saradnje poreskih organa i obveznika poreza i zbjegavanje konflikata u njihovim međusobnim odnosima. U širem kontekstu posmatranja, određivanje prava poreskih obveznika i njihova dosljedna primjena od strane poreskih organa, može se posmatrati i u vezi sa određivanjem i primjenom određenih poreskih mjera, koje imaju za cilj da poreski obveznici izmiruju svoje obaveze na principu dobrovoljnosti i da se poreski obveznici uvjere da se poreski procesi dvijaju na pravičnom i prihvatljivom tretmanu. Međutim, treba imati u vidu i da se priznavanje prava i pružanje garancija priznatim poreskim pravima odvija i u širem kontekstu uvažavanja i poštovanja osnovnih ljudskih prava na međunarodnom i nacionalnom pravu. Sa stanovišta pravnog sistema kao cjeline, poreski obveznici imaju pravo da očekuju pristojan i efikasan tretman kao i pravo da pretpostave da će se poresko zakonodavstvo primjenjivati pravično i efikasno. U nekim zemljama npr. Velika Britanija, SAD, Francuska i Kanada, prava poreskih obveznika kodifikovana su u posebnim poveljama ili deklaracijama dok su u drugim, ovakva prava postulirana u različitim propisima.⁵ Povelja o pravima poreskih obveznika objavljena je i u Republici Srbiji,⁶ i kako se navodi u uvodnom dijelu, cilj izdavanja Povelje je da se poreskim obveznicima na jednostavan i razumljiv način objasni koja su njihova prava u poreskom postupku, koje standarde Poreska uprava primjenjuje u radu sa poreskim obveznicima, te uputstvo šta poreski obveznici mogu učiniti ukoliko nisu zadovoljni sa nekom odlukama Poreske uprave, postupcima i uslugama Poreske uprave i na koji način mogu izjaviti žalbu. Pored predstavljanja kataloga prava poreskih obveznika i načina ostvarivanja zaštite ovih prava, u Povelji se navodi, da Poreska uprava sa poreskim obveznicima želi uspostaviti odnos koji se zasniva na povjerenju i da su osnovni principi rada Poreske uprave, da prema poreskim obveznicima postupa sa poštovanjem i uvažavanjem, učtivo, pažljivo, časno, pošteno i u dobroj vjeri.

POVEZANOST PRAVA PORESKIH OBVEZNIKA SA OSNOVNIM LJUDSKIM PRAVIMA I SLOBODAMA

Prava poreskih obveznika mogu se posmatrati u širem kontekstu ljudskih prava i međunarodnih obaveza, koje je u tom smislu preuzeo na sebe najveći broj država, uključujući i Bosnu i Hercegovinu. Sama opredjeljenost BiH da postane članica Evropske unije, ali ne samo ispunjavanje obaveza u tom smislu, već i same ustavne odredbe i BiH i entiteta, te inkorporiranost Evropske konvencije o zaštiti ljudskih prava i osnovnih sloboda u pravni poredak BiH, nametnule su obavezu usklađivanje prava poreskih obveznika sa standardima Evropske unije u ovoj oblasti.

Opredjeljenost BiH, da poštuje ljudska prava određena je čl. II st. 2. Ustava Bosne i Hercegovine, koji glasi: „Prava i slobode predviđene Evropskom konvencijom o zaštiti ljudskih prava i osnovnih sloboda i njenim protokolima direktno se primjenjuju u Bosni i Hercegovini. Ovi akti imaju prioritet nad svim drugim zakonima“, dok se u st. 6. ovog

br.10/2006, Udruženje pravnika Srbije, Beograd, 885.

⁵ D. Popović (2006), *Poresko pravo, Opšti dio*. CEKOS IN, Beograd, 254.

⁶ www.poreskauprava.gov.rs/ona/pregled_propisa/poštovanje_poreskih_propisa.html/14/05/2018.

člana Ustava, dalje eksplicitno navedeni da: „*Bosna i Hercegovina i svi sudovi, agencije, vladini organi i institucije kojima upravljaju entiteti ili koje djeluju unutar entiteta, podvrgnuti su, odnosno primjenjuju ljudska prava i osnovne slobode na koje je ukazano u st. 2*”. Posmatrajući navedene odredbe Ustava Bosne i Hercegovine, u širem kontekstu, znači da su prava poreskih obveznika u BiH, pored osnovnih principa određenih Ustavom BiH, zagarantovana i navedenom međunarodnom konvencijom i na nacionalnom planu, budući da Evropska konvencija o zaštiti ljudskih prava i osnovnih sloboda direktno primjenjuje u BiH i da Konvencija, predstavlja univerzalni instrument za zaštitu ljudskih prava i političkih prava država članica Evropske unije sa razrađenim mehanizmom zaštite, uključujući i postojanje Evropskog suda za zaštitu ljudskih prava u Strazburu, uz ograničenja, koja treba da zaštite fiskalni interes. Tako je u čl. 1, st. 1. Protokola broj 1 uz navedenu Konvenciju (koja se na osnovu člana II Ustava BiH neposredno primjenjuje u BiH), propisana zaštita imovine sa formulacijom navedene odredbe:

“*Svako fizičko i pravno lice ima pravo na neometano uživanje svoje imovine. Niko ne može biti lišen svoje imovine, osim u javnom interesu i pod uslovima predviđenim zakonom i opštim načelima međunarodnog prava.*” Međutim, u st. 2. navednog čl. Protokola postavljeno je jasno ograničenje prava na neometano uživanje imovine, formulacijom: “*Prethodne odredbe, međutim ni na koji način ne utiču na pravo države da primjenjuje zakone koje smatra potrebnim da bi regulisala korištenje imovine u skladu s opštim interesima ili da bi obezbijedila naplatu poreza ili drugih dažbina ili kazni.*” Treba imati u vidu da su u članu II tč. 3 Ustava Bosne i Hercegovine, nabrojana osnovna ljudska prava, između ostalog i pravo na imovinu, ali da odredba čl. 1, st. 2. Protokola uz Evropsku konvenciju o zaštiti ljudskih prava i osnovnih sloboda koja propisuje ograničenje imovine u javnom interesu nije sadržana u Ustavu BiH. Zaštita prava imovine regulisana je i odredbom čl. 54, Ustava Republike Srpske,⁷ koja određuje da u Republici Srpskoj svi oblici svojine imaju jednaku pravnu zaštitu, dok se u čl. 55, određuje da Republika Srpska jamči pravo na nasljeđivanje u skladu sa zakonom, ali ograničenje imovine u javnom interesu kako je to određeno Protokolom 1 čl. 1, st. 2. Evropske konvencije o zaštiti ljudskih prava i osnovnih sloboda, ne sadrži ni Ustav Republike Srpske. Međutim, ako se ima u vidu da se uvođenjem poreza, sputava korišćenje pojedinačne svojine, opravdanje ograničenja prava na korišćenje privatne imovine u opštem interesu kako je određeno u st. 2. navedenog Protokola uz Evropsku konvenciju, u Ustavu Republike Srpske možemo posmatrati u odnosu na određivanje principa zakonitosti poreza u čl. 62, st. 2 Ustava formulacijom “da su sredstva budžeta porezi, takse i drugi zakonom određeni prihodi”. U suštini, princip zakonitosti poreza, na indirektan način upućuje na pristanak obveznika da se sloboda korišćenja imovine umanjuje radi ostvarivanja javnog interesa, jer sama činjenica da se uvođenje poreza i drugih dažbina može uvoditi samo zakonom, znači i pristanak poreskog obveznika na uvođenje poreza koji se izvodi kroz parlamentarne izbore i način biranja poslanika kao predstavnika građana.⁸

U sferi prava poreskih obveznika, posmatrano sa aspekta ljudskih prava i osnovnih sloboda, nalazimo da je relevantna i odredba čl. 8 Konvencije koji propisuje da: „*Svako*

⁷ Ustav Republike Srpske - *Sl. glasnik R. Srpske* br. 21/92, 28/94, 8/96, 13/96, 15/96, 16/96, 21/96, 21/02, 26/02, 30/02, 31/02, 69/02, 31/03, 98/03, 115/05, 117/05.

⁸ M. Vranješ (2002), „*Poresko pravo kao činilac zaštite ljudskih prava i sloboda*“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Novom Sadu* br. 2-3/2002, Pravni fakultet Novi Sad, 48.

ima pravo na poštovanje ličnog i porodičnog života, nepovredivosti stana i prepiske“. Izuzimajuću klauzulu od naprijed navedenog, sadržana je u stavu st. 2. ovog člana formulacijom: „U ostvarivanju ovih prava javne vlasti ne mogu postavljati ograničenja, osim ako su ona predviđena zakonom i ako je to neophodno u demokratskom društvu radi očuvanja nacionalne bezbjednosti, javne sigurnosti ili ekonomske dobrobiti zemlje, radi odbrane poretka, sprečavanja krivičnih djela, zaštite zdravlja ili morala ili radi zaštite prava i sloboda drugih“. U odnosu na poresku materiju, zaštita privatnosti podrazumijeva ograničavanje ovlaštenja poreskog organa da u poreskom postupku zahtijeva od poreskog obveznika davanje izjave koja bi otkrila dio njegovog privatnog života, što on ne želi.

U odnosu na poresku materiju i prava poreskih obveznika, nalazimo da je relevantna i odredba čl.14, Evropske konvencije o zaštiti ljudskih prava i osnovnih sloboda, koja određuje da se prava zajamčena Konvencijom trebaju uživati bez diskriminacije po bilo kom osnovu. U tom pravcu, treba posmatrati da su poreski obveznici jednaki u pravima i dužnostima bez obzira na pol, rasu, boju kože, jezik, vjeroispovijest, političko ili drugo mišljenje, nacionalno ili socijalno porijeklo, rođenje ili drugi status.

Određenu pažnju zaslužuje i čl. 6, Konvencije koji propisuje: „Svako tokom odlučivanja o njegovim građanskim pravima i obavezama ili o krivičnoj optužbi protiv njega, ima pravo na pravičnu i javnu raspravu u razumnom roku pred nezavisnim i nepristranim sudom, osnovanim na osnovu zakona“, što se u poreskoj materiji može prepoznati da poreski obveznici u cilju utvrđivanja tačne poreke obaveze mogu davati objašnjenja poreskim i sudskim organima, da zastupaju vlastite interese u poreskom i sudskom postupku lično ili putem svog ovlaštenog predstavnika, i da imaju pravo da stave na uvid ili dostave poreskom i sudskom organu svu dokumantaciju potrebnu za utvrđivanje tačne visine poreza.

U Bosni i Hercegovini, pored Ustava Bosne i Hercegovine koji generalno reguliše zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda kako je to navedeno u čl. 2, Ustava, potrebno je naglasiti da su ljudska prava i slobode zagarantovana i ustavima entiteta. Tako Ustav Republike Srpske, pored nekih odredbi koje su već navedene u ovom tekstu, kao i Ustav Federacije Bosne i Hercegovine⁹ u domenu ljudskih prava i osnovnih sloboda garantuju, npr. pravo na zaštitu dostojanstva i integriteta što se prepoznaje u poreskoj materiji kod prinudne naplate poreza i izuzimanja egzistencijalnog minimuma poreskog obveznika kao predmeta prinudne naplate, obavezu poreskih službenika da se prema poreskom obvezniku ophode sa poštovanjem i uvažavanjem, pravo na zaštitu podataka o ličnosti što je razrađeno u Zakonu o zaštiti ličnih podataka Bosne i Hercegovine,¹⁰ koji u čl. 3, određuje pojam kontrolora ličnih podataka koji samostalno ili sa drugim organima vodi, obrađuje i utvrđuje svrhu i način obrade ličnih podataka, a što se svakako odnosi i na poreske organe kada su u pitanju podaci i informacije o poreskim obveznicima, pravo na predstavke, peticije i prijedloge, pravo svojine, pravo na zaštitu zdravlja, ekološka prava, pravo na zaštitu nepovredivosti stana, i druga prava i slobode koje su relevantne za oblast poreza.

⁹ Ustav Federacije Bosne i Hercegovine - *Sl. novine Federacije BiH*, br. 22/02, 52/02, 63/03, 9/04, 20/04, 33/04, 72/05, 71/05 i 88/08.

¹⁰ Zakon o zaštiti ličnih podataka - *Sl. glasnik BiH* br. 49/06 i 76/11.

U okviru ustavom zagarantovanih ljudskih prava i osnovnih sloboda u BiH, prava poreskih obveznika regulisana su posebnim poreskim zakonima.¹¹ Tako su u oblasti indirektnih poreza prava poreskih obveznika regulisana Zakonom o Upravi za indirektno oporezivanje,¹² Zakonom o postupku indirektnog oporezivanja¹³ i Zakonom o postupku prinudne naplate indirektnih poreza,¹⁴ dok su u oblasti direktnih poreza u Republici Srpskoj prava poreskih obveznika regulisana Zakonom o poreskom postupku Republike Srpske¹⁵ i poreskim zakonima koji regulišu određene oblike poreza, o čemu će biti riječi u ovom radu, u Federaciji Bosne i Hercegovine Zakonom o poreskoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine¹⁶ i Brčko distriktu BiH, Zakonom o Poreskoj upravi Brčko distrikta BiH.¹⁷

OSNOVNE GRUPE PRAVA PORESKIH OBVEZNIKA

U cilju poboljšanja položaja poreskog obveznika s obzirom na prirodu njegovih dužnosti koje uvijek imaju primat u poreskom odnosu, jedna od osnovnih komponenti sveukupnih poreskih reformi je poboljšanje položaja poreskog obveznika na način da se njegova prava precizno definišu i da se poreski obveznici upozaju sa tim pravima. Kao osnovne grupe prava poreskih obveznika u savremenim poreskim sistemima, izdvajaju se:

1. *Pravo na informisanje, na pomoć i na isticanje argumenata*, jer se osnovnom pretpostavkom za poštovanje poreskih zakona smatra informisanost poreskih obveznika o djelovanju cjelokupnog poreskog sistema, kao i savjetovanje poreskih obveznika o načinu određivanja poreskih obaveza. Da bi se u praksi ovo pravo ostvarilo, poreski organ ima obavezu da poreske obveznike upozna sa njihovim poreskim pravima i da im pruži stručnu pomoć u toku postupka oporezivanja. Pravo obveznika na informisanje i pomoć, ostvaruje se na različite načine: putem informacionih priručnika, telefona, poreske povelje, vodiča za poreske obveznike, usmenih obavještenja i dr. Vrlo je bitno za izgrađenost poreskog sistema da se radi stvaranja i očuvanja povjerenja poreskih obveznika, poreska administracija rukovodi idejom savjetovanja poreskih obveznika o njihovim pravima u svim fazama poreskog postupka.

2. *Pravo na žalbu* protiv skoro svih odluka poreskih organa smatra se jednim od osnovnih prava u ovom postupku. U većini zapadnoevropskih zemalja, prvostepenu nadležnost u žalbenom postupku obično ima poreski organ, a redovni sudovi ili posebno organizovan poreski sud je nadležan za više instance. Na adekvatnu zaštitu prava poreskih obveznika utiču i neki tehnički aspekti žalbenog postupka. Uobičajeno je da se žalba mora uputiti u određenom vremenskom roku što očito predstavlja ograničenje za obveznike u pogledu mogućnosti osporavanja postojanja poreskog duga. Jedna od karakteristika žal-

¹¹ Z. Drljača (2016), *Finansijsko i poresko pravo*. Univerzitet za poslovne studije Banja Luka, 113.

¹² Zakon o Upravi za indirektno oporezivanje - *Sl. glasnik BiH*, br. 89/05.

¹³ Zakon o postupku indirektnog oporezivanja - *Sl. glasnik BiH*, br. 89/05 i 100/13.

¹⁴ Zakon o postupku prinudne naplate - *Sl. glasnik BiH*, br. 89/05 i 62/11.

¹⁵ Zakon o poreskom postupku Republike Srpske - *Sl. glasnik R. Srpske*, br. 102/11,108/11, 63/13,31/14,44/16,94/15 i 62/17.

¹⁶ Vid. čl. 13 Zakona o Poreskoj Upravi Federacije Bosne i Hercegovine - *Sl. novine Federacije BiH*, br. 33/02,28/04,57/09,40/10, 27/12, 7/13,71/14 i 91/15.

¹⁷ Zakon o Poreskoj upravi Brčko distrikta BiH, *Sl. glasnik Brčko distrikta BiH*, br. 32/02, 42/04,8/06, 3/07, 19/07 i 2/08.

benog postupka (u oko dve trećine zemalja OECD-a) je i ta da će žalba automatski izazvati odlaganje plaćanja poreskog iznosa mada je u nekim zemljama to dopušteno ukoliko se steknu posebne okolnosti.¹⁸

3. *Pravo na dosljednu primjenu zakonskih odredbi*, što bi značilo da poreski obveznici imaju pravo da ne plate više od tačnog iznosa poreza. Time se potvrđuje načelo legaliteta o visini poreza utvrđenog zakonom, uzimajući u obzir njihove lične okolnosti i dohodak. Drugim riječima, obveznici poreza imaju pravo na dosljednu primjenu zakonskih odredbi što istovremeno obuhvata i pružanje pomoći od strane poreskih organa u pogledu korišćenja svih zakonom ustanovljenih poreskih olakšica i odbitaka.

4. *Pravo na sigurnost (izvjesnost), koje ima dva aspekta*. Prvi aspekt je da se poreskim obveznicima mora omogućiti da unaprijed predvide poreske posljedice sopstvenih ekonomskih i drugih aktivnosti, što je u praksi teško izvodivo. Drugi aspekt izvjesnosti, podrazumijeva pravo na stabilnost poreskih zakona čime se u značajnoj mjeri doprinosi pravilnom donošenju poslovnih odluka od strane obveznika. Ukoliko se vrše promjene u zakonodavstvu one u načelu ne mogu imati retroaktivno dejstvo. Sigurnost poreskih obveznika može biti ostvarena i ukoliko se poresko zakonodavstvo priprema pažljivo i sistematski, čime se doprinosi i njegovoj stabilnosti s jedne strane, i boljem prihvatanju i razumijevanju od obveznika, s druge strane.

5. *Pravo na privatnost*, kao jedno od osnovnih građanskih prava, a koje obezbjeđuje da u poreskim stvarima, svi obveznici imaju pravo da očekuju da ih poreski organi neće nepotrebno uznemiravati. U praksi, tumačenje ovog prava odnosi se na nerazumne pretese poslovnih prostorija i traganje za podacima koji nisu od značaja za utvrđivanje poreske obaveze. To iziskuje potrebu propisivanja strogih pravila ponašanja i obaveznog pridržavanja tih pravila od strane poreskih službenika u toku poreskog postupka.

6. *Pravo na povjerljivost i tajnost podataka*, kao jedno od osnovnih prava poreskih obveznika, obezbjeđuje zaštitu od mogućih zloupotreba ili pogrešne upotrebe podataka i informacija o poreskom obvezniku od strane radnika poreske administracije i obavezu da se ni jedna informacija ili podatak o poreskom obvezniku ne bi smio upotrebiti u druge svrhe osim u poreske. Ipak, u većini zemalja podaci prikupljeni za svrhe oporezivanja mogu se prsljediti organima zaduženim za socijalnu zaštitu, a u nekim zemljama u drugim vladinim resorima, mada i dalje podliježu propisima o povjerljivosti koji se odnose na poreske organe. Podaci se mogu prsljediti i inostranim poreskim organima na osnovu bilateralnih i multilateralnih sporazuma koji izričito predviđaju takvu razmjenu. S obzirom na konkurenciju u tržišnoj privredi, ovo pravo poreskih obveznika ima veliki značaj, pa je samim tim i ustanovljavanje obaveze poštovanja ovog prava od strane poreske administracije veoma važno.

PRAVA PORESKIH OBVEZNIKA U REPUBLICI SRPSKOJ

Promjene na relaciji poreske administracije Republike Srpske i poreskih obveznika, jedan su od bitnijih elemenata poreske reforme u Republici Srpskoj od 2001. godine, kada

¹⁸ Z. Drljača (2010), "Osnovna obilježja poreskopavnog odnosa sa osvrtom na prava poreskih obveznika", *Moderna uprava - časopis za upravno-pravnu teoriju i praksu*, br. 3/2010, Republika Srpska/ Agencija za državnu upravu, Banja Luka, 146.

je izvršena institucionalna reforma poreskog sistema integriranjem Republičke uprava javnih prihoda i Finansijske policije u jedinstven sistem. Zakonom o poreskoj upravi,¹⁹ ustanovljena je Poreska uprava kao republička organizacija u sastavu Ministarstva finansija i određeni su njeni principi rada prema savremenim standardima uz primjenu integrirane baze podataka i registra svih poreskih obveznika, uređen je jedinstven postupak u primjeni materijalnih poreskih zakona i utvrđena nadležnost Poreske uprave u primjeni svih poreskih zakona. Suština novog poreskog postupka je da se uvodi princip samooporezivanja, a samim tim i obaveza poreskog obveznika da sam prijavi svoje obaveze na način i u roku koji je propisan Zakonom o poreskoj upravi ili poreskim zakonom koji uređuje određeni oblik poreza. Kod ovog sistema obračuna i plaćanja poreza, Poreska uprava ima obavezu da prihvati formalno ispravnu poresku prijavu sve dok se različitim metodama kontrole ne utvrdi suprotno.

Novi postupak oporezivanja, zahtijevao je i prilagođavanje organizacije Poreske uprave prema novom načinu rada. Uspostavljena je posebna organizaciona jedinica za pružanje pomoći poreskim obveznicima u vidu savjetovanja i informisanja u primjeni poreskih zakona, sa ciljem da se izvrši sveobuhvatnije i sistematičnije praćenje poreskih zakona i praćenje poreskih obveznika uz njihovu identifikaciju, putem jedinstvenog poreskog broja. Pored posebne organizacione jedinice za pružanje pomoći poreskim obveznicima, uspostavljena je i posebna organizaciona jedinica za kontrolu velikih poreskih obveznika, uvedena je kancelarijska kontrola kao poseban vid kontrole i uspostavljeno posebno odjeljenje za istrage i obavještanje čiji je zadatak da korišćenjem klasičnih postupaka kriminalističke istrage prikuplja podatke o učinjenim poreskim krivičnim djelima. Organizaciono je razdvojena kontrola i naplata poreskog duga u slučaju kada se rješenjem inspektora utvrdi da nije plaćen porez ili da nije pravilno utvrđen, na način, da se izvršno rješenje poreskog inspektora sa cjelokupnim spisom, dostavlja timu za prinudnu naplatu. U organizacionom smislu, a u cilju zaštite prava poreskih obveznika, ustanovljen je Odbora za žalbe i uspostavljano posebno odjeljenje za unutrašnju kontrolu čiji je osnovni zadatak da kontroliše rad poreskih službenika i pravilnost primjene poreskih propisa u organizacionim jedinicama Poreske uprave.

Pored organizovanja Poreske uprave u skladu sa savremenim standardima poreske administracije, Zakon o poreskoj upravi predstavljao je i prvi korak u detaljnijem uređivanju položaja poreskih obveznika i uspostavljanja otvorenog odnosa Poreske uprave prema poreskim obveznicima i utvrđivanja prava poreskih obveznika prema evropskim standardima, i to prava poreskog obveznika da:

1. od Poreske uprave dobije besplatne informacije o porezima i poreskim zakonima kojima se regulišu postupci plaćanja i uslovi plaćanja,
2. zahtijeva da se službenici Poreske uprave prema poreskom obvezniku ophode sa poštovanjem i uvažavanjem,
3. zastupa svoje interese kod Poreske uprave lično ili putem svog predstavnika,
4. izabere način vođenja knjiga, u skladu sa poreskim zakonima, u svrhu obračunavanja i plaćanja poreza,

¹⁹ Zakon o Poreskoj upravi, prestao da važi 2011. godine, stupanjem na snagu Zakona o poreskom postupku Republike Srpske.

5. na propisan način koristi poreske olakšice, u skladu sa zakonom,
6. daje objašnjenja poreskim organima o obračunavanju i plaćanju poreza,
7. prisustvuje tokom poreske kontrole,
8. traži povrat više ili pogrešno plaćenog poreza,
9. ima pravo na privatnost,
10. ima pravo na povjerljivost i tajnost podataka,
11. ima pravo na uvid u podatke o utvrđivanju i naplati poreza koji se o njima vode kod Poreske uprave,
12. dobije obrazloženje akata donijetih u postupku poreske kontrole,
13. daje obavještenja poreskim organima u poreskom postupku,
14. koristi pravna sredstva u poreskom postupku,
15. koristi i druga prava utvrđena Zakonom o poreskoj upravi i drugim poreskim zakonima.

U daljem procesu izgradnje poreskog sistema u Republici Srpskoj, izvršene su određene promjene u zakonskim rješenjima za pojedine oblike poreza. Nastavljeno je sa unapređenjem profesionalnih standarda u radnim procesima Poreske uprave uz primjenu savremenih informacionih sistema, te nastavljeno sa unapređenjem pravnog položaja poreskih obveznika uključujući i uvođenje poreskog kredita u cilju otklanjanja dvostrukog oporezivanja, a naročito, pojednostavljivanjem poreskog postupka što je i suštinski sadržaj Zakona o poreskom postupku Republike Srpske, koji je koncipiran po ugledu na zemlje koje su izgradile otvorene i savremene poreske sisteme. Zakon o poreskom postupku Republike Srpske, reguliše sva pitanja koja su bila predmet Zakona o poreskoj upravi, ali ono što je značajno, prvi put se navodi da se o poreskim stvarima odlučuje u poreskom postupku koji se posmatra cjelovito u svim segmentima rada Poreske uprave. Tako je u čl. 15, Zakona o poreskom postupku Republike Srpske, određeno da poreski postupak obuhvata: registraciju poreskih obveznika, postupak prijavljivanja i utvrđivanja poreskih obaveza, postupak izdavanja poreskog uvjerenja, postupak redovne naplate poreskih obaveza, postupak prinudne naplate poreskih obaveza, postupak poreske kontrole, postupak odgode plaćanja dospjelih poreskih obaveza i drugostepeni poreski postupak. Obim prava poreskih obveznika koja su određena u čl. 14, Zakona o poreskom postupku Republike Srpske, u suštini su već određena Zakonom o poreskoj upravi iz 2001. godine. Međutim, kada je u pitanju pravo na povjerljivost i tajnost podataka, što je u čl. 4, Zakona o poreskom postupku Republike Srpske, definisano kao poreska tajna, odnosno obaveza Poreske uprave da obezbijedi sigurnost i povjerljivost poreskih informacija i podataka prikupljenih od obveznika, koji bi u slučaju otkrivanja mogli da pričine štetu poreskom obvezniku, napravljeni su značajni iskoraci. S jedne strane zakonodavac je proširio odgovornost čuvanja poreske tajne na sva lica zaposlena u Poreskoj upravi, a s druge strane, pored određivanja koje informacije i podaci se ne smatraju poreskom tajnom, ostavljena je mogućnost da i sam poreski obveznik odrediti koji se podaci i informacije poreskog obveznika ne smatraju poreskom tajnom, pod uslovom da to odredi pisanom izjavom. Kod definisanja šta se ne smatra poreskom tajnom, između ostalih podataka koji su bili određeni i Zakonom o poreskoj upravi, određeno je da su to: podaci iz jedinstvenog sistema za potrebe korisnika sistema, a odnose se na njihov djelokrug rada, podaci koji su sadržani u godišnjem uvjerenju koje izdaje Poreska uprava, ako se daju na zahtjev ovlaštenog sindikata u svrhu zaštite prava radnika i podaci o dospjelom, a neplaćenom dugu poreskog obveznika ako se daju

sredstvima informisanja, ili se objavljuju na internet stranici Poreske uprave u vidu izvještaja o radu. Radi zaštite pravnih interesa lica koja su sa poreskim dužnikom u pravnom odnosu i koja imaju određena potraživanja prema poreskom dužniku proizašla iz tog pravnog odnosa, Poreska uprava je dužna dati podatke i informacije o stanju poreskih obaveza određenog poreskog obveznika povezanom licu. Kako bi se napravila ravnoteža između obaveze Poreske uprave i zaposlenih u Poreskoj upravi da kao službenu tajnu čuvaju sve podatke i informacije o poreskom obvezniku, zakonodavac je propisao da se podaci o poreskom obvezniku mogu dati samo na pisani zahtjev lica koje dokaže pravni interes u odnosu na poreskog obveznika.

U cilju poštovanja prava poreskih obveznika od strane zaposlenih u Poreskoj upravi, pored težih povreda radnih dužnosti koje su određene propisima kojima se uređuje radnopravni status državnih službenika i namještenika u Republici Srpskoj,²⁰ Zakonom o poreskom postupku Republike Srpske, propisane su i posebne povrede radne dužnosti zaposlenih u Poreskoj upravi, okvalifikovane kao teže povrede, i to: ako zaposleni u Poreskoj upravi odbiju da daju besplatne informacije poreskim obveznicima, ne izdaju poresko uvjerenje u propisanom roku, blagovremeno ne ažuriraju podatke koji se unose u poreske evidencije, blagovremeno ne preuzmu propisane mjere za naplatu poreskih obaveza, u propisanom roku ne dostave obavještenje poreskom obvezniku o postojanju preplate poreskih obaveza i namjerno ili iz krajnje nepažnje pogrešno evidentiraju obavezu poreskog obveznika u poreskim evidencijama.²¹

Jedan od načina zaštite prava poreskog obveznika, odnosno zaštite dostojanstva i ličnosti poreskog obveznika, određen je i u čl. 58. Zakona o poreskom postupku Republike Srpske, koji određuje da predmet prinudne naplate ne mogu biti stvari i primanja fizičkih lica, izuzeta od izvršenja u skladu sa propisima kojim se uređuje izvršni postupak,²² odnosno da predmet prinudne naplate ne mogu biti predmeti koji su neophodno potrebni poreskom dužniku i članovima njegove porodice za zadovoljavanje svakodnevnih potreba, hrana i ogrjev poreskog dužnika i članova njegovog domaćinstva za tri mjeseca, itd.

ZAŠTITA PRAVA PORESKIH OBVEZNIKA

Cjelovitost prava poreskih obveznika se ne može posmatrati samo sa aspekta zakonskog određivanja ovih prava, već i sa aspekta priznatih pravnih sredstava za zaštitu tih prava. Neki od vidova zaštite, a što smo već istakli kod osnovnih elemenata prava poreskih obveznika je pravo da poreski obveznik može protiv svih rješenja Poreske uprave, izjaviti žalbu u roku od 15 dana od dana dostavljanja rješenja, s tim da žalba nema suspenzivno dejstvo rješenja za plaćanje prijavljenih obaveza i rješenja o prinudnoj naplati poreskog duga, dok se izvršenje drugih rješenja zadržava samo kada je to propisano poreskim zakonom. Pored prava na žalbu, poreski obveznik u Republici Srpskoj ima pravo i na sudsku zaštitu, odnosno ima pravo da traži ocjenu zakonitosti konačnog upravnog akta pokretanjem upravnog spora kod nadležnog suda, ako zakonom nije drugačije određeno. S obzirom da su porezi povezani sa osnovnim ljudskim pravima i slobodama, poreski obvezni-

²⁰ Vid. čl. 66 Zakon o državnim službenicima - *Sl. glasnik R. Srpske* br. 118/08, 117/11 i 37/12.

²¹ Vid. čl. 4 Zakona o poreskom postupku Republike Srpske.

²² Vid. čl. 117 Zakona o izvršnom postupku - *Sl. glasnik R. Srpske* br. 59/03, 85/03, 64/05, 118/07, 57/12, 57/13, 98/14 i 5/17.

ci pod određenim procesnim uslovima, mogu tražiti zaštitu svojih prava i kod Ustavnog suda BiH, i imaju otvorenu mogućnost da nakon što iskoriste sva pravna sredstva u okviru Republike Srpske i kod Ustavnog suda BiH, zaštitu svojih prava potraže pred Evropskim sudom za ljudska prava. Korišćenje svih domaćih pravnih sredstava, prije traženja pravne zaštite kod Evropskog suda, usko je povezano sa načelom supsidijarnosti, kao jednim od osnovnih načela Evropske konvencije o ljudskim pravima i slobodama. Iako je ostavljena mogućnost da poreski obveznici mogu tražiti zaštitu svojih prava i kod Evropskog suda za ljudska prava, treba imati u vidu da su same presude Evropskog suda deklarativne prirode, što znači da Evropski sud za ljudska prava ne može neposredno da ukine neku pravosnažnu presudu domaćeg suda ili zakonske odredbe za koje je utvrdio da su suprotne Evropskoj konvenciji o zaštiti ljudskih prava i osnovnih sloboda, već kako se to navodi u čl. 1, Konvencije, da je država dužna osigurati svima pod njenom jurisdikcijom sva prava zajamčena Konvencijom. Ovaj član znači da je svaka država koja primjenjuje Konvenciju, u prvom redu, dužna zaustaviti povredu Konvencije u konkretnom slučaju, otkloniti pravne posljedice utvrđene povrede, i da je dužna, sprečavati ponavljanje istih takvih povreda

Uspostavljanje savremenih standarda u oblasti prava poreskih obveznika i njihova zaštita u Republici Srpskoj, podrazumijeva ne samo određivanje pravnih sredstava za zaštitu prava, već i postojanje niza pretpostavki za poštovanje tih prava, a jedna od osnovnih pretpostavki je da poreski organ dosljedno afirmiše ta prava, da poštuje prava poreskih obveznika i možda najbitnija pretpostavka, da su poreski obveznici sa tim pravima upoznati, uključujući i upoznavanje sa mehanizmom zaštite prava poreskih obveznika pred Evropskim sudom za ljudska prava.

Kao jedan od načina afirmacije prava poreskih obveznika je i uključivanja poreskih obveznika u kreiranje poreske politike, što se u Republici Srpskoj može prepoznati u uspostavljanju Odbora za poreska pitanja, kao svjetodavnog tijela koje imenuje Vlada Republike Srpske. Zadatak ovog odbora je da razmatra pitanja od značaja za poreski tretman i opozivanje privrednih subjekata i drugih poreskih obveznika u Republici Srpskoj i daje stručna mišljenja i prijedloge za rješavanje poreskih pitanja. U čl. 13, Zakona o poreskom postupku Republike Srpske, određeno je da Odbor čine: predstavnik poslovne zajednice, reprezentativnog većinskog sindikata, predstavnik penzionera i dva predstavnika Vlade koja su profesionalna lica iz oblasti poreza i poreskog sistema. Važan doprinos zaštiti prava poreskih obveznika u Republici Srpskoj mogu dati i poreski savjetnici na način kako je to regulisano Zakonom o poreskom savjetovanju,²³ jer se upravo u čl. 1, ovog zakona određuje da Zakon pored drugih pitanja, uređuje pružanje stručne pomoći koja se odnosi na poreska prava u Republici Srpskoj.

Međutim, treba imati u vidu da klasični oblici upravne i sudske kontrole državne uprave, što svakako uključuje i rad poreskih organa, ostvaruju zadovoljavajući efekat u zemljama gdje pravosudni sistem dobro funkcioniše. Ako sagledmo stanje u Republici Srpskoj i uopšte u BiH u kojoj je funkcionisanje sistema još uvijek neefikasno, smatramo potrebnim za razmišljanje o ideji osnivanja specijalizovanih poreskih sudova pred kojim bi se vodili poreski sporovi, kao što to postoji u nekim razvijenim zemljama. Jedna od ideja

²³ Zakon o poreskom savjetovanju- *Sl.glasnik R. Srpske* br. 17/08

za razmišljanje je i osnivanje poreskog ombudsmana, koji bi mogao ostvariti veliki uticaj u sferi poštovanja prava poreskih obveznika, ali i uticaj na same poreske obveznike u pogledu ispunjavnja njihovih obaveza u procesu oporezivanja.

ZAKLJUČAK

Prava poreskih obveznika i njihova zaštita su važna pitanja svake demokratske države jer se radi o pitanjima koja su povezana sa osnovnim ljudskim pravima i slobodama. Kada sagledamo osnovne komponente prava poreskih obveznika u većini razvijenih evropskih država kao što su pravo na informisanje i pomoć, pravo na žalbu, pravo na dosljednu primjenu zakonskih odredbi, pravo na sigurnost, pravo na privatnost i pravo na povjerljivost i tajnost podataka, možemo zaključiti da su ta prava priznata i poreskim obveznicima u Republici Srpskoj. Međutim, u pravcu daljeg unapređenja odnosa između Poreske uprave i poreskih obveznika u Republici Srpskoj, nalazimo da bi Poreska uprava po ugledu na Poresku upravu Republike Srbije i poreske organe drugih država, u daljim aktivnostima trebala izraditi Povelju poreskih obveznika jer bi to predstavljalo punu afirmaciju prava poreskih obveznika i dodatni vid otvorenosti Poreske uprave prema poreskim obveznicima, a u budućnosti, sagledati mogućnost za uspostavljanje specijalizovanih poreskih sudova, pred kojim bi se vodili poreski sporovi i uspostavljanja institucije ombudsmana za poreska pitanja.

BIBLIOGRAFIJA

- M. Anđelković (1999), *Poresko pravo - Teorijski aspekti i poreske reforme*. Centar za publikaciju Pravni fakultet u Nišu, 120.
- M. Dimitrijević (2006), „Evropski standardi i prava obveznika poreza u Srbiji“, *Pravni život* br.10/2006, Udruženje pravnika Srbije, Beograd, 885.
- Z. Drljača (2016), *Finansijsko i poresko pravo*. Univerzitet za poslovne studije, Banja Luka, 113.
- Z. Drljača (2010), „Osnovna obilježja poreskopavnog odnosa sa osvrtom na prava poreskih obveznika“, *Moderna uprava - časopis za upravno-pravnu teoriju i praksu* br. 3/2010, Republika Srpska/Agencija za državnu upravu, Banja Luka, 146.
- V. Grivčev (1984), *Finansije i finansijsko pravo SFRJ, Opšti dio*. Samoupravna politika, Skoplje, 59.
- Z. Isailović (2003), „Prava poreskih obveznika u Srbiji“, *Pravni život* br.10/2003, Udruženje pravnika Srbije, Beograd, 374.
- D. Popović. (2006), *Poresko pravo - opšti dio*. CEKOS IN, Beograd, 254.
- M. Vranješ (2002), „Poresko pravo kao činilac zaštite ljudskih prava i sloboda“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Novom Sadu* br.2-3./2002, Pravni fakultet Novi Sad, 48.
- Evropska komisija o zaštiti ljudskih prava i osnovnih sloboda – *Sl. glasnik BiH*, br.6/99.
- Ustav Republike Srpske – *Sl. glasnik R. Srpske* br. 21/92, 28/94, 8/96, 13/96, 15/96, 16/96, 21/96, 21/02, 26/02, 30/02, 69/02, 31/03, 98/03, 115/05, 117/05.
- Ustav Bosne i Hercegovine.
- Ustav Federacije Bosne i Hercegovine - *Sl. novine Federacije BiH*, br. 22/02, 52/02, 63/03, 9/04, 20/04, 33/04, 72/05, 71/05 i 88/08.
- Zakon o zaštiti ličnih podataka - *Sl. glasnik BiH* br. 49/06 i 76/11.
- Zakon o poreskom postupku Republike Srpske -*Sl. glasnik R.Srpske* br 102/11,67/13,31/14 44/16 i 62/17.
- Zakon o državnim službenicima- *Sl. glasnik R. Srpske* br. 118/08, 117/11 i 37/12.
- Zakon o postupku prinudne naplate indirektnih poreza - *Sl. glasnik BiH* br. 89/05 i 62/11
- Zakon o Upravi za indirektno oporezivanje - *Sl. glasnik BiH*, br. 89/05.

Zakon o postupku indirektnog oporezivanja - *Sl. glasnik BiH*, br. 89/05 i 100/13.

Zakon o postupku prinudne naplate - *Sl. glasnik BiH* br. 89/05 I 62/11.

Zakon o poreskom postupku Republike Srpske - *Sl. glasnik R. Srpske* br. 102/11,108/11, 63/13,31/14,44/16,94/15 i 62/17.

Zakon o Poreskoj Upravi Federacije Bosne i Hercegovine- *Sl. novine Federacije BiH* br. 33/02,28/04,57/09,40/10, 27/12, 7/13,71/14 i 91/15.

Zakon o Poreskoj upravi Brčko distrikta BiH - *Sl. glasnik Brčko distrikta BiH* br. 32/02, 42/04,8/06, 3/07, 19/07 i 2/08.

Zakona o izvršnom postupku - *Sl.glasnik R. Srpske* br. 59/03, 85/03, 64/05, 118/07, 57/12, 57/13,.98/14 i 5/17.

Zakon o poreskim savjetnicima -*Sl. glasnik R.Srpske* br. 17/08.

[www.poreskauprava.gov.rs/o nama/pregled propisa/poštovanje poreskih propisa.html/](http://www.poreskauprava.gov.rs/o_nama/pregled_propisa/poštovanje_poreskih_propisa.html/) 14/05/2018.

Prof. Zorica Drljača Ph.D

Attorney from Banja Luka and a professor in Pan-European University „Apeiron“ Banja Luka, drljacam1@teol.net

Some Aspects of the Rights of Tax Payers in the Light of the Tax Reforms

Abstract: The protection of taxpayers' rights is an important issue of any democratic country, as it concerns matters related to basic human rights and freedoms. When we take into account basic components of taxpayers' rights in most of the developed European countries, such as the right to information and assistance, the right to appeal, the right to the consistent application of legal provisions, the right to security, the right to privacy and the right to data secrecy and confidentiality, we can deduce that those rights are also recognized to the taxpayers in Republika Srpska. In order to further improve the relationship between the Tax Administration and the taxpayers in the Republika Srpska, we suggest that the Tax Administration, following the example of the Tax Administration of the Republic of Serbia and the tax authorities of other countries, should in future activities draw up the Charter of Taxpayers which would represent a full affirmation of their rights and an additional aspect of the Tax Administration's openness towards taxpayers. In the future, the Tax Administration should also consider the possibility of setting up tax ombudsman institutions as well as specialized tax courts before which tax disputes would be conducted.

Key words: Republika Srpska, tax law, the rights of taxpayers.