

ANALIZA NACRTA ZAKONA O UTVRĐIVANJU PORIJEKLA IMOVINE I POSEBNOM POREZU NA IMOVINU REPUBLIKE SRPSKE

Pregled zakonskih rješenja iz aktuelnog nacrtu Zakona o utvrđivanju porijekla imovine i posebnom porezu na imovinu Republike Srpske, u kontekstu njihovog značaja za borbu protiv korupcije.

Banja Luka, 2021.

Uvod

Ovaj dokument ima za cilj da sagleda zakonska rješenja iz aktuelnog nacrtu Zakona o utvrđivanju porijekla imovine i posebnom porezu na imovinu Republike Srpske, u kontekstu njihovog značaja za borbu protiv korupcije, a posebno imajući u vidu dileme koje su se već javile u Republici Srbiji prilikom usvajanja gotovo istovjetnog Zakona početkom 2020. godine.

Iako pitanje ispitivanja porijekla imovine nije novina u našem pravnom prostoru, budući da su slični propisi postojali još u doba SFRJ, glavni ciljevi zakonodavca su se promijenili. Dok je u ranija vremena zakonodavac prevashodno težio da uđe u trag nezakonitim prihodima građana i da na taj način riješi posljedice raširenog problema sticanja prihoda od neregistrovanih privrednih djelatnosti ili izbjegavanja poreskih i drugih nameta, sada se u prvi plan ističe potreba efikasnije borbe protiv korupcije.

Pokušaćemo da sagledamo u kojoj mjeri predložena zakonska rješenja mogu doprinijeti tom cilju, a imajući u vidu i odredbe propisa koji već postoje u Republici Srpskoj ili na nivou cijele Bosne i Hercegovine.

Opis Nacrta Zakona i razloga za njegovo donošenje

U martu 2021. godine, Narodna skupština Republike Srpske dobila je **Nacrt zakona o utvrđivanju porijekla imovine i posebnom porezu na imovinu**, a 24.6.2021. Narodna skupština je prihvatila Nacrt otvorivši o njemu javnu raspravu. Nacrt je podnio Igor Žunić, predsjednik Kluba poslanika SNSD. Uz Nacrt je priloženo kratko obrazloženje koje ne pruža dovoljno informacija o tome zbog čega je predlagač smatrao da ovu materiju treba urediti posebnim zakonom, a ne kroz dopunu već postojećih propisa. Tako se u obrazloženju navodi da zakon treba da obezbijedi efikasniji sistem borbe protiv korupcije, sive ekonomije i izgradnju institucija, ali i da se kroz pravni sistem kontrolišu prihodi i tako spriječe sve moguće zloupotrebe. Navodi se da je potreba za ovakvim zakonom sadržana prevashodno u snažnoj društvenoj potrebi za iskorjenjivanjem korupcije i sive ekonomije, kao i podizanju svesti o plaćanju poreza, ali ujedno i u potrebi za postavljanjem snažnih temelja poreske discipline u Republici Srpskoj. Primjenom ovog zakona trebalo bi, kako se kaže, sprovesti pravdu i pravičnost, kao i jednaku primjenu zakona prema svima, jer upravo ovakvim pravnim normama koje predviđaju visoke stope za neprijavljene prihode za koje fizičko lice ne može da dokaže porijeklo sticanja, utvrđuje se ne samo zakonsko pravilo nego i društveno pravilo da niko ne može imati koristi od protivpravnog djelovanja. Takođe se navodi da je donošenje ovog zakona ekonomski opravdano jer će se njegovim usvajanjem stvoriti pravni okvir koji će omogućiti veći prihod u budžetu. Međutim, predlagač nije na jasan način ukazao na koji način će zakonske norme obezbijediti ostvarivanje bilo kojeg od navedenih ciljeva. Naprotiv, kako ćemo pokazati, pojedine odredbe zakona bi mogle dovesti do upravo suprotnih posljedica – na primjer, da zakoni ne budu jednako primjenjeni prema svima.¹

Vlada Republike Srpske dala je svoje mišljenje i uputila Nacrt u dalju proceduru.

Prijegled bitnih odredaba i novina koje donose

Ovim zakonom bi bili uređeni uslovi, način i postupak pod kojima se utvrđuje imovina i uvećanje imovine fizičkog lica i poseban porez na uvećanje imovine, koje u uzastopnom periodu do tri godine prelazi iznos od

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

300.000 KM, a za koju fizičko lice ne može da dokaže način sticanja, kao i organi nadležni za sprovođenje zakona.

Predmet oporezivanja, odnosno „imovina na koju se utvrđuje poseban porez“, jeste „razlika između zbira uvećanja imovine i izdataka za privatne potrebe fizičkog lica, sa jedne strane, i prijavljenih prihoda koji su uvećani za iznos prihoda koji ne podliježu oporezivanju u Republici Srpskoj, besteretno stečene imovine, imovine stečene zaduživanjem, odnosno imovine stečene na drugi zakonit način, s druge strane“. Poreska uprava RS bi trebalo da dokaže da je došlo do uvećanja imovine u odnosu na prijavljene prihode fizičkog lica, a građanin ima mogućnost da dokaže način sticanja imovine u dijelu u kome uvećanje nije bilo u skladu sa prijavljenim prihodima.

Zakonom se predviđa organizovanje posebne jedinice u okviru Poreske uprave, nazvane „Sektor za utvrđivanje porijekla imovine i posebnog poreza“. Na čelu Sektora nalazilo bi se lice koje ima najmanje pet godina radnog iskustva na poslovima iz poreske oblasti, a koje postavlja Vlada RS na period od 5 godina, na prijedlog direktora Poreske uprave, uz saglasnost ministra finansija RS.

Poreska uprava bi imala pravo uvida i pribavljanja podataka iz „svih vrsta evidencija i podataka koje vode, odnosno posjeduju nadležni organi i druga lica o nepokretnim i pokretnim stvarima, privrednim subjektima, hartijama od vrijednosti, štednim ulozima i računima kod poslovnih banaka, kao i drugih evidencija i podataka iz kojih se može utvrditi imovina fizičkog lica“, kao i iz „poslovnih knjiga i dokumentacije privrednih društava i drugih lica, radi utvrđivanja imovine fizičkog lica“. Krug subjekata koji imaju obavezu dostavljanja podataka na zahtev Poreske uprave je postavljen znatno šire od uobičajenog kruga javnih subjekata i nosilaca javnih ovlašćenja. Predviđena je mogućnost upućivanja službenika drugih institucija kao pomoći Poreskoj upravi, a sa druge strane obaveza Poreske uprave da obavijesti nadležno tužilaštvo i druge nadležne organe ukoliko postoji osnov sumnje da je izvršeno krivično djelo.

Postupak se pokreće i vodi po službenoj dužnosti. Taj postupak se sastoji od prethodnog postupka i postupka kontrole i utvrđivanja posebnog poreza. Prethodni postupak pokreće se na osnovu procjene rizika, ali i po obavještenju drugog organa ili inicijativi fizičkog ili pravnog lica. Na osnovu sprovedenih prethodnih postupaka, donosi se plan kontrola, nakon čega se u postupku kontrola utvrđuje imovina na koju se utvrđuje poseban porez fizičkog lica i njena vrijednost. Precizirano je šta sve ulazi u cjelokupnu imovinu fizičkog lica prilikom utvrđivanja porekla i vrijednosti imovine. Pored toga, predviđa se i donošenje podzakonskog akta - „Pravilnika o načinu i postupku utvrđivanja vrijednosti imovine, prihoda fizičkog lica i izdataka za privatne potrebe fizičkog lica“. Taj akt bi donio ministar finansija RS, u roku od tri mjeseca od dana stupanja na snagu ovog zakona.

Osnovica posebnog poreza utvrđuje se u vrijednosti imovine na koju se utvrđuje poseban porez. Nju čini zbir revalorizovane vrijednosti imovine za svaku kalendarsku godinu koja je bila predmet kontrole. Na tako određenu osnovicu plaćao bi se porez čija je stopa izuzetno visoka - 75%.

Protiv rješenja Poreske uprave može se izjaviti žalba Ministarstvu finansija, koja odlaže izvršenje. Rješenje kojim se odlučuje o žalbi je konačno i protiv njega se može pokrenuti upravni spor.

Veoma značajna, a vrlo moguća i sporna, novost predviđena ovim Nacrtom jeste odredba člana 18. kojom se uređuje primjena zakona kojim se uređuje poreski postupak. Njom je propisano da „ako nije drugačije određeno ovim zakonom, na postupak utvrđivanja imovine i posebnog poreza primjenjuje se zakon kojim se uređuje poreski postupak, *izuzev odredaba o zastarjelosti utvrđivanja i naplate poreza*“.

Predviđena je posebna obuka lica zaposlenih u Ministarstvu finansija, Poreskoj upravi, ali i sudija koji vode postupke protiv konačnih rješenja o posebnom porezu.

Posebna pažnja posvećena je bezbednosnim provjerama lica koja će biti zaposlena u Sektoru, prije, tokom, ali i godinu dana nakon zaposlenja. Ove provjere vrši Ministarstvo unutrašnjih poslova na pismeni zahtjev direktora Poreske uprave.

Osvrt na Nacrt spram postojećih zakonskih rješenja

U zakonima Republike Srpske već postoje određene metode, odnosno načini pomoću kojih se može doći do istih efekata koji se žele postići ovim zakonom. Zakon o poreskom postupku Republike Srpske („Sl. glasnik RS“, br. 78/2020) u članu 27. st. 1 . tačka 2) predviđa mogućnost indirektnog utvrđivanja poreske osnovice metodom unakrsne procjene. Za uređivanje postupka i način primjene indirektnih metoda predviđeno je donošenje Pravilnika u roku od 60 dana od dana stupanja zakona na snagu. ²Ovaj akt nismo uspjeli da pronađemo na stranicama Vlade Republike Srpske, gdje su objavljeni drugi podzakonski akti koje primjenjuje Poreska uprava, ali smo ga dobili po zahtjevu od Poreske uprave. U pitanju je Pravilnik o uslovima, načinu i postupku utvrđivanja poreske osnovice procjenom, objavljen u Službenom glasniku Republike Srpske broj 10/2015, od 12.2.2015. godine. ⁴Na osnovu podataka iz dopisa Poreske uprave između 2016. i 2020. izvršeno je 612 kontrola utvrđivanjem poreske osnovice procjenom, a nepravilnosti su konstatovane u 513 izvršenih kontrola. Međutim , iz ovog odgovora se ne može zaključiti u koliko slučajeva je poreska osnovica utvrđena procjenom kod poslovnih subjekata (član 19 b nekadašnjeg Zakona), a u koliko kod fizičkih lica (član 19 v nekadašnjeg poreskog zakona), ⁵ što bi odgovaralo metodi „unakrsne procjene“ koji se predviđa u aktuelnom poreskom zakonu (u Zakonu iz 2011 nije korišćen taj izraz).

Primjenom odredaba Krivičnog zakonika Republike Srpske („Sl. glasnik RS“, br. 64/2017 , 104/2018 - odluka US i 15/2021) uvijek je moguće oduzeti protivpravno stečenu imovinsku korist pribavljenu izvršenjem krivičnog djela. U pojedinim slučajevima je moguće oduzimanje imovine iako nije dokazano da je ona stečena izvršenjem određenog krivičnog djela. Naime, Zakon o oduzimanju imovine koja je proistekla vršenjem krivičnog djela („Sl. glasnik RS“, br. 66/18) omogućava da se u slučaju ⁷sumnje da je počinjeno neko od taksativno nabrojanih krivičnih djela, oduzme i druga imovina. Kada se primjenjuje taj pravni mehanizam obrće se teret dokazivanja i osumnjičenog za vršenje ozbiljnih krivičnih djela se oduzima imovina koju posjeduje, a za koju vlasnik nema uporište u zakonitim prihodima. Dakle, iako tužilaštvo ne posjeduje dokaze da je neka

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 Ovaj Pravilnik je donijet na osnovu ranijeg Zakona o poreskom postupku Republike Srpske, SG RS br. 102/11, 108/11, 67/14 i 31/14). Zakon je mijenjan i kasnije (SG RS br. 44/16, 11/19 – odluka US i 38/19 odluka US).

⁵ <http://radnispis.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-krivicnog-djela-Republike-Srpske.pdf>

imovina (npr. kuća, jahta, gotovina) stečena vršenjem određenog krivičnog djela, ona može biti privremeno oduzeta od vlasnika. Ovo zakonsko rješenje je prevashodno motivisano potrebom da se spriječi prijenos imovine koja je možda stečena vršenjem kriminalnih aktivnosti na drugoga dok traje istraga ili krivični postupak. Dodatno, odredbe ovog zakona omogućavaju da od lica koja su osuđena za ozbiljna krivična djela bude oduzeta ne samo imovina za koju je nepobitno utvrđeno da je stečena vršenjem određenog krivičnog djela, već i druga imovina za koju vlasnik ne uspije da pruži dokaz o legalnom sticanju. Među krivičnim djelima kod kojih se može primjeniti ovaj pravni mehanizam nalaze se i koruptivna – na primjer, primanje mita u obavljanju privredne djelatnosti (član 256), davanje mita u obavljanju privredne djelatnosti (član 257), zloupotreba službenog položaja ili ovlaštenja (član 315), primanje mita (član 319), davanje mita (član 320), trgovina uticajem (član 321), nezakonito davanje pogodnosti privrednim subjektima (član 325). Bitno je napomenuti da se oduzimanje imovine koja je proistekla izvršenjem krivičnog djela primjenjuje i za druga krivična djela propisana Krivičnim zakonikom i drugim zakonima, kao i zakonima koji su prestali da važe, ako je imovinska korist pribavljena krivičnim djelom, odnosno vrijednost predmeta krivičnog djela veća od 50.000 KM.

Nacrt Zakona o utvrđivanju porijekla imovine predviđa sličan mehanizam obrnutog tereta dokazivanja, ali sa drugačijim posljedicama – imovina nedokazanog porijekla se ne oduzima u cjelosti već ⁸vlasnik zadržava 25% njene vrijednosti. S druge strane, bitno je napomenuti da kod oporezivanja ne mora postojati sumnja da je počinjeno ne samo teško, već bilo kakvo krivično djelo, niti se tako nešto dokazuje. Ipak, meta ovih zakonskih rješenja nesumnjivo može biti i imovina koja potiče od kriminala. Tako će oporezivanju podlijeagati imovina koja je stečena vršenjem krivičnih djela, ali je mogućnost krivičnog gonjenja zastarjela; imovina koja je stečena vršenjem lakših oblika kriminala (to jest, onih krivičnih djela koja nisu obuhvaćena članom 2. Zakona o oduzimanju imovine koja je proistekla vršenjem krivičnog djela); kao i imovina koja u stvarnosti potiče iz kriminalnih aktivnosti, ali za to ne postoje ni dokazi ni sumnje koje bi vodile pokretanju krivičnog postupka.

Nacrt Zakona o utvrđivanju porijekla imovine uspostavlja i vezu sa pravilima o oduzimanju imovine na osnovu krivičnopravnih propisa. Tako se u članu 19. predviđa da „ako je u krivičnom postupku pravosnažnom presudom utvrđena imovina koja je proistekla izvršenjem krivičnog djela, a na koju je plaćen poseban porez u skladu sa ovim zakonom, sud u presudi uračunava iznos plaćenog posebnog poreza u imovinu koja je proistekla izvršenjem krivičnog djela“. Ova odredba se primjenjuje i u postupcima koji se vode na osnovu zakona kojim se uređuje postupak oduzimanja imovine koja je proistekla izvršenjem krivičnog djela. To znači da će osuđeni kriminalci od kojih je naplaćen poseban porez biti u nepovoljnijem položaju od onih koji nisu bili podvrgnuti kontroli Poreske uprave: od njih će biti oduzeta imovina za koju nemaju dokaze o zakonitom porijeklu u cjelini, a pride će platiti kao porez i 75% vrijednosti te imovine.

Treba naglasiti jednu bitnu razliku u posljedicama primjene rješenja iz dva zakona – dok se imovina za koju se sumnja da je stečena kriminalnom može oduzeti i nakon smrti počinioca krivičnog djela, nasljednici nisu dužni da pruže dokaze o zakonitosti sticanja imovine svog pravnog prethodnika u postupku pred Poreskom upravom – ostavinsko rješenje će biti dovoljan dokaz da je imovina stečena legalno.

Posebno značajno pravno pitanje jeste i tumačenje sintagme „imovina stečena na drugi zakonit način“ iz definicije pojma „imovine na koju se obračunava poseban porez“. Zakonodavac je dao mogućnost da vlasnik

⁸ Tehnički, ne oduzima se sama imovina, npr. nepokretnost, već vlasnik plaća porez u vrijednosti $\frac{3}{4}$ te imovine.

dokaže da je pored svojih uredno prijavljenih prihoda neku imovinu stekao i na drugi zakonit način. Možemo zamisliti da će biti slučajeva kod kojih ne samo da vlasnik ne posjeduje dokaze o zakonitom sticanju, već štaviše zna da je imovinu kupio novcem koji je plod kriminala. Ukoliko se to dogodilo u davnoj prošlosti, može se dogoditi da vlasnik Poreskoj upravi, umjesto stvarnog izvora sredstava (koji je nelegalan) predoči drugi osnov sticanja imovine, koji jeste zakonit – na primjer održaj. ⁹Ostaje upitno da li bi u takvim slučajevima bio ovaj poseban porez mogao da bude naplaćen.

Iz opisanog se može zaključiti da bi odredbe novog Zakona o utvrđivanju porijekla imovine mogle imati nekog značaja za borbu protiv korupcije jedino u situacijama kada istražni organi uopšte nemaju saznanja ili sumnju da je neko lice bavilo korupcijom ili gotovo bilo kojom drugom vrstom kriminala. Ukoliko takve sumnje postoje, ispravno bi bilo primjeniti drugi pravni mehanizam – onaj koji obezbjeđuje da se imovine stečena kriminalom oduzme u cjelosti (a ne samo 75%). U tom smislu, postavlja se pitanje da li bi činjenicu da postoji značajna nesrazmjera između prijavljenih prihoda i imovine kod javnih funkcionera, javnih službenika i drugih lica za koja se može pretpostaviti da su imali prilike da učestvuju u korupciji trebalo tretirati kao osnov za pokretanje posebnog poreskog postupka iz novog zakona ili kao osnov sumnje za pokretanje finansijske istrage iz člana 9. Zakona o oduzimanju imovine koja je proistekla izvršenjem krivičnog djela. Ukoliko bi se tako činilo, onda bi novi poreski zakon mogao da posluži da se imovina oduzme samo od onih učesnika u korupciji koji naizgled sa njom nisu mogli imati veze – npr. od ljudi koji su poslužili kao paravan za skrivanje pravog korupcionaša a koji nisu neposredno učestvovali u donošenju odluka u javnom ili privatnom sektoru.

Neka iskustva Republike Srbije

Republika Srbija je u martu 2020. godine usvojila Zakon o utvrđivanju porekla imovine i posebnom porezu koji je počeo da se prim¹⁰jenjuje u martu 2021. Nacrt Zakona za Republiku Srpsku je gotovo identičan aktu koji se već primjenjuje u Srbiji. Zakon je na sav glas najavljivan kao antikorupcijski, iako za tako nešto nema potpore u njegovim odredbama. Naime, riječ je o poreskom zakonu, koji ne sadrži nikakva posebna pravila za ispitivanje porijekla imovine lica koja bi po prirodi stvari mogla biti učesnici u korupciji – javnih funkcionera, javnih službenika, savjetnika i slično. Donošenju zakona prethodilo je mnoštvo komentara stručne javnosti gdje je ukazano na rješenja koja su potencijalno sporna. ¹¹112131415

Kao osnovna zamjerka isticana je nejasna potreba za uvođenje ovog posebnog zakona u postojeći pravni sistem. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji Republike Srbije, ¹⁶isto kao i osnovni poreski zakon Republike Srpske, predviđa mogućnost primjene metoda unakrsne procjene poreske osnovice prilikom utvrđivanja osnovice poreza na dohodak građana. Kod ove vrste utvrđivanja poreza, primjenjuje se obrnuti teret dokazivanja – „ukoliko poreski obveznik, odnosno drugo lice ističe da su određena imovina, odnosno

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

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

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

sredstva stečena nasleđem, poklonom ili na drugi zakonit besteretan način, dužni su da o tome pruže odgovarajuće materijalne dokaze". Poresku osnovicu čine oni prihodi koji nisu prijavljeni i oni se oporezuju kao „drugi prihod“ (po stopi od 20%), u punom iznosu (bez priznavanja normiranih troškova). U Srbiji već petnaest godina postoji i podzakonski akt koji bliže uređuje ovaj način utvrđivanja poreskih obaveza, a primjena ovih mjera je mnogo puta najavljivana¹⁷, ¹⁸19 ali efekata nije bilo. Tokom donošenja posebnog zakona prvobitno je bilo planirano da početkom njegove primjene u Srbiji prestanu da važe relevantni članovi i pravilnici koji se odnose na metodu unakrsne procjene, ali se od toga na kraju odustalo, tako da sada uporedo postoje oba pravna mehanizma, koja se mogu primjeniti u istim situacijama, a čije posljedice su drugačije.

Stoga je osnovno polazište kritike novog zakona bilo to da sva pitanja i probleme koji se tiču odredaba i primjene sistemskih propisa treba rješavati upravo u sistemskim propisima. U skladu sa tim, sve ono što nije dovoljno dobro u vezi sa postojećim sistemom unakrsnih provjera u Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji (odnosno Zakonu o poreskom postupku u Republici Srpskoj) treba prvenstveno rješavati upravo u okviru tog zakona, a ne kroz neki poseban zakon, stvaranjem posebnih jedinica i osmišljavanjem nekih novih postupaka.

Velike zamjerke su tokom donošenja Zakona upućivane i u vezi sa načinom na koji će se sprovesti prethodni postupak kontrole, jer on nije precizno uređen, odnosno nije precizno određeno kako će posebna jedinica Poreske uprave birati lica koja će biti podvrgnuta kontroli. Isto kao i u Nacrtu zakona Republike Srpske, i u Srbiji se navodi da će se prethodni postupak sprovesti na osnovu analize rizika. Kriterijumi na osnovu kojih će neko biti odabran za kontrolu od strane posebne jedinice ostaju nepoznati, jer analiza rizika nije javno dostupan dokument. U prvobitnoj verziji Zakona u Srbiji javnost planova je bila izričito isključena, da bi takva odredba bila brisana kroz izmjene Zakona nakon što je njegova primjena počela. Međutim, ni nakon brisanja te odredbe nije obezbijedena transparentnost, jer Poreska uprava svoje planove za kontrolu tretira kao povjerljive dokumente.

Ovakvo rješenje ostavlja mnogo mogućnosti da eventualna selektivnost prilikom kontrole ostane neprimjećena. Kao obrazloženje za ovako postavljenu odredbu navedeno je to da se „predložena zakonska rješenja odnose na sve građane, čime se isključuje svaka eventualna selektivnost u njihovoj primjeni“. Ova tvrdnja bi mogla biti tačna jedino kada bi bilo moguće provjeriti u razumnom roku imovinu svakog poreskog obveznika koji je potencijalno podložan kontroli, što vjerovatno nije slučaj. Sve ovo, uz činjenicu da rukovodioca Posebne jedinice (u Srbiji), odnosno Sektora (u Republici Srpskoj), postavlja Vlada, ostavlja bojazan od političkih zloupotreba zakona. Takvim bojaznima su u Srbiji naročito doprinijele izjave predstavnika vlasti koji su u fazi donošenja zakona veoma često isticali da bi predmet provjera trebalo da bude imovina njihovih političkih protivnika, koji su nekada obavljali javne funkcije.

Kritikovana je i visina poreske stope od 75%. Naime, ogromna je razlika koja se javlja u visini poreskih stopa prema posebnom zakonu u odnosu na onu koja se primjenjuje u redovnom poreskom postupku (u Srbiji 20%,

¹⁷ <https://www.pravno-informacioni-sistem.rs/IGlasnikPortal/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>

u Republici Srpskoj 10%). Ovako visoko postavljena poreska stopa ima sve karakteristike kazne i zato se njen opstanak u zakonu teško može braniti sa stanovišta opšte svrhe postojanja poreza i jedinstva pravnog sistema. S druge strane, ako je opravdanje za „kazneni porez“ to što je vlasnik prekršio zakon, onda bi jedino smisleno bilo oduzeti mu cijelu imovinu na koju se utvrđuje poseban porez (100%), a ne ostaviti mu jednu četvrtinu prihoda koji je stečen na nezakonit način.

Ipak, glavna sporna tačka u ovom zakonu jeste pitanje njegove retroaktivne primjene. U prvobitnom nacrtu je stajalo da će se „postupak imovine i posebnog poreza“ odnositi na period posle 1.1.2007. Ova norma je tokom javne rasprave kritikovana iz tri valjana razloga: 1) datum je bio odabran iz pravno irelevantnih razloga (navodno, od tog datuma Poreska uprava ima uredne evidencije o imovini); 2) na taj način bi izostala mogućnost da se oporezuje imovina stečena bez poznatog i zakonitog osnova u raznim tranzicionim prilikama tokom ranijih decenija; 3) određivanje 1.1.2007 je omogućavalo da se utvrđivanje poreskih obaveza protegne i na period za koji je već nastupila zastarjelost.

Kao odgovor, Vlada je ukinula ovaj limit i učinila zakonski prijedlog još popularnijim u očima građana – nema vremenskog ograničenja, sve podleže ispitivanju! Ipak, pravni problem i dalje postoji, a nakon ovog udovoljavanja zahtjevu dijela javnosti taj problem je postao još veći. Tako dolazimo do odredbe koja je izazvala najviše rasprava i pravnih sporova, uz mogućnost da bude osporena i pred Ustavnim sudom. Ukoliko bi se to dogodilo, onda bi umjesto prihoda za budžet, država na kraju morala da vraća naplaćeni porez sa kamatama. Riječ je o odredbi člana 18. zakona, gdje je propisano da se neće primjenjivati pravila iz Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji (ZPPPA) koje se odnose na zastarjelost utvrđivanja i naplate poreza. Naime, član 114. ZPPPA propisuje da „pravo Poreske uprave na utvrđivanje i naplatu poreza i sporednih poreskih davanja zastarjeva za pet godina od dana kada je zastarjelost počela da teče“ i da „zastarjelost prava na utvrđivanje poreza i sporednih poreskih davanja počinje da teče prvog dana naredne godine od godine u kojoj je trebalo utvrditi porez, odnosno sporedno poresko davanje“. Takođe, „zastarjelost prava na naplatu poreza i sporednih poreskih davanja počinje da teče prvog dana naredne godine od godine u kojoj je obaveza poreskog dužnika dospela za plaćanje“. Slična pravila o zastarjelosti sadrži i član 79. Zakona o poreskom postupku Republike Srpske.

Poseban zakon u Srbiji je ukinuo ove rokove zastarjelosti, a isto bi se dogodilo i u Republici Srpskoj na osnovu aktuelnog Nacrta. Zakonodavac to nesumnjivo može da uradi, ali za ubuduće, tako što će, na primjer, propisati da će imovina stečena na sumnjiv način 2021. moći da se provjerava i 2050. godine. S druge strane, isto ne važi i za prošlost – ukoliko je pravo države da utvrdi neki porez postojalo, pa je zastarjelo, ono ne može nekom naknadnom intervencijom zakonodavca da „odstari“. Kontraargument, koji se mogao čuti usmeno tokom javne rasprave u Srbiji, ali ga nije bilo u obrazloženju prijedloga zakona, jeste tvrdnja da je ovdje riječ o drugoj vrsti poreza, da se oporezuje „imovina“ vlasnika, a ne njegovi neprijavljeni „prihodi“ koji su nastali u nekim „zastarjelim“ godinama. Takav argument je pravno neodrživ. Naime, samo naizgled se radi o oporezovanju „imovine“. U stvari je riječ o naknadnom oporezovanju prihoda (iz prošlosti) koji su omogućili sticanje neke imovine (koja i dalje postoji). To se najbolje može vidjeti iz činjenice da će se poreska osnovica umanjiti za vrijednost prihoda čiju zakonitost vlasnik dokaže u postupku pred Poreskom upravom. Zaključak ne može biti drugačiji ni zbog toga što predmet oporezivanja nisu svi nezakoniti prihodi iz prošlosti, već samo oni koji su opredmećeni u nekoj imovini koja je i dalje u njegovom vlasništvu. Pored toga, kada bi zaista bilo riječ o oporezovanju sticanja imovine, uvođenje posebnog poreza bi bilo neodrživo i iz drugog pravnog razloga – u

najvećem broju slučajeva (na primjer kod kupovine nekretnina ili automobila), vlasnik je već platio poreske obaveze koje su u tom trenutku bile propisane za takvu vrstu ugovora, pa se ne može naknadno oporezovati za istu stvar.

Još jedno pitanje koje nije riješeno na adekvatan način u Srbiji jeste tretman gotovog novca koji je poreski obveznik mogao imati u porodičnoj ušteđevini, a za koji bi kasnije tvrdio da ga je koristio za kupovinu nepokretnosti, vozila i druge imovine. Stvar je u tome da građani nisu ni na koji način ograničeni kada je riječ o posjedovanju gotovog novca niti u obavezi da prijavljuju vrijednost takve imovine, pa čak ni da otvaraju ostavinsku raspravu kada se „u slamarici pronađe ušteđevina pokojnog djeda“. Stoga je nemoguće na nesumnjiv način utvrditi vrijednost imovine neke osobe u određenom trenutku u prošlosti. Naravno, tvrdnja da je neko posjedovao veliku količinu gotovog novca može biti iz mnogo razloga sumnjiva Poreskoj upravi i drugim državnim organima, ali ne postoji način na koji bi te tvrdnje mogli da nepobitno ospore.

Jedino pravilo za koje bi se nesumnjivo moglo tvrditi da su ga takvi poreski obveznici (u Republici Srbiji) prekršili, jeste njihova obaveza iz člana 186. ZPPPA, gdje je bila predviđena obaveza evidentiranja imovine koja prelazi određenu vrijednost (20 miliona dinara, odnosno oko 300 hiljada evra u 2002). Obaveza je obnovljena deset godina kasnije (u članu 42. ZPPPA)²⁰, kada je letvica za podnošenje informativne prijave podignuta na 35 miliona dinara. U oba slučaja, svrha prijavljivanja je bila da se obezbijedi osnovica za utvrđivanje poreskih obaveza u prvoj narednoj godini, tako što bi se uvećanje vrijednosti imovine u odnosu na ono što je prijavljeno tretiralo kao prihod ostvaren tokom te godine, koji bi se zatim oporezovao po najvišoj stopi. Međutim, Zakon o utvrđivanju porekla imovine i posebnom porezu ni na koji način nije uspostavio vezu sa poštovanjem ovih ranijih obaveza.

Do sličnih teškoća u primjeni propisa može doći i u slučajevima kada poreski obveznik navede da je kupovinu finansirao zajmovima od prijatelja i rođaka. U Srbiji, prema članu 30. uredbе o načinu i postupku utvrđivanja vrednosti imovine i prihoda fizičkog lica i izdataka za privatne potrebe fizičkog lica²¹, „vrijednost imovine stečene zaduživanjem ... utvrđuje se iz ugovora o kreditu, ugovora o zajmu“, pri čemu se potpuno ignoriše činjenica da građani nisu dužni da o međusobnim pozajmicama zaključuju pisane ugovore. Naravno, ukoliko označeni „zajmodavac“ pristane da svjedoči u korist poreskog obveznika može i sam doći pod udar kontrole Poreske uprave, ali ni to neće biti uvijek slučaj, a pogotovo ne kada je riječ o državljanima zemalja koje nemaju slične propise.

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

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

U vezi sa pitanjima koja su ostala neuređena, a za koje se predviđa donošenje podzakonskih akata, kritikovano je rješenje koje Vladi (nacrt Zakona Republike Srpske predviđa nadležnost ministru finansija) daje široka ovlašćenja da ih uredi (način i postupak utvrđivanja vrijednosti imovine i prihoda fizičkog lica), jer zakonom nisu određeni kriterijumi koji bi se razrađivali podzakonskim aktom. To može otvoriti brojne sporove u vezi sa validnošću načina procjenjivanja na osnovu Vladine metodologije, naročito u slučaju kada način i postupak utvrđivanja vrijednosti imovine bude u suprotnosti sa odredbama drugih zakona.

Za kraj treba reći da ukoliko je zakon već najavljen kao antikorupcijski, odnosno ako je kao jedan od glavnih ciljeva zakona u obrazloženju navedeno suzbijanje korupcije, trebalo je u zakonu predvidjeti prioritarnu kontrolu onih lica koja su aktuelni javni funkcioneri i nosioci javnih ovlašćenja, odnosno bivših javnih funkcionera i nosilaca javnih ovlašćenja. Bez toga, ostaje opravdana bojazan da će primjena zakona zavisiti u velikoj mjeri od političke volje, kao što je to bio slučaj sa već postojećom metodom unakrsne procjene.

Preporuke

1. Tokom javne rasprave, a svakako prije usvajanja zakona, utvrditi na nepobitan način da li u njemu postoje norme koje bi mogle biti suprotne ustavnim načelima, naročito u pogledu zastarjelosti utvrđivanja poreskih obaveza
2. U Zakonu utvrditi sve bitne elemente kontrole, kako bi što manje pitanja ostalo da se uređuje kroz podzakonski akt Ministra finansija i kako bi se time postigla veća pravna sigurnost
3. Utvrditi razloge za eventualnu nedovoljnu primjenu postojećih zakonskih mehanizama kod provjere prihoda i imovine, kako bi se utvrdila potreba za donošenjem novih zakonskih rješenja i izbjegli problemi koji su spriječili širu primjenu sličnih poreskih mehanizama koji već postoje
4. Razmotriti mogućnost da se umjesto donošenja posebnog zakona prošire nadležnosti Poreske uprave u osnovnom poreskom zakonu, kako bi se obezbijedila dosljednost u primjeni pravila
5. Razmotriti mogućnost da se umjesto utvrđivanja i naplate posebnog poreza, prikupljeni podaci koji stvaraju sumnju u nezakonite prihode fizičkih lica koriste za pokretanje finansijske istrage i za privremeno, odnosno trajno oduzimanje imovine stečene vršenjem kriminalnih aktivnosti
6. Objaviti procjene broja obveznika čija bi imovina mogla biti podvrgnuta provjerama na osnovu novog zakona, i u skladu sa tim planirati kadrovske kapacitete Sektora Poreske uprave
7. Kadrovske kapacitete Sektora Poreske uprave treba da omoguće provjeru svih potencijalnih obveznika (onih koji prema raspoloživim podacima posjeduju imovinu veće vrijednosti od 300 hiljada KM) u razumnom roku od stupanja Zakona na snagu, kako bi se izbjegla selektivnost u primjeni
8. Utvrditi obavezu Poreske uprave da javnosti predoči podatke o primjeni Zakona u cilju uvjeravanja građana da se Zakon ne primjenjuje selektivno i radi obavještavanja o efektima njegove primjene
9. Uvrstiti kao obavezni i prioritarni dio plana rada Sektora Poreske uprave kontrolu imovine aktuelnih i bivših nosilaca javnih funkcija, javnih službenika, savjetnika i drugih lica koja su obavljali poslove na kojima su mogli biti izloženi povećanom riziku od nastanka korupcije, kako bi zakon zaslužio epitet „antikorupcijskog“

