

Анализа нацрта Закона о утврђивању поријекла имовине и посебном порезу на имовину Републике Српске

Увод

Овај документ има за циљ да сагледа законска рјешења из актуелног нацрта Закона о утврђивању поријекла имовине и посебном порезу на имовину Републике Српске, у контексту њиховог значаја за борбу против корупције, а посебно имајући у виду дилеме које су се већ јавиле у Републици Србији приликом усвајања готово истовјетног Закона почетком 2020. године.

Иако питање испитивања поријекла имовине није новина у нашем правном простору, будући да су слични прописи постојали још у доба СФРЈ, главни циљеви законодавца су се промијенили. Док је у ранија времена законодавац превасходно тежио да уђе у траг незаконитим приходима грађана и да на тај начин ријеша посљедице раширеног проблема стицања прихода од нерегистрованих привредних дјелатности или избегавања пореских и других намета, сада се у први план истиче потреба ефикасније борбе против корупције.

Покушаћемо да сагледамо у којој мјери предложена законска рјешења могу допринијети том циљу, а имајући у виду и одредбе прописа који већ постоје у Републици Српској или на нивоу цијеле Босне и Херцеговине.

Опис Нацрта Закона и разлога за његово доношење

У марту 2021. године, Народна скупштина Републике Српске добила је **Нацрт закона о утврђивању поријекла имовине и посебном порезу на имовину**, а 24.6.2021. Народна скупштина је прихватила Нацрт отворивши о њему јавну расправу¹. Нацрт је поднио Игор Жунџић, предсједник Клуба посланика СНСД. Уз Нацрт је приложено кратко образложење које не пружа довољно информација о томе због чега је предлагач сматрао да ову материју треба уредити посебним законом, а не кроз допуну већ постојећих прописа. Тако се у образложењу наводи да закон треба да обезбиједи ефикаснији систем борбе против корупције, сиве економије и изградњу институција, али и да се кроз правни систем контролишу приходи и тако спријече све могуће злоупотребе. Наводи се да је потреба за оваквим законом садржана превасходно у снажној друштвеној потреби за искорјењивањем корупције и сиве економије, као и подизању свести о плаћању пореза, али уједно и у потреби за постављањем снажних темеља пореске дисциплине у Републици Српској. Примјеном овог закона требало би, како се каже, спроводити правду и правичност, као и једнаку примјену закона према свима, јер управо оваквим правним нормама које предвиђају високе стопе за непријављене приходе за које физичко лице не може да докаже поријекло стицања, утврђује се не само законско правило него и друштвено правило да нико не може имати користи од противправног дјеловања. Такође се наводи да је доношење овог закона економски оправдано јер ће се његовим усвајањем створити правни оквир који ће омогућити већи приход у буџету. Међутим, предлагач није на јасан начин указао на који начин

¹ <https://www.narodnaskupstinar.net/?q=la/akti/javne-rasprave/zaklju%C4%8Dak-u-vezi-sa-nacrtom-zakona-o-utvr%C4%91ivanju-porijekla-imovine-i-posebном-porezu-na-imovinu>

ће законске норме обезбиједити остваривање било којег од наведених циљева. Напротив, како ћемо показати, поједине одредбе закона би могле довести до управо супротних посљедица – на примјер, да закони не буду једнако примјењени према свима.

Влада Републике Српске дала је своје мишљење и упутила Нацрт у даљу процедуру.

Пријеглед битних одредаба и новина које доносе

Овим законом би били уређени услови, начин и поступак под којима се утврђује имовина и увећање имовине физичког лица и посебан порез на увећање имовине, које у узастопном периоду до три године прелази износ од 300.000 КМ, а за коју физичко лице не може да докаже начин стицања, као и органи надлежни за спровођење закона.

Предмет опорезивања, односно „имовина на коју се утврђује посебан порез“, јесте „разлика између збира увећања имовине и издатака за приватне потребе физичког лица, са једне стране, и пријављених прихода који су увећани за износ прихода који не подлијежу опорезивању у Републици Српској, бестеретно стечене имовине, имовине стечене задуживањем, односно имовине стечене на други законит начин, с друге стране“. Пореска управа РС би требало да докаже да је дошло до увећања имовине у односу на пријављене приходе физичког лица, а грађанин има могућност да докаже начин стицања имовине у дијелу у коме увећање није било у складу са пријављеним приходима.

Законом се предвиђа организовање посебне јединице у оквиру Пореске управе, назване „Сектор за утврђивање поријекла имовине и посебног пореза“. На челу Сектора налазило би се лице које има најмање пет година радног искуства на пословима из пореске области, а које поставља Влада РС на период од 5 година, на приједлог директора Пореске управе, уз сагласност министра финансија РС.

Пореска управа би имала право увида и прибављања података из „свих врста евиденција и података које воде, односно посједују надлежни органи и друга лица о непокретним и покретним стварима, привредним субјектима, хартијама од вриједности, штедним улозима и рачунима код пословних банака, као и других евиденција и података из којих се може утврдити имовина физичког лица“, као и из „словних књига и документације привредних друштава и других лица, ради утврђивања имовине физичког лица“. Круг субјеката који имају обавезу достављања података на захтев Пореске управе је постављен знатно шире од уобичајеног круга јавних субјеката и носилаца јавних овлашћења. Предвиђена је могућност упућивања службеника других институција као помоћи Пореској управи, а са друге стране обавеза Пореске управе да обавијести надлежно тужилаштво и друге надлежне органе уколико постоји основ сумње да је извршено кривично дјело.

Поступак се покреће и води по службеној дужности. Тај поступак се састоји од претходног поступка и поступка контроле и утврђивања посебног пореза. Претходни поступак покреће се на основу процјене ризика, али и по обавјештењу другог органа или иницијативи физичког или правног лица. На основу спроведених претходних поступака, доноси се план контрола, након чега се у поступку контрола утврђује имовина на коју се утврђује посебан порез физичког лица и њена вриједност. Прецизирано је шта све улази у цјелокупну имовину физичког лица приликом утврђивања порекла и вриједности имовине. Поред тога, предвиђа се и доношење подзаконског акта - „Правилника о начину и поступку утврђивања вриједности имовине, прихода физичког

лица и издатака за приватне потребе физичког лица“. Тај акт би донио министар финансија РС, у року од три мјесеца од дана ступања на снагу овог закона.

Основица посебног пореза утврђује се у вриједности имовине на коју се утврђује посебан порез. Њу чини збир ревалоризоване вриједности имовине за сваку календарску годину која је била предмет контроле. На тако одређену основицу плаћао би се порез чија је стопа изузетно висока - 75%.

Против рјешења Пореске управе може се изјавити жалба Министарству финансија, која одлаже извршење. Рјешење којим се одлучује о жалби је коначно и против њега се може покренути управни спор.

Веома значајна, а врло могуће и спорна, новост предвиђена овим Нацртом јесте одредба члана 18. којом се уређује примјена закона којим се уређује порески поступак. Њом је прописано да „ако није другачије одређено овим законом, на поступак утврђивања имовине и посебног пореза примјењује се закон којим се уређује порески поступак, *изузев одредаба о застарјелости утврђивања и наплате пореза*“.

Предвиђена је посебна обука лица запослених у Министарству финансија, Пореској управи, али и судија који воде поступке против коначних рјешења о посебном порезу.

Посебна пажња посвећена је безбедносним провјерама лица која ће бити запослена у Сектору, прије, током, али и годину дана након запослења. Ове провјере врши Министарство унутрашњих послова на писмени захтјев директора Пореске управе.

Осврт на Нацрт спрам постојећих законских рјешења

У законима Републике Српске већ постоје одређене методе, односно начини помоћу којих се може доћи до истих ефеката који се желе постићи овим законом. Закон о пореском поступку Републике Српске („Сл. гласник РС“, бр. 78/2020)² у члану 27. ст. 1. тачка 2) предвиђа могућност индиректног утврђивања пореске основице методом унакрсне процјене. За уређивање поступка и начин примјене индиректних метода предвиђено је доношење Правилника у року од 60 дана од дана ступања закона на снагу. Овај акт нисмо успјели да пронађемо на страницама Владе Републике Српске,³ гдје су објављени други подзаконски акти које примјењује Пореска управа, али смо га добили по захтјеву од Пореске управе. У питању је Правилник о условима, начину и поступку утврђивања пореске основице процјеном, објављен у Службеном гласнику Републике Српске број 10/2015, од 12.2.2015. године⁴. На основу података из дописа Пореске управе између 2016. и 2020. извршено је 612 контрола утврђивањем пореске основице процјеном, а неправилности су констатоване у 513 извршених контрола. Међутим, из овог одговора се не може закључити у колико случајева је пореска основица утврђена процјеном код пословних субјеката (члан 19б некадашњег Закона), а у колико код физичких лица (члан 19в некадашњег

² <https://www.paragraf.ba/propisi/republika-srpska/zakon-o-poreskom-postupku-republike-srpske.html>

³ <https://www.vladars.net/sr-SP-Cyrl/Vlada/Ministarstva/mf/PAO/Pages/default.aspx>

⁴ Овај Правилник је донијет на основу ранијег Закона о пореском поступку Републике Српске, СГ РС бр. 102/11, 108/11, 67/14 и 31/14). Закон је мијењан и касније (СГ РС бр. 44/16, 11/19 – одлука УС и 38/19 одлука УС).

пореског закона),⁵ што би одговарало методу „унакрсне процјене“ који се предвиђа у актуелном пореском закону (у Закону из 2011 није коришћен тај израз).

Примјеном одредаба Кривичног законика Републике Српске („Сл. гласник РС“, бр. 64/2017, 104/2018 - одлука УС и 15/2021)⁶ увијек је могуће одузети противправно стечену имовинску корист прибављену извршењем кривичног дјела. У појединим случајевима је могуће одузимање имовине иако није доказано да је она стечена извршењем одређеног кривичног дјела. Наиме, Закон о одузимању имовине која је проистекла вршењем кривичног дјела („Сл. гласник РС“, бр. 66/18)⁷ омогућава да се у случају сумње да је почињено неко од таксативно набројаних кривичних дјела, одузме и друга имовина. Када се примјењује тај правни механизам обрће се терет доказивања и осумњиченог за вршење озбиљних кривичних дјела се одузима имовина коју посједује, а за коју власник нема упориште у законитим приходима. Дакле, иако тужилаштво не посједује доказе да је нека имовина (нпр. кућа, јахта, готовина) стечена вршењем одређеног кривичног дјела, она може бити привремено одузета од власника. Ово законско рјешење је превасходно мотивисано потребом да се спријечи пријенос имовине која је можда стечена вршењем криминалних активности на другога док траје истрага или кривични поступак. Додатно, одредбе овог закона омогућавају да од лица која су осуђена за озбиљна кривична дјела буде одузета не само имовина за коју је непобитно утврђено да је стечена вршењем одређеног кривичног дјела, већ и друга имовина за коју власник не успије да пружи доказ о легалном стицању. Међу кривичним дјелима код којих се може примјенити овај правни механизам налазе се и коруптивна – на примјер, примање мита у обављању привредне дјелатности (члан 256), давање мита у обављању привредне дјелатности (члан 257), злоупотреба службеног положаја или овлаштења (члан 315), примање мита (члан 319), давање мита (члан 320), трговина утицајем (члан 321), незаконито давање погодности привредним субјектима (члан 325). Битно је напоменути да се одузимање имовине која је проистекла извршењем кривичног дјела примјењује и за друга кривична дјела прописана Кривичним закоником и другим законима, као и законима који су престали да важе, ако је имовинска корист прибављена кривичним дјелом, односно вриједност предмета кривичног дјела већа од 50.000 КМ.

Нацрт Закона о утврђивању поријекла имовине предвиђа сличан механизам обрнутог терета доказивања, али са другачијим посљедицама – имовина недоказаног поријекла се не одузима⁸ у цјелости већ власник задржава 25% њене вриједности. С друге стране, битно је напоменути да код опорезивања не мора постојати сумња да је почињено не само тешко, већ било какво кривично дјело, нити се тако нешто доказује. Ипак, мета ових законских рјешења несумњиво може бити и имовина која потиче од криминала. Тако ће опорезивању подлијегати имовина која је стечена вршењем кривичних дјела, али је могућност кривичног гоњења застарјела; имовина која је стечена вршењем лакших облика криминала (то јест, оних кривичних дјела која нису обухваћена чланом 2. Закона о одузимању имовине која је проистекла вршењем кривичног дјела); као и имовина која у стварности потиче из криминалних активности, али за то не постоје ни докази ни сумње које би водиле покретању кривичног поступка.

Нацрт Закона о утврђивању поријекла имовине успоставља и везу са правилима о одузимању имовине на основу кривичноправних прописа. Тако се у члану 19. предвиђа да „ако је у

⁵ <http://radnispur.net/wp-content/uploads/2020/07/Zakon-o-poreskom-postupku-Republike-Srpske.pdf>

⁶ <https://www.paragraf.ba/propisi/republika-srpska/krivicni-zakon-republike-srpske.html>

⁷ <https://advokat-prnjavorac.com/zakoni/Zakon-o-oduzimanju-imovine-koja-je-proistekla-izvršenjem-krivichnog-djela-Republike-Srpske.pdf>

⁸ Технички, не одузима се сама имовина, нпр. непокретност, већ власник плаћа порез у вриједности $\frac{3}{4}$ те имовине.

кривичном поступку правоснажном пресудом утврђена имовина која је проистекла извршењем кривичног дјела, а на коју је плаћен посебан порез у складу са овим законом, суд у пресуди урачунава износ плаћеног посебног пореза у имовину која је проистекла извршењем кривичног дјела“. Ова одредба се примјењује и у поступцима који се воде на основу закона којим се уређује поступак одузимања имовине која је проистекла извршењем кривичног дјела. То значи да ће осуђени криминалци од којих је наплаћен посебан порез бити у неповољнијем положају од оних који нису били подвргнути контроли Пореске управе: од њих ће бити одузета имовина за коју немају доказе о законитом поријеклу у цјелини, а приде ће платити као порез и 75% вриједности те имовине.

Треба нагласити једну битну разлику у посљедицама примјене рјешења из два закона – док се имовина за коју се сумња да је стечена криминалном може одузети и након смрти починиоца кривичног дјела, наслѣдници нису дужни да пруже доказе о законитости стицања имовине свог правног претходника у поступку пред Пореском управом – оставинско рјешење ће бити довољан доказ да је имовина стечена легално.

Посебно значајно правно питање јесте и тумачење синтагме „имовина стечена на други законит начин“ из дефиниције појма „имовине на коју се обрачунава посебан порез“. Законодавац је дао могућност да власник докаже да је поред својих уредно пријављених прихода неку имовину стекао и на други законит начин. Можемо замислити да ће бити случајева код којих не само да власник не посједује доказе о законитом стицању, већ штавише зна да је имовину купио новцем који је плод криминала. Уколико се то догодило у давној прошлости, може се догодити да власник Пореској управи, умјесто стварног извора средстава (који је нелегалан) предочи други основ стицања имовине, који јесте законит – на примјер одржај⁹. Остаје упитно да ли би у таквим случајевима био овај посебан порез могао да буде наплаћен.

Из описаног се може закључити да би одредбе новог Закона о утврђивању поријекла имовине могле имати неког значаја за борбу против корупције једино у ситуацијама када истражни органи уопште немају сазнања или сумњу да је неко лице бавило корупцијом или готово било којом другом врстом криминала. Уколико такве сумње постоје, исправно би било примјенити други правни механизам – онај који обезбјеђује да се имовине стечена криминалом одузме у цјелости (а не само 75%). У том смислу, поставља се питање да ли би чињеницу да постоји значајна несразмјера између пријављених прихода и имовине код јавних функционера, јавних службеника и других лица за која се може претпоставити да су имали прилике да учествују у корупцији требало третирати као основ за покретање посебног пореског поступка из новог закона или као основ сумње за покретање финансијске истраге из члана 9. Закона о одузимању имовине која је проистекла извршењем кривичног дјела. Уколико би се тако чинило, онда би нови порески закон могао да послужи да се имовина одузме само од оних учесника у корупцији који наизглед са њом нису могли имати везе – нпр. од људи који су послужили као параван за скривање право корупционаша а који нису непосредно учествовали у доношењу одлука у јавном или приватном сектору.

Нека искуства Републике Србије

Република Србија је у марту 2020. године усвојила Закон о утврђивању порекла имовине и посебног порезу¹⁰ који је почео да се примјењује у марту 2021. Нацрт Закона за Републику

⁹ <https://advokat-prnjavorac.com/Zakon-o-stvarnim-pravima-Republike-Srpske-integralni.html>

¹⁰ <http://www.pravno-informacioni-sistem.rs/SIGlasnikPortal/eli/rep/sgrs/skupstina/zakon/2020/18/1/reg>

Српску је готово идентичан акту који се већ примјењује у Србији. Закон је на сав глас најављиван као антикорупцијски, иако за тако нешто нема потпоре у његовим одредбама. Наима, ријеч је о пореском закону, који не садржи никаква посебна правила за испитивање поријекла имовине лица која би по природи ствари могла бити учесници у корупцији – јавних функционера, јавних службеника, савјетника и слично. Доношењу закона претходило је мноштво коментара стручне јавности гдје је указано на рјешења која су потенцијално спорна.¹¹¹²¹³¹⁴¹⁵

Као основна замјерка истицана је нејасна потреба за увођење овог посебног закона у постојећи правни систем. Закон о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије¹⁶, исто као и основни порески закон Републике Српске, предвиђа могућност примјене метода унакрсне процјене пореске основице приликом утврђивања основице пореза на доходак грађана. Код ове врсте утврђивања пореза, примјењује се обрнути терет доказивања – „уколико порески обвезник, односно друго лице истиче да су одређена имовина, односно средства стечена наслеђем, поклоном или на други законит бестеретан начин, дужни су да о томе пруже одговарајуће материјалне доказе“. Пореску основицу чине они приходи који нису пријављени и они се опорезују као „други приход“ (по стопи од 20%), у пуном износу (без признавања нормираних трошкова). У Србији већ петнаест година постоји и подзаконски акт који ближе уређује овај начин утврђивања пореских обавеза,¹⁷ а примјена ових мјера је много пута најављивана,¹⁸¹⁹ али ефеката није било. Током доношења посебног закона првобитно је било планирано да почетком његове примјене у Србији престану да важе релевантни чланови и правилници који се односе на методу унакрсне процјене, али се од тога на крају одустало, тако да сада упоредо постоје оба правна механизма, која се могу примјенити у истим ситуацијама, а чије посљедице су другачије.

Стога је основно полазиште критике новог закона било то да сва питања и проблеме који се тичу одредаба и примјене системских прописа треба рјешавати управо у системским прописима. У складу са тим, све оно што није довољно добро у вези са постојећим системом унакрсних провјера у Закону о пореском поступку и пореској администрацији (односно Закону о пореском поступку у Републици Српској) треба првенствено рјешавати управо у оквиру тог закона, а не кроз неки посебан закон, стварањем посебних јединица и осмишљавањем неких нових поступака.

Велике замјерке су током доношења Закона упућиване и у вези са начином на који ће се спроводити претходни поступак контроле, јер он није прецизно уређен, односно није прецизно одређено како ће посебна јединица Пореске управе бирати лица која ће бити подвргнута контроли. Исто као и у Нацрту закона Републике Српске, и у Србији се наводи да ће се претходни поступак спроводити на основу анализе ризика. Критеријуми на основу којих ће неко бити

¹¹ <https://pescanik.net/zakon-o-ispitivanju-porekla-imovine-na-prvi-pogled/>

¹² <https://transparentnost.org.rs/index.php/sr/aktivnosti-2/pod-lupom/11892-zakon-o-poreklu-imovine-izmene-pre-primene-nenadic-jeste-cudno-ali-je-dobro-da-se-menja>

¹³ <https://preugovor.org/Prakticne-politike/1545/Zakon-o-ispitivanju-porekla-imovine-i-posebnom.shtml>

¹⁴ <https://pescanik.net/zakon-o-ispitivanju-porekla-imovine-sta-ce-biti-usvojeno/>

¹⁵ <https://pescanik.net/zakon-o-ispitivanju-porekla-imovine-cin-treci-narodna-skupstina/>

¹⁶ https://www.paragraf.rs/propisi/zakon_o_poreskom_postupku_i_poreskoj_administraciji.html

¹⁷ <https://www.pravno-informacioni-sistem.rs/SlGlasnikPortal/eli/rep/sgrs/ministarstva/pravilnik/2006/61/1/reg>

¹⁸ <https://www.politika.rs/sr/clanak/243453/Unakrsna-procena-ipak-ce-kostati-bogatase>

¹⁹ <https://www.politika.rs/sr/clanak/37491/%D0%88%D0%B0%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82-%D0%BD%D0%B5%D0%BC%D0%B0-%D1%83%D0%B2%D0%B8%D0%B4-%D1%83-%D0%BF%D1%80%D0%B8%D1%85%D0%BE%D0%B4%D0%B5-%D0%BF%D0%BE%D0%BB%D0%B8%D1%82%D0%B8%D1%87%D0%B0%D1%80%D0%B0>

одабран за контролу од стране посебне јединице остају непознати, јер анализа ризика није јавно доступан документ. У првобитној верзији Закона у Србији јавност планова је била изричито искључена, да би таква одредба била брисана кроз измјене Закона након што је његова примјена почела. Међутим, ни након брисања те одредбе није обезбијеђена транспарентност, јер Пореска управа своје планове за контролу третира као повјерљиве документе.

Овакво рјешење оставља много могућности да евентуална селективност приликом контроле остане непримјеђена. Као образложење за овако постављену одредбу наведено је то да се „предложена законска рјешења односе на све грађане, чиме се искључује свака евентуална селективност у њиховој примјени“. Ова тврдња би могла бити тачна једино када би било могуће провјерити у разумном року имовину сваког пореског обвезника који је потенцијално подложен контроли, што вјероватно није случај. Све ово, уз чињеницу да руководиоца Посебне јединице (у Србији), односно Сектора (у Републици Српској), поставља Влада, оставља бојазан од политичких злоупотреба закона. Таквим бојазнима су у Србији нарочито допринијеле изјаве представника власти који су у фази доношења закона веома често истицали да би предмет провјера требало да буде имовина њихових политичких противника, који су некада обављали јавне функције.

Критикована је и висина пореске стопе од 75%. Наиме, огромна је разлика која се јавља у висини пореских стопа према посебном закону у односу на ону која се примјењује у редовном пореском поступку (у Србији 20%, у Републици Српској 10%). Овако високо постављена пореска стопа има све карактеристике казне и зато се њен опстанак у закону тешко може бранити са становишта опште сврхе постојања пореза и јединства правног система. С друге стране, ако је оправдање за „казнени порез“ то што је власник прекршио закон, онда би једино смислено било одузети му цијелу имовину на коју се утврђује посебан порез (100%), а не оставити му једну четвртину прихода који је стечен на незаконит начин.

Ипак, главна спорна тачка у овом закону јесте питање његове ретроактивне примјене. У првобитном нацрту је стајало да ће се „поступак имовине и посебног пореза“ односити на период после 1.1.2007. Ова норма је током јавне расправе критикована из три ваљана разлога: 1) датум је био одабран из правно ирелевантних разлога (наводно, од тог датума Пореска управа има уредне евиденције о имовини); 2) на тај начин би изостала могућност да се опорезује имовина стечена без познатог и законитог основа у разним транзиционим приликама током ранијих деценија; 3) одређивање 1.1.2007 је омогућавало да се утврђивање пореских обавеза протегне и на период за који је већ наступила застарјелост.

Као одговор, Влада је укинула овај лимит и учинила законски приједлог још популарнијим у очима грађана – нема временског ограничења, све подлеже испитивању! Ипак, правни проблем и даље постоји, а након овог удовољавања захтјеву дијела јавности тај проблем је постао још већи. Тако долазимо до одредбе која је изазвала највише расправа и правних спорова, уз могућност да буде оспорена и пред Уставним судом. Уколико би се то догодило, онда би умјесто прихода за буџет, држава на крају морала да враћа наплаћени порез са каматама. Ријеч је о одредби члана 18. закона, гдје је прописано да се неће примјењивати правила из Закона о пореском поступку и пореској администрацији (ЗППА) које се односе на застарјелост утврђивања и наплате пореза. Наиме, члан 114. ЗППА прописује да „право Пореске управе на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања застарјева за пет година од дана када је застарјелост почела да тече“ и да „застарјелост права на утврђивање пореза и споредних пореских давања почиње да тече првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити порез, односно споредно пореско давање“. Такође, „застарјелост права на наплату пореза и споредних пореских давања почиње да тече првог дана наредне године од године у

којој је обавеза пореског дужника доспела за плаћање”. Слична правила о застарјелости садржи и члан 79. Закона о пореском поступку Републике Српске.

Посебан закон у Србији је укинуо ове рокове застарјелости, а исто би се догодило и у Републици Српској на основу актуелног Нацрта. Законодавац то несумњиво може да уради, али за убудуће, тако што ће, на примјер, прописати да ће имовина стечена на сумњив начин 2021. моћи да се провјерава и 2050. године. С друге стране, исто не важи и за прошлост – уколико је право државе да утврди неки порез постојало, па је застарјело, оно не може неком накнадном интервенцијом законодавца да „одстари“. Контрааргумент, који се могао чути усмено током јавне расправе у Србији, али га није било у образложењу приједлога закона, јесте тврдња да је овдје ријеч о другој врсти пореза, да се опорезује „имовина“ власника, а не његови непријављени „приходи“ који су настали у неким „застарјелим“ годинама. Такав аргумент је правно неодржив. Наиме, само наизглед се ради о опорезовању „имовине“. У ствари је ријеч о накнадном опорезовању прихода (из прошлости) који су омогућили стицање неке имовине (која и даље постоји). То се најбоље може видјети из чињенице да ће се пореска основица умањити за вриједност прихода чију законитост власник докаже у поступку пред Пореском управом. Закључак не може бити другачији ни због тога што предмет опорезивања нису сви незаконити приходи из прошлости, већ само они који су предметни у некој имовини која је и даље у његовом власништву. Поред тога, када би заиста било ријеч о опорезовању стицања имовине, увођење посебног пореза би било неодрживо и из другог правног разлога – у највећем броју случајева (на примјер код куповине некретнина или аутомобила), власник је већ платио пореске обавезе које су у том тренутку биле прописане за такву врсту уговора, па се не може накнадно опорезовати за исту ствар.

Још једно питање које није ријешено на адекватан начин у Србији јесте третман готовог новца који је порески обвезник могао имати у породичној уштеђевини, а за који би касније тврдио да га је користио за куповину непокретности, возила и друге имовине. Ствар је у томе да грађани нису ни на који начин ограничени када је ријеч о посједовању готовог новца нити у обавези да пријављују вриједност такве имовине, па чак ни да отварају оставинску расправу када се „у сламарици пронађе уштеђевина покојног дједа“. Стога је немогуће на несумњив начин утврдити вриједност имовине неке особе у одређеном тренутку у прошлости. Наравно, тврдња да је неко посједовао велику количину готовог новца може бити из много разлога сумњива Пореској управи и другим државним органима, али не постоји начин на који би те тврдње могли да непобитно оспоре.

Једино правило за које би се несумњиво могло тврдити да су га такви порески обвезници (у Републици Србији) прекршили, јесте њихова обавеза из члана 186. ЗПППА, гдје је била предвиђена обавеза евидентирања имовине која прелази одређену вриједност (20 милиона динара, односно око 300 хиљада евра у 2002). Обавеза је обновљена десет година касније (у члану 42. ЗПППА)²⁰, када је летвица за подношење информативне пријаве подигнута на 35 милиона динара. У оба случаја, сврха пријављивања је била да се обезбиједи основица за утврђивање пореских обавеза у првој наредној години, тако што би се увећање вриједности имовине у односу на оно што је пријављено третирало као приход остварен током те године, који би се затим опорезовао по највишој стопи. Међутим, Закон о утврђивању порекла имовине и посебном порезу ни на који начин није успоставио везу са поштовањем ових ранијих обавеза.

²⁰ <https://www.purs.gov.rs/sr/fizicka-lica/pregled-propisa/pravilnici/153/pravilnik-o-informativnoj-poreskoj-prijavi-.html>

До сличних тешкоћа у примјени прописа може доћи и у случајевима када порески обвезник наведе да је куповину финансирао зајмовима од пријатеља и рођака. У Србији, према члану 30. уредбе о начину и поступку утврђивања вредности имовине и прихода физичког лица и издатака за приватне потребе физичког лица²¹, „вриједност имовине стечене задужевањем ... утврђује се из уговора о кредиту, уговора о зајму“, при чему се потпуно игнорише чињеница да грађани нису дужни да о међусобним позајмицама закључују писане уговоре. Наравно, уколико означени „зајмодавац“ пристане да свједочи у корист пореског обвезника може и сам доћи под удар контроле Пореске управе, али ни то неће бити увијек случај, а поготово не када је ријеч о држављанима земаља које немају сличне прописе.

У вези са питањима која су остала неуређена, а за које се предвиђа доношење подзаконских аката, критиковано је рјешење које Влади (нацрт Закона Републике Српске предвиђа надлежност министру финансија) даје широка овлашћења да их уреди (начин и поступак утврђивања вриједности имовине и прихода физичког лица), јер законом нису одређени критеријуми који би се разрађивали подзаконским актом. То може отворити бројне спорове у вези са валидношћу начина процјењивања на основу Владине методологије, нарочито у случају када начин и поступак утврђивања вриједности имовине буде у супротности са одредбама других закона.

За крај треба рећи да уколико је закон већ најављен као антикорупцијски, односно ако је као један од главних циљева закона у образложењу наведено сузбијање корупције, требало је у закону предвидјети приоритетну контролу оних лица која су актуелни јавни функционери и носиоци јавних овлашћења, односно бивших јавних функционера и носилаца јавних овлашћења. Без тога, остаје оправдана бојазан да ће примјена закона зависити у великој мјери од политичке воље, као што је то био случај са већ постојећом методом унакрсне процјене.

Препоруке

1. Током јавне расправе, а свакако прије усвајања закона, утврдити на непобитан начин да ли у њему постоје норме које би могле бити супротне уставним начелима, нарочито у погледу застарјелости утврђивања пореских обавеза
2. У Закону утврдити све битне елементе контроле, како би што мање питања остало да се уређује кроз подзаконски акт Министра финансија и како би се тиме постигла већа правна сигурност
3. Утврдити разлоге за евентуалну недовољну примјену постојећих законских механизма код провјере прихода и имовине, како би се утврдила потреба за доношењем нових законских рјешења и избјегли проблеми који су спријечили ширу примјену сличних пореских механизма који већ постоје

21

https://www.purs.gov.rs/sw4i/download/files/box/_id_27383/%D0%A3%D1%80%D0%B5%D0%B4%D0%B1%D0%B0%20%D0%BE%20%D0%BD%D0%B0%D1%87%D0%B8%D0%BD%D1%83%20%D0%B8%20%D0%BF%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%83%D0%BF%D0%BA%D1%83%20%D1%83%D1%82%D0%B2%D1%80%D1%92%D0%B8%D0%B2%D0%B0%D1%9A%D0%B0%20%D0%B2%D1%80%D0%B5%D0%B4%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B8%20%D0%B8%D0%BC%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%BD%D0%B5%20%D0%B8%20%D0%BF%D1%80%D0%B8%D1%85%D0%BE%D0%B4%D0%B0%20%D1%84%D0%B8%D0%B7%D0%B8%D1%87%D0%BA%D0%BE%D0%B3%20%D0%BB%D0%B8%D1%86%D0%B0%20%D0%B8%20%D0%B8%D0%B7%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%B0%D0%BA%D0%B0%20%D0%B7%D0%B0%20%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%B2%D0%B0%D1%82%D0%BD%D0%B5%20%D0%BF%D0%BE%D1%82%D1%80%D0%B5%D0%B1%D0%B5%20%D1%84%D0%B8%D0%B7%D0%B8%D1%87%D0%BA%D0%BE%D0%B3%20%D0%BB%D0%B8%D1%86%D0%B0.pdf

4. Размотрити могућност да се умјесто доношења посебног закона прошире надлежности Пореске управе у основном пореском закону, како би се обезбиједила дослиједност у примјени правила
5. Размотрити могућност да се умјесто утврђивања и наплате посебног пореза, прикупљени подаци који стварају сумњу у незаконите приходе физичких лица користе за покретање финансијске истраге и за привремено, односно трајно одузимање имовине стечене вршењем криминалних активности
6. Објавити процјене броја обвезника чија би имовина могла бити подвргнута провјерама на основу новог закона, и у складу са тим планирати кадровске капацитете Сектора Пореске управе
7. Кадровски капацитети Сектора Пореске управе треба да омогуће провјеру свих потенцијалних обвезника (оних који према расположивим подацима посједују имовину веће вриједности од 300 хиљада КМ) у разумном року од ступања Закона на снагу, како би се избјегла селективност у примјени
8. Утврдити обавезу Пореске управе да јавности предочи податке о примјени Закона у циљу увјеравања грађана да се Закон не примјењује селективно и ради обавјештавања о ефектима његове примјене
9. Уврстити као обавезни и приоритетни дио плана рада Сектора Пореске управе контролу имовине актуелних и бивших носилаца јавних функција, јавних службеника, савјетника и других лица која су обављали послове на којима су могли бити изложени повећаном ризику од настанка корупције, како би закон заслужио епитет „антикорупцијског“