

Миња Ђокић, мастер *

УТИЦАЈ ОПОМЕНЕ ЗА ПЛАЋАЊЕ ПОРЕСКОГ ДУГА НА ТОК ПОРЕСКЕ ЗАСТАРЕЛОСТИ

У чланку се анализира питање да ли опомена за плаћање пореског дуга прекида ток застарелости права Пореске управе на утврђивање и наплату пореза? Аутор је анализирао порескоправни институт опомене за плаћање пореског дуга кроз праксу пореских органа (службена мишљења Министарства финансија у погледу релевантног института) и судску праксу (Врховног суда, сада Врховног касационог суда, и Уставног суда). Установили смо да постоји разлика између схватања института пореске опомене и примене тог института у пореској пракси. Установљена је тенденција Пореске управе да, упркос томе што овај институт не сматра пореским управним актом, или актом правно решавајућег карактера, тумачи опомену као акт којим се застарелост прекида. Доказујемо да достављање опомене пореском дужнику не прекида ток пореске застарелости, јер није реч о акту правно решавајућег карактера, што закон изричито захтева.

Кључне речи: Опомена за плаћање пореског дуга. Застарелост права Пореске управе на утврђивање и наплату пореза. Порески акт. Порески управни акт. Јединство правног поретка.

1. УВОД

Као и у облигационо правним односима (односима у домену приватног права), питање застарелости привлачи пажњу и субјеката јавног права. Иако доста слично институту застарелости облигационог потраживања, институт о којем ће овде бити речи има до-

* Аутор је докторанд на Правном факултету Универзитета у Београду на смеру за Јавне финансије и финансијско право, ради као адвокат, adminja.djokic@eunet.rs

ста посебних карактеристика које су својствене пореско правном односу.¹

У раду се анализира утицај опомене за плаћање пореског дуга (даље: „Опомена“) на ток застарелости права Пореске управе на утврђивање и наплату пореског дуга. Доказујемо да опомена Пореске управе упућена пореском дужнику не може прекинути ток застарелости јер није реч о правном акту који је правно решавајућег карактера.

Питање утицаја опомене на застарелост јесте питање које се у пракси показало као спорно и стиче се утисак као да је стално актуелно. Конкретно, поставља се питање: да ли Пореска управа, достављањем опомене за плаћање доспелог пореског дуга пореском обвезнику, прекида ток застарелости права на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања ? Уколико би одговор на ово питање био афирмативан, то би значило да се застарелост прекида и почиње да тече изнова. У супротном, негативан одговор на ово питање води престанку пореског дуга услед застарелости.²

Из изложеног се види да је питање значајно како за пореског обвезника, који сноси терет пореске обавезе па би застарео порески дуг свакако био знатно олакшање, тако и за Пореску управу, чија ажурност јемчи ефикасну наплату пореза. Циљ овог рада јесте да докажемо како опомена не прекида ток застарелости и покушамо да допринесемо уједначавању примене института застарелости у порескоправном односу, као и разумевању односа између опомене и тока застарелости. Ваља напоменути да, у ширем контексту, разумевање пореских института од стране пореских обвезника али и чиновника у Пореској управи може довести до умањења могућности за пореску евазију.³

¹ Овде се пре свега мисли на то да су застарелости подложна како права пореске управе с једне стране (право на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања, право на покретање прекршајног поступка) тако и права пореских обвезника (право на повраћај, порески кредит, рефакцију, рефундацију, намирење доспелих обавеза путем прекњижавања пореза и повраћај споредних пореских давања). Такође, постоје различита правила по питању рачунања почетка тока застарелости. Више речи о овим карактеристикама биће у другом одељку рада.

² Закон о пореском поступку и пореској администрацији ЗПППА, *Службени гласник РС*, бр. 80/02, 84/02 исправка, 23/03 исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 др. закон, 62/06 др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 112/15, чл. 114.

³ Вид. Simon James, Christopher Nobes, *The Economics of Taxation Principles, Policy and Practice*, Pearson Educated Limited, Edinburgh Gate, Harlow 2002, 141. У цитираном делу се наводи како етички ставови могу бити од утицаја на добровољни пристанак обвезника на порески систем, тј. да су поједине студије показале како етичка уверења и разумевање материје имају антиевазиони утицај.

Рад је подељен у четири одељка. У уводном делу представљамо структуру рада и укратко излажемо садржину. У другом одељку рада биће постављене полазне претпоставке проблема који анализирамо, образложићемо правну природу управних аката генерално, што ћемо довести у везу с пореским управним актима. Ова веза се показује као значајна приликом оцене тога да ли се опомена као правни акт уопште може сматрати управним актом, а самим тим и пореским управним актом. С тим у вези ћемо изложити и правну природу опомене, као и правни оквир регулисања питања застарелости у пореском поступку. У трећем одељку ће бити представљена анализа прикупљеног узорка из праксе Пореске управе и судске праксе у области пореске управне материје, уз осврт на став праксе у погледу опомене као акта управе. Коначно, четврти одељак рада посвећен је закључним разматрањима где пажњу посвећујемо резултату истраживања и анализе.

2. ПОРЕСКА ЗАСТАРЕЛОСТ

Поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода у Републици Србији је уређен на јединствен начин Законом о пореском поступку и пореској администрацији (даље: ЗПППА или „закон“). Поступак пред Пореском управом јесте управни поступак па ћемо се осврнути и на однос овог посебног закона с другим законима који уређују управни поступак. Тако, ако је другим законом питање из области коју уређује ЗПППА уређено на друкчији начин, примењују се одредбе ЗПППА. Али, ако ЗПППА није друкчије прописано, порески поступак се спроводи по начелима и у складу с одредбама којим се уређује општи управни поступак.⁴ Речју, начела општег управног поступка важе и у пореском поступку, осим уколико ЗПППА не предвиђа неко себи својствено начело и сва питања из домена ЗПППА се решавају по правилима која предвиђа ЗПППА чак и ако су друкчије регулисана другим законом.

Према томе материја општег дела пореског права и пореског поступка, приоритетно је регулисана ЗПППА. Па тако институт застарелости више није предмет регулисања других пореских закона, већ је на јединствен начин уређен у ЗПППА. За одговором на питање односа опомене и тока застарелости трагамо управо у ЗПППА, те односу ЗПППА с другим релевантним прописима и коначно правном природом института застарелости и опомене.

Међутим, да бисмо пред собом имали целу слику овог проблема потребно је анализирати и питања дефиниције управног акта, пореског управног акта и института застарелости уопште. Зато ћемо

⁴ ЗПППА, чл. 3, ст. 1 и 2.

изложити и став Уставног суда у вези с хијерархијом закона у правном систему Републике Србије и односом закона који регулишу једну материју (пореску) са законима који регулишу другу материју (облигационо правну). Овај однос се показује битним када се питање застарелости у пореском праву доведе у везу с питањем застарелости које дефинише Закон о облигационим односима (даље: ЗОО) на који се и Министарство финансија ослања у својим службеним мишљењима.

2.1. Радње којима се застарелост прекида

Застарелост представља једно ограничење у вршењу права које се састоји у протеку времена услед кога настаје губљење захтева, односно тужбе у материјалном смислу.⁵ Ова општа дефиниција прихваћена је у грађанском праву и с одређеним специфичностима се примењује и у пореском праву. У приватноправним односима застарелост не представља разлог за гашење облигације, право се не губи застарелошћу, већ оно слаби и претвара се у природну облигацију.⁶

Предузимање материјално-процесних радњи повериоца од утицаја су на ток застарелости како у односима облигационог права, тако и у порескоправном односу који је однос јавно правног карактера. Према мишљењу аутора који се баве цивилистиком, ток застарелости прекидају само она правна средства која истовремено окончавају спорне односе и омогућују остварење права за која је застарелост била у току.⁷ Тако се застаревање прекида подизањем тужбе и сваком другом повериочевом радњом предузетом против дужника пред судом или другим надлежним органом, с циљем утврђивања, обезбеђења или остварења потраживања.⁸ Из реченог произлази да би се застарелост могла прекинути само оним актом Пореске управе који је правно решавајућег карактера, наравно под претпоставком да се у пореско правном односу може применити истоветна логика као и у облигационо правним односима.⁹

За тему овог рада нарочито је битна и чињеница да према ЗОО¹⁰ за прекид застарелости није довољно да поверилац позове дужника

⁵ Славко Царић *et al.*, *Коментар Закона о облигационим односима*, Културни центар Горњи Милановац, Правни факултет Крагујевац, Књига прва, Крагујевац 1980, 902.

⁶ *Ibid.*, 903.

⁷ *Ibid.*, 937.

⁸ ЗОО, чл. 388.

⁹ У наставку рада ћемо дати пример службеног мишљења Министарства финансија које ослонац за своју тврдњу проналази управо у ЗОО. Из тога се може извести закључак да би Министарство финансија могло да прихвати као оправдану аргументацију пореске ствари оне аргументе који се ослањају на примену ЗОО.

¹⁰ ЗОО, чл. 391.

писмено или усмено да обавезу испуни. Једно такво писмено јесте опомена за плаћање пореског дуга, па би аналогна примена института облигационог права на пореске ствари водила закључку како је опомена недовољна за прекид застарелости.

2.2. Особености пореске застарелости

Застарелост подразумева престанак неког права због његовог невршења у законом одређеном периоду. Пореска застарелост обухвата како губитак права пореског повериоца пореско-имовинског карактера, тако и губитак права пореско-казненог карактера.¹¹

Прва разлика института застарелости у пореском праву од застарелости грађанског права јесте у томе што у грађанском праву дужник има дискреционо право да истакне приговор застарелости, док се у пореском праву овај приговор мора *ex officio* уважити.¹² Практичне последице ове специфичности огледају се у томе што је Пореска управа заправо дужна да пази на застарелост пореског дуга, без обзира на то да ли се порески дужник на застарелост позива.

Друга разлика у односу на застарелост грађанског права јесте у томе што се почетак застарелости у пореском праву рачуна од првог дана наредне пореске године у односу на годину у којој је наступио догађај релевантан за почетак застарелости. Па тако права Пореске управе према пореском обвезнику застаревају за пет година.¹³ Исти рок важи и за права пореског обвезника према Пореској управи.

Застарелост права на *утврђивање* пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање, док застарелост права на *наплату* пореза и споредних пореских давања почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је обавеза пореског дужника доспела за плаћање.¹⁴

Према томе, Пореска застарелост подразумева застарелост права: 1) Пореске управе на *утврђивање* пореза и споредних пореских давања; 2) Пореске управе на *покретање* прекршајног поступка; 3) Пореског обвезника на *повраћај* пореза и споредних пореских

¹¹ Дејан Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, Институт Отворено друштво/Институт за уставну и законодавну политику, Београд 1997, 119; Упор. Момо Кијановић, *Порески поступак и Пореска администрација*, Рачуноводство д.о.о, Београд 2007.

¹² *Ibid.*

¹³ Дејан Поповић, *Коментар закона о пореском поступку и пореској администрацији*, Секос in, Београд 2003, 177. Након израде Коментара дошло је до измене пореског законодавства па је сада рок од три године преиначен у рок од пет година.

¹⁴ ЗПППА, чл. 114, ст. 2 и ст. 3.

давања; 4) Пореске управе на *наплату* пореза и споредних пореских давања.

Напомињемо да се овај рад бави утицајем опомене за плаћање пореског дуга на ток застарелости, што значи да смо пажњу посветили имовинскоправној компоненти пореско-правног односа, тј. застарелосту права Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања. Прекршајни поступак и права пореског обвезника нису предмет анализе.

Примећује се да је почетак тока пореске застарелости знатно одложен у односу на то како је уређено прописима приватног права. Дакле, за почетак тока пореске застарелости узима се први дан наредне пореске године од године у којој је обавеза пореског дужника доспела за плаћање, или први дан наредне пореске године од године када је порез требало утврдити. С тим у вези, Пореска управа на застарелост пази по службеној дужности. Евентуално плаћен порез, пошто је наступила застарелост, не представља природну облигацију, с обзиром на природу порескоправног односа као односа јавног права. Отуда порески обвезник који се нађе у таквој ситуацији има право на повраћај, који и сам застарева.¹⁵

Могло би се рећи да је положај пореског дужника „повољнији“ од дужника у облигационоправном односу у том смислу што порески дужник може да захтева повраћај плаћеног застарелог пореског дуга, док дужник облигационог права не може тражити повраћај извршене натуралне облигације по правилима за стицање без основа. С друге стране, примећује се да је почетак тока пореске застарелости дефинитивно на уштрб пореских дужника и установљен је у корист фискаса.

Пореска застарелост се прекида сваком радњом Пореске управе предузетом против пореског дужника с циљем утврђивања и наплате пореза и споредних пореских давања. Радња пореске управе мора бити усмерена на утврђивање и наплату, што значи да мора бити порески управни акт.¹⁶ Овде напомињемо да је отворено питање то да ли је опомена усмерена ка утврђивању и наплати пореза, или је пак опомена само нужна процесна претпоставка за одређивање принудне наплате уколико се по њој не поступи. Више о овом питању у наставку рада.

2.3. Пореска застарелост као начин престанка пореске обавезе

ЗПППА је подељен у осам делова, а сваки од делова у поглавља (главе) и у таквом облику је у примени од 1. јануара 2003.

¹⁵ Дејан Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012, 144.

¹⁶ *Ibid.*, 143.

Овде напомињемо да се, због учесталих измена и допуна закона, ограђујемо у погледу анализе на садржину прописа 2016. године, с изузетком примера из периода пре него што је ЗПППА почео да се примењује. Примери су илустративног карактера и за сврху имају да прикажу како је законска логика константна.

Застарелост је регулисана у седмој глави другог дела, од чл. 114 до чл. 115а, с тим да је од нарочитог значаја чл. 114д који регулише искључиво прекид рока застарелости. Седма глава другог дела носи назив „Остали облици престанка пореског дуга“ што јасно говори о томе да је застарелост облик престанка пореског дуга.

Пошто наступањем застарелости порески дуг престаје, тумачење и разумевање овог института свакако је од значаја како за пореске обвезнике тако и за Пореску управу. Наступањем застарелости порески обвезник је ослобођен плаћања пореског дуга, али то онда значи да Пореска управа није успела да наплати онај приход који је по сили закона морао припасти буџету. Зато сматрамо да је уједначена примена начина на који се прекида ток застарелости од суштинског значаја.

Утврђивање пореза је делатност Пореске управе, односно пореског обвезника, која се састоји у издавању управних аката, односно у предузимању законом прописаних радњи, којима се установљава постојање појединачне пореске обавезе и одређују порески обвезник, пореска основица и износ пореске обавезе. Утврђивање пореза обавља Пореска управа, доношењем пореског решења.¹⁷ За утврђивање пореске обавезе је неопходан управни акт и то, када га доноси Пореска управа, пореско решење. Дакле, дикција закона је јасна у погледу тога да се порез утврђује пореским решењем (онда када радње утврђивања врши Пореска управа).

Интересантно је напоменути то да пре доношења ЗПППА, сваки закон је за потребе појединачног фискалног облика регулисао и материјалноправни институт застарелости. Тако се, на пример, наводи да се решење о утврђивању пореза, донето после наступања застарелости права на утврђивање пореза, поводом жалбе обвезника ништи.¹⁸ А с тим у вези, поступак принудне наплате који се покреће решењем пореског органа о одређивању принудне наплате се обуставља, уколико је извршни поступак покренут после наступања застарелости.¹⁹ Дакле, и у периоду пре ЗПППА опомена је претходила решењу о принудној наплати. Па пошто се поступак принудне

¹⁷ ЗПППА, чл. 54.

¹⁸ Александар Митровић, *Наплата пореза на доходак грађана у пракси*, Проинком, Ниш 1998, 101.

¹⁹ *Ibid.*

наплате обуставља решењем, уколико је покренут по застарелости, произлази закључак да претходно упућена опомена није прекинула застарелост.

Према приручнику за запослене у локалној пореској администрацији, фискално мање издашни јавни приходи утврђују се решењем пореског органа.²⁰ Апстрахујући напомену „фискално мање издашни јавни приходи“ сматрамо јасним да и приручник за пореску администрацију налаже како је управо решење Пореске управе подобно да прекине застарелост права на утврђење пореза и споредних пореских давања.

С друге стране, Пореска управа почиње поступак принудне наплате пореза доношењем решења о принудној наплати.²¹ Дакле, ако опомена није уредно достављена, порески орган не може прећи на следећу фазу – доношење решења о принудној наплати.²² Али уколико је опомена уредно достављена, а порески обвезник не плати порез у року из опомене, решењем се одређује принудна наплата.²³ Произлази да решењем, а не опоменом, почиње поступак принудне наплате. Што значи да је решење, а не опомена, акт Пореске управе усмерен ка наплати пореза.

Према закону, застарелост се прекида сваком радњом Пореске управе предузетом против пореског дужника с циљем утврђивања и наплате пореза и споредних пореских давања.²⁴ Оно што се може закључити *prima facie* јесте да забуну у примени института може изазвати синтаagma *свака радња*. Међутим, подсетимо да је радња Пореске управе којом се утврђује порез – пореско решење, док радња пореске управе којом отпочиње поступак принудне наплате пореза јесте решење о принудној наплати пореза, које се доноси по службеној дужности.²⁵

²⁰ Радна група за верификацију материјала за обуку образована решењем директора Пореске управе од 1. августа 2005, *Приручник за запослене у локалној пореској администрацији*, Министарство финансија Пореска управа, Београд 2006, 192.

²¹ *Ibid.*, 233.

²² Пореска управа Сектор за образовање и комуникацију, *Приручник за приправнике пореске управе*, Министарство финансија Пореска управа, Београд 2008, 156. Иако је реч о приручнику за приправнике пореске управе, интересантно је да нема детаљнијег појашњења застарелости и прекида застарелости, већ се само на воде релевантне одредбе закона.

²³ Радна група за верификацију материјала за обуку образована решењем директора Пореске управе од 1. августа 2005, *Приручник за запослене у локалној пореској администрацији*, Министарство финансија Пореска управа, Београд 2006, 233.

²⁴ ЗПППА, чл. 114д.

²⁵ ЗПППА, чл. 77.

Систематским тумачењем закона као целине, може се извести закључак да је чл. 114д у виду имао само решење о утврђивању пореза и споредних пореских давања и решење о принудној наплати пореза као акте Пореске управе којима се прекида ток застарелости.

2.4. Управноправни аспект опомене

Након излагања о застарелости уопште, пореској застарелости и нормативној анализи института у меродавном пропису, сматрамо да је потребно изложити и управноправни приступ овој материји. У овом одељку ћемо представити појам управних аката и управних радњи и испитати институт опомене у погледу тога да ли својим особинама испуњава критеријуме да се квалификује као управни акт или управна радња. Од тога да ли је опомена управни акт или управна радња зависи да ли се опомена може квалификовати као акт Пореске управе, у смислу чл. 114д Закона.

Генерално прихваћен став јесте да је управни рад правно регулисана, влашћу подупрта државна делатност оперативнокорективног карактера која се своди на примену правних прописа у појединим ванспорним ситуацијама ради остварења јавног и приватних интереса, а исказује се кроз управноправни акт и управноматеријални акт.²⁶ Дакле, акти јавне управе јесу (у)правни акти и фактички (материјални) акти. Првопоменути се деле на опште и појединачне, док се материјални акти јавне управе деле на неауторитативне и ауторитативне.²⁷ Назире се питање да ли је опомена правни или материјални акт. Одговор можемо дати након анализе обележја управног акта. Управни акт је правно решавајућег карактера, ауторитативност је повезана с једностраношћу, има појединачни карактер, заснован је на закону, непосредно је извршив и уређује управну ствар.²⁸ Решавајући карактер подразумева да акт ствара, мења, гаси или утврђује неку правну ситуацију. Дакле одлучује се о одређеном праву.²⁹ По овој особини се управни акт разликује од управне радње која је фактички акт без правног дејства. Ауторитативност и једностраност је израз неравноправности и осликава чињеницу да воља потиче од једног правног субјекта.³⁰ Особина појединачности значи да је акт конкретан и индивидуалан, да се издаје за конкретан

²⁶ Зоран Томић, *Опште управно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2011, 183.

²⁷ *Ibid.*

²⁸ *Ibid.*, 195.

²⁹ *Ibid.*

³⁰ *Ibid.*

случај и усмерен је на одређено лице.³¹ Заснованост на закону, илити формалнопроцесна законитост³², подразумева да је управни акт донет применом меродавног прописа на утврђено чињенично стање. Непосредна извршивост акта је особина која обухвата могућност непосредног спровођења управним путем за неновчане обавезе, а судским путем за новчане обавезе.³³ Уређивање управне ствари јесте особина која је за опредељење опомене у свету управних радњи најзначајнија. *Управна ствар се везује за управне акте, у виду њиховог садржинског обележја. То је појединачна ванспорна животна ситуација од јавног интереса коју је на основу закона неопходно непосредно и конкретно правно уредити односно корективно усмерити њено правно уређивање.*³⁴

Опомена, као акт који обавештава пореског дужника о главници, камати и року за уплату пореског дуга, нема решавајући карактер, нема непосредно дејство, нема својство извршивости и не уређује управну ствар. Из нормативне анализе смо видели да је опомена само процесна претпоставка за доношење решења о принудној наплати, али да у поступку принудне наплате нема непосредног правног дејства и значаја. Отуд, уколико као особине управног акта узмемо наведене критеријуме, закључујемо да опомена није управни акт.

С тим у вези се наводи и то да су управни акти основна врста појединачних правних аката које у вршењу управне делатности доноси управа. То је акт којим државни орган или организација која располаже јавним овлашћењима решава о неком праву, обавези или правном интересу одређеног појединца или правног лица у каквој управној ствари.³⁵ У наведеном контексту ауторитативност акта се не схвата као вршење власти и принуде, већ као стручно, ефикасно и законито доношење управних аката. Изузетно, поједини аутори управноправне материје наводе да ауторитативност као принуда постоји у области пореза.³⁶ Доношење акта се састоји у решавању о конкретним правима, обавезама и правним интересима правних субјеката прописивањем примарне диспозиције у управним ствари, а извршење акта може бити добровољно или принудно.³⁷ Отуда, посматрано у контексту порескоправног односа, опомена не би била

³¹ *Ibid.*, 196.

³² *Ibid.*, 197.

³³ *Ibid.*

³⁴ *Ibid.*, 198.

³⁵ Стеван Лилић, *Управно право управно процесно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2008, 314.

³⁶ Вид. *ibid.*

³⁷ *Ibid.*, 317.

управни акт јер у себи не садржи извршни наслов. Опомена није по-добна за непосредно извршење.

Даље, при квалификацији аката управе на правне и фактичке (материјалне), другопоменути представљају укупност многобројних и разноврсних појединачних радњи и аката које управа доноси и спроводи, али који немају непосредно правно дејство. Из тога се закључује будући да, за разлику од управних аката, материјални акти управе обухватају појединачне акте и радње управе које немају непосредно правно дејство, то се материјални акти управе могу назвати и управне радње.³⁸ Можемо извести јединствен закључак како су управне радње с управним актима у непосредној вези и често им претходе. Отуд би опомена била управна радња, јер претходи решењу које јесте управни акт. У поменутом контексту, опомена би се могла квалификовати као саопштење које је по својој природи материјални акт, јер нема непосредно правно дејство. Под саопштавањем се подразумевају разноврсне радње обавештавања, стављања до знања, упозоравања или давања савета о постојању или непостојању одређених чињеница, околности или стања.³⁹ Можда овај став управне теорије најбоље описује опомену и њену управно-правну природу. Опомена обавештава и пореском дужнику ставља до знања да постоји доспео, а неизмирен, порески дуг.

Аутори управног права се, дакле, генерално слажу око тога да је управни акт врста појединачног правног акта управе. Да је то конкретан и ауторитативан правни акт донет у управној ствари. Да је заснован на закону, непосредан и извршан и доноси га орган управе. С тим да се узима да је управна ствар она појединачна ситуација од јавног интереса у којој непосредно из правних прописа произлази потреба да се будуће понашање странке ауторитативно уреди.⁴⁰ У вези с тим, за одређење правне природе опомене и њеног правног дејства интересантан је појам акта саопштења. У теорији се акти саопштења суштински подударaju са већ поменутиm саопштавањем. Реч је о материјалном акту, односно радњи управе, који је појединачни акт без непосредног правног дејства. Служи лакшем остваривању поступка, ефикаснијем и потпунијем остваривању права. Акти саопштења имају сервисну улогу управе.⁴¹

У делу рада који се бави нормативном анализом видели смо да опомена претходи принудној наплати. У контексту акта саопштења опомена онда има за сврху саопштење чињеница пореском дужнику уз позив да се обавеза изврши. Могло би се рећи и то да опомена има

³⁸ *Ibid.*, 353.

³⁹ *Ibid.*, 355.

⁴⁰ Богољуб Милосављевић, *Управно право*, Пројурис, Београд 2014, 51.

⁴¹ *Ibid.*, 58.

за сврху и превенцију поступка принудне наплате, јер је добровољно плаћање знатно ефикасније с аспекта Пореске управе, као и превенцију увећања трошкова поступка. Опомена води ефикаснијем и потпунијем остваривању права, односно обавезе дужника јер на једноставан начин саопштава пореском дужнику колико износи главница и камата пореског дуга на одређени дан и позива га да дуг у остављеном року плати. Будући да је опомена акт саопштења, она не би могла да се подведе под акт Пореске управе из чл. 114д ЗПППА и да због тога не би могла да прекине застарелост.

2.5. Пореско решење и порески закључак као правно решавајући акти

Аутори материје пореског права, али и сам закон, поред управних аката и управних радњи познају још један правни феномен специфичан пореском поступку и пореском праву. Реч је о пореском управном акту којим Пореска управа решава о појединачним правима и обавезама пореског дужника из пореско правног односа, а то је пореско решење и закључак.⁴² Дакле, закон не оставља простор за тумачење по питању одређености пореског управног акта. Порески управни акт је јасно дефинисан и то на тај начин да се тачно именују акти Пореске управе који представљају порески управни акт (пореско решење и закључак). У лексичком смислу закон је недвосмислен, али ипак нешто детаљнија анализа је неопходна. Зато ћемо у овом одељку укратко изложити и став правне науке у погледу пореског акта и пореског управног акта, а све како бисмо извршили правилну квалификацију акта опомене.

Порески акт представља акт Пореске управе којим се, применом пореских и других прописа, утврђују права и обавезе пореског дужника.⁴³ Порески управни акт представља акт којим Пореска управа у пореском поступку на конкретан случај примењује пореске и друге правне прописе с циљем утврђивања права и обавеза пореског дужника.⁴⁴ Дакле, опомена не би могла да се сматра пореским управним актом, јер нема решавајући карактер, већ карактер

⁴² ЗПППА, чл. 34, ст. 2.

⁴³ Мирко Кулић, *Пореско процесно право*, Мегатренд Универзитет, Београд 2007, 115.

⁴⁴ *Ibid.* На овом месту би се могло приметити то да аутор прави разлику између пореског акта и пореског управног акта само у погледу конкретизације права и обавеза дужника. У том смислу би се основано могло поставити питање да ли и налог за пореску контролу утврђује неко право или обавезу (јер се односи на тачно одређеног пореског дужника). Налог за пореску контролу је свакако порески акт, али је питање да ли се њиме утврђују права и обавезе у том ширем смислу? Слично томе би се онда могло рећи и за опомену за плаћање пореског дуга. Мишљења смо да је нагласак ипак на томе да је порески управни акт онај акт којим Пореска упра

акта саопштења.⁴⁵ У том смислу, порески управни акти јесу пореско решење и порески закључак који јесу акти правно решавајућег карактера.⁴⁶ У домену пореских управних аката, како су дефинисани законом и како их дефинише правна наука, за опомену нема места.

До јасне дистинкције између пореских управних аката и опомене долази и у поступку принудне наплате пореза. Надлежна организациона јединица Пореске управе (филијале и Центар за велике пореске обвезнике) почиње поступак принудне наплате неплаћене пореске обавезе доношењем, по службеној дужности, решења о принудној наплати ако порески обвезник није платио доспелу пореску обавезу или је није платио у целини у року који је наведен у опомени (одмах, а најкасније у року од пет дана од дана пријема опомене).⁴⁷ Поступак принудне наплате почиње доношењем решења, с тим да решењу претходи опомена. Опомена дакле не покреће поступак принудне наплате и зато не би ни могла да прекине застарелост.⁴⁸

3. АНАЛИЗА ПРАКСЕ ПОРЕСКИХ ОРГАНА

Овде наводимо праксу пореских органа и судова која осликава њихов доживљај института застарелости и опомене кроз примену на конкретну пореску ситуацију. Судска пракса је прибављена путем интернет платформи судова који се наводе, док је пореска пракса прибављена из библиотеке Министарства финансија – Центра за велике пореске обвезнике и састоји се од службених мишљења Министарства финансија.

У склопу своје редовне делатности, Министарство финансија, у складу са законом, даје и одговоре на питања пореских обвезника у вези с разним институтима пореског права. Тако, мишљење је Министарства финансија да опомена Пореске управе представља радњу Пореске управе предузете против пореског дужника с циљем наплате пореза и споредних пореских давања, те да прекида рок застарелости.⁴⁹ Ваља напоменути да је у конкретном примеру Министарство финансија давало мишљење на питање пореског обвезника које се тиче управо застарелости његовог пореског дуга (дакле о дуж-

ва *решава* о појединачним правима и обавезама пореског дужника. Дакле, правно решавајући карактер је пресудан, а не конкретизација права и обавеза дужника.

⁴⁵ Упор. Б. Милосављевић.

⁴⁶ М. Кулић, 117.

⁴⁷ М. Кијановић, 170.

⁴⁸ Вид. супротно *Ibid.*, 250.

⁴⁹ Мишљење Министарства финансија Републике Србије бр. 413 00 00548/2011 04 од 28. јуна 2006.

ности да се порез плати). С друге стране, службено мишљење Министарства финансија у погледу дозвољености жалбе против пореске опомене налаже: *Опомена за плаћање пореза донета у смислу члана 71 став 1 ЗПППА, не представља порески управни акт (имајући у виду да опоменом порески орган не решава о појединачним правима и обавезама пореског дужника, нити се у односу на њу утврђује доспелост пореског дуга), већ предузимање ЗПППА прописаних радњи ради оцене оправданости спровођења поступка принудне наплате пореског дуга. Стога није дозвољена жалба против опомене.*⁵⁰ Иако овај узорак од два службена мишљења није репрезентативан, примећује се тенденција Министарства финансија да службено мишљење формулише по принципу *in dubio pro fisco* када је реч о дужностима да се порез плати. Не споримо овде општу уставну дужност плаћања пореза, већ аналогију коју Министарство финансија примењује у оцени релевантних института. Наиме, када даје одговор на питање да ли опомена прекида застарелост чини се да нема дилеме око тога да опомена представља радњу Пореске управе предузете против пореског дужника с циљем наплате пореза и споредних пореских давања. Међутим, када одговара на питање о дозвољености жалбе против опомене став је категоричан да опомена нема правно решавајући карактер те да није дозвољена жалба против опомене.

Опште је прихваћено и неспорно то да против опомене није допуштена жалба. Ово управо зато што је жалба дозвољена само против *пореског управног* акта којим је одлучено о појединачним правима и обавезама из порескоправног односа, а жалбу може поднети лице о чијим је *правима или обавезама одлучено* у првостепеном пореском поступку и лице које има правни интерес.⁵¹ Пошто опомена није порески управни акт и пошто опоменом није одлучено о правима или обавезама обвезника, логично је да ће и првостепени и другостепени орган поступка такву жалбу одбацити као недопуштену.⁵² Тим пре ова чињеница, коју Пореска управа и судска пракса узима као неспорну, треба да наведе на закључак како опомена није акт у смислу чл. 114д Закона.

Интересантно је и мишљење где Министарство финансија изводи аналогију са сродним институтом регулисаним ЗОО. Министарство финансија се у свом службеном мишљењу осврће на ЗОО,⁵³ па наводи да се застаревање прекида када дужник призна дуг, а признање се може учинити не само изјавом повериоцу, него и на по-

⁵⁰ Мишљење Министарства финансија Републике Србије бр. 430 03 00312/2010 04 од 12. јануара 2011.

⁵¹ ЗПППА, чл. 140, ст. 1 и чл. 141.

⁵² ЗПППА, чл. 144, ст. 1.

⁵³ ЗОО, чл. 387.

средан начин, као и што су давање отплате, плаћање камате, давање обезбеђења.⁵⁴ Спора око овог става нема. Међутим, исто је тако тачно да ЗОО⁵⁵ предвиђа како за прекид застаревања није довољно да поверилац позове дужника писмено или усмено да обавезу испуни.⁵⁶ Осим лексичке, између института опомене и позива дужника из чл. 391 ЗОО нема суштинске разлике. Опомена пореском дужнику да плати дуговани порез јесте писмено обавештење о стању дуга (главнице и камате) на одређени дан са позивом да се добровољно плати у року од пет дана од дана пријема опомене.⁵⁷ У супротном, одредиће се принудно извршење.

У једном поступку пред Врховним судом Србије спорно је било питање могућности жалбе против опомене. Образложење суда је имплицитно обухватило и проблематику утицаја опомене на ток застарелости. Том приликом суд је закључио како опоменом за плаћање пореза, порески орган није решавао о каквом праву или обавези пореског дужника, јер ове није ни утврђивао, већ је пре доношења оцене о нужности покретања поступка принудне наплате предузео радњу ради давања оцене о нужности – оправданости провођења поступка принудне наплате пореског дуга.⁵⁸ Опомена није самосталан порески акт и није подобан за извршење.⁵⁹ Министарство финансија цитира ову одлуку у свом приручнику за наплату пореза, те уз осврт на поменуту пресуду наводи како порески орган опоменом не решава о пореском праву или дужности пореског дужника. Опомена, у том смислу, представља радњу процене нужности принудне наплате пореза, сматра Министарство финансија.⁶⁰ И овде, као и у претходном примеру, могао би се извести закључак да опомена нема карактеристике акта из чл. 114д ЗПППА, те да зато не може да прекине ток застарелости.

Примећује се очигледно разилажење између разумевања института опомене и примене тог института у пракси Пореске управе. Пореска управа не спори то да опомена нема правну природу по-

⁵⁴ Мишљење Министарства финансија Републике Србије бр. 412 04 00012/2003 04 од 1. августа 2003.

⁵⁵ ЗОО, чл. 391.

⁵⁶ Вид. С. Царић *et al.* Аутори сматрају да ток застарелости прекидају само она правна средства која истовремено окончавају спорне односе и омогућују остварење права за која је застарелост била у току.

⁵⁷ У анексу рада се налази пример опомене за плаћање пореског дуга који Пореска управа користи, а прибављен је за потребе овог рада из базе података Центра за велике пореске обвезнике „Секос Ин Експерт“.

⁵⁸ Пресуда Врховног суда Србије У. 584/04 од 26. јануара 2005.

⁵⁹ *Ibid.*

⁶⁰ Министарство финансија Пореска управа, *Приручник за наплату пореза*, Београд 2008, 493.

реског управног акта. Напротив, службена мишљења Министарства финансија се управо на недостатак те карактеристике ослањају када оцењују дозвољеност, нпр. жалбе против опомене.⁶¹ Врховни суд Србије (сада Врховни касациони суд) такво схватање потврђује својим пресудама. Пореска управа, међутим, изводи закључак да је, упркос томе, опомена довољна како би се прекинуо ток застарелости.

Дакле, став Пореске управе јесте да опомена није пореско-правни акт и да зато против опомене није могућа жалба, али да истовремено и упркос својој правној природи акта који нема непосредно правно дејство опомена прекида ток застарелости.

4. ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Из излагања смо видели особености института пореске застарелости и поједине карактеристике која га издвајају од застарелости приватног права. Нормативна анализа је указала на то да је чл. 114д Закона у виду имао само решење о утврђивању пореза и споредних пореских давања и решење о принудној наплати пореза, као акте Пореске управе којима се прекида ток застарелости. Закључак се изводи из систематског тумачења закона, а нарочито чл. 54, 77 и 114д ЗПППА, али и из става Уставног суда у контексту јединства правног поретка и односа закона који регулишу различиту материју.

Неспорно је то да утврђивање пореза врши Пореска управа издавањем управних аката којима се установљава постојање појединачне пореске обавезе и одређују порески обвезник, основица и износ обавезе, тј. доношењем пореског решења.⁶² Застарелост се прекида сваком радњом Пореске управе предузетом против пореског дужника с циљем утврђивања и наплате пореза и споредних пореских давања.⁶³ Дакле, тумачећи заједно чл. 114д и чл. 54 Закона изводи се закључак како је радња Пореске управе којом се утврђује порез пореско решење. Зато је само пореско решење о утврђивању пореза акт Пореске управе у смислу чл. 114д Закона који прекида застарелост права Пореске управе на утврђивање пореза.

С друге стране, у домену наплате пореза, радња Пореске управе којом отпочиње поступак принудне наплате пореза јесте решење о принудној наплати које се доноси по службеној дужности.⁶⁴ Опомена

⁶¹ Мишљење Министарства финансија Републике Србије бр. 413 00 251/2014 04 од 25. септембра 2015.

⁶² ЗПППА, чл. 54.

⁶³ ЗПППА, чл. 114д.

⁶⁴ Радна група за верификацију материјала за обуку образована решењем директора Пореске управе од 1. августа 2005. године, *Приручник за запослене у*

јесте нужна процесна претпоставка за отпочињање поступка принудне наплате пореза. Уколико порески обвезник не плати порез у року из опомене, решењем се одређује принудна наплата.⁶⁵ Према томе, произлази да је решење о принудној наплати акт Пореске управе из чл. 114д Закона којим се прекида ток застарелости права Пореске управе на наплату пореза.

Пракса пореских органа показује да у погледу примене института опомене на институт застарелости постоји неслагање. Видели смо да Министарство финансија у својим образложењима аргументовано истиче како против опомене није допуштена жалба јер није реч о пореском управном акту. Овакав став своје упориште има како у управноправној теорији, тако и у самом закону, што је у раду и истицано. Међутим, видели смо такође да Министарство финансија тумачење института опомене, у контексту застарелости, врши *in dubio pro fisco*, али на уштрб права пореских обвезника и на уштрб уставне категорије јединства правног поретка, што би се са становишта правне сигурности могло довести у питање.

Подсетимо овде да је Министарство финансија становишта да се застаревање прекида када дужник призна дуг, а признање се може учинити не само изјавом повериоцу, него и на посредан начин, као и што су давање отплате, плаћање камате, давање обезбеђења.⁶⁶ У овом службеном мишљењу Министарство финансија се ослања на примену закона који регулише другачију правну материју од ЗПППА, на ЗОО и то чл. 387. У домену облигационог права, наука је заузела став како ток застарелости прекидају само она правна средства која истовремено окончавају спорне односе и омогућују остварење права за која је застарелост била у току. Поред тога, будући да Министарство финансија своја службена мишљења подупире аргументацијом ЗОО, онда се не би могла игнорисати норма тог закона која предвиђа да за прекид застарелости није довољно да поверилац позове дужника писмено или усмено да обавезу испуни.⁶⁷ У том смислу, опомена није ништа друго него писмено којим се порески дужник позива да дуг плати. Можда комбинована примена ЗПППА и ЗОО може да доведе до јединственог става Министарства финансија у погледу утицаја опомене на ток застарелости.

Међутим, у овом погледу би се, у том случају, основано поставило питање примене правила приватног права у домену пореског управног права. Сам закон наводи да ако је другим законом питање из

локалној пореској администрацији, Министарство финансија Пореска управа, Београд 2006, 233.

⁶⁵ *Ibid.*

⁶⁶ Вид. фн. 54.

⁶⁷ ЗОО, чл. 391.

области коју уређује ЗПППА уређено на друкчији начин, примењују се одредбе ЗПППА. Из чега произлази да је главно питање то да ли је чл. 387 ЗОО на другачији начин уређено питање опомене у смислу ЗПППА. Читањем закона се не стиче утисак да је опомена уређена другачије од писменог позива и обратно, из чега следи закључак да је комбинована примена закона и ЗОО начелно могућа.

У прилог реченом можда највећу подршку даје и став Уставног суда о јединству правног поретка који провејава кроз одлуке у домени управно правне материје. У једном поступку, Уставни суд налази да уставно начело јединства правног поретка подразумева међусобну усклађеност свих правних прописа у оквиру правног система Републике Србије, што начелно искључује могућност да се законом којим се уређује једна правна област могу мењати, односно допуњавати поједина законска решења садржана у закону којим се уређује друга правна област.⁶⁸ У још једном поступку, Уставни суд указује да правни поредак одражава своје јединство регулисањем друштвених односа тако што се обезбеђује да сви акти и све норме које га чине буду у складу и да дејствују у истом правцу, испуњавајући одговарајућу друштвену функцију – заштиту основних права и интереса појединаца, с једне стране, односно друштва као целине, с друге. Сагласно наведеном, Уставни суд сматра да заштита јавног интереса не може бити обезбеђена на штету начела законитости (тј. неоснованог одступања од системских решења), које такође мора бити заштићено, не само на основу одредаба закона о општем управном поступку, као системског закона из ове области, већ и на основу сваког посебног закона којим су регулисана питања управног поступка у областима друштвеног живота, која су предмет тог закона.⁶⁹ Уставни суд сматра да уколико се у одређеном управном поступку предвиде одступања из закона о општем управном поступку, тада се одређеним правним решењима мора обезбедити баланс којим би се предвиђена заштита правног интереса појединца, и фактички могла остварити.⁷⁰ Уставни суд је овде на трагу става појединих аутора да је за поштовање права пореских обвезника битно да њихове дужности немају примат над њиховим правима. А с тим у вези и да је за добро функционисање пореског система битно доследно спровођење пореске регулативе.⁷¹

Дакле, начело јединства правног поретка онемогућава да се законом који уређује једну правну област (ЗПППА) искључују решења закона који уређује другу правну област (ЗОО). С тим у вези, зашти-

⁶⁸ Одлука Уставног суда IV з 225/2005 од 19. априла 2012.

⁶⁹ Одлука Уставног суда IV з 17/2011 од 23. маја 2013.

⁷⁰ *Ibid.*

⁷¹ Милева Анђелковић, *Пореске реформе у Републици Србији*, Проинком, Београд 2003, 191 225.

та јавног интереса (наплата пореза) не може бити на штету начела законитости одступањем од системског решења које је прихваћено у ЗОО. У том случају, а нарочито јер ЗПППА изричито не уређује другачије, опомена се може сматрати као институт еквивалентан институту писменог позива из ЗОО који не прекида застарелост.

Наравно, овом образложењу нужно следи и питање специфичности материје коју уређује ЗПППА у односу на материју ЗОО. С тим у вези би се могло тврдити како би закон морао да садржи одступања од правила приватног права и у погледу института опомене и његове правне природе. Наиме, да би одређени закон садржао посебна правила и правне изузетке у односу на системске законе у одређеној области, законодавац са становишта Устава и правног поретка Републике Србије мора преиспитати у поступку прописивања тих посебних правила и правних изузетака испуњеност одређених предуслова.

Према ставу Уставног суда⁷² то је: 1) постојање оправдане потребе и легитимног циља на коме се заснива одступање од општих, системских правних правила у одређеним успостављеним друштвеним односима у конкретној области; 2) прецизно се мора сагледати да ли се посебна правила и правни изузеци у потпуности ослањају на системска правила, тако да се у целини посматрано општа правила из системског закона могу несметано применити на сва питања која нису обухваћена и посебно уређена на изузетан, посебан начин; 3) мора се сагледати и да ли су посебна правила и правни изузеци у складу с Уставом и целокупним правним системом Републике Србије. Дакле, јасно је да се опомена у смислу закона не може уредити суштински другачије од писменог позива у смислу ЗОО.

Остављајући простор за даље испитивање предмета рада и дубљу анализу проблема, сматрамо да је анализа показала да је опомена за плаћање пореског дуга процесна претпоставка за одређивање принудне наплате, која има правну природу управног материјалног акта – акта саопштавања без непосредног правног дејства.

Без обзира на то да ли би паралелна примена ЗОО дошла у обзир, сам закон даје за право како опомена не би могла сама по себи прекинути ток застарелости јер су акти који утврђују пореску обавезу и који отпочињу принудну наплату решења Пореске управе.

Закључимо да је акт Пореске управе који прекида ток застарелости права Пореске управе на утврђивање пореза, у смислу чл. 114д ЗПППА, решење Пореске управе, док је акт Пореске управе који прекида ток застарелости права Пореске управе на наплату пореза, у смислу чл. 114д ЗПППА, решење о принудној наплати. Стога, опомена не може прекинути ток застарелости права на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања.

⁷² Одлука Уставног суда IVз 27/2011 од 3. октобра 2013.

ЛИТЕРАТУРА (REFERENCES)

- Анђелковић, М., *Пореске реформе у Републици Србији*, Проинком, Београд 2003. (Anđelković, M., *Poreske reforme u Republici Srbiji*, Proinkom, Beograd 2003)
- Царић, С. *et al.*, *Коментар Закона о облигационим односима*, Културни центар Горњи Милановац, Правни факултет Крагујевац, Књига прва, Крагујевац 1980. (Carić, S. et al., *Komentar Zakona o obligacionim odnosima*, Kulturni centar Gornji Milanovac, Pravni fakultet Kraгујеваc, Књига прва, Крагујеваc 1980)
- Кијановић, М., *Порески поступак и Пореска администрација*, Рачуноводство д.о.о, Београд 2007. (Kijanović, M., *Poreski postupak i Poreska administracija*, Računovodstvo d.o.o, Beograd 2007)
- Кулић, М., *Пореско процесно право*, Мегатренд Универзитет, Београд 2007. (Kulić, M., *Poresko procesno pravo*, Megatrend Univerzitet, Beograd 2007)
- Лилић, С., *Управно право управно процесно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2008. (Lilić, S., *Upravno pravo upravno procesno pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2008)
- Милосављевић, Б., *Управно право*, Пројурис, Београд 2014. (Milosavljević, B., *Upravno pravo*, Projuris, Beograd 2014)
- Митровић, А., *Наплата пореза на доходак грађана у пракси*, Проинком, Ниш 1998. (Mitrović, A., *Naplata poreza na dohodak građana u praksi*, Proinkom, Niš 1998)
- Поповић, Д., *Коментар закона о пореском поступку и пореској администрацији*, Секос ин, Београд 2003. (Popović, D., *Komentar zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji*, Sekos in, Beograd 2003)
- Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, Институт Отворено друштво/Институт за уставну и законодавну политику, Београд 1997. (Popović, D., *Nauka o porezima i poresko pravo*, Institut Otvoreno društvo/Institut za ustavnu i zakonodavnu politiku, Beograd 1997)
- Поповић, Д., *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012. (Popović, D., *Poresko pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2012)
- Simon, J., Nobes C., *The Economics of Taxation, Principles, Policy and Practice*, Pearson Educated Limited, Edinburgh Gate, Harlow 2002.

Томић, З., *Опште управно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2011. (Tomić, Z., *Opšte upravno pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2011)

Minja Djokić, LL.M.

Attorney at Law

PhD candidate at the Faculty of Law, University of Belgrade

THE EFFECTS OF ADMONISHMENT ON STATUTE OF LIMITATIONS IN TAX LAW

Summary

The scope of analysis in this article is an issue that has been disputed in practice. We ask ourselves does admonishment for tax debt interrupt the term of statute of limitations in tax law? Author has analysed the statute of limitations in tax law through legal practice of tax authorities (official opinions of the Ministry of finance regarding the issue at hand) and judicial practice (Supreme court and the Constitutional court). It has been established that there is a difference in understanding the institute of admonishment and its application. It has also been established that, in spite of the fact that tax authorities do not consider admonishment as a tax administrative act or addressing legal act, it is interpreted as sufficient to break the term of statute of limitations. We shall prove that delivery of admonishment to a tax payer does not interrupt or break the term of statute of limitations because it is not an addressing legal act, which is expressly demanded by the law.

Key words: *Admonishment for tax debt. – Statute of limitations of Tax administration to establish and collect tax debt. – Tax act. – Tax administrative act. – Union of the judicial order.*

Article history

Received: 12. 4. 2016.

Accepted: 16. 5. 2016.